

بطاقة المشاركة

اسم ولقب المشارك: سبكي وفاء	اسم ولقب المشارك: شرعي الحسين
الرتبة العلمية: أستاذة مساعدة	الرتبة العلمية: أستاذ مساعد أ
الوظيفة: أستاذة جامعية بكلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير	الوظيفة: أستاذ جامعي بكلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
مؤسسة العمل: جامعة تلمسان	+ طالب دكتوراه علوم مسجل بجامعة المدية
البريد الإلكتروني: wafa.s.1@hotmail.com	مؤسسة العمل: جامعة بومرداس
رقم الهاتف: 0795716477	البريد الإلكتروني: cheraihoucine@yahoo.fr
	رقم الهاتف: 0556744963

جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ملتقى وطني بعنوان:

المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية

المحور الثالث:

سبل تحسين جودة ممارسة المحاسبة والتدقيق

عنوان المداخلة :

دراسة مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي وسبل تحسينها

دراسة مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي وسبل تحسينها

جامعة بومرداس

شرعي الحسين

جامعة تلمسان

وفاء سبكي

الملخص:

يعد تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي وقياسها أمرا ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من الشركات العالمية الكبرى. فمن خلال هذه الدراسة نسلط الضوء على بعض مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي، وتتناول الدراسة مبحثين نقوم من خلال المبحث الأول بوضع مفهوم عام لجودة التدقيق المحاسبي وتحديد أهميتها، أما في المبحث الثاني نتطرق إلى مؤشرات لقياس جودة التدقيق المحاسبي فمنها ما يتم تحديدها من طرف السوق، وأخرى متعلقة بخصائص فريق التدقيق، ومؤشرات تتعلق بسلوك المدقق، كما أنه توجد مؤشرات لتقييم الهيكل التنظيمي لمكتب تدقيق الحسابات.

الكلمات الدالة: التدقيق، جودة التدقيق.

Résumé :

Déterminer les facteurs affectant la qualité et la mesure de l'audit comptable est important, surtout pour le moment après l'émergence de problèmes financiers dans un certain nombre de grandes entreprises internationales. Dans cette étude, nous soulignons quelques indicateurs de la qualité de l'audit comptable. L'étude comprend deux sections: dans la première section, nous donnons un concept général de la qualité de l'audit comptable et son importance, et dans la deuxième partie nous nous référons aux indicateurs de la qualité de l'audit comptable y compris ceux identifiés par le marché, les caractéristiques de l'équipe d'audit, et les indicateurs liés au comportement de l'auditeur, il existe également des indicateurs pour évaluer la structure organisationnelle du Bureau de la vérification.

Mots clés: audit, qualité d'audit.

مقدمة:

تمثل جودة التدقيق المحاسبي مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق، فالمدقق يهتم أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية، بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة التدقيق للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

كما أن جودة التدقيق المحاسبي تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظراً لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمات المراجعة، وأن هناك حاجة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق لأنها تؤدي إلى اختلاف مستويات الجودة بين مكاتب التدقيق، كما أن مهنة المراجعة لا تتفاعل بشكل مستمر مع التغيرات السريعة في البيئة، وأنه يجب إعادة النظر بشكل مستمر في العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة ومراعاتها عند القيام بعمليات المراجعة.

وعليه نجد أن المشكلة الرئيسية لهذه الورقة البحثية تتلخص في :

ما هي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي، وما هي المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر؟

أهداف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحليل المفاهيم الخاصة بجودة التدقيق المحاسبي وأهميتها وأهدافها.
- التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة التدقيق المحاسبي والتعرف على سبل الوصول إلى المستوى المطلوب.
- تحديد العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة التدقيق بغية الوصول إلى مؤشرات قياسها، وتحديد الأهمية النسبية لكل مؤشر.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته لما له من أثر في تطوير جودة عملية التدقيق، وذلك لأنه يقوم على أساس اقتراح مؤشرات لقياس جودة التدقيق، فبالرغم من الاهتمام الواسع بموضوع جودة التدقيق إلا أنه لم ينل نصيبه من الاهتمام خاصة أنه يمكن الاستفادة منه من طرف مكاتب التدقيق أو الهيئات المنظمة للمهنة في تطوير وتحسين جودة أدائها وإحكام الرقابة عليها.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق وجودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع، أما فيما يخص جمع مصادر موضوع البحث فقد تم الاعتماد على الكتب، المجلات العلمية، رسائل الماجستير والدكتوراه، بالإضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت.

هيكل البحث:

من خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث، تم تقسيم البحث إلى جزأين كما يلي:

أولاً: مفهوم جودة التدقيق المحاسبي وأهميته.

ثانياً: مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق المحاسبي وأهميته

قبل تحديد مفهوم لجودة التدقيق المحاسبي وتحديد أهميته نقوم بتحديد مفهوم للتدقيق المحاسبي.

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعد بمثابة الشريان الذي يغذي البيانات المالية فتصبح ذات قيمة وجودة كأنها الجسد الذي تدب في أوصاله الحياة بانسياب الدم. إذ أن تدقيق الحسابات هو ذلك العلم والفن النابع من الحاجة لاستغلال الموارد النادرة في إشباع الرغبات، إذ هو علم باعتماده على المبادئ والأسس والمعايير، وفن بالنهج المتبع في توظيف هذا العلم بحكمة المدقق.

ومنه يمكن تعريف التدقيق على أنه طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن إثبات بخصوص ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ونقل النتائج إلى الأطراف أصحاب العلاقة بالوحدة الاقتصادية¹.

وتشمل عملية التدقيق المحاسبي:

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: مفهوم جودة التدقيق المحاسبي

لغة: إن أصل كلمة جودة تعود إلى (ج و د)، وهو أصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء، والجواد: السخي، ومن اشتقاقه: الجيد وهو ضد الرديء، وجاد الشيء يجود جودة، وجودة أي صار جيداً، وهكذا نرى أن المعنى اللغوي يتضمن ما يأتي: العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً، وفي اللغة العربية هناك عدة مرادفات لكلمة جودة مثل الإتقان والكفاءة².

اصطلاحاً: ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التدقيق، رقابة الجودة، تأكيد (ضمان) الجودة، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين إلى أن تأكيد الجودة: عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة، فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة³، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق إلى عديد من الأسباب، ومنها أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة عند المستفيدين من هذه الخدمة⁴.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن تعريف جودة التدقيق: هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية⁵.

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق المحاسبي

تتجلى أهمية جودة التدقيق في مجالات متعددة ومنها⁶:

1- إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالٍ من جودة التدقيق لإخلاء مسؤولياتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ أنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على التزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعين والترقيات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.

2- وعلى مستوى المستثمرين يحفز صراع الوكالة بين الوكيل (الإدارة) والموكل الرئيس (حملة الأسهم) الطلب على جودة التدقيق، ففي ظل عدم تماثل المعلومات وزيادة مخاطر استراتيجيات الوكيل، فإن التدقيق العالي الجودة يمكن أن يقدم وسيلة مراقبة صممت لتحسين مصداقية وجودة المعلومات حول أداء الوكيل من جانب، وتقليل عدم التأكد المرتبط بقيمة الشركة من جانب آخر.

3- أما على مستوى الوحدات الخاضعة للتدقيق، فإن إدارة الوحدة الخاضعة للتدقيق هي الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ولكنها تهتم بعملية التدقيق للتأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم المدققة للأطراف ذات المصالح كافة لتتمكن من معرفة الوضع المالي للوحدة، ومعرفة مواطن الضعف واحتمالات وجود فشل أو تعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لوقف التعثر وتصحيحه، لذا فإن مصلحة إدارة الوحدة الخاضعة للتدقيق أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة.

4- وعلى مستوى المنظمات المهنية التي تسعى إلى النهوض بمهنة التدقيق والارتقاء بجودتها لأنها تمثل وبشكل واسع إحدى المهن الأكثر إلحاحاً لأن تكون ذات كفاءة وذات موضوعية لما لها من صلة بمرافق الحياة كافة، لذا تصدر تلك المنظمات معايير تنظم من خلالها المهنة وتتابع مدى الالتزام بها للمحافظة على تحقيق المصلحة العامة ومضاهاة المهن الأخرى وحماية سمعتها.

5- وعلى مستوى الأسواق المالية فإن استقرار أسواق رأس المال يعتمد على جودة المعلومات التي تستلم حول فرص الإستثمار لأنها تعد الأساس في منح الثقة للمستثمرين بشأن مصداقية إعداد التقارير المالية، وإن فقدان تلك الثقة سينعكس في التأثير السلبي على ازدهار الأسواق المالية، وبالتالي سيقبل من فرص جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

6- ومن الناحية القانونية فإن التزام المدقق بالمعايير الدولية والمهنية يمثل التطبيق العملي لمفهوم جودة التدقيق ويعد الخط الدفاعي الأول ضد مسؤوليات المدقق وإهماله وتقصيره أثناء أداء عملية التدقيق وهو ضروري لتجنب العقوبات والجزاءات القانونية والمهنية.

7- أما من الناحية الاجتماعية فإن جودة التدقيق تعمل على زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي سينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل إيجابي.

كما إن واجب المدققين في حماية المصلحة العامة يدفعهم لامتلاك المزيد من الموضوعية التي يمكن أن تسهم في تخفيض الفساد، فضلا عن امتلاكهم مراكز إستراتيجية رئيسة ضمن الوحدات تمكنهم في اغلب الأحيان من الوصول إلى المعلومات المميزة والسرية، إذ عند الوصول إلى مستوى عال من الجودة يمكن أن يوفر تأكيد على أن بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار، مع ضرورة الإشارة في هذا الجانب إلى أهمية وجود تشريعات ضد الفساد وتوفر الحماية لأولئك الذين يمكن أن يتعرضوا للمخاطرة عند كشفهم لمظاهر الفساد.

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

أولا: مفهوم مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

تعتبر مؤشرات القياس وسائل لقياس جودة التدقيق أو التقدم تجاه تحقيق الأهداف العلمية لمكاتب التدقيق، وحينما ترتبط هذه المقاييس بإستراتيجية وعوامل مفهومة، فإن هذه المؤشرات تساعد مكاتب التدقيق أو أي وحدة فيها أو حتى عملائها الخارجيين (المستثمرين والموردون والمجتمع) على تفهم أهداف هذه المكاتب وكيفية تحقيقها بشكل جيد. كما يسمح قياس الجودة بتحديد طريقة عمل لتوصيف ما يعتبر أداء مناسباً، وما هو ليس كذلك. وباستعمال هذا التعريف المحدد للنجاح، يستطيع المدقق مكافأة موظفيه والتعلم من الممارسات الجيدة المطبقة في منظمة الأعمال⁷. كما تشير الأدبيات والتقارير والأفكار التي يطرحها أصحاب المصلحة (المستفيدون) أن هناك سبعة عناصر ضرورية يجب توافرها في مؤشر القياس وهي⁸:

- 1- أن يكون المقياس ذا معنى ويحقق الأهداف التي تسعى مكاتب التدقيق للوصول إليها؛
- 2- ارتباط المقياس بالعمليات التي تقوم بها مكاتب التدقيق؛
- 3- تجنب الإفراط في استخدام المقاييس؛
- 4- توفير مؤشرات تتعلق بالمستقبل لتحديد النتائج السلبية التي يمكن أن تحدث فيما بعد؛
- 5- تحديد الممارسات الإدارية الفعالة؛
- 6- توفير البيانات الفنية الحقيقية؛
- 7- تخفيض حجم البيانات التي تم جمعها.

ثانيا: نماذج مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

بالرغم من قيام العديد من الدراسات والأبحاث بإيجاد مؤشرات لقياس جودة التدقيق إلا أنه بقي هناك اختلاف في تحديد هذه المؤشرات، حيث أن كل دراسة ركزت على وجهة نظر معينة، وأيضا تأثر تقييم مستوى جودة التدقيق باتجاهات المتعاملين وادراكاتهم الشخصية.

وفي ظل هذا الاختلاف يمكن التمييز بين اتجاهين:

أولا: ركز أصحاب هذا الاتجاه على العناصر التي قد تؤثر على جودة التدقيق مثل:

- أ- حجم المكتب: يرى أصحاب هذا المؤشر أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة التدقيق وأن كلما كان مكتب التدقيق كبير كلما زادت جودة التدقيق، إضافة إلى توافر الموارد لتدريب الموظفين مقارنة بالمكاتب الصغرى.
- ب- عدد الدعاوى القضائية: حسب هذا المؤشر يرى أصحابه أنه كلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق كلما كان ذلك مؤشرا على انخفاض جودة التدقيق والعكس صحيح.
- ت- اكتشاف الأخطاء، الغش التلاعب: يرى أصحاب هذا المؤشر أنه كلما زادت احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المدقق كلما زادت معه جودة التدقيق.
- ث- تأثير المنافسة بين مكاتب التدقيق: حسب هذا الاتجاه كلما شعر المدقق أن مدقق آخر قد يحل محله في تدقيق حسابات عميل لديه كلما ازدادت جودة التدقيق وأيضا جودة الأداء لدى المدقق.
- ج- تمتع المدقق بآداب وسلوك المهنة، ومدى التزامه بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها: ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن على المدقق أن يحترم هذه السلوكيات، وأولها الحفاظ على حياده، واستقلاليته، لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، ويعتبر المدقق مخلا بآداب المهنة إذا لم يراعي في اتفاقياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضا مع قيمة أتعابه وحجم العمل⁹.
- ثانيا: اعتمد أصحاب هذا الاتجاه على نماذج كمؤشر لقياس جودة التدقيق:

1- دراسة Sutton & Lamp:

يعتقد Sutton & Lamp في دراستهم على أن قياس جودة التدقيق يعتمد على:

- الأمر الأول: تحديد العناصر الأساسية للجودة والتي لها تأثير مباشر على كل العمليات الأساسية في عملية التدقيق.

- الأمر الثاني: التوصل إلى المقاييس التي تعكس الانحراف في كل عنصر من عناصر الجودة التي تم تحديدها.

وقد اقترح الكاتبان الصيغة الرياضية التالية كنموذج لمؤشرات قياس جودة التدقيق:

$$AEQ = \sum [QFLI (\sum (PJ * MRJ))]$$

حيث:

AEQ: جودة عملية التدقيق.

QFLI: أهمية عنصر الجودة.

PJ: احتمال أن ينعكس مقياس معين جودة الأداء.

MRJ: ملاءمة المقياس، أي مدى ارتباط المقياس بدرجة مباشرة بالانحراف في عنصر جودة معين.

وقد اعتمد هذا النموذج على تسعة عشر عنصرا رئيسيا تنصب بشكل أساسي على الأعمال الخاصة بعملية

التدقيق ومقسمة إلى ثلاث مجموعات تركز كل مجموعة على مرحلة من مراحل عملية التدقيق.

تتضمن المجموعة الأولى ثلاث عناصر لقياس الجودة في مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وتتضمن المجموعة الثانية

اثني عشر عنصر لقياس الجودة في مرحلة العمل الميداني، أما المجموعة الثالثة فتتضمن أربع عناصر لقياس الجودة من

الجانِب الإداري لعملية التدقيق.

2- دراسة¹⁰ Krishnan & Schaner 2000:

اعتمدت هذه الدراسة على مدى توافق الوحدات التي تهدف للربح مع متطلبات الإفصاح والتقارير الواردة في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وقد تم اقتراح نموذجين لقياس جودة التدقيق وذلك على النحو التالي:

النموذج الأول:

$$\text{AUDQUAL} = \alpha_1 + \alpha_2(\text{BIGFOUR}) + \alpha_3(\text{LNBIGFOUR}) + \alpha_4(\text{CLSIZE}) + \alpha_5(\text{FINSTAB}) + \alpha_6(\text{WEALTH}) + \alpha_7(\text{TENURE}) + \alpha_8(\text{PEER}) + \varepsilon_1.$$

النموذج الثاني:

$$\text{AUDQUAL} = \beta_1 + \beta_2(\text{AUDSIZE}) + \beta_3(\text{CLSIZE}) + \beta_4(\text{FINSTAB}) + \beta_5(\text{WEALTH}) + \beta_6(\text{TENURE}) + \beta_7(\text{PEER}) + \varepsilon_2.$$

حيث:

AUDQUAL: جودة التدقيق.

BIGFOUR: يعبر هذا المتغير عن انضمام أو عدم انضمام المدقق لأحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى، بحيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك.

LNBIGFOU: يمثل هذا المتغير انضمام المدقق لأحد مكاتب التدقيق بخلاف الأربع الكبرى (المكاتب التي يعمل بها عشرة على الأقل من المهنيين). حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك أي يتبع مكتب تدقيق صغير (يعمل بها أقل من عشرة من المهنيين).

CLSIZE: يشير هذا المتغير إلى حجم العميل (المؤسسة محل التدقيق) ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإيرادات العميل.

FINSTAB: يمثل الاستثمارات والنقدية لدى العميل.

WEALTH: يمثل رصيد الاعتمادات إلى الإيرادات.

TENURE: فترة ارتباط المدقق بالعميل. حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق يعمل مع العميل لمدة ثلاث سنوات أو أكثر وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك.

PEER: يعبر عن مدى مشاركة مكتب التدقيق ببرامج رقابة الجودة التي تقوم به المنظمات المهنية. حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق في هذه البرامج وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك.

AUDSIZE: يمثل حجم مكتب التدقيق، ويقاس بعدد المهنيين بالمكتب.

ε_1 ε_2 : الخطأ العشوائي.

وتتمثل أهم نتائج هذه الدراسة أن هناك ارتباط إيجابي بين حجم المكتب وجودة عملية التدقيق؛ وأيضاً ارتباط إيجابي بين كبر حجم العميل وارتفاع جودة التدقيق وكذلك بين إشراك المدقق في برامج رقابة الجودة.

3- دراسة Abbott & Parker 2001:

قامت هذه الدراسة بصياغة نموذج للتعرف على العلاقة بين كفاءة لجنة التدقيق واستقلاليتها وذلك نظراً لدور لجان التدقيق في اختيار مدقق الحسابات وسعيها الدائم على اختيار مدققين على درجة عالية من الجودة.

$$AUDQUAL = \beta_0 + \beta_1 AGE + \beta_2 GROW + \beta_3 INOWN + \beta_4 LEV + \beta_5 ISSUE + \beta_6 SIZE + \varepsilon$$

AUDQUAL: جودة التدقيق.

AGE: عمر المؤسسة.

GROW: التغير المتوقع أو معدل نمو مؤسسة العميل.

INOWN: حقوق الملكية.

LEV: نسبة المديونية.

ISSUE: عدد الأسهم المصدرة أو رأس المال.

SIZE: حجم المؤسسة محل التدقيق.

ε : الخطأ العشوائي.

ثالثاً: أنواع مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

تم تقسيمها إلى أربع أنواع¹¹:

1. مؤشرات يتم تحديدها من طرف السوق وتتمثل في:

أ. **حجم المكتب**: يعتبر حجم المكتب مؤشر لتقييم نوعية جودة التدقيق المحاسبي، حيث يعتبر أحد المتغيرات القابلة للقياس بسهولة على أساس معايير موضوعية ومعايير كمية¹².

ومن بين المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في قياس حجم المكتب تتمثل في:

➤ عدد عملاء مكتب التدقيق، حيث أنه كلما زاد عدد العملاء زاد معه نشاط المكتب.

➤ عدد الأفراد العاملين في المكتب، حيث كلما زاد عدد الأفراد العاملين كلما زاد حجم نشاط مكتب التدقيق.

➤ إيرادات المكتب.

➤ عدد الفروع المكتب سواء في الداخل أو الخارج.

وترى العديد من الدراسات على وجود علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة التدقيق المحاسبي حيث يعتقد الباحثون أنه كلما زاد حجم المكتب كلما زادت جودة التدقيق، وأن المكاتب الكبرى لها القدرة على التخصص والابتكار التقني والتكنولوجيا، مما يزيد من احتمال اكتشاف الإخلال في النظام المحاسبي واكتشاف الأخطاء والتلاعبات، وأيضا تكون هذه المكاتب أكثر استقلالية من المكاتب الصغرى¹³.

ومن بين هذه الدراسات دراسة دي انجلو "De Angelo" التي توصل فيها إلى أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل عند قيام احد مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق تكون اكبر مقارنة بالمكاتب الصغيرة أو المتوسطة،

وبررت هذه النتيجة بان المكاتب الكبرى تعمل على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية لأن إخفاقها في أداء أعمال التدقيق سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق المهنية ويعرضها لمخاطر التقاضي¹⁴. واستنادا لهذه الدراسة جاءت دراسات عديدة لاحقة استخدمت حجم المكتب كمؤشر لقياس جودة التدقيق المحاسبي وقد أشارت معظمها إلى أن

المكاتب الكبرى عادة ما تقدم مستوى عال من جودة التدقيق بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة. من جهة ثانية تناولت دراسات أخرى على أن لمكاتب التدقيق الصغيرة مقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية و لكنها تعاني من قلة الطلب على خدماتها لذلك وجدت هذه الدراسات على ضرورة أن اللجوء إلى الاندماج بين المكاتب له قوة عرض كبيرة لدى المكاتب الصغيرة في ظل احتكار المهنة من قبل المكاتب الكبرى¹⁵.

ب. **سمعة المكتب:** يقصد بسمعة المكتب هو تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتعتبر سمعة المكتب أحد الأصول المعنوية الخاصة به، والتي تم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات عالية¹⁶.

ويرى معظم الباحثين أن سمعة مكتب التدقيق تنشأ عن طريق تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية، قواعد سلوك وآداب المهنة، الخبر المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق المحاسبي. أما في ما يخص العلاقة بين سمعة المكتب وجودة التدقيق فرأى معظم الباحثين على وجود علاقة طردية بينهما، فكلما زادت سمعة المكتب زادت جودة التدقيق نظرا لأن هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزءا من رأس مالها¹⁷. و قد اعتبرت عدة دراسات بأن سمعة المدقق تعد دليلا على جودة التدقيق و أنها تعمل كآلية لضمان الجودة و تعتبر بديلا عنها في ظل بيئة تنافسية غير كاملة¹⁸.

ح- أتعاب التدقيق: تعرف الأتعاب بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد هذه الأتعاب بناء على الاتفاق الذي تم بين العميل والمدقق ويكون أيضا وفقا للزمن الذي ستستغرقه العملية ونوع الخدمات المطلوبة نظير حجم هذه العمليات¹⁹.

وتمثل أتعاب التدقيق مصدرا رئيسيا لإيرادات المكتب حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئا ماليا على المؤسسات الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها²⁰.

وهناك عدة عوامل تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق سواء في مكاتب التدقيق الكبيرة أو الصغيرة ومن بين هذه العوامل²¹:

➤ حجم المؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها.

➤ حجم مكتب التدقيق وسمعتها.

➤ سلامة وفعالية النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة محل التدقيق.

وقد يتعرض المدقق إلى ضغوطات من طرف العميل مثل التهديد بالتغيير إلى مدقق آخر وفي هذا السياق يرى دي انجلو " De Angelo " أن المكاتب الكبرى والتي تقدم فوائد لعدد كبير من العملاء تكون أكثر قبول لحلول الوسط مع العميل عكس المكاتب الصغيرة والتي يكون لديها عدد قليل من العملاء والتي يؤدي فقدان أحد منهم إلى خسائر مالية كبيرة²².

2. مؤشرات لتقييم الهيكل التنظيمي لمكتب تدقيق الحسابات

تناولت العديد من الدراسات خصائص مكاتب التدقيق كنموذج تنظيمي وآثارها على جودة العمل المنجز حيث اعتبرت أن مكاتب التدقيق عبارة عن مؤسسة تتكون من عدة أفراد مدققين لديهم دوافع مختلفة بهدف تحسين نوعية التدقيق، وبالتالي كأى كيان اقتصادي تعتمد نوعية الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق على التنظيم الداخلي ومستوى الجهود المبذولة من طرف الأفراد (المدققين)، ومن المتوقع أن تكون هناك صراعات داخل المكتب ممكن أن تؤثر على جودة عملية التدقيق.

ومن أجل تحسين جودة التدقيق المحاسبي من خلال الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق تم التركيز على نظام المراقبة المتبادلة.

حيث جاء نموذج Balachandran et Ramakrishnan (1987) الذي يأخذ بعين الاعتبار الفرص المتاحة للمراقبة المتبادلة من طرف الشركات الكبرى، وقد أكدت دراسات أخرى على أهمية هذه الآلية خاصة في الشركات كبيرة الحجم مع عدد كبير من الموظفين، ووفقا لهم أن المكاتب الكبيرة يتم تشجيعها لتطوير نظام المراقبة المتبادلة²³.

أ. **الموارد البشرية :** تتمثل في سياسة التوظيف والتدريب داخل مكاتب التدقيق، فالمكاتب القادرة على جذب أهم الموظفين وأكثرهم تألقا والتي تضع خطط تدريبية بشكل مستمر من أجل تحديث معارف الموظفين من الناحية التقنية والمهنية تقوم بتقديم جودة عالية من خدمات التدقيق وتكون أكثر مهنية وكفاءة في السوق .

ب. **الخبرة في تدقيق الحسابات :** تعرف الخبرة على أنها المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

كما يمكن تعريفها على أنها محصلة مدة مزاوله المهنة لكل من المكتب وفريق العمل به، وإلمامه بمعايير المحاسبية وإجراءات التدقيق وكذلك المعرفة التامة بصناعة أو نشاط العمل مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق²⁴.

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية بجودة التدقيق، وتوصلت أغلب هذه الدراسات إلى أن هناك علاقة ايجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق حيث تمكن المدقق من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها بكفاءة مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق²⁵.

وتتضمن الخبرة مستوى التأهيل العلمي، عدد سنوات العمل، الدورات التدريبية التي يتلقاها المدقق وغيرها من العوامل التي تساعد في اكتساب خبرة جيدة وتحسن من جودة التدقيق.

ت. **الخبرة في مجال الصناعة :** يعرف المدقق المتخصص صناعيا بأنه المدقق الذي يقوم بالتدرب والحصول على خبرة عملية كبيرة في صناعة محددة.

ويقصد بالخبرة في مجال الصناعة قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، لما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات ويعتبر تخصص المدققين في قطاع معين من القطاعات أساسا لرفع مستوى جودة التدقيق بهدف تطوير المهنة²⁶.

- ويمكن تحديد ما إذا كان مكتب التدقيق متخصص في نشاط معين أم لا من خلال بعض المقاييس وهي²⁷ :
- مقياس حصة السوق: و يقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لمهنة التدقيق هو تميز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة.
 - تحديد نسبة تحكمية معينة: وهي تحديد حد أدنى أو نسبة مئوية معينة يجب أن يحصل عليها مكتب التدقيق ليكون له حصة من سوق صناعة معينة.
 - تحديد المتخصصين في الصناعة: ويعتبروا هم أكبر الموردين ومقدمي الخدمة في كل صناعة.
- وتشير بعض الدراسات إلى أنه حتى يكون مكتب التدقيق متخصص يجب عليه أن يدقق ما لا يقل عن 10 % من مجموع المؤسسات المنتمية لصناعة معينة، أو أن تمثل أتعابه في قطاع معين 10 % من جملة أتعاب التدقيق على مستوى مؤسسات ذلك القطاع وتساعد الخبرة في الصناعة على خفض تكاليف التدقيق وكذلك حل المشكلات التي تواجههم بقدر عال من الاحتراف، أيضا تساعد على تقليل الوقت الذي يقضيه المدقق في فهم طبيعة نشاط العميل، تقديم أفضل نوعية لتدقيق الحسابات، كذلك يكتسب المكتب سمعة جيدة في مجال التخصص خاصة إذا تم تقديم خدمة ذات نوعية جيدة لأن أي فشل يؤدي إلى وقوع خسارة.

3- مؤشرات متعلقة بخصائص فريق التدقيق

- تعتمد مكاتب التدقيق في عملها على قوة عمل مؤهلة وتعمل بشكل مستقل، واستنادا إلى الدراسات السابقة فإن هناك مؤشرات تم تحديدها تتعلق بفريق التدقيق من بينها:
- أ. اهتمام الشركاء والمديرين (الإشراف):
- يرى الخبراء أن الاهتمام الذي يوليه الشركاء والمديرين لمهمة التدقيق تؤثر على جودة التدقيق، وتشترط المعايير المهنية على مكاتب التدقيق ضرورة توفير نظام للإشراف على فريق التدقيق وعلى أعمالهم وذلك من أجل ضمان امتثالهم لقواعد ومتطلبات المعايير المهنية.
- ويعرف الإشراف على أنه: "عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف". وتتضمن عملية متابعة الإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، تدقيق العمل المؤدى من طرف المساعدين، بالإضافة إلى معالجة اختلافات الآراء الموجودة بين أفراد التدقيق.

والإشراف على المساعدين يؤثر على أداء عملية التدقيق من الجوانب التالية²⁸:

- حصول فريق التدقيق على أدلة إثبات ملائمة وكافية؛
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة التي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- تخفيض مخاطر التدقيق؛
- انجاز مهام التدقيق بتكلفة اقل وفي وقت مناسب.

ب. الاحتراف واستمرار الشكوك :تعتبر الدراسات السابقة أن الاحتراف عامل مؤثر على جودة التدقيق، إذ يفترض على المدقق أن يتمتع بمستوى عال من الاحترافية في أدائه لعمله، كما أن استمرار الشكوك لدى المدقق تساعد على اكتشاف الأخطاء.

ث. التجربة مع العميل :أظهرت الدراسات أن تدقيق حسابات نفس العميل تكون ذات جودة عالية وذلك باعتبار أن المدقق يكون على دراية أفضل لنظام معلومات العميل وأيضا للمخاطر المتعلقة بنظامه المالي.

وتوصلت تلك الدراسات أن الاتصال الجيد بين العميل والمدقق يعتبر أحد الخصائص التي تدل على تحقيق جودة التدقيق، أهمها دراسة Sutton & Lump التي توصلت إلى أن إنشاء علاقة جيدة مع العملاء تعتبر احد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني، كما توصلت دراسة Carcello & al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يعد أحد الخصائص العشر الأولى المحددة لجودة عملية التدقيق من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق

ث. خبرة فريق التدقيق : تعتبر الخبرة من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نتيجة ازدياد حالات فشل التدقيق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعملاء، وإسناد عملية التدقيق إلى أفراد حديثي العهد بمهنة التدقيق وعديمي الخبرة.

وتؤكد الدراسة التي قام بها Bedard & Moc أن المدقق الخبير لديه القدرة على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل مشكلة معينة تعترضه أثناء عملية التدقيق مقارنة بالمدقق المبتدئ وهذا ما ينعكس بطبيعة الحال على جودة عملية التدقيق ككل، من جهة أخرى أكدت دراسة Hachenbrack أن قدرة المدققين ذوي الخبرة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل تكون اكبر مقارنة بالمدققين الذين ليست لديهم خبرة كبيرة.

4- المؤشرات المتعلقة بسلوك المدقق

يلعب سلوك المدقق دورا مهما في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني. إلا أنه بالرغم من ذلك لا تزال عاجزة عن تحسين هذا السلوك بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب.

ويتحدد سلوك المدقق من خلال أخلاقياته والتي تعبر عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تميز بين السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، حيث كلما كان نشاط المدقق أكثر تأثيرا كلما ازدادت أخلاقيات ذلك المدقق، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة والتدقيق فإنها تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل.

يتأثر سلوك المدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك.

الهوامش والمراجع:

- ¹ القاضي، حسين وآخرون، التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، سوريا، 2008، ص 103.
- ² معجم لسان العرب.
- ³ حسنين، طارق محمد، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003، ص 362.
- ⁴ الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، خصائص جودة المراجعة المالية - دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، 1995، ص 407.
- ⁵ إسرائ كاظم عبيد حسن اللهبي، صلاح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص 264.
- ⁶ نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص 4.
- ⁷ شريف عبد الحميد مازن، إدارة الأداء، بحث مقدم إلى مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 15-17 مارس 2004، ص 1.
- ⁸ Gary T. Henry and Kent C. Dickey, "Implementing Performance Monitoring: A Research and Development Approach", Public Administration Review, May-June 1993, Vol.53, No.3, P. 207.
- ⁹ إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005، ص 76.
- ¹⁰ محمد أحمد مظهر، تقييم أعمال المراجعة والتصديق في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، قطر، 2009، ص 89.
- ¹¹ بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2016، ص 100.
- ¹² Riadh Manita, Makram Chemangui- Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit P.10.
- ¹³ Fuad Elmahedi Hussein1 & Mustafa MohdHanefah- Overview of Surrogates to Measure Audit Quality
- ¹⁴ Jong Hagchon ,Chonsong (Francis)Kim,yJeong Bonkim,Yoonseok Zang , Audit Size,Audit Qualit and Audit Pricing-December ,2009.P6
- ¹⁵ نور سعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد رقم 23، العدد 22، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية 2009، ص 148.
- ¹⁶ محمد محمد أحمد مظهر، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص 31.

- ¹⁷ بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية الجزائرية والفرنسية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 139 .
- ¹⁸ محمد عبد الله العباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة و سمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد الأول، صدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، 2008، ص 18 .
- ¹⁹ محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن 2008، ص 38 .
- ²⁰ الشاطري إيمان حسن، العنقري حسام عبد المحسن، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد عشرين العدد الثاني، جدة، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 18 .
- ²¹ أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 121 .
- ²² Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit**, P-10,11.
- ²³ Makram Chemingui , **conceptualisation et validation d'une echelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne (application selon la démarche du paradigme de churchill)**, P.65.66.
- ²⁴ Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit**, P.11 .
- ²⁵ إيمان أحمد أمين، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2001، ص 271 .
- ²⁶ أحمد محمد صالح الجلال، مرجع سابق، ص 127 .
- ²⁷ سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين 2008، ص 61-61 .
- ²⁸ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية ميدانية"، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص 31 .