

تاريخ الاستلام: (2022-09-01)، تاريخ القبول: (2022-10-10)

دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة

جيهان حامد الغماري

شركة توزيع كهرباء محافظات غزة

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الأتعاب بخلاف التدقيق في جودة عملية التدقيق، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي، من خلال تصميم استبانة لجمع البيانات. وتكونت عينة الدراسة من (40) عاملاً في شركات التدقيق، حيث تم استرداد (33) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد أُجريت المعالجات الإحصائية للبيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) للوصول إلى نتائج الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق في جودة عملية التدقيق تُعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، والتخصص، والعمر، وسنوات الخبرة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام إدارات الشركات بتطوير الخدمات الاستشارية والمالية والمحاسبية بما يساهم في تحديد الاحتياجات المالية المستقبلية، إضافة إلى تدريب المدققين الخارجيين ورفع كفاءتهم المهنية بما يعزز جودة عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الأتعاب بخلاف التدقيق، جودة التدقيق، التدقيق الخارجي، شركات التدقيق.

The role of non-audit fees in audit quality: a field study on audit firms operating in the Gaza Strip

Abstract:

The study aimed to identify the role of non-audit fees in audit quality. The study adopted the descriptive approach through designing a questionnaire for data collection. The study sample consisted of (40) employees working in audit firms, of which (33) valid questionnaires were retrieved for statistical analysis. Statistical analyses were conducted using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) to obtain the study results. The findings revealed that there were no statistically significant differences at the significance level $(\alpha \leq 0.05)$ regarding the role of non-audit fees in audit quality attributable to the variables of educational qualification, specialization, age, and years of experience. The study recommended that company managements should develop consulting, financial, and accounting services in order to identify future financial needs, in addition to training external auditors and enhancing their professional competence in a way that improves audit quality.

Keywords: non-audit fees, audit quality, external auditing, audit firms.

أولاً: مقدمة

إن أتعاب التدقيق هي الرسوم التي تقوم الشركة بدفعها إلى المدققين الخارجيين مقابل إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية خلال فترة زمنية محددة، وتتأثر هذه الأتعاب بالعديد من العوامل منها: قيمة المخزون ونسبته مقارنة مع إجمالي الأصول وصافي رأس المال العامل وصافي التدفقات النقدية والتشغيلية وعدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة وتاريخ انتهاء السنة المالية والعديد من العوامل (الخوالدة، 2021:44). وهذه الأتعاب تأخذ وجهين، فهي قد تكون أعلى من المستوى الطبيعي، والذي يفسره البعض بأحقية المدقق ذو الخبرة والسمعة الحسنة بأتعاب مجزية لأنه يقدم خدمة ذات جودة أعلى، وبهاجمه البعض يكون هذه الأتعاب تخلق علاقة وثيقة واعتماد مالي للمدقق على عميله، طارحين احتمالية تضحيتة بجودة التدقيق عن طريق التفاوضي عن التجاوزات المختلفة في البيانات المالية (العامودي، 2018:7). لقد حازت العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق على اهتمام الباحثين لما لتلك العلاقة من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق، ويجادل البعض بأن جودة أداء المدقق لخدمة التدقيق وموضوعته في معالجة المسائل المختلفة خلال عملية التدقيق هي أكثر عرضة للتأثر بالأتعاب الشاذة غير الاعتيادية، والتي ترتفع أو تنخفض بشكل ملحوظ عن المستوى الطبيعي المتوقع لعمليات التدقيق المماثلة (نمور، 2019:11). وقد تكون هذه الأتعاب أقل من المستوى الطبيعي كنتيجة للمنافسة بين المدققين، وما يترتب على ذلك من مغامرة باحتمالية عدم بذل العناية المهنية اللازمة، أو التعاون مع سياسات إدارة الأرباح الذي يفرضها العميل على المدقق، والذي قد يمررها المدقق أملاً بارتفاع الأتعاب التي سيحصل عليها مستقبلاً من عميله (أبو وردة، 2019:33).

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو تأثير دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق؟

ويتفرع من السؤال الرئيس مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- هل هناك دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق؟
- هل هناك دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق؟
- هل هناك دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق؟
- ما مدى قياس جودة عملية التدقيق في الشركات المحاسبية؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لدور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تبعاً لمتغيرات الدراسة (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، العمر، التخصص)؟

ثالثاً: أهمية الدراسة:

معرفة أثر الاتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي في قطاع غزة عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها على المتطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق سيعطي مؤشراً هاماً للمساهمين والمستثمرين الحاليين والمحتملين وأصحاب المصالح الأخرى عن مدى أهمية وضرورة الاعتماد على آليات أثر الاتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي، وبالتالي زيادة الثقة لدى المستثمرين، كما تسهم في رفع مستوى الشفافية في تلك الشركات، وسينعكس ذلك على المجتمع من خلال زيادة النمو الاقتصادية. **الأهمية التطبيقية:** يمكن الاستفادة من النتائج المتوقعة من للدراسة من قبل القائمون على أثر الاتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي في قطاع غزة عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها على المتطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق من خلال وضع الخطط والبرامج الإدارية وصولاً إلى أداء إداري متميز، وتمكن أهمية الدراسة في مدى تحقيق وتطبيق النتائج والمقترحات التي تخرج بها والتي قد تفيد في الشركات الفلسطينية بشكل خاص، وقد تقدم نتائج

هذه الدراسة للإدارات العليا والجهات المسؤولة في الشركات الفلسطينية المعلومات التي تبين أهمية الاتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي في قطاع غزة عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها على المتطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

الفرضية الاولى:

لا يوجد علاقة بين دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق.

ويتفرع من الفرضية الرئيس مجموعة من الفرضيات الفرعية:

- لا يوجد علاقة بين دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق.
- لا يوجد علاقة بين دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق.
- لا يوجد علاقة بين دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق.

الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة بين فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لدور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية

التدقيق تبعاً لمتغيرات الدراسة (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، العمر، التخصص).

خامساً: أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق.
- التعرف على وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق.
- التعرف على وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية لتحسين عملية التدقيق.
- التعرف على مدى قياس جودة عملية التدقيق في الشركات المحاسبية.
- التعرف على الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لدور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تبعاً لمتغيرات الدراسة (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، العمر، التخصص).

سادساً: حدود الدراسة:

الحد الموضوعي: أثر الاتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي في قطاع غزة عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها على المتطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق.

الحد الزمني: تم توزيع أداة الدراسة الرئيسية المتمثلة في الاستبانة على عينة من الموظفين في شركات التدقيق، خلال الفترة من 2021 إلى 2022م.

الحد المكاني: شركات التدقيق الفلسطينية.

الحد البشري: الموظفين والموظفات.

سابعاً: الدراسات السابقة:

تنوعت الدراسات السابقة حول موضوع التدقيق الخارجي بشكل عام، ولكن الدراسات محدودة في موضوع التدقيق الخارجي في المؤسسات، فهناك العديد من الدراسات التي تتحدث عن موضوع التدقيق في مجالات مختلفة ومن هذه الدراسات: دراسة (المدلل , 2021) بعنوان: دور وظيفة التدقيق الخارجي في ضبط الأداء المالي والإداري: هدفت هذه الدراسة إلي توضيح دور وظيفة التدقيق الخارجي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة اعتماداً علي الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من (7) أجزاء وزعت علي جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها (36) شركة وبلغت الردود (31) استبانة

أي بنسبة إرجاع قدرها (86 %)، واستخدام الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) للدراسات الاجتماعية لتحليل البيانات . وكان من أهم نتائج الدراسة أن وحدات التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة بدعم حكومة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الخارجية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفاعلية الأداء وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الخارجي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة. وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الخارجيين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الخارجي

دراسة (الحياصات، 2018) بعنوان الحوافز الإدارية وأثرها على إحكام الإجراءات الرقابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في قطاع الإدارة المالية العامة بالأردن: حيث هدفت الدراسة إلى بيان أثر الحوافز الإدارية بنوعها المادي، والمعنوي على أحكام الإجراءات الرقابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في قطاع الإدارة المالية العامة بالأردن، والتعريف بالحوافز الإدارية؛ من حيث (مفهومها، وأنواعها، وأهميتها، ومقومات نجاحها، والمشاكل الخاصة بها). ولتحقيق أهداف الدراسة، صممت استبانة وزعت باليد على رؤساء التدقيق، والمدققين الرئيسيين، والمدققين المساعدين. ضمن مجتمع الدراسة المتمثل في وزارة المالية والوحدات الإدارية التابعة لها والبالغ عددها (6) تم توزيع (113) استبانة على أفراد العينة، استرد منها (82) استبانة صالحة لأغراض التحليل الإحصائي، بنسبة استجابة (72.6%) تقريبا. كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة والمتمثلة في الإحصاء الوصفي، واختبار الانحدار المتعدد للإجابة عن أسئلة الدراسة، والتحقق من صحة فرضياتها. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للحوافز الإدارية بنوعها المادي، والمعنوي على أحكام الإجراءات الرقابية في قطاع الإدارة المالية العامة بالأردن. وفي ضوء ذلك أوصى الباحث بعدة توصيات لإعادة النظر في أنظمة الحوافز المطبقة حاليا من شأنها زيادة رضا المدققين الخارجيين عن العمل وتحفيزهم على الارتقاء بأدائهم، وتحريك دافعيتهم لبذل جهد أكبر لتحقيق أفضل نتائج بالوحدات التي يعملون بها، وما يترتب على ذلك من أثر في إحكاما لإجراءات الرقابية في قطاع الإدارة المالية العامة بالأردن.

دراسة (تيم، 2018) بعنوان نتائج تقييم نظام الرقابة الخارجية لدى الجهات الخاضعة لديوان الرقابة المالية والإدارية: حيث يهدف التقرير إلى تسليط الضوء على واقع أنظمة الرقابة الخارجية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، وإبراز الجوانب الايجابية وتعزيزها .وتحديد نقاط الضعف فيها لمعالجتها والتغلب عليها ، ووضع التوصيات المناسبة للارتقاء بدرجة الثقة في أنظمة الرقابة الخارجية فيها ، بما يضمن ويحقق الحماية للموارد العامة والاستخدام الأمثل والرشد لها باقتصاد وكفاءة وفاعلية ، علاوة على التغلب على التحديات ومواجهة المخاطر. تبرز أهمية التقرير في تعزيز المصادقية والثقة بأنظمة الرقابة الخارجية في الجهات الإدارية ومساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة بما يسهم في رفع مستوى الأداء المؤسسي. استند عمل الديوان في تقريره لأنظمة الرقابة الخارجية في الجهات التي تخضع لرقابة الديوان، على دليل قياس مطور مستندا لمعايير المهنية والدولية، وتحديد المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتساب)، يتم تنفيذه من خلال الزيارات الميدانية لكافة الدوائر في الجهات محل التقييم.

دراسة (العاني ، 2015) بعنوان دور لجان التدقيق في تعزيز أداء استقلالية المدقق الخارجي: حيث تناول هذا البحث أحد المواضيع التي شغلت حيزا كبيرا من تفكير الباحثين والمتعلق باستقلالية المدقق الخارجي وأثرها على كفاءة وفاعلية أدائه ، فقد جاء الباحث بفكرة تطبيق ما يسمى بلجان التدقيق ، التي تعمل على أن يكون اتصال المدقق الخارجي معها مباشرة وليس بمجلس إدارة الشركة لاسيما أن وظيفة التدقيق الخارجي أصبحت تهدف إلى خدمة الشركة ككل ولم تعد مقتصرة على خدمة الإدارة فقط ، وبذلك سوف يتم تعزيز أداء واستقلالية المدقق الخارجي وزيادة كفاءة وفاعلية أدائه. لذا جاء هذا البحث ليسلط الضوء على لجان التدقيق مع بيان مدى دورها في التأثير على أداء واستقلالية المدقق الخارجي من

خلال توضيح مفهوم وأهمية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي في الجانب النظري , واستخدام مقياس النظام الإحصائي SPSS في تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة في الجانب العملي للوصول إلى هدف البحث وقد تم اختيار (50) مكتب تدقيق , اذ وزعت على كل منهم (3) استمارات قام بتعبئتها كل من مدراء التدقيق والمدققين الرئيسيين ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود لجان التدقيق يقلل العبء عن مجلس الإدارة, وتعمل لجان التدقيق على التنسيق بين عمل المدقق الخارجي والمدقق الخارجي, وتساهم لجان التدقيق في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الخارجي.

الدراسات الأجنبية السابقة

دراسة Allegros (2018): الملامح الأساسية لأنشطة التدقيق الخارجي في الشركات الإيطالية الكبرى: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الملامح الأساسية لأنشطة التدقيق الخارجي في الشركات الإيطالية الكبرى, وخلصت الدراسة إلى أن جميع الشركات الكبرى لديها وحدات تدقيق داخلية وأن وحدات التدقيق الخارجي الموجودة لدى البنوك وشركات التأمين تم تشكيلها الحجم ولكن نسبة كبيرة منها تتمتع بقدر معقول من الاستقلالية حيث أنها غير مرتبطة بالإدارة, وأن هناك اهتمام من قبل الشركات الكبرى بالتدقيق التشغيلي ويقدر أقل من تدقيق الالتزام وأن الموارد الاقتصادية المخصصة للتدقيق المالي قليلة نسبياً, ويوجد اهتمام متزايد بالمنهجية المبنية على تقييم المخاطر وأن تقييم المخاطر من المدخلات الأساسية لعملية التخطيط للتدقيق.

دراسة Word (2013): إجراءات الرقابة الخارجية في النظم المحاسبية المتبعة في المعاهد التعليمية العامة: هدفت الدراسة إلى تحليل إجراءات الرقابة الخارجية في النظم المحاسبية المتبعة في المعاهد التعليمية العامة, وقد استخدم الباحث الاستبيان لجمع المعلومات, وقام الباحث بتحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي والاستدلالي. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة, أن العديد من المعاهد يستخدم أنظمة رقابة داخلية غير مناسبة, وأن إجراءات الرقابة المستخدمة تتصف بالحد الأدنى من النوعية المقبولة, كما أن هناك حاجة لتطوير أنظمة الرقابة الخارجية في تلك المؤسسات حتى تحظى بالثقة العامة بها, أنه لا توجد علاقة بين مدى ملائمة إجراءات الرقابة الخارجية ومستوى التعليم لدى المديرين الماليين في المعاهد العلمية.

دراسة Husted (2013): الأهمية النسبية لمعايير التدقيق الخارجي ومراجعة ضمان الجودة, حيث تم الاعتماد على دراسة آراء جميع مديري التدقيق الخارجي ورؤساء لجان التدقيق الخارجي وإدارات الأقسام في ولاية فيرجينيا: هدفت الدراسة إلى بيان الأهمية النسبية لمعايير التدقيق الخارجي ومراجعة ضمان الجودة, حيث تم الاعتماد على دراسة آراء جميع مديري التدقيق الخارجي ورؤساء لجان التدقيق الخارجي وإدارات الأقسام في ولاية فيرجينيا. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة , أن هناك تفاوتاً بين أفراد عينة الدراسة في إعطاء الأهمية النسبية لمعيار الاستقلالية , وأن لجان التدقيق والمديرين الماليين وإدارات الأقسام في المؤسسات المختارة تعي أهمية موضوع متابعة ملاحظات التدقيق أكثر من المدققين الخارجيين , ويترتب على ذلك ضعف اهتمام المدققين الخارجيين بالتأكد من متابعة ملاحظاتهم وتوصياتهم , أما بخصوص ضمان النوعية فقد أظهرت الدراسة أن لجان الرقابة لا تصادق على الموازنة المالية لإدارة الرقابة الخارجية , وعدم وجود اتصال بين المستويات العليا لإدارة الرقابة الخارجية مع الخاضعين للرقابة.

لقد استفادت الباحثة من الدراسات السابقة ما يلي:

- معرفة النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة.

- وضع التساؤلات والأهداف.

- تحديد مشكلة الدراسة.

- الاطلاع على الأدوات المستخدمة في الدراسات السابقة

- معرفة مكونات الإطار النظري التي يمكن الرجوع إليها في الدراسة.

- تحديد المنهج الذي اعتمد أثناء الدراسة.

ثامناً. الإطار النظري للدراسة

8.1 مفهوم أتعاب المدقق:

إن أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلاليته وجودة الخدمة التي يقدمها، وأن عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي عملية شديدة التعقيد وذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في تقدير تلك الأتعاب، إذ يهدف المدقق إلى الوصول إلى الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية من خلال الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية والتحقق من سلامتها (حلس، 2013:74).

9.2 تعريف أتعاب التدقيق الخارجي:

ويمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه: مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تُنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع، ومن التحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات، وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية (أبو بكر، 2019:47). ويمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي: بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد ولا يخص هذا التعريف الخدمات الأخرى التي من الممكن أن يقدمها المدقق مثل الخدمات الاستشارية (سويدان، 2020). فأتعاب المدقق هي أجور صافية لا تشمل أي مصاريف يقوم بدفعها في سبيل إنجاز مهمته وفي ذلك يرى (المزحاني، 2018) أن "على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها أو يتحملها في أثناء تأديته عمله والخاصة بأعمال الشركة" (المزحاني، 2018). كما يشير عبد الله (2022) إلى أن أتعاب عملية التدقيق لها عدة أشكال فمنها الأتعاب الثابتة، ومنها الأتعاب المتغيرة، وأخرى أتعاباً مشروطة ومن الممكن توضيح تلك الأشكال على النحو الآتي:

- الأتعاب الثابتة (Fixed Fees): هي مبالغ تحدد سلفاً، وغير قابلة للزيادة ويتم تحديدها بناءً على طبيعة العمل أو الخدمة المطلوبة ووفقاً للاتفاقية التي تتم بين المدقق والعميل.
- الأتعاب المتغيرة (Variable Fees): وهي المبالغ التي تحدد مقابل أتعاب تعتمد بشكل أساسي على الوقت الذي يمضيه المدقق في عملية التدقيق، ويرى الباحث أن هذه الطريقة قد لا تكون دقيقة فهي قد تعمل على تشجيع المدقق على إطالة الوقت اللازم لعملية التدقيق.
- الأتعاب الشرطية (Contingent Fees): وهي الأتعاب التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول عليها بناءً على تحقق شرط مستقبلي، فمثلاً أن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق، إن قبول هذه الأتعاب عن خدمات لا تمثل خدمات تأكيد قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية

9.3 أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل أهداف التدقيق الخارجي في:

- المحافظة على الأموال (إيرادات ومصروفات) من خلال بيان صحة الإجراءات المالية.
- ضمان وجود الأوامر والموافقات والمستندات الأصولية المفترزة وتثبيتها في سجلات البلديات ومتماشية مع القوانين والتعليمات النافذة.
- التأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه دون هدر أو ضياع في أموال الوحدة لتحقيق أقصى إنتاجية متاحة وفقاً للخطط والسياسات المرسومة.

- التقرير بأن ما يتم من إجراءات يقع ضمن الإطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات لدى المؤسسات.
- التحقق من مطابقة الواقع الفعلي مع ما هو مخطط في البلديات، ودراسة الانحرافات وتقويمها لمعالجتها وتلافيها مستقبلاً.
- الحيادية والاستقلالية التامة في متابعة وتقويم الأداء في البلديات بعيداً عن الضغوطات والتأثيرات سواء كانت داخلية أو خارجية (الذنبات، 2017:33).

9.4 أغراض التدقيق الخارجي:

تتمثل أغراض التدقيق الخارجي:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط الاقتصادية والمحافظة عليها.
- التحقق من مدى المحاسبة على أصول الوحدة الاقتصادية والمحافظة عليها.
- تقييم جودة الأداء لإنجاز المسؤوليات والصلاحيات المفوضة أو التي يتم تفويضها.
- التحقق من متانة آليات الوحدة الاقتصادية للرقابة الخارجية وفعاليتها ونزاهتها وتقديرها.
- التأكد من الاستعمال الكفء والفاعل للموارد البشرية والمالية والمادية والحفاظ عليها. وقد تعددت وتنوعت أغراض التدقيق الخارجي من دراسة لدراسة حسب المكان والزمان الذي تمت فيه الدراسة، فبالرغم من اختلاف الأغراض من وتعددتها فكلها صحيحة وتشمل أغراض التدقيق الخارجي من عدة جوانب مختلفة.
- فحص وتقويم متانة، وكفاءة تنفيذ الرقابة المحاسبية والمالية ورقابة العمليات الأخرى والتي تزيد من فاعلية الرقابة وبتكلفة معقولة (أبو حطب، 2017:55).

9.5 خصائص التدقيق الخارجي:

- لكي يعمل قسم التدقيق الخارجي بنجاح ينبغي ان يتمتع بالخواص (الرحاحلة، 2018:47):
- قسم التدقيق الخارجي يعمل في استقلال تام عن باقي الأقسام وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوته.
- يعمل بناءً على سلطات صريحة وينحصر عمله في عملية التدقيق الخارجي فقط.
- يعد جزء من الرقابة الخارجية أي انه يعمل بجوار الضبط الخارجي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالتدقيق يتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية.
- قسم التدقيق يقوم بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمته وضع هذه السياسات.
- لا يتدخل في شؤون الموظفين وينبغي أن تكون هنالك علاقة تعاون. ويجب على المدقق مساعدتهم في أداء مهامهم والتعرف على الصعوبات التي تواجههم.

9.6 أنواع التدقيق الخارجي:

- قبل تعداد أنواع التدقيق الخارجي لاحظ الباحثان من خلال مراجعة الدراسات السابقة والكتب والمواقع الالكترونية، أن عدد هذه الأنواع تختلف من دراسة لدراسة فأحياناً نجد أن هناك أربعة تعدادات وأحياناً أخرى أكثر من ذلك (المدلل، 2021:85):
- **التدقيق الخارجي المالي:** ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للمؤسسة وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها، وهذا التدقيق يشمل نوعين من التدقيق الخارجي المالي قبل الصرف والتدقيق الخارجي المالي بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الخارجية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.
- **تدقيق الالتزام:** وهو عبارة عن مراجعة الضوابط الرقابية (المالية والتشغيلية والعمليات) للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة والإجراءات.

- **التدقيق الخارجي التشغيلي:** وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة مثل (المبيعات، المشتريات، الإنتاج، الحسابات، الصيانة... الخ) للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف في تحقيق أهداف المنشأة.
- **تدقيق اداري:** مراقبة كافة اقسام المنشأة والتأكد من ان الافراد يقومون بالأعمال الموكلة إليهم على أكمل وجه وبما يتوافق واهداف المؤسسة.

9.7 مبادئ المدقق الخارجي:

- لقد عدد النونو (2019) مبادئ المدقق الخارجي، ومنها:
- **النزاهة:** ان نزاهة المدققون تضع الثقة وبالتالي توفر اساس للاعتماد على احكامهم.
- **الموضوعية:** يعرض المدققون الخارجيون مستوى عالي من الموضوعية المهنية في جمع وتقييم وتوصيل المعلومات حول الانشطة او العمليات التي تم فحصها. ويقوم المدققون الخارجيون بعمل تقييم متوازن في كل الظروف المناسبة والتأثير غير المفرط لمصلحتهم أو مصلحة الاخرين في تكوين احكامهم.
- **السرية:** يحترم المدققون الخارجيون قيمة وملكية المعلومات التي يستلمونها وعدم الكشف عن تلك المعلومات بدون تخويل مناسب مالم يكن هناك إلزام قانوني أو مهني للقيام بذلك.
- **الكفاءة:** يتطلب من المدققون الخارجيون تطبيق المعرفة والمهارات والخبرة التي يحتاجون إليها في اداء خدمات التدقيق الخارجي.

9.8 دور الإدارة في تفعيل وظيفة التدقيق الخارجي:

- يجب أن تعب الإدارة الدور في تجاه وظيفة التدقيق الخارجي وذلك من خال عدة أمور:
- الاهتمام بالموظفين من خلال بيان لهم بأهمية وظيفتهم، والدور الفعال الذي يقومون به من خلال أداء مهامهم الوظيفية، والاهتمام باحتياجاتهم، واردة على طلباتهم وأسئلتهم واستفساراتهم، والتحفيزات العديدة والمتنوعة التي تحتهم على تكتيف جهودهم والعم لما فيه المصلحة العامة في المؤسسة.
- يتبين دور الإدارة في تفعيل وظيفة التدقيق الخارجي من خلال مكانتها على الهيكل التنظيمي، فيختلف مكان وظيفة التدقيق الخارجي على الهيكل التنظيمي من مؤسسة لمؤسسة، فهي في الغالب تأتي من بعد الإدارة العليا مباشرة، مما يوضح لنا أهمية وظيفة التدقيق الخارجي.
- عقد الإدارة للدورات والندوات مما يزيد من الكم المعرفي والعلمي لأهمية وظيفة التدقيق الخارجي، وينمي مهارات الموظفين، ويزيد من قدرتهم على مواكبة تطورات وعبي العمل الناتج عن التقدم التكنولوجي والاقتصادي، فكم هذه الدورات والندوات التي تعقدها الإدارة المستمرة يوضح مدى اهتمام الإدارة بوظيفة التدقيق الخارجي.
- الاحتياجات فتلبية احتياجات الموظفين المستمرة يسهم في زيادة فعالية وظيفة التدقيق الخارجي وهذا يبين مدى اهتمام الإدارة بوظيفة التدقيق الخارجي.

10 . الجانب الميداني للدراسة

1.10مجتمع وعينة أداة الدراسة:

مجتمع البحث يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحثان، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من العاملين في مكاتب التدقيق في غزة.

2.10 عينة البحث:

قام الباحث باستخدام طريقة العينة العشوائية، باختيار (40) من العاملين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة خلال توزيع استبانة لكل موظف من قبل الباحثان، حيث تم توزيع 40 استبانة على مجتمع البحث وقد تم استرداد جميع الاستبانات، وكانت بعدد 33 استبانة وهي جميعها صالحة للتحليل أي بنسبة 66%، فيما يلي الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

م	اسم المكتب
1	مجموعة طلال أبو غزالة
2	مكتب سابا وشركاهم
3	الشرق الأوسط
4	ارنست وينانغ
5	عبد الحكيم العلمي
6	دار المحاسبة
7	مجموعة الغد للمحاسبة
8	مكتب ادم
9	مكتب الاهرام
10	مكتب الثقة والجودة
11	مكتب الحسام
12	مكتب الخبراء العرب
13	مكتب الخطيب
14	مكتب الرياط
15	مكتب العباس
16	مكتب الوليد
17	مكتب بدر الدين
18	مكتب بيسان
19	خبراء الزيتون
20	مكتب شعاع
21	مكتب عكيلة
22	مكتب علاء الدين
23	مكتب كمال المدينة
24	مكتب كنعان
25	مؤسسة حمادة
26	المكتب الاستشاري
27	مكتب شمول
28	مكتب أنور ابودون
29	BDO للمحاسبة والتدقيق
30	مكتب القيشاوي
31	مكتب الدحبور
32	المكتب العصري - كرزيم
33	مكتب سكيك
34	مكتب حسام الدين
35	مكتب سلسبيل
36	مكتب فلسطين

37	مكتب القدس
38	مكتب العالمية
39	مكتب محمد غراب
40	مكتب الخبير للمحاسبة والتدقيق

جدول رقم (1): وصف عينة الدراسة

المتغير	الصف	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	18	54.5
	بكالوريوس	11	33.3
	ماجستير	4	12.1
المتغير	الصف	التكرار	النسبة المئوية
التخصص	علوم مالية ومصرفية	3	9.1
	محاسبة	10	30.3
	إدارة الاعمال	20	60.6
المتغير	الصف	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 25 سنة	3	9.2
	25-35	4	12.12
	36 فأكثر	26	78.78
المتغير	الصف	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	8	24.24
	من 5 الي 15	20	60.6
	أكثر من 15	5	15.15
المجموع الكلي		33	100

3.10 أداة البحث:

تم إعداد استبانة حول "دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق" تتكون استبانة البحث من قسمين رئيسين: القسم الاول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية (المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخدمة، العمر، الجنس)، القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور البحث، ويتكون من 26 فقرة موزع على 2 محاور:

جدول(2): درجات مقياس ليكرث الخماسي

الاستجابة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

استخدام

وقد

مقياس ليكرث الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لقرات الاستبيان، وهو مقياس يستخدم لتحديد درجة موافقة العينة على فقرات الاستبانة، ومن خلال ذلك يتم تحويل تلك البيانات إلى بيانات كمية تصلح لقياسها إحصائياً حسب الجدول (2).

4.10 خطوات بناء الاستبانة:

قام الباحثان بإعداد أداة البحث لمعرفة " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق"، واتبع الباحثان الخطوات التالية لبناء الاستبانة:

1. الاطلاع على الأدب المتعلق بالدراسة والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.

2. تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
3. تحديد الفقرات التي تقع تحت كل محور .
4. تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من ثلاثة محاور و(30) فقرة.
5. في ضوء آراء المشرف تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية على (25) فقرة، كما هو مدرج في الملاحق.

صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وتم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

صدق المحكمين

يقصد بصدق أداة الدراسة" هو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع البحث" (الجرجاوي, 2010: 107)، وقد استجاب الباحث وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملاحق

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الأتعاب بخلاف التدقيق.

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الأول: وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق			
1.	1 تقديم الخدمات الاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً للمراجع الخارجي.	.725**	.000
2.	2 الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات.	.641**	.000
3.	3 قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية تقوي من العلاقات الشخصية مع عميله.	.722**	.000
4.	4 قيام المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية بجانب خدمات المراجعة.	.971**	.000
5.	5 قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يخلق تعارض في المصالح بين تقديم الخدمات المالية وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.	.585**	.000
المحور الثاني: وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق			
6.	1 تقديم الخدمات الاستشارية لا بد ان يتم بواسطة مقدم لديه القدرة والمعرفة بطرق والمدخل التحليلي.	.652**	.000
7.	2 يجب على مكاتب المراجعة أن تبذل العناية الواجب والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية.	.651**	.000
8.	3 يجب على المراجع الخارجي أن يتقاضي دور الإدارة عند تقديم الخدمات الاستشارية.	.871**	.000
9.	4 لا بد أن يحصل المراجع الخارجي على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل يتضمن طبيعة ونطاق الخدمة المطلوب تأديتها وطبيعة الإبلاغ عنها.	.641**	.000
المحور الثالث: وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق			
1	يمكن للمراجع الخارجي يقدم خدمات محاسبية للعميل كإمسك الدفاتر المحاسبية.	.641**	.000
2	يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات محاسبية للعميل كإعداد التقارير المالية.	.722**	.000

دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق جيهان الغماري

3	يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات ضريبية بجانب خدمات المراجع التقليدية.	.971**	.000
4	يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات المراجعة الداخلية للعميل بجانب خدمات المراجعة الخارجية.	.641**	.000
5	يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بتصميم نظم معلومات محاسبية للعميل أو يشرف على أعمال العميل.	.722**	.000

يوضح جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والمجال الذي تنتمي له حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات جودة عملية التدقيق والمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.1	تخفيض مدقق الحسابات لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من الزبائن، يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.	.454**	.000
2.2	تؤثر قيمة الأتعاب على جودة العملية التدقيقية	.641**	.000
3.3	يتأثر سلوك المراجع بحجم الأتعاب التي يتقاضاها من العميل سلباً استقلاله وجودة الخدمة كلاً على ازدياد	.512**	.000
4.4	تزداد صعوبة تحديد الأتعاب في بداية التعاقد وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة الشركة ونشاطها ومدى إجراءات التدقيق التي يجب أدائها	.887**	.000
5.5	يعد لجوء العميل إلى تغيير المدقق دون النظر إلى طبيعة وجودة الخدمات التي يقدمها بمدقق آخر يتقاضى أتعاب أقل ذلك يؤثر سلباً على جودة الخدمات التدقيقية المقدمة	.852**	.000
6.6	تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر ذلك على المدقق واستقلاليته ومن ثم تتأثر جودة التدقيق سلباً.	.567**	.000
7.7	يرتبط قيام المدقق بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابياً مع تحقيق الجودة.	.887**	.000
8.8	يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات والإدارة محل التدقيق سلباً على استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق	.852**	.000
9	قيام مكاتب التدقيق بإنشاء قسمين الأول مراجعة الحسابات والثاني تقديم خدمات استشارية ليدعم استقلال المراجع الخارجي	.887**	.000
10	بعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه محل التحقيق تهديداً لاستقلاليته	.852**	.000
11	يؤثر وجود علاقة مالية تربط بين المراجع مع إدارة المنشأة محل التدقيق على استقلاله ومن ثم على جودة التدقيق.	.887**	.000
12	يحقق تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة التدقيق للعميل نفسه تعارض للمصالح.	.852**	.000

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والمجال الذي تنتمي له حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

الصدق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداء الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور البحث بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة

م	المحاور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
---	---------	-----------------------	-------------------------

1	المحور الاول: الأتعاب بخلاف التدقيق	.685*	.000
2	المحور الثاني: جودة عملية التدقيق	.752*	.000

*الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05

حيث يبين جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل محور محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة حيث كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 وبذلك تعتبر المحاور صادقة لما وضعت لقياسه ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة هو " أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية"، ويقصد به أيضاً " إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ماهي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة

وقد تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال:

1. طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها قياس ثبات أداة الدراسة وذلك للتأكد من مدى ثبات هذه الدراسة لقياس ما وضعت لقياسه، ولكن في هذه الدراسة تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha بحساب الثبات في البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة (الاستبيان) وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (6) أدناه:

جدول (6) يوضح قيمة معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحاور ككل	26	0.884

حيث يتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية بلغت (0.884) لجميع فقرات الاستبيان والبالغ عددها (26) وتشير قيم ألفا كرونباخ التي تم الحصول عليها في الجدول السابق لوجود ثبات عالي في بيانات الدراسة وبالتالي يمكن الاعتماد على هذه البيانات وتحليلها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

طريقة التجزئة النصفية:

تم حساب ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية، وذلك بإيجاد معامل الارتباط بين درجات أفراد العينة الاستطلاعية على الفقرات الفردية للاستبيان، ودرجاتهم على الفقرات الزوجية، والمكونة للاستبيان، وقد بلغت قيمة المعامل قبل التعديل (0.852) ثم استخدم معادلة سيرمان براون (النصفين متساويين) لتعديل طول الاستبيان، وقد بلغت قيمة معامل الثبات بعد التعديل بتلك المعادلة (0.901) الأمر الذي يدل على توسط من الثبات كما هو موضح بالجدول رقم (8).

جدول رقم (7) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
	المحاور ككل	26	0.852	0.901

ومن الجدول رقم (7) يتضح أن الاستبيان " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " يتسم بدرجة عالية من الصدق والثبات التي تفي بمتطلبات تطبيقه على أفراد عينة الدراسة لجمع البيانات الميدانية.

11 الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات:

تم الاعتماد بشكل أساسي على برنامج التحليل الإحصائي SPSS v.20 في إدخال بيانات الدراسة وتحليلها، مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية اللازمة، لتحقيق أهداف الدراسة وكانت هذه الأساليب على النحو الآتي:

- التكرارات والنسب المئوية (Frequencies & Percentages): وذلك بغرض وصف البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
 - المتوسط الحسابي (Mean): وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات مفردات الدراسة عن الفقرات والمجالات الرئيسية للدراسة.
 - الانحراف المعياري (Standard Deviation): للتعرف على مدى انحراف استجابات مفردات الدراسة لكل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة عن وسطها الحسابي، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها.
 - معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والتجزئة النصفية: لقياس الثبات في البيانات
 - معامل الارتباط بيرسون Person: لقياس مدى ارتباط العلاقة بين الفقرات والمحاور وأيضاً المحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان.
 - اختبار: One Sample T-Test لقياس مدى إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع، ومدى دلالتها.
 - اختبار تحليل التباين الأحادي: لقياس مدى إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع في حالة أكثر من ثلاثة عوامل.
- تحليل البيانات ومناقشة النتائج
- يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات البحث، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة البحث واستعراض أبرز نتائج الاستبانة، والتي تم التوصل إليها من خلال فقراتها، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة البحث، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج البحث التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.
 - 4.2 الإجابة عن أسئلة الدراسة
 - السؤال الأول للدراسة: ما مدى وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق؟ سيتم الإجابة عن السؤال السابق للدراسة من خلال استخدام اختبار one-t-test، وإيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري الوزن النسبي لفقرات المحور.
- جدول رقم (8): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب المحور الأول: وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	4.05	.39403	81.00	45.96	.000
2	4.10	.55251	82.00	33.18	.000
3	4.15	.81273	83.00	22.83	.000
4	4.10	.64072	82.00	28.61	.000
5	4.15	.48936	83.00	37.92	.000

مستوى الدلالة	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
					المراجعة في نفس الوقت.
.000	33.7	82.2	.5778	4.11	الدرجة الكلية:

يتضح من الجدول رقم (8) أن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية لجميع فقرات المجال الاول، وكذلك مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 لجميع فقرات المحور الاول والوسط الحسابي للفقرات كان أعلى من الوسط المعياري (3)، وهو يدل على موافقة عالية على جميع الفقرات من قبل أفراد العينة الدراسة، أما المجال ككل: فقد بلغ الوسط الحسابي له حول "وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق" 4.11 بوزن نسبي 82.2%، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه تم قبول الفرضية الصفرية البديلة الأولى التي تنص على: بوجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق.

السؤال الثاني للدراسة: ما مدى وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق؟ سيتم الإجابة عن السؤال السابق للدراسة من خلال استخدام اختبار one-sample t-test، وإيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري الوزن النسبي لفقرات المحور:

جدول رقم (9): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب المحور الثاني: وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	قيمة sig
1 تقديم الخدمات الاستشارية لابد ان يتم بواسطة مقدم لديه القدرة والمعرفة بطرق والمدخل التحليلي.	3.9444	.98400	78.88	15.954	.000
2 يجب على مكاتب المراجعة أن تبذل العناية الواجب والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية.	3.6111	1.35810	72.22	24.574	.000
3 يجب على المراجع الخارجي أن يتفادى دور الإدارة عند تقديم الخدمات الاستشارية.	3.8889	.94952	77.77	22.007	.000
4 لا بد أن يحصل المراجع الخارجي على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل يتضمن طبيعة ونطاق الخدمة المطلوب تأديتها وطبيعة الإبلاغ عنها.	3.5556	.96937	71.11	19.724	.000
الدرجة الكلية	3.75	1.0652	74.9	20.564	.000

يتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية لجميع فقرات المجال الثاني، وكذلك مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 لجميع فقرات المحور الثاني والوسط الحسابي للفقرات كان أعلى من الوسط المعياري (3)، وهو يدل على موافقة عالية على جميع الفقرات من قبل أفراد العينة الدراسة، أما المجال ككل : فقد بلغ الوسط الحسابي له حول " وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق" 3.75 بوزن نسبي 74.99%، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه قام الباحثان بقبول الفرضية البديلة التي تنص على " بوجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق ".

السؤال الثالث للدراسة: ما مدى وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق؟ للإجابة عن السؤال الثالث للدراسة قام الباحثان باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات المحور الثالث لتحليل إجابات عينة الدراسة وذلك حسب الجدول التالي رقم (10)

جدول رقم (10): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب المحور الثالث: وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	قيمة sig
1	3.3833	1.09066	67.66	22.248	.000
2	3.2833	1.04300	65.66	30.449	.000
3	3.7167	.90370	74.33	24.029	.000
4	3.4500	1.22716	69.00	24.384	.000
5	3.5000	.81303	70.00	31.857	.000
الدرجة الكلية	3.46	1.0155	69.33	26.593	.000

يتضح من الجدول رقم (10) أن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية لجميع فقرات المجال الثالث وكذلك مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 لجميع فقرات المحور الثالث والوسط الحسابي للفقرات كان أعلى من الوسط المعياري (3) , وهو يدل على موافقة عالية على جميع فقرات من قبل أفراد العينة الدراسة , أما المجال ككل : فقد بلغ الوسط الحسابي له حول "وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق" 3.46 بوزن نسبي 69.33 % , وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه تم قبول الفرضية الصفرية البديلة الثالثة التي تنص على وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق .

السؤال الرابع للدراسة: ما مدى قياس جودة عملية التدقيق؟ للإجابة عن السؤال الرابع للدراسة قام الباحثان باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات المحور الرابع لتحليل إجابات عينة الدراسة وذلك حسب الجدول التالي رقم (11)

جدول رقم (11): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب المحور الرابع: جودة عملية التدقيق

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	قيمة sig
1	3.7778	1.14919	75.55	17.000	.000
2	3.7778	1.33333	75.55	14.483	.000
3	3.7222	1.54200	74.44	18.937	.000

4	تزداد صعوبة تحديد الأتعاب في بداية التعاقد وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة الشركة ونشاطها ومدى إجراءات التدقيق التي يجب أدائها	4.1667	1.32017	83.33	15.954	.000
5	يعد لجوء العميل إلى تغيير المدقق دون النظر إلى طبيعة وجودة الخدمات التي يقدمها بمدقق آخر يتقاضى أتعاب أقل ذلك يؤثر سلباً على جودة الخدمات التدقيقية المقدمة	3.8056	.98672	76.11	23.141	.000
6	تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر ذلك على المدقق واستقلاليته ومن ثم تتأثر جودة التدقيق سلباً.	3.5750	.57242	71.50	21.777	.000
7	يرتبط قيام المدقق بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابياً مع تحقيق الجودة.	3.6017	.44512	72.03	30.449	.000
8	يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات والإدارة محل التدقيق سلباً على استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق	3.8000	.88289	76.00	24.029	.000
9	قيام مكاتب التدقيق بإنشاء قسمين الأول مراجعة الحسابات والثاني تقديم خدمات استشارية ليدعم استقلال المراجع الخارجي	3.8718	1.00471	77.43	24.384	.000
10	بعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزيونه محل التحقيق تهديداً لاستقلاليته	3.57	.85858	71.46	31.252	.000
11	يؤثر وجود علاقة مالية تربط بين المراجع مع إدارة المنشأة محل التدقيق على استقلاله ومن ثم على جودة التدقيق.	3.5750	.57242	71.50	21.777	.000
12	يحقق تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة التدقيق للعميل نفسه تعارض للمصالح.	3.6017	.44512	72.03	30.449	.000
الدرجة الكلية		3.73	0.9260	74.74	22.802	.000

يتضح من الجدول رقم (11) أن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية لجميع فقرات المجال الثالث وكذلك مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 لجميع فقرات المحور الرابع والوسط الحسابي للفقرات كان أعلى من الوسط المعياري (3)، وهو يدل على موافقة عالية على جميع الفقرات من قبل أفراد العينة الدراسة، أما المجال ككل : فقد بلغ الوسط الحسابي له حول "جودة عملية التدقيق" 3.46 بوزن نسبي 69.33 %، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه تم قبول الفرضية الصفرية البديلة التي تنص على وجود جودة عملية التدقيق.

السؤال الخامس للدراسة: هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغيرات الدراسة (المؤهل العملي، التخصص، سنوات الخدمة، العمر)؟ ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

مناقشة الفرض الدراسي الأول: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول "دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق" تعزى لمتغير الدراسة (المؤهل العلمي)، قام الباحثان بإجراء تحليل التباين الأحادي للكشف عن فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير المؤهل العلمي

جدول (12): يبين اختبار تحليل التباين الأحادي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الإبعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة اختبار	مستوى الدلالة
الاستبيان	بين المجموعات	.521	2	.260	1.400	.790

ككل	داخل المجموعات	5.769	30	.186	
-----	----------------	-------	----	------	--

قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2.30) = 3.315

يبين الجدول (12) السابق أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

مناقشة الفرض الدراسي الثاني: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير الدراسة (التخصص)، قام الباحثان بإجراء تحليل التباين الأحادي للكشف عن الفروق حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى التخصص

جدول (13): يبين اختبار تحليل التباين الأحادي تعزى لمتغير التخصص

الابعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة اختبار	مستوى الدلالة
الاستبيان	بين المجموعات	.015	2	.007	.038	.963
	داخل المجموعات	5.767	30	.192		

يبين الجدول (13) السابق أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير التخصص.

مناقشة الفرض الدراسي الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الدراسة (العمر)، قام الباحثان بإجراء تحليل التباين الأحادي للكشف عن الفروق حول فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى العمر

جدول (14): يبين اختبار تحليل التباين الأحادي تعزى لمتغير العمر.

الابعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة اختبار	مستوى الدلالة
الاستبيان	بين المجموعات	.454	2	.227	1.278	.293
	داخل المجموعات	5.328	30	.178		

قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2.30) = 3.315

يبين الجدول (14) السابق أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير العمر.

مناقشة الفرض الدراسي الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الدراسة (سنوات الخبرة)، قام الباحثان بإجراء تحليل التباين الأحادي للكشف عن الفروق حول فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى سنوات الخبرة

جدول (15): يبين اختبار تحليل التباين الأحادي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

الابعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة اختبار	مستوى الدلالة
الاستبيان	بين المجموعات	.411	2	.217	1.184	.274
	داخل المجموعات	5.325	30	.188		

قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2.30) = 3.315

يبين الجدول (15) السابق أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول " دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق " تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

11. النتائج والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

1. وجود دور لتقديم الخدمات الاستشارية مهم في تحسين عملية التدقيق.
2. وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق 3.75 بوزن نسبي 74.99%، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه قام الباحثان بقبول الفرضية البديلة التي تنص على "وجود دور لمعايير تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين عملية التدقيق".
3. وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق" 3.46 بوزن نسبي 69.33 % ، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه تم قبول الفرضية الصفرية البديلة الثالثة التي تنص على وجود دور لمعايير تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية في تحسين عملية التدقيق.
4. أن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية لجميع فقرات المجال الثالث وكذلك مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 لجميع فقرات المحور الرابع والوسط الحسابي لفقرات كان أعلى من الوسط المعياري (3)، وهو يدل على موافقة عالية على جميع الفقرات من قبل أفراد العينة الدراسة ، أما المجال ككل : فقد بلغ الوسط الحسابي له حول "جودة عملية التدقيق" 3.46 بوزن نسبي 69.33 % ، وهو مستوى عالي من الاستجابة من قبل أفراد عينة الدراسة، وعليه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على وجود جودة عملية التدقيق.
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص.
7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير العمر.
8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 حول دور الأتعاب بخلاف التدقيق على جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ثانياً: التوصيات:

2. نوصي إدارة الشركات بوضع الخدمات الاستشارية والمالية والمحاسبية من أجل تحديد الاحتياجات المالية المستقبلية.
3. ضرورة تدريب المراجعين الخارجيين من أجل الكفاءة اللازمة من أجل الأتعاب.
4. ضرورة عقد الإدارة للدورات والندوات مما يزيد من الكم المعرفي والعلمي لأهمية وظيفة التدقيق الخارجي.
5. ضرورة تنمية مهارات الموظفين، وزيادة من قدرتهم على مواكبة تطورات وعبي العمل الناتج عن التقدم التكنولوجي والاقتصادي .

قائمة المراجع

المراجع العربية والأجنبية:

1. أبو بكر، رشام (2019). جودة التدقيق كأسلوب للحد من الغش والفساد المالي"، مجلة معارف (20) مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونية الأردنيين، العدد 69 -70، كانون الثاني.

2. أبو حطب، محمد (2017). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية: تحديات القرن الواحد والعشرون.
3. أبو وردة، أسماء (2019). أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق. (رسالة ماجستير غير منشورة)، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجبلاني، الجزائر.
4. حلس، يوسف (2013). أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط 2، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
5. المدلل، يوسف (2021). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري. (رسالة ماجستير غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية فلسطين.
6. الخوالدة، حسام (2021). العوامل المؤثرة على استراتيجيات العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
7. الذنبيات، زيد (2017). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
8. الرحاحلة، إيمان (2018). انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني. مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد (20)، العدد(1). جدة، المملكة العربية السعودية.
9. سويدان، غسان (2020). تدقيق الحسابات المعاصر، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
10. العامودي، غادة (2018). العوامل المحددة لأتعاب التدقيق الخارجي في الأردن: دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
11. عبد الله، إيهاب (2012). تدقيق الحسابات، ط 1، عمان: دار وائل للنشر، الأردن.
12. المدلل، خليدة (2021). "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية 2، (7).
13. المزحاني، مها رزق (2018). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
14. الحياصات، حمدان (2018). الحوافز الإدارية وأثرها على إحكام الإجراءات الرقابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في قطاع الإدارة المالية العامة، بالأردن.
15. نمور، محمد (2019). أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال 8، (4).
16. العاني، أحمد (2015). دور لجان التدقيق في تعزيز أداء استقلالية المدقق الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
17. تيم، عبد الله (2018). نتائج تقييم نظام الرقابة الخارجية لدى الجهات الخاضعة لديوان الرقابة المالية والإدارية، الجامعة الإسلامية.
18. النونو، كمال (2019). مبادئ المدقق الخارجي، مجلة دراسات محاسبية ومالية 5، (13).
19. Allegros. (2018). "الملاحم الأساسية لأنشطة التدقيق الخارجي في الشركات الإيطالية الكبرى".

20. Word. (2013)، "إءراءاء الرقابة الخاءفة فف النظم المءاسبفة المءبعة فف المعاهد الأعلفمفة العامة".
21. Husted. (2013)، "الأهمفة النسبفة لمعافر التذقق الخاءف ومراجعة ضمان الآوءة، ءفء تم الاعءماء على ءراسة أراء مءفر التذقق الخاءف ورؤساء لءان التذقق الخاءف وإءاءاء الأقسام فف ولاءة فرءفنفاف".