

## العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

### دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجعة القومي

the factors affecting the quality of the audit from the point of view of the internal auditor Applied field study National Audit Office

د. منال محمد

محاضرة بقسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال

جامعة الحدود الشمالية - المملكة العربية السعودية - عرعر

manalahmed72@gmail.com

الملخص:

تناولت هذه الورقة مشكلة ما هي العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي ؟ وما هو نوع ذلك الأثر ؟ وما هي الأهمية النسبية لكل عامل من وجهة نظر المراجع الداخلي ؟ من أهداف الورقة تحديد العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي ، ومن اهم نتائج الدراسة: توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص جودة المراجعة، الالتزام بمعايير الرقابة علي الجودة يحسن من جودة المراجعة، من اهم التوصيات الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لأعضاء فريق المراجعة لزيادة جودة المراجعة، التركيز على زيادة الإلمام الكافي من قبل مراجع الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها لرفع جودة المراجعة. الكلمات المفتاحية : عوامل مؤثرة، ، جودة المراجعة، وجهة نظر ، مراجع داخلي.

#### Abstract

This paper dealt with the problem of the factors affecting the quality of the audit from the point of view of the internal auditor. What kind of impact? What is the relative importance of each factor from the point of view of the internal auditor? The aim of the paper is to determine the factors affecting the quality of the audit from the point of view of the internal auditor The most important results: There are significant differences between the opinions of the parties interested in the audit process regarding the quality of the review. 1. The size and organization of the Audit Office affects the quality of the audit. 2. There is no specific and agreed upon concept among researchers academics and professionals of quality audit. 4. Compliance with quality control standards improves audit quality. The main focus of the recommendations is to increase the auditor's knowledge of auditing and accounting standards to improve the quality of the audit. To be aware of the audit team's knowledge of the rules, ethics and professional behavior of the audit team, which positively affects the quality of the review.

**Keywords:** factors affecting, quality audit, review, point of view, internal auditor.

**JEL Classification :** M42 , C15.

## 1- المقدمة :

بعد السلسلة المتعددة للزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم ، وما صاحبها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م ، وأزمة شركة انرون التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م ، وكذلك أزمة شركة وورلد كوم الأمريكية للاتصالات عام 2002م ، وأخيرا الأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام 2008م والتي لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا حتى الآن وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص التي بلغت أكثر من 130 بنكا وزيادة المطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم . ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءا كبير في المسؤولية بآثارهم بعدم القدرة علي أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بأداب وسلوك المهنة ، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة من مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة و مراجعي الحسابات في العالم .

## 1- مشكلة البحث :

إن عدم رضا المجتمع المالي عن أداء عمل مراجعي الحسابات ينبع مما يتوقعه هذا المجتمع من المراجعين بتزويدهم ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة المركز المالي وحالية من الأخطاء الجوهرية في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشآت على الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم ( فجوة المراجعة ) وذلك نتيجة لكون مراجع الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه ومن خلال كل ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية:

1- ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي ؟

2- ما هي الوسائل التي يمكن اقتراحها لتطوير مستوى جودة المراجعة في السودان ؟

## 3-أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها مهنة المراجعة خاصة الاتجاهات الحديثة لجودة المراجعة ، كونها احد الأسس التي تركز عليها المنظمات المهنية والتي تساهم في زيادة الثقة في مهنة المراجعة ، عليه يمكن تلخيص الأهمية في النقاط التالية :

1- تعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي اهتمت بدراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي .

2- يكتسب البحث أهمية إضافية لأنه يبحث في موضوع بالغ الأهمية في مجال المراجعة طالما اهتمت به المنظمات المهنية والجهات المختصة و الباحثين .

### 3- أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1- تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي .
- 2- التعرف على مفهوم جودة المراجعة وإبراز أهميته وأهدافه والسياسات والإجراءات المكونة له .
- 3- التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة المراجعة .

### 5- فروض البحث :

يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات التالية :

- 1- لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.
  - 2- لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص مفهوم جودة المراجعة.
  - 3- لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول وسائل تحسين جودة المراجعة.
- 6- الدراسات السابقة:** يتناول هذا الجزء من البحث خلاصة بعض الدراسات السابقة ، والتي تمكنت الباحثة من الوصول إليها ، والتي لها علاقة بموضوع أبحاث البحث وتوظيف ما جاء بها قدر الإمكان حيث كان ذلك ممكنا لتحقيق أهداف البحث

- **اجرى بيانو ني ( 2015م)**دراسة بعنوان، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ومراجعة الجودة،هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأيضاً التعرف على أساليب وطرق مراجعة الجودة وإبراز أهميتهما وأهدافهما والسياسات والإجراءات الخاصة بهما،من أهم نتائج الدراسة : لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص العوامل المؤثرة على جودة المراجعة،وجود قصور في التشريعات والقوانين اليمنية والتي تحكم المهنة بشكل عام والتي تغطي موضوع مراجعة الجودة بشكل خاص ، من أهم التوصيات : إلزام منظمات الأعمال بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لها وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة المستخدمين والقائمين بالمهنة.

- **اجرى العابد ( 2016)** دراسة بعنوان" العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية في قطاع غزة"،هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان هنالك دور للعلاقة بين مجلس إدارة المؤسسة الأهلية ومدقق الحسابات الخارجي في اختيار هذا المدقق ، معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بالخبرة الواسعة ومدقق الحسابات في المؤسسات الأهلية، من أهم النتائج: أن سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بمكتب مراجعة عالمي من أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي ، توجد فروق ذات دلالة إحصائية

بين متوسط آراء الباحثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، من أهم التوصيات : ضرورة عقد ورش العمل ودورات وندوات للعاملين في مكاتب التدقيق خصوصاً في مجال التدقيق الخارجي فيما يتعلق بمجال المؤسسات الأهلية.

- اجري إبراهيم ( 2016) دراسة بعنوان العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية،هدفت الدراسة الي التعرف علىالعوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة،من اهم نتائج الدراسة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل وبين خصائص التقرير في الوزارات،من أهم التوصيات : العمل علىإصدار نشرات وتوفير كتب من قبل الوزارة أو المؤسسة الحكومية من شأنها تحسين خبرة المدققين الداخليين.

- اجري زقوت (2016) دراسة بعنوان "مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة"، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسينجودة عملية التدقيق.من أهم النتائج : أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في مرحلة التخطيط ومرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.من أهم التوصيات : ضرورة مواكبة التطورات وملاحقة الأنظمة الحديثة خاصة في مجالات تدقيق الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية وتدريب القائمين عليها.

## ثانياً:الإطار النظري

### 2-1 مفهوم المراجعة

لغةً المراجعة: المعاودة وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل، أو تقييم ما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها.

عرفت المراجعة بأنها أحد فروع المعرفة وعلم من العلوم الإنسانية، كما تعد مهنة مستقلة بذاتها تتطلب نوعاً من التعليم المتخصص والتدريب المنتظم وثقة الجمهور في خدماتها،وقد توافرت للمراجعة كل هذه المقومات منذ زمن بعيد، وحتى وقتنا الحاضر،بل ومن المتوقع أن تزداد ثقة الجمهور بصفة عامة، ومستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعين بصفة خاصة في خدمات المراجعة مستقبلاً،لأن مهنة المراجعة تطور نفسها بصفة مستمرة، وصادقة تواكب التطورات في بيئة عمل المؤسساتاخذاً التعريف في رأي الباحثة ركز علي أنها علم حياتي كسائر العلوم وله متطلبات معرفية وتعريفية لا بد له امن المواكبة والتطور لتقديم خدمات مقبولة لفئات متعددة من المستخدمين(1).

### 2-2 أهمية المراجعة:

تتبع أهمية المراجعة بشكل عام في التحقيق من أهدافها في الحفاظ على الأموال واكتشاف الغش والحد من التلاعب والتصرفات غير القانونية، وذلك بتوفير قدر هائل من المعلومات أمام متخذي القرار، ومن ثم يصبح متخذ القرار في حاجة إلي إدارة لانتقاء المعلومات الموثوق بها لاستخدامها في اتخاذ القرار، لأن المعلومات المالية التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع مستقل تعتبر هي الأساس في اتخاذ القرارات، وذلك على افتراض أن المعلومات كاملة ودقيقة وغير متحيزة تتمثل أهمية المراجعة في القيام بدور كبير في العلاقات بين الملاك والإدارة، فالعرف القانوني السائد أن الإدارة مسئولة عن توفير معلومات موثوق فيها لمستخدمي القوائم المالية، وإذا اعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وحققوا خسائر مالية نتيجة لذلك، يقوموا برفع قضايا تعويض ضد الإدارة.

## 2-3 أنواع المراجعة:

كنتيجة طبيعية للتطورات التي سبق عرضها في هذا الفصل، ممارسات المراجعة اليوم يمكن أن تندرج تحت ثلاثة أنواع رئيسية للمراجعة، مراجعة القوائم المالية، والمراجعة التشغيلية، ومراجعة الالتزام بالسياسات، والتي يتم استعراضها في النقاط التالية:

### 2-3-1. مراجعة القوائم المالية:

تتم بهدف التحقق من المعلومات الواردة بالقوائم ككل وتحديد ما إذا كانت متفقة مع معايير المحاسبية متعارف عليها ويقصد بالقوائم المالية هذه (قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية)، بما في ذلك الملاحظات المرفقة بتلك القوائم.

2-3-2 المراجعة الإلزامية: عادة ما تتم بموجب إلزام نظامي يتم بموجبه تحديد نطاق المراجعة وطبيعتها.

2-3-3 المراجعة التشغيلية: هي عبارة عن مراجعة منهجية منظمة للإجراءات والطرق التي تتبع في تشغيل التنظيم أو جزء منه لتقييم الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد، وبالتالي فالهدف من هذه المراجعة هو تقييم الأداء وتحديد أي المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير في الأداء.

كذلك يمكن تقسيم المراجعة على حسب الاعتبارات التالية:

### 2-3-3-1 من حيث القائم بعملية المراجعة: يمكن تقسيمها هنا إلى نوعين أساسيين هما :

أ/ المراجعة الخارجية: تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلاً عن إدارتها، لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة، والمركز المالي في نهاية تلك الفترة.

ب/ المراجعة الداخلية: تتبع هذه المراجعة من داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمة الرقابة المطبقة على أنشطة المؤسسة المختلفة.

2-3-2-2. من حيث توقيت عملية المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة والفحص إلى نوعين:

أ/ المراجعة النهائية: تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية.

ب/ المراجعة المستمرة: فيها تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة، وفق برنامج زمني محدد مسبقاً.

**2-4 أهداف المراجعة:** ويرى أحد الكتاب أن أهداف المراجعة تتمثل فيما يلي

1. الهدف الأول والأهم للمراجعة تحديد مدى وسلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمشروع.

2. زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

3. مراقبة الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية، لأنها إن وجدت سوف تؤثر في مدي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

إن المراجعة كعلم تطبيقي تتضمن هدفين أساسيين هما:

1/ الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.

2/ الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال عملية المراجعة وهو ما يسمى بالمنهج النهائي للمراجعة والذي يتمثل في تقرير مراجعة الحسابات. (د. احمد حلمي، مرجع سبق ذكره ص7-10).

**2-5 مفهوم معايير المراجعة:**

ورد في تعريف للمعيار بأنه "النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوي المطلوب لبعض هذا النوع تصنيف معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها يمكن تبويبها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي (3)

2-5-1 مجموعة المعايير العامة :

تتضمن ثلاثة معايير تتصل وتتمم بالتأهيل والتكوين الشخصي للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب

هي:

أ/ يجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العلمي والعملية.

ب/ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل في كافة الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.

ج/ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعتدلة عند أداء مهام المراجعة وإعداد التقارير.

2-5-2 مجموعة معايير العمل الميداني: وتتعلق تلك المجموعة في الإرشادات الفنية لإجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، وتضمن ثلاثة معايير رئيسية هي:-

أ/ يجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة، فضلاً عن توافر الأشراف الدقيق والكاف على أعمال المساعدين.

ب/ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بدقة لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة.

ج/ يجب الحصول على قدر كافي وصالح من أدلة الإثبات لتكوين أساس سليم ومعقول لإبداء الرأي على القوائم المالية محل المراجعة.

2-5-3 مجموعة معايير إبداء الرأي: وتتناول تلك المجموعة المعايير والضوابط التي تحكم إعداد تقرير المراجعة باعتباره المنتج الأساسي للمراجع الذي عن طريقه يوصل المعلومات المبلغة لأغلب المستخدمين، وتتضمن هذه المجموعة أربعة معايير أساسية هي:-

أ/ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب/ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترة السابقة.

ج/ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من معلومات لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك (الإفصاح المناسب).

د/ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلي الأسباب التي أدت إلى ذلك.

## 2-6 مفهوم تقارير المراجعة:

عرف التقرير بأنه عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي مراجع الحسابات المعتمد، حول ما قام به من إجراءات فنية في فحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر وكذلك قوائم نتيجة الأعمال، ويقدم للهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو أصحاب المشروع الفردي أو الشريك أو المدراء في شركات الأشخاص ويتضمن بصفة أساسية رأي المراجع في مدى تعبير قوائم نتيجة الأعمال عن الأرباح الحقيقية، والمركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية الفترة.

وعرف التقرير أيضاً بأنه بلوره (نتائج) الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنها بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية للوحدة المالية محل المراجعة. (4)

وعرفه أحد الباحثين بأنه عملية إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة العناصر على عملية المراجعة الفعلية ويجب أن يؤثر هذا الرأي على طبيعة القرارات المراد اتخاذها وتعريف آخر هي تلك التقارير المحاسبية الخارجية، والتي يتم إصدارها للتعبير عن أعمال وحدة معينة، تعمل داخل بيئة معينة.

## 2-7 أهمية تقارير المراجعة: يرى أحد الباحثين أن أهمية تقارير المراجعة ترجع إلى الاعتبارات التالية:

- 1- يمثل المراجع الموثوق فيه والمطلوب لكافة المجموعات والطوائف التي يهتمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة.
- 2- يعتبر الوسيلة الأساسية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية و المحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها.

## 2-8 أركان تقارير المراجعة: تتمثل الأركان الأساسية لتقارير المراجعة في الآتي:

- 1- أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة وأن يتضمن الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية.
- 2- يجب أن يكون التقرير موجه للهيئة العامة للمساهمين وذلك لكونه وكيلاً عنهم فيوجه التقرير للمساهمين بعبارة إلى حضرة مساهمين شركة (س).
- 3- يجب أن يكون التقرير موقع من قبل المدقق ومؤرخ بتاريخ بداية عملية التدقيق إلى تاريخ نهاية العام المالي للمشروع.
- 4- يجب أن يكون التقرير مصاغاً بألفاظ سهلة يسهل للقارئ فهمها وأن يتضمن عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد لا لبس فيها ولا التواء. (5)

## 2-9 أنواع تقارير المراجعة: يمكن تقسيم تقارير المراجعة إلى نوعين:

- النوع الأول: تقرير نظيف غير متحفظ يطلق على تقرير مراقب الحسابات الذي لم يبدى فيه أي تحفظات أو الإشارة إلى أي قيود في نطاق عملية الفحص.
- النوع الثاني: التقرير المتحفظ: من خلال قيام المراجع بأجراء اختبار مدى الالتزام وكذلك اختبار التحقيق الجوهرى على نظام الرقابة الداخلية فقد يجد بعض الأمور التي تستوجب التحفظ والإشارة إلى ذلك بصورة واضحة في تقريره.

## 2-10 تعريف جودة المراجعة:

الجودة في اللغة: إن أصل كلمة جودة الاشتقاقى هو (جود) وهو أصل يدل على التسامح بالشيء وكثرة العطاء وفي اللغة العربية هنالك عدة مرادفات لكلمة جودة مثل الإتقان والكفاءة،  
وأما تعريف الجودة (اصطلاحاً) فيرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية والتي تعني طبيعة الآثار التاريخية من تماثيل وقلاع وقصور وأغراض التفاخر بها، أو لاستخدامها لأغراض الحماية وحديثاً تغيير مفهوم الجودة بعد تطور علم

الإدارة وظهور الإنتاج الكبير والثروة الصناعية وظهور الشركات الكبرى وازدياد المنافسة، إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد جديدة ومتشعبة أما عن مفهوم الجودة في القرآن والسنة فهناك عدة آيات حثت على الجودة والإتقان فقد قال الله تعالي في محكم آياته " تبارك الذي بيده الملك وهو على كل شيء قدير\*الذي خلق الموت والحياة ليبلوكم أيكم أحسن عملاً وهو العزيز الغفور(سورة الملك الآيات1-2)". وكذلك في قوله تعالي " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين\* وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون " (سورة التوبة الآية 105) وفي السنة الشريفة هنالك أحاديث كثيرة تدعو إلى حب العمل وإتقانه والتعاون الجماعي كما ورد في قوله صلي الله عليه وسلم: " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه " أخرجه أبو يعلي والعسكري والبيهقي والطبراني .

**2-11 مفهوم جودة المراجعة:** يشير مصطلح جودة المراجعة إلى خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة.

**2-12 أهمية جودة المراجعة:** وتتمثل أهمية جودة المراجعة لتلك الأطراف في أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ولكنها حريضة في الحصول على مراجعة ذات مستوى عالي من الجودة لقوائمها المالية وذلك من أجل إضفاء الثقة والمصادقية على هذه القوائم المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من معرفة الوضع المالي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق، ومعرفة أماكن الضعف واحتمال الفشل والتعثر من اجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.(6)

**2-13 أهداف جودة المراجعة:** هنالك أهداف عديدة لجودة المراجعة يمكن إنجازها بما يلي:

1. توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة.
2. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة.
3. المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بتطبيق المعايير المهنية.
4. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
5. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.
6. تساعد علي معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.
7. تساعد علي إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الاخرى التيلها نفس الأهداف و الخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

8. المساهمة في الجهد الوطني من اجل الارتقاء بمستوي المهنة، تساعد الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبيهم الاتهام بالتقصير وأداء الواجب المهني.(7)
- 2-14 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:** يمكن تبويب العوامل المؤثرة في جودة المراجعة على النحو التالي:
  - 1- حجم المكتب: يعتبر حجم المكتب احد المتغيرات المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني في المراجعة، وقد أشارت نتائج العديد من البحوث والدراسات السابقة وجود علاقة طردية من كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.
  - 2- سمعة مكتب المراجعة: تعتبر سمعة مكتب المراجعة قضية رئيسية في ممارسة لأداء المهني.
  3. الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة: استنتجت عدة دراسات وجود علاقة بين القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة، فكلما زادت القضايا ضد مكتب المراجعة، كلما كان ذلك دليلاً على انخفاض جودة المراجعة.(8)
  4. المنافسة بين مكاتب المراجعة: خلصت بعض الدراسات إلى أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
  5. الالتزام بمعايير المراجعة: أظهرت العديد من الدراسات أهمية خاصة بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني كخاصية من خصائص جودة المراجعة.
  6. طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة: يقصد بمدة تولى مكتب المراجعة عملية المراجعة بالمنشأة، عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة.
  7. الخبرة المهنية لمكتب المراجعة.
  - 8- قبول العملاء والاستمرار معهم يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه.
  - 9- مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة.(9)

#### ثالثاً: الدراسة الميدانية:

- يتم تناول الدراسة الميدانية من خلال محورين : المحور الأول عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان إضافة إلى مناقشة واختبارات الفروض وأخيراً النتائج والتوصيات .
- 3-1 مجتمع وعينة الدراسة:** يشتمل مجتمع الدراسة على المراجعين القانونيين والمراجعين الداخليين بديوان المراجعة العام ووزارة المالية وبعض المراجعين المستقلين حيث بلغ الحجم النهائي للعينة (150) فرداً وتم توزيع عدد (150) استبانة تم إرجاع 145 منها.

**3-2 أداة جمع البيانات :** تم تصميم استبانة على أساس الأسئلة المغلقة وفقاً لمقياس ليكرت لقياس الرأي المكون من خمسة خيارات تبدأ بأوافق بشدة وتنتهي بلا أوافق بشدة . كما تم تخصيص عدد من الاسئلة لكل فرض من الفرضيات.

**3-3 تحليل البيانات (SPSS) :** حيث تم تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي حيث تم حزم الأسئلة المتعلقة بكل فرضية. كما تم استخدام معامل الثبات (الفا كرنباخ) لتحديد ثبات وصدق ومدى تعبير الأسئلة عن الفرضية التي تم اشتقاقها منها. كما تم اختبار الفرضيات وفقاً لاختبار كأي تربيع عند مستوى 1% و5% بدرجة حرية تساوي عدد أسئلة الفرضية مطروحاً منها واحد، حيث يتم قبول الفرضية إذا كانت القيمة الجدولية أقل من المحسوبة.

من الجدول (1/3/3) الخاص باختبار الفرضية الأولى التي نصها (لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص العوامل المؤثرة في جودة المراجعة) يوضح الآتي:

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 44 % .
- 2- النسبة العامة للموافقة (71%) تتمركز حول الإجابة (أوافق بشدة) بينما النسبة العامة لعدم الموافقة (18% ) تتمركز حول الإجابة (لا أوافق).
- 3- قيمة كأي تربيع المحسوبة (121.6056) أكبر من الجدولية (55) مما يشير إلى وجود فروق جوهرية بين إجابات الباحثين.
- 4- النتائج (1 ، 2) تثبت صحة الفرضية الأولى .

من الجدول (2/3/3) الخاص باختبار الفرضية الثانية التي نصها (لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص مفهوم جودة المراجعة) يوضح الآتي:

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 37 % .
- 2- النسبة العامة للموافقة (72%) تتمركز حول الإجابة (أوافق بشدة) بينما النسبة العامة لعدم الموافقة (16%) تتمركز حول الإجابة (لا أوافق).
- 3- قيمة كأي تربيع المحسوبة (62.79) أكبر من الجدولية (56) مما يشير إلى وجود فروق جوهرية بين إجابات الباحثين.
- 4- النتائج (1 ، 2) تثبت صحة الفرضية الثانية .

من الجدول (3/3/3) الخاص باختبار الفرضية الثالثة التي نصها (لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول وسائل تحسين جودة المراجعة) يوضح الآتي:

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة (35%).
  - 2- النسبة العامة للموافقة (69%) تتمركز الإجابة (أوافق بشدة) بينما النسبة العامة لعدم الموافقة (15%) تتمركز حول الإجابة (لا أوافق).
  - 3- قيمة كآي تريبع المحسوبة (69.44) أكبر من الجدولية (67) مما يشير إلى وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين.
- النتائج (1 ، 2) تثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### النتائج:

- 1- توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص جودة المراجعة .
- 2- يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة .
- 3- لا يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين و الأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة .
- 4- الالتزام بمعايير الرقابة على الجودة يحسن من جودة المراجعة.

#### التوصيات :

1. الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لأعضاء فريق المراجعة لزيادة جودة المراجعة.
2. التركيز على زيادة الإلمام الكافي من قبل مراجع الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها لرفع جودة المراجعة.
3. الاهتمام بمعرفة فريق المراجعة بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة مما يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة.

#### الملاحق:

الفرضية الأولى: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص العوامل المؤثرة في جودة المراجعة. جدول رقم (1)

يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
47.9	68	أوافق بشدة
35.9	51	أوافق
5.6	8	محايد
7.8	11	لا أوافق
2.8	4	لا أوافق بشدة

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
47.9	68	أوافق بشدة
35.9	51	أوافق
5.6	8	محايد
7.8	11	لا أوافق
2.8	4	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم(2)

وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
58.5	83	أوافق بشدة
24.6	35	أوافق
4.9	7	محايد
7.0	10	لا أوافق
4.9	7	لا أوافق بشدة
100.0	142	Total

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم(3)

الالتزام بمعايير المراجعة يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
69.0	98	أوافق بشدة
16.2	23	أوافق
9.2	13	محايد
3.5	5	لا أوافق

« مجلة إضافات اقتصادية » جامعة خرداية، الجزائر، المجلد: 2 العدد: 3 أبريل 2018

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

لا أوافق بشدة	3	2.1
الإجمالي	142	100.0

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (4)

الالتزام بمعايير الرقابة على الجودة يحسن من جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
59.2	84	أوافق بشدة
19.7	28	أوافق
12.0	17	محايد
5.6	8	لا أوافق
3.5	5	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (5)

السمعة المهنية لمكتب المراجعة تؤثر إيجاباً على جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
48.6	69	أوافق بشدة
33.1	47	أوافق
12.7	18	محايد
3.5	5	لا أوافق
2.1	3	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (6)

يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشأة محل المراجعة سلباً على جودة المراجعة

« مجلة إضافات اقتصادية » جامعة خردابة، الخزانة، المجلد: 2 العدد: 3 أبريل 2018

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

النسبة	التكرارات	البيان
7.0	10	أوافق بشدة
21.1	30	أوافق
10.6	15	محايد
40.1	57	لا أوافق
21.1	30	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

الفرضية الثانية: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص مفهوم جودة المراجعة .

جدول رقم (7)

توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
16.2	23	أوافق بشدة
34.5	49	أوافق
25.4	36	محايد
14.1	20	لا أوافق
9.9	14	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (8)

لا يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين و الاكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
28.9	41	أوافق بشدة
37.3	53	أوافق
15.5	22	محايد
7.7	11	لا أوافق
10.6	15	لا أوافق بشدة

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

الإجمالي	142	100.0
----------	-----	-------

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (9)

تعني جودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
39.4	56	أوافق بشدة
35.2	50	أوافق
12.0	17	محايد
10.6	15	لا أوافق
2.8	4	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (10)

تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
14.1	20	أوافق بشدة
31.7	45	أوافق
14.1	20	محايد
26.8	38	لا أوافق
13.4	19	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (11)

تعني جودة المراجعة اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها		
النسبة	التكرارات	البيان

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

أوافق بشدة	57	40.1
أوافق	55	38.7
محايد	14	9.9
لا أوافق	13	9.2
لا أوافق بشدة	3	2.1
الإجمالي	142	100.0

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم(12)

تعني جودة المراجعة تقديم خدمات المراجعة بما يرضي المجتمع		
النسبة	التكرارات	البيان
24.6	35	أوافق بشدة
38.7	55	أوافق
11.3	16	محايد
16.9	24	لا أوافق
8.5	12	لا أوافق بشدة
100.0	142	الجملة

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم(13)

تعني جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
100.0	142	أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

الفرضية الثالثة: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول وسائل تحسين جودة المراجعة.

جدول رقم (14)

## العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

يؤدي قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بالرقابة والإشراف على مكاتب المراجعة السودانية إلى التزامها بتطبيق معايير المراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة

النسبة	التكرارات	البيان
62.0	88	أوافق بشدة
20.4	29	أوافق
8.5	12	محايد
4.2	6	لا أوافق
4.9	7	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

### جدول رقم (15)

يؤدي قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بالرقابة والإشراف على مكاتب المراجعة السودانية إلى التزامها بتطبيق قواعد وآداب سلوك مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة

النسبة	التكرارات	البيان
16.2	23	أوافق بشدة
38.7	55	أوافق
19.0	27	محايد
12.7	18	لا أوافق
13.4	19	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

### جدول رقم (16)

يؤدي قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بالرقابة والإشراف على مكاتب المراجعة السودانية إلى التزامها بتطبيق برنامج للتعليم المهني المستمر وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة

النسبة	التكرارات	البيان
26.8	38	أوافق بشدة

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي

أوافق	41	28.9
محايد	47	33.1
لا أوافق	14	9.9
لا أوافق بشدة	2	1.4
الإجمالي	142	100.0

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (17)

وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
53.5	76	أوافق بشدة
33.8	48	أوافق
5.6	8	محايد
4.9	7	لا أوافق
2.2	3	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (19)

الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير من وسائل تحسين جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
11.3	16	أوافق بشدة
38.7	55	أوافق
35.2	50	محايد
12.0	17	لا أوافق
2.8	4	لا أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

جدول رقم (19)

تدعيم استقلال المراجع من وسائل تحسين جودة المراجعة		
النسبة	التكرارات	البيان
100.0	142	أوافق بشدة
100.0	142	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2018م

#### قائمة المراجع:

- 1- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، القاهرة، 1990م، (ص14).
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2000م، (ص7).
- 3- احمد زياد جمال إبراهيم، مدخل حديث لمراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2008م، (ص3).
- 4- أمين السيد احمد لطفي، كيف تراجع حسابات المنشأة، 2000م، (ص16).
- 5- منصور حامد محمود، وآخرون، أساسيات المراجعة ، القاهرة، (ص6).
- 6- احمد بن فارس بن زكريا أبو الحسن، معجم مقاييس اللغة، دار الفكر، دمشق 1979م، (ص493).
- 7- أبن منظور لسان العرب دار المعارف، القاهرة: ، بدون تاريخ، (ص135).
- 8- سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، مصر، 2003م، (ص10).
- 9- مأمون سليمان الدراذكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2006م، (ص7).