



## أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات

أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات

اهتزت مصداقية شركات المراجعة في القرن الواحد والعشرين بسبب ما سمي بفضيحة إنرون ، والتي أدت إلى إفلاس إحدى كبرى شركات المراجعة في العالم ارثر أندرسون (Andersen Arthur). الأمر الذي أدى إلى عدم الوثوق بمهنة المراجعة، وفقد المراجعين لمصداقيتهم وبالتالي حدوث ما يسمى بفجوة التوقعات ، وهو ما يعرف بالفرق بين الأداء الفعلي للمراجع وبين ما يتوقعه الرأي العام من المراجع أن يؤديه.

مقدمة البحث

اهتزت مصداقية شركات المراجعة في القرن الواحد والعشرين بسبب ما سمي بفضيحة إنرون ، والتي أدت إلى إفلاس إحدى كبرى شركات المراجعة في العالم ارثر أندرسون (Andersen Arthur). الأمر الذي أدى إلى عدم الوثوق بمهنة المراجعة، وفقد المراجعين لمصداقيتهم وبالتالي حدوث ما يسمى بفجوة التوقعات ، وهو ما يعرف بالفرق بين الأداء الفعلي للمراجع وبين ما يتوقعه الرأي العام من المراجع أن يؤديه.

فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال و الحيادية، كما ويتوقع المجتمع المالي من مراجعي الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي.

وتكمن مشكلة في تقدير الأهمية النسبية بين المراجع ومستخدمي تقارير المراجعة حتي أنها تختلف من مستخدم إلي آخر علي قدر الاختلاف في تقدير الأهمية النسبية، وفي الخطأ المسموح به بين المراجع ومستخدم تقرير المراجعة تكون فجوة التوقعات فكلما زاد الاختلاف في التقدير الشخصي للأهمية النسبية بينهما كلما إتسعت فجوة التوقعات والعكس بالتالي يؤدي إلي تضيق تلك الفجوة .

ولم يكن بالطبع هذا الدافع الوحيد وراء زيادة الإهتمام بالمراجعة الداخلية ، فمن قبله كان لكبر حجم المشروعات، وتعدد وتنوع عملياتها المالية، وكذلك الإبتعاد التدريجي للإدارة العليا عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، أدى إلى الحاجة إلى وجود إدارة للمراجعة الداخلية تكون وقائية ورقابية، تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور حدوثها أو إتمامها، وتوفير كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً، وتسهيل اكتشاف الأخطاء والغش وتسهيل دور المراجعة الخارجية .

وهذا ما يبرز أهمية المراجعة الداخلية كآلية من آليات حوكمة الشركات ، وما يمكن أن تلعبه من دور يساهم في تضيق فجوة التوقعات والحد منها.إذا ما تم الإهتمام بتحقيق جودتها حيث يمكن أن تؤدي المراجعة الداخلية دوراً مقابل للمراجعة الخارجية ومكمل لها يحد من فجوة التوقعات.

وهو ما سعت لدراسته في هذا البحث مستعينة بالدراسات السابقة في أركان هذا الموضوع ، وإهتديت لدراسة أهمية المراجعة الداخلية خاصة وبعد أن حددت لجنة كوهين والتي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين . المستخدممين وليس المهنيين علي وعلاجها الفجوة مسئولية AICPA

ففي هذا البحث تعرضت لمفهوم فجوة التوقعات وأنواعها وأسبابها ، ثم تناولت وصف المراجعة الداخلية وتطورها وأخيراً أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق تعاون مع المراجعة الخارجية من شأنه تضيق فجوة التوقعات ، أمله بذلك من التحقق من أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في تضيق والحد من فجوة

التوقعات بين عملية المراجعة بمنفذها ، ومستخدمي التقارير والبيانات المالية .  
وأحب أن أعبر عن امتناني للسادة الباحثين الذين أثروا المكتبة العربية بدراسات وأبحاث تناولت أركان هذا الموضوع ، وكان لها تأثيرها علي تحديد المشكلة وطرح سبل لعلاجها.

#### 1 - فجوة التوقعات :-

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة لانتقادات عديدة والسبب في ذلك تدني مستوى جودة المعلومات وقد إترف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوجود هذا القصور ، والذي عرف بإسم فجوة التوقعات في المراجعة ونتج من عدم التطابق بين توقعات مستخدمي تقارير المراجعة مع ما يجب أن يكون عليه تقرير المراجعة .

#### 1 / 1 مفهوم فجوة التوقعات :-

ليس هناك تعريف محدد لفجوة التوقعات في المراجعة وبالتالي اجتهد الباحثون في التعريف بطرق مختلفة تبعاً لبيئات التطبيق ونواحي الدراسة ونعرض لبعض من هذا التعريفات في الآتي :-

· تعني فجوة التوقعات الإختلاف في جودة الأداء الفعلي لمهنة المحاسبة والمراجعة عن الأداء المتوقع لها وفقاً لمعايير الأداء المهني .

· فجوة التوقعات تعني الإختلاف بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية حول نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين كما تحدها قواعد المهنة .

· فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون ، وبين ما ينبغي أن يقوم به المراجعون وفقاً لتوقعات مستخدمي القوائم المالية .

وكثير من التعريفات الأخرى التي توحد جميعها علي حدوث إختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع ، وركزت علي فهم دور المراجع ومسئوليته ، وخلصت جميعها إلي أن مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة يعبر عن الإختلاف بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية حول تنوعية وجودة بيانات التقرير بسبب الإختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك كافة المستخدمين لاجراءات المراجعة وأهدافها .

#### 1 / 2 مكونات وأسباب فجوة التوقعات :-

تنوعت الآراء بالنسبة لمكونات فجوة التوقعات وفقاً للدراسات التي إهتمت بها أو تلك التي إستقصت وجودها في بيئات التطبيق المختلفة ، حيث تم تحديد مكونات فجوة التوقعات بحسب الأسباب الكامنة وراءها ، أو بحسب الظروف الموضوعية المتعلقة بها، وإرتبط بعضها بالمراجع ذاته بينما تعلق الأخر ببيئة المراجعة ، ووجدت أشمل هذه الدراسات تعرضها كالتالي :-

مراقبي من (المراجعة خدمات من المستفيدين) المجتمع يتوقع ما بين التباين نتيجة وتنشأ :- المعقولة فجوة ٧ الحسابات إنجازها، وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازها بصورة معقولة ، وتحدث نتيجة مغالاة مستخدمي القوائم في توقعاتهم دون أي مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم عمل المراجع.

مراقب به يقوم أن يجب لما المجتمع جانب من المعقولة التوقعات في التباين نتيجة وتنشأ :-الأداء فجوة ٧ الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات. وتنقسم إلى:-

أ- فجوة نقص الأداء:- ناتجة عن تخلف أداء المراجعين عن المستوي المطلوب ، وذلك نتيجة نقص الكفاءة المهنية لدي المراجعين ونتيجة لعدم تقيدهم بالأداء المطلوب منهم وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عاماً.  
ب- فجوة نقص المعايير:- وهي الفجوة بين المعايير الموجودة حالياً وبين تلك التي يحتاجها سوق العمل ، بما يمثل فجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين ، وبين الواجبات القائمة فعلاً والمحددة من قبل القانون أو المنشورة من قبل المهنة.

في المتمثل المراجع لرأي المالية التقارير مستخدمي توقعات بين الإختلاف بأنها وتعرف :-التقرير فجوة ٧ تقرير المراجعة في القوائم المالية ، وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن نتائج مراجعة القوائم المالية بسبب رغبة المستخدمين في الحصول علي تأكيد مطلق من المراجع يفيد بدقة القوائم المالية ، وإلي شكهم في رأي المراجع وخاصة في حالة تعثر المنشأة أو فشلها دون الحصول علي إنذار مبكر من المراجع عن ذلك .

السلوك لقواعد طبقاً منهم المتوقع الإستقلال عن للمراجعين الفعلي السلوك إنحراف نتيجة :- الإستقلال فجوة ٧ المهني بسبب العوامل التي تؤثر علي إستقلال المراجع وتمنعه من إبداء وجه نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة وإصدار التقرير .

· المراجع لمسئولية المالية التقارير ومستخدمي المراجعين وفهم إدراك إختلاف :- القانونية المسئولية فجوة ٧ هذا ويقع علي عاتق المراجع مسئولية أدبية تجاه حماية المجتمع من الفساد ، ومهنية تجاه تنفيذ ومراعاة معايير

مهنته ، وقانونية تجاة التزامه بالقانون .  
وعليه يمكن استنتاج بعض أسباب فجوة التوقعات علي النحو التالي:-

- عدم معقولية التوقعات .
- إنخفاض جودة الأداء في المراجعة .
- قصور معايير المحاسبة .
- الإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة .
- الشك في إستقلال المراجع.

## 2- المراجعة الداخلية :-

عندما كانت كثيرًا من التقارير المرفوعة إلي الإدارة العليا تفتقر إلى الدقة، وعند حضور المراجع الخارجي يقوم بتصحيح الكثير من الأخطاء المكتشفة، وقد يشير إليها تقريره ،لذلك كانت الإدارة تلجأ إلى سؤال المراجع الخارجي ليقدم النصح في تقارير خاصة، ومقابل أجر خاص ، ولأن هذه الخدمات تهدد استقلاليته، فمن غير المناسب أن يقوم المراجع الخارجي بتقديم خدمات إستشارية، ثم يقوم بمراجعتها، وتقويم مدى عدالتها، دفع هذا للتفكير بتعيين مراجع داخلي يركز على قضايا الشركة المالية والتشغيلية.

### 1 / 2 مفهوم المراجعة الداخلية :-

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم وسائل التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية ، وتعرف بأنها التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي .  
يرجع بداية الإهتمام بتطوير التدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين ( Internal of Institute of Audit )  
المراجعة تعريف بالنشرة ورد وقد ،مسؤولياته تتضمن نشرة أصدرها حيث ،1941 عام امريكا في ( Audit الداخلية (IA) كمايلي: هي نشاط محايد، يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، بإعتبارها أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة، وهي نوع من أنواع الرقابة التي تعمل عن طريق قياس فاعلية أنواع الرقابة الأخرى وتقييمها، وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية.  
وقد أشارت معايير المراجعة الدولية رقم (610) للمراجعة الداخلية:على أنها تعني فعالية تقييمه ضمن المنشأة لغرض خدماتها ، ومن ضمن وظائفها اختبار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وتقييمهما ومراقبتهما.

### 2 / 2 تطور المراجعة الداخلية :-

ظهرت عوامل أدت إلى تغيير نظرة الإدارة والمجتمع والشركات إلى المراجعة الداخلية، وأدت إلى زيادة أهميتها ، وكان منها :-

- حاجة الإدارة المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة .
- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية.
- تحول مهن المراجع الخارجية من المراجعة التفصيلية إلي الإختبارية.
- ظهور المنشآت المالية الكبيرة ذات الفروع ، وتزايد العمليات الدولية.
- التطورات التكنولوجية المتقدمة.
- الزيادة في حالات فشل المنشآت وإفلاسها.
- الحاجة إلى وسائل لإكتشاف الأخطاء والغش

أمام هذا التحول في بيئة الأعمال كان لابد من أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال، ويعد وجود مراجعة داخلية

بالشركة من أهم أركان نظام الرقابة الداخلية الفعال.

وهذه العوامل قد ساعدت على تطور دور المراجعة الداخلية بالشكل الذي عظم قيمتها الإقتصادية المضافة بما إنعكس علي إصدارات المنظمات العلمية والمهنية علي معايير المراجعة الداخلية ، أو كما نعرض في الشكل التالي تصور طبيعة المراجعة الداخلية كما صاغها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي 2003 :-

وجه المقارنة

تقليديا 1993

حديثا 2003

1

الخدمات

الفحص - التقييم

التأكيد الموضوعي - الخدمات الإستشارية

2

الأنشطة

الحماية - الدقة - الكفاءة - الإلتزام

تعظيم قيمة المنظمة - دعم حوكمة الشركة

3

الأهداف

منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعبات

إدارة المخاطر المالية والتشغيلية

4

الوسائل

اختبار الإلتزام - التحقيق

الفحص التحليلي

5

التبعية

الإدارة التنفيذية

لجنة المراجعة

6

التوصيات

الإدارة التنفيذية

المساهمين ومجلس الإدارة

7

الحياد

التبعية الإدارية

الإشراف

3 / 2 خدمات المراجعة الداخلية :-

يصنف الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية لنوعين: خدمات تأكيد وخدمات استشارية، تتضمن خدمات التأكيد تقييم المراجع الداخلي الموضوعي لأدلة الإثبات لتقديم رأي أو إستنتاجات مستقلة بخصوص عملية ، أو نظام أو أي موضوع آخر، أما الخدمات الإستشارية : فتتخذ عادة بطلب خاص من العميل .

وفي الحالات العامة، تكون مهام المراجع الداخلي في المنظمة غالباً موجهة للإدارة ، ومجلس الإدارة في مجال تقدير المخاطر، تقييم الإلتزام، وأداء المراجعة المالية و التشغيلية .

ويمكن مما سبق عرضه من تعريفات للمراجعة الداخلية ، وعوامل وأسباب تطورها صياغة بعض الخدمات التي تقدمها كما يلي :-

· تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

· مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

• منع واكتشاف الغش والإحتيال والتلاعبات .

• تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية.

• تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة.

• تحديد درجة الإعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع.

3 - أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات :-

أصبحت فجوة التوقعات حقيقة مألوفة في بيئة المراجعة ، يصعب استبعادها بشكل كامل إذا اعتمدنا مدخل المراجعة فقط في التعامل معها ، وذلك لتعلق بعض أسبابها بمستخدمي القوائم المالية أنفسهم . ولكن يمكن تقليص هذه الفجوة إلي أدنى مستوياتها من خلال دعم دور المراجعة وتوضيحه ، والتأكيد علي كفاءته ، وبعيداً عن التوسع بشكل عام والتزاماً بمنهج في هذا البحث أطرح أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في ذلك، من خلال :-

3 / 1 التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي :-

عندما تعرضت لأسباب فجوة التوقعات في عملية المراجعة وجدت أغلبها يتعلق بالمراجع ذاته ونتاج عملية المراجعة وهو الدور المنوط بالمراجع الخارجي ، ولا شك أن المراجعة الداخلية كطرف من أطراف حوكمة الشركات ، وباعتبارها مؤثر قوي في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة ، وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الأطراف وبدعمها لأداء أدوارهم.

وفي مجال التكامل والتعاون مع المراجعة الخارجية فإن المراجعة الداخلية يمكن أن تؤثر علي الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي علي أعمال أديتها وظيفية المراجعة الداخلية مسبقاً أو علي أعمال تطلب منها مباشرة .

ولا شك أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلي تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلى المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وأداب المهنة وتنفيذ جميع الأعمال الملقاه علي عاتقهم.

كما يمكن أن يحقق قسم المراجعة الداخلية الجيد في المنشأة وفرات في التكاليف الخاصة بأتعاب المراجع الخارجي ، تأسيساً علي ما سبق.

3 / 2 انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية علي فجوة التوقعات :-

إلقاء مسئولية عدم جودة المعلومات المالية وقصور عمليات المراجعة عن بلوغ توقعات مستخدمي التقارير المالية علي عاتق المهنيين ، حمل ذلك علي المراجعين مسئوليات مهنية وقانونية ضخمة بما يشكل ضغوط قد تؤثر علي أداء المراجع لمهام .

وهو ما يعظم فوائد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويعكس أثراً إيجابياً علي المهتمين ، حيث يرتقي بأداء كل منهما من جهة ، كما أن هذا الرقي بمهمة المراجعة يحقق تضيق فجوة الوقعات من الجهة الأخرى ، ويأتي ذلك علي جانبيين علي النحو الآتي :-

أثر التكامل لأصحاب المصالح داخل المؤسسة :-

• توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد علي إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين ، بالإضافة إلي بث الثقة في المعلومات الدالة علي الأداء الإداري.

• تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة ، وكذلك متانة نظم الرقابة الداخلية المعتمدة ، ومسار المعالجة وغير ذلك ، بما يسمح لها القضاء علي هذه مواطن الخلل .

• تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع ، تقارير وملف المراجعة .

• خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين واستبعاد ازدواجية العمل .

أثر التكامل لأصحاب المصالح داخل المؤسسة :-

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين .
- اطمئنان المساهمين علي أموالهم.
- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية ، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة .
- وهو ما يساهم بشكل مباشر في تضيق فجوة التوقعات بفضل :-  
اكتشاف مجالات في وخاصة المراجعة تقارير من المستفيدين توقعات لتلبية أكثر مسئوليات المراجع تحمل ي الغش والخطأ والمخالفات والتصرفات غير القانونية .  
المراجع بين أو ، المالية القوائم ومستخدمي المراجع بين سواء ، المراجعة بيئة في الإتصال عملية تحسين ي والإدارة أو بين المراجع ولجنة المراجعة .  
الرأي ابداء علي المراجع مهمة لتقتصر الداخلية المراجعة دور تفعيل بفضل المراجع إستقلال علي المحافظة ي وعدم تورطة في العمليات التشغيلية .  
بفضل المالية القوائم مستخدمي تهم التي العناصر جميع عن الإفصاح تم إذا إلا متحفظ غير رأي اصدار عدم ي احكمه علي مخرجات نظام المراجعة الداخلية .
- 4 - مستخلص البحث :-  
إن فجوة التوقعات في المراجعة مشكلة لا يمكن حصرها في مجتمع دون آخر بل تعتمد على العلاقة بين مهنة المراجعة والمجتمع نفسه، وقد تناولت في هذا البحث : مفهوم فجوة التوقعات ، ومكوناتها وأسبابها ومنها :- عدم معقولية التوقعات ، انخفاض جودة الأداء في المراجعة ، قصور معايير المحاسبة ، الإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة، الشك في إستقلال المراجع.  
وتوصلت من إطلاعي إلي أن علاج قصور هذه الفجوة يقع علي عاتق المهنيين أي مزاولي مهنة المراجعة ، وليس مستخدمي التقارير  
وتناولت الموضوع من زاوية المراجعة الداخلية حيث أنها مدخلا مهماً وملائماً لدراسة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة. وتعرضت في ذلك لنشأة لمفهوم المراجعة الداخلية وتطور طبيعتها ، وأهمية تكاملها مع المراجعة الخارجية وأثر ذلك علي تضيق فجوة التوقعات .  
وكانت توصيات هذه الدراسة :

- إدراك أهمية دور المراجعين الداخليين .
- دعم استقلالهم عن الإدارة ،
- نشر معايير المراجعة الداخلية وتطويرها.
- التأهيل العلمي الجيد للمراجعين وتنمية مهاراتهم.
- نشر برتوكول تعاون بين المراجعة الخارجية والداخلية .
- تنسيق التعاون والرقابة بين المراجعة الداخلية والخارجية .

والحمد لله رب العالمين

إعداد /محمود أحمد حموده

المراجع :-

- وطرق القانونيين الحسابات ومراجعي المالي المجتمع بين التوقعات فجوة " .. الجربوع محمود يوسف / د / ي  
تضيق هذه الفجوة " مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنشائية ) المجلد الثاني عشر - العدد الثاني  
عام 2004.
- التجارة كلية مجلة "انتقادية دراسة - والحلول التشخيص :المراجعة في التوقعات فجوة" سامي محمد ،راضي / ي  
للبحوث العلمية: كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- جمهورية مصر العربية - العدد الأول 1999.
- جامعة مجلة " السعودية المراجعة بيئة في التوقعات فجوة ملامح رصد " .السديري سلطان بنت فهدة / د / ي  
الملك عبد العزيز الإقتصاد والإدارة المجلد 18 العدد 2 عام 2004 .
- في الحسابات مراجعة مهنة بيئة في التوقعات فجوة ملامح لرصد المقاييس " .السديري سلطان بنت فهدة / د / ي  
المملكة العربية السعودية" جامعة الملك عبد العزيز الإقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة - 2004.
- في الحسابات مراجعة مهنة بيئة في التوقعات فجوة ملامح لرصد المقاييس " .السديري سلطان بنت فهدة / د / ي  
المملكة العربية السعودية" جامعة الملك عبد العزيز الإقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة - 2004.
- جامعة - التجارة كلية " المراجعة مهنة في التوقعات فجوة تضيق دراسة " .. مصطفى حامد صادق / د / ي  
القاهرة - جمهورية مصر العربية. 1993م .
- كلية " التوقعات فجوة على الشركات حوكمة آليات تأثير واختبار دراسة " .. المليجي السيد إبراهيم / د / ي  
التجارة - جامعة الإسكندرية - جمهورية مصر العربية 2005م .
- كلية - ماجستير رسالة " التوقعات فجوة تضيق في المراجعة معايير دور " مصطفى محمود مصطفى / ي  
الإقتصاد - جامعة دمشق 2008.
- كلية - ماجستير رسالة " الخارجي المراجع أتعاب تحديد علي الداخلية المراجعة جودة أثر " .. الجرد رشا / ي  
الإقتصاد - جامعة دمشق 2008.
- ماجستير رسالة " الحوكمة مبادئ تفعيل في الداخلية المراجعة إدارات دور" .. نسمان إسحق إبراهيم / ي  
الجامعة الإسلامية - غزة - كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل عام 2009.
- جامعة - ماجستير رسالة . " المؤسسات حوكمة تطبيق في الداخلية المراجعة دور " .. الصمد عبد علي عمر / ي  
المدية - كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير - قسم علوم التيسير 2008 .
- الإقتصادية العلوم كلية - ماجستير رسالة " الأداء تقييم في الداخلية المراجعة دور" .. سعاد معمر شدري / ي  
وعلوم التيسير والعلوم التجارية - الجمهورية الديمقراطية الجزائرية الشعبية -2009.