



# آفاق اقتصادية Āfāqiqtiṣādiyyat

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن  
كلية الاقتصاد-الخمس / جامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

## أثر عمل المراجع الداخلي الليبي على جودة المراجعة الخارجية

د. خالد علي المقصبي  
كلية الاقتصاد/ جامعة بنغازي - ليبيا  
د. ناصف محمد سعد  
كلية الاقتصاد / جامعة بنغازي - ليبيا

المؤلفون Authors

### Cite This Article:

اقتبس هذه المقالة (APA):

المقصبي، خالد علي و سعد، ناصف محمد (2024)، أثر عمل المراجع الداخلي الليبي على جودة  
المراجعة الخارجية، مجلة آفاق اقتصادية، 10 [1] 26-58.

## أثر عمل المراجع الداخلي الليبي على جودة المراجعة الخارجية

### الملخص

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير أداة استبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة ومن ثم تحليلها واختبارها احصائياً، حيث تم توزيعه على عينة من المراجعين الخارجيين بمدينة بنغازي والبالغ عددهم (59) مراجعاً خارجياً. وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات المتحصل عليها من المراجعين الخارجيين، حيث تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى استخدام النسبة المئوية، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (Z) للعينة الواحدة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود دور وأثر لوظيفة ومهام المراجعة الداخلية في المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، كما تم اقتراح بعض التوصيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

الكلمات الدالة: المراجع الداخلي؛ المراجع الداخلي الليبي؛ جودة المراجعة الداخلية.

## **The role and impact of the internal audit function in contributing to improving the quality of external auditing**

### **Authors**

**Dr. Nasef M. Saad Abdegadr  
Dr. Khalid Ali Ahmed Almugassabi  
Benghazi University- Libya**

### **Abstract**

This study seeks to identify the role and impact of the internal audit function in contributing to improving the quality of external auditing. To achieve the objective of the study, a questionnaire tool was developed as a means of collecting the necessary data and then statistically analyzing and testing it. The questionnaire was distributed to a sample of external auditors in the city of Benghazi, numbering fifty – nine external auditors. To test the hypotheses of the study, the (Z) test was used, and the data obtained from the study sample were descriptively analyzed using the measures of central tendency and dispersion in addition to the percentage. The results of the study concluded that there is a role and impact of the function and tasks of the internal audit in contributing to improving the quality of the external audit, and some recommendations related to the subject of study were proposed.

**Keywords:** internal auditor, Libyan internal auditor, external auditing.

## 1. مقدمة:

تعد المراجعة الداخلية إحدى أدوات الأنظمة الرقابية بالمؤسسات الاقتصادية وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التطابق بين النتائج والمعايير المخططة لتحديد الانحرافات"، وتشير الأدبيات المالية إلى الحاجة المتزايدة لتنسيق بين عمل المرجع الداخلي للشركات وعمل المراجع الخارجي كأحد الأساليب الهامة والمتاحة لتحسين جودة المراجعة و الخارجية كلما أمكن ذلك، ويلاحظ خلال السنوات الأخيرة أن هناك حالة متزايدة من حالة عدم الرضا والثقة من الأطراف الخارجية على أداء المرجعين الخارجيين مما يترتب عنه تزايد ضغوط هذه الأطراف المستفيدة والتي لها مصالح مالية في الشركات من أجل تحسين جودة عمل المراجع الخارجي (حجازي، 2010، ص 11).

وتُعد التقارير المالية السنوية التي تعرضها الشركات أداءه هامة ومصدراً رئيسياً للبيانات والمعلومات التي يستخدمها أطراف مختلفة كالمستثمرين الحاليين والمرقبين وغيرهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (رضا وأحمد، 2012، ص 737: بقيلة وزلوم، 2019، ص 121). كما تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق وظيفة الاتصال في المحاسبة، فهي تهدف إلى توفير المعلومات التي تستخدم في تقييم أداء الشركة ومركزها المالي وتدققها النقدية (سيد وآخرون، 2020، ص 665؛ أبو ظهير وبيوض، 2020، ص 180). ولكي تكون القرارات سليمة ورشيده لا بد أن تتسم هذه التقارير وما تشتمل عليه من معلومات مالية ومحاسبية بالجودة، وفي هذا الخصوص أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عام (1980) النشرة رقم (2)، والتي بينت الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المالية، وقد اشتملت على خاصيتين رئيسيتين وهما الملائمة والموثوقية، ويتفرع كل منهما إلى عدد من الخصائص الفرعية (حنان، 2003، ص 182 - 187)، وتشكل هذه الخصائص الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها وذات جودة عالية (جوهر، 2011، ص 113؛ كلبونة، 2016، ص 864؛ عبد السيد، 2012، ص 100). وقد أدت ظهور الشركات المساهمة إلى انفصال الملكية عن الإدارة وعدم قدرة الملاك أو المساهمين على متابعة أنشطة الشركات بشكل مباشر، بالإضافة إلى ظهور مشاكل الوكالة، والتي منها تعارض المصالح بين الإدارة والملاك (عيطة، 2020، ص 3). كما أن الإدارة قد تسعى إلى التلاعب بالتقارير المالية من خلال اتباع طرق عديدة بهدف تعظيم مكاسبها على حساب الملاك مما يؤثر على جودة التقارير المالية ومصدقيتها (Gulzar and Wang, 2011, p 134). (Pham et.al, 2017, p 430: عطوة وعبد، 2019، ص 22).

هذا التضارب في المصالح وانتهازية الإدارة لتحقيق مصالحها أدت إلى حاجة الملاك أو حملة الأسهم إلى المراجعة الخارجية كجهة مستقلة للاطمئنان على المعلومات التي تقدم إليهم من الإدارة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى تعدد الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية شكل حافزاً آخر لوجود مهنة المراجعة (زريقات، 2010، ص 210). يقوم المراجع الخارجي بإضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية من خلال تقرير المراجعة الذي يشتمل على رأيه بخصوص عدالة تمثيل هذه التقارير للوضع المالي للشركة ونتائج أعمالها (سيد وآخرون، 2020، ص 665). وتبرز أهمية المراجعة الخارجية من خلال الحد من مشكلات الوكالة وتحسين جودة التقارير المالية وتخفيف عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي التقارير المالية، وبالتالي يلعب المراجع الخارجي دوراً هاماً وجوهرياً في حصول مستخدمي التقارير

المالية على معلومات موثوقاً بها لترشيد قراراتهم المختلفة ، وعليه فإن الأمر يتطلب القيام بعملية المراجعة بجودة عالية حتى تكون مخرجاتها عالية الجودة بالإضافة إلى ضمان جودة المعلومات المفصّل عنها من قبل الشركات ( عيطة ، 2020 ، ص 3-15 ) ، كما أن اعتمادية التقارير المالية تعتمد إلى حد كبير على جودة المراجعة ( Tavakolnia & Makrani , 2015 , p 18 ).

## 2. مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة الدراسة في فحص وتبسيط الضوء على طبيعة العلاقة بين المراجع الداخلي الليبي في الشركات الليبية و المراجع الخارجي لحسابات هذه الشركات حيث ان فشل المراجع الخارجي يترتب عليه احياناً فشل و افلاس بعض الشركات خاصة في الدول النامية (مبارك، 2012 ، ص 10)، حيث ان اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند قيامه بعمليات تدقيق الحسابات لإبداء رايه الفني حول عدالة القوائم المالية في تمثيلها نتيجة النشاط والمركز المالي من القرارات الجوهرية والهامة لغرض زيادة كفاءة عمله وتخفيض تكاليفه ( إبراهيم، 2013، ص 48 ) وفي هذا السياق فقد اكد مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة بالولايات المتحدة الامريكية (PCAOB) سنة 2007 على أهمية عمل المراجع الداخلي كأحد الأدوات الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتحسين عمله و تخفيض تكاليفه وذلك من خلال تخفيض تكرار العمل المتعلق بتقييم عناصر الرقابة الداخلية للشركات وقد تم التأكيد على هذا التنسيق خاصة في الدول النامية (مبارك، 2012، ص 35) .

من خلال العرض السابق تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

" ما هو تأثير عمل المراجع الداخلي للشركات الليبية على تحسين جودة خدمات المراجع الخارجي الليبي؟ "

## 3. الدراسات السابقة :

توجد عدة دراسات سابقة في هذا السياق والتي اهتمت بدراسة طبيعة العلاقة بين عمل المراجع الداخلي للشركات وطبيعة عمل المراجع الخارجي من حيث تحسين عمله وتقليل تكاليف عمليات المراجعة منها ما يلي:

يرى Krishnamoorthy (2002) أن الاستخدام الأمثل لعمل المراجع الداخلي يمكن أن يحسن من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، كما قامت دراسة **Haron, et. al. (2004)** بتوزيع استبيان على عينة من ( 118 ) مراجع خارجي في دولة ماليزيا وأثبتت ان اعتماد المرجعين الخارجيين محل الدراسة على عمل المراجع الداخلي للشركات بشكل مباشر أدى الى تقليل تكاليف عملية المراجعة الى أدنى حد ممكن. ويرى **Felix, et. al. (2005)** أنه مع وجود مراجعة داخلية ذات جودة سيكون هناك رقابة قوية ومخاطر أقل ، وبالتالي سينعكس ذلك على طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الخارجية ، بالإضافة إلى أن عملية المراجعة سوف تكون مستمرة على مدار السنة بدلاً من نهاية السنة المالية . ويعتقد **Edge و Farley (1991)** أن هناك منفعتين يمكن أن يجنيهما المراجع الخارجي من استخدام عمل المراجع الداخلي وهما ما يلي :

1) تخفيض الوقت المطلوب للمراجعة الخارجية، وبالتالي تكلفة عملية المراجعة.

2) تحسن في جودة المراجعة الخارجية، خاصةً عندما يركز المراجع الداخلي على فحص نظام الرقابة الداخلية ووظيفة إعداد التقارير المالية بعمق وبشكل مستمر، إضافةً إلى أن المراجع الداخلي عندما يكون ملماً بالمنظمة ونظامها المحاسبي، فإن جودة المراجعة الخارجية سوف تتحسن.

بين معيار المراجعة ( 5 , AS ) الصادر عن مجلس المراقبة المحاسبية للشركات العامة ( PCAOB ) أن المراجعين الخارجيين سيكونون أكثر فاعلية عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية ( PCAOB, 2007 ) ، أما Schneider ( 2009 ) اهتمت دراسته باستقصاء عينة مكونة من ( 150 ) مراجع خارجي بالولايات المتحدة الأمريكية بهدف معرفة مدى تنسيق واعتماد المرجعين الخارجيين على عمل المراجع الداخلي وتوصلت النتائج الى أن التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يزيد من فاعلية المراجعة الخارجية ، بالإضافة إلى أنه يخفض أتعاب المراجعة ، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على جودة المراجعة ( Bai , 2020 , pp 21-29 & Al- Shaheen ) .

كما جاءت نتائج دراسة **Mckenna, S., 2017** تتماشى مع نتائج الدراسات السابقة حيث اهتمت ببيان مدى وطبيعة تأثير عمل المراجعين الداخليين بالشركات الايرلندية على عمل المراجعين الخارجيين في البيئة الايرلندية وذلك من خلال دراسة عينة مكونة من (72) مرجع خارجي حيث اثبتت اعتماد المرجعين الخارجيين في تخطيط وتنظيم عمليات المراجعة على عمل المراجع الداخلي في هذه الشركات مع مراعاة الاستقلالية والموضوعية.

في دراسة أجراها الكنانى (2020) بعنوان جودة المراجعة الداخلية وأثرها على طبيعة وتوقيت وإجراءات المراجعة الخارجية توصلت نتائجها إلى أن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية تتأثر معنوياً بمتغير جودة المراجعة الداخلية، ويعتبر متغير إجراءات المراجعة الخارجية الأكثر تأثراً بجودة المراجعة الداخلية. بينما دراسة محمود (2017) بعنوان أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي توصلت إلى نتيجة مفادها وجود علاقة عكسية بين درجة اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية والفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة الخارجية ، حيث أن زيادة جودة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها المراجعين الداخليين ، وبالتالي سرعة إنجاز مهام المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم للقيام بها مقارنةً بعدم الاعتماد ، مما ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

وفي المقابل توجد بعض الدراسات الأخرى التي اثبتت نتائج مخالفة لما سبق منها على سبيل المثال:

دراسة (2001) **Gray, J., & Hunston, J.** كانت على العكس ما سبق فقد اثبتت هذه الدراسة عدم تفضيل الاعتماد على عمل المراجع الداخلي عند الاعداد والتخطيط لعمليات المراجعة الخارجية وذلك من خلال دراسة عينة من (142) مراجع خارجي في الولايات المتحدة الأمريكية.

دراسة (2017) **Azad, A.**: ركزت هذه الدراسة على عينة مكونة من 59 مراجع خارجي في دولة الامارات العربية المتحدة، وتوصلت نتائج الدراسة الى انخفاض نسبة تأثير واعتماد المراجعين الخارجيين في تخطيط أعمالهم على أنشطة المراجع الداخلي وتفضيلهم تقييم نظم الرقابة الداخلية لإعداد وتخطيط عمليات المراجعة.

دراسة غيث، (2021): هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى اعتماد المراجعين الخارجيين في دولة مصر العربية على عمل المراجع الداخلي للشركات المصرية وذلك من خلال دراسة عينة من 200 مراجع وتوصلت النتائج الى عدم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي للشركات المصرية.

يتبين من خلال سرد الدراسات السابقة أن هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة المراجعة منها عوامل تتعلق بالمراجعين ومكاتب المراجعة، وعوامل تتعلق بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، ومنها ما هو متعلق بآليات الحوكمة المختلفة وبموامل أخرى، وأن هناك تباين واضح بين المراجعين الخارجيين في البيئات الاقتصادية المختلفة من حيث تفضيلهم المباشر وغير المباشر الاعتماد على عمل المراجع الداخلي للمؤسسات الاقتصادية، وهذه الدراسة تهتم بأثر وظيفة المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية إذا ما قرر المراجع الخارجي الاعتماد على بعض أعمال المراجعة الداخلية في الشركة تحت المراجعة في البيئة الليبية.

#### 4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- 1- تساعد نتائج الدراسة في الجاني الميداني على تقديم ادلة تساعد الجهات ذات العلاقة بتطوير مهنة المراجعة الخارجية في ليبيا.
- 2- تساهم نتائج هذه الدراسة في إثراء المعرفة المتعلقة بالجانب العملي لمهنة المراجعة في ليبيا.
- 3- تساعد نتائج الدراسة متخذي القرارات داخل الشركات الليبية والأطراف الخارجية الأخرى على تطوير عمل المراجع الداخلي من أجل تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا.

#### 5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى تأثير عمل المراجع الداخلي للشركات الليبية على جودة عمل المراجع الخارجي من أجل تطوير مهنة المراجعة في ليبيا.

#### 6. فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على اختبار الفرضية الرئيسية التالية:

**H0:** لا يوجد تأثير لعمل المراجع الداخلي للشركات الليبية على جودة خدمات عمل المراجع الخارجي الليبي.

لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية تم تقسيمها لأربعة فرضيات صفرية وذلك على النحو التالي:

الفرضية الصفرية الأولى:

H01 : إن دور المراجع الداخلي في الرقابة الداخلية لا يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

الفرضية الصفرية الثانية:

H02 : إن دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر لا يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

الفرضية الصفرية الثالثة:

H03 : إن دور المراجع الداخلي في الحوكمة لا يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

H04: إن قيام المراجع الداخلي بعمليات المراجعة الأساسية لا تساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

## 7. حدود ونطاق الدراسة :

تركز هذه الدراسة على اختبار تأثير عمل المراجع الداخلي في الشركات الليبية على تحسين جودة عمل المراجعين الخارجيين المسجلين لدى مصلحة الضرائب في مدينة بنغازي في سنة 2023.

## 8. منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الاستنباطي من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة والواردة في الادب المالي من خلال الكتب والدوريات العربية والأجنبية التي تناولت بعض المفاهيم ذات الصلة بموضوع الدراسة.

## 9. الإطار النظري للدراسة:

### 1.9 . مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة داخل الوحدة الاقتصادية، فهي أحد المكونات الأساسية وحجر الأساس لنظام الرقابة الداخلية، والذي يكون تصميمه وتغييره من مسؤولية الوحدة الاقتصادية (زكريا وخلف ، 2015 ، ص 135). وقد ورد في أدب المراجعة العديد من التعريفات للمراجعة الداخلية من قبل الباحثين والمنظمات المهنية ، حيث عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA,1994) ( المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة تقييمية تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمنظمة، فهي تهدف إلى مساعدة أعضاء المنظمة لأداء مسؤولياتهم بفاعلية ، من خلال تزويدهم بالتحليلات ، التوصيات ، الاستشارات ، والمعلومات ذات العلاقة بالأنشطة التي تم مراجعتها " ) الدود ومحمد ، 2018 ، ص 59 ؛ محمد ونجس ، 2020 ، ص 216 ). كما أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) في (1999) تعريفاً جديداً يتمشى مع التطورات في بيئة الأعمال ، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط استشاري وتوكيد موضوعي مستقل ، مصمم لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها ، وذلك من خلال تبني منهجية منتظمة ومنضبطة ، لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة " ( أحمد وآخرون ، 2018 ، ص 5 ). أيضاً عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (2014) من خلال معيار المراجعة (IAS,610 , 943 p) المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة تنشأ داخل المنظمة تقوم أو تؤدي أنشطة توكيدية واستشارية تم تصميمها لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية " .

### 9. 2. أهداف المراجعة الداخلية:

تهدف وظيفة المراجعة الداخلية إلى فحص صحة ودقة المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات رشيدة، التحقق من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والقوانين والأنظمة، التحقق من توفر الوسائل اللازمة والكافية لحماية أصول الشركة وممتلكاتها، ومن الاستخدام الأمثل لموارد الشركة المتاحة، فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتحقق من فاعليتها، ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها (ميلة وبركة، 2018 ، ص ص 103-104 ؛ نجا ، 2009 ، ص 174 ).

كما حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أهداف المراجعة الداخلية بالآتي (شربة ، 2015 ، ص 52 ) :

أ. الفحص والإشراف على نظام الرقابة الداخلية.

ب. فحص المعلومات المالية والتشغيلية.

ج. فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.

د. فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة وسياسات وتوجيهات الإدارة.

هـ. تحسين إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر المهمة.

و. تقييم عمليات الحوكمة ومدى تحقيق أهدافها.

### 3.9. أهمية المراجعة الداخلية :

برزت أهمية وظيفة المراجعة الداخلية مع التطورات المستمرة في بيئة الأعمال كزيادة حجم المنشآت وتوسع وتنوع أنشطتها في عصر العولمة، وتعقد عملياتها، واستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المنشآت الاقتصادية، هذا وأدت الانهيارات وحالات الفشل المالي لكبرى الشركات العالمية في مختلف أنحاء العالم إلى تزايد الاهتمام بهذه الوظيفة، مما دفع بالمنظمات المهنية وإدارات المنظمات الاقتصادية إلى ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية وإجراء التغييرات على هذه الوظيفة لتقوم بمسئولياتها على النحو المطلوب، لذلك تطور دور المراجعة الداخلية من مجرد وظيفة تقوم بمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى وظيفة تقوم بمراجعة وتقييم كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية وإضافة قيمة لها ، وتقديم الخدمات الاستشارية لكافة المستويات الإدارية داخل المنشأة ، بالإضافة إلى تقييم وتحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة ، حيث أصبحت تساهم في تحقيق الريادة والتفوق لمنظمات الأعمال ( سيد و الجمهودي ، 2020 ، ص ص 666 – 670 ؛ البلوي ، 2021 ، ص ص 182-185 ). وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في النقاط التالية :

أ. تلعب دوراً مهماً في تعزيز الحوكمة ، إذ أنها تعد آلية هامة من آليات الحوكمة الداخلية ( فضيلة ، 2015 ، ص 52.

ب. من الوظائف المساندة لكل من الإدارة ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجع الخارجي ، وكذلك أصحاب المصالح الرئيسيين في الشركة ( النوايسة وآخرون ، 2014 ، ص 837 ) .

ج. تجنّب الشركة التكاليف المرتفعة للمراجعة الخارجية ، حيث يمكن للمراجع الداخلي من خلال وجوده داخل الشركة أن يقوم بمراجعة كافة العمليات المالية والتشغيلية ( نشوان ، 2016 ، ص 30 ).

د. تزويد الشركة بأرضية جيدة لتدريب أفراد الإدارة وتزويدهم بالمهارات المختلفة ( نشوان ، 2016 ، ص 31 ) .

هـ. كونها أداة رقابية تقييمية وتطويرية تهدف إلى خدمة الأعضاء داخل المنشأة ( زكريا وخلف ، 2015 ، ص 135).

و. تستمد المراجعة الداخلية أهميتها من خلال قدرتها على إضافة قيمة للمنشأة ، فقد أصبحت نشاطاً استشارياً يساهم في تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة (سيد وآخرون ، 2020 ، ص 670).

### 4.9. وظائف المراجعة الداخلية :

يقوم المراجع الداخلي من خلال وظيفته بمجموعة من المهام الأساسية منها ما يلي (عبدالله ، 1998 ، ص ص 126-

127 : Steinhart & Romney ، 2006 ، ص 451 : البلوي ، 2021 ، ص 6 ) :

أ. عمل كافة الإجراءات اللازمة للتأكد من سلامة المعلومات المالية والتشغيلية ، وإمكانية الاعتماد عليها .

ب. مراجعة وتقييم مدى التزام المنظمة بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية .  
 ج. مراجعة الوسائل والأساليب المستخدمة في عملية حماية كافة أصول المنظمة ، والتحقق من كفايتها وفعاليتها .  
 د. تقييم مدى الاستخدام الاقتصادي والأمثل لموارد المنظمة المتاحة .  
 هـ. مراجعة العمليات التشغيلية والبرامج ، والتأكد من تنفيذها حسب الخطط المرسومة ، وأن النتائج المحققة تتفق مع الأهداف الموضوعية .  
 وأشار أبو شعبان (2016 ، ص 27 ) إلى مجموعة من الوظائف والمهام الرئيسية التي يمكن أن يقوم بها المراجع الداخلي منها ما يلي :

أ. تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل المنظمة .  
 ب. تزويد المستويات الإدارية بالتحليلات والدراسات والبيانات والتقارير المالية والإحصائية .  
 ج. تنفيذ العاملين على تحسين أدائهم والقيام بواجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير .  
 د. منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب .  
 هـ. القيام بالدراسات والبحوث بناءً على طلب الإدارة .  
 و. المساعدة في إعداد برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى .  
 وقد توسعت مهام ووظائف المراجعة الداخلية ونطاق عملها لتواكب التطورات الحديثة في بيئة الأعمال ، فأصبحت تهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ، وتقديم الاستشارات ومساعدة جميع أعضاء المنظمة لأداء مهامهم بفاعلية ، بالإضافة إلى تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، وهذا ما أشارت إليه المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية (IFAC , IIA) والسابق الإشارة إليها . وقد نص معيار المراجعة الأمريكي ( SAS.128) الصادر عام (2014) تحت عنوان " استخدام عمل المراجعين الداخليين " بأن مجال عمل المراجعة الداخلية يشمل ما يلي ( الكناي ، 2020 ، ص 555 ) :

أ. تقييم وسائل الرقابة الداخلية ، وتقديم التوصيات في تحسينها .  
 ب. فحص المعلومات التشغيلية والمالية .  
 ج. مراجعة الامتثال للقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى .  
 د. تحديد وتقييم المخاطر ، والمساهمة في تحسين إدارتها .  
 هـ. إنجاز الإجراءات اللازمة التي تساعد في كشف الغش والتزوير والاحتيال .  
 و. تقييم عملية الحوكمة في إنجازها للأهداف المتعلقة بالقيم والأخلاقيات وإدارة المساءلة ومراقبة المعلومات وتوصيلها إلى الأطراف المناسبة وفعالية التواصل بين أطراف الحوكمة .  
 كما تطرقت معايير الأداء الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) إلى مهام ووظائف المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية ، ففي مجال الحوكمة أشار المعيار (2110) إلى مجموعة من الوظائف تشتمل على ما يلي ( IIA , 2016 , pp 12-13 ) :

أ. تقييم عمليات صنع القرارات الاستراتيجية والتشغيلية .  
 ب. تعزيز الأخلاق والقيم داخل المنظمة . .

- ج. ضمان إدارة أداء تنظيمي ومساءلة فعالة .
- د. متابعة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنظمة .
- هـ. توصيل معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات إلى الجهات الملائمة داخل المنظمة .
- و. تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين والإدارة التنفيذية .
- ز. تقييم فاعلية نظام الحوكمة ، وتقديم التوصيات لغرض تحسينها .
- ح. تصميم وتنفيذ وتقييم فاعلية الأنشطة والبرامج ذات العلاقة بالأخلاق التنظيمية .
- ط. تقييم مدى دعم حوكمة تكنولوجيا المعلومات لاستراتيجيات وأهداف المنظمة .
- كما أن للمراجعة الداخلية دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة ومساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة ( كيرزان ، 2013 ، ص ص 98-101 ). وفيما يتعلق بدور المراجعة الداخلية في جانب إدارة المخاطر ، فقد أشار المعيار (2120) إلى مجموعة من الوظائف تشتمل على ما يلي ( IIA ، 2016 ، pp 13- ) ( 14 ) :

- أ. تقييم مدى فاعلية عمليات وأنشطة إدارة المخاطر .
- ب. مساعدة الإدارة في تحسين وتطوير فاعلية إدارة المخاطر .
- ج. تقديم التوصيات والاستشارات فيما يتعلق بإدارة المخاطر والتنبيه عن المخاطر الهامة والجوهرية.
- د. تقييم إمكانية حدوث الغش والخذاع ، وكيفية تعامل المنظمة مع مخاطر الغش .
- هـ. تقييم مدى تعرض المنظمة للمخاطر المتعلقة بالحوكمة والعمليات ونظم المعلومات .
- و. تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية .
- ز. تقييم مدى كفاية وفاعلية الإجراءات المتخذة لمواجهة المخاطر .
- ح. توصيل المعلومات المناسبة المتعلقة بالمخاطر في الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية لتمكينها من تحمل مسؤولياتها .
- ط. مراقبة ومتابعة عمليات إدارة المخاطر .
- وفي هذا السياق أيضاً أشار الشياخي (2015 ، ص 138 ) إلى الوظائف التالية للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر :

- أ. توفير خدمات تأكيد عن عمليات إدارة المخاطر .
- ب. المساهمة في تعريف وتقييم المخاطر القائمة والمحيطية بالمنظمة .
- ج. التنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر .
- كما أشارت ارشادات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في المعيار (2130) إلى بعض المهام والأنشطة التي يمكن أن تقوم بها المراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية ، وتشمل هذه الوظائف أو الأنشطة ما يلي ( IIA ، 2016 ، p 14 ):
- أ. تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية .
- ب. تعزيز التطوير أو التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية .
- ج. ضمان أن أهداف البرامج والأهداف التشغيلية تتماشى مع أهداف المنظمة .
- د. ضمان أن الإدارة وضعت معايير كافية من أجل تحديد ما إذا الأهداف تم إنجازها.

مما سبق نلاحظ أن مهام ومسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية قد ازدادت وتوسعت، فبعد أن كان يهتم بالمراجعة المحاسبية والمالية وتقييم الرقابة الداخلية، أصبحت المراجعة الداخلية تهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتقديم خدمات توكيدية موضوعية، وخدمات استشارية لكافة المستويات الإدارية داخل المنظمة، بالإضافة إلى تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.

### 5.9 . أثر وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية:

لقد سمحت المعايير المهنية للمراجعة الخارجية بإمكانية استخدام أو الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين ( SAS , 128 : SAS , 5 : AS , 500 : SAS , 610 65 : IAS ) ، وبينت بأن عمل المراجع الداخلي قد يؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية ، وأشارت إلى وجوب حصول المراجع الخارجي على فهم كافٍ لوظيفة المراجعة الداخلية وتقييم موضوعية وأهلية وأداء عمل المراجعة الداخلية قبل اتخاذ قرار الاعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية ( الكناي ، 2020 ، ص ص 547-552 ) . وقد أشار المعيار الأمريكي ( SAS , 65 ) الصادر عن ( AICPA ) في الفقرة (12) بأن عمل المراجعين الداخليين قد يؤثر في ثلاث مجالات هي ( الكناي ، 2020 ، ص 556 ) :

- أ. إجراءات المراجع الخارجي للحصول على فهم لسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية للمنظمة .
  - ب. إجراءات المراجع الخارجي عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والهامة عند إعداد القوائم المالية .
  - ج. الإجراءات الأساسية التي ينجزها المراجع الخارجي للحصول على تأكيدات عن أرصدة الحسابات .
- كذلك اهتمت العديد من الدراسات الأكاديمية بموضوع اعتماد أو استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية ( الصيرفي ، 2021 ، ص 61 ) .

إن استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية سوف يمنحه فرصة عدم تكرار نفس العمل الذي يؤديه المراجع الداخلي ، وبالتالي سترتب على ذلك تقليص في إجراءات المراجعة الخارجية ، وبالتالي انخفاض في الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة والجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي ، ومن ثم تكلفة عملية المراجعة ، بالإضافة إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية ( الكناي ، 2020 ، ص 547 ) . إن التعاون واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية يعني على وجه الخصوص مشاركة المعرفة وتقديم خدمات أفضل لشركة العميل ، والتخلص من ازدواجية عمل المراجعة التي تعطي المراجع الخارجي الفرصة والإمكانية للقيام بأعمال إضافية يمكن أن تؤدي إلى تقديم خدمات أفضل وتحسين جودة المراجعة ، علاوة على ذلك ، فإن تخفيض عمل المراجعة الخارجية يمكن أن يخفف مخاطر المراجعة التي لها أثر سلبي على جودة المراجعة ، بالإضافة إلى تخفيض أتعاب المراجعة ( Bai , 2020 & Al-Shaheen ) ، pp 23-29 .

### 6.9 . جودة المراجعة الخارجية :

شهد أحد العقود القليلة الماضية (1995 - 2005 ) إفلاس وانحيار العديد من الشركات الكبرى في مختلف أنحاء العالم ، والتي منها شركتي ( Enron ) و ( World Com ) الأمريكيتين وشركة المراجعة الأمريكية ( Arthur Anderson ) التي قامت بمراجعة القوائم المالية لهاتين الشركتين ، وقد أدى ذلك إلى وقوع خسائر مادية فادحة ، وزعزعة الثقة في مهنة المراجعة وفي التقارير المالية للشركات والمنشورة في الأسواق المالية ، ورفعت العديد من القضايا ضد المراجعين الخارجيين ، وأثارت هذه الأزمة التساؤلات عن جودة المراجعة والتقارير المالية للشركات ( رضا وأحمد ، 2012 )

ص ص 736-737 : بقبلة وزلوم ، 2019 ، ص 121 : التوبجري والنافعابي ، 2008 ، ص 220 : المعموري والجبوري ، 2014 ، ص 146 : Almomani ، 2015 ، El Assy : p 256 ، 2015 ، p 195 ) . وفي استحابة لهذه الأزمة وبهدف استعادة الثقة في مهنة المراجعة والأسواق المالية وتحسين جودة المراجعة وتلافي حدوث مثل هذه المشاكل مرة أخرى ، قامت العديد من الدول في مختلف أنحاء العالم بإصدار القوانين والمعايير وإجراء التعديلات التنظيمية المتعلقة بمهنة المراجعة والحوكمة ( Hegazy and Sulaiman Et.al ، 2013 ، p 1564 ) ، حيث أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية قانون ( SOX ) عام ( 2002 ) والذي بموجبه تم إنشاء مجلس المراقبة المحاسبية على الشركات العامة ( PCAOB ) وإصدار المعيار ( SAS. 99 ) الذي يحدد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في القوائم المالية بالإضافة إلى إصدار ثمانية معايير جديدة تتعلق بتقييم المخاطر ( المعموري والجبوري ، 2014 ، ص 145 : Onulaka ، 2015 ، p 101 ، 2010 ، Comunale et.al p 95 : العلي والراوي ، 2010 ، ص 163 ) ، كما إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار المراجعة الدولي ( IAS . 240 ) المتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في القوائم المالية (المعموري والجبوري ، 2014 ، ص 145 ) ، هذا بالإضافة إلى المبادرات التي تمت في المملكة المتحدة وأستراليا وغيرها من الدول الأخرى (الزبيدي ، 2014 ، ص 54 : Sulaiman et.al ، 2013 ، p 1564 Italia ، 2012 : p 367 ) . وبصفة عامة أدت هذه الأزمة إلى تزايد الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة والعمل على تحسينها ( الزبيدي ، 2014 ، ص 54 : رضا وأحمد ، 2012 ، ص 743 : عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 6 )

#### 7.9. مفهوم جودة المراجعة وأهميتها :

حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام كبير من المنظمات المهنية والباحثين ، سواء من خلال المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية أو الدراسات التي قام بها الباحثون ( هويرف ومحمد ، 2015 ، ص 53 : عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 5 ) ، حيث اشتمل أدب المراجعة على العديد من الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة من حيث المفهوم والأهمية والعوامل المؤثرة فيها منها ( عامر وآخرون ، 2020 : الزبيدي ، 2014 : التوبجري والنافعابي ، 2008 : المحمودي والعماري ، 2020 : Pham ، 2017 ) ، وغيرها من المواضيع الأخرى ذات العلاقة ، حيث ورد في أدب المراجعة عدة تعريفات لجودة المراجعة ، وقد كان الباحث ( De Anglo ) أول من وضع تعريفاً لجودة المراجعة حيث عرفها بأنها " احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها ، وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة " ( عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 6 : عنبر ومحمد ، 2016 ، ص 35 : 22 : Fossung & Verges ، 2022 ) ، كما عرفها ( Ashtianie ، 2016 ، p 143 ) بأنها " درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي التقارير المالية " ، بينما عرفها عيسى ( 2008 ، p 7 ) بأنها " مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها " . وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في معيار رقابة الجودة بأن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، والتي تتضمن القواعد الأخلاقية لآداب السلوك المهني، والتي تمثل المستويات المقبولة للسلوكيات التي يجب أن يتصف بها مراجعي الحسابات ( المحمودي والعماري ، 2020 ، ص 151 ) .

مما سبق نلاحظ الاختلاف وعدم التشابه في مفاهيم جودة المراجعة وعدم وجود مفهوم أو تعريف موحد وشامل متعارف عليه بين الأطراف المختلفة ، و قد يرجع ذلك إلى تعدد الأطراف المستفيدة أو المهتمة بجودة المراجعة ، مما يترتب عليه

اختلاف الزوايا أو وجهات النظر التي ينظر بها لهذا الموضوع ، أو قد يرجع إلى صعوبة وتنوع طرق قياس جودة المراجعة ، وفي رأينا أيضاً أن جودة المراجعة تتحقق من خلال التزام المراجعين بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها وقواعد وآداب سلوك المهنة بالإضافة إلى الالتزام بمعايير رقابة الجودة .

تعتبر جودة المراجعة في غاية الأهمية، حيث تنبع من خلال علاقتها أو تأثيرها على جودة التقارير المالية، والتي تستخدمها أطراف عديدة سواء من داخل الشركة أو خارجها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ( رضا وأحمد ، 2013 ، ص 737 ؛ عيسى ، 2008 ، ص 4 )، مما ينعكس ذلك على جودة القرارات وفعاليتها . وتعد جودة المراجعة مصلحة مشتركة أو مطلب لكافة الأطراف المستفيدة منها، فالمراجع يهيمه أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لأنها تعتبر ضماناً لبقائه واستمراره في المستقبل (عوض، 2008، ص 15 )، ورفع قيمة أتعابه والمحافظة على العملاء ، حيث تعد جودة المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين في العديد من الشركات ( عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 6 ؛ الزبيدي ، 2014 ، ص 54 ). كما تعمل جودة المراجعة على تحسين سمعة المراجع وتعزيز قدرته التنافسية بالإضافة إلى إضفاء المصداقية على تقرير المراجعة (عبر ومحمد ، 2016 ، ص 35 ) ، بينما الشركة يهيمها أن تجرى عملية المراجعة بجودة عالية ، وذلك لإضفاء الثقة على التقارير المالية المصدرة لما لها من آثار على جذب المزيد من الاستثمارات ودعم القدرات التنافسية للشركات ( بقبيلة وزلوم ، 2019 ، ص 122 ) ، بالإضافة إلى تمكين الشركة من معرفة أماكن القوة والضعف لديها مما يساعدها في وضع الخطط المستقبلية ، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة ( عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 7 ) . أما الجهات الخارجية ( المستفيدين الخارجيين ) فيهمهم أن تكون قراراتهم الاقتصادية مبنية على معلومات موثوقة وخالية من أية أخطاء ذات تأثير مادي ، حيث أن تقرير المراجعة لم يعد مقصوراً على إدارة الشركة لتقييم المركز المالي والحكم على كفاءة الأداء ، فالمستثمرين يعتمدون على جودة عملية المراجعة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتقييم مخاطر الشركات ، والمصارف ومؤسسات التمويل تعتمد على جودة المراجعة في منح الائتمان والقروض لعملائها ، والأجهزة الحكومية تعتمد على جودة المراجعة وبالتالي على جودة التقارير المالية في عمليات التخطيط والرقابة وفرض الضرائب بالإضافة إلى حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة ( عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 7 ) ، أما المنظمات المهنية فهتم بجودة المراجعة لإحلاء مسؤولياتها تجاه كافة الأطراف ذات العلاقة ( رضا وأحمد ، 2012 ، ص 737 ) . ويرى مشكور والعبد (2016، ص 245) أن أهمية جودة المراجعة تنبع من تحقيقها لما يلي:

- 1) تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية. (2) تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
- 3) تخفيض مشاكل الوكالة وتكاليفها. (4) المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات
- 5) زيادة الثقة في تقرير المراجعة والتقارير المالية. (6) المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

في دراسة للباحث عبدالمقصود (2022) تناولت العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين جودة المراجعة وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية) حيث تبين للباحث أن الشركات التي يقوم بمراجعتها مكاتب المراجعة ضمن الأربعة الكبار (Big4) تقوم بتوزيعات نقدية أكبر من نظيراتها التي يقوم بمراجعتها مكاتب مراجعة صغيرة . وفي دراسة قام بها رضا وأحمد (2012) تناولت أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المصرية ، توصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي

لكل من قيمة أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة والارتباط مع المكاتب العالمية للمراجعة والتأهيل المهني للمراجع على جودة الأرباح ممثلة في تخفيض المستحقات الكلية ، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية . بينما دراسة ( Inaam et.al , 2012 ) تناولت العلاقة بين جودة المراجعة مقاسة (بحجم المكتب Big4 ، وتخصص الصناعة ، ومدة الارتباط مع العميل ) وإدارة الإيرادات التي تم قياسها بالمستحقات الاختيارية ، حيث توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة وإدارة الإيرادات ، أي أن لجودة المراجعة دور في تخفيض ممارسات إدارة الإيرادات .

مما سبق يتبين لنا مدى أهمية مهنة المراجعة وضرورة أداؤها بأعلى مستوى جودة ممكنة ، لذلك فإن الأمر يستلزم وجود أساليب لمراقبة أنشطة المراجعين أثناء أداء خدماتهم المهنية ، وذلك للحفاظ على جودة المراجعة ، وفي هذا السياق أكد المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة قيام مكاتب المراجعة بتصميم وتنفيذ نظاماً للرقابة على أداء عمليات المراجعة من خلال الاسترشاد بمعايير الرقابة على الجودة التي يصدرها المجتمع حيث يعد نظام الرقابة على جودة الأداء بمثابة العملية التي يقدم من خلالها مكتب المراجعة ضمان معقول بالالتزام بمعايير المراجعة المهنية وسياسات وإجراءات معايير رقابة الجودة الخاصة بالمكتب ( العلي والراوي ، 2010 ، ص 162 ) ، وهذا ما أكد عليه أيضاً الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) في معيار رقابة الجودة رقم (20) ( عنبر ومحمد ، 2016 ، ص 36 ) . كما قام المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة بجودة المراجعة تهدف إلى السعي للرقى بجودة خدمة المراجعة ، كذلك قام كل من هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة العاملة في المنطقة ، ومن أهم النقاط التي ركزت عليها تلك الأقسام وضع قوانين تجر الشركات المساهمة على تغيير مراجعيها كل فترة زمنية ( التويجري والنافعاني ، 2008 ، ص ص 220-221 ) .

### 8.9. العوامل المؤثرة في جودة المراجعة (مقاييس الجودة):

بينت الدراسات السابقة أن هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة ، وقد قسمت إلى عوامل ترتبط بمقدم الخدمة نفسه ( مكتب أو شركة المراجعة ) ، وعوامل ترتبط بمن تقدم إليه الخدمة ( المنشأة تحت المراجعة ) ، وعوامل تتعلق بجهات أو مسببات أخرى ( التويجري والنافعاني ، 2008 ، ص 226 ؛ العلي والراوي ، 2010 ، ص 169 ؛ عبدالمقصود ، 2022 ، ص ص 22-23 ) ، كما قسم Sutton و Lamp ( 1991 ، pp 275-288 ) العوامل المؤثرة في جودة المراجعة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي ما يلي :

أ. عوامل مرتبطة بتخطيط عملية المراجعة

ب. عوامل مرتبطة بمرحلة العمل الميداني .

ج. عوامل مرتبطة بإدارة الأعمال النهائية لعملية المراجعة .

ويرى بعض الباحثين أن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة يمكن استخدامها كمقاييس أو محددات لجودة المراجعة ( الأزرق والبهلول ، 2014 ، ص 38 ) ، حيث أن هناك منهجان شائعان لقياس جودة أداء عملية المراجعة وهما ما يلي (عبدالرحيم وآخرون ، 2014 ، ص 9) :

أ. قياس جودة المراجعة بطريقة غير مباشرة ( وسائل بديلة ) من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة ، سمعة مكتب المراجعة ، فترة الارتباط بالعميل ، الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، الدعاوى القضائية ، الخبرة في الصناعة ، أتعاب المراجعة ، وغيرها من العوامل الأخرى .

ب. قياس جودة المراجعة بطريقة مباشرة ( المنهج السلوكي ) ، ويقوم هذا المنهج على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أية اختراقات تتعلق بعقد المراجعة سوف ينعكس على مخرجات عملية المراجعة مثل الأخطاء التي يرتكبها المراجعين .

إن المتتبع لأدبيات المراجعة يرى اهتماماً واضحاً من قبل الباحثين بموضوع العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ، حيث أجريت العديد من الدراسات في هذا الخصوص ، فقد قام التوحيدي والناعامي (2008) بدراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ، وكذلك العوامل المؤثرة على تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر ، وذلك من خلال استطلاع عينة من المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً على جودة المراجعة هي : 1- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة ، 2- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها ، 3- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية . أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي : 1- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل ، 2- أتعاب المراجعة ، 3- السمعة والشهرة لمكتب أو شركة المراجعة . كما قام النعامي (2016) بدراسة مساهمة المعايير المهنية للمراجعة في جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي بدولة فلسطين ( قطاع غزة ) ، وأظهرت النتائج أن بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة وعند كتابة التقرير تعمل على تحسين جودة المراجعة والأداء المهني للمراجع .

أيضاً قام الجدعاني والعنقري (2009) بدراسة أثر حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني من خلال استطلاع آراء مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية لحجم وسمعة مكتب المراجعة مع جودة المراجعة ، وعدم وجود علاقة عكسية لشدة المنافسة بين مكاتب المراجعة مع جودة المراجعة . أما دراسة عبدالرحيم وآخرون (2014) فقد هدفت إلى تحديد أثر بعض العوامل المتعلقة بالمراجع ومكتب المراجعة على جودة المراجعة، وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين في بعض المدن العراقية (البصرة - ميسان - ذي قار ) ، وقد توصلت النتائج إلى أن هناك علاقة طردية بين كل من ( الخبرة والتأهيل العلمي والعملي للمراجع ، سمعة وحجم مكتب المراجعة ، واستقلالية المراجع ) مع جودة المراجعة . ودرس عيطة (2020) أثر نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة الخارجية بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة السعودية ، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين الملكية المؤسسية وجودة المراجعة ، كما أن هناك علاقة سلبية بين الملكية العائلية وجودة المراجعة ، في حين لا توجد علاقة لكل من ( تركيز الملكية ، الملكية الإدارية ، والملكية المشتتة ) مع جودة المراجعة ، وفيما يتعلق بخصائص مجلس الإدارة ، فقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير لكل من ( حجم المجلس واستقلاليته ) على جودة المراجعة ، في حين يوجد تأثير إيجابي لازدواجية مهام المدير التنفيذي على جودة المراجعة .

كذلك درس حجازي وإبراهيم (2022) أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى تعزيز جودة المراجعة الخارجية. تناولت دراسة عامر وآخرون (2020) العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في البيئة الليبية، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لجميع العوامل المستخدمة في الدراسة وهي (استقلالية المراجع، الكفاءة العلمية للمراجع، سمعة المراجع، أخلاق المهنة،

وحوكمة الشركات) على جودة عملية المراجعة الخارجية في ليبيا. كما أجرى حمودة والعماري (2020) دراسة هدفت إلى التعرف إلى مدى التزام المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني وأثر ذلك على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الليبية، وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود التزام من قبل المراجعين الخارجيين في ليبيا بقواعد السلوك المهني، كما توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للالتزام بقواعد السلوك المهني على جودة أداء المراجع الخارجي. هدفت دراسة الطويل (2012) إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني للمراجعين في قطاع غزة، وتوصلت النتائج إلى أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مثل (كبر حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية، التأهيل العلمي والعملية، المنافسة بين مكاتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة)، ومتغيرات أخرى لها تأثير سلبي على جودة المراجعة مثل (الدعاوى القضائية، والخدمات الاستشارية).

كما اهتمت دراسة الزبيدي (2014) بأثر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية على جودة المراجعة الخارجية من خلال استطلاع آراء مكاتب المراجعة في البيئة العراقية، حيث بينت نتائج دراسته أن جميع العوامل المستخدمة في الدراسة والمستمدة من معايير المراجعة المهنية (معايير عامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير) لها أهمية وتؤثر إيجابياً في جودة المراجعة. أيضاً هدفت دراسة غريب (2016) في المملكة العربية السعودية إلى دراسة أثر خصائص مجلس الإدارة والملكية المؤسسية على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المدرجة في البورصة السعودية، وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لكل من (وجود أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، والملكية المؤسسية) على جودة المراجعة الخارجية، وعدم وجود تأثير معنوي لكل من (حجم المجلس، وازدواجية مهام المدير التنفيذي) على جودة المراجعة. بينما دراسة Zureigat (2011) هدفت إلى معرفة أثر هيكل الملكية (تركز الملكية، ملكية غير الأردنيين، والملكية المؤسسية) على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المسجلة في بورصة عمان، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وكل من الملكية الخارجية والملكية المؤسسية، ووجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وتركز الملكية. وأجرى Abdulla وآخرون (2008) دراسة في ماليزيا هدفت إلى التعرف على أثر بعض آليات الحوكمة (حجم مجلس الإدارة واستقلاليتها، ملكية الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين، ازدواجية مهام المدير التنفيذي، الملكية المؤسسية) على جودة المراجعة ممثلة بمجم شركة المراجعة، وبالتطبيق على الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا (2003)، وتوصلت الدراسة إلى أن الملكية المؤسسية واستقلالية مجلس الإدارة لها علاقة إيجابية مع جودة المراجعة، بينما لا توجد علاقة لمتغيرات الدراسة الأخرى مع جودة المراجعة.

كذلك أجرى Adeyemi وآخرون (2010) دراسة في نيجيريا هدفت إلى التعرف على أثر بعض آليات الحوكمة مثل (ازدواجية مهام المدير التنفيذي، وجود لجان مراجعة، الملكية المؤسسية، ملكية الإدارة، واستقلالية مجلس الإدارة) على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لكل من الملكية المؤسسية ووجود مدراء غير تنفيذيين وحجم الشركة ونسبة المديونية على جودة المراجعة، ولا توجد علاقة بين باقي متغيرات الدراسة مع جودة المراجعة. أما دراسة Khan وآخرون (2015) في بنقلاديش فقد هدفت إلى التعرف على تأثير الملكية والسيطرة العائلية على أتعاب المراجعة وآلية اختيار مكتب المراجعة، بالإضافة إلى أثر بعض المتغيرات الأخرى مثل (الملكية المؤسسية، ملكية المساهمين الداخليين، واستقلالية مجلس الإدارة) على أتعاب المراجعة واختيار مكتب المراجعة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات ذات الملكية العائلية بالمقارنة مع الشركات غير العائلية تقوم بدفع أتعاب مراجعة أقل وتختار مكاتب مراجعة ذات جودة أقل، وأن ملكية المساهمين الداخليين لها أثر سلبي على أتعاب

المراجعة وجودة مراجعي الحسابات ، بينما متغير استقلالية مجلس الإدارة له أثر إيجابي على اختيار منشأة مراجعة ذات جودة أعلى وأتعب مراجع أعلى . كذلك أجرى Khasharmeh وآخرون (2017) دراسة في دولة البحرين للتعرف على أثر هيكل الملكية (الملكية الأجنبية، تركز الملكية ، والملكية المؤسسية ) على جودة المراجعة بالتطبيق على (38) شركة مدرجة و (98) شركة غير مدرجة في بورصة البحرين (2015) ، وقد توصلت النتائج إلى أن الملكية الأجنبية لها علاقة إيجابية قوية مع جودة المراجعة ، أما تركز الملكية والملكية المؤسسية فلهما علاقة إيجابية مع جودة المراجعة لكنها غير معنوية

## 10. الجانب العملي للدراسة:

### 1.10. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين المشتغلين فعلياً والمسجلين لدى مصلحة الضرائب و عددهم (167) مراجعاً وذلك وفقاً للمقابلة الشخصية مع رئيس قسم الشركات بمصلحة الضرائب بمدينة بنغازي، وقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة من هذا المجتمع عددها (59) مراجعاً خارجياً أي ما نسبته (35.33%) وقد تم مراعاة بعض الخصائص مثل التأهيل العلمي، الخبرة العملية حجم مكتب المراجعة.

### 1.10. 2. أداة الدراسة :

تم تصميم استبيان باستخدام مقياس ليكرت الخماسي وقد تم اختبار الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة من خلال عرضه على عينة استطلاعية (مجموعة من المحكمين) بهدف تقييمه وتطويره قبل تجميع البيانات والمعلومات اللازمة حيث تم تفرغها باستخدام برنامج الإحصائية حيث تم تحديد طول الفئة باستخدام مقياس الانحراف المعياري المدى  $4 = (5-1)$ ، ونسبة درجة التشتت عن المتوسط الحسابي  $0.80 (5/4)$ ، والجدول التالي يوضح شكل هذا المقياس:

### جدول رقم (1) توزيع الدرجات حسب مستوى التأثير

الإجابة	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
الدرجة	5	4	3	2	1

وقد تم استخدام المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة في تحديد اتجاه الإجابات، وذلك حسب الجدول التالي:

### جدول رقم (2) توزيع فترات المتوسط الحسابي وأوزانها النسبية

الإجابات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي
لا يؤثر على الإطلاق	1 - 1.8	20% - 36%
لا يؤثر	1.81 - 2.60	36.2% - 52%
محايد	2.61 - 3.4	52.2% - 68%
يؤثر	3.41 - 4.2	68.2% - 84%
يؤثر جداً	4.21 - 5	84.2% - 100%

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استمارات الاستبانة على المشاركين في الدراسة، والجدول رقم (3) الموضح أدناه يبين عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الردود:

جدول رقم (3) الاستمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الردود

استمارات موزعة	استمارات مستلمة	استمارات غير مستلمة	استمارات غير صالحة للتحليل
59	57	2	0
% 100	% 96.61	% 3.389	% 0

10.3. التحليل الوصفي للبيانات :

10.3.1: التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة :

يتناول هذا الجزء تحليلاً لخصائص عينة الدراسة الواردة باستمارة الاستبيان، حيث تم استخدام التكرار والنسبة المئوية في التحليل كما هو موضح في الجدول رقم (4) أدناه.

جدول رقم (4) وصف للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئات	المتغير (الخاصية)
			المؤهل العلمي :
% 8.771	5	دكتوراه	
% 43.859	25	ماجستير	
% 42.105	24	بكالوريوس	
% 5.263	3	أخرى	
% 100	57		الإجمالي
			التخصص :
% 82.456	47	محاسبة	
% 1.754	1	إدارة	
% 5.263	3	تمويل	
% 1.754	1	اقتصاد	
% 8.771	5	أخرى	
%100	57		الإجمالي
			الخبرة العملية :
% 3.51	2	أقل من 5 سنوات	
% 26.31	15	من 5 إلى أقل من 10	
% 22.81	13	من 10 إلى أقل من 15	

22.81 %	13	من 15 إلى أقل من 20	
24.56 %	14	أكثر من 20 سنة	
100 %	57		الإجمالي

نلاحظ من الجدول رقم (4) السابق أن غالبية أفراد العينة (ما نسبته 94.737 %) هم من ذوي الشهادات الجامعية (بكالوريوس فما فوق)، أما بقية أفراد العينة ويمثلون 5.263 % فهم من حملة الدبلوم العالي. كما نلاحظ أيضاً أن غالبية أفراد العينة ويمثلون (82.456 %) تخصصهم العلمي هو المحاسبة أما بقية أفراد العينة ونسبتهم (17.544 %) متخصصون في فروع أخرى بخلاف المحاسبة. أما فيما يتعلق بالخبرة العملية لأفراد العينة، فإن أكثرهم (ما نسبته 70.175 %) لديهم خبرة عملية من 10 سنوات فما فوق، أما ما نسبته (29.825 %) فخيرتهم العملية تقل عن 10 سنوات ، بصفة عامة نجد أن أغلب أفراد العينة هم محاسبون يحملون مؤهلات علمية عالية ويتمتعون بخبرة عملية عالية، وبالتالي هذه الخصائص سوف تنعكس على دقة وموضوعية البيانات المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة.

### 10. 3. 2. التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بفرضيات الدراسة :

يتناول هذا الجزء عرضاً مفصلاً لإجابات المشاركين عن جميع الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان ، والمتعلقة بفرضيات الدراسة ، حيث اشتمل هذا التحليل على بعض المقاييس الوصفية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى الوزن النسبي ودرجة التأثير أو اتجاه الإجابات .

#### أ) التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الأولى :

من خلال جدول رقم (5) المبين أدناه نلاحظ أن إجابات المشاركين في الدراسة تراوحت ما بين يؤثر ويؤثر جداً ، حيث نالت الفقرة رقم (9) أقل متوسط حسابي وهو (3.965) بوزن نسبي مقداره (79.3 %)، بينما حازت الفقرة رقم (5) على أكبر متوسط حسابي وهو (4.649) بوزن نسبي مقداره (92.98 %) ، أما فيما يتعلق بالمتوسط العام فقد بلغ (4.335) بوزن نسبي مقداره (86.7 %) . وبالتالي يمكن أن يستنتج بأن مهام المراجع الداخلي فيما يتعلق بالرقابة الداخلية يمكن أن تؤثر في تحسين جودة المراجعة الخارجية .

#### جدول رقم (5) المقاييس الوصفية ل فقرات الفرضية الأولى

م	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1	تقييم البيئة الرقابية داخل المنظمة .	4.421	.653	88.42 %	يؤثر جداً
2	تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية	4.421	.706	88.42 %	يؤثر جداً
3	التحقق من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية (مالية، إدارية، والمخاطر) .	4.491	.658	89.82 %	يؤثر جدا
4	التحقق من التطبيق الفعلي والالتزام بنظام الرقابة الداخلية.	4.456	.683	89.12 %	يؤثر جدا
5	التقرير عن نتائج التقييم لمجلس الإدارة، وإبداء الرأي والتوصيات بخصوص أية أوجه قصور أو ضعف بنظام	4.649	.582	92.98 %	يؤثر جدا

رقم	الرقابة الداخلية .	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
6	متابعة تنفيذ المقترحات والتوصيات بعد موافقة مجلس الإدارة عليها .	4.140	.718	82.80 %	يؤثر
7	المساهمة مع مجلس الإدارة في عملية التحسين والتطوير المستمر لنظم الرقابة الداخلية.	4.281	.701	85.62 %	يؤثر جدا
8	التحقق من وجود معايير كافية لتحديد مدى تحقيق أهداف الإدارة الموضوعية .	4.193	.718	83.86 %	يؤثر
9	ضمان أن أهداف البرامج والأهداف التشغيلية تتماشى مع أهداف المنظمة.	3.965	.706	79.30 %	يؤثر
	جميع الفقرات	4.335	.705	86.70 %	يؤثر جدا

### (ب) التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الثانية :

يتبين من خلال جدول رقم (6) المعروض أدناه بأن آراء المشاركين في الدراسة حول أثر مهام المراجع الداخلي المتعلقة بإدارة المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية تراوحت ما بين يؤثر ويؤثر جداً ، حيث حازت الفقرة رقم (3) على أكبر قيمة للمتوسط حسابي وهو (4.228) بوزن نسبي مقداره (84.56 %) ، بينما نالت الفقرة رقم (5) أقل متوسط حسابي وهو (3.877) بوزن نسبي (77.54 %) ، أما المتوسط العام فقد بلغ (4.062) بوزن نسبي (81.24 %) ، وبالتالي يمكن أن يستنتج بأن مهام المراجع الداخلي المتعلقة بإدارة المخاطر يمكن أن تؤثر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

### جدول رقم (6) المقاييس الوصفية لفقرات الفرضية الثانية

م	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1	التحقق من كفاءة وفعالية إدارة المخاطر بالمنظمة.	4.211	.674	84.22 %	يؤثر جداً
2	مساعدة الإدارة في تحديد وتحليل وقياس المخاطر بالمنظمة.	4.123	.734	82.46 %	يؤثر
3	تقييم مدى كفاية وملائمة وفعالية السياسات والإجراءات المستخدمة في مواجهة المخاطر القائمة والمحيطية بالمنظمة.	4.228	.732	84.56 %	يؤثر جداً
4	التنبؤ بالمخاطر المتوقعة قبل حدوثها وقياسها وإخطار مجلس الإدارة عنها.	4.053	.742	81.06 %	يؤثر
5	تقديم خدمات تأكيد موضوعية بشأن سير عمليات إدارة المخاطر، وصحة تقييم المخاطر.	3.877	.758	77.54 %	يؤثر
6	التنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر.	3.895	.838	77.9 %	يؤثر
7	تقييم التقارير لمجلس الإدارة وتزويده بالمعلومات الكاملة عن المخاطر وإدارتها في الوقت	4.070	.753	81.4 %	يؤثر

المناسب.					
8	المساهمة مع الإدارة في عملية تحسين وتطوير إدارة المخاطر.	4.035	.823	80.7 %	يؤثر
9	تقييم كفاية وفاعلية عملية الرقابة في الاستجابة للمخاطر (الحوكمة، العمليات، نظام المعلومات).	4.158	.751	83.16 %	يؤثر
10	تقدم الخدمات الاستشارية لمجلس الإدارة والمستويات الإدارية الأخرى فيما يتعلق بإدارة المخاطر.	3.930	.884	78.6 %	يؤثر
11	المراقبة المستمرة لعمليات إدارة المخاطر ومدى تنفيذها بما يتناسب مع خطط وأهداف المنظمة.	4.105	.920	82.1 %	يؤثر
	جميع الفقرات	4.062	.788	81.24 %	يؤثر

### ج) التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الثالثة :

يتبين من جدول رقم (7) المعروض أدناه أن آراء عينة الدراسة حول أثر مهام المراجع الداخلي في تحسين جودة المراجعة الخارجية تراوحت ما بين يؤثر ويؤثر جداً، فقد حازت الفقرة رقم (3) على أكبر متوسط حسابي وهو (4.246) بوزن نسبي مقداره (84.92 %)، بينما نالت الفقرة رقم (1) أقل متوسط حسابي وهو (3.912) بوزن نسبي مقداره (78.24 %). أما المتوسط العام فقيمته هي (4.050) بوزن نسبي مقداره (81 %)، وبالتالي يمكن أن يستنتج بأن مهام المراجع الداخلي فيما يتعلق بالحوكمة يمكن أن تؤثر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

### جدول رقم (7) المقاييس الوصفية لفقرات الفرضية الثالثة

م	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1	تعزيز وتشجيع القيم والأخلاق الملائمة داخل المنظمة.	3.912	.912	78.24 %	يؤثر
2	ضمان فاعلية إدارة الأداء التنظيمي والمسائلة.	4.070	.821	81.4 %	يؤثر
3	التنسيق بشكل فعال بين الأنشطة، وتفعيل إيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين والإدارة التنفيذية.	4.246	.851	84.92 %	يؤثر جداً
4	تقييم كفاءة وفاعلية نظام الحوكمة داخل المنظمة.	4.123	.908	82.46 %	يؤثر
5	مساعدة مجلس الإدارة في عملية تحسين وتطوير نظام الحوكمة في	4.018	.767	80.36 %	يؤثر

المنظمة.				
6	تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة.	4	.824	% 80
7	مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.	3.982	.855	% 79.64
	جميع الفقرات	4.050	.849	% 81

#### (د) لتحليل الوصفي لبيانات الفرضية الرابعة:

يلاحظ من خلال الجدول رقم (8) المبين أدناه أن آراء المشاركين في الدراسة فيما يتعلق بأثر مهام المراجع الداخلي في تحسين جودة المراجعة الخارجية تراوحت ما بين يؤثر ويؤثر جداً حيث حازت الفقرة رقم (3) على أكبر متوسط حسابي بقيمة (4.614) بوزن نسبي مقداره (92.28%)، بينما نالت الفقرة (6) على أقل متوسط حسابي وهو (4.105) بوزن نسبي مقداره (82.10%). أما فيما يتعلق بالمتوسط العام فهو (4.327) بوزن نسبي مقداره (86.54%). مما سبق يمكن أن يستنتج بأن مهام المراجع الداخلي الرئيسية يمكن أن تؤثر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

#### جدول رقم (8) المقاييس الوصفية لفقرات الفرضية الرابعة

م	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1	التحقق من اتباع السياسات والإجراءات المالية والإدارية ومدى الالتزام بها.	4.386	.701	% 87.72	يؤثر جداً
2	تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.	4.281	.675	% 85.62	يؤثر جداً
3	الحفاظة على أموال وموارد وأصول المنظمة وحماتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.	4.614	.675	% 92.28	يؤثر جداً
4	التحقق من دقة ونزاهة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.	4.456	.657	% 89.12	يؤثر جداً
5	مساعدة المستويات الإدارية وتزويدها بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهدافها المقررة.	4.193	.693	% 83.86	يؤثر
6	تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة لإدارة المنظمة.	4.105	.724	% 82.10	يؤثر
7	مراجعة البرامج والعمليات للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية، وأنها تنفذ كما هي مخطط لها.	4.228	.780	% 84.56	يؤثر جداً
8	تقديم التوصيات والاستشارات للإدارات المختلفة داخل المنظمة لتحسين ورفع	4.211	.861	% 84.22	يؤثر جداً

				كفاءة الأداء للأنشطة المختلفة.	
يؤثر جداً	% 89.48	.630	4.474	تصميم الإجراءات المناسبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتلاعب بالحسابات والعمل على منعها أو الحد منها.	9
يؤثر جداً	% 86.54	.725	4.327	جميع الفقرات	

#### 10. 3. 4. اختبار فرضيات الدراسة :

لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية تم تقسيمها لأربعة فرضيات فرعية المذكورة سابقاً حيث صيغت هذه الفرضيات في شكلها الإحصائي على النحو التالي:

$$H_0: \mu < 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

وقد تم اختبار هذه الفرضيات باستخدام الاختبار الإحصائي (Z) ، والذي يفترض أن تتوزع البيانات توزيعاً طبيعياً ، وفي هذا الخصوص تم الاعتماد على نظرية النهاية المركزية في علم الإحصاء (لنكولن تشاو ، 1996) التي تفترض التوزيع الطبيعي للبيانات إذا كان حجم العينة كبيراً بدرجة كافية ( $N \geq 30$ ) ، حيث أن حجم عينة الدراسة هو (57) مراجعاً خارجياً ، هذا وقد تم الاختبار عند مستوى معنوية ( $\alpha = .05$ ) .

أ) اختبار الفرضية الأولى : يبين الجدول رقم (9) الموضح أدناه تفاصيل هذا الاختبار، ونلاحظ من الجدول أن قيمة (Z) المحسوبة على مستوى الفرضية بلغت (14.304) وهي أكبر من قيمة (Z) الجدولية (1.645) عند مستوى معنوية ( $\alpha = .05$ ) ، وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن دور المراجع الداخلي في الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

#### جدول رقم (9): اختبار الفرضية الأولى

بيان	حجم العينة (N)	المتوسط الحسابي ( $\bar{X}$ )	الانحراف المعياري (S)	قيمة (Z) المحسوبة	قيمة (Z) الجدولية	نتيجة الاختبار (H0)
السؤال الأول	57	4.421	.653	16.424	1.645	رفض (H0)
السؤال الثاني	57	4.421	.706	15.201	1.645	رفض (H0)
السؤال الثالث	57	4.491	.658	17.110	1.645	رفض (H0)
السؤال الرابع	57	4.456	.683	16.091	1.645	رفض (H0)
السؤال الخامس	57	4.649	.582	21.385	1.145	رفض (H0)
السؤال السادس	57	4.140	.718	11.989	1.645	رفض (H0)
السؤال السابع	57	4.281	.701	13.796	1.645	رفض (H0)
السؤال الثامن	57	4.193	.718	12.543	1.645	رفض (H0)
السؤال التاسع	57	3.965	.706	10.315	1.645	رفض (H0)

اختبار الفرضية	57	4.335	.705	14.304	1.645	رفض (H0)
----------------	----	-------	------	--------	-------	----------

### ب) اختبار الفرضية الثانية :

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) المعروض أدناه أن قيمة (Z) المحسوبة على مستوى الفرضية وهي (10.188) أكبر من قيمة (Z) الجدولية وهي (1.645) عند مستوى معنوية ( $\alpha = .05$ )، وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

### جدول رقم (10): اختبار الفرضية الثانية

بيان	حجم العينة (N)	المتوسط الحسابي ( $\bar{x}$ )	الانحراف المعياري (S)	قيمة (Z) المحسوبة	قيمة (Z) الجدولية	نتيجة الاختبار (H0)
السؤال الأول	57	4.211	.674	13.551	1.645	رفض (H0)
السؤال الثاني	57	4.123	.734	11.555	1.645	رفض (H0)
السؤال الثالث	57	4.228	.732	12.660	1.645	رفض (H0)
السؤال الرابع	57	4.053	.742	10.709	1.645	رفض (H0)
السؤال الخامس	57	3.877	.758	8.742	1.645	رفض (H0)
السؤال السادس	57	3.895	.838	8.057	1.645	رفض (H0)
السؤال السابع	57	4.070	.753	10.736	1.645	رفض (H0)
السؤال الثامن	57	4.035	.823	9.496	1.645	رفض (H0)
السؤال التاسع	57	4.158	.751	11.641	1.645	رفض (H0)
السؤال العاشر	57	3.930	.884	7.945	1.645	رفض (H0)
السؤال الحادي عشر	57	4.105	.920	9.073	1.645	رفض (H0)
اختبار الفرضية	57	4.062	.788	10.188	1.645	رفض (H0)

### ج) اختبار الفرضية الثالثة :

الجدول رقم (11) المبين أدناه يوضح تفاصيل هذا الاختبار، حيث أن قيمة (Z) المحسوبة على مستوى الفرضية بلغت (9.336) وهي أكبر من قيمة (Z) الجدولية (1.645) عند مستوى معنوية ( $\alpha = .05$ )، وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص بأن دور المراجع الداخلي في الحوكمة يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

جدول رقم (11): اختبار الفرضية الثالثة

بيان	حجم العينة (N)	المتوسط الحسابي ( $\bar{X}$ )	الانحراف المعياري (S)	قيمة (Z) المحسوبة	قيمة (Z) الجدولية	نتيجة الاختبار (H0)
السؤال الأول	57	3.912	.912	7.553	1.645	رفض (H0)
السؤال الثاني	57	4.070	.821	9.845	1.645	رفض (H0)
السؤال الثالث	57	4.246	.851	11.050	1.645	رفض (H0)
السؤال الرابع	57	4.123	.908	9.339	1.645	رفض (H0)
السؤال الخامس	57	4.018	.767	10.010	1.645	رفض (H0)
السؤال السادس	57	4	.824	9.165	1.645	رفض (H0)
السؤال السابع	57	3.982	.855	8.671	1.645	رفض (H0)
اختبار الفرضية	57	4.050	.849	9.336	1.645	رفض (H0)

د) اختبار الفرضية الرابعة :

يتبين من خلال الجدول رقم (12) المعروض أدناه بأن قيمة (Z) المحسوبة على مستوى الفرضية وهي (13.827) أكبر من قيمة (Z) الجدولية وهي (1.645) عند مستوى معنوية ( $\alpha = .05$ )، وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن قيام المراجع الداخلي بعمليات المراجعة الأساسية يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

جدول رقم (12): اختبار الفرضية الرابعة

بيان	حجم العينة (N)	المتوسط الحسابي ( $\bar{X}$ )	الانحراف المعياري (S)	قيمة (Z) المحسوبة	قيمة (Z) الجدولية	نتيجة الاختبار (H0)
السؤال الأول	57	4.386	.701	14.930	1.645	رفض (H0)
السؤال الثاني	57	4.281	.675	14.326	1.645	رفض (H0)
السؤال الثالث	57	4.614	.675	18.055	1.645	رفض (H0)
السؤال الرابع	57	4.456	.657	16.744	1.645	رفض (H0)
السؤال الخامس	57	4.193	.693	13.001	1.645	رفض (H0)
السؤال السادس	57	4.105	.724	11.523	1.645	رفض (H0)
السؤال السابع	57	4.228	.780	11.893	1.645	رفض (H0)
السؤال الثامن	57	4.211	.861	10.620	1.645	رفض (H0)
السؤال التاسع	57	4.474	.630	17.667	1.645	رفض (H0)
اختبار الفرضية	57	4.337	.725	13.827	1.645	رفض (H0)

**11. النتائج والتوصيات :**

- أولاً: النتائج: من خلال التحليل الوصفي لبيانات الدراسة واختبار الفرضيات توصلت الدراسة للنتائج التالية:
- أ. لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير ودور في المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
  - ب. إن وظيفة ومهام المراجع الداخلي فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية يؤثر ويساهم في تحسين جودة عمل المراجع الخارجي.
  - ج. تساهم وظيفة ومهام المراجع الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
  - د. إن وظيفة ومهام المراجع الداخلي فيما يتعلق بحوكمة الشركات لها دور وتأثير في المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
  - هـ. يساهم المراجع الداخلي من خلال قيامه بوظائفه ومهامه الأساسية في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

**ثانياً: التوصيات: من خلال نتائج الدراسة توصي الدراسة بالآتي:**

- أ. ضرورة التعاون والتكاتف بين الجهات ذات الاختصاص والعلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على إنشاء جمعيات مهنية للمراجعة الداخلية والخارجية، وذلك لإصدار معايير محلية ملزمة وتنظيم عمل المراجعة الداخلية والخارجية بما فيها أوجه التعاون والتنسيق بينهما.
- ب. ينبغي وجود تشريعات قانونية أو إصدارات مهنية محلية ملزمة توسع من مهام المراجع الداخلي لتشمل مجالات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية تمثيلاً مع التطور الدولي المستمر في بيئة المراجعة الداخلية.
- ج. على إدارة الشركات العمل على رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية من خلال التعليم والتدريب المستمر لاكتساب المهارات والقدرات المهنية في كافة مجالات المراجعة الداخلية، والتي قد تكون حافزاً للمراجعين الخارجيين للاعتماد على عمل المراجعة الداخلية.
- د. أن تقوم إدارة الشركات بتوسيع مهام المراجعة الداخلية من خلال الوصف الوظيفي لتشمل المهام الحديثة بالإضافة إلى أوجه التعاون والتنسيق مع المراجع الخارجي.
- هـ. إجراء المزيد من الدراسات في هذا الخصوص.

## المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع العربية :

- إبراهيم، آمال محمد كمال. 2013. أثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 3، ص ص 43-114.
- أبو ظهير ، محمد الأمين ، و نجيب سالم بيوض . 2020 . أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح . مجلة آفاق اقتصادية . 6 (12) : 177 . 215 .
- أبو شعبان ، رندة محمد سعيد . 2016 . دور المراجع الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية التجارة . الجامعة الإسلامية . غزة . ص ص 1 - 139 .
- أحمد ، صهباء عبدالقادر ، فاطمة فزع هداد ، و ليلي عبد جاسم . 2018 . التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتأثيره في مكافحة عمليات غسل الأموال . مجلة دراسات محاسبية ومالية . عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الأول . 1 - 26 .
- الأزرق ، أسامة ، و سمير البهلول . 2014 . العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني . مجلة الأستاذ . 7 (2) : 30 . 53 .
- البلوي ، ناصر مفرج . 2021 . محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية . المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات . 2 (19) : 180 . 208 .
- التويجري ، عبدالرحمن علي ، و حسين محمد النافعي . 2008 . جودة خدمة المراجعة : دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين . مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة . 22 (1) : 219 . 254 .
- الجدعاني ، نور ساعد ، و حسام عبدالمحسن العنقري . 2009 . تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني . مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة . 23 (2) : 143 . 192 .
- الجوهر ، كريمة علي كاظم . 2011 . العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة . مجلة الإدارة والاقتصاد . ع 90 : 103 . 128 .
- الدود ، نصرالدين عبدالكريم ، و مهند زهران محمد . 2018 . دور معايير المراجعة الداخلية في تعزيز ثقة المراجع الخارجي بالتقارير المالية . مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية . 2 (42) : 53 . 68 .
- الزبيدي ، فراس خضير . 2014 . العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين . مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية . 3 (7) : 50 . 63 .

- الصيرفي ، أسماء أحمد أحمد . 2021 . أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية لديه على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية . مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية . 5 (3) : 116 . 57 .
- الطويل ، سهام أكرم عمر . 2012 . تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية التجارة . الجامعة الإسلامية . ص ص 1 - 109 .
- الشيخ ، المعتز رمضان بوبكر . 2015 . إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام التكامل بين نموذج الأداء المتوازن ونموذج إدارة مخاطر المنشأة لتفعيل إدارة المخاطر المصرفية . رسالة دكتوراه غير منشورة . كلية التجارة . جامعة عين شمس . القاهرة . مصر . ص ص 1-348 .
- العلي ، منهل محمد أحمد ، و شيماء محمد سمير الراوي . 2010 . تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية . مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية . 6 (19) : 159 . 182 .
- الكناني ، مجيد موسى . 2020 . جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت واجراءات التدقيق الخارجي . مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية . 26 (117) : 546 . 569 .
- الحمودي ، المهدي عبدالعظيم ، و علي محمد العماري . 2020 . مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثرها على جودة خدمات المراجعة . مجلة جامعة المرقب . 1 (1) : 147 . 164 .
- المعموري ، علي محمد ، و شيماء صباح الجبوري . 2014 . نموذج مقترح لعمل الفاحص القانوني ودوره في الحد من حالات الاحتيال والفساد . مجلة دراسات محاسبية ومالية . 9 (27) : 144 . 171 .
- النعامي ، علي سليمان . 2016 . مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي . مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية . 2 (6) : 255 . 286 .
- النوايسة ، محمد ، عوني هشا ، و هالة فلاح . 2014 . العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية . مجلة جامعة النجاح لأبحاث العلوم الإنسانية . 28 (4) : 835 . 868 .
- نجيت ، أحمد محمد . 2021 . طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، مجلة البحوث المالية ، مجلد (22) ، العدد (2) ، ابريل -2021 .
- بقيلة ، بسام خليل ، ونضال عمر زلوم . 2019 . أثر جودة التدقيق على تكلفة حقوق الملكية . المجلة الأردنية في إدارة الأعمال . 15 (1) : 121 . 146 .
- حجازي ، وجدي حامد ، 2010 ، أصول المراجعة الداخلية مدخل علمي التطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ص 11.
- حنان ، رضوان حلوة . 2003 . النموذج المحاسبي المعاصر . ط1 . عمان : دار وائل للنشر .

- رضا، سامح محمد، ورياض أحمد. 2012. أثر المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. 8 (4): 761 - 736
- زريقات ، قاسم محمد . 2010 . أثر الآراء المعدلة لمدققي الحسابات في أسعار الأسهم . المجلة الأردنية في إدارة الأعمال . 6 (1) : 224 . 210 .
- كريا ، أرحوان محسن سعيد ، و صلاح نوري خلف . 2015 . أثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي . مجلة دراسات محاسبية ومالية . 10 (32) : 153 . 130 .
- سيد ، سيد عبدالفتاح ، إيمان عبدالفتاح الجمهوري ، و محمد فهيم أبو حلوة . 2020 . أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية . مجلة الدراسات التجارية المعاصرة . ع 9 ، 706 . 664 .
- شربة ، علي هاتف . 2015 . تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية Six - Sigma . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية الإدارة والاقتصاد . الجامعة المستنصرية . ص ص 1 - 158 .
- عامر ، أنس عبدالقادر ، حسام عبدالقادر عامر ، و عادل محمد بوشعالة . 2020 . العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في ليبيا . المجلة العلمية للجامعة المفتوحة - بنغازي . 1 (2) : 109 . 88 .
- عبد الرحيم ، عبدالكريم ، جليل إبراهيم صالح ، و نهلة غالب عبدالرحمن . 2014 . قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية . مجلة جامعة ذي قار . 9 (1) : 25 . 1 .
- عبد السيد ، ناظم حسن . 2012 . أثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية . مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية . 2 (4) : 118 . 93 .
- عبدالله ، خالد أمين . 1998 . التدقيق والرقابة الداخلية في البنوك . عمان . دار وائل للنشر . ص ص 1 - 584 .
- عبدالمقصود ، أحمد عبدالسلام . 2022 . العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع . مجلة البحوث التجارية - جامعة الزقازيق . 44 (2) : 43 . 16 .
- عطوة ، روان حكم ، وسوزان رسمي عبد . 2019 . دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمة المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح . المجلة الأردنية في إدارة الأعمال . 15 (1) : 50 . 21 .
- عنبر ، سامي جبار ، و موفق عبدالحسين محمد . 2016 . جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي . مجلة دراسات محاسبية ومالية . 11 (34) : 76 . 27 .
- عوض ، آمال محمد . 2008 . أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية . جامعة الاسكندرية . 45 (3) : 82 . 1 .
- عيسى ، سمير كامل محمد . 2008 . أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية . جامعة الاسكندرية . 45 (2) : 47 . 1 .

- عيطة ، متولي السيد متولي . 2020 . أثر نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة الخارجية . مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية . 4 (1) : 1 - 53 .
- غريب ، عادل ممدوح . 2016 . أثر خصائص مجلس الإدارة والملكية المؤسسية في جودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة السعودية . 56 (3) : 495 - 526 .
- فضيلة ، مخلوف . 2015 . حوكمة الشركات في مواجهة الفساد الإداري . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير . جامعة عبد الحميد بن باديس . الجزائر . ص ص 1 - 65 .
- كلبونة ، أحمد يوسف . 2016 . أثر القواعد الإرشادية لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية . مجلة دراسات العلوم الإدارية . 43 (2) : 859 - 874 .
- كيرزان ، فاتن حنا . 2013 . مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة . مجلة المنارة . 19 (4) : 85 - 121 .
- لنكولن تشاو . 1996 . الاحصاء في الإدارة ، تعريب عبد المرضي حامد عزام . دار المريخ للنشر . الرياض . ص ص 1 - 1150 .
- مبارك، الرفاعي إبراهيم . 2012 . تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 1، ص ص 1-43.
- محمد ، حسين علي ، و وسام خلف نجرس . 2020 . موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي . مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية . 10 (2) : 207 - 237 .
- مخلوف ، أحمد محمد . 2007 . المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر . ص ص 1 - 193 .
- محمود ، عبد الحميد العيسوي . 2017 . أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي . مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية . 1 (2) : 237 - 313 .
- مشكور ، مسعود جايد ، و حيدر عباس عبد . 2016 . علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري . مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية . ع 24 ، 1 - 28 .
- ميلة ، علي عبدالله ، و هيثم علي بركة . 2018 . دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية . مجلة الدراسات الاقتصادية . ع 3 ، 100 - 120 .
- نجاة ، شمالان . 2009 . تقييم أثر التدقيق الداخلي في فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية . مجلة المالية والأسواق . 2 (4) : 207 - 237 .
- نشوان ، فايز أحمد حسين . 2016 . تفعيل دور المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الجامعات . رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة الأزهر غزة . ص ص 1 - 168 .

هويرف ، شيماء عباس ، و موفق عبدالحسين محمد . 2015 . تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق . مجلة دراسات محاسبية ومالية . 0 (33) : 46 - 84 .

ثانياً: المراجع الأجنبية :

Abdullah , W ., S . Ismail , and N . Jamal din , 2011 . The impact of board composition , ownership , and CBO duality on audit quality . Malaysian Accounting Review , 7 (2) : 17 – 28 .

Adeyemi , S ., and T . Fagbemi , 2010 . Audit quality , Corporate governance , and firm characteristics in Nigeria . International Journal of Business and Management , 5 (5) : 169 – 179 .

Al-Momani , M . A ., 2015 . The impact of audit quality features on enhancing earnings quality . Asian Journal of Finance and Accounting , 7 (2) : 255 – 280 .

Al - Shaheen , Hussam Falih , and H . Bai , 2020 . The reliance of external audit on internal audit . Independent project for the degree of master of science in business administration . Kristianstad University . Sweden .

Ashtiani , M . R ., V . Oskou , and R . Takor , 2016 . Audit quality and earnings management in Tehran stock exchange listed companies . International Journal of Academic Research in Accounting , Finance , and Management Sciences , 6 (1) : 142 – 149 .

Comunale , C . L ., R . L . Rosner , and T . R . Sexton , 2010 . The auditor's assessment of fraud risk . Journal of Forensic and Investigative Accounting , 2 (3) : 95 – 140 .

Edge , W . R ., and A . A . Farley , 1991 . External auditor evaluation of the internal audit function . Journal of Accounting and Finance , 31 (1) : 69 – 83 .

El-Assy , M . G ., 2015 . The effect of joint audit on audit quality . International Journal of Accounting and Financial Reporting , 5 (2) : 195 – 207 .

Felix , W . L ., A . A . Gramling , and M . J . Maletta , 2001 . The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors affecting this contribution . Journal of Accounting Research , 39 (3) : 513 – 534 .

Felix , W . L ., T . Kizirian , and L . D . Sneathen , 2005 . The effect of an internal audit function on audit effort . Academy of Accounting and Financial Studies Journal , 9 (1) : 75 – 92 .

Fossung , M . F ., and D . K . V . Verges , 2022 . External Audit quality and value creation . Open Journal of Accounting , (11) : 21 – 41.

Gulzar , A ., and Z . Wang , 2011 . Corporate governance characteristics and earnings management . International Journal of Accounting and Financial Reporting , 1 (1) : 133 – 151 .

Hegazy , M ., and H . Ebrahim , 2022 . Are joint audits associated with higher audit quality ? . Journal of Corporate Ownership and Control , 19 (2) : 204 – 216 .

Inaam , Z ., H . Khmoussi , and Z . Fatma ,2012 . Audit quality and earnings management in the Tunisian context . International Journal of Accounting and Financial Reporting , 2 (2) : 17 – 33 .

Italia , M., 2012 . The multi- disciplined skills required of forensic accountants . Journal of modern accounting and auditing , 8 (3) : 365 – 373

Khan , A . R ., M . B . Muttakin , and J . Siddiqui , 2015 . Audit fees , auditor choice , and stakeholder influence . The British Accounting Review , 47 (3) : 304 – 320 .

Khasharmeh , H., and N Joseph , 2017 . Does ownership structure affects audit quality . Global Journal of Accounting , Economics , and Finance , 4 (3) : 92 – 100 .

Krishnamoorthy , G ., 2002 . A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function . Auditing : A Journal of Practice & Theory , 21 (1) : 95 – 121 .

Onulaka , P . N ., 2015 . Self-Regulatory of accounting and auditing profession and it's effect on audit expectation gap in Nigeria . International Journal of Accounting and Financial Reporting , 5 (2) : 98 – 121 .

PCAOB , Public Company Accounting Oversight Board , 2007 , SAS (NO.5) , Washington .

Pham , N . K ., H . N . Duong , T . P . Quang , and N . H . T . Thuy , 2017 . Audit firm size , Audit fee , Audit reputation and Audit quality . Asian Journal of Finance and Accounting , 9 (1) : 429 – 447 .

Romney , M . B ., and P . J . Steinhart , 2006 . Accounting information systems . 10<sup>th</sup> ED . USA . Prentice Hall .

Schneider , A ., 2009 . The nature , Impact , and Facilitation of external auditor reliance on internal auditing . Academy of Accounting and Finance Studies Journal , 13 (4) : 41 -53 .

Sulaiman , N . A ., M . Abdullah , K . Ismail , and N . S . Sapiei , 2013 . Audit quality in practice . Journal of Modern Accounting and Auditing , 9 (12) : 1564 – 1573 .

Sutton , S . G ., and J . C . Lampe , 1991 . A framework for evaluating process quality for audit engagements . Accounting and Business Research , 21 (83) : 275 - 288 .

Tavakolnia , E ., and S . v . Makrani , 2015 . Auditor industry specialization and market valuation of earnings and earnings components . Journal of Accounting and Finance Research , 4 (4) : 187 – 195 .

Zureigat , Q . M ., 2011 . The effect of ownership structure on audit quality . International Journal of Business and Social Sciences , 2 (10) : 38 – 46 .