

# أثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

## The Impact of Non Audit Services on External Auditor Independence in the Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange

رويده عبد الله القواسمه  
المملكة الأردنية الهاشمية

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ولتحقيق هذه الغاية تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها من خلال استبانة أعدت بأسلوب ليكرت الخماسي تم توزيعها على عينة بلغت (155) مستجيباً من العاملين بالتدقيق الخارجي في مجتمع الدراسة المتمثل بالشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (65) شركة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود أثر ذات دلالة احصائية للخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق بأبعادها (الاستقلال الظاهري والاستقلال الذهني). وقد تضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات منها ضرورة الاهتمام بتحسين أتعاب المدقق المدفوعة من الشركات لتفي بالاحتياجات وتحد من قيامهم بتقديم الخدمات غير التدقيقية، بالإضافة إلى التوصية للجهات المعنية بمراقبة الشركات بتحديد نسبة معينة للاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق في المهام الأخرى مع وجود ضوابط معينة لذلك والتأكيد على الفصل بين مهمة المدقق والمستشار الضريبي. **كلمات مفتاحية:** الخدمات غير التدقيقية، الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم، استقلالية المدقق.

### Abstract

This study aims at examining the impact of non-auditing services on the independence of the external auditor in the industrial companies listed on Amman Stock Exchange (ASE). To achieve this goal, the study adopts the analytical descriptive approach; the required data were collected using a questionnaire which was distributed to a sample of (155) respondents working in external auditing in the study population represented by (65) industrial companies listed on (ASE).

The results of the study showed that there is an impact with statistical significance for the non-audit services with their dimensions (consulting services, accounting services, tax services, evaluation services) on the independence of the auditor with its dimensions (intellectual independence and apparent independence).

Based on results, the study makes a number of recommendations including: the necessity to improving the auditor's fees paid by companies to meet the needs and limit their provision of non-auditing services, in addition to the recommendation to the monitoring authorities to set a certain percentage to benefit from the

experience of audit offices in other tasks with the presence of certain controls for that and emphasizing the separation of the task of the auditor and the tax-advisor.

**Key words:** non-audit services, consultation services, accounting services, tax services, evaluation services, auditor independence.

## المقدمة:

يعد التزام المدققين بقواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق من اهم المؤشرات على سلامة عملية التدقيق وتعزيز ثقة المجتمع المالي بتقارير المدقق الخارجي، وتعد الاستقلالية من اهم المعايير التي يجب على المدقق تجنب الظروف التي قد تؤثر عليها، سواء بشكل مباشر او غير مباشر ويتحقق ذلك من خلال التزامه بالأخلاقيات المهنية وتطبيق معايير التدقيق الدولية التي تدعم استقلاليته وكذلك الابتعاد عن الاحداث والظروف التي قد تؤدي إلى الشك في رأيه.

وقد عُرفت الاستقلالية على أنها قدرة المدقق على العمل بنزاهة وأن يتجنب كل ما يجعله في وضعية تضارب مصالح، إذ يؤثر ذلك بشكل سلبي على أدائه لمهمته بشكل موضوعي، إلا أن أزمة الاخلاقيات التي نبعت من سيطرة وتشجيع المصالح الخاصة ونتيجة تنافس مكاتب التدقيق وسعيها لتعزيز ايراداتها اصبحت تقدم بعض المهام غير التدقيقية مثل (الخدمات الاستشارية، خدمات التقييم، الخدمات الضريبية، الخدمات المحاسبية) لنفس العميل.

وحيث ان تقديم المدققون الخارجيون لخدمات مهنية اخرى اضافة إلى مهمتهم الرئيسية وهي تدقيق حسابات المنشأة، قد يثير بعض التساؤلات لدى اصحاب المصالح ويولد لديهم بعض الشك في سلامة اجراءات التدقيق ومصادقية التقارير، فقد اصدرت العديد من الدول الضوابط واللوائح القانونية التي تنظم هذا العمل، وتحافظ على استقلالية المدقق وعلى الرغم من ذلك فان هناك تفاوتاً في السلوك البشري مما يعني الحاجة الدائمة لمراجعة الخدمات المهنية المقدمة من المدققين ومراقبتها للتأكد من الفصل بين رأي المدقق المستقل والاعمال الاخرى التي يكلف بها.

في ضوء ما سبق، جاءت هذه الدراسة بغرض توضيح أثر تقديم الخدمات غير التدقيقية من قبل المدقق على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

## مشكلة الدراسة وأسئلتها:

ان قيام المدقق الخارجي بتقديم خدمات اخرى للعملاء بخلاف عملية التدقيق قد يولد بعض الشك لدى المجتمع المالي واصحاب المصالح باستقلالية المدقق وبالتالي عدم الاطمئنان للتقارير والاراء المقدمة من قبله فيما يتعلق بنتائج تدقيقه، وقد اهتمت الجهات المعنية بالاشراف ومراقبة اداء الشركات بوضع الضوابط والأسس التي تنظم قيام المدقق بالاعمال الأخرى غير التدقيقية، وحيث ان قواعد السلوك المهني للمدققين قد حددت الاستقلالية كأحد اهم المعايير التي تميز المدقق عن غيره فان الغرض من هذه الدراسة يتمثل بالاجابة على ما اثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة.

## اسئلة الدراسة:

**السؤال الرئيس:** ما تأثير الخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق الخارجي بأبعادها (الاستقلال الظاهري، الاستقلال الذهني) في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة بشكل أساسي ببيان مدى تأثر استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان باستقلاليته وموضوعيته في التعبير عن رأيه في التقارير المالية والتي يتم اعتمادها من قبل عدد من مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين في اتخاذ القرارات عندما يقوم المدقق بتقديم الخدمات غير التدقيقية بجانب الخدمات التدقيقية وتنقسم أهمية الدراسة إلى قسمين:

### أولاً: الأهمية العلمية

تتمثل الأهمية العلمية في هذه الدراسة من خلال سعيها إلى تقديم اطاراً نظرياً متكاملماً للخدمات غير التدقيقة التي يقدمها المدققون الخارجيون بالإضافة إلى استقلالية المدقق بنوعيتها الاستقلال الظاهري والذهني بحيث تأمل الباحثة ان يسهل هذه الاطار مهمة الباحثين المستقبليين عند تناولهم هذه المتغيرات وكذلك يساهم في اثراء المكتبة الاردنية والعربية .

### ثانياً: الأهمية العملية:

تأتي الأهمية العملية لهذه الدراسة من خلال بحثها في أثر الخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم)، على استقلالية المدقق بأبعادها (الاستقلال الظاهري، الاستقلال الذهني)، بحيث تأمل الباحثة ان تتوصل إلى نتائج تساعد الجهات المعنية في تكوين صورة واضحة عن العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية واستقلالية المدقق ومستوى تأثير هذه الخدمات على الاستقلالية، كذلك تأمل الباحث ان تساهم التوصيات التي يتم تقديمها في دعم متخذي القرارات.

## فرضيات الدراسة:

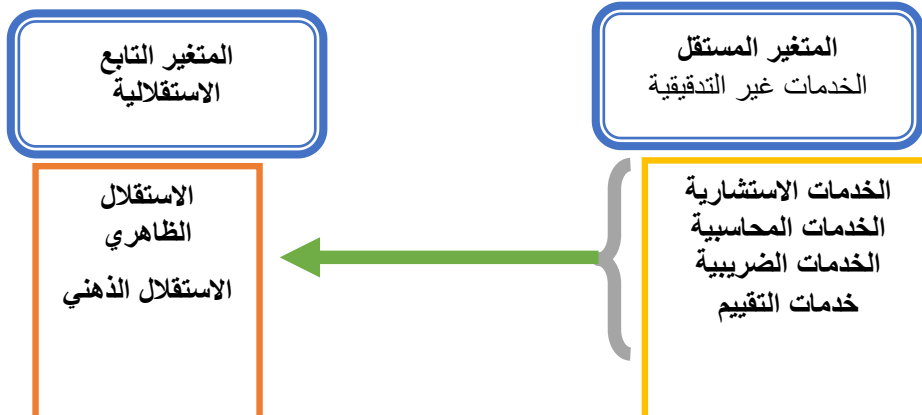
للجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:

### الفرضية الرئيسية:

**H0:** لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) للخدمات غير التدقيقية بأبعادها

(الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق بأبعادها (الاستقلال الظاهري، الاستقلال الذهني) في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

## أنموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحثه وبالإستعانة بالدراسات المبينة في جدول رقم (1)

## جدول (1) المراجع والدراسات

| النظري<br>السابقة | المتغير                                                          | الإطار<br>والدراسات |
|-------------------|------------------------------------------------------------------|---------------------|
|                   | المراجع والدراسات التي تم الاعتماد عليها                         |                     |
|                   | (lenis, 2013)، (كويري، شريعة 2017)<br>(khasharmeh, desoky, 2018) |                     |

### 1. الخدمات غير التدقيقية

تعد الخدمات غير التدقيقية إحدى الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي إلى العملاء حيث تتمثل بمجموعة من الأنشطة والأعمال مثل الخدمات الاستشارية، خدمات إعداد الإفراجات الضريبية (الصياد، 2016).

كما أن مصطلح الخدمات غير التدقيقية يشير إلى أية خدمات وأنشطة تمارسها الإدارة في الوحدة لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسية للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام (Kanagaretnam et al, 2016).

كما وضحتها (النجار، 2013) على أنها خدمات يقدمها المدقق بغير خدمات التدقيق المالي ويتم تقديمها بناءً على رغبة الشركة، وتدعم هذه الخدمات الأنظمة المحاسبية للشركة وتعمل على معالجة بعض الحسابات كالرواتب وتقييم الموجودات والقيام ببعض الدراسات الإحصائية والتأمينية. وأكد (Bedard & Cannon, 2017) على أنها أي خدمات مهنية مقدمة من قبل مكتب التدقيق إلى العميل بغير خدمات التدقيق المتعارف عليها كالفحص والتدقيق.

وقد بين (Velte & Markuus, 2012) أن من الأسباب التي دعت إلى لجوء مكاتب التدقيق لتقديم خدمات أخرى سعيها لمواكبة التطورات الاقتصادية وتلبية احتياجاتها وازدياد المنافسة بين المكاتب ومحاولة كل مكتب بأظهار تميزه وكذلك كون عمليات التدقيق للشركات الكبرى حكراً على بعض الشركات الكبيرة، بالإضافة إلى محاولة مكاتب التدقيق من زيادة دخلها والذي كان ينخفض باستمرار بسبب المنافسة.

كما أشار (جمعة، 2009) إلى أن توافر الخبرة والمهارة الكافية لدى مدقق الحسابات الخارجي نتيجة للخبرة العملية، والتي تدفع العميل لطلب المساعدة منه، بالإضافة إلى عدم توافر أفراد مؤهلين لمثل هذه الخدمة في الشركة مع وجود رغبة العميل بالحصول عليها بصورة سريعة ومن قبل جهة متخصصة تعد من الأسباب التي دفعت نحو استخدام الخدمات غير التدقيقية. وقد تمثلت الخدمات غير التدقيقية بما يلي:

### الخدمات الاستشارية

ظهرت العديد من التعريفات التي أسهم بها الفكر المحاسبي حول حقيقة مفهوم الخدمات الاستشارية ومنها:

عرف (أبو شيخه، 2010) الخدمات الاستشارية أنها الاستشارات التي تسعى بالارتقاء بمستوى الأداء للشركة على مستوى التخطيط والتنظيم والاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية كما أنها تحتوي على عدد من العوامل التي تتعلق بفعالية الإدارة وكفاءتها. كما تم تعريفها أنها الاستشارات التي يقدمها أحد موظفي التدقيق لجهة مستفيدة، نتيجة إتصاله المباشر مع المستفيدين (أحمد، 2014).

وعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية بأنها الاستشارات المهنية والتي تقدم بهدف استغلال العميل الطاقات والموارد المتاحة لديه مما يحقق أهداف التنظيم (قريط، 2008).

ووضح (القمصان، 2007) الخدمات الاستشارية بأنها تلك الخدمات التي يقدمها شخص أو جهة ذات كفاءة عالية ومتخصصة وتتمتع باستقلالية حيث يتم تقديم الخدمات بطلب من ادارة الشركة وضمن حدود وعليه يقرر قبولها او رفضها.

### الخدمات المحاسبية:

تُعرف الخدمات المحاسبية على أنها مجموعة من الموارد المالية والبشرية في المنظمة والمسؤولة عن تحضير المعلومات المالية بالإضافة إلى المعلومات الناتجة عن معالجة البيانات التي تم تجميعها، ومن ثم توفير هذه المعلومات لكل المستويات الإدارية ولإغراض التخطيط والرقابة على نشاطات المنظمة إلى جانب الأطراف الخارجية التي تربطها علاقات مع المنظمة (عبد الفتاح، 2013).

كما تُعرف الخدمات المحاسبية على أنها فن تسخير قدرات المحاسبين في الحكم على كثير من الأحداث المالية والاقتصادية، إذ تعمل على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية المتعددة والمختلفة وفق حجم المنشآت واختلاف طبيعة عملها وتنعكس هذه العمليات على القيود المتشكلة من واقع المستندات وصولاً لتشكيل مركز مالي عن وضع الشركة خلال فترة زمنية محددة (نظمي، العزب، 2012).

وظهرت أهمية الخدمات المحاسبية المقدمه كونها حجر أساسي في الإقتصاد وعليه تم بذل العناية بهذه المهنة وإنشاء عدد من الهيئات والمنظمات الدولية والعالمية التي من شأنها رعاية هذه المهنة والقائمين عليها، إذ تساهم بالمساعدة بإتخاذ القرارات من قبل المديرين والمستثمرين و تحديد نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة، وقياس التغير في الموارد والحقوق، وإعداد المستندات والتي تشكل بطياتها مهام حول دفع فواتير العملاء واعداد كشوفات الرواتب المتعلقة بالموظفين (أبو نصار، وحميدات، 2014).

### الخدمات الضريبية:

لجأت العديد من الشركات إلى اختيار المدقق الخارجي للقيام بالخدمات الضريبية كونه الأكثر إلماماً بالقوانين والتشريعات الضريبية ومدى تأثيرها على البيانات المالية، ولأطلاعها على طبيعة عمل الشركة، ويقوم بإعداد الكشوفات المعدلة للدخل وذلك لأحتساب صافي الربح الخاضع للضريبة وفق القوانين والانظمة، حيث هنالك فروق ما بين الدخل المعترف به والدخل الخاضع للضريبة وذلك بسبب استبعاد عدد من المصاريف الغير مقبولة ضريبياً (بدوي، 2005).

إضافةً إلى ذلك، دعت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مدققي الحسابات لدي تقديمهم للخدمات الضريبية أن يقوموا بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية ملتزمين بالمعايير المحاسبية والقوانين، و وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية. كما أن من مهام مدقق الحسابات العمل على توفير شرح واضح حول البيانات المالية لبيان الربح المحاسبي والضريبي والذي يميز بينهما وجود عدد من الدخول المعفاة وبعض المصاريف غير مقبولة ضريبياً (حطيط، 2016).

## خدمات التقييم:

تعرف عملية إعادة تقييم الأصول بتعديل القيمة الدفترية للأصل بما يتوافق مع القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على هذه العملية أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من القيمة الدفترية قبل إعادة التقييم (رضى، 2011).

وعند إعادة تقييم الأصل الثابت يجب أن تعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة لهذا الأصل في تاريخ إعادة التقييم، وتتمثل القيمة العادلة للأصول الثابتة عادة في قيمتها السوقية، إذ يجب تحديد هذه القيمة بمعرفة خبراء مستقلين عن المنشأة متخصصين في التقييم والتأمين وفي الكثير من الأحيان تستفيد الشركات من المدقق الخارجي نفسه كشخصية مستقلة عن المنشأة للقيام بمهمة إعادة التقييم.

أما في حالة تعذر تحديد القيمة السوقية للأصل بسبب الطبيعة المتخصصة له أو بسبب عدم إمكان تداوله إلا من خلال منشأة مستقلة، يتم تقييمه على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك، وفي حالة ما إذا كان من المحتمل استخدام الأصل في غرض آخر يتم تقييمه وفقاً لنفس الأسس المتبعة في تقييم الأصول المستخدمة في هذا الغرض الآخر (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2004).

وتأتي عملية إعادة التقييم للأصول استجابة لمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث يمكن ان تستفيد المنشأة من إعادة التقييم في تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وخاصة في ظروف التضخم وانخفاض درجة ملاءمة المعلومات المالية، وقد تستفيد المنشأة من إعادة تقدير قيمة الأصل في حال الحاجة إلى قروض طويلة الأجل، أو العمل على تغيير الشكل القانوني للشركة بأنفصال أو انضمام شريك أو دمجها بشركة أخرى (حسين، 2014).

## 2. استقلالية المدقق الخارجي

تعد استقلالية مدقق الحسابات إحدى الخصائص الرئيسية التي يجب ان يتمتع بها، حتى يتمكن من ابداء رأيه بحياديته ودون وجود أية مؤثرات على عمله، حيث نصت قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق والواردة في معايير التدقيق الدولي على أن الإستقلالية هي أحد البنود في تقييم مدى التزام المدقق بقواعد السلوك الاخلاقي (جعفراوي، 2016).

ويقصد بالاستقلالية القدرة على العمل بنزاهة، فكان لا بد للمدقق القيام بعمله باستقلالية كاملة فيجب أن يكن مستقلاً ذهنياً عند القيام بعملية التدقيق وابداء رأيه، فلاستقلالية المدقق أهمية بزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية والتي تعتبر مرجع أساسي لعدد من الجهات والتي تعتمد على هذه المعلومات كالدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وذلك لإتخاذهم القرارات (بومهيدي، 2016).

ان وجود عدد من الجهات المهتمة بتقرير مدقق الحسابات يضعه في بيئه تملؤها المصالح المتضادة، وبالتالي فإن ذلك يهدد استقلاليته ويزيد من مسؤوليته في محاولته وسعيه لإصدار تقرير يستند على المعايير المهنية وخاصة الإستقلالية وإن إدراك المدقق للعلاقات بين الجهات المختلفة هو أمر أساسي لتقييم متطلبات الاستقلالية (الذنيبات، 2012).

حيث عرف (Arens, 2012) الاستقلالية أنها الابتعاد عن الظروف التي قد تؤدي إلى التحيز عند تقييم النتائج وأصدار تقارير المراجعة، ولطالما كانت الإستقلالية لدى المدقق من الأمور المرجوة لدى العملاء الذين يعتمدون على عدالة القوائم الماليه وعدم تحيزها لاي طرف، كما أشار (الباز، 2012) على أن إستقلال المدقق يكون بتجرده من أية قيود تفرضها جهات داخل او خارج الشركة قد تؤثر على استقلاله في ابداء رأيه، فبذلك دعت الضرورة إلى عدم إنشاء أي علاقات شخصية قد تربطه بأحد الأطراف ذوي العلاقة بالشركة والذي قد يعكس أن له مصالح شخصية تربطه بهم، وان يمتاز ويتمتع بالاخلاق كالأمانة والموضوعية والنزاهة.

كما أولت العديد من الجهات الاهتمام باستقلاليه مدقق الحسابات حيث شكلت استقلاليته دليلاً واضحاً على صدق البيانات الماليه وساعدت على إزالة جميع التصرفات التي قد تلفت المستفيدين من البيانات الماليه وتشكك بمصداقيتها (زريقات، سلامة، كلبونة، 2010).

كما ابدى (Wang, Hay, 2013) أنه لابد للمدقق ان يكون مستقل عند قيامه بواجباته وذلك تطبيقاً لتعليمات معايير التدقيق والتي أكدت على استقلاله وامانته واخلاصه عند قيامه بعمله و أن يبتعد عن اية ظروف تشكك في حياديته، وتبعاً لما جاء في قواعد السلوك المهني الصادره عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين

(American Institute Of Certified Public Accountants, AICPA, 2015) فان الاستقلاليه تتطلب عنصرين اساسيين هما:

- 1- الاستقلال الذهني وهو حاله ذهنيه تسمح للمدقق باداء خدمات التأكيد دون ان يتأثر بالعوامل التي قد تؤثر على حكمه المهني وما يسمح له بالعمل بنزاهه وممارسه الموضوعيه والشك المهني.
  - 2- الاستقلال في المظهر وهو تجنب الظروف بحيث يكن طرفاً عاقلاً وعلى اطلاع ولديه المعرفه بكافه المعلومات ذات الصله بما فيها الاجراءات الوقائيه المتبعه حيث سيتوصل منطقياً إلى استنتاج ان الاستقامه والموضوعيه والشك المهني لدى الشركه او اعضاء الفريق قد تأثرت.
- ووفقاً لما جاءت به (اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2008) تم التأكيد على نوعين للاستقلالية

- 1- إستقلال الفكر وهي الحالة الذهنية التي يتم من خلالها طرح الآراء دون التعرض لأيّة تأثيرات قد تضعف الحكم المهني، مما يجعل المدقق يعمل بنزاهه وموضوعية وتصبح لديه القدرة على ممارسة الشكك المهني خلال ممارسته لمهنته.
- 2- إستقلال المظهر وهو أن يتفادى المدقق بعض الحقائق عند قيامه بعمله وعلى أثره يستنتج طرف ثالث مطلع وعاقلاً، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات المتعلقة بالمهنة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة، بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة ، وقد اشار البعض إلى شروط الاستقلاليه او المعايير التي يجب ان تتواجد للحكم على المدقق الخارجي بانه مستقل كما بينها (الصباغ، 2007):

- 1- **الاستقلال في اعداد برنامج التدقيق:** وهو ان يقوم المدقق بأعداد عقد ارتباط التدقيق وبرنامج التدقيق والخطوات التي سيقوم بالعمل من خلالها حيث يتمتع بهذه الخطوات ويكون قادراً على اختيار العينة الخاصة بالعمل.
- 2- **الاستقلال في مجال الفحص:** ان للمدقق الحق في الاطلاع على اي وثائق خاصه بالشركه والحصول على اجابات حول اي تساؤلات تواجهه ولا بد من تقديم العون للمدقق عند قيامه بعمله ويحذر من اي تدخل من قبل اي طرف عن تنفيذ عمله.
- 3- **الاستقلال في اعداد التقرير:** ان الهدف الاساسي الرئيسي من عملية التدقيق هو قيام المدقق بعرض رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية، التي بدورها تعكس وضع المنشأة، فعليه أن يكون قادراً على تقديم تقرير مستقل دون أن تؤثر عليه أي نوع من انواع الضغوطات، بحيث يخدم هذا التقرير جميع الاطراف المستفيدة منه مع الحفاظ على استقلالية العاملين عليها.

### 3. الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع الخدمات غير التدقيقية والاستقلالية فقد اشار (Defonad) et al, 2002 ان الخوف الاكبر يكمن في اعتماد المدقق أتعاب تقديم الخدمات الاخرى كمورد هام له فيصبح متخوفاً من فقدانه للعميل، مما يؤثر على استقلاليته. وأشار (Markelevich et al, 2005) إلى أن تقديم

الخدمات غير التدقيقية له اثر سلبي على استقلالية المدقق وموضوعيته. كما أكد (قريط، 2008) ان قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقديم بعض الخدمات الادارية والاستشارية لنفس الشركة التي يدققها لا يؤثر على استقلاله وذلك بشكل نظري اي انه ليس بصدد اتخاذ قرار أي أن قراره استشاريه، بالاضافة إلى ما اشار اليه كلا من (سرطاوي، خداح، 2010) بمنع وجود علاقات شخصية تربط بين المدقق والعميل، او العمل لديه فيما سبق مما قد يؤثر على استقلاله وضرورة وجود لجنة تختص بتعيين المدقق وتحديد أتعابه وعزله. كما اضاف (Tritschler, 2014) ان تقديم الخدمات غير التدقيقية يزيد من مخاطر التدقيق وهو ما يؤثر سلباً على كلا من القرارات المحاسبية والنظم المحاسبية والرقابة الداخلية. إذ أن قيام مكاتب التدقيق بتلقي اجور تدقيق عالية تمس وتؤثر على استقلالية المدقق، كما بينت دراسة كويري، (2017) ان تكليف مراجع الحسابات بأداء المهام الاستشارية للمصارف التجارية يتم بموافقة كلا من الجمعية العمومية للمصرف ومجلس إدارة المصرف، كما بينت النتائج ان المراجعين المشتركين بالدراسة يقومون بالافصاح بتقاريرهم على انهم قامو بتقديم خدمات استشارية للعميل، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها أهمية وجود دراسات متخصصة بتقديم الخدمات الاستشارية يتم تقديمها من قبل الهيئات المهنية كنفابة المدققين والمحاسبين والجامعات والمعاهد، انشاء جهات تنظيم تقدم الخدمات الاستشارية وتحدد واجبات مكاتب التدقيق وفرض العقوبات التأديبية في حال الاخلال بتلك الواجبات. اما دراسة حسن، (2018) فقد بينت ان تقديم المدقق للخدمات الاخرى غير خدمات التدقيق يؤثر سلباً على استقلاليته، كما ساهم الاستقلال الحقيقي للمدقق في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها ضرورة تمتع مكاتب التدقيق بالخبرة المهنية الكافية حتى تساهم في استقلالية المدقق الخارجي، نشر ثقافة الاستشارات كعامل تنمية لدى مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

واشارت دراسة البوسنه، (2018) إلى ان تقديم مكتب التدقيق للخدمات غير التدقيقية للعملاء يعمل على تقليل استقلالية المدقق ويضعف من جودة التدقيق، ومن اهم التوصيات عدم اسناد الخدمات غير التدقيقه لنفس مكتب التدقيق الذي يتولى تدقيق التقارير المالية للشركات الفرنسية لأن ذلك يؤثر على استقلالية المدقق. كما بينت دراسة (More & Berge, 2016) ان تقديم الخدمات غير التدقيقية من قبل المدقق الخارجي لنفس العميل قد يضعف من استقلاليته، إضافة إلى ان الخدمات غير التدقيقية التي يقوم بها المدقق الخارجي تشكل مصدر دخل مهم للشركة المسؤولة عن التدقيق لنفس العميل، وبناء على نتائج الدراسة تم تقديم عدد من التوصيات منها التوصية بتعيين احدى الشركات الأربع الكبرى والذي سيزيد من موثوقية الشركات، كما أوصت بضرورة العمل على تدوير مدققي الحسابات لتلافي تهديدات الالفة اما دراسة (Khasharmeh & Desoky, 2018) فقد اشارت إلى تأكيد المشاركين أن قيام المدقق بتقديم الخدمات غير التدقيقة سيضعف من استقلاليته، كما أن أبتعاد المدقق عن تقديم الخدمات غير التدقيقية سيزيد من جودة وموضوعية التدقيق. و اشار (المرادي، 2019) إلى امكانية تقديم بعض الخدمات غير التدقيقة ولكن ضمن ضوابط يتم وضعها لضمان استقلالية مدقق الحسابات حيث يتم تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية بقيمة أقل من أتعاب المكتب عن خدمات التدقيق ويمنع وجود علاقات شخصية او العمل لدى العميل في السابق مما قد يؤثر على استقلاله.

### المنهجية والإجراءات

#### منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بهدف التعرف على أثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، خلال الفترة الزمنية الممتدة خلال (2019-2020)

#### مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة والبالغ عددها (65) شركة، اما عينة الدراسة فقد بلغت 180 فرداً من العاملين بالتدقيق الخارجي لتلك الشركات حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة عن طريق التوزيع الالكتروني. حيث تم ارسال (218) ووفقاً لإستجابة المبحوثين فقد إستقرت العينة على (155) فرداً خضعت لعملية التحليل.

#### **أداة جمع البيانات:**

قامت الباحثة بجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من خلال إعداد استبانة تغطي الفرضيات التي استندت عليها، وتم تصميم الاستبانة من جزأين هما:  
الجزء الأول: وتضمن المعلومات الشخصية لمفردات العينة من مدققي الحسابات كالنوع الاجتماعي والفئة العمرية والمؤهل العلمي وعدد سنوات خبرتهم اضافة إلى الشهادات المهنية.  
الجزء الثاني: واشتمل على مجموعة من الفقرات لكل من متغيرات الدراسة الاربعة بحيث بلغت هذه الفقرات (32) فقرة منها (21) فقرة تخص المتغير المستقل و (11) فقرة تخص المتغير التابع.

## عرض النتائج واختبار الفرضيات

### اختبار ملائمة نموذج الدراسة:

لاختبار مدى ملائمة بيانات الدراسة لتحليل الانحدار الخطي والاختبارات العلمية، وقد تم اختبار الارتباط الخطي المتعدد والارتباط الذاتي، وذلك على النحو التالي:

#### 1- اختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity

وتشير هذه الظاهرة إلى وجود ارتباط خطي شبه تام بين متغيرين أو أكثر، يعمل على تضخيم قيمة معامل التحديد  $R^2$  و يجعله أكبر من قيمته الفعلية، ولهذا تم احتساب معامل ارتباط بيرسون، وقيمة معامل تضخم التباين عند كل متغير حسب الفرضية التي يتم اختبارها، وقد كانت النتائج كما يلي (Gujarati, 2004):

#### جدول (17)

##### مصفوفة الارتباط للمتغيرات المستقلة

| الرقم | المتغير            | 1       | 2       | 3       | 4    |
|-------|--------------------|---------|---------|---------|------|
| 1     | الخدمات الاستشارية | 1.00    |         |         |      |
| 2     | الخدمات المحاسبية  | 0.420** | 1.00    |         |      |
| 3     | الخدمات الضريبية   | 0.548** | 0.436** | 1.00    |      |
| 4     | خدمات التقييم      | 0.463** | 0.369** | 0.484** | 1.00 |

\*\* دالة عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$

يبين الجدول أعلاه رقم (17) أن أعلى ارتباط بين المتغيرات المستقلة هو (0.548) بين المتغيرين (الخدمات الضريبية) و (الخدمات الاستشارية)، وأن جميع قيم معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة الأخرى كان أقل من (0.80)، وهذا قد يدل على عدم وجود ظاهرة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة، حيث أن قيم معامل الارتباط التي تزيد عن (0.80)، تعتبر مؤشراً على أن العينة تعاني من مشكلة الارتباط الخطي العالي المتعدد لبقية المتغيرات (Gujarati, 2004, 359).

وللتأكد من خلو العينة من مشكلة الارتباط المتعدد تم احتساب معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) عند أبعاد المتغير المستقل للتأكد من عدم وجود ارتباط خطي متعدد بين جميع المتغيرات المستقلة، وكانت النتائج كما يلي:

#### جدول (18)

##### نتائج اختبار الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة

| المتغير            | معامل تضخم التباين VIF | Tolerance |
|--------------------|------------------------|-----------|
| الخدمات الاستشارية | 1.604                  | 0.624     |
| الخدمات المحاسبية  | 1.338                  | 0.747     |
| الخدمات الضريبية   | 1.662                  | 0.602     |
| خدمات التقييم      | 1.439                  | 0.695     |

يبين الجدول (18) أن قيم معامل تضخم التباين كانت جميعها أكبر من العدد 1 وأقل من العدد 10، مما يؤكد عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين جميع متغيرات الدراسة المستقلة (Gujarati, 2004, 253).

## 2- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov

ولاختبار مدى اقتراب بيانات الدراسة من التوزيع الطبيعي، فقد تم الاعتماد على اختبار Kolmogorov-Smirnov كما هو بالجدول التالي:

جدول رقم ( 19 ) اختبار كولموجوروف-سميرنوف للتوزيع الطبيعي

| Kolmogorov-Smirnov |       | df  | المتغير                  |
|--------------------|-------|-----|--------------------------|
| Sig                | K-S   |     |                          |
| 0.267              | 1.002 | 155 | 1 الخدمات غير التدفّيقية |
| 0.095              | 1.234 | 155 | 2 الاستقلال الظاهري      |
| 0.058              | 1.133 | 155 | 3 الاستقلال الذهني       |

من خلال الجدول رقم (19) يتبين أن نتائج اختبار (K-S) وذلك لفحص التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة الخدمات غير التدفّيقية بأبعادها مجتمعة كمتغير مستقل و(الاستقلال الظاهري والاستقلال الذهني) كمتغير تابع، وللحكم على اتباع بيانات متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي فإنه يجب أن تكون قيمة الاحتمال sig أكبر من (0.05)، وبما أن قيمة sig لجميع المتغيرات أكبر من (0.05) فإن ذلك يدل على اتباعها للتوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة.

## 3- اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation

من شروط الانحدار خلو البيانات من مشكلة الارتباط الذاتي، والتي تعرف بوجود ارتباط بين حدود الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار، مما ينتج عنه تحيز في قيمة المعلمات المقدرة (estimated parameters)، وبالتالي ضعف قدرة النموذج على التنبؤ. ويتم التأكد من ذلك بإجراء اختبار (Durbin-Watson Test) الذي يعد الأكثر شيوعاً واستخداماً، وتتراوح قيمة هذا الاختبار بين العددين (0 و4). ويتم رفض وجود ظاهرة الارتباط الذاتي إذا كانت قيمة (D-W) تساوي العدد 2، أو تقترب منه (Gujarati, 2004, 496). والجدول التالي يبين نتائج اختبار (Durbin-Watson Test) لفرضيات الدراسة، كما يلي:

جدول (20)

### اختبار مشكلة الارتباط الذاتي

| الفرضية | قيمة D-W المحسوبة | النتيجة             |
|---------|-------------------|---------------------|
| H01-1   | 1.725             | لا يوجد ارتباط ذاتي |
| H01-2   | 2.071             | لا يوجد ارتباط ذاتي |
| H01     | 2.028             | لا يوجد ارتباط ذاتي |

نلاحظ أن قيم D-W للمتغيرات في الفرضيات المذكورة جميعها تقترب من العدد 2، مما يشير لخلو البيانات من مشكلة الارتباط الذاتي أي عدم وجود ارتباط بين حدود الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار.

## اختبار فرضيات الدراسة: الفرضية الرئيسية الأولى :

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) للخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق بأبعادها (الاستقلال الظاهري، الاستقلال الذهني) في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. ولاختبار الفرضية الرئيسية الأولى، تم تطبيق تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وكانت النتائج كما يلي:

### الجدول (21)

#### نتائج اختبار أثر الخدمات غير التدقيقية بأبعادها الأربعة على استقلالية المدقق

| جدول المعاملات<br>Coefficient |        |                   |        | تحليل التباين<br>ANOVA |       | ملخص النموذج<br>Model Summary <sup>a</sup> |                         |                                    | المتغير<br>التابع      |
|-------------------------------|--------|-------------------|--------|------------------------|-------|--------------------------------------------|-------------------------|------------------------------------|------------------------|
| Sig t                         | T      | الخطأ<br>المعياري | B      | البيان                 | Sig F | F<br>المحسوبة                              | Adjusted<br>R<br>Square | R <sup>2</sup><br>معامل<br>التحديد | R<br>معامل<br>الارتباط |
| 0.000                         | 3.848  | 0.074             | 0.285  | الخدمات الاستشارية     | 0.000 | 29.629                                     | 0.426                   | 0.441                              | 0.664                  |
| 0.939                         | -0.077 | 0.054             | -0.004 | الخدمات المحاسبية      |       |                                            |                         |                                    |                        |
| 0.002                         | 3.151  | 0.063             | 0.200  | الخدمات الضريبية       |       |                                            |                         |                                    |                        |
| 0.000                         | 3.718  | 0.054             | 0.202  | خدمات التقييم          |       |                                            |                         |                                    |                        |
| 0.000                         | 4.672  | 0.254             | 1.185  | ثابت الانحدار          |       |                                            |                         |                                    |                        |

\* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ )

تشير نتائج الجدول (22) أن معامل الارتباط ( $R = 0.664$ ) حيث يشير إلى أن العلاقة موجبة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (الخدمات غير التدقيقية) على المتغير التابع (استقلال المدقق) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (29.629)، وبمستوى دلالة ( $\text{Sig} = 0.000$ ) وهو أقل من 0.05. ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (الخدمات غير التدقيقية) تفسير (44.1%) من التباين في تحقيق استقلال المدقق، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.441$ ). أما فيما يتعلق بجدول المعاملات فقد أظهرت النتائج ما يلي:

1. أن قيمة B عند (الخدمات الاستشارية) والتي بلغت (0.285) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.848)، وبمستوى دلالة ( $\text{Sig} = 0.000$ ).
2. أظهرت قيمة B عند (الخدمات المحاسبية) والتي بلغت (-0.004) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (-0.077)، وبمستوى دلالة ( $\text{Sig} = 0.939$ ).
3. أظهرت قيمة B عند (الخدمات الضريبية) والتي بلغت (0.200) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.151)، وبمستوى دلالة ( $\text{Sig} = 0.001$ ).
4. أظهرت قيمة B عند (خدمات التقييم) والتي بلغت (0.202) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.718)، وبمستوى دلالة ( $\text{Sig} = 0.000$ ).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية الرئيسية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) للخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق

بأبعادها (الاستقلال الظاهري والاستقلال الذهني) مجتمعة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"

## مناقشة النتائج والتوصيات

ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه بما يلي:  
**النتائج:**

1. بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) للخدمات غير التدقيقية بأبعادها (الخدمات الاستشارية، الخدمات المحاسبية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم) على استقلالية المدقق بأبعادها (الاستقلال الظاهري والاستقلال الذهني) مجتمعة للمدقق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.  
وترى الباحثة أن وجود أثر للخدمات غير التدقيقية بأبعادها الأربعة مجتمعة على استقلالية المدقق بأبعادها مجتمعة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، قد يعزى لاعطاء الشركات الأولوية لتخفيض نفقاتها من الاستفادة من الخبرات المحاسبية للمدقق وعدم تعيين موظفين متفرغين للقيام بهذه المهام، وكذلك اهتمام مكاتب التدقيق بتنويع الموارد المالية، كما تبين أن المدقق يركز دوماً على الاهتمام بملاحظاته وتعديلها من قبل إدارة الشركات الصناعية، كما أهتمت الشركات بالاستفادة من الخدمات الضريبية التي يقدمها المدققين، كما سعت للاستفادة من خبرة المدققين بالتقييم، وتبين أن المدقق يتكرر عمله لدى العميل في السابق.  
وبمقارنة نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة يلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة (المومني، 2004) التي اشارت إلى وجود اثر للخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق كما اتفقت مع نتيجة (حسن، 2018) وكذلك اتفقت مع نتيجة دراسة (البوسنة، 2018) ونتيجة دراسة (Khasharmeh, Desoky, 2018).

## التوصيات:

من خلال ما سبق فإن الدراسة توصي بما يلي:

1. ضرورة الاهتمام بتحسين أتعاب المدقق المدفوعة من الشركات لتفي بالاحتياجات وتحد من قيامهم بتقديم الخدمات غير التدقيقية.
2. التوصية للجهات المعنية بمراقبة الشركات بتحديد نسبة معينة للاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق في المهام الأخرى مع وجود ضوابط معينة لذلك.
3. التأكيد على الفصل بين مهمة المدقق والمستشار الضريبي.
4. أوصت الدراسة بتحديد واضح لسقف الأتعاب التي يحصل عليها المدقق في حال تقديمه للخدمات غير التدقيقية وبنسبة محددة من أجمالي الأتعاب الكلية للمكتب.
5. التوصية إلى الجهات الرقابية بالتأكد من عدم وجود علاقات عائلية أو شخصية بين المدقق والعميل، والتأكيد على أن يتم تكليف المدقق بعد المنافسة مع الآخرين.
6. تعزيز ادراك المدقق الخارجي على أن يهتم بعدم بناء علاقات وثيقة مع بعض العاملين، وانسحاب المدقق من عملية التدقيق في حال عدم وجود تعاون من قبل الإدارة.
7. ضرورة اجراء دراسات مستقبلا تتناول متغيرات الدراسة باستخدام معلومات كمية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو شيخة، نادر (2010). "الاستشارات الإدارية". (ط. 1). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع
- أبو نصار، محمد وجمعة، حميدات، (2014). "معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدول- الجوانب النظرية والعملية". (ط. 1). عمان: دار وائل للنشر
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008). "اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة". عمان، الأردن.
- احمد، خالد، (2014). "الخدمات الاستشارية بمهنة المراجعة واثرها على استقلالية المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- الباز، عماد، (2012). "مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني دراسته تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة". رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة ابو بكر بلقايد، الجزائر.
- البدوي، محمد، (2005). "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق". الاسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة.
- البوسنة، حمزة، (2018). "العلاقة بين الخدمات غير تدقيقية وجودة التدقيق أدلة من سوق التدقيق الفرنسية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد (2)، المجلد (5)، جامعة أم البواقي، ليبيا، ص ص 48-63.
- الجعفر اوي، عدنان، (2016). "مدى التزام مدقي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقا لقاعدة الأخلاق الدولية، 291- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين.
- جمعة، أحمد، (2009). "التدقيق والتأكيد الحديث- المشاكل والمسؤوليات-الأدوات والخدمات". (ط. 4). الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- حسن، مصعب، (2018). "الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم-السودان.
- حسين، خالد، (2014). "أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندى، الخرطوم، السودان.
- حطيط، رنا، (2016). "عدالة الضريبة على القيمة المضافة". (ط. 1). مكتبة زين الحقوقية والأدبية.
- خداش، حسام والسرطاوي، عبدالله، (2010). "مدى اسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيرنس اوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات- دراسة ميدانية"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، العدد (3)، المجلد (6)، ص 296

الذنيات، علي، (2012). "تدقيق الحسابات في ظل المعايير الدولية". (ط. 4). الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

رضي، محمد، (2011). "محاسبة الأصول". (ط. 1). الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

زريقات، عمر، ومحمود، رأفت، وكتبونه، أحمد، (2010). "علم تدقيق الحسابات النظري". (ط. 1). الاردن: دار الميسره للنشر والتوزيع والطباعة.

الصباغ، أحمد، (2007). "أساسيات المراجعة ومعاييرها". القاهرة: دار النهضة

الصيد، علي، (2016). "إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل المراجعة على أساس الخطر". مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 4، العدد (2)، ص ص 109-136.

عبد الباسط، بومهيدي، (2016). "العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.  
عبد الفتاح، زكريا، (2013). "أسس المحاسبة بين النظرية والتطبيق". (ط. 1). جدة: خرازم العلمية.  
قريط، عصام، (2008). "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد (1)، ص ص 7-39.

قمصان، محمد، (2007). "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.  
كويري، أسماء وشريعة، بوبكر، (2017). "توافر متطلبات معايير الاداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية"، مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، العدد (2)، جامعة البحر المتوسط، ليبيا، ص ص 1-36.

مجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2004). "معايير المحاسبة الدولية"، عمان، الأردن

مرادي، بسام، (2019)، "دور قواعد وآليات الحوكمة في تعزيز استقلالية مراجع الحسابات الخارجي لتحسين جودة التقارير المالية : بالتطبيق على مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان.  
النجار، جميل، (2013). "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين". المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 9، العدد (3)، ص ص 465-493، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

نظمي، ايهاب وهاني، العزب، (2012). "تدقيق الحسابات -الاطار النظري". (ط. 1). عمان: دار وائل للنشر.

## ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

- American Institute Of Certified Public Accountants ,AICPA, 2015, Consultin Services:  
<https://www.aicpa.org/research/standards.html>
- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2012). Auditing and assurance Services : An Integrated Approach 14th Edition Pearson Education, Ltd, UK-London.
- Bedard, Nathan, H., and Cannon, Jean, C., (2017). Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field. American Accounting Association, 92(4): 81-114. doi: 10.2308/accor-51569.
- Berg, S., & Moré, C. (2016). *The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: A study on 11 food retail-and wholesale companies in the United Kingdom*, master thesis, Jonkoping university.
- Defend, M.L., Raghunandan, k., & Subramanyam, K.R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. Journal of Accounting Research, 40(4), 1247-1274.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C., & Lobo, G. (2016). Relation between Auditor Quality and Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 35 (4), 105-135
- Khasharmeh, H., & Desoky, A. M. (2018). Does The Provision of Non-Audit Services Affect Auditor Independence and Audit Quality? Evidence from Bahrain. Asian Academy of Management Journal of Accounting & Finance, 14(1).
- Leino, L. (2013). The Effect of auditor-provided non-audit services on auditor independence and Sarbanes-Oxley: What separates tax services from other non-audit services, master thesis, Aalto university, Finland.
- Markelevich, A., Hoitash, R., Barragato, C. A.(2005). The Nature and Disclosure of fees paid to Auditors – An Analysis Before and After the Sarbanes - Oxley Act. CPA Journal, 75(11)
- Sekaran, U. (2003). Research methods for business (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Tritschler, J. (2014) Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics. springer Gabler, Allemagne
- Velte, Patrick and Stiglbauer, Markus, (Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of The EC Regulation Draft), International conference, April 19, 2012
- Wang, S., & Hay, D. (2013). AUDITOR INDEPENDENCE IN NEW ZEALAND: FURTHEREVIDENCE ON THE ROLE OF NON-

AUDIT SERVICES. Accounting and Management Information Systems, 12, pp. 235-262

