

رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية في هذا المجال  
د. العايب عبد الرحمان  
أحططاش نشيدة  
رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها.

أ.أحططاش نشيدة  
وحدة البحث تنمية الموارد البشرية  
جامعة سطيف 1  
[nachida-11@hotmail.com](mailto:nachida-11@hotmail.com)

د.العايب عبد الرحمان،  
وحدة البحث تنمية الموارد البشرية  
جامعة سطيف 1  
[abder-laib@hotmail.com](mailto:abder-laib@hotmail.com)

تاريخ الاستلام: 2017/01/09 تاريخ القبول: 2017/05/10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية رقابة جودة التدقيق الخارجي، ففي الفترة الأخيرة زاد الاهتمام برقابة الأداء المهني للمدققين على ضوء المتطلبات الموضوعية من طرف الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، بغرض التحقق من جودة المهنة وضمان السير الحسن لعمليات التدقيق لزيادة ثقة كل الأطراف المهتمة بها. وفي هذه الدراسة سوف يتم التطرق الى مختلف جهود المنظمات الدولية والمحلية بما فيها الجزائر.

**Abstract:**

The objective of this study is to highlight the importance of quality control of external audit. Increased attention has been recently paid to control of professional performance of auditors in light of the requirements set by the external auditing bodies to (1) verify the quality of the profession, and (2) ensure good conduct of audits to increase confidence of all interested parties. In the present study, the various efforts of international and local organizations, including Algeria, will be discussed.

تمهيد:

تعتبر جودة التدقيق مطلب أساسي لمجموعة من الأطراف المهتمة بالمهنة، حيث تهدف الشركة إلى إطفاء الموثوقية على قوائمها المالية المنشورة، كما تسعى الهيئات المهنية إلى تحقيق الجودة عند أداء مهام التدقيق يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المهنية المطلوبة ومن ثم الوفاء بمسؤوليتها تجاه كل الأطراف. يرتبط مستوى جودة التدقيق الخارجي بمستوى جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، وهذا يعود إلى أن التدقيق ذو الجودة العالية يسمح باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها.

لذلك عملت الهيئات الدولية المهتمة بمهنة التدقيق على بذل جهود كبيرة من أجل إرجاع الثقة إلى مهنة التدقيق خاصة بعد الهزات التي تعرضت لها نتيجة انهيار أكبر الشركات العالمية، ومن ثم استعادة الثقة في القوائم المالية المنشورة والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستخدميها، حيث ركزت على ضرورة أداء مهنة التدقيق بجودة عالية وهذا من خلال وضع وتطوير مجموعة من المعايير التي تشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتباعها لأداء عملية التدقيق وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق، وقواعد السلوك المهني للرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

والجزائر بدورها اهتمت بمهنة التدقيق الخارجي حيث وضعت مجموعة من القوانين المنظمة للمهنة والتي حاولت من خلال التغيير المستمر فيها من فترة زمنية إلى أخرى استجابة للتغيرات التي طرأت على المهنة.

وسوف نحاول من خلال هذه الدراسة الاجابة على الاشكالية التالية:

ما هي جهود المنظمات الدولية والمحلية في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؟

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة على أداء مدققي الحسابات وإظهار دور المنظمات الدولية والمحلية المهمة بالمهنة في الرقابة على جودة الأداء، ودراسة معايير التي وضعتها هذه الهيئات لرقابة على جودة التدقيق الخارجي، ومعرفة واقع رقابة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

اعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي من خلال إجراء دراسة نظرية للموضوع بالاعتماد على مجموعة من المراجع المتخصصة في المجال وكذلك أهم المقالات التي تناولت جوانب الدراسة القديمة منها وحديثة. والمواقع الالكترونية للهيئات الدولية المتخصصة.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تقسمها إلى أربع محاور أساسية نتطرق في المحور الأول إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي، أما في المحور الثاني فنخصصه لجهود المنظمات الدولية في رقابة جودة التدقيق وفي المحور الثالث سنتطرق إلى جهود المنظمات المحلية في رقابة جودة التدقيق الخارجي، أما المحور الأخير فنخصصه لرقابة التدقيق الخارجي في الجزائر.

### المحور الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي

برغم من أهمية موضوع جودة التدقيق الخارجي إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له وهذا لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها من مدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية. فيتحدد تعريف جودة التدقيق الخارجي بمفهومين هما: (شاطر والعنقري، 2006)

1. المفهوم العام: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق؛

2. المفهوم التشغيلي: والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

### 1- مفهوم جودة التدقيق على مستوى الهيئات المهنية:

مفهوم جودة التدقيق الخارجي على مستوى الهيئات المهنية يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق، فهناك العديد من الدراسات سوف نحاول استعراض بعضها.

حسب نشرة معايير التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 فإن "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق" (القاضي وآخرون، 2014).

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار التدقيق SAS 99 "مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية"، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 2002، حيث أكد المعيار على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مدققين ممارسة الشك المهني والتي تتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة عن الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة التدقيق ورفع جودتها (رحماني، وسردوك، 2014).

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب التدقيق لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة التدقيق فيها، وهذا من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما:

- معيار رقابة الجودة الأول "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"؛
- معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية".

## 2- مفهوم جودة التدقيق الخارجي على مستوى الأكاديمي:

على المستوى الأكاديمي قدمت مجموعة من التعاريف المختلفة للباحثين، فلا يوجد تعريف متفق عليه لجودة التدقيق الخارجي في مختلف الدراسات الأكاديمية. فنجد من بين أهم التعاريف المقدمة لهذا المفهوم التعريف الذي قدمته (1981) DeAngelo باعتبارها أن "جودة التدقيق هي احتمال قيام المدقق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للشركة والتقرير عن هذه المخالفات والأخطاء الجوهرية" (DeAngelo، 1981).

قدم (1988) Palmrose تعريف لجودة التدقيق الخارجي باعتبار أنها "هي احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية" (2011)، (chadegani).

وحسب (1993) Davidson and Neu جودة التدقيق هي "قدرة المدقق على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل" (عوض، 2008).

أما Deis & Giroe فعرفا جودة التدقيق الخارجي على أنها "احتمالية أن يكشف المدقق الخارجي نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي لزبون والإبلاغ عنها" (النواس، 2008).

من مجمل التعاريف السابقة المقدمة لجودة التدقيق الخارجي فيمكننا أن نستخلص النقاط التالية:

- صعوبة تحديد تعريف مشترك لجودة التدقيق الخارجي لنظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين من جهة، وتعدد الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي من جهة أخرى؛

- إن مفهوم الجودة على أساس الالتزام بمعايير المهنية غير كاف للحكم على جودة التدقيق الخارجي؛

- إن مفهوم جودة التدقيق بناء على كفاءة واستقلالية المدقق غير كافي أيضا لتحقيق الجودة المطلوبة من كل الأطراف المهتمة بعمل المدقق الخارجي.

- يمكن تقديم تعريف لجودة التدقيق الخارجي على أنها " أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق الخارجي".

### 3- أهمية جودة التدقيق الخارجي

تعتبر الجودة مطلب أساسي في كل المنتجات والخدمات التي تقدم إلى مستعمليها، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة، نظرا لدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعناية المهنية اللازمة.

لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين فقيام المدقق بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم عند اطلاعهم على القوائم المالية للشركة والمصادق عليها من قبل المدقق الخارجي، أنها تمثل بصدق المركز المالي للشركة والأداء الحقيقي لها مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.

فجودة التدقيق الخارجي مصلحة مشتركة بين كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ويمكن تبيان أهمية جودة التدقيق الخارجي لهذه الأطراف فيما يلي (جبران، 2010):

- المدقق الخارجي: يهتم المدقق الخارجي بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وهذا بهدف تحسين سمعته وشهرته ووضع التنافسي في مجال عمله؛
- إدارة الشركة: تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة، ولهذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصداقية قوائمها المالية، مما يؤثر بالضرورة على القيمة السوقية للشركة ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في مصداقيتها؛
- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، خاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي سوف يكون له أثر على اتخاذ البنوك ومؤسسات التمويل القرارات السليمة فيما يخص إمداد الشركة بموارد المالية المطلوبة؛
- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بمنح تسهيلات ائتمانية بناء على معلومات الواردة في القوائم المالية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق الخارجي سوف يكون له تأثير على قراراتهم؛
- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانة لبعض الصناعات، فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق الخارجي بمستوى

عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بعملية التدقيق؛

- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة التدقيق إلى التزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع والمهتمين بها في مهنة التدقيق والخدمات التي تقدمها.

إن أداء عملية التدقيق بجودة عالية له أهمية كبيرة لكل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق الخارجي كما سبق ذكره، إضافة إلى ذلك فإن تبني مفهوم الجودة من طرف المدقق الخارجي عند أداء مهامه وتطبيق برامج رقابة الجودة يعطي تأكيدات معقولة لكل المهتمين بالمهنة بأنها تمت وفق المعايير والمتطلبات الدولية مما يقلل من فرص ارتكاب الأخطاء، كما يعطي مصداقية أكبر لمكتب التدقيق ويزيد من قدرته التنافسية مقارنة بالمكاتب الأخرى فيحافظ على عملاءه ويزيد من ثقتهم في أداءه.

المحور الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين القانوني نظرا للأهمية الكبيرة التي أولتها الهيئات الدولية لمهنة التدقيق خاصة في الفترة الأخيرة من خلال التأكيد على ضرورة أداء المهمة بكل فعالية وفاعلية، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بتوفير إرشادات عن أداء عملية التدقيق بأعلى مستوى الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة<sup>1</sup>، وكما وضعت البيانات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية معايير وإرشادات إضافية متعلقة برقابة الجودة لأنواع محددة من العمليات، حيث يتناول معيار 220 إجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية، ويرتكز هذا المعيار على أساس أن المؤسسة خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة<sup>1</sup>.

ففي 2009/12/15 أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي ISQC1\* المعيار الدولي لرقابة الجودة المعدل(1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ليحل محل المعيار السابق إصداره في 2006/06/15، ففي هذا المعيار المعدل قام المجلس بإضافة نطاق المعيار وتاريخ النفاذ، والهدف ضمن المقدمة فضلا عن التعريفات، والمتطلبات التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى (جمعة، 2011، ص 87).

يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويتكون نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات من أجل تزويد الشركة بتأكيد معقول فيما يخص: - امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف (IFAC، 2012، IAASB P40).

ينبغي أن تضع الشركة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات وإجراءات تتناول مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة، الموارد البشرية، أداء العملية، المراقبة.

ويجب على الشركة حسب متطلبات المعيار توثيق سياساتها وإجراءاتها وتبليغها إلى الموظفين في الشركة.

وفي ما يلي عرض لما جاء به المعيار الدولي لرقابة الجودة(1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة":

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة: ينبغي على مسؤولي القيادة في الشركة (المسئول التنفيذي الرئيسي، أو المجلس الإداري للشركاء في الشركة او ما يكافئه)(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين،2012، ص 43):

- وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات؛

- وضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل لهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، حيث حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني.

ويتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال قيادة الشركة، و التعليم والتدريب، و المراقبة. كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أنه ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك، وتمكن هذه السياسات والإجراءات الشركة القيام بما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين،2012، ص 44):

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها ؛
- تحديد و تقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية؛
- في حال كان مناسباً، الانسحاب من العملية حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلالية، وأن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.

3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة: ينبغي على شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات لأغراض تقييم ملائمة قبول عميل جديد أو الاحتفاظ بالعلاقة مع العميل الحالي وهذا بعد تأكد الشركة من أنها مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات اللازمة، وقادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل. وتقتضي هذه الإجراءات والسياسات ما يلي (جمعة، 2012، 101-102):

- أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضرورياً في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي؛
- في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدي قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة قبول العملية أم لا؛
- في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي على الشركة أن توثق كيفية حل القضايا.

- كما ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية، تتضمن هذه الإجراءات المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف واحتمالية الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل.

4- الموارد البشرية: لضمان أداء عملية التدقيق بجودة عالية يجب أن تتوفر الشركة على سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتلاكها عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية (لطفى، 2013، ص 95).

ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية\* معين ووضع سياسات وإجراءات الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة، ويجب أن يمتلك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور، كما ينبغي تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشرك (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، ص 46-47).

5- أداء العملية: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العملية مؤداه وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وان الشركة تصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ويجب أن تتضمن

---

\* شريك العملية (Engagement partner): الشرك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة، وهو الشخص الذي يحصل على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة، ومن جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.

هذه السياسات والإجراءات ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، ص 47-50):

- **التشاور:** ينبغي للشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول إجراء مشاوررة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، ويجب توفير الموارد اللازمة لإجراء المشاوررة ومن ثم توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاوررات والاستنتاجات الناتجة عنها وفي الأخير يجب تطبيق هذه الاستنتاجات التي تم توصل إليها؛

- **مراجعة رقابة جودة العملية:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي إجراء مراجعة رقابة الجودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للشركة، وتحديد المعايير التي ينبغي تقييم عمليات التدقيق على أساها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة العملية أم لا.

- **معايير أهلية رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة إجراءات وسياسات تتناول تعيين مراجعين لرقابة الجودة وتحديد أهليتهم من خلال المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمين، والحد الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته، هذه الأخيرة التي يجب أن تضمن الشركة المحافظة عليها، وأستبدال مراجع رقابة الجودة في حال إضعاف قدرته على أداء مراجعة موضوعية.

- **الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي وثائق حول أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخض مراجعة رقابة الجودة، واستكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ، وعدم إطلاع المراجع على أية مسائل غير

متخذ قرار بشأنها قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

- الاختلاف في الرأي: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لمعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم، أو التي تنشأ بين شريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية، تقتضي هذه الإجراءات توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وعدم وضع تاريخ على تقرير حتى البت في المسألة.

- وثائق العمليات: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فريق العمليات بالانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورة نهائية. كما ينبغي على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية والحفظ المأمون ونزاهة ووثاق العملية وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها. وعلى الشركة وضع سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقا لما يقضيه القانون أو النظام.

6- المراقبة: يجب على الشركة ان تضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة وتشمل ما يلي (جمعة، 2012، ص 128-136):

- مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة: ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام الجودة في الشركة، وتوكل هذه المهمة إلى الشريك أو الشركاء أو أشخاص آخرين يمتلكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة

في الشركة لتحمل المسؤولية ولا يجب أن يتم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون تدقيق رقابة الجودة في فحص العمليات.

- تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة: ينبغي أن تقيم الشركة تأثير حالات القصور التي تم اكتشافها نتيجة عملية المراقبة.

كما ينبغي أن تقوم الشركة مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة الجودة الخاص بها إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين الآخرين في الشركة وتتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها وصفا لإجراءات المراقبة التي تم أداؤها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراقبة ووصفا لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة أو حالات القصور الهامة ووصف للإجراءات المتخذة لمعالجة أو تعديل حالات القصور هذه.

- الشكاوي والادعاءات: ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات مهمة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع الشكاوي والادعاءات بأن العمل المؤدى من طرفها لا يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأيضا الادعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة. حيث يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الأخرى، وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين.

### المحور الثالث: جهود المنظمات المهنية المحلية لرقابة على جودة التدقيق

لقد اهتمت عدة منظمات مهنية في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق وبذلت جهودا حثيثة لتحسين الأداء والارتقاء به، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المراجعين بضرورة التقيد بها.

ومن أكثر المنظمات شهرة في هذا المجال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA.

1- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السبّاقة لمراقبة عمل المدققين فيها، ففي سنة 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA\*) بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)، واحتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي تتمثل في ما يلي (توماس، هنكي، 1989، ص 190-192):

- الاستقلالية: ويحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني؛

- تخصيص المراجعين على المهام: ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، والكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة التدقيق؛

- التشاور برأي الآخرين: ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات التدقيق التي تظهر من خلال عملية التدقيق عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب؛

- الإشراف: ويقصد به أن تقوم مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من مكتب التدقيق التخطيط لكل مهمة تدقيق، وفحص كافة أوراق التدقيق، والتقارير، والقوائم المالية، والجداول، والنماذج، والاستقصاءات؛

\* AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

- التوظيف: ويقصد به ان يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسة محددة للتوظيف، واختبار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يتقدم للتوظيف بالمكتب؛

- تنمية القدرات المهنية: ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق ان يضع السياسات، والإجراءات، وبرامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم للموظفين؛

- الترقية: ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى مستويات العالية قبل استيفائهم الخبرة، والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة المرفوعين إليها؛

- قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: ويقصد به أن يتبع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

عرف هذا المعيار عدة تغيرات ففي سنة 2010 صدر SQCS No. 8 معيار رقابة الجودة رقم 8 والذي قلص عناصر رقابة جودة التدقيق إلى ستة فقط والمتمثلة في (P2845، 2015 AICPA،):

- مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة؛
- متطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- قبول واستمرار علاقات العملاء وعمليات محددة؛
- الموارد البشرية؛
- أداء العملية؛
- المراقبة.

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Review Program ، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص (جبران، 2010).

2- مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW : في عام 1991 قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب التدقيق في إنجلترا وويلز. وتتمثل أهم العناصر لرقابة الجودة في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرار العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء (جبران، 2010).

3- المعهد المصري للمحاسبين القانونيين: تم إصدار المعايير المصرية للتدقيق والفحص المحدود ومهام التأكيد بموجب القرار الوزاري رقم 166 لعام 2008 (الوقائع المصرية، 2008) ، ويبلغ عددها 32 معيار بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمات التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم الرجوع إلى هذه الأخيرة في معالجة المواضيع التي لم تتناولها المعايير المصرية.

ولقد اهتمت الهيئة العامة للرقابة المالية بمراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالتدقيق وفحص المعلومات المالية والتاريخية للشركات، حيث قامت الهيئة بإصدار معيار يلزم المؤسسات والأفراد القائمين بأعمال التدقيق بوضع نظام

د. العايب عبد الرحمن  
أحططاش نشيدة  
لمراقبة الجودة بهدف التأكد من أن المؤسسة والعاملين فيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق ملائم للظروف، وأن القوائم المالية للشركات محل التدقيق تعكس حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال (نصر على، وشحاتة، 2015، ص 24).

يهدف معيار التدقيق المصري رقم "220" "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات المعلومات المالية التاريخية بما في ذلك مراجعة القوائم المالية، وبموجب هذا المعيار تلتزم المؤسسة بوضع نظام مراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكيد معقولة بأن المؤسسة والعاملين بها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسؤولين ملائمة للظروف.

حيث يقوم فريق العمل بتنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على عملية التدقيق، وتزويد المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة لتتمكن من تطبيق الجزء الخاص بمراقبة الجودة في المؤسسة والمتعلق بالاستقلالية من خلال الاعتماد على نظم المؤسسة (معيار التدقيق المصري رقم 220، 2008).

4- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA: قامت المملكة العربية السعودية في تاريخ 1412/5/13 هـ الموافق لسنة 1992 م بإصدار المرسوم الملكي رقم (م/12) والذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في مادته التاسعة عشر على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة، وهي عبارة عن هيئة مهنية مكونة من ما يقارب 5000 عضو (الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016).

وفي إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق والرفع من مستواها، أعدت لجنة مراقبة الأداء المهني برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق في المملكة، أعتد البرنامج من طرف مجلس إدارة الهيئة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2002، ص 2401).

ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المدققين بأحكام نظام المحاسبين القانوني ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وذلك بغرض تحسين مستوى الأداء المهني لمكتب المحاسبة، واستمرارية الأداء المهني الجيد، وزيادة فعالية الخدمات المهنية وزيادة الثقة في الخدمات المهنية.

ويجب على مكاتب المحاسبة قبول قيام فريق الفحص معين من الهيئة بتنفيذ الفحص وفقا لما يلي (الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016):

- فحص البيانات الدورية السنوية التي يقدمها مكتب المحاسبة؛
- فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وينفذ هذا الفحص كحد أدنى مرة كل ثلاث سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة، مرة كل خمس سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات أو المؤسسات الأخرى.

يتكون عناصر الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، التطوير المهني والتدريب لموظفي المكتب، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني، الفحص الداخلي الدوري.

ويتعين أيضا على مكاتب المحاسبة وفقا لما يتطلبه برنامج رقابة الجودة تزويد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خلال فترة لا تزيد على ثلاثة شهور من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، بالمعلومات والبيانات التي تمكن المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية لمكتب المحاسبة وطبيعتها، بشكل أولي عن مدى التزام أحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة خلال السنة المالية للمكتب (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2002)

### المحور الرابع: رقابة جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطور منذ الاستقلال ويعتبر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 آخر قانون ينظم المهنة، والذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر.

حيث نص القانون 10-01 المادة 2 منه أنه "يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون" (القانون 10-01، 2010).

كما نصت المادة 4 من نفس القانون على لأنه "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية" (القانون، 10-01، 2010).

كما نصت المادة 5 منه على أنه " تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة للجان متساوية الاعضاء والتي تتمثل في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات

د. العايب عبد الرحمان  
أحططاش نشيدة  
المهنية، ولجنة الاعتماد، ولجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة  
النوعية (القانون، 01-10، 2010).

تتولى لجنة مراقبة النوعية مهمة مراقبة نوعية الاعمال التي يقوم بها القائمين  
على المهنة التدقيق. حيث نصت المادة 27 من القانون 01-10 على أنه "يتعين على  
محافظ الحسابات او مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة  
النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل  
أقصاه خمسة عشر يوما" (القانون، 01-10، 2010).

بعد هذا القانون صدرت العديد من القرارات الموضحة لبعض النقاط الواردة في  
القانون، بالإضافة إلى هذا صدر قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24  
جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات (قرار مؤرخ في  
2013/06/24، 2014). والقرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 جانفي  
2014 الذي يحدد كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات (قرار مؤرخ في  
2014/01/12، 2014).

لضمان استقلالية المهنة التدقيق في الجزائر والتي تعتبر معيارا مهما لرقابة على  
جودة التدقيق الخارجي وضع المشرع مجموعة من النصوص القانونية التي تضمن  
ذلك نذكر منها ما يلي(القانون 01-10، 2010):

- المادة 26 من القانون 01-10 التي نصت على " نعين الجمعية العامة أو الجهاز  
المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات  
من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. ولقد فصل في الأمر  
مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 جانفي سنة  
2011، المتعلق بتعين محافظ الحسابات.

- والمادة 27 من نفس القانون التي نصت على أنه " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات".

- كما نصت المادة 37 من نفس القانون على أنه " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة. لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

فعند قيام الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة تعين مدقق الحسابات على أساس دفتر الشروط، وتحديد مدة عهده بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وكذلك تحديد الأتعاب من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة في بداية المهمة ولا علاقة لها بنتائج أعمال الشركة محل التدقيق، كل هذا يضمن أداء مهمة التدقيق بقدر كبير من الاستقلالية.

#### خاتمة

تعتبر رقابة جودة التدقيق الخارجي ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الحالية وبحث كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية عن صدق وموثوقية المعلومات المنشورة فيها، ونظرا لأهمية الرقابة على مهنة التدقيق وضعت الهيئات الدولية المنظمة للمهنة وكذا المنظمات المحلية مجموعة من المعايير لرقابة على المهنة، ركزت في معظمها على ما يلي:

- مسؤولية الإدارة في وضع مجموعة من السياسات والإجراءات متعلقة بالجودة

في مكتب التدقيق؛

- أهمية امتثال أعضاء مكتب التدقيق للمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي

والمهني؛

- ضرورة توفر مكتب التدقيق على الموارد البشرية الكافية وتتمتع بالكفاءة

اللازمة لأداء مهامها؛

- وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقة مع عملاء جدد واستمرار العلاقة مع

العملاء الحاليين؛

- ضرورة أداء مهمة التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والمهنية

المعمول بها؛

- وضع إجراءات خاصة بمراقبة سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالرقابة

على الجودة ومعالجة وتصحيح حالات القصور.

وفي الجزائر تقوم الدولة الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بالرقابة على مختلف

مهن المحاسبة منها التدقيق الخارجي عكس الدول الأنجلوساكسونية التي اوكلت

مهمة الرقابة على أداءها إلى الهيئات المهنية غير الرسمية، ففي الجزائر لم ترتقى بعد

مهنة التدقيق إلى المستوى الذي تعرفه المهنة في الدول المتقدمة.

المراجع:

المراجع باللغة العربية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، إصدارات المعايير

الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات

العلاقة، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012.

2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة، دارالصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

3. أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع

الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد

رقم 3، 2008.

- د. العايب عبد الرحمان  
أحططاش نشيدة
4. أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013.
5. ايمان حسين شاطر، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب التدقيق وأثارها على جودة الأداء المبي - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة 2006.
6. حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2014.
7. رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008.
8. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015.
9. محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18-19 ماي 2010.
10. معيار التدقيق المصري رقم "220"، مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية، الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008.
11. موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضير، بسكرة، العدد 35/34، 2014.
12. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، 2002.
13. وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.

14. قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 2.

15. قرار رقم 166، الوقائع المصرية، العدد 173 تابع (أ)، 28 جوان 2008.

16. قرار مؤرخ في 2014/01/12، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

17. قرار مؤرخ في 2013/06/24، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

المواقع الالكترونية الرسمية:

18. الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

<http://www.socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx>

19. الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،

<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx>

20. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program/No->

[2-Part-1.aspx](#)

المراجع باللغة الاجنبية :

21. AICPA، QC Section 10، A Firm's System of Quality Control، 2015، P 2845.

22. Arezoo Aghaei chadegani، Review of studies on audit quality، Intenational Conference on Humanities، Society and Culture IPEDR، Vol 20، IACSIT Press، Singapore، 2011، P 312.

23. IFAC ، IAASB، Handbook of International Quality Control، Auditing Review، Other Assurance، and Related Services Pronouncements، Part 1، International Federation of Accountants، USA، 2012،

24. Linda Elizabeth DeAngelo، Audit Size and Audit Quality، Journal of Accounting and Economics 3، North-Holland Publishing Company، 1981، P186.