

مدى مساهمة التزام المدقق الخارجي بتنفيذ مسار التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية-

The extent to which the external auditor's commitment to implementing the audit contributes to reducing the expectations gap in economic institutions - a field study -

مُجد رحالي^{1*}، جمعة الباتول²، أحمد أمين بوخرص³

¹ جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت (الجزائر)، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة

rahali.mohamed@cuniv-tissemsilt.dz

² جامعة علي لونيسي البليدة (الجزائر)، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

d.el-batoul@univ-blida2.dz

³ جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت (الجزائر)، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة

boukhors.ahmed.amine@univ-tissemsilt.dz

تاريخ الارسال: 2023/02/12؛ تاريخ القبول: 2023/05/31؛ تاريخ النشر: 2023/06/18

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التزام المدقق الخارجي بتنفيذ مسار التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، من خلال دراسة ميدانية لعينة من 70 مفردة من المهنيين والأكاديميين بالاعتماد على الاستبيان كأداة للبحث والمنهج التحليلي الوصفي.

وخلصت الدراسة إلى أن التزام المدقق الخارجي بمسار عملية التدقيق المتمثل في قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، استخدام أدلة الإثبات الكافية والملائمة، إعداد المدقق للتقرير النظيف، يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات مع ضرورة ضمان التأهيل العلمي والعملية، والاستقلالية التامة، وبذل العناية المهنية.

الكلمات المفتاح: مهنة التدقيق؛ مسار التدقيق؛ مخطط التدقيق؛ نظام الرقابة الداخلية؛ فجوة التوقعات

رموز تصنيف **jel**: M41 ; M42

Abstract:

The study aims to identify the extent to which the external auditor's commitment to implementing the audit path contributes to reducing the expectations gap in economic institutions, through a field study of a sample of 70 professionals and academics, relying on the questionnaire as a research tool and the descriptive analytical approach.

The study concluded that the external auditor's commitment to the course of the audit process represented in accepting the assignment and planning the audit process; studying and evaluating the effectiveness of the internal control system; using sufficient and appropriate evidence; preparing the auditor for a clean report; leads to reducing the expectations gap in institutions with the need to ensure scientific and practical qualification; Complete independence and professional care.

Keywords: audit profession; audit trail; audit scheme; internal control system; Expectations gap.

Jel Classification Codes : M42 ; M41

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من المواضيع المهمة على صعيد المؤسسات الاقتصادية، كونها تضمن مصداقية القوائم المالية لمختلف المستخدمين لاتخاذ القرار المناسب، كما أن مستخدمي هذه القوائم لديهم توقعات غير منطقية تأثر على أداء وتقرير المدقق الخارجي فيما يخص الكشف عن الأخطاء والغش.

ورغم التطور الذي عرفته المهنة عبر السنوات فقد كانت نتائج عملية التدقيق نسبية، في حين توقعات المستخدمين في تزايد مستمر يفوق كثيرا الخدمات المقدمة من قبل المدقق الخارجي مما يولد ما يسمى بفجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

وحتى تحقق مهنة التدقيق الخارجي ثقة مستخدمي القوائم المالية، لابد من تقليص فجوة التوقعات من خلال ضمان التزام المدقق بتنفيذ مسار عملية التدقيق والالتزام بالمعايير العامة.

- الإشكالية: انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التزام المدقق الخارجي بتنفيذ مسار التدقيق في تقليص فجوة توقعات في المؤسسات الاقتصادية؟ ويندرج ضمن هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل تساهم قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؟

✓ هل تساهم دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؟

✓ هل تساهم أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؟

✓ هل يساهم إعداد المدقق للتقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؟

- الفرضيات: لإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي والفرعي تم صياغة الفرضيات التالية:

✓ الفرضية الأولى: تساهم قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

✓ الفرضية الثانية: تساهم دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

✓ الفرضية الثالثة: تساهم أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

✓ الفرضية الرابعة: يساهم إعداد المدقق للتقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

I- نظرة عامة حول مهنة التدقيق الخارجي

1.I- ماهية مهنة التدقيق الخارجي:

أ. مفهوم مهنة التدقيق الخارجي: هناك عدة تعريف نذكر منها:

قدم التدقيق الخارجي على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي فني معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة لوضعية المالية ونتائج المؤسسة" (COLLINS & VALIN, 1992, p. 21) ، ووصفت كذلك على أنها: "عملية مستقلة هادفة تعطي للمؤسسة الضمان الكافي فيما يخص العمليات التي تقوم بها، وذلك من خلال الحصول على أدلة الإثبات للحكم على القوائم المالية والمساعدة القرار" (BERTIN, 2007, pp. 20-21).

وعليه يمكن القول أن التدقيق الخارجي عملية منظمة تمارس من طرف شخص مستقل ذو خبرة وكفاءة، يقوم بفحص البيانات الناتجة عن العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة

خلال السنة، والتحقق من أن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية تسودها المصادقية والشرعية وذلك من خلال استخدام وسائل أدلة الإثبات، وفي الأخير يقدم التقرير الذي يتضمن الرأي الفني المحايد.

ب. أهداف مهنة التدقيق الخارجي: إن الهدف الجوهرى لمهنة التدقيق هو فحص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك لضمان مصادقية الحسابات والنتائج في ظل احترام معايير التدقيق ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (BELAIBOUD, 2005, p. 07)، وعليه يمكن عرض أهداف مهنة التدقيق كالآتي: (متولي، 2009، صفحة 23)

- التحقق من جميع المعلومات المالية قد أثبتت طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة بمهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها؛

- إبداء الرأي الفني المحايد يعتمد على أدلة وقرائن عن مطابقة القوائم المالية، لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم المالية عن دلالة المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛

- اكتشاف التزوير والغش والأخطاء التي قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر؛

- مراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها (نظمي و العزب، 2012، الصفحات 17-18).

ج. أنواع مهنة التدقيق من حيث درجة الالتزام القانوني

توجد عدة تقسيمات لمهنة التدقيق وذلك بالنظر إلى الزاوية التي ينظر منها إليه، بحيث نركز على التدقيق الخارجي باعتباره مهنة مستقلة تعمل إبداء الرأي الفني المحايد، حيث ينقسم التدقيق الخارجي إلى قسمين: (شريم و لطف حمود، 2011، صفحة 32)

- **التدقيق الإلزامي:** وهو تدقيق إجباري مفروض على الشركة بقوة القانون لأنه يتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

- **التدقيق غير الإلزامي:** هو تدقيق اختياري ويسمى أيضا التدقيق التعاقدى، فالشركة هنا لها كامل الحرية في التعاقد مع شركة خبرة محاسبية، خبير محاسبي، أو محافظ حسابات بغرض فرض رقابة إضافية تؤدي إلى زيادة الثقة والاطمئنان، وعدم وجود تلاعب أو غش في القوائم المالية (السقا، 1997، صفحة 426).

كما يمكن تصنيف التدقيق حسب الأشخاص أو الجهة التي تقوم بعملية التدقيق إلى تدقيق داخلي والذي يعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية، وكذا تدقيق خارجي يتميز بضرورة استقلالية المدقق إتجاه المؤسسة محل التدقيق، ويسعى للحصول على التأكيد المعقول وإبداء الري الفني.

د. **مسار عملية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية:** يمكن تعريف مسار عملية التدقيق على أنه التوجهات المطلوبة لمساعدة المدقق الخارجي على إنجاز عمله في إطار الدقة والموضوعية والفعالية في تحقيق أهداف مهنة التدقيق، وذلك بإتباع أربعة خطوات أساسية في مقدمتها قبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ثم الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمناسبة للحصول على التأكيد المعقول، في الأخير الحصول على التقرير النهائي، كما يمكن توضيح مراحل مسار تنفيذ عملية التدقيق في مايلي:

- **قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق:** يعتبر التخطيط السليم لعملية التدقيق العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف والإمكانات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، حيث يقوم المدقق بتوزيع الوقت متاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة، وقبل القيام بالمهمة لا بد أن تتوفر لدى المدقق النية بقبول هذه المهمة ولا بد من القيام بمايلي:

✓ **الخطوات التمهيديّة:** يجب على المدقق التحقق من صحة التعيين، والذي يتم وفق الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق والاتصال مع المدقق السابق لتكون رصيد معرفي عن سبب عدم تجديد عقده، كما يمكنه ربط اتصال أولي مع المؤسسة محل التدقيق للتعرف على المسيرين ومختلف المصالح، وفحص التنظيم الإداري والمحاسبي والإطلاع على القوائم المالية والتقارير السابقة (الخطيب و الرفاعي، 2009، صفحة 143).

✓ **مخطط التدقيق:** بعد الانتهاء من الخطوات التمهيديّة يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعدته لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج للتدقيق

يتضمن الأهداف والخطوات والإجراءات الواجب اتباعها لتحقيق تلك الأهداف، وتحديد الوقت التقديري والمستنفذ لكل خطوة وإجراء (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 44).

✓ **الإشراف على مهمة التدقيق:** متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته دون تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم ويمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف في توجيه المدققين نحو تحقيق الأهداف، وترتيب المهام حسب الأولويات، وفحص العمل المنتهي، وتوظيف العدد الملائم من المساعدين لتفادي العجز أو الزيادة، الحرص على احترام عامل الوقت والتكلفة، وطرح عامل التحفيز المادي والمعنوي على المساعدين (سواد، 2009، صفحة 79).

✓ **أوراق العمل:** تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعتها والنتائج التي توصل إليها، وتوجد نوعان من أوراق العمل ملف دائم وملف الدورة الحالية (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 377).

- **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:** نظام الرقابة الداخلية يعرف على أنه كل الضمانات الممكنة التي تساعد على التحكم في المؤسسة وتضمن الحماية لمختلف الأصول والمعلومات ذات النوعية وتطبيق تعليمات الإدارة والعمل على تحسين النجاعة (RENARD, 2010, p. 134)، ولدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتمد المدقق على الطرق التالية: الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي، خرائط التدفق، في حين يلجأ المدقق خلال عملية فحص نظام الرقابة الداخلية إلى إتباع خطوات أساسية تتمثل في: جمع الإجراءات، اختبارات الفهم، التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، اختبارات الاستمرارية، التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، ويكمن هدف المدقق من وجود نظام رقابي فعال إلى زيادة الثقة في القوائم المالية وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.

- **الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمناسبة:** أدلة الإثبات تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي الطبعة الأولى؛ وتبرز أهمية أدلة الإثبات في إضفاء الثقة في التقرير الذي يصدره لدى مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تقليص فجوة التوقعات، وعليه ضرورة حصول المدقق على أدلة الإثبات من خلال الملاحظة، المصادقات الإجراءات التحليلية، الفحص المادي... الخ التي تساعده على إبداء الرأي الفني في القوائم المالية.

- إعداد التقرير: التقرير وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي الفني المحايد بشكل واضح ومفهوم وتوضيحها للمستخدمين الذين يهمهم الأمر (نظمي و العزب، 2012، صفحة 83).

2.I - طبيعة فجوة التوقعات وطرق تقليصها في بيئة التدقيق:

أ. ماهية فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: كما عرفت بأنها " مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مدقق أصحاب المصلحة في الشركة بشأن ما يحتاجونه من المدقق الخارجي وبين ما يقدمه لهم حاليا، وظهرت هذه الفجوة لأن طلب أصحاب المصلحة على خدمات ومسؤوليات المدقق الخارجي أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن من خدمات مهنية وما يسأل أمامهم عنه الآن من مسؤوليات مهنية" (نصر و شحاتة، 2005، صفحة 11)، في حين عرفت (Porte) فجوة التوقعات على أنها " عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء للمدقق كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستوى الأداء المهني كما يراه المدققين أنفسهم" (عمر علي، 2017، صفحة 223).

وعليه فجوة التوقعات هي ذلك الاختلاف الناتج عن التزام المدقق الخارجي بأصول ونظريات عملية التدقيق وما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق.

ب. مميزات فجوة التوقعات: كما يمكن تحديد بعض المميزات لفجوة التوقعات كالآتي: (مرهج، 2018، الصفحات 11-12)

- غالبا ما تنتج فجوة التوقعات عن مبالغة طلب أصحاب المصالح في الشركة على خدمات ومسؤوليات المدقق ومن الصعوبة أن تتحقق الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات المدقق؛
- فجوة التوقعات غير مستقرة بطبيعتها لأنها تتحدد وفق متغيرين أساسيين هما طلب المستفيدين من خدمات عملية التدقيق من جهة وعرض خدمات مدقق الحسابات من جهة أخرى؛
- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع؛
- فجوة التوقعات لها طابع دولي.

ج. مكونات فجوة التوقعات: تتكون فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من المكونات الأساسية وتنقسم إلى قسمين هما: (العبيدي، 2016، صفحة 189)

- **فجوة المعقولة:** وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي (المستفيدين من خدمات التدقيق) أن يؤديه المدققين وبين ما يمكن أن ينجزه المدققين بصورة معقولة؛
- **فجوة الأداء:** وهي الفجوة التي تنشأ نتيجة التبيان في التوقعات المقبولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به المدققين وبين الأداء الفعلي للمدققين. وتنقسم إلى:
- ✓ **فجوة عدم كفاية المعايير:** تمثل الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة وبين واجبات المدقق وفقا للمعايير والنشرات المنظمة لمهنة التدقيق.
- ✓ **فجوة عدم كفاية الأداء:** وهي الفجوة بين واجبات المدقق الحالية وفقا للمعايير والنشرات المعنية بمهنة التدقيق وبين الأداء الفعلي والمتحقق للمدقق.

د. أسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

توجد عدة أسباب عديدة مساهمة في ظهور فجوة التوقعات نذكر منها التوقعات المتعددة لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية بخصوص طبيعة التدقيق (اكتشاف الغش، ضمان مبدأ الاستمرارية ضمان دقة القوائم المالية)، التصورات المختلفة حول الأداء الفعلي لمدققين الخارجيين (قصور أداء المدقق فيما يخص تطبيق المعايير المتعارف عليها، الشك في استقلالية المدقق وحياده في ممارسة المهنة) (الأمين، البهلول، و الحارس، 2019، صفحة 06)؛ وجود توقعات غير معقولة من طرف مستخدمي القوائم المالية نتيجة الاختلاف حول دور المدقق في المجتمع المالي.

3.I- مساهمة التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

تقليص فجوة التوقعات يتطلب إتباع تنفيذ المدقق للمسار السليم لعملية التدقيق، وذلك من خلال إجراء عملية التخطيط الجيد و دراسة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، والبحث عن الأدلة الكافية والملائمة حتى يتمكن من تكوين لديه رأي فني محايد حول عدالة وصدق القوائم المالية وإعداد التقرير وفق ما تنص عليه المعايير بطريقة مبسطة لتسهيل عملية الفهم وبالتالي تلبية طموحات مستخدمي القوائم المالية ولو بدرجة نسبية.

كما يمكن تقليص فجوة التوقعات من خلا تدعيم استقلالية المدقق، وتوسيع مسؤوليات المدقق، بالإضافة رفع كفاءة المدققين والعمل على تطويرها باستمرار، وتطوير معايير التدقيق (السقا، 1997، صفحة 426).

II - الطريقة والأدوات:

II. 1 - المنهج المستخدم، التحليل الإحصائي للبيانات

أ. المنهج المستخدم: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تفسير تحليل المعلومات وتفسيرها تفسيراً دقيقاً مع استخلاص النتائج الهامة.

ب. أدوات جمع البيانات: تم الاعتماد على الاستمارة من خلال قائمة من الأسئلة المتنوعة التي تجيب عنها عينة الدراسة ذو الصلة بموضوع البحث للحصول على حقائق أو معلومات للأجل إنجاز الدراسة.

- وصف الاستمارة: سوف يستخدم الباحث في تحليل المعلومات المجمعة ميدانياً مقياس لكرت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير التالية

الجدول (1): درجة مقياس لكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحثين

- عينة الدراسة: تم استهداف عينة من المجتمع المدروس تتمثل في الأكاديميين ومدقق الحسابات بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية أين تم توزيع 112 استبيان على مختلف أفراد الدراسة حيث تم الحصول على 70 استبيان، أي ما يعادل نسبة 62.5 بالمائة وهي نسبة مقبولة جداً.

- هيكل الاستبيان: تضمن الاستبيان 26 عبارة، حيث تم تقسيمه إلى جزئين أساسيين.

✓ الجزء الأول: يحتوي هذا القسم على معلومات عامة حول أفراد العينة حيث تمحورت حول الشهادة العلمية، المنصب الوظيفي سنوات الخبرة، حيث تهدف هذه العناصر التي تم التركيز عليها إلى زيادة الثقة بين أفراد العينة وصاحب البحث حول مدى الاعتماد على الإجابات المتحصل عليها.

✓ الجزء الثاني: يتعلق بمحاور الدراسة والمتمثل في:

- المحور الأول: يتعلق بقبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق ويتكون من 07 عبارات.
- المحور الثاني: يتعلق بدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ويتكون من 07 عبارات.
- المحور الثالث: يتعلق بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة 06 عبارات.

• المحور الرابع: يتعلق بإعداد المدقق للتقرير النظيف 06 عبارات.

II. 1 - صدق وثبات الأداة

أ. صدق الاستبيان: حيث تم التحقق من صدق الاستبيان عن طريق أساتذة مختصين، وأكدوا مدى ملائمة الاستبيان لموضوع الدراسة، وعلى أساس ذلك قمنا بتصميم استبيان الدراسة.

ب. ثبات الاستبيان: لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعية تم استعمال معامل ألف كرونباخ وحتى تكون قيمته مقبولة يجب أن تكون أكبر أو تساوي 60% حيث كانت نتائج ألف كرونباخ مبنية في الجدول التالي:

الجدول (2): معامل ألف كرونباخ الخاص بكل محاور الاستبيان

المحور	العنوان	الفقرات	كرونباخ
الأول	يساهم قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات	7	0.787
الثاني	يساهم دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات	7	0.772
الثالث	يساهم استخدام أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات	6	0.848
الرابع	يساهم إعداد المدقق للتقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات	6	0.788
جميع المحاور			0.927

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمجموع فقرات الاستبيان يساوي (0.927) وهي أكبر من القيمة المقبولة وتدل على الاقتراب من الثبات، بينما فقرات الاستبيان تتراوح بين (0.772، 0.848) وهذا ما يدل على أن المقياس يتسم بدرجة جيدة ومقبولة من الثبات.

II. 3 - أدوات التحليل الإحصائي: لمعالجة البيانات تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وتم استخدام الأدوات الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المؤوية، المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري، اختبار ستودينيت.

III - النتائج ومناقشتها :

III.1- عرض وتحليل نتائج البيانات العامة لعينة الدراسة: وفي ما يلي عرض لعينة الدراسة الشخصية والوظيفية.

الجدول (3) عرض وتحليل نتائج البيانات العامة لعينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
تقني سامي		4	5.7%

المستوى العلمي	ليسانس	9	12.9%
	دراسات عليا	56	80%
	غير ذلك	1	1.4%
	مدقق حسابات (خبير، محافظ)	19	27.1%
الوظيفة المهنية	عضو مجلس إدارة	3	4.3%
	إدارة بنك	2	2.9%
	إدارة الضرائب	4	5.7%
	أستاذ جامعي في التخصص	31	44.3%
	مسير مؤسسة اقتصادية	19	27.1%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	36	51.4%
	من 5 وأقل من 10 سنوات	16	22.9%
	من 10 وأقل من 15 سنة	8	11.4%
	من 15 وأقل من 20 سنة	4	5.7%
	أكثر من 20 سنة	6	8.6%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

من خلال الدراسة يتضح أن الفئة المستهدفة تملك مؤهلات علمية ذات دراسات عليا تتمثل في (56) فردا أي بنسبة 80%، و(09) أفراد في مستوى ليسانس أي ما نسبة 12.9% وهو ما يؤكد أن عينة الدراسة لها مستوى علمي جيد، وفما يتعلق بالوظيفة الممارسة فتمثلت (19) فرد أي بنسبة في 27.2% تخص مدقق الحسابات و(31) فرد أي بنسبة 44.3% تمثل أستاذ جامعي في التخصص، و(28) فرد أي بنسبة 40% تخص مستخدمي القوائم المالية ويدل ذلك على قدرة أفراد العينة على الفهم الجيد للدراسة المقدم، أما الوظيفة المهنية في مقبولة باعتبار أن أكثر 45.1% تفوق خمس سنوات خدمة فعلية وهو ما يعزز الثقة بالنتائج المتوصل إليها.

III.2- عرض وتحليل محاور الدراسة: و في ما يلي تحليل وتفسير محوري الدراسة

أ. تحليل آراء أفراد العينة عبارات محور الأول: " قبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق "

الجدول (4): تحليل آراء أفراد العينة للمحور الأول قبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق

الرقم	العبارات	م. الحسابي.	إ. المعياري	الاتجاه
01	الرجوع إلى المدقق السابق قبل قبول المهمة.	4.47	0.675	موافق بشدة

02	حرص المدقق على معرفة جوانب شؤون المؤسسة محل التدقيق يمكنه من التخطيط السليم لعملية التدقيق.	4.51	0.737	موافق بشدة
03	قيام المدقق بتقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.	4.26	0.896	موافق بشدة
04	إجراءات عملية التخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق وفقا للبرنامج المسطر.	3.94	0.946	موافق
05	بذل العناية المهنية المعقولة في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق .	4.31	0.578	موافق بشدة
06	ممارسة المدقق عمله بطريقة تكفل له التواصل والتعاون بينه وبين فريق التدقيق.	4.47	0.696	موافق بشدة
07	يتأكد المدقق من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية التدقيق قبل إنهاء عمله	4.19	0.753	موافق
المتوسط والانحراف المعياري العام		3.542	0.973	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على spss25

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي للمحور الأول بلغ (3.542) وهو ما يعني الموافقة حسب مقياس لكارث الحماسي أي باتجاه مستوى درجة عالية، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور (0.973)، أما بخصوص عبارات المحور فتحصلت أغلبها على الموافقة بشدة، ما عدى العبارتين رقم (04) و(07) التي كانت بالموافقة، وما يفسر هذه النتائج أن هناك درجة موافقة عالية من طرف المبحوثين على مؤشرات المحور، و هذا ما يعني أنهم يؤكدون أن قبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق تساهم في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

ب. تحليل آراء أفراد العينة لعبارات المحور الأول: " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية " الجدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالمحور الثاني دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة

الداخلية

الرقم	العبارات	م. الحسابي	!. المعيارية	الاتجاه
01	يفحص المدقق نظام الرقابة الداخلية والتأكد من قدرته على العمل بشكل مقنع في إطار الدقة والموضوعية.	4.24	0.731	موافق بشدة

02	يفصح المدقق عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف العش والاحتيال والتلاعب.	4.34	0.740	موافق بشدة
03	تؤثر أنظمة الرقابة الداخلية في التنفيذ السليم للعمل المحاسبي والتدقيق.	4.16	0.911	موافق
04	يبلغ المدقق لجنة التدقيق عن أوجه القصور في تصميم وتشغيل الرقابة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.	4.20	1.044	موافق بشدة
05	يبلغ المدقق لجنة التدقيق أو مجلس إدارة المؤسسة عن كل التطورات التكنولوجية التي تحدث في بيئة الأعمال وتؤثر في نظام الرقابة الداخلي.	4.14	0.967	موافق
06	يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.	4.10	0.965	موافق
07	سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمؤسسة.	4.13	0.900	موافق
المتوسط والانحراف المعياري العام		3.271	1.166	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على spss25

من خلال الجدول أعلاه رقم (05) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثاني بلغ (3.271) و هو ما يعني الموافقة حسب مقياس لكارث الخماسي، أي باتجاه مستوى درجة عالية، كما بلغ الانحراف المعياري (1.166)، أما بخصوص العبارات فتحصلت معظمها على الموافقة فقط، ما عدى العبارات رقم (01) و(02) و(04) التي كانت بالموافقة بشدة، وهذا ما يفسر هذه النتائج أن هناك درجة موافقة عالية من طرف المبحوثين على مؤشرات المحور، و ما يعني أنهم يؤكدون على هناك مساهمة لدراسة ولتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

ج. تحليل آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثالث: " الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة"

الجدول (6): تحليل آراء أفراد العينة للمحور الثالث الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

الرقم	العبارات	م. الحسابي	إ. المعياري	الاتجاه
01	استخدام الوسائل التقنية من طرف المدقق تضمن جودة المعلومات.	4	0.948	موافق
02	الحصول على قدر كافٍ وملائم من أدلة الإثبات يضمن العدالة.	3.93	0.968	موافق

موافق بشدة	0.778	4.21	يعمل المدقق على توفير تأكيد معقول بأن الإدارة أوفت بمسؤولياتها.	03
موافق بشدة	0.638	4.36	قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساسا لإبداء رأيه.	04
موافق بشدة	0.688	4.30	الاحتفاظ بأوراق العمل بعد الانتهاء من عملية التدقيق والتقرير للجهة المختصة عن كل التحريفات المتعمدة في القوائم المالية.	05
موافق بشدة	0.779	4.27	الاستفسار من الإدارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى المدقق يضمن مصداقية المعلومات المالية.	06
موافق	1.115	3.485	المتوسط والانحراف المعياري العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

من خلال الجدول رقم (06) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث بلغ (3.485) و هو ما يعني الموافقة حسب مقياس لكارث الخماسي، أي باتجاه مستوى درجة عالية، كما بلغ الانحراف المعياري (1.115)، أما بخصوص العبارات فتحصلت أغلبها على الموافقة بشدة ما عدى العبارة رقم (01) و (02) التي كانت بالموافقة فقط، و هذا ما يفسر هذه النتائج أن هناك درجة موافقة عالية من طرف المبحوثين على مؤشرات المحور، و ما يعني أنهم يؤكدون على هناك مساهمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

د.تحليل آراء أفراد العينة لعبارات المحور الرابع: "إعداد المدقق للتقرير النظيف"

الجدول (07): تحليل آراء أفراد العينة للمحور الرابع بإعداد المدقق للتقرير النظيف

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	القوائم المالية أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قيو لا عاما	3.69	1.136	موافق
02	ممارسة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها	4.31	0.790	موافق بشدة
03	المؤسسة ملتزمة بالقواعد والقوانين التي تحكم العمليات المحاسبية	4.27	1.020	موافق بشدة
04	القوائم المالية خالية من جميع أنواع الغش والأخطاء المادية	4.53	0.793	موافق بشدة

05	البيانات المالية ذات موثوقية ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار	4.44	0.773	موافق بشدة
06	القوائم المالية صادقة وعادلة	4.40	0.730	موافق بشدة
المتوسط العام والانحراف المعياري		3.537	1.155	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

من خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثاني بلغ (3.537) و هو ما يعني الموافقة حسب مقياس لكارث الخماسي أي باتجاه مستوى درجة عالية، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور (1.155)، أما بخصوص العبارات فتحصلت معظمها على الموافقة بشدة، ما عدى العبارة رقم (01) التي كانت بالموافقة فقط وما يفسر هذه النتائج أن هناك درجة موافقة عالية من طرف المبحوثين، وهذا ما يعني أنهم يؤكدون على هناك مساهمة لإعداد المدقق للتقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

III.3- اختبار الفرضيات

بعد التطرق إلى معطيات الإحصاء الوصفي للمحور الأول والثاني من خلال تقديم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي أثبتت موافقة أفراد العينة على فرضيات الدراسة سييتم خلال هذا العنصر اختبار مدى صحة الفرضيات باستخدام اختبار ستودنت كما يلي:

أ. الفرضية الأولى المتعلقة بقبول المهمة و التخطيط السليم لعملية التدقيق: وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار T- لعينة واحدة عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط معياري قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس:

H0- الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لقبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

H1- الفرضية البديلة: هناك مساهمة لقبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول (8): جدول اختبار العينة الأحادية للفرضية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجة الحريات	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى دلالة Sig
30.453	69	3	3.5537	1.155	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

بما أن مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 وهو ما يعني أن هناك مساهمة لقبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، وتؤكد ذلك قيمة T المحسوبة التي تساوي (30.453) و هي أكبر من قيمة T الجدولة التي تساوي (1.97).

ب. الفرضية الثانية المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار T- لعينة واحدة عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط معياري قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس:

H_0 - الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

H_1 - الفرضية البديلة: هناك مساهمة لدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول (09) جدول اختبار العينة الأحادية للفرضية الثانية

قيمة T المحسوبة	درجة الحريات	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى دلالة Sig
23.470	69	3	3.271	1.166	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

بما أن مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 وهو ما يعني أن هناك مساهمة لدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات وتؤكد ذلك قيمة T المحسوبة التي تساوي (23.470) و هي أكبر من قيمة T الجدولة التي تساوي (1.97).

ج. الفرضية الثالثة المتعلقة بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة: وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار T- لعينة واحدة عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط معياري قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس:

H0- الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

H1- الفرضية البديلة: هناك مساهمة على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول (10): جدول اختبار العينة الأحادية للفرضية الثالثة

قيمة T المحسوبة	درجة الحريات	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى دلالة Sig
27.172	69	3	3.485	1.073	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

بما أن مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية المدمومة H0 و نقبل الفرضية البديلة H1 وهو ما يعني أن هناك مساهمة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، وتؤكد ذلك قيمة T المحسوبة التي تساوي (27.172) وهي أكبر من قيمة T الجدولة التي تساوي (1.97).

د. الفرضية الرابعة المتعلقة بإعداد المدقق التقرير النظيف: وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار T- لعينة واحدة عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط معياري قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس H0- الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لإعداد المدقق التقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

H1- الفرضية البديلة: هناك مساهمة لإعداد المدقق التقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات

الجدول (11): جدول اختبار العينة الأحادية للفرضية الرابعة

قيمة T المحسوبة	درجة الحريات	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى دلالة Sig
24.315	69	3	3.537	1.115	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss25

بما أن مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 وهو ما يعني أن هناك مساهمة لإعداد المدقق للتقرير النظيف في تقليص فجوة التوقعات، و تأكد ذلك قيمة T المحسوبة التي تساوي (24.315) وهي أكبر من قيمة T الجدولة التي تساوي (1.97).

من خلال إجابات أفراد العينة على المحاور الأربعة والفرضيات فقد أجبنا على الإشكالية مدى مساهمة المدقق الخارجي في تنفيذ مسار التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

الخلاصة:

حاول الباحثون تقديم هذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة التزام المدقق الخارجي بتنفيذ مسار التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم التعرف على مهنة التدقيق الخارجي والهدف منها، وكذا المسار السليم لمهنة التدقيق، كما نظرنا لطبيعة فجوة التوقعات والعوامل المساعدة في تقليصها، وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بدراسة ميدانية ساهم فيها مجموعة من الأكاديميين والمهنيين بإبداء الرأي.

- نتائج الدراسة:

- قبول المهمة والتخطيط السليم لعملية التدقيق يساهم في تقليص فجوة التوقعات من خلال حرص المدقق على التعرف على المؤسسة محل التدقيق، وتحديد برنامج التدقيق، واحترام عامل الوقت والتكلفة؛

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يساهم في تقليص فجوة التوقعات من خلال التزام المدقق الخارجي بزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية عن طريق اختبارات الفحص التي يقوم بها والتي تكون في إطار الدقة والموضوعية، والتوصيات المقدمة فيما يتعلق بسلامة وفعالية النظام؛

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمناسبة تساهم في تقليص فجوة التوقعات من خلال إضفاء الثقة في المعلومات المعلن عنها والتي تكون في إطار التأكيد المعقول؛

- إعداد المدقق للتقرير النظيف يساهم في تقليص من فجوة التوقعات من خلال الالتزام بمعايير التدقيق والتأكيد على أن المؤسسة ملتزمة بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والقوائم المالية خالية من جميع أنواع الغش والأخطاء المادية؛

- التزام المدقق الخارجي بتنفيذ مسار عملية التدقيق يساهم في تقليص فجوة التوقعات مع ضرورة ضمان توفر المستوى العلمي العملي الاستقلالية والعناية المهنية؛
- إشكالية فجوة التوقعات مستمرة، ولا يمكن معالجتها بصفة نهائية، بل يمكن تقليصها إلى حدود معينة، وتركها دون معالجة تأثر سلبا على مهنة التدقيق ويكون ضعف في مبادئ الحوكمة.
- **الاقتراحات والتوصيات:** وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها نقدم التوصيات العملية التالية:
- يجب على المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق أن تلعب دورا أكثر فعالية في تثقيف المجتمع المالي وذلك بتحديد واجبات المدقق ومسؤولياته المهنية وذلك لتفادي المبالغة في توقعاتهم؛
- ضرورة اكتساب المدقق الخارجي للمعارف العملية والعملية اللازمة، والإطلاع على مستجدات مهنة التدقيق؛
- يجب على الهيئات والتنظيمات المهنية لمهنة التدقيق دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية والعمل على تقديم حلول معقولة تساهم في حل فجوة التوقعات؛
- ضرورة نشر المقصود بالتأكيد المعقول للمجتمع المالي كون أن المدقق يسعى إلى تحقيق ذلك فيما يخص اكتشاف الأخطاء والغش؛
- ضرورة مساهمة المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات بين مستخدمي القوائم المالية والإدارة يؤدي إلى زيادة الثقة و تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

الهوامش والمراجع:

1. السيد أحمد السقا. (1997). فجوة التوقعات في بيئة المراجعة. مجلة البحوث المحاسبية ، 01 (05)، الصفحات 423-464.
2. إيهاب نظمي، و هاني العرب. (2012). تدقيق الحسابات: الإطار النظري. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- باسم محمد مرهج. (2018). العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادية. مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 08 (04)، الصفحات 8-18.

3. خالد راغب الخطيب، و خليل مُجدّ الرفاعي. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملي (المجلد الطبعة الأولى). عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
4. زاهر عاطف سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق (المجلد الطبعة الأولى). عمان: دار الراية للنشر.
5. صبيحة برزان فهدود العبيدي. (2016). العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية و أداء المدققين الخارجيين و طرق تضيق تلك الفجوة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (48)، الصفحات 183-204.
6. عبد الصمد عمر علي. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي. الجزائر: دارالهومة.
7. عبد الوهاب نصر، و شحاتة السيد شحاتة. (2005). الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة التدقيق تكنولوجيا المعلومات وعمولة رأس المال -الواقع والمستقبل- (المجلد الطبعة الأولى). الإسكندرية: الدار الجامعية.
8. عبيد سعيد شريم، و بركات لطف حمود. (2011). أصول مراجعة الحسابات (المجلد الطبعة الثالثة). صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع.
9. عصام الدين مُجدّ متولي. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات (المجلد الجزء الأول). صنعاء: دار الفكر الجامعي.
10. ماهر الأمين، مُجدّ عبد الغاني البهلول، و عبد الرحمان عمر الحارس. (2019). فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 31 (01).
11. مُجدّ التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2014). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية (المجلد الطبعة الرابعة). الجزائر: ديون المطبوعات الجامعية.

12. BELAIBOUD, M. (2005). *Pratique de l'audit*. Alger: BERTI Editions.

13. BERTIN, E. (2007). *Audit Interne Fonction De L'entreprise*. Paris: Editions Eyrolles.

14. COLLINS, L., & VALIN, G. (1992). *Audit et Contrôle Interne: Aspects Financiers Opérationnels et Stratégiques*. Paris: Editions Dalloz.

15. COLLINS, L., & VALIN, G. (1992). *Audit et Contrôle Interne: Aspects Financiers Opérationnels et Stratégiques*. Paris: Editions Dalloz.

16. RENARD, J. (2010). *théorie et pratique de l'audit interne* (Vol. 7eme édition). Paris: Eyrolles.