



مساهمة أسلوب مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين"

**The role of peer review method in improving the quality of external audit
"A field study of a sample of external auditors"**

خيثري الخادم*، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، khitriifatiha@gmail.com

خليح هشام، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، hicham.khelidj@gmail.com

لزررق محمد، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، m.lazreg222@yahoo.fr

تاريخ الارسال: 2023/02/20	تاريخ القبول: 2023/06/12	تاريخ النشر: 2023/06/19	المؤلف المرسل: خيثري الخادم
---------------------------	--------------------------	-------------------------	-----------------------------

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومفهوم أسلوب مراجعة النظير، بالإضافة إلى التعرف على مدى ادراك محافظي الحسابات لأهمية تفعيل أسلوب مراجعة النظير كسبيل لتحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال اجراء دراسة ميدانية وذلك بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، وخلصت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين حول أهمية تفعيل أسلوب مراجعة النظير، وكذا معرفة الدور الكبير الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحقيق جودة التدقيق من خلال الإعتماد على أسلوب مراجعة النظير.

الكلمات المفتاحية: جودة تدقيق، مراجعة النظير، محافظي الحسابات.

Abstract :

The study aimed to shed light on the concept of external audit quality and the concept of the peer review method, in addition to identifying the extent to which auditors are aware of the importance of activating the peer review method as a way to improve the quality of external audit, by conducting a field study based on the statistical packages program on a sample of external auditors. In Algeria, the study concluded that there is an agreement between external auditors on the importance of activating the peer review method, as well as knowing the significant role played by auditors in achieving audit quality by relying on the peer review method.

Keywords: audit quality, peer review, external auditors.

* المؤلف المرسل: خيثري الخادم

1. مقدمة:

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية التي تنشرها المؤسسة هو تقديم معلومات مفيدة وموثوقة لمساعدة مستعمليها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعليه تظهر الحاجة لاستخدام معلومات ذات مصداقية حرصا على اتخاذ قرارات ذات جودة عالية، ومن أجل هذا يعتبر التدقيق الخارجي أبرز وسيلة من أجل التحقق من دقة وصواب ما تتضمنه هذه القوائم من معلومات. يعتبر محافظ الحسابات الشخص القائم بعملية التدقيق الخارجي ويتم تعيينه وفقا لإجراءات قانونية وتبعا لعدة شروط لزم توفرها في شخصه وذلك حتى يتمكن من موازنة مهامه، وبالإضافة إلى الشق القانوني تبرز أهمية تمتع محافظ الحسابات بمستوى عال من التحصيل العلمي والخبرة العملية بما يؤهله للقيام بهذه المهام، فممارسة مهنة التدقيق يختص بها أفراد على قدر كبير من الخبرة والمعرفة ويمارسون المهنة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ثم إصدار تقرير يوضح فيه رأيه الفني المحايد، وتمثل جودة أداء الأعمال التدقيقية التي قام بها محافظ الحسابات مطلباً أساسياً لمستخدمي القوائم المالية وهو ما يعرف بجودة التدقيق الخارجي، ويرى الكثير أن تفعيل أسلوب مراجعة النظر في بيئة التدقيق الجزائرية سيمثل أداة مهمة في تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، سعياً للتحقق من أداء الأعمال التدقيقية وفقاً لمعايير الأداء المهني المقبولة قبولاً عاماً، كما أن تدقيق أعمال مكتب من طرف مكتب آخر سيساهم في تبادل الخبرات وتحديد نقاط القوة والضعف على مستوى كل مكتب، وعليه ومما سبق ذكره يمكننا طرح الإشكالية التالية:

1.1. طرح الإشكالية:

ما دور أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

2.1. الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل هناك فهم وإدراك تام لمفهوم وكيفية تطبيق أسلوب مراجعة النظر لدى محافظي الحسابات؟
- ✓ هل هناك إدراك لأهمية أسلوب مراجعة النظر في حال تطبيقه لدى محافظي الحسابات؟
- ✓ هل يساهم تفعيل أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر؟

3.1. الفرضيات:

- ✓ لا يوجد فهم وإدراك تام لمفهوم أسلوب مراجعة النظر لدى محافظي الحسابات.
- ✓ يوجد إدراك لأهمية أسلوب مراجعة النظر لدى محافظي الحسابات.
- ✓ يساهم تفعيل أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات.

4.1. أهمية الدراسة:

-المساهمة في شرح أسلوب مراجعة النظر.

-معرفة أهمية الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحقيق جودة التدقيق من خلال الإعتماد على أسلوب مراجعة النظر.

5.1. أهداف الدراسة:

-التعرف على المفاهيم الرئيسية لأسلوب مراجعة النظر.

- ضرورة الإلمام بمفهوم جودة التدقيق.

- معرفة ادراك محافظي الحسابات بأسلوب مراجعة النظر.

6.1. منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة على معرفة الإطار النظري لأسلوب مراجعة النظر ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال التطرق الى الجانب النظري والمفاهيم الأساسية والجانب التطبيقي من خلال الاعتماد على دراسة إحصائية عن طريق برنامج الحزم الإحصائية SPSS.

7.1. الدراسات السابقة: وللوصول إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم التطرق إلى بعض الدراسات السابقة موضوع البحث ونذكر منها:

✓ **دراسة سهام أكرم عمر الطويل 2012:** وهي مذكرة ماجستير بعنوان "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة" وهي دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وهدفت الدراسة إلى معرفة تأثير متغيرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني للمدققين الخارجيين في قطاع غزة، ولدراسة الفرضيات تم تحديد دراسة ميدانية على عينة مقدره بـ 56 من مكاتب التدقيق في قطاع غزة، ومن أبرز النتائج أن حجم مكتب التدقيق، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية والمنافسة بين مكاتب التدقيق، السمعة الجيدة لمكتب التدقيق لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق الخارجي مثل كبر ، في حين أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وتقديم الخدمات الاستشارية، وأن من أكثر وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي أهمية هو وجود معايير للرقابة على الجودة داخل المكاتب، والتركيز على التعليم المهني المستمر.

✓ **دراسة فراس خضير الزبيدي 2014:** وهي مقال منشور بمجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين" هي دراسة ميدانية هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤداة في مكاتب التدقيق في العراق، وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استبانة تم تصميمها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من 60 مدقق خارجي، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها عدم وجود دليل تدقيق عراقي لجودة العمل التدقيقي تسترشد به مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى عدم اعتماد معيار التدقيق الدولي (220)، كما تم التوصل إلى أن ضعف دور نقابة المحاسبين والمدققين العراقية بتوجيه اهتمام المدققين الخارجيين بالحد الأدنى من متطلبات جودة العمل التدقيقي، وضعف الاهتمام الذاتي للعديد من المدققين الخارجيين بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي رغم إدراكهم بأهميتها.

✓ **دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل 2008:** وهي مذكرة ماجستير بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" وهي دراسة ميدانية، حيث توصل الباحث أن جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق توافق على أن خبرة فريق عمل التدقيق أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي بشكل عام، تلا ذلك الالتزام بمعايير التدقيق، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، فالسمعة المهنية لمكتب التدقيق، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق وعمليات التدقيق، أما بخصوص وسائل تحسين جودة التدقيق، فقد توصل البحث إلى عدم وجود اختلافات

معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة التدقيق الخارجي بواسطة مراجعة النظر، والرقابة على جودة التدقيق الخارجي بواسطة هيئة حكومية، والزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز مدققوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.

✓ **دراسة حسن شلقامي محمد 2014:** وهي مقال منشور بمجلة المحاسبة والمراجعة، بعنوان "مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة" وهي دراسة ميدانية هدفت إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وقد توصل الباحث إلى أنه من الضرورة توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي مثل تحديد كل شروط ومقومات فريق مراجعة النظر، كما أكد الباحث على ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل هذا الأسلوب لما له من أثر على تحسين جودة أداء الأعمال التدقيقية.

الجانب النظري للدراسة:

2. جودة التدقيق الخارجي:

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي بأنه تدقيق يتم من قبل جهة مستقلة عن المؤسسة من أجل الحصول على رأي فني محايد حول مدى صحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية لإعطائها مصداقية كي تنال القبول والرضا من طرف مستعمليها خاصة الأطراف الخارجية، وذلك من خلال فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية. (حيمش و عوماري، 2017، صفحة 644)

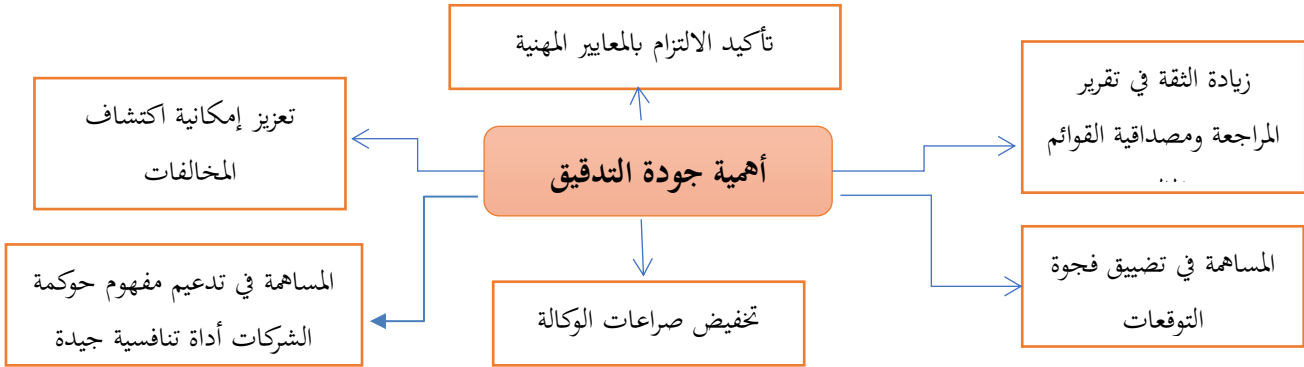
2.2 مفهوم جودة التدقيق: عرّف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها: "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح". (حميدات، 2002، صفحة 29)

جودة التدقيق لا يخرج مفهومها عن المفهوم العام للجودة فهي مجموعة الخصائص النوعية للعملية التدقيقية التي تؤدي إلى خدمة أطراف آخرين بدرجة مقبولة، وعلى أساس هذا المفهوم العام عرف مهدي جودة التدقيق بأنها "خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية". (محمد، 2014، صفحة 367)

تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها: "قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين". (salhi, 2010, p. 941)

3.2 أهمية جودة التدقيق: يمكن تلخيص أهمية جودة التدقيق في النقاط الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أهمية جودة التدقيق



المصدر: جربوع محمود يوسف، 2004، ص 367.

3. مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

إن مفهوم جودة التدقيق يتحدد وفقا لمستويين هما مفهوم عام ومفهوم تشغيلي، في حين اعتمد البعض على المفاهيم المطروحة من قبل الهيئات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وغيرها من المنظمات كما يرى البعض أن تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر أكاديمية يعتبر مفهوما مقبولا وقبل التطرق لهذه المفاهيم وجب علينا تحديد تعريف للقائم بالتدقيق الخارجي والذي يتمثل في محافظ الحسابات حيث عرفه المشرع الجزائري حسب القانون 01/10 "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (القانون رقم 01/10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 ، 2010).

محافظ الحسابات هو من المهنيين المسؤولين عن التحقق من حسابات الشركات، وشهادات انتظامها وصدقها، وعن التحقق من أن الحياة الاجتماعية تحدث في ظل الظروف العادية.

2.2 ويمكن توضيح كل هذا كما يلي:

1.3 المفهوم التقليدي لجودة التدقيق الخارجي: يعتبر **De Angelo** من الأوائل الذين قاموا بدراسة ومحاولة تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي، (Benoit , 2008, p. 179) حيث عرفها بأنها تقدير لاحتمالية قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (مصباح و موسى ، 2016 ، الصفحات 164-165)، من هذا التعريف يتضح أن تحقيق جودة التدقيق تعتمد على توفر شرطين أساسيين هما:

✓ اكتشاف الأخطاء والثغرات وعدم الانتظام في النظام المحاسبي للعميل، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه على مدى قدرة ومهارة القائم بأعمال التدقيق في اكتشاف الأخطاء؛

✓ تسجيل ما تم التوصل إليه في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه على استقلالية المدقق الخارجي وقدرته على الإفصاح عن كل الأخطاء وأوجه القصور.

وعليه وفق هذه المقاربة فإن جودة التدقيق الخارجي تركز على عاملي الكفاءة والاستقلالية وهو ما ذهب إليه الباحثان **Chemingui Makram Benoit PIGE & (2004)** فاكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي تتطلب الكفاءة والتأهيل والاستقلالية عند تسجيل المدقق لكل ما توصل إليه أثناء قيامه بأعماله في التقرير الذي يقوم بإصداره في نهاية عملية التدقيق وذلك كما يلي: (Chemingui, PIGE, & benoit, 2004, p. 222)

✓ كفاءة المدقق الخارجي ومدى قدرته على اكتشاف الخروقات؛

✓ استقلالية المدقق الخارجي؛

2.3. مفهوم جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية: قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم تعريف لجودة التدقيق الخارجي ومن أبرز هذه التعاريف ما يلي:

أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق الخارجي تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق. (عبد الوهاب و السيد ، 2013 ، الصفحات 380-381)

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي في المعيار الدولي للرقابة على تدقيق البيانات المالية (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق الخارجي تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتزامها بقواعد وسلوكيات المهنة، أي أن مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير أداء الأفراد داخل مهنة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل: (عبد الوهاب و السيد ، 2013 ، صفحة 118)

✓ النزاهة والموضوعية والاستقلال؛

✓ توافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها؛

✓ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة؛

✓ توافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمكاتب التدقيق؛

✓ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

3.3. أهداف تحقيق جودة التدقيق الخارجي: يمكن إجمال هذه الأهداف في: (جدعان فرقد ، 2016)

✓ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛

✓ تخفيض تكاليف الوكالة والتبرير؛

- ✓ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- ✓ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات؛
- ✓ تحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية؛
- ✓ زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية؛
- ✓ المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

4. أسلوب مراجعة النظر:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) بإصدار برنامج مراجعة النظر في الولايات المتحدة الأمريكية حيث قامت بتطوير برنامج يهدف إلى تقييم عمل المدققين الخارجيين، وقد حظي برنامج مراجعة النظر بنجاح ملحوظ منذ تأسيسه سنة 1991 م، (عاطف و حازم ، 2012، الصفحات 791-792) ويمكن التطرق إلى أسلوب مراجعة النظر كما يلي:

1.4 مفهوم مراجعة النظر: لقد تناولت العديد من الدراسات موضوع مراجعة النظر ومن بين هذه التعاريف:

ويقصد به قيام مكتب تدقيق ما بتقييم عمل مكتب تدقيق آخر وتقييم مدى التزامه بمتطلبات تحقيق الجودة، وهو الفحص الذي يتم بواسطة مكتب محاسبة وتدقيق لفحص مدى التزام مكتب محاسبة وتدقيق آخر بنظم رقابة الجودة الموضوعية، ويتمثل الهدف منه في تحديد والتقرير عن ما إذا كان مكاتب المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وإذا لم يخضع المكتب لفحص النظر يفقد كل الأعضاء بما أهليتهم كأعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين. (أمين السيد، 2007، صفحة 421)

2.4 أهمية مراجعة النظر: ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظر في النقاط التالية: (شلقامي، 2014، الصفحات 78-80)

- ✓ تعتبر مراجعة النظر أحد وسائل الرقابة على جودة التدقيق حيث تساعد في تقييم أداء مكتب التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن الضروري اشتراك مكتب التدقيق في برنامج مراجعة النظر كمتدرب، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً أوضح فيه أن الهدف من مراجعة النظر هو تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة داخل مكتب التدقيق يتم تطبيقه ويتفق بكفاءة مع معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة.
- ✓ تفيد مراجعة النظر في التحقق من قيام مكتب التدقيق بمراحل عملية التدقيق وفقاً لمعايير الأداء المهني مما يسمح لمكاتب التدقيق بزيادة المعرفة لديه بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة الرغبة لدى هذا المكتب في تنفيذ تلك المعايير والقواعد أثناء أداء عملية التدقيق؛
- ✓ إن القيام بمراجعة النظر وفقاً لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظر الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد المتهنين للتدقيق على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية التدقيق، كما أنه يساعد في التوثيق المستندي لعملية؛
- ✓ تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة التدقيق وتحسين جودتها؛

- ✓ تفيد مراجعة النظر في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب التدقيق المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج؛
 - ✓ تفيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالاطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب التدقيق بتنفيذها؛
 - ✓ إن وجود مزايا تميز مكتب التدقيق الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظر مقارنة بغيره من مكاتب التدقيق غير الحاصلة على تلك الشهادة تجعل تلك المكاتب حريصة على الاشتراك في برنامج مراجعة النظر وتنفيذ متطلباته أثناء القيام بعملية التدقيق.
 - ✓ تفيد مراجعة النظر في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق نتيجة لتحسين جودة الأداء، حيث أنه كلما انخفض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق لذلك على تحسين جودة أعمال المكتب، كما أن إلزام مكتب التدقيق بالرد على ملاحظات النظراء يعد أداة فعالة للارتقاء بالمستوى المهني، وفي المقابل فإن عدم اجتياز مكتب التدقيق لاختبار برنامج مراجعة النظر مع إصدار تقرير مراجعة النظر غير نظيف من شأنه أن يعرض المكتب لعقوبات تأديبية انضباطية وشطب عضويته من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
 - كما أن العديد من الأطراف تهتم كثيرا بتقرير مراجعة النظر بحيث أنه يتم استخدامه بواسطة كل مما يلي: (شلقامي، 2014، صفحة 81)
 - الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بالفحص وذلك لاستخدام ذلك التقرير في إثابة أو لفت نظر مكتب التدقيق الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.
 - لجان التدقيق وذلك فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع مدقق خارجي.
 - مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظر وذلك من أجل الوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- 1. الانتقادات لمراجعة النظر:** على الرغم من تعدد المزايا التي يتيحها اعتماد مراجعة النظر إلا أن ذلك لا يغفل وجود بعض الانتقادات وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يلي:
- ✓ قد يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، بحيث قام قسم مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالسماح لمكتب التدقيق أن يختار المكتب الذي يقوم بتدقيق أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المدقق القائم بالفحص، وهذا ما يؤثر على موضوعية تقرير الفحص؛
 - ✓ يتم القيام بمراجعة النظر بواسطة أشخاص غير متفرغين لهذا العمل وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.
- 3.4. العوامل التي تؤثر في تفعيل مراجعة النظر:** يشير الباحث إلى أن تفعيل من مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة عملية التدقيق يتأثر بالعوامل التالية:

- ✓ وجود المعاهد العلمية والمهنية المتخصصة في مجال التدقيق؛
- ✓ وجود قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق؛
- ✓ ثقافة المجتمع؛
- ✓ الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب التدقيق؛
- ✓ التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات؛

4.4. فحص النظر:

يعرف فحص النظر على انه تقييم أداء مكتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق الأخرى. وفي تعريف آخر تشير إلى قيام مكتب تدقيق خارجي تابع لهيئة معينة بمراجعة مكتب خارجي آخر للتدقيق تابع لنفس الهيئة. قامت المنظمات بإعداد نظام يهدف إلى مراقبة وتقييم نشاط مكاتب التدقيق وقد أطلق على هذا النظام بتدقيق النظر أو القرين، أو تدقيق من طرف ثالث، والذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية، ويهدف إلى تحسين جودة الممارسات من قبل مكاتب التدقيق توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات التدقيق.

يرجع اهتمام مكاتب التدقيق بأسلوب بفحص النظر إلى:

- زيادة الدعاوى القضائية ضد المدققين في الدول المتقدمة.
- عدم الالتزام بالمعايير المهنية.
- حاجة مستخدمي المعلومة المالية إلى تقارير تدقيق ذات جودة عالية.
- صعوبة قياس جودة الأداء المهني.

5.4. منافع فحص النظر:

يؤدي فحص النظر إلى تحقيق منافع لكل من المهنة ومكاتب التدقيق حيث:

أ. المهنة:

- إبداء رأي فني محايد.
- تحقيق المزيد من رقابة الجودة والرتقاء بمستوى المهنة.
- انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية.
- المساعدة على تحقيق التنظيم الذاتي للمهنة والقضاء على فكرة التدخل الحكومي في شؤون المهنة نتيجة توفير حافز للالتزام بالمعايير المهنية.
- تحقيق وفاء المهنة اتجاه الجمهور لاستعادة الثقة بها.

ب. مكتب التدقيق:

- تحسين سمعة مكتب التدقيق.
- الحصول على مكانة جيدة بين أعضاء المهنة في حالة حصوله على تقرير نظيف.

- زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.

- إمكانية مواجهة المنافسين.

- تقليل عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق نتيجة تحسين جودة الأداء.

6.4. عيوب فحص النظر:

- غياب الموضوعية والحياد من المكتب الفاحص.

- قيام المكتب الخاضع للفحص باختيار المكتب الذي يقوم بإجراء فحص النظر له، وهذا قد يؤدي إلى التأثير من جانبه على تقرير الفحص.

- تركيزه على الشكل دون المضمون واعتماده على أفراد غير متفرغين لهذا العمل بل قد يكونوا غير صالحين للقيام به.

- الاطلاع على اسرار المكتب الخاضع للفحص مما يجعله عرضة للمخاطر.

- تعرضه للكثير من الاتهامات خاصة بعد انهيار شركة انرون الأمريكية وشركة وورلد كوم للاتصالات وغيرها مما أفقده الثقة.

5. الجانب الميداني للدراسة:

وهي تمثل الجانب التطبيقي للدراسة وتتضمن عرضا لتحليل البيانات واختبار للفرضيات وذلك بعد الحصول على إجابات المستجوبين واستعراض نتائج الاستبانة الموزعة، وبالقيام بالمعالجة الإحصائية للبيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS 20).

1.5. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على استمارة الاستبانة بوصفها مصدرا رئيسيا لجمع البيانات، حيث اعتمد سلم ليكارت الحماسي، وتم اختبار صدق أداة القياس وثباتها من خلال عرض الأداة على عدد من المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص، وقد أبدوا آرائهم واقتراحاتهم والتي على أساسها استقرت على وضعها الحالي وتم توزيعها على العينة المبحوث عنها، كما تم استعمال معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، وكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ 91.40% وبذلك تقبل نتائج التحليل المبنية على هذه الاستمارة.

2.5. أدوات التحليل الإحصائي: سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيًا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة، ثم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة المتوسط العام لإجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان.

3.5. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون المجتمع الكلي لهذه الدراسة من المدققين الخارجيين، حيث تم توزيع الاستبيان على 42 مدققا خارجيا ليشكلوا عينة هذه الدراسة، وجاءت خصائصها العامة كما يتضح من مخرجات برنامج (SPSS 20) على النحو التالي:

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:** تمثل نسبة 90.50% من عينة الدراسة ذكور بينما الباقي 9.50% إناث ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال التدقيق في الجزائر هم ذكور.

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب العمر:** تكون عينة الدراسة ما نسبته 19.1% أفراداً أعمارهم ما بين 31-40 سنة، في حين تمثل نسبة 28.60% أفراداً تتراوح أعمارهم ما بين 41-50 سنة، بينما تمثل نسبة 52.40% من عينة الدراسة أفراداً أعمارهم أكثر من 50 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سناً وذلك بافتراض أن مهنة التدقيق تحتاج إلى توفر الخبرة وعدد من السنوات من مزاوله المهنة لاكتساب القدرة والكفاءة على القيام بمهام التدقيق المختلفة.

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:** تمثل نسبة 7.10% أفراداً مساهم المهني خبير حسابات، في حين تمثل نسبة 92.90% أفراداً يمثل مساهم المهني محافظ حسابات، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالتدقيق ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم لتعبئة هذه الاستبانة.

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:** تمثل نسبة 23.8% أفراداً لديهم خبرة مهنية ما بين 6 إلى 10 سنوات، وكانت نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 11 إلى 15 سنة 28.60%، وتمثل نسبة 47.60% الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال التدقيق.

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:** يتضح من مخرجات برنامج (SPSS 20) إلى أن 71.4% من عينة الدراسة يحملون شهادة الليسانس، في حين 16.70% من عينة الدراسة يحملون شهادة الماجستير، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبين والذين يحملون شهادة الدكتوراه 4.80%، ومثلت 7.10% الأشخاص الذين يحملون شهادات أخرى، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

4.5. تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات: خلال هذا الجزء من الدراسة سيتم تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المقدمة لهم، باستخدام قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كأداة للتقييم وفي هذا الصدد، وقصد تبويب قيم المتوسط الحسابي ضمن فئات تقييم، سيتم استخدام المعادلة التالية:

$$(\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}) / (\text{عدد القيم}) = 5 / (1 - 5) = 0.8$$

وعليه تصبح فئات التقييم محدد بالمجالات التالية:

التقييم الأول - ضعيف جداً: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1، 1.8] وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقاً.

التقييم الثاني - ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [1.8، 2.6] وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة.

التقييم الثالث - متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [2.6، 3.4] وتعني إما أن نصف المستجوبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.

التقييم الرابع - حسن: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [3.4، 4.2] وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

التقييم الخامس - جيد: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [4.2، 5] وتعني أن القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

أ. المحور الأول: فهم وإدراك لمفهوم أسلوب مراجعة النظر: يوضح الجدول رقم (1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفرقات فهم وإدراك لمفهوم أسلوب مراجعة النظر:

الجدول (1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارة المتعلقة بفهم وإدراك أسلوب مراجعة النظر.

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
متوسط	1.645	2.690	1 يتميز مفهوم أسلوب مراجعة النظر بكونه متداولاً بشكل واسع بين مكاتب التدقيق.
جيد	1.242	4.333	2 يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر إلى فهم وإدراك لمفهوم أسلوب مراجعة النظر.
ضعيف جدا	1.195	1.714	3 تسعى الهيئات القانونية والمهنية المتخصصة والأكاديميين في مجال التدقيق في الجزائر إلى تحديد محتويات ومتطلبات تفعيل أسلوب مراجعة النظر.
حسن	1.595	3.547	4 يعد انخفاض مستوى الأتباع من أسباب عدم تداول مفهوم أسلوب مراجعة النظر.
ضعيف جدا	1.371	2.142	5 تسعى مكاتب التدقيق في الجزائر لتكوين فرق تدقيق متخصصة تعمل على تبني أسلوب مراجعة النظر.
ضعيف جدا	1.286	1.833	6 تقوم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب التدقيق التي تعمل على تبني أسلوب مراجعة النظر.
ضعيف جدا	1.250	1.738	7 تهمم مكاتب التدقيق في الجزائر بتبني أساليب التدقيق الجديدة للتدقيق كأسلوب مراجعة النظر.
ضعيف	1.141	2.571	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

يوضح الجدول رقم (1) أن الفقرة "يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر إلى فهم وإدراك المعنى ومفهوم أسلوب مراجعة النظر" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جدا (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي لها 4.333 والانحراف المعياري 1.242، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "تسعى الهيئات القانونية والمهنية المتخصصة والأكاديميين في مجال التدقيق في"

الجزائر إلى تحديد محتويات ومتطلبات تفعيل أسلوب مراجعة النظر " بمستوى أهمية يكاد يكون معدوم (ضعيف) حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 1.714، 1.195.

5.5. اختبار الفرضية الأولى: يوجد فهم وإدراك لمفهوم أسلوب مراجعة النظر: بالنسبة إلى اختبار الفرضية الأولى وبناء على نتائج الجدول رقم (1) كانت قيمة المتوسط الحسابي 2.571 أما الانحراف المعياري فكان 1.141 وبالتالي يتبين لنا عدم وجود فهم وإدراك كبير لمفهوم أسلوب مراجعة النظر، وعليه فقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى.

ب. المحور الثاني: مدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا أسلوب مراجعة النظر: يوضح الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا أسلوب مراجعة النظر:

الجدول (2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بمدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا أسلوب مراجعة النظر.

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
حسن	0.763	4.381	8 يؤدي تبني أسلوب مراجعة النظر إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
حسن	0.790	3.904	9 يؤدي تبني أسلوب مراجعة النظر إلى زيادة شهرة وتحسين سمعة مكاتب التدقيق.
حسن	1.371	4.142	10 يسمح تقاسم المسؤولية عن تقرير التدقيق عبر تفعيل أسلوب مراجعة النظر بتخفيف ضغوط ممارسة مهنة التدقيق لدى المدققين الخارجيين.
جيد	0.739	4.452	11 يسمح أسلوب مراجعة النظر بإكساب أفراد مكاتب التدقيق خبرة عملية عن طريق تبادل للخبرات بين مختلف مكاتب التدقيق.
جيد	0.734	4.404	12 يؤدي تبني وتفعيل أسلوب مراجعة النظر في مكاتب التدقيق إلى تقليص فجوة التوقعات بين تقرير المدقق الخارجي ومختلف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة المدققة.
متوسط	1.722	3.238	13 يسمح تبني أسلوب مراجعة النظر بالارتقاء بالمنافسة في مجال خدمات التدقيق الخارجي.
حسن	1.019	4.086	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

نلاحظ من نفس الجدول أن الفقرة "يسمح أسلوب مراجعة النظر بإكساب أفراد مكاتب التدقيق خبرة عملية عن طريق تبادل للخبرات بين مختلف مكاتب التدقيق" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جدا (جيد)، حيث كان المتوسط

الحسابي لها 4.452 والانحراف المعياري 0.739، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يسمح تبني أسلوب مراجعة النظر بالارتقاء بالمنافسة في مجال خدمات التدقيق الخارجي" بمستوى أهمية يكاد متوسط حيث كان المتوسط الحسابي 3.285 والانحراف المعياري 1.686.

6.5. اختبار الفرضية الثانية: يوجد إدراك لأهمية ومزايا أسلوب مراجعة النظر: أما بالنسبة إلى اختبار الفرضية الثانية وبناء على نتائج الجدول رقم (2) حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.094 أما الانحراف المعياري فكان 1.013 وبالتالي يتبين لنا وجود فهم وإدراك كبير لأهمية ومزايا أسلوب مراجعة النظر في حال تطبيقه، وعليه فقد تم إثبات صحة الفرضية الثانية.

ت. المحور الثالث: يساهم تبني أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي: يوضح الجدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ل فقرات مساهمة أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين: الجدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بمساهمة أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
14	4.190	1.329	حسن
15	4.357	1.007	جيد
16	4.142	1.180	حسن
17	4.381	0.961	جيد
18	4.404	0.964	جيد

19	يضمن أسلوب مراجعة النظر قيام المدقق الخارجي بعمله وفق مستويات أداء عالية نظرا لعلمه بقيام مكتب تدقيق آخر بتقييم لأدائه وجهده المبذول.	4.166	1.102	حسن
20	يسمح أسلوب مراجعة النظر بإعداد تقارير تدقيق ذات جودة تضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور وتحسين جودة القرارات المتخذة.	4.428	1.085	جيد
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام				
		4.295	1.089	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

نلاحظ من الجدول رقم (3) أن الفقرة "يسمح أسلوب مراجعة النظر بإعداد تقارير تدقيق ذات جودة تضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور وتحسين جودة القرارات المتخذة" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جدا (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي لها 4.428 والانحراف المعياري 1.085، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يمكن أسلوب مراجعة النظر من تحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترض المدقق الخارجي خلال ممارسة أعماله التدقيقية مما يحسن جودة أدائه لهذه المهام" بمستوى أهمية حسن حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4.142، 1.180.

7.5. اختبار الفرضية الثالثة: يساهم أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين: أما فيما يتعلق باختبار الفرضية الثالثة وبناء على نتائج الجدول رقم (3) حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي 4.295 أما الانحراف المعياري فكان 1.089 وبالتالي يتبين لنا أن أسلوب مراجعة النظر يساهم بشكل كبير ومهم في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وعليه فقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة.

6. الخلاصة:

1.6. النتائج: بعد تحليل نتائج الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ إن المدققين الخارجيين في الجزائر لا تتوفر لديهم المعرفة الكاملة بأساليب التدقيق الحديثة.
 - ✓ أن ممارسة الأعمال التدقيقية في الجزائر تتم وفق لمعايير متعارف عليها بعيدا عن أي معايير طرق منهجية حديثة.
 - ✓ وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين في حول أهمية أسلوب مراجعة النظر في حال تطبيقه وفهمه.
 - ✓ يسمح تبني الأساليب الجديدة في مجال التدقيق الخارجي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- 2.6. التوصيات:** وانطلاقا من هذه الدراسة ونتائجها يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ✓ العمل على إجراء المزيد من الدراسات في أساليب التدقيق الحديثة.
 - ✓ العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب التدقيق المحلية لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية التي تمكنها من توفير مقومات تبني هذا الأسلوب.
 - ✓ ضرورة القيام بتنظيم دورات تدريبية وندوات ومؤتمرات التي تعالج مواضيع التدقيق الحديثة

7. قائمة المراجع:

- أحمد لطفي أمين، (2007)، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 421.
- جدعان فرقد فيصل، (2016)، "دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، جامعة المثنى، محافظة المثنى، العراق، ص 51.
- حسن النور، حسن البشير، (2017)، "مراجعة النظر وأثرها على جودة التدقيق الخارجي"، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، النيلين السودان، ص 33.
- حسن شلقامي، محمد، (2014)، "مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة" دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 1، جامعة بني سويف، بني سويف، مصر، ص ص 78-80.
- حميمش نرجس، عوماري عائشة، (2017)، "أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية -دراسة ميدانية بينك الفلاحة والتنمية الريفية"، ص 644.
- عاطف إسحق أبو زر، حازم محمد طه، (2012)، "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ص ص 791-792.
- عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد، شحاتة، (2013)، "معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 380-381.
- محمد عبد الكريم، محمود، (2014)، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، ص 367.
- مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد، أحمد، (2016)، "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، ص ص 164-165.
- القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- Benoit pige, (2012), "**gouvernance, contrôle et audit des organisations**", Edition Economica, paris, France, p179.
- Chemin gui makram, pige, benoit, "**la qualité de l'audit analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée**", congrès de normes et mondialisation, université de Franche-Comté, France, p 222.
- Inspectors General, March (2009), "**Guide for Conducting External peer Reviews of the Organizations of the Federal Offices of Inspector General**".
- Legal Aid Agency, April (2013), "**Independent peer Review of Legal Advice and Work**", Final process Paper.
- Raroer, (2010), "**John, Audit committee policy statement on systems of Quality Control and the External peer Review**".
- Salhi Mahdi, (2012), "**an investigation of the effects of audit quality on occural reliability of listed companies on Tehran stock exchange**", Islamic university review of international comparative management, p 941.