



## The importance of the auditor's report according to Standard (700) in developing internal control according to risk-based auditing

**Israa Mohanad Abdulmelek\*, Sadam Gatea Hashim**

College of Business Economic, AL-Nahrain University.

### Keywords:

Audit; external auditor's report;  
external auditor; internal  
control; risk-based audit.

### ARTICLE INFO

#### Article history:

Received 17 Nov. 2022  
Accepted 04 Dec. 2022  
Available online 24 Feb. 2023

©2023 College of Administration and  
Economy, Tikrit University. THIS IS  
AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



### \*Corresponding author:



Israa Mohanad Abdulmelek  
College of Business Economic, AL-  
Nahrain University.

**Abstract:** That the economic units are required to provide information on their financial position and the results of their work and that the credibility of this information will not be enhanced except with the opinion of the external auditor about it by issuing his final report. That the economic unit is exposed to many risks of different types as it works to protect its assets from the risks it faces, and that these risks objects to the external auditor while performing the examination process.

The report of the external auditor is considered a summary of the results of the examination conducted by him and a means of communicating his opinion of the technician and an indication of the achievement of the audit process. The report of the external auditor is important for several parties, including the management of the economic unit and the external parties benefiting from his report. The credibility and reliability of the financial information appearing in the financial statements prepared by the economic unit, and for external parties, evidence of the accuracy of the financial information included in the financial statements of the economic unit, which they will work on when making decisions.

## أهمية تقرير المدقق وفق معيار (٧٠٠) في تطوير الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر

صدام كاطع هاشم  
كلية اقتصاديات الأعمال  
جامعة النهرين

اسراء مهند عبد الملك  
كلية اقتصاديات الأعمال  
جامعة النهرين

### المستخلص

إن الوحدات الاقتصادية مطالبة بتوفير معلومات عن مركزها المالي ونتائج أعمالها وإن مصداقية هذه المعلومات لن تتعزز إلا برأي المدقق الخارجي حولها عن طريق إصداره تقريره النهائي، أن الوحدة الاقتصادية معرضة للعديد من المخاطر باختلاف أنواعها فهي تعمل على حماية موجوداتها من المخاطر التي تواجهها، وإن هذه المخاطر تعترض المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية الفحص.

إن تقرير المدقق الخارجي يعد خلاصة نتائج الفحص الذي قام بها ووسيلة لتوصيل رأيه الفني ومؤشر على انجازه لعملية التدقيق، ويعد تقرير المدقق الخارجي مهم لأطراف عدة منها إدارة الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية المستفيدة من تقريره، يعد التقرير مهم للإدارة كونه يعكس مدى التزامها بإجراءات الرقابة الداخلية ومدى مصداقية وموثوقية المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية التي أعدتها الوحدة الاقتصادية، وبالنسبة للأطراف الخارجية دليل على دقة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والتي سيعملون عليها عند اتخاذ القرارات.

**الكلمات الدالة:** تدقيق، تقرير المدقق الخارجي، المدقق الخارجي، الرقابة الداخلية، التدقيق المستند للمخاطر.

### المقدمة:

إن نهاية عملية التدقيق الذي يقوم بها المدقق الخارجي متمثلة بالتقارير الذي تتضمن على نتائج عملية التدقيق الذي قام بها المدقق والمتمثلة في أبداء رأيه المهني حول عدالة وسلامة القوائم المالية موضع التدقيق، حيث أنها تعتبر المنتج الرئيسي والنهائي من مخرجات مهام التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي لأنها تتضمن خلاصة الجهد الرقابي وتوثيقة وتقديم التوصيات الرقابية بالملاحظات التي اكتشفت خلال التدقيق، حيث تتصف بيئة التدقيق بدرجة من عدم التأكد لأن المدقق يعتمد على أساس اختبائي وليس تفصيلي وهناك مجموعة من القرارات الذي يتخذها المدقق الخارجي تعتمد على حكمه المهني لذلك يتحمل المدقق الخارجي درجة من المخاطر عند أبداء رأيه والمتمثلة أبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضع التدقيق بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توجد بالبيانات المالية التي اعتمدت عليها هذه القوائم "تضمن البحث أربعة مباحث المبحث الأول منهجية الدراسة والمبحث الثاني الجانب النظري وتناول المبحث الثالث الجانب التطبيقي أما المبحث الرابع أهم الاستنتاجات والتوصيات.

### المبحث الأول: منهجية البحث

**أولاً. مشكلة البحث:** أن مسؤولية المدقق الخارجي اعداد تقرير يتم تحديد نقاط الضعف والخلل في الرقابة الداخلية من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) ولمعالجة هذا الموضوع تم وضع الأسئلة الآتية:

1. هل يتم اعداد خطة وبرنامج تدقيق مستند للمخاطر عند تنفيذ اجراءات التدقيق؟
  2. هل تؤثر مخاطر التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي؟
- ثانياً. **فرضية البحث:** تكمن فرضية البحث في مدى مساهمة تقرير المدقق الخارجي في الآتي:

1. مدى أهمية تقرير المدقق الخارجي في تطوير الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق من خلال أبداء رأيه المهني حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.
  2. مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في تطوير الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر من خلال التوصيات التي تم درجها في التقرير.
- ثالثاً. هدف البحث:** تعد التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي للإدارة العليا للوحدة الاقتصادية وسيلة لإبلاغها بما تم توصل إليه من نتائج فحص ودراسة للرقابة الداخلية المطبقة في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق من خلال عملية التدقيق وما تضمنه من مخاطر التدقيق نتيجة عدم الالتزام بتطبيق اجراءات الرقابة الداخلية ويحتوي التقرير على التوصيات المعيرة وذلك من خلال أبداء رأيه الفني حول عدالة ومصداقية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- رابعاً. أهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث من مدى مساهمة تقرير المدقق الخارجي في تحديد مخاطر التدقيق التي واجهته أثناء عملية التدقيق من أجل مساعدة الوحدة الاقتصادية في عدم الوقوع فيها مرة أخرى.
- خامساً. أدوات البحث:** أعتمد البحث في الجانب النظري على المنهج الوصفي من خلال صياغة منهجية وأثبتاتها نظرياً والجانب العملي من خلال المنهج استقرائي وذلك عن طريق اعتماد قائمة الاستقصاء المبنية على المخاطر.
- سادساً. أسلوب جمع البيانات:**
- الجانب النظري:** أعتمد في جمع البيانات على:

1. الكتب العربية.
2. الدراسات المحلية والعربية والأجنبية.
3. اصدارات المنظمات المهنية ذات العلاقة بمتغيرات البحث.

#### الجانب العملي:

1. تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
2. المقابلة المباشرة مع ذوي الاختصاص من مسؤولي الأقسام عينة البحث.
3. الملاحظات والاستفسار التي قامت بها الباحثة للتحقق من صحة الاجابة الواردة في قائمة الاستقصاء.

#### المبحث الثاني: الأطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وتقاريره

**أولاً. تعريف التدقيق الخارجي:** يقصد بالتدقيق الخارجي هو العمل الذي يقوم به شخص من خارج الوحدة الاقتصادية والذي ليس له أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية بالوحدة الاقتصادية ويطلق على هذا النوع من التدقيق هو اعطاء رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية (حسين، ٢٠١٤: ١٣).

ويقصد بالتدقيق الخارجي هي عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن الوحدة الاقتصادية من ناحية الهيكل التنظيمي، حيث إن المدقق الخارجي يقوم بأبداء رأيه الفني حول صدق وعدالة القوانين المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق حيث يتم الاستفادة منها من قبل الأطراف الداخلية والخارجية (ثليب، ٢٠١٥: ١٤).

وعرف التدقيق الخارجي أيضاً هو التدقيق الذي تقوم به جهة خارجية مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا يخضع لأشراف الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية بل تمارس عملها في الشركات

المساهمة كوكيلة عن المساهمين ويراعى تطبيق إدارة الوحدة الاقتصادية القانون الأساسي لها وقانون الشركات المعمولة به (عمر، ٢٠١٦: ٧).

كما عرف التدقيق الخارجي بأنها عملية فحص الأنشطة المالية والرقابة الداخلية الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق على أن تكون بصورة منتظمة من أجل الوصول الى رأي محايد وصادق بشأن عدالة القوائم المالية. (Arens, A., & Elder J., 2012: 7)

وأيضاً عرف التدقيق الخارجي بأنه المهمة التي يتم إنجازها بصورة تقنية وصارمة من قبل شخص كفؤ ومستقل من خلال جمع وتقييم الأدلة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية من أجل تحديد مدى الانسجام والتوافق مع المعايير والتقارير عنها إلى الجهات ذات العلاقة. (Timothy L., et al., 2017: 56)

يرى الباحثان أن التدقيق الخارجي عملية منظمة تقوم بفحص انتقادي للسجلات والدفاتر والقوائم المالي في الوحدة الاقتصادية من قبل شخص مستقل يعمل خارج الوحدة الاقتصادية والذي يعتمد في عمله على القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية من أجل أبداء رأيه المهني حول القوائم المالية للوحدة موضع التدقيق.

**ثانياً. تعريف تقرير التدقيق:** إن تقرير المدقق الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه عن طريق تدقيقه والتعرف على أنشطة الوحدة الاقتصادية وفحصه للأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات كما يعتبر التقرير هو الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي (مناعي، ٢٠٠٨: ٥٧).

ويعرف أيضاً أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن المدقق الخارجي ويعد ركيزة أساسية للأطراف المختلفة الذي يعتمدون على تقرير المدقق الخارجي الذين لهم مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويبيد في رأيه المهني المحاييد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية ويوجه التقرير أيضاً الى الجهة التي قامت بتعيين المدقق الخارجي وهي الهيئة العامة للمساهمين (كميلة، ٢٠١٤: ١٦)، (العبيدي وعويد، ٢٠٢١: ٨١).

يرى الباحثان أن تقرير المدقق الخارجي هو خلاصة نتائج العمل الذي قام به في الوحدة الاقتصادية والذي يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.

**ثالثاً. أنواع آراء المدقق الخارجي:** الواقع أن يقوم المدقق بأبداء رأيه الفني حول عدالة وصدق القوائم المالية، وذلك باستعمال الآتي: (سليمان، 2016: 24-25)، (دليل التدقيق العراقي رقم ٢)، (١٩٩٩: ٣)

1. **التقرير النظيف:** يعد التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الايجابي حول المعلومات الواردة في القوائم المالية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني اجراءات سليمة للرقابة الداخلية بكل مقوماتها وإجراءاتها، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وإن هذا التقرير يدل على تبني المدقق معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية.

2. **التقرير التحفظي:** يعد التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى التحفظات التي يراها المدقق ضرورية من أجل الوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للوحدة الاقتصادية، ويشير المدقق بهذا الاطار إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها

- على القوائم المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات ومبدي تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية وملائمتها، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي للوحدة الاقتصادية وعلى القوائم المالية الختامية لها.
3. **التقرير السالب:** يصدر المدقق هذا التقرير إذ قام بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق ورأى بأن المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم أعدادها طبقاً للمعالجة السليمة ولم يراعى فيها معالجتها وعرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كأن يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الموجودات الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلاً عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبيراً من المصروفات الإيرادية على أساس أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية لذلك ينبغي على المدقق أن لا يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلاً أن هناك خروجاً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.
4. **تقرير عدم أبداء الرأي:** أن تقرير عدم أبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها كاستحالة حصوله على أدلة أثبات التي تساعد بأبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخيرة والمدقق على حد سواء.
- يرى الباحثان أن المهمة الأساسية للمدقق الخارجي هو كتابة تقريره ورفعته للإدارة العليا للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق والذي تتضمن التوصيات اللازمة لتصحيح الأخطاء والانحرافات الجوهرية في الوقت المناسب من خلال اتخاذ القرارات المناسبة.
- رابعاً. مكونات تقرير المدقق الخارجي:** أن تقرير المدقق الخارجي يتضمن العناصر الأساسية الأتية: (عمر، ٢٠١٦: ١٥٤)، (القاضي، ٢٠١٣: ١٢٠-١٢١)
1. **عنوان التقرير:** من المناسب استخدام مصطلح مدقق ليتم تمييزه عن باقي التقارير التي تصدر من قبل الآخرين.
  2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يوجه تقرير المدقق الخارجي إلى المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة.
  3. **الفقرة التمهيدية:** تشمل تحديد القوائم المالية المدقق وبيان مسؤولية الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية ومسؤولية المدقق الخارجي.
  4. **فقرة النطاق:** حيث يقوم المدقق الخارجي بشرح طبيعة عملية التدقيق التي قام بها من ناحية الآتي:
    - أ. الإشارة إلى المعايير المحلية أو معايير التدقيق الدولية.
    - ب. وصف العمل الذي قام بإنجازه المدقق الخارجي، ويشمل فحصاً على أساس الاختبار لأدلة الأثبات التي تؤيد المبالغ، وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة بأعداد القوائم المالية، تقييم تقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة العليا عند أعداد القوائم المالية، وتقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.
    - ج. لا بد أن تتضمن أيضاً بياناً من المدقق الخارجي بأن عملية التدقيق قدمت أساساً معقولاً وليس مطلقاً للرأي الذي سيتم أبدائه.
  5. **فقرة الرأي:** لا بد أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه المهني بعدالة بالافصاح عن القوائم المالية وإن رأيه يتفق مع المتطلبات القانونية.

6. **تاريخ التقرير:** يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني، ويوضح هذا التاريخ أن المدقق الخارجي قد أخذ بالحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ بالقوائم المالية وتقرير المدقق.
7. **عنوان المدقق:** لا بد أن يذكر التقرير أسم الموقع أو المدينة والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.
8. **توقيع المدقق:** لا بد أن يوقع التقرير باسم الوحدة الاقتصادية أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما.
- خامساً. معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) وأهميته في عمل المدقق الخارجي:** أصدر مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد معيار رقم (٧٠٠) المتضمن تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية ويسري هذا المعيار على أعمال تدقيق القوائم المالية اعتباراً من ٢٠١٧، حيث أشار معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) أن حكم المدقق الخارجي بما يتعلق بالبيانات المالية أنها تعطي رأياً صادقاً أو أنها معروضة بعدالة من النواحي الجوهرية كافة، وأنه بدون أبطار مقبول لإعداد التقارير المالية لا يوجد لدى المدقق الخارجي المقياس الملائم لتقييم البيانات المالية للوحدة الاقتصادية وزن الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الخارجي الصادر نتيجة عملية التدقيق الخارجي الذي قام به المدقق الخارجي المستقل لبيانات الوحدة الاقتصادية ما، وأن كثيراً من الإرشادات يمكن تكييفها لتقارير المدقق الخارجي الأخرى حول البيانات المالية، وفي هذا الصدد يجب على المدقق الخارجي تدقيق وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الأثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لأبداء رأي المدقق الخارجي حول البيانات المالية (عمر، ٢٠١٩: ١٣٤-١٣٥)، ويتضمن هذا التقييم بنطاق أطار اعداد التقارير المالية المطبق تحديد الآتي:
1. إذ ما كانت السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها متفقة بإطار اعداد التقارير المالية ملائمة بهذه الظروف.
  2. إذ ما كانت التقديرات المحاسبية التي قد أجرتها الإدارة العليا معقولة.
  3. إذ ما كانت المعلومات المعروضة بالبيانات المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة وامكانية فهمها.
  4. إذ ما كانت البيانات المالية تقدم افصاحات لتمكين المستخدمين من فهم أثر الأحداث والمعاملات الهامة من المعلومات الناتجة من البيانات المالية.
  5. إن التدقيق والتقييم يشملان إذا ما كانت البيانات المالية تم اعدادها حسب أبطار مقبول للتقارير المالية أن كان بموجب المعايير المحلية أو الدولية أو الممارسات المناسبة، ولا بد أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق ككل.
  6. إن تقرير المدقق الخارجي يشمل العناصر الأساسية التي هي (عنوان التقرير، الجهة الموجه إليها التقرير، الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق الخارجي، وتوقيع المدقق الخارجي).
- ولقد أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير التي تساعد المدقق الخارجي في أداء عمله بحيث تمده بالمفاهيم والإرشادات والإجراءات التي تساعد بإنجاز مهامه بكفاءة وتتمثل أهميته دراسة الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي وتأثيره على جودة تقريره في: (الشحنة، ٢٠١٥: ١٠٤)

1. إن معايير التدقيق الدولية تمثل أبطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم لأداء عملهم بشكل جيد.
2. إن معايير التدقيق الدولية تساعد على تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعملة.
3. إن معايير التدقيق الدولية تمثل أداة قابلة للتطبيق على القوائم المالية كافة بغض النظر عن حجم العمل ونوع الصناعة وهدف الوحدة الاقتصادية.
4. إن معايير التدقيق الدولية تعد بمثابة المكمل للمعايير المحلية.
5. إن معايير التدقيق الدولية تعمل على تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.
6. إن التغيرات الحاصلة نتيجة العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات سوف تعمل على فرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق.
7. إن معايير التدقيق الدولية القراء والمستخدمين بالقيام بمقارنات مالية دولية من خلال إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية.

سادساً. أهمية فحص الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر وتأثير في تقرير المدقق: يمكن أن يقوم المدقق الخارجي بدراسة وفحص الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية من خلال الآتي: (عبدالأله ونور الدين، ٢٠٢١: ٣٩)

1. فهم هيكل الرقابة الداخلية: لا بد على المدقق الخارجي أن يحقق المعرفة الكافية عن الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية وأيضاً الرجوع إلى المستندات التي توصف الرقابة الداخلية والوظائف من أجل الحصول على فهم كافي لهيكل الرقابة الداخلية لكي يستطيع المدقق استخدام العديد من الوسائل (قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، الملخص التذكيري، المذكرات المكتوبة، وفحص النظام المحاسبي)، تهدف عملية التقييم المبدئي للرقابة الداخلية إلى تحديد الجوانب التي يرغب المدقق الخارجي الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر المدقق الخارجي عدم الاعتماد على بعض العناصر في الرقابة الداخلية لأسباب منها:

أ. التصميم غير محكم مما ينتج عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.  
ب. يتطلب ذلك مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما ينتج عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.

2. تحديد مخاطر الرقابة: يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بذلك عن طريق مواطن القوة والضعف حيث يتم تسجيلها وتوثيقها وضمها الأوراق التدقيق.
  3. اختبارات الالتزام: إن الهدف من هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإن الموظفين كافة في الوحدة الاقتصادية ملتزمون بتطبيق اجراءات الرقابة الداخلية، ولا بد على الادارة العليا أن تحث الموظفين بالالتزام على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق من قبل المدقق الخارجي بهذه الاجراءات من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.
- ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق الخارجي بدراسة الرقابة الداخلية وكالاتي:  
(عبد الأله ونور الدين، ٢٠٢١: ٤١-٤٢)

❖ **لفحص المبدئي للرقابة الداخلية:** في بادئ الأمر يهتم المدقق الخارجي بالفحص المبدئي للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية من أجل الامام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي تعمل فيها الرقابة

- الداخلية من جهة، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، ويساعد المدقق الخارجي على ما يأتي:
- أ. **طبيعة النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية والدورة المحاسبية:** وهي التي تحكم طبيعة العمل المالي في الوحدة الاقتصادية من خلال الآتي:
- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات الوحدة الاقتصادية والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند حيث تمثل هذه الدورة العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية.
  - التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة بهذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها.
  - التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة بالقوائم المالية والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.
- ب. **طبيعة الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية:** لا بد من التعرف على الهيكل الإداري للوحدة الاقتصادية وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة، والتعرف على توزيع خطوط المسؤولية في داخل هذه المستويات الإدارية وطبيعة خطوط الاتصال فيها، التعرف أيضاً على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة للرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية، التعرف على خدمات ووظائف التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة الداخلية، التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها، والتعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية يدوياً أو آلياً.
- ❖ **نتيجة الفحص المبني:** بعد الفحص المبني الذي قام به المدقق الخارجي يمكنه من الوصول إلى أحد الاستنتاجات الآتية:
- أ. **الاستنتاج الأول:** عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدة الاقتصادية على أساس أنه توصل إلى النتائج الآتية:
- لا جدوى من دراسة وتقييم الرقابة الداخلية المطبقة بشكل تفصيلي.
  - إن عملية التقييم التفصيلي أو دراسة فضلاً عن الرقابة الداخلية متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه ستكلف الوحدة الاقتصادية نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقع حصولها من هذه الدراسة أو الفحص. وبناءً على هاتين النتيجتين يقوم المدقق الخارجي بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية.
- ب. **الاستنتاج الثاني:** الاعتماد على الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدة الاقتصادية ولذلك عليه الاستمرار في فحص وتقييم الرقابة الداخلية لتحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في تزويده بدرجة معقولة وليس مطلق بعدم وجود أخطاء جوهرية.
4. **التقييم النهائي للرقابة الداخلية:** حيث يقوم المدقق الخارجي بأجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية على ضوء تقييمه المبني ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، ويستطيع المدقق الخارجي بناءً على تقييمه النهائي الحكم على عنصرين من عناصر التدقيق وكالاتي:

أ. تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية.  
 ب. التعرف على مواطن الضعف في الرقابة الداخلية والتي لا بد من تبليغها للإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية عن طريق كتابة تقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة للقضاء على مواطن الضعف.  
 يرى الباحثان عند قيام المدقق الخارجي بالفحص المبدئي وأجراء اختبارات الالتزام من ناحية تطبيق اجراءات وأساليب الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية سوف يتمكن من اعداد تقريره المتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية مع تحديد نقاط الضعف والقوه مع ذكر التوصيات اللازمة لمعالجة التحريفات الجوهرية وتطوير الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.

### المبحث الثالث: واقع تدقيق المستند للمخاطر في عينة البحث جامعة النهرين

يتناول هذا المبحث الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثين وتتضمن عينة البحث وتحليل المعلومات الخاصة بهم، والاستقصاء التي تم بتوزيعها على عينة البحث (المدققين) والاختبارات التي أجريت عليها، موضحة ذلك بما يأتي:

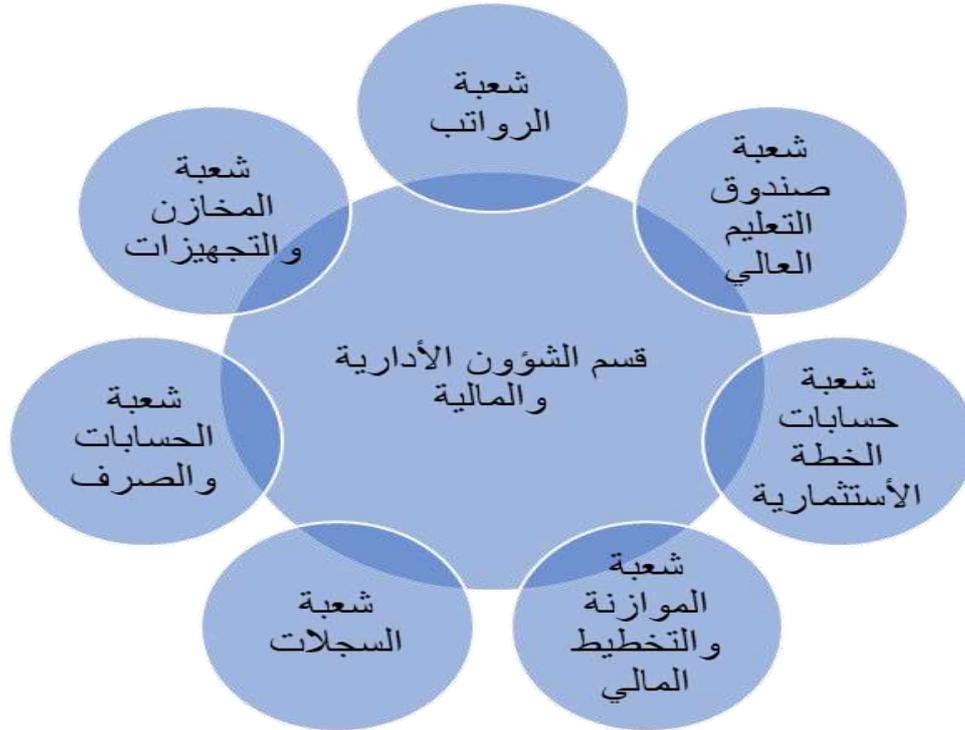
#### 1. التعرف على الرقابة الداخلية الحالية المتبعة من قبل قسم الشؤون الادارية والمالية في جامعة النهرين

أسست جامعة النهرين عام 1987، وهي تضم مجمعين أحدهما في الجادرية الذي يشمل كليات (الهندسة والعلوم السياسية وهندسة المعلومات وكلية اقتصاديات الأعمال وكلية التقنيات الحيوية ومركز بحوث التقنيات الاحيائية ومركز النهرين للتدريب على الحامض النووي العدلي ومركز الطاقة المتجددة النانوية ومركز الحاسبة الالكترونية)، والآخر في الكاظمية الذي يشمل كليات (الطب والحقوق والصيدلة والمعهد العالي لتشخيص العقم والتقنيات المساعدة على الانجاب).

الجامعة حرم أمن ومركز اشعاع حضاري وفكري وعلمي وتقني في المجتمع يزدهر في رحابها العقل وتعلو فيه قدرة الأبداع والابتكار وتطوير أسلوب الحياة وتقع عليها مسؤولية تحقيق الأهداف المرسومة لها من خلال كلياتها ومراكزها بالتدريس والبحوث المستمرة في شتى جوانب المعرفة الانسانية والدراسات المتصلة بالحالة العلمية وواقع الاحتياجات الجديدة التي تضمن مستويات رصينة ورفيعة لتواكب العصر ومتطلباته وبما يؤدي إلى الوصول إلى مستويات علمية وتقنية تضع العراق في مصاف الدول المتقدمة، وتضم جامعة النهرين عدد من الأهداف يمكن تلخيصها بالآتي:

- أ. تقديم تعليم متميز مبني على مواكبة مستجدات التطور العلمي، وملتزم بالموروث العلمي والتعليم العراقي الأصيل.
- ب. تنمية قدرات أعضاء الهيئة التدريسية وتطويرها فضلاً عن تحسين قدرات العاملين وخلق قدرات جديدة تتناسب ومتطلبات الجودة.
- ج. بناء شخصية الطلبة من خلال تعليمهم مهارات وفن الأداء البحثي بما يجعلهم قادرين على الابتكار والتحدي والقيادة والتعلم الذاتي والعمل الجماعي.
- د. تخريج ملاكات علمية مؤهلة تلبى متطلبات وحاجات سوق العمل وقادرة على المنافسة محلياً ودولياً.
- هـ. تلبية احتياجات خطة التنمية في فروع المعرفة ومتطلبات تطوير المجتمع.

- و. تطوير العلاقات العلمية والثقافية والفنية مع الجامعات والمؤسسات الأكاديمية الإقليمية والعالمية والتفاعل الإيجابي مع تجاربها وخبراتها العلمية الناجحة.
- ز. تدعيم المراكز البحثية لتقديم خدماتها لمؤسسات المجتمع والمساهمة في حل مشكلاته وتقديم الرؤى في القضايا المختلفة.
- ح. الاهتمام بالتعليم المستمر لشرائح المجتمع المختلفة وتطوير أساليبه.
- ط. اعداد الملاكات المؤهلة علمياً ومهنياً وتربوياً في مختلف مجالات المعرفة وفقاً لمواصفات عالية الجودة.
- ي. تتطلع الجامعة إلى توسيع تشكيلاتها من خلال استحداث كليات ومراكز علمية وبحثية تنسجم مع توجهها العلمي وبما يخدم طموحها.
- تضم رئاسة جامعة النهرين (١٥) قسم وما يخص بحثنا حول سلامة إجراءات الرقابة الداخلية تم تسليط الضوء على قسم الشؤون الإدارية والمالية لكونه يحتوي على عناصر الارتباط الوثيق في التدقيق المستند للمخاطر والتي مخاطر التدقيق تحدث في المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على متخذي القرار.
- ويرتبط قسم الشؤون الإدارية والمالية بمساعد رئيس الجامعة للشؤون الإدارية ويتولى القسم إدارة الشؤون المالية عن طريق تنظيم حسابات رئاسة الجامعة من صرف وقبض وايداع المبالغ المستلمة لدى المصارف المختصة وتوثيق المعاملات المالية في السجلات والدفاتر المختصة واعداد موازين المراجعة الشهرية وتنظيم وتوزيع الرواتب والمساهمة في اعداد الموازنات السنوية التخطيطية واعداد الحسابات الختامية ومتابعة صرف المبالغ بموجب التعليمات والضوابط المركزية.
- كما يتولى مسؤولية اعداد الموازنات السنوية التخطيطية وتوزيع الموازنات على التشكيلات التابعة للجامعة ويتولى مسؤولية توحيد موازين المراجعة الشهرية للتشكيلات والمراكز التابعة للجامعة ورفعها إلى الادارة العليا وتوحيد الحسابات الختامية للجامعة وتشكيلاتها ورفعها إلى الادارة العليا ويرتبط بالقسم الشعب الآتية:



الشكل (١): قسم الشؤون الادارية والمالية في جامعة النهريين

المصدر: من اعداد الباحثين.

## 2. نموذج من تقرير المدقق الخارجي وفق دراسة تحليلية لقائمة الاستقصاء (فحص الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر) وفق معيار التدقيق الدولي (٧٠٠)

قام الباحثان بإعداد قائمة استقصاء والبالغة (٦٠) قائمة وكما في الملحق رقم (١) وتم توزيعها على مجتمع البحث (قسم الشؤون الادارية والمالية في جامعة النهريين) حيث يتكون من مجموعة من المحاسبين الذين يتمتعون بمستوى من الخبرة والكفاءة، أما القوائم المستلمة فبلغ عددها (48) قائمة استقصاء، وقد أظهرت نتائج فحصنا للرقابة الداخلية أن نسبة الاستجابة 80% مع الأخذ بنظر الاعتبار الاعتماد على نسبة 40% من الاستجابة لمخاطر التدقيق، وتطرق المعيار رقم (٧٠٠) على مكونات هيكل التقرير والذي يتضمن الآتي:

- أ. الجهة التي يوجه اليها التقرير: إلى/جامعة النهريين
- ب. عنوان التقرير: م/البيانات المالية لجامعة النهريين للسنة المالية
- ج. الفقرة التمهيديّة: فحصنا الرقابة الداخلية لجامعة النهريين للسنة المالية المنتهية ٢٠٢٠/١٢/٣١، طبقاً لمقتضيات القوانين النافذة والتشريعات المراعية الأخرى ووفقاً للقواعد والأعراف المعتمدة في هذا المجال، ولدينا بعض الملاحظات الآتية:

أولاً. مواطن القوة:

1. الاحتفاظ بالصكوك البطالة وكعوبها.
2. توفير سجل خاصة بالسلف والأمانات مع توافر الكشوفات التحليلية بالأرصدة لكلا الحسابين.
3. شراء الموجودات الثابتة بناءً على الحاجة الفعلية المطلوبة من قبل الأقسام.
4. تسجيل أقيام الموجودات الثابتة والمخزنية بالقيود النظامية المتقابلة.
5. وضع بطاقات مخزنية لدى كل أمين مخزن وأن المواد المخزنية مسعرة.

6. قيام بفصل المواد المستعملة عن الجديدة بالمخازن.
  7. أيقاف المواد الصادرة والواردة أثناء عملية الجرد.
  8. قيام شعبة الرواتب بإعداد بطاقة راتب سنوية لكل ملاك.
  9. وضع كلمة سر لضمان سلامة الدخول إلى نظام الراتب ومن قبل المخول فقط.
  10. القيام بفصل ماسكي السجلات الموازنة الجارية عن ماسكي سجلات الموازنة الاستثمارية.
  11. القيام بصرف الاعتمادات المالية إلا بوجود موافقات أصولية.
  12. القيام بالصرف من صندوق التعليم العالي والبحث العلمي بموجب محاضر.
  13. القيام بأجراء مطابقة يومية بين سجل الصندوق والموجود الفعلي من المبالغ النقدية المستلمة.
  14. القيام بصرف دفاتر الوصولات على شكل متسلسل.
  15. القيام بتقسيط بدلات الايجار للمستأجر من بعد التأكد من توفير الأمر الجامعي بذلك.
- ثانياً. مواطن الضعف:**
1. لم يراعى متابعة تصفية كافة الصكوك الموقوفة التي مضة عليها المدة القانونية.
  2. ضعف بإجراءات تصفية الأمانات والدائنون وتحويلها إلى ايراد والتي أنقضت المدة القانونية والبالغة (5) سنوات.
  3. ضعف في إجراءات مسك سجل الموجودات الثابتة ليتم تسجيل وترحيل به الموجودات كافة الثابتة وتثبيت الاضافات والاستبعادات.
  4. ضعف إجراءات مسك سجلات من قبل الأقسام بالموجودات الثابتة.
  5. ضعف في إجراءات مسك سجلات عهدة لدى الملاكات بالموجودات الثابتة لديهم.
  6. لم يتم العمل وفق إجراءات من حيث استخدام نظام الترميز للموجودات الثابتة.
  7. لا يتوفر نظام لصيانة الآلات والمعدات ووسائل النقل.
  8. لم يتم فتح وحدة بالمستهلكات.
  9. ضعف في تصليح منظومة الانذار المسبق.
  10. قصور في اجراءات توفير الاعتماد المالي من أجل تغطية المشتريات كافة.
  11. لم يتم تشكيل شعبة الحسابات المخزنية.
  12. لم يتم اختيار أمناء المخازن من ذوي الاختصاص المناسب.
  13. قصور في إجراءات توفير مكان مخصص لخرن المواد وحفظها لتسهيل عملية الجرد.
  14. لم يراعى العمل وفق الإجراءات بإعداد تقارير من قبل إدارة المخزن لتحديد النسب القياسية للمواد التالفة.
  15. ضعف إجراءات ترحيل المستندات كافة إلى السجلات يومياً.
  16. لم يتم اعداد سجل خاص بالحوافز والمكافآت.
  17. وجود حك وشطب بالسجلات كافة.
  18. لم يراعى محاسبة اللجان المتكئة من التسديد.
  19. قصور في إجراءات أرفاق أوليات السلفة.
  20. لم يراعى المتابعة في تصفية الحسابات الشاذة المخالفة لطبيعتها مما يتراكم هذا الحساب خلال السنوات دون اتخاذ اللازم.
  21. عدم الفصل بين محاسب ماسك سجل الأمانات عن الدائنون.

22. أن الجامعات الأفقية والعامودية في بعض الأحيان لا تتطابق ويتم تعديلها من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
23. لا يوجد تناسب بين الملاك المسؤول عن تنظيم الراتب مع التخصص المطلوب.
24. لم يتم مجلس إدارة الصندوق بإعداد التقارير الدورية والسنوية الذي يتضمن نتائج الأعمال خلال السنة.
25. عدم مسك سجل بالاحتياطي مما يصعب تتبع حركته.
26. ضعف إجراءات تثبيت رقم الدليل المحاسبي على وصولات القبض لجميع الإيرادات المستلمة.
27. ضعف استحصال أجور الدلالية البالغ (٢٪) والاعلان لمن ترسوا على المزايدة.
- د. **فقرة الرأي:** وفي ضوء نتائج التقييم يتضح أن مستوى تحقيق الأهداف للجامعة كان جيد ولكن يحتاج إلى بعض التعديلات وفيما يأتي أهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم استخلاصها من التقرير:
  1. متابعة تصفية الصكوك الموقوفة التي مضة عليها المدة القانونية.
  2. ضرورة عكس الأمانات التي مضت عليها المدة القانونية والبالغة (5) سنوات إلى إيرادات للدولة.
  3. مسك سجل بالموجودات الثابتة ليتم تسجيل وترحيل به الموجودات الثابتة وتثبيت الإضافات والاستبعادات.
  4. مسك سجلات من قبل الأقسام بالموجودات الثابتة لديهم من أجل إجراء المطابقة بالموجودات الثابتة بين شعبة المخازن والأقسام أثناء الجرد نهاية السنة مع مسك سجلات عهدة لدى الملاكات بالموجودات الثابتة لديهم من أجل لمنع حدوث أرباك بالعمل أثناء عملية الجرد.
  5. استخدام نظام الترميز من أجل الرقابة على الموجودات الثابتة مما يساعد على تنظيم العمل وسهولة إجراء الجرد والمطابقة.
  6. العمل على توفير نظام لصيانة الآلات والمعدات ووسائل النقل من أجل تلافي العطلات.
  7. العمل على فتح وحدة خاصة بالمستهلكات يكون عملها السيطرة على الموجودات المستهلك وذلك بفتح سجل بالموجودات المستهلكة والقيام بعملية الجرد السنوي ومطابقته مع سجل الموجودات الثابتة من أجل التصفية والبيع.
  8. العمل على تصليح منظومة الانذار ضد الحريق داخل غرف الجامعة من أجل حماية الموجودات من الحريق.
  9. العمل على توفير الاعتماد المالي من أجل تغطية المشتريات كافة.
  10. العمل على تشكيل شعبة الحسابات المخزنية من أجل مراقبة حركة المواد المخزنية ابتداء من دخولها إلى المخازن وخروجها منه.
  11. العمل على اختيار أمناء المخازن من ذوي الاختصاص المناسب.
  12. وفي مكان مخصص لخرن المواد وحفظها لتسهيل عملية الجرد والعد.
  13. إعداد تقارير من قبل إدارة شعبة المخزن لتحديد النسب القياسية للمواد التالفة.
  14. العمل على ترحيل المستندات كافة إلى السجلات يومياً لتجنب أخطاء الترحيل إذ تم ترحيلها بنهاية الشهر.
  15. اعداد سجل خاص بالحوافز والمكافآت لتجنب ضياع الكشوفات الخاصة بالحوافز، والأوامر الادارية الخاصة بالمكافآت.

16. فرض غرامة مالية قدرها (٧٪) كأجراء لمحاسبة اللجان المتلكئة.
  17. أدرج أوليات السلفة كافة.
  18. العمل على توفير محاسب لمسك سجل الأمانات ومحاسب آخر لسجل الدائنون والعمل على مطابقة المجاميع الأفقية مع العامودية.
  19. ضرورة قيام مجلس إدارة صندوق التعليم العالي والبحث العلمي بالالتزام بالتعليمات من ناحية اعداد التقارير الدورية والسنوية ورفعها إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
  20. مسك سجل خاص بالاحتياطي وبأنواعه كافة ليسهل تتبع حركة الحساب.
  21. العمل على تثبيت رقم الدليل المحاسبي على وصولات القبض لجميع الايرادات التي تحصل عليها الجامعة.
  22. استحصال أجور الدلالية ومبلغ الاعلان لمن ترسوا عليه المزايدة.
- ه. تاريخ التقرير  
و. عنوان المدقق  
ز. توقيع المدقق

#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً. الاستنتاجات

1. إن تقرير المدقق الخارجي يعتبر بمثابة وسيلة اتصال بينة وبين مستخدم القوائم المالية وصياغته لا بد أن تكون بصورة واضحة وتعبر تعبير صادق عما توصلت إليه عملية التدقيق الخارجي من ملاحظات وتوجيهات ونتائج وهذا ما يتطلب من صياغة واعداد التقرير وفق المعايير.
2. إن العمل وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) عند قيام المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية يحسن من مستوى الأداء المنهي لدى المدقق الخارجي ويحسن من جودة المعلومة المالية وكذلك يزيد من مصداقيتها وبالتالي ينعكس على جودة تقريره مما يساعد مستخدميه من اتخاذ القرارات الملائمة.
3. أن جودة تقرير المدقق الخارجي هي ما تتضمنه المعلومات من مصداقية ملائمة وابتكارية وما تحققه من منفعة للمستخدمين باتخاذ قرارات صادقة وكفوة وخلوا القوائم المالية من التحريفات والأخطاء والتضليل.
4. إن التدقيق الخارجي عملية منظمة تتضمن الفحص الانتقادي للسجلات والدفاتر من قبل المدقق الخارجي والذي بدوره يطبق القوانين والتعليمات والمعايير لغرض تقديم رأي فني محايد خالي من الضغوطات الخارجية من أجل تحديد نقاط القوة والضعف التي تخص عمل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية.
5. يوجد هنالك ارتباط معنوي بين تقرير المدقق الخارجي ونقاط ضعف الرقابة الداخلية لأن التقيد في معالجة الملاحظات يعد من المداخل المهمة والضرورية في محاربة الفساد المالي.

##### ثانياً. التوصيات:

1. ضرورة أتباع المدققين الخارجيين معيار التدقيق الدولية رقم (٧٠٠) منذ المباشرة بالعملية لغاية الانتهاء منها وتوعيتهم بأهمية الاعتماد عليها.

2. ضرورة الاهتمام بتقرير المدقق الخارجي خاصةً المعد وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) لأنه يرفع من القدرات المهنية للمدقق الخارجي من خلال وضع أسس للمتطلبات المهنية العلمية والخبرة الواجب تواجدها في المدقق الخارجي من أجل تحقيق الجودة في تقريره.
3. ضرورة قيام المدقق الخارجي بالتطوير المستمر والدائم عن طريق المشاركة بالندوات العلمية والمحاضرات من فترة لأخرى من أجل مواكبة المستجدات بهدف الحصول على المعرفة حول معيار التدقيق الدولية رقم (٧٠٠) ليتصف تقريره بالجودة.
4. ضرورة حث الوحدات الاقتصادية في الالتزام بالإجابة على تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي فيما يتعلق بنقاط الضعف والخلل في الرقابة الداخلية والالتزام بها وتنفيذها لغرض تحسين عملها مستقبلاً.
5. ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتشكيل لجنة متخصصة بالإجابة على تقرير المدقق الخارجي عن حسابات الوحدة الاقتصادية ولا بد من أن يكون عمل هذه اللجنة حيادي.

#### المصادر

##### أولاً. المصادر العربية:

##### أ. الإصدارات المهنية:

1. معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠)، ٢٠١٧، (تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية).
2. دليل التدقيق العراقي رقم (٢)، ١٩٩٩، (تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية).

##### ب. الكتب

1. عمر، أقاسم، ٢٠١٦، (التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر)، دار الكتاب العربي، خرايسية، الجزائر.
2. القاضي، حسين يوسف وآخرون، ٢٠١٣، (أصول المراجعة)، الجزء الأول، منشورات، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.
3. شحنة، رزق أبو زيد، ٢٠١٥، (تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

##### ج. الرسائل والأطاريح:

1. سليمان، نصيرة، 2016، (أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية)، تحليل بعض التقارير من مكتبي محافظ الحسابات، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
2. حسين، هاشم حسن، ٢٠١٤، (تحليل العوامل المؤثرة في تغير مدقق الحسابات الخارجي)، رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية في كلية دجلة الجامعة الأهلية.
3. ثليب، خولة، ٢٠١٥، (دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية)، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
4. منعي، حكيم، ٢٠٠٨، (تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم التسيير تخصص المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.

5. كميلة، سليم، ٢٠١٤، (محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

6. عمر، مسعودي، ٢٠١٩، (فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق)، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، جامعة أحمد دراية، أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة من ضمن نيل شهادة الدكتوراه، الجزائر.

7. حراثي عبد الأله، سعادة نور الدين، ٢٠٢١، (دور الرقابة الداخلية وأثرها على تقارير المدقق الخارجي)، رسالة ماجستير في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.

#### د. الدوريات:

1. علي قاسم العبيدي، علي كريم عويد، ٢٠٢١، (جودة أداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية)، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثاني، عدد ٣، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين، العراق.

#### ثانياً المصادر الأجنبية:

1. Arens, A. & Elder J., 2012, (Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Prentice Hall, USA.,) 872 pages.
2. Timothy L., Allen B., & David S., 2017, (Auditing & Assurance Services, 7th edition, McGraw-Hill Education, USA,) 1040 pages