



## مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور تبعية المدقق الداخلي التنظيمية في تحقيق استقلاليته المهنية - دراسة مسحية في القطاع العام -

اسم الكاتب: وفاء بلان

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4671>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/18 09:54 +03

الموسوعة السياسية هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.

لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political – يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع <https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



## دور تبعية المدقق الداخلي التنظيمية في تحقيق استقلاليته المهنية دراسة مسحية في القطاع العام

\*وفاء بلان

(تاريخ الإيداع 14 / 9 / 2014. قبل للنشر في 22 / 3 / 2015)

### □ ملخص □

يهدف هذا البحث إلى التحقق من دور تبعية المدقق الداخلي التنظيمية في تحقيق استقلاليته المهنية في جهات القطاع العام الإدارية والاقتصادية في سوريا باعتماد استبيان وزع على عينة عشوائية من العاملين فيها ضمن مواقع ومراكز متعددة. وقد أكدت نتائج الدراسة المسحية صحة جميع فرضيات الدراسة في أن يتبع المدقق الداخلي إلى إحدى الجهات المقترحة من قبل الدراسة، وهي: مجلس الإدارة، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزي للرقابة المالية. بيد أن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش حظيت باهتمام أكبر من نظيراتها، ومن ثم تُعدّ أفضل الحلول المقترحة لتعزيز استقلاليته المهنية، مع التركيز على عملية تعيين المدقق الداخلي التي تمثل التهديد الأكبر لاستقلاليته من وجهة نظر عينة الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** المدقق الداخلي - الاستقلالية - القطاع العام.

ماجستير - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سورية.

# The role of the organizational dependence of the internal auditor in achieving his professional independence \_ a field study on the public sector \_

Wafa ballan\*

(Received 14 / 9 / 2014. Accepted 22 / 3 / 2015)

## □ ABSTRACT □

This research aims to verify the role of the organizational dependence of the internal auditor in achieving his professional independence on the administrative and economic public sector in Syria by filling in a questionnaire distributed to a random sample of employees in different sites and centers. The results of the field study confirm the validity of all study hypotheses which say that the internal auditor must be related to one of the parties proposed by the study which are: the Board of Directors, the central body of supervision and inspection, the Central Agency for Financial Control. However The internal auditor dependence to the central body of supervision and inspection had greater attention by the study sample, with a focus on the appointment process, which represents the biggest threat to the professional independence of the internal auditor from the viewpoint of the study samples

**Keywords:** internal auditor - independence - public sector.

---

\*Master, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Syria.

### مقدمة:

تضمنت معايير التدقيق الداخلي الدولي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين تعريف استقلالية المدقق الداخلي على أنها: "التحرر من الظروف التي تهدّد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق على نحو غير متخيّز". [1]

وقد ميز مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين بين نوعين من الاستقلالية هما: استقلالية الذهن واستقلالية المظهر. وعرف استقلالية الذهن بأنّها: الحالة العقلية التي تسمح للمدقق بنقديم رأي دون التأثر بما من شأنه إضعاف الحكم المهني، وتنتيج له التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني. أمّا استقلالية المظهر فتعني: تجنّب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث يمكن لطرف ثالث مقول مطلع وعلى دراية كافية بالمعلومات ذات العلاقة، ومن ضمنها أي وسائل حماية مطبقة، أن يتوصّل بمعقولية إلى أنه تم التخلّي عن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لدى فريق التأكيد [2]. ولعلّ المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية [3] غير أنّ المعايير المهنية لم تفرق بين نوعي الاستقلالية عند وضع المتطلبات الخاصة بها، ولذا اعتمد في هذا البحث مفهوم الاستقلالية العام.

إنه في الوقت الذي أصبح التدقيق الداخلي جزءاً لا يتجزأ من إطار حوكمة الشركات، ووجب اتخاذه موقعه ضمن هذا الإطار [4]، ولم يعد دوره مقتصرًا على خدمة الإدارة وحماية مصالحها، فقد زادت مطالبة المجتمع باستقلاليته عن المدير العام، واتخاذ الإجراءات الملائمة لحماية هذه الاستقلالية. فهو يعمل موظفاً لدى الإدارة ويتقى مرتبه وتعويضاته منها، ولها الحق في المشاركة بإعداد خططه وتحديد مهامه وتسهيل عمله. وتناقض الأدبيات الحديثة أثر هذه التبعية التنظيمية في فعالية عمل التدقيق الداخلي وقدرته علىتناول القضايا الجوهرية الهامة في الإدارة بدءاً من أعلى مستوياتها إلى أدناها، وعلاقة ذلك مع القصور الذي تعاني منه إدارات التدقيق الداخلي بصورة عامة.

وترتبط أجهزة الرقابة الداخلية في سوريا (المقابلة لإدارات التدقيق الداخلي في أدبيات التدقيق) تنظيمياً بالإدارة العليا، ووظيفياً بالهيئة المركزية للرقابة والتقصّي، استناداً إلى القانون 24 لعام 1981 المعمول به في جهات القطاع العام الاقتصادية والإدارية كافة. غير أنّ تبعية هذه الإدارات إلى الإدارة العليا يحمل في طياته تهديداً لاستقلاليتها، وبهدها بالتحيز الذي يجعل تقاريرها أقلّ أهمية أو فائدة [5].

### مشكلة البحث:

يمكن صياغة مشكلة البحث بالأسئلة التالية:

1. ما مدى استقلالية المدقق الداخلي في القطاع العام في ظل ارتباطه الحالي مع إدارة الجهة التي يعمل لديها.
2. ما العوامل التي يمكن أن تؤسّس بها تبعية المدقق الداخلي التنظيمية المؤثرة في استقلاليته المهنية؟
3. ما البدائل المتوفّرة التي يمكن أن تعزز استقلالية المدقق الداخلي المهنية؟ وما الحل الأكثـر ملاءمة في ظل الظروف الراهنة؟

**أهمية البحث وأهدافه:****أهمية البحث:**

تبرز أهمية البحث في النقاط التالية:

1. إغناء الجانب المعرفي النظري بدراسة مقارنة على معيار الاستقلالية في أربع مجموعات من المعايير الدولية المهنية السائدة في التدقيق إلى جانب القانون 24 لعام 1981 في سوريا.
2. ضرورة البحث على الصعيد المحلي، حيث يعد خطوة هامة على طريق بناء حوكمة فعالة في القطاع العام في سوريا، لا سيما ما يتعلق بمبدأ الإفصاح والشفافية.

**أهداف البحث:**

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميته، فإن البحث يهدف بشكل عام إلى إبراز أهمية التبعية التنظيمية في استقلالية المدقق الداخلي عبر:

1. تسلیط الضوء على عناصر التبعية التنظيمية التي يعتقد أن لها تأثيراً كبيراً في استقلالية المدقق الداخلي.
2. تقييم موقف العاملين ذوي الخبرة في القطاع العام من تبعية المدقق الداخلي التنظيمية المقترحة لكل من: مجلس الإدارة، والهيئة المركزية للرقابة والتقصي، والجهاز المركزي للرقابة المالية.

**فرضيات البحث:**

تعتمد الدراسة على الفرضيات التالية:

1. إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزز استقلاليته المهنية.
2. إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتقصي تعزز استقلاليته المهنية.
3. إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزز استقلاليته المهنية.

**منهجية البحث:**

تطلب طبيعة البحث وأهدافه استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث جمعت البيانات من عدة مصادر:

- الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة باستقلالية التدقيق الداخلي.
- دراسة قانون الهيئة المركزية للرقابة والتقصي رقم 24 لعام 1981 في سوريا ونظامها الداخلي.
- الاطلاع على موقف المنظمات الدولية المهنية من الاستقلالية.
- تصميم استبيان عرض على عينة من العاملين ذوي الخبرة المالية والإدارية والرقابية في جهات القطاع العام الإدارية والاقتصادية التي تمثل بمجملها المجتمع الخاضع للمعاينة. وزع الاستبيان في الفترة الواقعة ما بين 1-12 شباط / 2014. بلغ عدد الأوراق الموزعة 66 ورقة وعدد الأوراق المستلمة 65 ورقة فقط . وقد حدد حجم العينة باستخدام الجداول الإحصائية لتحديد حجم العينة في اختبارات الرقابة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمعدة وفقاً لخطة رقابة نسبته 5% (ملحق رقم 2). حيث تفترض هذه الجداول أن المجتمع الخاضع للمعاينة كبير، لذا فهي تهملأخذ حجم المجتمع بعين الاعتبار [6]. سُرّحت الأسئلة لأفراد العينة من خلال المقابلات الأولية التي أجريت معهم. وتم تحليل الاستبيان اعتماداً على البرنامج الإحصائي SPSS. واستخدم مقياس ليكرت من خمس نقاط لجميع الأسئلة.

### الدراسات السابقة:

#### 1- "استقلالية المراجع الداخلي في سورية مع الدراسة الميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)" [7].

تضمن هذا البحث دراسة ميدانية طبقت على مجموعة من العاملين في المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)، للوقوف على استقلالية المدقق الداخلي لديها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تبعية إدارة الرقابة الداخلية المباشرة إلى المدير العام للمؤسسة ورفع جميع تقارير التدقيق إليه، وقيام المدققين الداخليين بأعمال تنفيذية إضافة لعملهم كمدققين، والتأثير السلبي للعلاقات الشخصية على الدور الرقابي للتدقيق الداخلي، وافتقار النتائج الرقابية إلى الموضوعية واعتمادها على التقديرات الشخصية.

#### 2- "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore" [8].

تناول البحث اثنين من العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي في سنغافورة، يتمثل العامل الأول في علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق ما يؤثر في استقلالها التنظيمي، والثاني استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كخلفية لتوجيهات الإدارة. وأظهرت الدراسة وجود علاقة قوية بين إدارة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، وتزداد قوة هذه العلاقة عندما يكون أعضاء هذه اللجنة من المديرين غير التنفيذيين، وتبيّن أن استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كخلفية لتوجيهات الإدارة منتشر جداً في سنغافورة ما يؤثر سلباً على استقلاليتها.

#### 3- "Auditor Independence, The voice of Shareholders" [9].

تضمن البحث دراسة ميدانية لنقييم استقلال المدقق في بعض الشركات الرئيسة في نيوزيلاند، من خلال استبيان تناول عدداً من المديرين ومدققي الحسابات. تضمن الاستبيان خمسة تهديدات للاستقلال، هي: تهديد المصلحة الذاتية، وتهديد التقييم الذاتي، وتهديد التحييز، وتهديد التالف، وتهديد النفوذ. وأظهرت الدراسة أن التهديد الأهم كان تهديد الألفة، في حين كان تهديد المصلحة الذاتية الأكثر شيوعاً، ووافق جميع المستجيبين على أنه يفسد الاستقلال، وكان تهديد التحييز نادراً. أما تهديد التقييم الذاتي وتهديد النفوذ فقد كانا قليلاً الأهمية بالنسبة للمستجيبين عامة.

#### 4- "Internal Auditors And Independence; An Agency Lens On Corporate Practice" [10].

تناول البحث خطر الخلط في الأدوار بين المدققين الداخليين والإدارة العليا، وتأثير هذا الخلط على استقلاليتهم. وقد توصلت الدراسة إلى أن العديد من الممارسات تضع استقلالية المدقق الداخلي في خطر، وعلى مدقق الحسابات أن يكون باللغة الدقة في اتصالاته وعلاقاته بالآخرين، وأن يبتعد عن المشاركة في القرارات الإدارية. وأكدت على أهمية ميثاق التدقيق والتحديد الواضح للجهات التي تتلقى تقرير المدقق، وبينت أن تدخل الإدارة في صياغة خطة أو برنامج التدقيق يجعل استقلالية المدقق في مهب الريح لأن الإدارة قد تبتعد عن المجالات المعرضة للانتقادات. وأشارت إلى أن وجود لجنة تدقيق قوية يؤدي دوراً هاماً في جعل صلاحيات المدقق أكثر وضوحاً.

#### 5- "A critical Analysis Of Independence Of The Internal Audit Function; Evidence From Australia" [11].

تناول البحث دراسة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في أستراليا من خلال تحليل علاقتها مع الإدارة ولجنة التدقيق. وتوصل البحث إلى أن التهديدات التي تواجهها وظيفة التدقيق الداخلي في علاقتها بالإدارة تتضمن: استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كنقطة انطلاق إلى موقع أخرى في المؤسسة، وامتلاك مدير المؤسسة التنفيذي أو مديرها المالي حق الموافقة على ميزانية التدقيق الداخلي وتقديم مدخلات خطة التدقيق الداخلي، واتخاذ المدقق الداخلي شريكاً،

لا سيما إذا اقترب ذلك بالتهديدات الأخرى غير المباشرة. وفي علاقتها بلجنة التدقيق تواجه وظيفة التدقيق الداخلي مجموعة من التهديدات تتضمن عدم قيام المدير التنفيذي بإبلاغ التقرير إلى لجنة التدقيق، وعدم امتلاك لجنة التدقيق مسؤولية تعيين وعزل وتقديم المدير التنفيذي، والافتقار إلى عضو مؤهل في المحاسبة ضمن لجنة التدقيق.

#### **6- "The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards" [12].**

استناداً إلى مستوى الأهمية التي يعلقها الخبراء على الاستقلالية والموضوعية، اقترح الباحثان من خلال هذه الدراسة مجموعة من الضمانات الرئيسة لها، وقاموا باختبارها إحصائياً وخلصوا إلى ترتيبها ضمن ثلاث مجموعات هي:

**الضمانات الشديدة الأهمية:** وتتضمن الاستقلال عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق وأنظمة الرقابة الداخلية، والابتعاد عن تدقيق الأنشطة التي كان المدقق مسؤولاً عنها سابقاً قبل مرور عام، وإجراءات التوظيف، وتدريب المدققين الداخليين، والإشراف والتقييم قبل إصدار التقرير، والاعتماد على الجهات غير التنفيذية، وجود تشريعات تخدم وظيفة التدقيق الداخلي.

**الضمانات الهامة:** الحواجز التي تحث المدققين على الموضوعية، وتقديم جودة عمل التدقيق الداخلي، وحكومة تنظيمية قوية، والاجتماعات مع لجنة التدقيق، وعزل المدقق الداخلي من قبل جهة غير تنفيذية، وتناول المدققين الداخليين في مهامهم.

**الضمانات قليلة أو عديمة الأهمية:** انقطاع الوقت والظروف المتغيرة، والاستعانة بمصادر خارجية لمهنة التدقيق الداخلي.

#### **7- "Evaluating The Independence Of The Internal Auditor: Case Study Of Al-Bariga Oil Marketing Company" [13].**

أظهرت هذه الدراسة التي أجريت في إحدى شركات الغاز الليبية لاختبار ما إذا كان المدققون الداخليون في الشركة يتمتعون بالاستقلالية اللازمة لأداء مهامهم ومسؤولياتهم أن قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة يحافظ على درجة كبيرة من الاستقلالية، فهو يتبع مباشرة إلى مجلس الإدارة المسؤول عن تعيين وعزل المدققين الداخليين، وتنقلي التقارير ومناقشتها. أمّا تعويضات المدققين الداخليين ورواتبهم فهي تتبع قانون الرواتب الذي ينطبق على جميع الموظفين في المؤسسات العامة الليبية. ويمتلك المدققون الداخليون حق الوصول غير المقيد إلى جميع المعلومات والأفراد، ويعملون بحرية وموضوعية. وأوصى البحث بأهمية وجود لجنة تتحقق تحقق الاستقلالية الأعظم لقسم التدقيق الداخلي.

**الإطار النظري والفكري لمهنة التدقيق الداخلي (الرقابة الداخلية):**

##### **1: واقع مهنة التدقيق الداخلي في القطاع العام في سوريا:**

بعد قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24 لعام 1981 هو ناظم عمل إدارات التدقيق الداخلي في جهات القطاع العام الإدارية والاقتصادية في سوريا، إذ حدد أهداف هذه الإدارات ومهامها، وأعطى المدققين الداخليين حصانة قانونية وصلاحيات واسعة في ممارسة أعمالهم تخوّلهم القيام بدور فعال ضمن إداراتهم التي يعملون بها. وتضمن النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر عام 1990 القواعد والأصول الناظمة لعمل إدارات التدقيق الداخلي بما يمكنها من أداء مهامها بصورة واضحة.

لم يتضمن القانون رقم 24/ لعام 1981 ونظامه الداخلي شرطًا خاصاً بالاستقلالية، غير أنه منح المدققين الداخليين حصانة النقل والندب والتأديب، فنصت المادة 4 منه على أن: "يتمتع المراقبون في أجهزة الرقابة الداخلية بمحاسنة النقل والندب والتأديب، فلا يجوز نقلهم أو ندبهم أو معاقبتهم من رؤسائهم المختصين إلا بموافقة رئيس الهيئة"، وحصر سلطة تعيين المدققين الداخليين بوزير الإدارة المحلية، فنصت الفقرة ب من المادة 158 من النظام الداخلي أنه: "يعتبر "وزير الإدارة المحلية" الوزير المختص في تسمية المراقبين لدى المدن والبلدان والبلديات، والإدارات التابعة لأكثر من وزارة بناء على اقتراح "رئيس الهيئة" [14].

وبصورة عامة حافظ القانون 24 لعام 1981 على تبعية المدققين الداخليين إلى إدارة الجهة التي يعملون لديها. فنصت المادة 4/أ منه: "مع عدم الإخلال باختصاصات الهيئة تحدث في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسسة أو شركة، أو منشأة، أو هيئة عامة، أو وحدة إدارية، أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية، ويسمى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء، بناء على اقتراح رئيس الهيئة" [15].

ونصت المادة 4/د على أن: "تقام الرقابة الداخلية تقاريرها بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يدخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة.." [16].

وعزّز النظام الداخلي للهيئة هذه التبعية في موضع متعدد. فنصت المادة 157 منه على أن: "الرقابة الداخلية جهاز يتبع الرئيس الإداري الذي أحدث في نطاق إدارته، سواء في الإدارة المركزية أو الإدارة الفرعية.." [17]. ونصت المادة 169 منه على أن: "تقام الرقابة الداخلية تقارير بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخلية سواء كانت مركبة أو فرعية ويتبعن على الإدارة المخولة صلاحيات معالجة مقترنات وطلبات التقارير وإبلاغها مشفوعة برأسها إلى "الهيئة" ممثلة برئاسات المجموعات والفرع في غضون أسبوعين على الأكثر" [18]. ونصت المادة 165 على أن "تلتقي الرقابة الداخلية طلب التحقيق من الإدارة المحدثة لديها، مركبة كانت أو فرعية أو من "الهيئة" أو من المحافظ". وأن "تقوم الرقابة الداخلية بإعلام "الهيئة" ممثلة برئاسة الهيئة أو رئاسة الفرع المختص عن طريق الإدارة فوراً بالقضايا التي تباشر تحقيقها" [19]. ونصت المادة 166/ب: "للإدارة أن تبدي إلى "الهيئة" رغبتها بان تقوم "الهيئة" تحقيق قضية ما، ولو كانت في حدود القوى الضارر الصادر عنها إلى جهاز الرقابة الداخلية لديها" [20].

## 2: الاستقلالية في معايير المنظمات الدولية المهنية:

### 2-1: الاستقلالية في معايير التدقيق الخارجي الدولي:

لم تحدد معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً لاستقلال المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، وإنما غطّت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكدت على بعض الشروط والصفات الواجب توفرها لضمان استقلال المدقق مثل الاستقامة والموضوعية. وكانت هذه المعايير أكثر تحديداً في الحضّ على ضرورة توفر هذه الصفات لكلّ من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والخبر الاستشاري ومساعدي المدقق [21].

### 2-2: الاستقلالية في معايير التدقيق الداخلي الدولي:

نصّ المعيار رقم 1100 من المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي [22] الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على وجوب كون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، وأن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم. وأنه لكي يتسعى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة بأداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، لا بدّ أن تناح لرئيس التدقيق الداخلي التنفيذي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا

يمكن تحقيقه بإقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بهما، وأنه يجب التحكم في المصادر التي تهدّد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردية والمستويات العملية والتنظيمية والإدارية المختلفة.

ونص معيار الاستقلالية التنظيمية رقم 1110 [23] على أن يكون منصب رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي تابعاً إلى مستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل إداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، كما يجب على رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي أن يؤكد لمجلس الإدارة استقلالية نشاط التدقيق الداخلي التنظيمية سنوياً على الأقل، وأن هذه الاستقلالية تتحقق بصورة فعالة حين يكون رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي تابعاً من الناحية الوظيفية إلى مجلس الإدارة، فيقوم المجلس باعتماد ميثاق التدقيق الداخلي وخطته، ويتنقّل التبليغات والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي، واعتماد القرارات المتعلقة بتعيينه وعزله. وتتضمن المعيار ضرورة ألا يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للتدخل في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله وتبلغ نتائجه.

وتتضمن دليل الاستقلالية والموضوعية العملي الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي الأنشطة التي تدعم استقلالية المدقق الداخلي بما يلي [24]:

1. الوضع التنظيمي والسياسات التنظيمية: ومن ضمنها ميثاق التدقيق الداخلي، ووضع السياسات عند مستويات مختلفة، وعلاقات المدقق بعميل التدقيق. إضافة إلى مدونة الأخلاقيات، وبيان مهام أنشطة التدقيق الداخلي، وقارير التدقيق الداخلي والاتصالات الرسمية الأخرى لنشاطه، وميثاق لجنة التدقيق.

2. البيئة- قوة نظام الحكومة: إن وجود بيئة داعمة في المنظمة إجمالاً، يشجع المدققين على القيام بعملية التدقيق وإصدار تقاريرهم دون قيود، ومن أهم عناصر البيئة الداعمة: لجنة التدقيق، ومجلس الإدارة، أو هيئة الحكومة التي تعد حاسمة في ضمان استقلالية المدقق.

3. ميثاق التدقيق: الذي يحدد بوضوح مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي، وجهات إصدار التقرير، وحق الوصول غير المقيد إلى المعلومات والأشخاص والسجلات، والمراقبة الفعالة من قبل هيئة الحكومة بما في ذلك تعين وتقييم وتعويضات وعزل رئيس التدقيق الداخلي.

4. ممارسات التوظيف والتعويضات: يمكن لمارسات التوظيف أن تكون ضمانة الاستقلال عبر عملية فحص المتقدمين التي تضمن التخلص من تهديد تضارب المصالح، وتحديد ما إذا كان المتقدمون يملكون أسهماً في المؤسسة، أو يرتبطون بأشخاص لديهم علاقات تجارية مع المؤسسة، أو خدموا سابقاً بصفات رسمية في المؤسسة. كما لا يجب أن تعتمد تعويضات المدقق على أداء الوحدات التنظيمية التي يتم تدقيقها.

5. الاستعانة بمصادر خارجية: عندما لا تُدار التهديدات التي تواجه الاستقلالية داخلياً بصورة فعالة فلا بدّ منها من الاستعانة بمصادر خارجية لتعزيز الاستقلالية.

## 2-3: الاستقلالية في معايير مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية GAO:

تضمنت<sup>1</sup> GAGAS إطاراً مفاهيمياً للاستقلال يساعد على تحقيق الاستقلال في الذهن والمظهر كليهما ويمكن تطبيقه في الظروف المختلفة التي تخلق تهديداً للاستقلالية [25]. وعرّفت تهديدات الاستقلال بأنها الظروف التي يتعرض لها وتثال منه. سواء كان ضعف الاستقلال بسبب طبيعة التهديد أو كان التهديد هاماً بما يكفي لعراض حكم المدقق المهني للخطر أو يجعله عرضة للشبهة فلا بدّ من تطبيق مجموعة من الضمانات للقضاء على التهديد أو تحجيمه إلى مستوى مقبول، ولا بدّ من وجود ضمانات متعددة أحياناً لمعالجته [26]. أما في الظروف التي لا يمكن

<sup>1</sup> Generally Accepted Government Auditing Standards

فيها القضاء على التهديد أو تحجيمه إلى المستوى المقبول فعلى المدقق رفض إجراء أي تدقيق مستقبلي أو إيقاف عملية التدقيق الحالية [27].

حدّت المادة 3.14 من GAGAS [28] الفئات التالية لتهديدات الاستقلال: تهديد المصلحة الذاتية، والتقييم الذاتي، والتحيز، والألفة، والنفوذ المفرط، ومشاركة الإدارة، والهيكلية.

وفي مجال استقلال المدقق الداخلي نصت المادة 3.31 [29] على أن المدققين الذين يعملون في ظل إشراف إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق يعدون مستقلين إذا كان رئيس إدارة التدقيق يليّي المعايير التالية:

1. أن يكون مسؤولاً أمام رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية أو المسؤولين عن الحكومة.
2. أن يقوم بإبلاغ نتائج التدقيق إلى رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية والمسؤولين عن الحكومة.
3. أن تقع إدارته خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تنظيمياً.
4. أن تمتلك إدارته حق الوصول إلى المسؤولين عن الحكومة.
5. أن تكون إدارته بعيدة بصورة فعالة عن الضغوط السياسية لإجراء عملية التدقيق وإصدار نتائجها.

## 2-4: الاستقلالية بحسب المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI):

تضمن إرشاد INTOSAI للحكومة الجيدة 9140 "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام" على أن تشتمل مقاييس التدقيق الداخلي في القطاع العام على ما يلي [30]:

- مسؤوليات وصلاحيات تدقيق داخلي واضحة ومحددة رسميًا في ميثاق التدقيق.
- فصل التدقيق الداخلي وظيفياً وشخصياً عن المهام والقرارات الإدارية.
- منح رئيس التدقيق الداخلي التفويض حرية كافية في وضع خطط التدقيق الداخلي.
- كفاية الرواتب والتعويضات تناسباً مع مسؤولية وأهمية التدقيق الداخلي.
- مشاركة رئيس التدقيق الداخلي التفويضي في تعيين موظفي التدقيق الداخلي.

وحدّت INTOSAI مخاوف الاستقلالية بالتالي [31]:

1. يحتل المدقق الداخلي مركزاً متقدماً ضمن أي مؤسسة، وُظف من قبلها، ويُنتظر منه أن يقيم سير العمليات داخلها، وقد يخلق هذا ضغطاً كبيراً على استقلالية المدقق الداخلي من قبل الإدارة.
2. يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يضيف قيمة جوهيرية للمؤسسة من حيث المعرفة والفهم العميقين للظروف التشغيلية للجهة الخاضعة إلى التدقيق، ومع ذلك قد يصعب عليه اكتساب ثقة الجمهور إذا لم يتم وضع إجراءات لحماية استقلاليته والمحافظة عليها تشمل صلاحياته في رفع تقاريره إلى الجهات المسؤولة عن الحكومة، ودعمه من قبل الإدارة قولاً وعملاً، وتزويده بالموارد الكافية لإنجاز واجباته بفعالية.
3. إن مشاركة المدققين الداخليين في وضع أنظمة الرقابة الداخلية يجعل من الصعب عليهم الاحتفاظ بمظهر الاستقلالية عند تدقيق هذه الأنظمة.

وحدّد الإرشاد 9140 التدابير الموصى بها لتحقيق الاستقلالية والموضوعية [32]، وهي: التعيين المناسب والمكانة التنظيمية، والعلاقات الخاصة بإصدار التقرير، والكفاءة، والمتطلبات التشريعية.

يُستنتج مما تقدم بأن نصوص القانون 24 لعام 1981 ونظامه الداخلي لم تتوافق مع معايير المنظمات الدولية المهنية المعروضة آنفًا، إذ حافظت على تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها. وهذا من شأنه أن يعطّل مجمل الشروط الأخرى للاستقلالية التي نصت عليها المعايير المهنية المذكورة أعلاه، ويفقدها

مضمونها وإن تحققت شكلاً. فما معنى امتلاك المدقق الداخلي حقَّ الوصول الكامل لجميع منشآت المؤسسة وسجلاتها وعملياتها، وتتمتعه بالحرية الكاملة في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله، وهو لا يمتلك حرية اختيار موضوعاته ووضع خطته وإيصال نتائجه. حيث لا بدَّ أن تُمهَر جميعها بموافقة الإدارة العليا (وهي الجهة الخاضعة للتدقيق) قبل رفعها إلى أي جهة ومن ضمنها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش المسؤولة المباشرة عن متابعة عمل المدققين الداخليين؟!

من هنا تعدَّ تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها إشكالية جديرة بالاهتمام في عمل إدارات التدقيق الداخلي في القطاع العام في سوريا، ولا بدَّ من البحث عن بدائل لهذه التبعية في ضوء الظروف القائمة.

**الدراسة المحسحة:**

استناداً إلى نتائج الدراسات السابقة وواقع أجهزة الرقابة الداخلية في سوريا، اقتُرحت ثلاثة بدائل لتبعد المدقق الداخلي التنظيمية، هي: مجلس الإدارة، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزي للرقابة المالية. ونوقشت في ضوء خمسة عوامل تبعية أساسية مفترضين أنَّ هذه العوامل هي الأشد تأثيراً في استقلالية المدقق الداخلي وهي: تعين المدقق الداخلي، وعزله، وتعويضاته، وخططه، ومهماته.

وبناءً عليه قسمت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

**الفرضية الأولى:** تضمنت الأسئلة 1,2,3,4,5. **الفرضية الثانية:** تضمنت الأسئلة 6,7,8,9,10 . **الفرضية الثالثة:** تضمنت الأسئلة 11,12,13,14,15

لدى اختبار التوزيع تبين أنه طبيعي، فالعينة متجانسة مع المجتمع وعشوانية، والنتائج مستقلة لا يتأثر بعضها ببعض (ملحق 3)، وتم التأكيد من صلاحية الاختبار بطريقة إجراءات التأكيد من الصدق والثبات:  
**الثبات:** حُسب معامل إلفا كرومباخ لبنود الاستبيان لمعرفة ما إذا كانت هذه البنود تسير في الاتجاه الذي وضعت لقياسه، ويبلغ معامل ثبات الاتساق الداخلي المحسوب 0,81، وهو يمثل نسبة مرتفعة تؤكد صلاحية الاستبيان كأدلة بحث (ملحق 4).

**الصدق:** تم التأكيد من صدق المحتوى بعرض الاستبيان على مجموعة من المختصين وذوي العلاقة في مجال البحث. وعُدلَت الأسئلة بناءً على مقتراحاتهم.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

حيث إنَّ العينة عشوائية وترزد على 30 مفردة والتوزيع طبيعي فقد استُخدم اختبار t-test للحكم على صحة فرضيات الدراسة. وفيما يلي نتائج تحليل الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** إنَّ تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزز استقلاليته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 14,44423، والانحراف المعياري 4,51322، وقيمة الاختبار  $T = 18,282$ ، وتبيَّن أنَّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبيَّن في الجدول رقم (1)، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إنَّ تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزز استقلاليته المهنية.

وقد كانت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية (ملحق رقم 5) على مقياس ليكرت الخماسي بين 2 و 3 ما يدلَّ أن الاتجاه العام لأفراد العينة في اهتمامهم بهذه الفرضية كان منخفضاً نسبياً. ويمكن تقسيم هذه الظاهرة بأنَّ مجالس الإدارة لا تحقق حالياً الدور المتوقع منها، وتمثل في معظمها وجهاً آخر للمدير العام. لذلك فإنَّ

تبعد إدارة التدقير الداخلي إلى مجلس الإدارة من وجهة نظر أفراد العينة لا تختلف كثيراً عن تبعيتها للإدارة في الظروف الراهنة. لكن من المتوقع أن تتحقق هذه المجالس دوراً بناً إن عملت بفعالية في ضوء القانون رقم 2 لعام 2005 الذي أعطى لمجالس الإدارات صلاحيات واسعة، وأشرك في عضويتها أعضاء من خارج المؤسسة، وهو ما جعل هذه الفرضية مقبولة.

**جدول (1) اختبار للفرضية الأولى**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 1	52	14.4423	4.51322	.62587

**اختبار لعينة واحدة**

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
فرض 1	18.282	51	.000	11.44231	10.1858	12.6988

**الفرضية الثانية:** إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تعزز استقلاليته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 18,4 ، والانحراف المعياري 4,86147 ، وقيمة الاختبار  $T = 24,537$  ، وتبيّن أن مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبيّن في الجدول رقم (2) ، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تعزز استقلاليته المهنية.

تؤكد نتائج هذه الفرضية على الاتفاق العام بين أفراد العينة في أن يتبع المدقق الداخلي تنظيمياً إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ولا تقتصر تبعيته لها على الناحية الوظيفية فقط كما هو الحال في الوقت الراهن. ومن ثم حصر صلاحيات تعين المدقق الداخلي وعزله ونعيوضاته وخطبه ومهامه بالهيئة، والاستبعاد التام للإدارة العليا من هذه العملية. وتركّزت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية (ملحق رقم 5) بين 3 و 4 على مقياس ليكرت الخماسي لجميع الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية، وقد بلغ المتوسط الحسابي للسؤال السادس 3,98 بانحراف معياري قدره 1,066 ، ما يؤكد أن عملية تعين المدقق الداخلي تمثل التهديد الأكثر أهمية لاستقلاليته من وجهة نظر أفراد العينة.

**جدول (2) اختبار للفرضية الثانية**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 2	60	18.4000	4.86147	.62761

**اختبار لعينة واحدة**

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper

					Lower	Upper
فرض 2	24.537	59	.000	15.40000	14.1441	16.6559

**الفرضية الثالثة:** إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزز استقلاليته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 12,4068 ، والانحراف المعياري 3,39431 ، وقيمة الاختبار  $T = 21,287$  ، وتبين أن مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبدو في الجدول رقم (3) ، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزز استقلاليته المهنية.

وقد كانت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية (ملحق رقم 5) على مقياس ليكرت الخماسي بين 2 و 3 ما يدل أن الاتجاه العام لأفراد العينة في اهتمامهم بهذه الفرضية كان منخفضاً نسبياً . ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأن تبعية المدقق الداخلي إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية ليست من المقترنات المألوفة لدى العاملين في القطاع العام ضمن الظروف الراهنة، إذ يعده عمله مستقلأ تماماً عن عمل هذه الإدارات. كما أن السلطات والصلاحيات المنوحة له أقل من سلطات الهيئة وصلاحياتها، وهي الجهة المسؤولة حالياً عن متابعة عمل المدققين الداخليين في سوريا.

جدول (3) اختبار ت لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 3	59	12.4068	3.39431	.44190

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
فرض 3	21.287	58	.000	9.40678	8.5222	10.2913

### الاستنتاجات والتوصيات:

توصل البحث من خلال دراسته المسحية المطبقة على عينة من جهات القطاع العام في سوريا إلى الاستنتاجات التالية:

- إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تمثل أفضل الحلول المقترنة لتعزيز استقلاليته، مع التركيز على عملية التعيين التي تمثل التهديد الأكبر لاستقلاليته من وجهة نظر عينة الدراسة. ومن ثم لا تقتصر تبعيته للهيئة على الناحية الوظيفية فقط كما هو الحال في الوقت الراهن وإنما تمتد لتشمل النواحي التنظيمية الأخرى كافة. وتنتفق هذه النتيجة مع معايير GAO، إذ تعد الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش إحدى الجهات الهامة المسؤولة عن الحوكمة في القطاع العام.

2. إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليته. وتنقق هذه النتيجة مع معايير GAO، إذ يعدّ الجهاز المركزي للرقابة المالية إحدى الجهات الهامة المسؤولة عن الحكومة في القطاع العام أيضاً، لكنّها لم تتلّ اهتماماً كبيراً من قبل عينة الدراسة، فهي ليست من المقترنات المألوفة لدى العاملين في القطاع العام ضمن الظروف الراهنة التي تخلو من أيّ ارتباط بين عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية وإدارات التدقيق الداخلي. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تعدّ السلطات والصلاحيات المنوحة للجهاز المركزي للرقابة المالية أقلّ من سلطات الهيئة وصلاحياتها، وهي الجهة المتّابعة عمل إدارات التدقيق الداخلي في سوريا.

3. إن تبعية المدقق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليته. وتنقق هذه النتيجة مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، لكنّها لم تتلّ اهتماماً كبيراً من قبل عينة الدراسة. وقد يكون الواقع الحالي غير المشجّع لمجالس الإدارة سبباً رئيساً لهذه النتيجة، حيث كان من المتوقع أن تبدأ النتائج الفعالة لهذه المجالس بالظهور بعد صدور القانون رقم 2 لعام 2005 الذي أعطاها صلاحيات واسعة وأشرك في عضويتها أعضاء من خارج المؤسسة وفصلها تماماً عن الإدارة التنفيذية، لكنّ ما حدث على أرض الواقع حتّى تاريخه كان دون المتوقّع.

وبناءً على ما نقدم يوصي البحث بما يلي:

1. حصر سلطة تعين المدقق الداخلي وعزله بيد الهيئة المركزية للرقابة والتّفتيش، واستبعاد إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقق الداخلي من هذه العملية تماماً. فالإدارة هي الجهة الخاضعة للتدقيق، وتتدخلها بعملية تعين المدقق الداخلي يؤدي إلى استنتاج أنّ هذا المدقق يفتقر إلى الاستقلالية عنها. ويمكن اعتماد مبدأ التقييم الدوري الفعلي للعاملين في القطاع العام ولا سيما في الواقع الرئيس عبر لجان تقييم دورية تتّألف من عناصر داخلية وخارجية لضمان موضوعيتها، وترتّل نتائجها إلى جهات محددة يُتحقق عليها بما يخدم هذه الغاية وغيرها.

2. إعادة النظر في آلية إعداد وتنفيذ الخطط والمهمات الرقابية على اختلافاتها بحيث تتبع مباشرة إلى الهيئة المركزية للرقابة والتّفتيش دون المرور بالإدارة العليا. علمًا أنه من الأهمية بمكان أخذ رأي الإدارة بالخطط المعدة وأولوياتها، ومعرفة تطلعاتها وأهدافها كجزء من الدراسات الأولية التي يفترض بالمدقق الداخلي القيام بها، دون اشتراط موافقتها على هذه الخطط.

3. حصر صلاحية منح التعويضات<sup>2</sup> المتعلقة بالمدققين الداخلين بيد الهيئة المركزية للرقابة والتّفتيش، واستبعاد إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقق الداخلي من هذه العملية تماماً.

4. تحقيق التّنسيق والتّكامل بين عمل الجهات الرقابية المختلفة المتمثلة بالجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتّفتيش وأجهزة الرقابة الداخلية، وإيجاد صيغة عمل مشتركة بين هذه الجهات ما يحقق فاعلية كبيرة، واختصاراً للزمن والجهد، وتعزيزاً لمبدأ الإفصاح والشفافية والإدارة الرشيدة في القطاع العام.

5. تعزيز دور مجالس الإدارة في جهات القطاع العام في سوريا بحسب ما جاء في القانون 2 لعام 2005، والحرص على أن تأخذ هذه المجالس الدور المنوط بها ما قد يشكّل أرضية أكثر خصوبة لاستقلالية عمل التدقيق الداخلي ضمن هذه الجهات.

<sup>2</sup> لا يقصد بالتعويضات ما حدّدته القوانين والأنظمة النافذة، إنما ما يعود تقديره إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقق الداخلي ويستلزم الأمر موافقتها عليها، كتعويضات المهام والجولات والأعمال الإضافية والمكافآت.

**المراجع:**

1. The Institute of Internal Auditors. " International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)". 2013. P.3.
2. International Federation Of Accounting."Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and related services pronouncements". International Auditing and Assurance Standards Board, Part 1.2010. P.21.
3. القاضي، حسين؛ دحود، حسين؛ قريط، عصام. *أصول المراجعة*. منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007 .217 ص 2008 -
4. Australian National Audit Office. " Public Sector Internal Audit, An Investment In Assurance And Business Improvement, Better practice Guid". September.2007. p.4.
5. القاضي، حسين؛ دحود، حسين؛ قريط، عصام. *التدقيق الداخلي*. منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007 .110 ص 2008 -
6. القاضي، حسين؛ دحود، حسين؛ قريط، عصام. *التدقيق الداخلي*. مرجع سابق، ص 197.
7. كرّاز، شادي. استقلالية المراجع الداخلي في سوريا مع الدراسة الميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010.
8. GOODWIN, J."Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore". International Journal of Auditing, Vol 5, Issue 2, 2001, 107-125.
9. CHEUNG, J; HAY, D. "Auditor Independence, The voice of Shareholders". the university of Auckland, Business Review,2004, 67-75.
10. PEURSEM,K; PUMPHREY,L." Internal Auditors And Independence; An Agency Lens On Corporate Practice". Financial Reporting, Regulation and Governance,2005, 33.
11. CRISTOPHER,J; SARENS, G; LEUNG, P. "Acritical Analysis Of Independence Of The Internal Audit Function; Evidence From Australia". Accounting Auditing and Accountability Journal, vol 22, no 2,2009, 200-220.
12. LOPES,P; VIRGINIA, A."The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards". Journal Of Business And Social Sciences, vol 1,no 11, 2013, 75-90.
13. RAMADAN, M, F. "Evaluating The Independence Of The Internal Auditor: Case Study Of Al-Bariga Oil Marketing Company". University Bulletin, Journal of Accounting Libyan Academy, University Bulletin- ISSUE - No.15 – Vol . 3- 2013, 67-100.
14. النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 14/6 تاريخ 1990 / 6 / 250 . ص 161.
15. قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم (24) تاريخ 8/7/1981 وتعديلاته. ص 3.
16. المرجع السابق، ص 4.
17. النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، مرجع سابق، ص 161.
18. المرجع السابق، ص 167.
19. المرجع السابق، ص 164.
20. المرجع السابق، ص 166.

21. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام. *أصول المراجعة*. مرجع سابق، ص.227.
22. The Institute of Internal Auditors. 2013. P. 3-4.
23. The Institute of Internal Auditors. 2013. p.4.
24. The Institute of Internal Auditor."IPPF – Practice Guide, Independence and Objectivity".2011. P. 6-7.
25. GAO. "Government Auditing Standards".2011.p.29.
26. GAO. 2011. p.31.
27. GAO. 2011. p.35.
28. GAO. 2011. p.31-32.
29. GAO. 2011. p.39.
30. The International Standards of Supreme Audit Institutions: "9140 GOV, Internal Audit Independence in the Public Sector". 5/1/2014.< <http://www.intosai.org>>. p.5.
31. The International Standards of Supreme Audit Institutions. P.5-6.
32. The International Standards of Supreme Audit Institutions. P.8-9.