

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف

The extent of compliance of the external auditor in Algeria with the requirement of the algerian standard of auditing No 610.
-a case study of the auditing offices in setif-

طبشوش سارة¹، مشري حسناء²

¹ جامعة فرحات عباس سطيف 1، مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، sara.tabchouche@univ-setif.dz

² جامعة فرحات عباس سطيف 1، مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، mechrihasna@univ-setif.dz

تاريخ القبول: 2022/05/19

تاريخ الاستلام: 2022/02/03

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وزرع على المدققين الخارجيين في ولاية سطيف، وتم استخدام برنامج SPSS v25 في تحليل البيانات واختبار الفرضيات. ولقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بدرجة أعلى من المتوسط، كما بينت الدراسة أيضا أن موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المدقق الخارجي لاتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي من عدمه. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تعزيز درجة تطبيق هذا المعيار وذلك من خلال توعية المدققين الخارجيين بأهميته ووجوب تطبيقه.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

تصنيف JEL: M42

Abstract:

This study aimed to find out the extent to which external auditors in Algeria comply with the requirements of the Algerian standard of auditing No 610, and to achieve this, a questionnaire was designed as a main tool for data collection distributed to of external auditors in the state of setif, and the SPSS v 25 program was used to analyze data and test hypotheses. The study concluded that there is a commitment on the part of the external auditors in Algeria to the requirements of the Algerian standard for auditing No 610 with a degree above the average, the study also showed that the objectivity and independence of the internal auditor is one of the most important factor that the external auditor looks at to make a decision to rely on the internal audit function or not. The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is the need to enhance the degree of application of this standard by raising awareness of external auditors of its importance and the necessity of its application.

Keywords: Internal audit, External audit, Algerian standard of auditing No 610.

Jel Classification Codes : M42.

1. مقدمة

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحدث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها في السنوات القليلة الماضية بغية تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، ولقد تم إصدار 16 معيارا جزائريا محليا منذ سنة 2016 من بينها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" والذي يوضح شروط وكيفيات استعادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، وينص المعيار الجزائري في مادته الثالثة على ضرورة أخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذا أثرها المحتمل على إجراءات التدقيق، وأوضح المعيار أنه وبالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أنه يمكن أن تتشابه الطرق والوسائل المستخدمة لتحقيق أهدافهما.

بناء على ما تم ذكره تبرز لنا إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي: ما مدى التزام

المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610؟

الأسئلة الفرعية:

- 1- هل يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ؟
- 2- هل يقوم المدقق الخارجي في الجزائر باستخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ؟
- 3- هل يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بتوثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وضرورة التزام المدققين الخارجيين بها وتطبيقها في عملية التدقيق، وتكمن أهمية الدراسة في توجيه نظر المدققين الخارجيين إلى أهمية استخدام عمل المدققين الداخليين، وكيفية استخدامه وفقا لما نصت عليه المعايير الجزائرية للتدقيق وبالتالي تسهيل عملية التدقيق والوصول إلى إبداء رأي فني وسليم حول صحة وعدالة القوائم المالية.

أهداف الدراسة

- إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو معرفة مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وكذا إبراز أهمية التكامل بين كل من التدقيق الداخلي والخارجي ومزايا التنسيق وتبادل المعلومات بينهما. بالإضافة إلى الأهداف التالية:
- التعرف على درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهمته؛
 - تعزيز العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجالات التعاون بينهم؛
 - التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أجل تعزيز وزيادة الثقة في مهنة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي على وجه الخصوص.

فرضيات الدراسة

- 1- يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.
- 2- يقوم المدقق الخارجي في الجزائر باستخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.
- 3- يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بتوثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإلمام بجميع جوانبها تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع المعلومات من مختلف المراجع التي لها علاقة بالموضوع، أما الجانب التطبيقي فقد تم تصميم استمارة وجهت لأفراد عينة الدراسة من أجل جمع البيانات وتم الاستعانة بالإحصاء الوصفي والتحليلي في تبويبها وتحليلها واختبار الفرضيات.

هيكل الدراسة

لتحقيق الهدف من هذا البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى جانبين، جانب نظري تم التطرق فيه إلى مختلف المفاهيم ذات العلاقة بالموضوع، وجانب تطبيقي تم فيه معالجة الاستمارة وتحليلها وعرض النتائج واختبار الفرضيات.

2. الجانب النظري للدراسة

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الخارجي بأنه: فحص انتقادي ومحايّد لسجلات ووثائق المؤسسة الاقتصادية من قبل مدقق خارجي للتعبير عن رأي فني محايد وصادق حول صحة التقارير المالية خلال فترة زمنية معينة (Jabbar, 2018, p. 05).

ويعرف التدقيق الخارجي أيضا على أنه: فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات، والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. (المطارنة، 2009، صفحة 14)

والمدقق الخارجي ليس موظفا في المؤسسة التي تخضع قوائمها المالية للتدقيق، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشمل على العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المدقق المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالتها تماشيا مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الديب و شحاتة، 2013، صفحة 25).

من خلال التعاريف السابقة نتوصل إلى أن التدقيق الخارجي فحص انتقادي محايد للقوائم المالية يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة من أجل جمع أدلة الإثبات اللازمة لتكوين رأي مهني محايد عن مدى صحة هذه القوائم وعدالتها.

2.2 مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو رقابة إدارية تختص بقياس فاعلية الأدوات الأخرى وتقييمها (سند، احمد، و البشير، 2021، صفحة 23). وعرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 التدقيق الداخلي بأنه: "فعالية تقييمية ضمن المؤسسة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختيار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وتقييمهما ورقابتهما" (القاضي، دحدوح، و قريط، 2014، صفحة 526)

هذا وقد عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها". (Reding, 2015, p. 03)

والمدقق الداخلي موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطه بإدارة المؤسسة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنحه درجة معينة من الاستقلالية، حيث يمكن مثلا أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب رئيس الشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة. (سرايا، 2007، صفحة 25)

من خلال التعاريف السابقة يتضح بأن التدقيق الداخلي نشاط استشاري ومستقل يقوم به شخص من داخل المؤسسة، صمم خصيصا لزيادة قيمة للمؤسسة وتطوير عملياتها ومساعدتها في بلوغ أهدافها.

3.2 العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي

على الرغم من الاختلافات بينهما، توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويشير التكامل هنا إلى التعاون والتنسيق بينهما أثناء تنفيذ مهامهما لضمان تغطية أكثر شمولاً لأعمال التدقيق، وتقليل ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل بطريقة تحقق أهداف التدقيق بشكل عام وتعود بالفائدة على المؤسسة (Jabbar, 2018, p. 07). ومن المهام التي يمكن أن يقوم بها المدقق الداخلي لمساعدة المدقق الخارجي ما يلي (الجمال، 2014، صفحة 450):

- قيام المدقق الداخلي بزيادة الفروع التي لا يتمكن المدقق الخارجي من زيارتها؛
- قيام المدقق الداخلي بمراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل مثل النقدية، المخزون، قد يعهد إليهم أيضا بتحليل التغير في الحسابات؛
- يمكن أحيانا الاستعانة ببعض المدققين الداخليين لخدمة المدقق الخارجي في فترة من عمله عن طريق قيامهم بإعداد القوائم والكشوف والتحليلات التي يحتاجها؛
- يمكن تنسيق برامج التدقيق الداخلي باشتراك المدقق الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل.

إن تحقيق التكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يعود بالفائدة على أطراف عديدة منها إدارة المؤسسة محل التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، أما بالنسبة للإدارة فتزداد ثقته بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية، وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتوجيه موارد الشركة وإحكام الرقابة عليها. أما بالنسبة للمدققين الداخليين فإن التعاون والتكامل يؤديان إلى زيادة ايجابية التدقيق الداخلي وفعاليتيه وزيادة خبرة ومعرفة المدقق الداخلي نتيجة الاحتكاك بالمدققين الخارجيين، وإمكانية تطوير أساليب التدقيق الداخلي والاستفادة من تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية. أما بالنسبة للمدقق الخارجي فإنه تزداد طمأنينته إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتيه ودقة البيانات المحاسبية، وذلك لأن التدقيق الداخلي السليم سيقبل من الأخطاء والغش في البيانات المالية، كما أن التدقيق الداخلي الفعال يساعد في توفير وقت المدقق الخارجي وتقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي (ذنيبات و شناق، 2006، صفحة 190).

4.2 اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

بحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المؤسسة ويقوم بمراجعة وتدقيق جميع العمليات التي تتم على مدار السنة، يعتمد المدقق الخارجي في كثير من الأحيان على عمل المدقق الداخلي، خاصة في حالة وجود نظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي مما يوفر على المدقق الخارجي الجهد والوقت عند قيامه بعملية التدقيق (أرينز و لوبك، 2009، صفحة 1035). ولقد أكدت المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي حيث أصدرت لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 610 في فيفري 1988 بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" والذي يوفر إرشادات للمدقق الخارجي حول كيفية استخدام عمل المدقق الداخلي، كما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق رقم 65 في أبريل 1991 بعنوان "دراسة المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية" والذي يوضح المجالات التي يكون فيها لعمل المدقق الداخلي أهمية كبيرة وتأثير مهم عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. أما معهد المدققين الداخليين فقد اصدر معيار التدقيق الداخلي رقم 2050 والذي يتناول علاقة المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي والأطراف الأخرى ذات العلاقة مع نشاط التدقيق الداخلي، حيث نص المعيار على أنه يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على نتائج أعمال التدقيق الداخلي أثناء قيامه بتنفيذ مهامه، وأنه على مدير التدقيق الداخلي أن يقدم له المعلومات الكافية التي تمكنه

من فهم طرق وتقنيات وإجراءات التدقيق الداخلي، وكذا تمكنه من الاطلاع على برامج التدقيق الداخلي وتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين للوقوف على مدى قبولها لاعتماده عليها لأغراض التدقيق الخارجي.

5.2 اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

صدر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 المعنون ب" استخدام أعمال المدققين الداخليين" بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق والمتمثلة في المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، المعيار رقم 610 محل الدراسة والمعيار رقم 620 "استخدام عمل خبير معين من طرف المدقق".

ويوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 شروط وكيفيات استعادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، والمتمثلة في (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017):

1.5.2 تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين:

بين المعيار الجزائري جملة النقاط التي يجب على المدقق الخارجي تحديدها ومراعاتها قبل اتخاذ قرار الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، حيث أوضح المعيار أنه ومن أجل تحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، يجب على المدقق الخارجي تقييم ما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017):

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- احتمال وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين؛
- عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة، وإمكانية الاتصال المباشر بين المدققين الداخليين ومسيري المؤسسة؛
- إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة؛
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

- إشراف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء وظيفية التدقيق الداخلي؛
 - احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها)؛
 - مدى تفاعل الإدارة مع توصيات وظيفية التدقيق الداخلي.
- 2.5.2 استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة:**

- بين المعيار الجزائري أنه لكي يتمكن المدقق الخارجي من استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين يجب عليه وضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد مدى ملاءمتها لاحتياجاته الخاصة، وقصد تحديد ملاءمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجات المدقق الخارجي الخاصة، أوضح المعيار أنه على المدقق الخارجي تقييم ما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017):
- أن هذه الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافية بصفتهم مدققين داخليين؛
 - تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
 - تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
 - النتائج المستخرجة ملائمة للظروف والتقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
 - كل الاستثناءات والنقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.
- 3.5.2 التوثيق:**

بين المعيار الجزائري في هذه الفقرة أنه وفي حالة اعتماد واستغلال المدقق الخارجي للأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم

ملاءمة هذه الأعمال في وثائق التدقيق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017).

3. الجانب التطبيقي للدراسة

تهدف الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق ذو الرقم 610، ولقد تم الاعتماد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، ثم القيام بتحليل ومناقشة أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج EXCEL و البرنامج الإحصائي SPSS v25.

1.3 عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في ولاية سطيف والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين في قائمة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر، ولقد تم اختيار عينة بسيطة تتكون من 30 محافظ حسابات وخبير محاسب حيث تم توزيع الاستمارات عليهم عن طريق التوزيع المباشر والتوزيع الإلكتروني.

2.3 أدوات جمع البيانات

تعد الاستمارة الأداة الأساسية التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات من عينة الدراسة، حيث تم الاعتماد على أسئلة الاستبيان من النوع المغلق، كما تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة لإجابات المستجوبين. ولقد توافقت الترتيب والتدرج في محاور الاستمارة مع الإطار النظري لمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 وكذلك فرضيات الدراسة. وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المحكمين ومحافظ حسابات. وتضمنت الاستمارة 23 سؤالاً موزعة على قسمين ضم القسم الأول 05 أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية للمدقق الخارجي أما القسم الثاني فيحتوي على استفسارات تهدف إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ويضم 18 سؤالاً موزعة على ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: حول تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي وفق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610، ويضم 11 سؤالاً ويعالج الفرضية الأولى.

المحور الثاني: حول استخدام المدقق الخارجي لعمل خاص بالمدقق الداخلي وفق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610، ويضم 5 بنود ويعالج الفرضية الثانية.

المحور الثالث: حول توثيق المدقق الخارجي العمل المستخدم للمدقق الداخلي وفق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610، ويضم بندين ويعالج الفرضية الثالثة.

ومن أجل اختبار صدق وثبات الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين وعلى مجموعة من محافظي الحسابات وذلك للتأكد من وضوح عباراته وصحة بناء الاستمارة، وقد تم الأخذ بأرائهم والقيام بالتعديلات اللازمة. ثم قمنا باختبار المصدقية والثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ من أجل معرفة الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان وقد بلغ هذا المعامل 0.849 وهذا يدل على وجود درجة ثابتة عالية للاستبيان ككل.

3.3 معالجة نتائج الاستمارة

بعد مرحلة جمع وتبويب البيانات تم الاعتماد على برنامج Excel 2007 من أجل تحليل ووصف خصائص أفراد العينة، كما تم الاعتماد على برنامج SPSS v25 من أجل معالجة محاور الاستمارة الثلاث. حيث تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test.

1.3.3 وصف خصائص عينة الدراسة

تضمن القسم الأول من الاستمارة بيانات شخصية حول أفراد عينة الدراسة، وقد ضم 5 أسئلة الهدف منها معرفة جنس المستجوب، مؤهلاته العلمية والعملية، تخصصه، خبرته المهنية بالإضافة إلى المهنة التي يزاولها، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول 1: توزيع خصائص عينة الدراسة

المتغيرات	المستويات	العدد	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	28	93.33%
	أنثى	2	6.67%
المؤهل العلمي	ليسانس	12	40%
	ماستر	7	23.33%
	ماجستير	3	10%

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

سارة طبشوش/حسنا مشري

6.67%	2	دكتوراه	التخصص العلمي
20%	6	شهادة مهنية	
33.33%	10	تدقيق محاسبي	
53.33%	16	محاسبة	
10%	3	مالية	
3.33%	1	تخصص آخر	
10%	3	اقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
6.67%	2	من 6 إلى 10 سنوات	
36.67%	11	من 11 إلى 15 سنة	
20%	6	من 16 إلى 20 سنة	
26.67%	8	أكثر من 20 سنة	
30%	9	خبير محاسب	المهنة
70%	21	محافظ حسابات	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج EXCEL

يلاحظ من خلال الجدول رقم 1 أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ذكور حيث بلغت نسبتهم 93.33% من عينة الدراسة، كما يلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة هم محافظي حسابات بنسبة 70% والباقي خبراء محاسبون، ويلاحظ أيضا أن ما نسبته 40% من المدققين الخارجيين حاملين لشهادة الليسانس و23.33% من حملة شهادة الماستر و10% من حاملي شهادة الماجستير، كما أن هناك ما نسبته 6.67% من حجم العينة حاملين لشهادة الدكتوراه، أما الباقي أي 20% من عينة الدراسة حاملين لشهادة مهنية. كما يلاحظ أيضا أن ما نسبته 53.33% من عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة و33.33% من تخصص التدقيق وباقي العينة موزعة بين تخصص المالية وتخصصات أخرى، ويلاحظ أيضا أن 36.67% من المدققين الخارجيين تتراوح خبرتهم المهنية بين 11 إلى 15 سنة وأن حوالي 46% لديهم خبرة عملية تفوق 16 سنة وما نسبته 26.67% من عينة الدراسة خبرتهم المهنية تفوق 20 سنة. وتشير هذه النسب إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخلفية محاسبية وكفاءات علمية مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستمارة بشكل موثوق وإعطاء آراء ناتجة عن خبرة مهنية معقولة.

2.3.3 تحليل ومناقشة المحور الأول من الاستمارة

يلخص الجدول رقم 2 كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار test T حول مدى قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

الجدول 2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمحور الأول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	العبارات	
موافق تماما	0.271	4.27	9	20	01	00	00	العدد	يقوم لمدقق الخارجي بفحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي
			30	66.7	3.3	00	00	%	
موافق	0.414	4.00	5	21	03	01	00	العدد	يتأكد المدقق الخارجي من تحرر المدقق الداخلي من أية مسؤوليات أو محددات تضعها الإدارة، وما إذا كان ليس لديهم أي مسؤوليات متعارضة
			16.7	70	10	3.3	00	%	
موافق	0.930	3.97	07	19	02	00	02	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن إدارة المؤسسة تقدم الدعم الكافي لقسم التدقيق الداخلي لانجاز أعماله بمهنية
			23.3	63.3	6.7	00	6.7	%	
موافق	0.340	3.93	04	20	06	00	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود تواصل فعلي ومباشر بين المدقق الداخلي والمكلفين بالحوكمة
			13.3	66.7	20	00	00	%	

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

سارة طبشوش/حسنا مشري

موافق	0.202	4.07	04	24	02	00	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يرفع تقاريره إلى الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة
			13.3	80	6.7	00	00	%	
موافق	0.447	4.03	06	20	03	01	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من استجابة إدارة الشركة وعملها بتوصيات المدقق الداخلي
			20	66.7	10	3.3	00	%	
محايد	0.833	3.17	1	11	11	06	01	العدد	يقوم المدقق الخارجي بفحص الخلفية التعليمية والأكاديمية للمدقق الداخلي
			3.3	36.7	36.7	20	3.3	%	
موافق	0.671	3.47	01	17	07	05	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تمتع المدقق الداخلي بخبرات في مجال المحاسبة والتدقيق
			3.3	56.7	23.3	16.7	00	%	
موافق	0.602	3.47	01	16	09	04	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تمتع المدقق الداخلي بالمهارة والتدريب الفني الكافي
			3.3	53.3	30	13.3	00	%	
موافق	0.599	3.43	00	18	07	05	00	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة من طرف المدققين الداخليين وتدريبهم
			00	60	23.3	16.7	00	%	
محايد	0.621	3.00	00	08	15	06	01	العدد	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ما إذا كان المدقق الداخلي عضو في هيئات مهنية ذات علاقة

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

سارة طبشوش/حسنا مشري

المتوسط الحسابي العام	المتوسط الحسابي الفرضي	الانحراف المعياري العام	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة sig
3.71	3	0.461	8.430	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v25

يلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أعلاه أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين حول مدى تقييمهم لوظيفة التدقيق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 يتراوح بين 3 و 4.27 وأن الاتجاه العام للإجابات نحو الموافقة على جميع العبارات التي يحتويها المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الأول 3.71 وهو يقع في فئة الموافقة، ويلاحظ من خلال الجدول أن نسب الموافقة فاقت 50 % في جميع العبارات بينما كانت نسب غير الموافق منخفضة جدا أما نسب غير الموافق تماما فكانت منعدمة في أغلب فقرات المحور، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين يقومون بتقييم وظيفة التدقيق وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، هذا وبين الجدول أن الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور الأول أقل من الواحد مما يدل على اتفاق وإجماع أفراد عينة الدراسة على هذا الرأي وعدم وجود تشتت في آراءهم.

ويلاحظ أيضا أن العبارة رقم 1 التي تتضمن فحص المدقق الخارجي للهيكل التنظيمي للمؤسسة للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي قد حازت على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي والتي بلغت 4.27، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين يقومون بفحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل التدقيق للتأكد من أداء المدقق الداخلي لمهامه بموضوعية وبعيدا عن التحيز ودون تضارب في المسؤوليات، كما حازت العبارة رقم 5 والتي تنص على تأكد المدقق الخارجي من ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يرفع تقاريره إلى الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة على ثاني أعلى قيمة للمتوسط الحسابي حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 4.07 وهذا يدل على اهتمام المدققين الخارجيين بالجهات التي يرفع إليها تقرير المدقق الداخلي، فحين يتم رفع التقرير لأعلى سلطة إدارية في الهيكل التنظيمي يتأكد المدقق الخارجي من أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. ويلاحظ كذلك اهتمام المدققين الخارجيين بمدى تفاعل الإدارة مع توصيات المدقق الداخلي حيث أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 6 بلغ 4.3 وهو يقع في درجة الموافقة بشدة، كما يلاحظ أن العبارة رقم 11 والتي تنص على تأكد المدقق الخارجي من ما إذا كان المدقق الداخلي عضو في هيئات مهنية ذات

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

سارة طبشوش/حسنا مشري

علاقة قد حازت على أقل قيمة للمتوسط الحسابي حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 3 والذي يوافق درجة المحايد وهذا يدل على الاهتمام المنخفض بهذه الفقرة.

ولقد أشارت نتائج اختبار test T لعينة واحدة إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت أقل من 0.05 وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدققين الخارجيين بتقييم موضوعية قسم التدقيق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية.

3.3.3 تحليل ومناقشة المحور الثاني من الاستمارة

يلخص الجدول رقم 3 كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار test T حول مدى قيام المدقق الخارجي في الجزائر باستخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

الجدول 3: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمحور الثاني.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	العبارة
موافق تماما	0.271	4.27	9	20	01	00	00	العدد يقوم المدقق الخارجي بقراءة تقارير المدقق الداخلي من اجل فهم طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق الداخلي والنتائج التي توصل إليها
			30	66.7	3.3	00	00	%
موافق	0.507	4.10	09	15	06	00	00	العدد يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ما إذا كان قد تم التخطيط لعمل المدقق الداخلي وتنفيذه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم
			30	50	20	00	00	%
			10	16	02	02	00	العدد يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ما إذا كان

مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

سارة طبشوش/حسنا مشري

موافق	0.671	4.13							قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق لتمكين المدقق الداخلي من الوصول إلى استنتاجات معقولة
			33.3	53.3	6.7	6.7	00	%	
			02	20	08	00	00	العدد	يتأكد المدقق الخارجي من أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعد مناسبة بحسب الظروف وان التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز
موافق	0.303	3.80	6.7	66.7	26.7	00	00	%	
موافق تماما	0.240	4.37	11	19	00	00	00	العدد	يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا كانت الاستنتاجات والتوصيات التي أفصح عنها المدقق الداخلي في تقريره قد تم حلها والعمل بها.
مستوى الدلالة sig		قيمة اختبار t	الانحراف المعياري العام		المتوسط الحسابي الفرضي		المتوسط الحسابي العام		
0.000		15.474	0.401		3		4.13		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v25

يلاحظ من خلال الجدول رقم 3 أعلاه أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين حول مدى استخدامهم لعمل خاص بالتدقيق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 يتراوح بين 3.80 و 4.37 وأن الاتجاه العام للإجابات نحو الموافقة على جميع العبارات التي يحتويها المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني 4.13، ويلاحظ كذلك أن نسب الموافقة في جميع عبارات المحور فاقت 50%، بينما نسب غير الموافقة وغير الموافقة بشدة منعدمة في جميع عبارات المحور. وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين يقومون باستخدام عمل خاص

بالمدقق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، هذا وبين الجدول رقم 3 أن الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور الأول أقل من الواحد مما يدل على اتفاق وإجماع أفراد عينة الدراسة على هذا الرأي وعدم وجود تشتت في آراءهم.

ويلاحظ من خلال الجدول أن العبارة رقم 5 والتي تنص على تأكد المدقق الخارجي من ما إذا كانت الاستنتاجات والتوصيات التي أفصح عنها المدقق الداخلي في تقريره قد تم حلها والعمل بها قد حازت على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي وقد بلغت 4.37 وهي أعلى من قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل حيث عبر 20 فرد من أفراد العينة عن موافقتهم على هذا البند في حين 9 منهم عبروا بالموافقة بشدة، كما أن العبارة رقم 1 والتي تتضمن قيام المدقق الخارجي بقراءة تقارير المدقق الداخلي من أجل فهم طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق الداخلي والنتائج التي توصل إليها حازت على ثاني أعلى قيمة للمتوسط الحسابي والتي بلغت 4.27 وهي أيضا أعلى من قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل. في حين يلاحظ أن العبارة رقم 4 والتي تنص على تأكد المدقق الخارجي من ما إذا كانت الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق الداخلي تعد مناسبة وبحسب الظروف وأن التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز حازت على أقل قيمة للمتوسط الحسابي وبلغت 3.80 ورغم ذلك إلا أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة في هذه العبارة كان نحو الموافقة.

ولقد أشارت نتائج اختبار t لعينة واحدة إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت 0.000 في كل عبارات المحور وهي أقل من 0.05. وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدققين الخارجيين باستخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية.

3.3.4 تحليل ومناقشة المحور الثالث من الاستمارة

يلخص الجدول رقم 4 كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار t حول مدى قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتوثيق العمل المستخدم الخاص بالمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

الجدول 4: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمحور الثالث.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	العبارات
موافق	0.783	3.90	06	18	04	01	01	العدد
			20	60	13.3	3.3	3.3	%
موافق	1.082	3.77	06	16	05	01	02	العدد
			20	53.3	16.7	3.3	6.7	%
مستوى الدلالة sig		قيمة اختبار t	الانحراف المعياري العام		المتوسط الحسابي الفرضي		المتوسط الحسابي العام	
0.000		5.163	0.884		3		3.83	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v25

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين حول مدى توثيقهم للعمل المستخدم الخاص بالتدقيق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بلغ 3.77 و3.90 وأن الاتجاه العام للإجابات نحو الموافقة على العبارتين اللتين يتضمنهما المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث 3.83، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين يقومون بتوثيق العمل المستخدم الخاص بالمدقق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، هذا وبين الجدول أن الانحراف المعياري العام للمحور الثالث أقل من الواحد مما يدل على اتفاق وإجماع أفراد عينة الدراسة على هذا الرأي وعدم وجود تشتت في آراءهم.

ويلاحظ من الجدول 8 أن العبارة رقم 1 التي تتضمن قيام المدقق الخارجي بإدراج نتائج تقييم مدى ملاءمة العمل المستخدم بالمدقق الداخلي قد حازت على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي والتي بلغت 3.90، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين وبعد استخدامهم لعمل خاص بالمدقق الداخلي يقومون بإدراج نتائج تقييمهم لمدى ملاءمة ذلك العمل لاحتياجات التدقيق حيث عبر 24 فرد من أفراد العينة عن الموافقة على محتوى هذه الفقرة، كما عبر 22 مدقق خارجي بالموافقة والموافقة تماما على العبارة رقم 2 والتي تتضمن ذكر المدقق الخارجي عند إعداد تقريره لإجراءات التدقيق التي نفذها لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 3.77. ولقد أشارت نتائج اختبار t لعينة واحدة إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت 0.000 في كل عبارات المحور الثالث وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدققين الخارجيين بتوثيق العمل المستخدم الخاص بالمدقق الداخلي وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية.

4. خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 توصلنا إلى أن هناك اهتمام واضح من قبل المدققين الخارجيين في الجزائر بأعمال المدقق الداخلي وأن هذا الاهتمام يتوافق إلى حد كبير مع متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. كما خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- بينت النتائج أن أعلى نسبة تطبيق لمكونات المعيار كانت في المحور الثاني الخاص باستخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي، يليها المحور الخاص بتوثيق العمل المستخدم وأخيرا المحور الأول الخاص بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.
- من خلال تحليل نتائج المحور الأول تبين أن المدققين الخارجيين يهتمون بموضوعية واستقلالية قسم التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة، حيث أن أعلى نسبة تطبيق لمكونات المعيار كانت للعبارات الخاصة بالموضوعية والاستقلالية؛
- من خلال تحليل نتائج المحور الأول تبين أن المدققين الخارجيين لا يهتمون بالكفاءة المهنية لدى قسم التدقيق الداخلي رغم أن معيار التدقيق الجزائري رقم 610 نص على ضرورة توفر

الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين بما فيها الخلفية التعليمية، الخبرة المهنية، المهارة والتدريب الفني الكافي؛

- بينت النتائج اهتمام المدققين الخارجيين بالتقرير الذي يعده المدقق الداخلي، حيث أن هناك توافق كبير في آراء المستجوبين حول قراءة محتوى التقرير وكذا التأكد من الجهات التي يرفع إليها.

- توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في الجزائر يقومون بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بدرجة أعلى من المتوسط.

التوصيات

- نظرا لعدم بلوغ عملية تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 610 درجة كاملة (درجة التطبيق كبيرة نوعا ما أعلى من المتوسط) بالرغم من إلزاميته، فإنه لا بد من تعزيز درجة تطبيق هذا المعيار وذلك من خلال توعية المدققين الخارجيين بأهميته ووجوب تطبيقه، وذلك من خلال عقد دورات متخصصة في هذا المجال بالتعاون مع الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بذلك؛

- ضرورة العمل على استحداث وتعزيز قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية من خلال زيادة عدد الموظفين فيه، وإخضاعهم للتدريب والتكوين، وذلك لضمان كفاءة وفعالية أكثر في تأدية المهام وبالتالي زيادة درجة اعتماد المدققين الخارجيين على عملهم؛

- تعزيز استقلالية أقسام التدقيق الداخلي، وذلك لما أظهرته هذه الدراسة من أن موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المدقق الخارجي لاتخاذ قرار الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي من عدمه، ويتم ذلك من خلال التأكيد على تبعية هذه الأقسام للجنة التدقيق في المؤسسة إن وجدت، أو لأعلى سلطة إدارية في المؤسسة؛

- ضرورة وجود دعم من إدارات المؤسسات لجهود التنسيق والتعاون بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين من أجل تحقيق الأهداف المشتركة بما يعود بالفائدة على المؤسسة ككل.

5. قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- ألفين أرينز، و جيمس لوبك. (2009). *المراجعة مدخل متكامل*. (محمد عبد القادر الديسطي، المترجمون) الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610). الجزائر.
- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). *المراجعة وحوكمة الشركات* (المجلد الطبعة الاولى). العين، الامارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.
- حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، و عصام نعمة قريط. (2014). *أصول المراجعة*. دمشق، سوريا: منشورات جامعة دمشق.
- علي عبد القادر ذبيبات، و باسل خالد شناق. (2006). *تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال* ، 190.
- عوض حبيب فتح الله الديب، و شحاتة السيد شحاتة. (2013). *أصول المراجعة الخارجية*. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
- غسان فلاح المطارنة. (2009). *تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية-* (المجلد الطبعة الثانية). الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- محمد السيد سرايا. (2007). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الاطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)* (المجلد الطبعة الاولى). الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- ياسر تاج السر محمد سند، عبد الرحيم محجوب أحمد، و الجيلي أحمد محمد البشير. (2021). *الانشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الاداء المالي. مجلة دراسات في الاقتصاد وادارة الاعمال* ، 04 (02).

المراجع باللغة الأجنبية:

- Jabbar, N. S. (2018). THE IMPLICATION OF INTERNAL AND EXTERNAL AUDITING INTEGRATION ON THE AUDITING PERFORMANCE AND ITS IMPACT ON THE EXPECTATION GAP: AN EXPLORATORY STUDY IN THE IRAQI ENVIRONMENT. 22 (3), p. 05.
- Reding, K. f. (2015). *Manuel d'audit interne* (Vol. 3). paris, france: groupe eyrolles.