

دور متطلبات السلوك المهني والأخلاقي لمراقب الحسابات فى مكافحة الفساد المالي والإداري

محمد مرزوق عيد عقاب العازمى*

(* محمد مرزوق عيد عقاب العازمى : باحث ماجستير كلية التجارة جامعة السادات .

المستخلص

هدفت هذا البحث إلي: دراسة التأثير الإقتصادي لجودة المراجعة والذي قدم في العديد من الدراسات السابقة كمقياس لجودة التقارير المالية ذات أهمية علي مستوي واضعي المعايير سواءً كانت معايير المحاسبة أو معايير المراجعة وتوصل إلي النتائج التالية: وبينت الدراسة أيضا أن هناك أسباب ومشاكل تؤدي إلي قصور وضعف في التزام المراجع باخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة، عدم توافر مراكز خبرة وتدريبية في مجال المحاسبة علي الرغم من الحاجة إليها. عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التدريب والمعاهد والجامعات له تأثير كبير علي المستوي العلمي والعملية. يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات المهنية والأخلاقية للمهنة مثل: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني. يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠). توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع علي مكافحة الفساد المالي والإداري بالشركات المساهمة الكويتية.

Abstract

This research aimed to: Study the economic impact of audit quality, which was presented in many previous studies as a measure of the quality of financial reports, is of importance at the level of standard-setters, whether accounting standards or auditing standards, and reached the following results: The study also showed that there are reasons and problems that may lead to shortcomings and weaknesses in the auditor's commitment to the ethics and behavior of the auditing profession. The lack of experience and training centers in the field of accounting, despite the need for them. Not including ethics within the vocabulary of training curricula, institutes and universities has a significant impact on the scientific and practical levels. Kuwaiti auditors abide by the professional and ethical requirements of the profession such as: integrity, objectivity, professional competence, due diligence, confidentiality, and professional conduct. Kuwaiti auditors are obligated to appoint the process team in accordance with the requirements of International Auditing Standard No. (220). There are significant differences in the impact of the auditor's professional behavior requirements on combating financial and administrative corruption in Kuwaiti shareholding companies.

أولاً: الإطار العام للبحث

مقدمة:

لكل مهنة قواعدها وأصولها ومهنة المراجعة كغيرها من المهن لها قواعدها وأصول ممارستها التي يلتزم أعضاء المهنة بها عند أدائهم المهني لتحقيق الهدف من المراجعة في إضفاء الثقة على القوائم المالية وذلك حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد على ما تقدمه مهنة المراجعة من خدمات. ولقد اهتمت عدد من الدول بالمهنة كالولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا واليابان وأستراليا وكندا وألمانيا حيث تبنت مجموعة من معايير المراجعة ، كما ازداد هذا الاهتمام في بعض الدول استجابة للضغوط على المهنة بضرورة تطويرها فاهتمت بجودة الأداء المهني للمراجع حيث اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في ١٩٧٩م معايير وبرامج للرقابة على جودة الأداء المهني وأصدر معهد المحاسبين القانونيين في (إنجلترا) و ويلز ICAEW في ١٩٩١م معايير وبرنامج الرقابة على جودة الأداء (أبوالعزم، ٢٠٠٠).

وتعرف الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً معايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني Ethical Conduct Rules الصادرة عن الجمعيات المحاسبية(الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧).

والسؤال الذي يتبادر للذهاب الآن ما هي العوامل التي تؤثر في إستقلال المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الكويتية، والتي إن تم تحديدها يمكن التعامل معها لتحسين فعالية المراجعة الداخلية والقيام بالمهام المنوطة بها.

هناك شبه إجماع بين علماء وأساتذة المحاسبة والممارسين لها، والجمعيات والهيئات والمنظمات المهنية المعنية بها، أن هناك ضرورة لإلتزام المحاسب بالقيم الأخلاقية.... في عمله ولقد أعدت في هذا المجال العديد من الدراسات والبحوث، كما صدرت مجموعة من الموثيق في كثير من دول العالم، والتي تتطور من حين لآخر بسبب التغيرات المستمرة في قيم وأخلاق وسلوكيات وعادات وتقاليد وثقافة المجتمعات، ويختص هذا الموضوع بعرض أهم موثيق الأخلاق لمهنة المحاسبة في

ضوء الفكر الوضعي وتقويمها من منظور مدى ملاءمتها للمجتمعات الإسلامية، وسوف نركز على النماذج الصادرة من المنظمات العالمية والعربية (اسماعيل ، ٢٠١٦) وتزايد أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات بالنسبة لرجال الأعمال والذين تخطى اهتمامهم بها المستوى المحلي والإقليمي إلى المستوى الدولي، بعد أن توسعت مجالات استثماراتهم وتبوتت أدواتها، خصوصا بعد نشوء الشركات متعددة الجنسية، ونمو واتساع أسواق المال الدولية. من هنا فالتحدي المطروح على المحاسبين ومنظماتهم المهنية أصبح يتجسد حاليا في توفير نوع من التوافق أو الاتساق Harmonization بين الأصول أو المعايير المتبعة في إعداد البيانات المحاسبية على المستويين الإقليمي والدولي. وذلك كي يكون هذا الاتساق وسيلة تزيد من مصداقية تلك البيانات ، كما تجعلها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية أو الائتمانية لمن يستخدمون تلك البيانات (الامير ، ٢٠١٥).

وإذا كان توفير الاتساق لمعايير المحاسبة على المستوى الدولي أمرا مفيدا، فإنه يعتبر مطلبا ملحا وضروريا على مستوى المنظومات السياسية الإقليمية التي تتماثل في ظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وتبقى دول مجلس التعاون الخليجي من أفضل الأمثلة على تلك المنظومات التي تتماثل ظروفها البيئية إلى حد كبير ، هذا بالإضافة إلى أنها بدأت فعلا في اتخاذ خطوات جادة نحو توحيد معظم القوانين واللوائح التي تحكم المهن المتواجدة فيها ومنها المهنة المحاسبية (السهلي، ٢٠١٥).

وتجربة دول مجلس التعاون الخليجي في مجال إصدار المعايير المحاسبية، ما زالت محدودة بشكل عام. إذ بخلاف المملكة العربية السعودية التي قطعت شوطا لا بأس به في إصدار معاييرها القطرية الخاصة، ودولة الكويت التي وضعت نفسها على طريق إصدار مثل هذه المعايير، فإن المهنة المحاسبية في بقية دول المجموعة ما زالت بلا معايير قطرية تحكمها وإن كانت في واقع الأمر تعتمد إلى حد كبير على معايير المحاسبة الدولية (عبدالرحمن، ٢٠١٤).

ونتيجة لذلك العدد الكبير من الاخفاقات التي لحقت بالشركات، طرح كثير من المشرعين، المحللين، اصحاب المصارف والمستثمرين، تساؤلاتهم المنطقية حول دور المدقق ومدى فاعلية عملية التدقيق في الحفاظ على الثقة العامة في اسواق رأس المال، أدت هذه التساؤلات الى تحديد النطاقات التي يمكن من خلالها تقوية معايير التدقيق الدولية (ISAS) من اجل تحسين عملية التدقيق (العطار ، ٢٠١٥).

أولاً: مشكلة البحث:

تعرف جودة المراجعة علي أنها قدرة المراجع علي اكتشاف الأخطاء الواقعة في القوائم المالية مع الإفصاح عنها في تقريره، وتعد جودة عملية المراجعة محور اهتمام أطراف عديدة فإدارة المنشأة لديها حاجة لإضفاء مزيد من المصداقية لقوائمها المالية والتي تعد محور اهتمام العديد من أصحاب المصالح في الشركة وذلك لأغراض إتخاذ قراراتهم، والمنظمات المهنية تهدف إلي إتمام عملية المراجعة بجودة مراجعة عالية من أجل ضمان وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، وأخيراً تهتم مكاتب المراجعة بجودة المراجعة من أجل ضمان المحافظة علي سمعتها للإبقاء علي عملائها الحاليين، وجذب عملاء جدد، وتقليل احتمال خطر التقاضي ضدها، وزيادة حصتها السوقية (إسماعيل، قطب، ٢٠٠٦)، (Zureigat, 2016)، (Francis , 2017)، (Reyad, 2014).

واهتمت بعض الدراسات مثل دراسة (Jenkins and Velury, 2016)، دراسة (Pashaki and Kheradyar, 2014) بتوضيح دور متطلبات السلوك المهني والاخلاقي في تفعيل دور الرقابة على جودة عملية المراجعة وتحسين جودة واستقلالية المراجعة .

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية :

- ١- ما هي متطلبات السلوك المهني والاخلاقي في تفعيل دور الرقابة على جودة عملية المراجعة بشركات المساهمة الكويتية؟
- ٢- ما هي معايير الميثاق الكويتي لمهنة المحاسبة والمراجعة ؟
- ٣- هل توجد علاقة بين متطلبات السلوك المهني والاخلاقي للمراجع والفساد المالي والإداري؟
- ٤- هل يوجد توافق بين معايير الميثاق الكويتي لمهنة المحاسبة والمراجعة والمعايير الدولية للتقارير المالية؟
- ٥- هل يمكن تطوير معايير الميثاق الكويتي للمهنة كمدخل مقترح لمكافحة الفساد المالي والإداري؟

ثانياً: أهداف البحث

وبناءً على صياغة المشكلة والتساؤلات تتمثل أهداف البحث في الآتي:

- ١- دراسة العلاقة بين متطلبات السلوك المهني للمراجع وجودة المراجعة بشركات المساهمة الكويتية.

- ٢- عرض المستجدات الاقتصادية والتكنولوجية في البيئة الكويتية وأثر ذلك على الناحية المحاسبية والمعايير والاصدارات المهنية.
- ٣- الكشف عن العوامل التي تؤثر على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الكويتية.

ثالثاً: أهمية البحث

- ندرة الدراسات التي تناولت تأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على جودة المراجعة بشركات المساهمة الكويتية وذلك في ظل التطورات والمستجدات التكنولوجية والاقتصادية على معايير الميثاق المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة بالكويت (وذلك في حدود علم الباحث).
- تعد دراسة التأثير الاقتصادي لجودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها ذات أهمية كبيرة للمستثمرين لأغراض إتخاذ قراراتهم سواءً بالإستثمار من عدمه
- ندرة الدراسات التي تناولت أثر المعايير والاصدارات المهنية على جودة عملية المراجعة (وذلك في حدود علم الباحث).
- تعد دراسة التأثير الاقتصادي لجودة المراجعة والذي قدم في العديد من الدراسات السابقة كمقياس لجودة التقارير المالية ذات أهمية علي مستوي واضعي المعايير سواءً كانت معايير المحاسبة أو معايير المراجعة

رابعاً: عرض وتحليل الدراسات السابقة

- ١- دراسة (السيد علي، ٢٠١٨م) بعنوان: مدي التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية، استهدفت الدراسة بيان مدى التزام مدققي الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقواعد والمعايير الأخلاقية الخاصة بالمهنة، وذلك لعينة من مدققي الحسابات، وأظهرت النتائج تقييد مدققي الحسابات بالأسس الشرعية والمبادئ الأخلاقية بقواعد السلوك الأخلاقي أكدت عليها معايير المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية، وأوصت الدراسة بضرورة تدريس القيم الخلقية والسلوكية للمدققين، مع وضع معايير الجودة خدمات التدقيق تعتمد على مرجعية دينية وخلقية .
- ٢- دراسة (عجور، ٢٠١٨) بعنوان: قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة مدخل عربي ودولي مقارنة، هدفت الدراسة إلى عرض القواعد المنظمة للأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في كل من المملكة العربية السعودية وانجلترا، كونهما من مدرستين

مختلفتين في تحديد المرجع الأساسي لقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة، ولقد عزا الباحث الانهيارات التي حدثت في شركة World Com والاختلاسات الكبيرة في شركة Arthur Anderson التدقيق الحسابات إلى سببين هما: ضعف السياسات المحاسبية وغياب أخلاق وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة لدى المتلاعبين الذين تسببوا بأضرار بالغة للاقتصاد العالمي، واعتبر الباحث أن الدين الاسلامي مصدرا من المصادر التي أميت في ضوءها قواعد أخلاقيات المهنة في المملكة العربية السعودية، والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني الي يتعين على المحاسبين بالمهنة التحلي بها، ويرى الباحث أن في ذلك أحد مفاتيح الترويج للشركات التي تلتزم بهذه القواعد، مما يعني أنها ملتزمة بأحكام الشريعة الاسلامية وهو أمر مهم في بلد كالسعودية، حيث أن معايير التدقيق التي تلتزم بها شركات التدقيق في السعودية يحوطها سياق أخلاقي ديني يحول دون حدوث تلاعبات واختلاسات، إلى حد ما، عكس ما نراه في العالم الغربي أو البلدان التي لا تدين بدين إذ لا تستند أخلاقيات ومعايير التدقيق إلى سند ديني.

٣- دراسة (المعزاز ٢٠١٩) بعنوان: أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها، انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، هدفت هذه الدراسة التحليل قضية انهيار شركة انرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم، باعتباره من الأحداث التي لها تأثير كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة، مما يلقي الضوء على موضوع الأخلاقيات باعتباره مانع وواقية من حدوث الانهيارات والفضائح المالية، وقد تم تبني المنهج التحليلي الوصفي في هذه الدراسة التحليل أسباب الانهيار ومعرفة الدروس المستفادة منه وكيفية تلافي مثل هذه الفضائح المالية، وأوصى الباحث بضرورة إعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية لما لها من تأثير مباشر على سلوكية كل المراجعين الخارجيين وسلوكيات الشركات.

٤- دراسة (مطاوع، ٢٠١٩) بعنوان: دراسة مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والمصرية والاسلامية، أظهرت الدراسة اهتماما متزايدة في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطورا في كل من مهنة المحاسبة والتدقيق والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير اتصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى، وبينت الدراسة أيضا أن هناك آراء متباينة حول اختلاف المعايير

عن بعضها البعض أي بمعنى أن الفوارق في معايير التدقيق المهنية من دولة لأخرى تعتبر اختلافًا في الدرجة أو المستوى ولذلك فإن السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة على عكس الحال إذا قورن الأمر بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع التباين إلى السياسات والأساليب المحاسبية، فالمظاهر الفنية للتدقيق المهني كالتعريفات والأهداف والاطار العام للمعايير والاجراءات تعتبر أكثر تجانسة نسبية على المستوى الدولي بالمقارنة بالمعايير المحاسبية ومع ذلك فإننا نؤكد وجود العديد من المتغيرات والتباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى مثال ذلك: استخدام التقارير المختصرة في بعض الدول والمطول في دول أخرى وكذلك اختلاف بعض المظاهر المتعلقة بالتأهيل الملائم للمدقق، عملت الدراسة على تقديم مقارنة وافية لمعايير التدقيق الصادرة عن هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات الإسلامية بمعايير التدقيق المصرية وبمعايير المراجعة الدولية لبيان أوجه الشبه والاختلاف فيما بينها.

٥- دراسة: (العسود، ٢٠٢٠) بعنوان: أثر صفات المدقق الداخلي في مكافحة من الفساد المالي من وجهة نظر ديوان المحاسبة الأردني، هدف الدراسة: الكشف عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) للغرض والسلطة والمسؤولية للحد من الفساد المالي في المؤسسات الحكومية الأردنية، الكشف عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) للاستقلالية والموضوعية للحد من الفساد المالي في المؤسسات الحكومية الأردنية من وجهة نظر ديوان المحاسبة. نتائج الدراسة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) للغرض والسلطة والمسؤولية للحد من الفساد المالي في المؤسسات الحكومية الأردنية، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) للاستقلالية والموضوعية للحد من الفساد المالي في المؤسسات الحكومية الأردنية من وجهة نظر ديوان المحاسبة.

التعليق على الدراسات السابقة:

توصلت الدراسات السابقة الى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، بالإضافة الى وجود علاقة عكسية بين التخصص القطاعي للمراجع وتكلفة حقوق الملكية لعملاء مكاتب المراجعة الكبار (بمعني آخر : إن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يخفض تكلفة حقوق الملكية لعميل المراجعة)، بالإضافة إلى أن كلا من حدة المنافسة في سوق تقديم خدمات

المراجعة و حجم الخدمات الإستشارية التي يقدمها المراجع للعميل و درجة التخصص في معايير المحاسبة ذات تأثير معنوي أقل على قدرة المراجع لمواجهة ضغوط العميل في المملكة المتحدة . كما وجود علاقة معنوية بين درجة مواجهة المراجعين بالبيئة الصينية لضغوط العميل و بين أتعاب الخدمات الإستشارية وإزدياد حدة المنافسة في سوق تقديم خدمات المراجعة في حين لا توجد علاقة معنوية بين فترة الإرتباط بين المراجع و عميله و درجة التخصص بمعايير المحاسبة، وسوف يعتمد الباحث على الدراسات السابقة في استنتاج المنهجية المطلوب اتباعها احصائياً، والمقاييس الفعلية لجودة المراجعة في ضوء المستجدات الاقتصادية والتكنولوجية.

ولاحظ الباحث عدم اهتمام الدراسات السابقة بدراسة دور متطلبات السلوك المهني والاخلاقي للمراجع على جودة عملية المراجعة وهو ما يدفع الباحث الى دراسة ذلك بالشركات الكويتية خلال الفترة الزمنية (٢٠١٥ - ٢٠٢٠) .

ثالثاً: فروض البحث

تتمثل فروض الدراسة في الآتي:

- ١- يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات المهنية والأخلاقية للمهنة مثل: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني.
- ٢- لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).
- ٣- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على مكافحة الفساد المالي والإداري بالشركات المساهمة الكويتية.

ثانياً: الإطار النظري للبحث

أولاً: رقابة الجودة على أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة لدولي رقم (٢٢٠)

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام ١٩٤٧ بإصدار عشرة معايير وقد قسمت إلى ثلاث مجموعات كما يلي (قايد، ٢٠١٤).

(أ) ثلاثة معايير عامة وهي: التدريب والمهارة الفنية الملائمان، وحياد الاتجاه الذهني، وبذل العناية المهنية المعتادة.

(ب) ثلاثة معايير للعمل الميداني وهي: التخطيط والإشراف الملائمان، والفهم الكافي للرقابة الداخلية، وجمع أدلة المراجعة الكافية.

(ج) أربعة معايير للتقرير وهي: مدى الاتفاق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومدى كفاية الإفصاح، وإبداء الرأي.

ويرى "أرينز ولوبك" أنه على الرغم أن معايير وإرشادات المراجعة تمثلان الدليل المرشد الرسمي للمراجعة لأعضاء المهنة فهما يوفران قدراً بسيطاً من التوجيه وأن توفير الإرشادات الرسمية بشكل أكثر تحديداً لن يكون في صالح مهنة المراجعة، وأنه يجب أن ينظر المراجعون إلى معايير المراجعة المتعارف عليها ونشراتها على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء.

وفي نفس الإطار يرى البعض أن معايير المراجعة هي معايير عامة وغير محددة بدقة ولا توضح بشكل قاطع الأسس والقواعد التي يستخدمها المراجع في تقدير درجة العناية المهنية الملائمة وتحديد مدى تنفيذه للمسؤولية الملقاة على عاتقه، كما إن هذه المعايير لا تقدم ضماناً على عدم مساءلة المراجع إذا ثبت وجود غش أو تلاعب جوهري لم يظهره الفحص العادي من شأنه أن يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية حتى لو أثبت المراجع التزامه بهذه المعايير (الصحن، ٢٠١٦).

إلا أن هناك من يرى أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر مؤشراً على تنفيذ عملية المراجعة بنجاح وبجودة. حيث يرى بعض الكتاب في مجال المراجعة أن هناك علاقة طردية بين مدى التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً من ناحية وجودة المراجعة من ناحية أخرى، فكلما زاد التزامه بهذه المعايير زادت جودة المراجعة والعكس بالعكس وأن معايير المراجعة - كأداة اتصال - توفر للمراجع كيفية الممارسة ومتطلباتها وهو ما يولد نوعاً من الثقة في جودة المراجعة الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، أما وظيفتها - كوسيلة لتقييم الأداء

- فيمكن استخدامها كإطار محدد لبعض مسؤوليات المراجع (لطفي، ٢٠١٩)، كما يرى البعض الآخر أن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر مؤشراً على تنفيذ عملية المراجعة بنجاح ويدفع عن المراجع اتهامه بالتقصير ويوفر دليل على جودة وثبات العمل المؤدى (السقا، ٢٠١٧،

أشارت دراسة أخرى إلى أن وظيفة معايير المراجعة يمكن أن تمتد إلى استخدامها كإطار مفاهيمي يحدد مسؤوليات وأنشطة وواجبات لجان المراجعة في الشركات المساهمة. وبالتالي يمكن قياس فعالية لجان المراجعة على أساس مدى نجاحها في ضمان إنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، وذلك من خلال الربط بين الأبعاد الثلاثة التالية (حسنين، ٢٠٠٣):

١. الربط بين مجموعة المعايير العامة وترشيح مراجع الحسابات.
 ٢. الربط بين مجموعة معايير العمل الميداني واستعراض نطاق الفحص.
 ٣. الربط بين معايير تقرير المراجعة واستعراض نتائج عملية المراجعة.
- واستناداً على ما سبق؛ يرى الباحث أن معايير المراجعة المتعارف عليها تمثل الحد الأدنى للأداء وأنه للوصول للجودة ولإخلاء مسؤولية المراجع من أي اتهام بالتقصير يجب أن ينظر المراجع إلى ما يلي على أنه يمثل الحد الأدنى للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية:

- الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.
- الالتزام بمعايير الرقابة على جودة أعمال المراجعة.
- الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.
- الالتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية الأخرى الواجبة مثل تلك الواردة بقانون الشركات وقانون ضرائب الدخل والإرشادات واللوائح المالية المتعلقة بذلك.

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في شهر أيلول ١٩٨١م بإصدار المعيار الدولي رقم ٧ "ضبط جودة العمل في المراجعة" والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧).

وقد اشتمل المعيار رقم ٧ الضوابط التالية:

- ١- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٣
- ٢- الصفات الشخصية
- ٣- المهارات والكفاءات
- ٤- توزيع المهام
- ٥- التوجيه والإشراف
- ٦- قبول واستمرار العملاء
- ٧- التفقيش.

وفي شهر يونيو ١٩٩٤ أجرى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعض التعديلات على المعيار رقم (٧) ليحل محله المعيار رقم (٢٢٠) "رقابة الجودة لأعمال المراجعة" Quality Control for Audit Work، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وأصبحت ضوابط الجودة تشمل الآتي: (IFAC، ٢٠٠٣)

- ١- المتطلبات المهنية
- ٢- المهارات
- ٣- توزيع المهام
- ٤- الإشراف
- ٥- التشاور
- ٦- قبول العميل والمحافظة عليه
- ٧- المراقبة

سوف نتطرق لضوابط رقابة الجودة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين للعام ٢٠٠٨ بالتفصيل:

المتطلبات المهنية:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة وتوفير التأكيد المعقول لإدارة المكتب بأن السياسات الخاصة بأمور تتعلق بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية يتم إبلاغها للموظفين في جميع المستويات، و حل المشاكل المتعلقة بالمتطلبات المهنية من قبل الأفراد

عند مستويات إدارية ملائمة، و يتم أيضا متابعة الامتثال لسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية.

وعليه فقد حددت قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة التي تشمل ما يلي:

- (أ) النزاهة.
- (ب) الموضوعية.
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.
- (د) السرية.
- (هـ) السلوك المهني.
- (و) كما يجب على شريك العملية تكوين استنتاج بشأن الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تطبق على عملية المراجعة.
- (ز) يجب أن يتجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.

المهارات والكفاءة:

على مكتب المراجعة أن يكون مزوداً بأفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة. ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى العناصر التالية:

التوظيف:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات رقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأن برنامج التوظيف في المكتب سيلبي احتياجات المكتب من الموظفين، وان الموظفين الذين يستخدمهم المكتب، سواء الذين لديهم الخبرة أو الذين ليست لديهم الخبرة سيتمتعون بالنزاهة والصفات والإنجازات الأخرى والخبرة اللازمة لتمكينهم من العمل بمهارة وكفاءة.

التطوير المهني:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات توفر لهم تأكيداً معقولاً بأن برنامج التعليم المستمر والبرامج التدريبية للمكتب يتم القيام بها امتثالاً للإرشادات المصممة لتوفير الموظفين الذين لديهم الخبرة المطلوبة للقيام بمسئولياتهم والتقدم في المكتب (على، ٢٠١٨).

الترقية الوظيفية:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات توفر لهم تأكيداً معقولاً يتم فيها إعلام الموظفين بمسئوليات وظائفهم وتقديم المشورة لهم بشأن أدائهم وتقديمهم وفرص عملهم وترقيتهم إلى وظائف ذات مسؤولية أعلى حسب إرشادات تعطي الاعتراف المناسب لجودة عملهم.

توزيع المهام:

يجب على المكتب تبني سياسات وإجراءات رقابة على الجودة توفر لإدارة المكتب التأكيد المعقول عند توزيع الموظفين على المهام يعطى اعتباراً لمتطلبات حجم العمل والمهارات والكفاءة اللازمة للعملية وخبرة وكفاءة الموظفين فيما يتعلق بتعقيد طبيعة عملية المراجعة أو نوعية الصناعة التي يمارسها العميل، ومدى الإشراف الذي سيتم توفيره، ويقوم باتخاذ قرارات توزيع المهام أفراد مكلفون بهذه المسؤولية كما يقوم باعتماد القرار الشخص المسئول عن عملية المراجعة.

وعند تعيين فريق عملية المراجعة يجب الأخذ في الاعتبار أن يتوفر فيهم الأمور الآتية:

١. أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.
٢. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة للمعايير المهنية.
٣. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية
٤. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.
٥. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني
٦. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.
٧. أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات.

الإشراف:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأنه يقوم بالتخطيط للعمل موظفون مناسبون، و يتم الإشراف على العمل عند كافة المستويات التنظيمية مع الأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين المعنيين بأداء العملية، و يتم الامتثال للإجراءات المناسبة الأخرى للمحافظة على مستويات الجودة للمكتب (عوض، ٢٠١٦) وهناك مجموعة من الضوابط التي نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) عند التوجيه والإشراف على عملية المراجعة:

- ١) يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بمسئولياتهم.
- ٢) يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة.
- ٣) يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمسائل التي لها علاقة بمخاطره.
- ٤) يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ.
- ٥) يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالأسلوب المفضل لأداء العملية.
- ٦) يتم التأكد من قبل فريق العملية أن الأدلة التي تم الحصول كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.
- ٧) الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار (الجربوع، ٢٠١٩).

الاستشارات:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بتساور الموظفين مع المصادر التي تملك السلطة أو يستخدمونها فيما يتعلق بالأمر المتخصصة أو المعقدة أو غير العادية، ولتحقيق هذا الهدف يجب تحديد الحالات التي تتطلب التشار والاشخاص أو المصادر التي سيتم مشاورتها، ويجب الاحتفاظ بمكتبات مناسبة للمراجع وتحديد درجة توثيق المشاورات.

وحدد المعيار الدولي آنف الذكر مجموعة من الأمور التي يجب أن يلتزم بها شريك العملية عند أداء عملية المراجعة:

١. تحديد الأمور التي يجب التشار بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.
٢. يجب على شريك عملية المراجعة أن يكون مسئولاً عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف.

٣. يجب أن يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بأن أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة .
٤. يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن الاستشارات والاستنتاجات التي نجمت عنها العملية قد تم توثيقها والاتفاق عليها مع الجهة التي تم استشارتها .
٥. تحديد أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها.
٦. يجب على شريك عملية المراجعة إبلاغ أعضاء فريق العملية بأنه يمكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي له أو الآخرين داخل الشركة .
٧. يتم توثيق بعض الاستشارات والاحتفاظ بها في الجزء الخاص بالرقابة على المهمة في أوراق العمل.

قبول العملاء والاحتفاظ بهم:

يجب على المكتب أن يتبنى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي توفر لها التأكيد المعقول في تقييم العملاء الحاليين والمتوقعين بشكل متنسق على أساس الإرشادات الخاصة بالمكتب وممارستها من قبل الأفراد عند مستوى إداري مناسب، ووجود إجراءات مناسبة لتحديد وتناول الظروف التي تستدعي مكتب المراجعة لرفض العميل ، و هذه الإجراءات يتم الالتزام ها، ووجود تفاهم واضح مع العملاء بشأن أهداف وطبيعة ونطاق وقيود عملية المراجعة من خلال إعداد كتاب تعيين.

المراقبة:

يجب على المكتب أن يتبنى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي توفر له التأكيد المعقول بأن نطاق ومحتوى برنامج التفتيش للمكتب معرفان فيما يتعلق بحجم المكتب وطبيعة عمله ودرجة استقلالية التشغيل الممنوحة للموظفين ولمكاتبه العاملة، والإجراءات الأخرى التي يتبعها المكتب لمساعدته الإدارة في متابعة الامتثال للسياسات والإجراءات الأخرى الخاصة بالرقابة على الجودة.

رقابة الجودة في معايير المراجعة الأمريكية:

أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في نوفمبر ١٩٧٩ معيار المراجعة رقم (١) حول رقابة الجودة SQCS ويتكون من العناصر الآتية:

١. Independenc – الاستقلالية- التعيين

٢. HiringProfessional - التوظيف

٣. Development - التطوير المهني.
٤. Advancement - الترقية.
٥. Assignment Personnel - توزيع المهام .
٦. Supervision - الإشراف.
٧. Consultation - الاستشارات .
٨. Acceptance and Continuance of Clients - قبول واستمرار العملاء.
٩. Inspection - التفتيش.

وفي مايو عام ١٩٩٦ أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ASB) (AICPA) (نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) (SQCS No. 2) ونشرة معايير رقابة الجودة رقم (3) (SQCS No. 3) ليكونا بدلاً من نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1979) (Thieling, 1996) و (Schmutte & Thieling) (الصادرة في نوفمبر ١) وتضمنت نشرة معايير رقابة الجودة رقم (٢). (الطار، ٢٠١٥)

الضوابط التالية:

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية Independence, Integrity, an Objectivity
 - إدارة الأفراد Personnel Management
 - قبول العملاء والاستمرار معهم Acceptance and Continuance of and Engagements Clients
 - أداء وتنفيذ عمليات المراجعة Engagements Performance
 - المراقبة Monitoring
- ولن نتطرق إلى هذه الضوابط بالتفصيل وذلك للتشابه الكبير مع ضوابط رقابة الجودة حسب أدلة المراجعة الدولية، ولمعرفة درجة التشابه بينهما سنقوم بإجراء المقارنة التالية:

جدول (١) مقارنة بين رقابة الجودة حسب معايير المراجعة الدولية والأمريكية

ضوابط رقابة الجودة حسب المعايير الأمريكية 2 SQCS No.	ضوابط رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي SAS 220
الاستقلالية والنزاهة والموضوعية	المتطلبات المهنية
إدارة الأفراد	- المهارات والكفاءات التوظيف التطوير المهني الترقية الوظيفية - توزيع المهام
أداء وتنفيذ عمليات المراجعة	- الإشراف - الاستشارات
قبول العملاء والاستمرار معهم	قبول العملاء والمحافظة عليهم
المراقبة	المراقبة

ثانياً: طبيعة الفساد المالي والإداري وعوامل مكافحة آثاره:

يعتبر الفساد المالي والإداري هي ظاهرة منتشرة حول العالم، ويؤدي إلى انهيار المجتمعات؛ وهو ما أشار إليه "عباس" (Abbas, 2019, P. 268) بأن الفساد الإداري والمالي ظاهرة عالمية، فهو لا يقتصر على مجتمع معين أو مرحلة تاريخية محددة، وقد ازداد حجم الفساد لدرجة أنه يهدد العديد من المجتمعات بالركود والانهيار، لذا، فإن الفساد هو حالة عدم التزام الكثير من الناس بأخلاقيات العمل السليمة، وهو منتشر بين القادة الإداريين والموظفين في القطاعات الحكومية والخاصة.

كما تُعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة خطيرة تشكل خطراً كبيراً على المجتمع بسبب آثارها في التسبب بتآكل الاقتصاد الوطني، ويمكن معالجة هذه الظاهرة وتقليل آثارها الضارة على المجتمع والاقتصاد الوطني من خلال التطبيق السليم لمكونات نظام الرقابة الداخلية؛ حيث يتولى قسم الرقابة الداخلية مسؤولية التحقق من تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية لتحقيق أهداف المؤسسة، نتيجة ارتباطها المباشر والداعم بالإدارة العليا، ويعتبر عمل الرقابة الداخلية شامل من كافة الجوانب الإدارية والمالية والفنية وذلك للتحقق من الالتزام باللوائح والقوانين (Aloudat et al., 2020, P. 1, 2).

ويظهر الفساد المالي والإداري في استغلال الشخص وظيفته لتحقيق أرباح شخصية، وهذا ما يخالف معايير المجتمع؛ وهو ما أشار إليه السن (٢٠١١، ص. ١١٩) بأن الفساد في الحياة العامة يظهر في استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق مكاسب أو أرباح أو منافع شخصية بالمخالفة للقوانين والتشريعات والمعايير الأخلاقية في التعامل، ويعد الفساد نوع من السلوك المنحرف عن السلوك

السائد والمقبول في المجتمع والمقترن في ذات الوقت بهدف معين يتمثل في تحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصلحة العامة، كذلك فإن انتشار الفساد بصورة مختلفة يكون نتاج تفاعل مجموعة من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية، كما تنعكس آثاره على كافة قطاعات المجتمع.

ويتمثل الفساد المالي والإداري في كونه ظاهرة تساعد على ظهورها الجوانب الاقتصادية، وضعف موارد الدولة، وخفض الأجور؛ وهو ما أكدت عليه بوففل (٢٠٢١، ص. ١٠٠) بأن طبيعة الفساد الإداري والمالي تعد سلوكيات غير رسمية تحتمها ظروف واقعية وبقضيها التحول الاجتماعي والاقتصادي الذي تتعرض له المجتمعات، وتساهم العديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، حيث يساهم تدني موارد الدولة وانخفاض الأجور وعدم الاستقرار السياسي، وتدخل الدولة بطريقة غير مدروسة في بعض الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، لذا تبنت العديد من دول العالم القوانين والاتفاقيات الهادفة لمكافحة هذه الظاهرة، ومنها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفقر مثال بارز في ذلك، وإنشاء منظمة الشفافية الدولية يعد بمثابة الإرادة الدولية الحقيقية للحد من انتشار الفساد المالي والإداري.

وأيضاً زيادة الأعباء المالية على المنظمات، وبالتالي صعوبة قدرتها على المنافسة والبقاء؛ وهو ما أشار إليه بوحديد ويحيوي (٢٠١٦، ص. ٢٥) بأن الفساد المالي والإداري يعتبر من أكبر المعضلات التي تعاني منها المؤسسات، ويترتب عليها تحمل تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها المؤسسات أو الخدمات التي تقدمها، مما يضعف من قدرتها على التنافس والبقاء، ولكن يؤدي الالتزام بالبيات الحاكمة ومبادئها من قبل المؤسسة إلى مكافحة من الفساد المالية والإداري فيها وزيادة كفاءة أدائها، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين بها.

حيث وجد أن توافر نظام الحوكمة يعتبر فعال مع وجود درجة عالية من الشفافية والموضوعية والاستقلالية في المؤسسات، كما تؤدي الحوكمة وجودة التدقيق دور هام في ضبط الأداء المالي، والتكامل بينهما يقوم على مكافحة كل أشكال الفساد المالي والإداري، فكلهما يعد أسلوب رقابي يتصدى لكل من يحاول التلاعب بأموال المؤسسات، لذا فتطبيق حوكمة المؤسسات يعتبر إحدى الأدوات الوقائية من حدوث الأزمات المالية ومكافحة من ظاهرة الفساد المالي والإداري (خيثري ولزرق، ٢٠٢١، ص. ٣١٨).

ومن أسباب انتشار هذه الظاهرة هي التنازع على منظمات الدولة، وعدم الاهتمام بالمراجعة الداخلية لموارد الدولة المالية، وتوافر الظروف الإقتصادية والإجتماعية لظهور الفساد؛ وهو ما أكدت عليه بلعاش (٢٠١٢، ص. ١١٢) حينما أشارت إلى مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي التي حددها البنك الدولي والإداري فيما يلي:

- ١- حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة.
 - ٢- توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.
 - ٣- تهميش دور المؤسسات الرقابية، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها.
 - ٤- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.
 - ٥- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة.
- ويتخذ الفساد المالي والإداري أشكالاً مختلفة منها (Al Hosseini, Al-Tamimi & Kadhim,) (2019, P. 61):

١. الرشوة وتعني حصول الفرد على منفعة مالية وغالباً لتنفيذ أعمال غير شرعية.
٢. المحسوبية وهي ما تمنحه المنظمة من دعم أو تشجيع أو امتياز استغلالاً لنفوذها دون استحقاقها بذلك في المقام الأول.
٣. التمييز وهي تفضيل شخص على آخر بدون وجه حق كما في منح العقود والمناقصات أو عقود الإيجار والاستثمار لوجهات معينة.
٤. الوساطة وهي تدخل من قبل شخص له مركز وظيفي أو تنظيم سياسي لصالح شخص لا يستحق تعيين أو منصب أو غيره.
٥. الابتزاز والتزوير عبر حصول الشخص على أموال من أشخاص آخرين، مستغلاً منصبه من خلال مبرر قانوني أو إداري أو إخفاء التعليمات المنطبقة على الأشخاص المعنيين، مثل دوائر الضرائب، أو تزوير الشهادة المدرسية، أو تزوير المال.
٦. نهب المال العام وهو استخدام الصلاحيات الممنوحة للتصرف في أموال الدولة بمخالفة التعليمات أو التصرف في البضائع عن طريق السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية من خلال استغلال موقع العمل.
٧. الفساد الذي يخالف القوانين واللوائح ويرتبط هذا الفساد بالقوانين واللوائح المتعلقة بنظام العدالة وحقوق الملكية والتسهيلات المصرفية والائتمان وكذلك التمويل الخارجي.

٨. التأخير في إنجاز المعاملات ويقتصر هذا الفساد على عملية إتمام المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة مثل معاملات التقاعد والجنسية وجوازات السفر والمستندات المؤيدة لصحة إصدار الشهادات أو الدفاتر الرسمية.
- وهناك بعض العوامل التي تساعد على مكافحة من الآثار الناتجة عن الفساد المالي والإداري وتتمثل في تحديد المشكلة ووضع الحلول المناسبة لها، اهتمام الحكومة بتحديد أسباب الظاهرة، وتوفير فرص عمل للعاطلين؛ وهو ما أكد عليه " بوراك والغندوري" (Burak & Alghandouri, 2018, P. 42) بأن هناك بعض الطرق الفعالة للقضاء على الفساد المالي والإداري منها:
١. التعرف على المشكلة على مستوى الدولة وإيلائها الاهتمام المناسب ودعوة كافة شرائح المجتمع من المثقفين وعلماء الدين وخبراء إدارة الأزمات ومؤسسات المجتمع المدني وكافة أصحاب المصلحة لتفعيل الحلول السليمة حين توافرها.
 ٢. معالجة الحكومة والبرلمان لأسباب هذه الظاهرة، على سبيل المثال، تفعيل العدالة الاجتماعية وتكافؤ الفرص وإصدار قانون عادل للرواتب يشمل جميع موظفي مؤسسات الدولة سواء الوزارات أو الشركات.
 ٣. يجب دفع منحة للعاطلين حتى إيجاد فرص عمل مناسبة له، فليس من العدل زيادة رواتب الموظفين في حين أن هناك من ليس لديه عمل.
 ٤. يجب على الحكومة تطوير برنامج لاستيعاب الشباب لحل مشاكلهم.
 ٥. تفعيل القوانين واتخاذ الإجراءات للحد من الفساد وتقديم إقرارات الذمة المالية.
 ٦. الإسراع في استكمال نظام الهوية الوطنية للكشف عن ازدواجية القيد والرواتب.
- مما سبق يمكن تحديد أن الفساد المالي والإداري يعد ظاهرة عالمية يؤثر على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للدولة بالسلب، مما يؤدي إلى انهيار الدولة ومنظمتها، ويتمثل هذا الفساد في تلاعب الفرد واستخدام منصبه لتحقيق منافع شخصية، وهو يعد سلوك غير سوي بسبب وإهمال دور المراجعة المالية، توافر بيئة سياسية واجتماعية تشجع على ذلك، لذلك يجب التصدي لهذه الظاهرة من خلال الوقوف على أسباب المشكلة، وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص بين أفراد المجتمع، ووضع قوانين صارمة للحد من الفساد.

ثالثاً: الدراسة الميدانية

تناول هذا المبحث توضيحاً لمنهجية الدراسة المتبعة، حيث احتوى على أساليب جمع البيانات ومنهجية تطوير أداة الدراسة والتعريف بها فضلاً عن الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، فضلاً عن تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة.

أولاً: وصف مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي والبالغ عددها (١٨٨) تم اختيار عينة عشوائية ممثلة من كل القطاعات من هذه الشركات. حيث تم توزيع (١٧٥) إستبانة على (١٥٠) شركة مساهمة كويتية.

ومن الجدير بالذكر أنه تم توزيع الاستبانة واستلامها باليد على عينة الدراسة التي تم تحديدها أعلاه والآتي يبين عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

ثانياً: نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

Ho: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

Ha: يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

بما أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بلغ (٤.٠٩) وهو أعلى من الوسط الفرضي (٣) ، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (٠.٨٩٢) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (٢١.٨%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة (٥٠%) مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير، كما أن درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تم استخدام اختبار One Sample T- Test والجدول الآتي يظهر نتيجة الإختبار:

جدول رقم (٢) نتيجة إختبار T للفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة [SIG]	الجدولية T	المحسوبة T
٠.٨٩٢	٤.٠٩	رفض	٠.٠٠٠	١.٩٦	١٠.٦٦

بالنظر إلى الجدول رقم (٤) يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت ١٠.٦٦ وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_a ويعني ذلك أن مراجعي الحسابات الكويتيين يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

تحليل آراء المستجيبين بشأن مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة. لغرض تحليل آراء المستجيبين للتعرف على مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة خُصص المحور الثاني من الاستبانة ضمن (٧) فقرات بهدف الكشف عن آراء المستجيبين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي.

جدول (٣)

الإحصاءات الوصفية لفقرات المحور المتعلق بمدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
١	١٥	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية	٤.٢٢	٠.٧٠	١٤.٣٥٦	٠.٠٠٠
٢	١٨	يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.	٤.٠٦	٠.٩٢	٩.٥٣٥	٠.٠٠٠
٣	١٤	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمعايير المهنية	٣.٩٦	٠.٩٦	٨.٢٦٣	٠.٠٠٠
٤	١٣	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.	٣.٩٣	١.٠٦	٧.٢٥٨	٠.٠٠٠
٥	١٧	يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني.	٣.٩١	٠.٨٠	٠٩.٤٨٥	٠.٠٠٠
٦	١٦	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.	٣.٧٢	١.٠٦	٥.٧٠٢	٠.٠٠٠
٧	١٩	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات.	٣.٦٥	١.٠٥	٥.١٣٦	٠.٠٠٠
		المتوسط العام	٣.٩٢	٠.٩٣٧	٨.٥٣٤	

يلاحظ من الجدول (٣) أن كل الفقرات حازت على متوسطات حسابية عالية أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (٣) حين حازت الفقرة رقم (٣) على أعلى متوسط حسابي (٤.٢٢) بانحراف معياري (٠.٧٠) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية"، لأنه من الضروري أن يكون مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (٦) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة " بمتوسط حسابي بلغ (٤.٠٦) وانحراف معياري (٠.٩٢) تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (٢) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة للمعايير المهنية " بمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٦) وانحراف معياري (٠.٩٦) وفي رأي الباحث

أنه من الضروري أن يكون مراجع الحسابات عارفاً وواعياً لمعايير المراجعة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وحازت الفقرة رقم (١) على المرتبة الثالثة حيث بلغ الوسط الحسابي (٣.٩٣) وانحراف معياري (١.٠٦) والتي تنص " يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة " الجدير بالذكر أن هذه الفقرة قد حازت على أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى وجود عدم اتفاق بين أفراد العينة بشأن الفقرة، في حين نالت الفقرة رقم (٥) قد حازت وسط حسابي حيث بلغ (٣.٩١) وانحراف معياري ٠.٨٠ والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني" وفي رأي الباحث أن ذلك يعود إلى وجود قناعة لدى المستجيبين بأنه يجب أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني، بينما حازت الفقرة (٤) على وسط حسابي بلغ (٣.٧٢) وانحراف معياري (١.٠٦) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل" الجدير بالذكر أن هذه الفقرة حازت على أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى عدم اتساق إجابات أفراد العينة حول الفقرة آنفة الذكر. وحازت الفقرة رقم (٧) على أدنى وسط حسابي حيث بلغ (٣.٦٥) وثاني أعلى وانحراف معياري بلغ (١.٠٥).

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

HO لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

Ha يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠)

بما أن الوسط الحسابي العام لأراء أفراد العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بلغ (٣.٩٢) وهو أعلى من الوسط الفرضي (٣) وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (٠.٩٣٧) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (٢٣.٩%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة (٥٠%).

مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير ، كما أن درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تم استخدام اختبار One Sample T- Test والجدول الآتي يظهر نتيجة الاختبار:

جدول (٤) نتيجة إختبار T للفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة [SIG]	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٨.٥٣٤	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٩٢	٠.٩٣٧

بالنظر إلى الجدول رقم (٤) يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت ٨.٥٣٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_a ويعني ذلك أنه يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

نتيجة إختبار الفرضية الثالثة:

H_0 لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على الرقابة على جودة المراجعة بشركات المساهمة الكويتية

H_1 توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على الرقابة على جودة المراجعة بشركات المساهمة الكويتية

بما أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بلغ (٤.٠٧) وهو أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (٠.٧٩٤) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (١٩.٥%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة (٥٠%) مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير، كما أن درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تم استخدام اختبار One Sample T- Test والجدول الآتي يظهر نتيجة الإختبار:

جدول (٥) نتيجة إختبار T للفرضية الثالثة

الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة [SIG]	T الجدولية	T المحسوبة
٠.٧٩٤	٤.٠٧	رفض	٠.٠١١	١.٩٦	١٢.٢١

الجدول رقم (٥) يوضح أن قيمة T المحسوبة بلغت (١٢.٢١) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_a ويعني ذلك أنه توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على الرقابة على جودة المراجعة بشركات المساهمة الكويتية

رابعاً: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

أ) النتائج النظرية

- ١- تبين من خلال الدراسة أن هناك التزام عال بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة وبين المراجعين في الكويت من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.
- ٢- وبينت الدراسة أيضاً أن هناك أسباب والمشاكل التي قد تؤدي إلي قصور وضعف في التزام المراجع بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة.
- ٣- عدم توافر مراكز خبرة وتدريبية في مجال المحاسبة علي الرغم من الحاجة إليها
- ٤- عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والعاهد والجامعات له تأثير كبير علي المستوي العلمي والعملية.
- ٥- هناك قصور واضح من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين في عدم قيامها بإصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة
- ٦- هناك قصور في التدريب المهني الحالي لأنه لا يتلاءم مع الواقع المهني للمحاسبة في الكويت.
- ٧- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنية من خلال الإشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني.

(ب) النتائج الميدانية

وقد توصل الباحث إلى صحة الفروض التالية:

- ١- يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات المهنية والأخلاقية للمهنة مثل: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني.
- ٢- يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).
- ٣- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية لتأثير متطلبات السلوك المهني للمراجع على مكافحة الفساد المالي والإداري بالشركات المساهمة الكويتية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات:

- ١- وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.
- ٢- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره، وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.
- ٣- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى اصحاب المصالح في الشركات الكويتية. بما يضمن استمرارها وعدم تصنيفها
- ٤- التأكيد على أهمية قيام الشركات الكويتية بالتأكد من توفر المؤهل العلمي المناسب لدي مدقق الحسابات، والذي يؤهله للقيام بأعمال التدقيق.
- ٥- اهتمام الشركات الكويتية بموضوعية مدقق الحسابات واستقلاله وقدرته على مراعاة توازن المصالح، والتحقق من كفاءته المهنية وقدرته على العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة.
- ٦- تفعيل مختلف العناصر المكونة للحكومة، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بالمهام المنوطة بهم، وذلك لنفاذي الأثر التي قد تتعرض لها الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبايديء الحكومة بداخل فروعها.

ثالثاً: البحوث المستقبلية المقترحة

- ١- مدى إلتزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني في تقييم الأداء المالي
- ٢- مسؤوليات مراقب الحسابات في الشركات الكويتية وأثره على جودة التأكيد المشترك.
- ٣- دراسة تحليلية لمراجعة الأداء للتنبؤ بالفساد المالي والإداري في ضوء آليات التحول الرقمي.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية

أ. الكتب:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠١٨.
- ب. الدوريات:
 ١. أبوالعزم، فهيم (ب)، (٢٠٠٠) "أبعاد وحدود جودة المراجعة" مجلة المحاسبة - العدد ٢٧ (٢٤-٢٨)؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض المملكة العربية السعودية.
 ٢. الجريوع، يوسف محمود (٢٠١٩) "الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي المستقل" مجلة المحاسب القانوني العربي - العدد ١٠٥ (٢٨-٣١)؛ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ الأردن.
 ٣. العطار، حسن عبد الحميد، (٢٠١٥) "مسببات و آثار وجود ظاهرة تسوق الرأي على مهنة المراجعة - دراسة تحليلية" كلية التجارة - جامعة الزقازيق
 ٤. علي، سمية أمين، (٢٠١٨) "فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع: دراسة ميدانية" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين - العدد ٥٧ (٤٩-٨٥)؛ جامعة القاهرة - كلية التجارة؛ جمهورية مصر العربية.
 ٥. عوض، سوزان عدلي، (٢٠١٦) "مبادئ التحليل الأساسي للشركة وطرق تقييم أسهمها : الجزء الثاني"، شركة كونكورد إنترناشيونال إنفستمينت.
 ٦. لطفی، أمين السيد، (٢٠١٩) "دراسة اختباريه للعوامل و الخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي مستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة.
 ٧. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٧) "مراقبة جودة أعمال التدقيق"، مجلة المحاسب القانوني، العدد ٨١.

٨. المعتاز، إحسان بن صالح، (٢٠١٩) "أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين بها: إنهيـار شركة إنرون و الدروس المستفادة منها"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م ٢٢ ع ١، ص ص: ٢٥٧-٢٩٣ .

ج. الرسائل الجامعية:

١. الأمير، أحمد أحمد مصطفى، (٢٠١٥) " العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة دراسة تحليلية"، كلية التجارة / جامعة المنصورة _رسالة ماجستير غير منشورة
٢. حميدات، محمد، (٢٠١٦) "تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك.
٣. الضلعي، وهيب، (٢٠١٤) "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك.
٤. فريدي، سمية غازي، (٢٠١٨) "أثر عوامل جودة عملية المراجعة على الأتعب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية" رسالة ماجستير- كلية الاقتصاد والإدارة / جامعة الملك عبد العزيز؛ جدة ، المملكة العربية السعودية.
٥. الكرياني، أحمد حمد؛ القيسي، سليم أحمد علي، (٢٠٢٠) دور السياسات الحكومية في مكافحة من جرائم الفساد المالي والإداري والوقاية من وجهة نظر العاملين في السلك القضائي في دولة الكويت. مجلة التربيـة، ١(١٨٩)، ٤٦٣-٤٩٨.

د- المؤتمرات العلمية

٦. اسماعيل، طارق محمد حسنين، قطب، احمد سباعي، (٢٠١٦) "مدي ادراك خصائص جودة المراجعة من الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة - دراسة ميدانية"، المؤتمر الثالث لمستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Nashwa George "Auditor Rotation and The Quality of Audits" The CPA Journal,(Dec,2014),Vol.(74), No.(12),PP.4-22.
2. Palmrose, Z. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review 63 (January): 55 - 73. (2018)
3. Palmrose, Z.. "An Analysis of Auditor litigation disclosures",Auditing: A Journal of Practice and Theory 10 (Supplement): 54 - 77. (2017).