

دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية"

الأستاذ الدكتور

مروه حسن محمد حسان

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

سمر جوده محمد محمد

باحثة ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اختبار دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على الجمع بين المنهج الاستنباطي في تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستقرائي عن طريق الدراسة التطبيقية التي تمثلت في توزيع قائمة استقصاء عبر الانترنت من خلال ارسال الرابط الالكتروني للعديد من الفئات المستهدفة بالدراسة الحالية من المهنيين والأكاديميين بمهنة المحاسبة والمراجعة من ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة للقيام باستطلاع آرائهم حول دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وفي إطار ما ورد إلى الباحثة من ردود مختلفة على الرابط الالكتروني الخاص بالاستقصاء تبين أن عدد الردود الواردة على الإيميل والتي تصلح للتحليل بلغ عددها ٣٨٩ مفردة، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V. 26) وتم اختبار فروض الدراسة وصياغة النتائج باستخدام برنامج (AMOS V.26) ، وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة

الأرباح، بالإضافة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

Abstract:

The study aimed to test the impact of internal audit quality on reducing earnings management practices in order to achieve relevance and reliability of accounting. To achieve the study objectives, the researcher relied on combining the deductive approach in analyzing previous studies related to the subject of the study, and the inductive approach through the applied study, which was represented in distributing a survey list via the Internet by sending the electronic link to many of the target groups of the current study of professionals and academics in the accounting and auditing profession related to the study variables to conduct a survey of their opinions about the impact of internal audit quality on reducing earnings management practices in order to achieve relevance and reliability of accounting. In the context of the various responses received by the researcher on the electronic link for the survey, it was found that the number of responses received via e-mail that were suitable for analysis reached 389 individuals, and they were analyzed using the statistical program (SPSS V. 26). The hypotheses of the study were tested and the results were formulated using the program (AMOS V. 26), the results of the statistical analysis showed that there is a statistically significant positive effect of the determinants related to the internal auditor on reducing earnings management practices. There is also a statistically significant positive effect of the determinants related to the internal audit environment on reducing earnings management practices. In addition, there is a statistically significant positive effect of the quality of internal audit activities on reducing earnings management practices.

أولاً: مقدمة الدراسة:

شهدت الآونة الأخيرة تزايد حدة الأزمات المالية العالمية وما اقترن بها من آثار سلبية تجلت في تغلغل حالات الركود الإقتصادي، والكساد المالي للعديد من الشركات، وزيادة حالات الغش، وإعداد تقارير مالية مضللة، فضلاً عن ما ترتب عليها من خسارة المستثمرين لمعظم إستثماراتهم، وهبوط وتذبذب أسعار الأسهم، ومن ثم تدهور وانحيار الأسواق المالية، الأمر الذي دفع العديد من المؤسسات الدولية والأطراف ذوي المصالح

إلى توجيه الإنتقادات نحو مهنة المحاسبة والمراجعة بوجه عام والمراجعة الداخلية بوجه خاص (أبو جبل، ٢٠١٦).

واستجابة لتزايد حاجة إدارات مختلف الشركات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في أداء وظائفها في ثلاث مجالات رئيسية: الرقابة على الأنشطة وعمليات وأقسام ووحدات الشركة، وكذلك اعتبارها أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، فضلاً عن قدرتها على إضافة قيمة وكونها مطلباً ضرورياً لدعم وتحسين منهجية إدارة المخاطر. حيث تعد المراجعة الداخلية خط الدفاع الأول تجاه التحريفات التي تظهر بسبب ضعف نظم الرقابة الداخلية في الشركات، وتحد من حالات الفساد الإداري والمالي من خلال قيامها بالإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية، وحجم المخاطر المحتملة التي تؤثر على عمليات الشركة (سلطان، ٢٠٢٠؛ شحاتة، ٢٠٢٠؛ Chen et al., 2020; Christina & Handyani, 2020).

تعتبر التقارير المالية واحدة من أهم المنتجات في النظام المحاسبي، والذي يحاول توفير المعلومات اللازمة للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية وتقييم ربحية وأداء المنشآت الاقتصادية (Mohammadi, 2014)، ويتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية في توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات بشأن الاستثمار والائتمان والقرارات المماثلة (Houcine, 2017).

ثانياً: الدراسات السابقة:

أ- المجموعة الأولى: دراسات تناولت أهمية المراجعة الداخلية:

١- دراسة (اميرهم، ٢٠١٩)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية من خلال فحص وتحليل مفهوم المراجعة الداخلية الذي يستخدمه المراجع في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، وفي سبيل إختبار الفروض إحصائياً فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة مكونه من (٤) شركات من قطاعات

مختلفة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتم توزيع (١٩٠) قائمة استبيان على المراجعين الداخليين ومسؤولي لجنة المراجعة بالإضافة إلى مسؤولي تكنولوجيا المعلومات، وتم جمع (١٧٨) استمارة، وأظهرت النتائج وجود علاقة معنوية بين أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية.

٢- دراسة (احمد، ٢٠٢١)

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات، ومن أجل القيام بذلك تم عمل استبيان تم تقديمه لعينة مكونة من (٢٧٠) مفردة تتضمن ثلاث فئات تعمل بالشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية. وتتمثل تلك الفئات في (١٥) مفردة من المراجعين الداخليين - ١٥ مفردة من المديرين الماليين - ٨٠ مفردة من أعضاء لجان المراجعة)، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بغرض الوصول للنتائج وتحليلها، وتوصلت الدراسة إلى أن محددات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في التأهيل العلمي والعمل للمراجع الداخلي - استقلالية المراجع الداخلي - موضوعية المراجع الداخلي - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي - جودة تنفيذ المهام - خبرة المراجع الداخلي)، وأن وجود عدم تماثل المعلومات تؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضر بكفاءة الأسواق المالية ، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية، وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

٣- دراسة (Albawwat et al., 2021)

تناولت هذه الدراسة توضيح العلاقة بين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية والسمات الشخصية للمراجعين الداخليين وكيف تؤثر هذه العوامل على إعداد التقارير المالية وذلك بتوزيع استبانته على ١٩٣ مراجع داخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، وتشير النتائج إلى أنه باستثناء سمة الانبساط فإن جميع السمات الشخصية التي تم تقييمها للمراجعين الداخليين لها تأثير كبير على كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وتشير

النتائج أيضا إلى أن السمات الشخصية تؤثر على جودة التقارير المالية بشكل غير مباشر من خلال كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وتبين النتائج أيضا أن إحدى الموارد غير الملموسة التي تعزز فعالية وظيفة المراجعة الداخلية هي السمات الشخصية للمراجعين الداخليين.

ب- المجموعة الثانية: دراسات تناولت إدارة الأرباح:

١- دراسة (Juhmani, O., 2017)

بحثت هذه الدراسة في مدى فعالية بعض خصائص لجان المراجعة في مراقبة سلوك الإدارة فيما يتعلق بحوافزها لإدارة الأرباح، وقد أجريت دراسة على الشركات البحرينية المدرجة في بورصة البحرين في الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٤. خصائص اللجنة التي تم فحصها هي (استقلالية لجنة المراجعة - حجم اللجنة - اجتماعات اللجنة - الخبرة المالية للجنة). أظهرت النتائج أن الاستحقاقات التقديرية كبديل لإدارة الأرباح ترتبط إيجاباً بحجم شركة المراجعة كمتغير ضابط ولكنها ترتبط سلباً بحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية للجنة المراجعة، ومع ذلك فإن النتائج لا تظهر وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجتماعات لجنة المراجعة واستقلالية اللجنة وحجم الشركة والرافعة المالية وإدارة الأرباح.

٢- دراسة (هريدي، ٢٠٢٠)

هدف البحث إلى دراسة أثر تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال توزيع ٢١٦ قائمة استبيان على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في ثلاث فئات هم مكاتب المراجعة بالقاهرة الكبرى، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والإدارة العليا للجمعية العمومية في الشركات المدرجة بالبورصة طبقاً لمؤشر EGX100 ولقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي معنوية صحة تأثير تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

سواء من خلال التحليل الوضعي أو من خلال اختبار تحليل التباين وقد أظهرت النتائج وجود اتفاق بين فئات العينة على محتوى هذه الفرضية.

٣- دراسة (كشكش، ودرغام، ٢٠٢١)

هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير خصائص لجنة التدقيق بأبعادها (عدد الأعضاء - الاستقلالية - الخبرة المالية والمحاسبية - عدد الاجتماعات - ملكية الأسهم) على إدارة الأرباح في ٦ بنوك مدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة من (٢٠١٣م - ٢٠١٨م)، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على جمع المعلومات من التقارير السنوية للبنوك الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين خلال فترة الدراسة والمنشورة على موقع بورصة فلسطين الإلكتروني، بالإضافة إلى الوصول لإدارات بعض المصارف لمعرفة عدد اجتماعات لجان التدقيق التي عقدتها كل عام والتي لم يتم تضمينها في تقاريرها السنوية ، وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على إدارة الأرباح، وتوصلت إلى أن زيادة عدد اجتماعات لجنة التدقيق له تأثير سلبي على إدارة الأرباح، بينما لم تجد الدراسة أي تأثير ذو دلالة إحصائية للاستقلال أو الخبرة المالية والمحاسبية أو نسبة ملكية الأسهم على إدارة الأرباح.

ت- المجموعة الثالثة: دراسات تناولت العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح:

١- دراسة (المباشر، ٢٠١٤)

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية بالشركات المدرجة ببورصة فلسطين، كما سعت إلى بيان نوع العلاقة بين كل من هذه العوامل وإدارة الأرباح و معرفة أي من هذه العوامل له التأثير الأكبر في الحد من إدارة الأرباح، وذلك من خلال توزيع استبيان على المديرين ورؤساء الأقسام المسؤولين عن المراجعة الداخلية لعينة مكونة من (٣٠) شركة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد

علاقة بين الحد من إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة وجودة المراجعة الداخلية، وأن العامل الوحيد الذي يؤثر في الحد من إدارة الأرباح هو حجم قسم المراجعة الداخلية وأنه توجد علاقة عكسية بينهما.

٢- دراسة (Abbott et al., 2016)

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير جودة وظائف التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية من خلال الكشف عن الأخطاء المحاسبية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة استبيان تم إرساله إلى ١٨٩ عضوًا غير مصرفي في قائمة FORTUNE 1000 خلال السنة المالية ٢٠٠٩ واستهدف الاستبيان كبار المراجعين الداخليين (CIAs)، وتوصلت الدراسة إلى أن قلة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة التدقيق الداخلي، ووجود لجنة التدقيق، وقلة استخدام التدقيق الداخلي كأداة للتدريب، كل ذلك أدى إلى زيادة استقلالية المراجع الداخلي، كما أن التفاعل بين استقلال المدقق الداخلي وكفاءته يمكن أن يكون بمثابة أداة للحد من التلاعب المالي وممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تتحقق جودة التقارير المالية.

٣- دراسة (العربي، ويوسف، ٢٠٢٢)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث اعتمدت على المنهج الوصفي حيث تم جمع بيانات من عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم باستخدام استمارة الاستبانة وأظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين (التزام المراجعين الداخليين بالموضوعية - جودة تنفيذ مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية - الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين) والحد من ممارسات إدارة الأرباح بمكاتب المراجعة الخارجية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة بكونها تجمع بين متغيرين ذات أهمية هما جودة المراجعة الداخلية و ممارسات إدارة الأرباح في إطار واحد، مما يعزز الفهم المتكامل للعلاقة بينهما. فإن هذه الدراسة تربط بينهما بشكل علمي، حيث تقدم فهماً أعمق حول كيفية تأثير هذه المتغيرات على تحسين الشفافية المالية موضحه كيف يمكن لجودة وظيفة المراجعة الداخلية أن تؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تؤدي إلى تحريف المعلومات المالية وبالتالي رفع جودة التقارير المالية.

تساهم الدراسة في إضافة قيمة جديدة للمجال الأكاديمي والعملي، حيث تدمج بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح بشكل يقدم رؤية شاملة لتحسين الشفافية والمصادقية في القوائم المالية.

ولقد ساعدت الدراسات السابقة الباحثة في تحديد الفجوة البحثية، واختلاف بحثها عن الدراسات السابقة، وتحديد محاور الدراسة، وتكوين الإطار النظري لها، وبناء أداة البحث، وتكوين قائمة الإستقصاء، واختيار الطرق الإحصائية الواجب استخدامها، وكيفية تحليل البيانات، والتعليق على النتائج.

ثالثاً: طبيعة مشكلة الدراسة:

تعتبر جودة المراجعة الداخلية إحدى الأدوات الأساسية التي تساعد الشركات في تعزيز مصداقية التقارير المالية. تلعب المراجعة الداخلية دوراً كبيراً في مراقبة وتحسين الأنظمة الرقابية داخل الشركات، مما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ومع ذلك، لا تزال بعض الشركات تواجه تحديات في تنفيذ أنظمة مراجعة داخلية فعالة تساهم في الحد من هذه الممارسات وتضمن جودة المعلومات المالية.

لذلك، تكمن مشكلة الدراسة في تحليل دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية.

وبناءً عليه يمكن إبراز مشكلة الدراسة من خلال مجموعة من التساؤلات التي تمثل محاور اهتمام الباحثة والغرض من الدراسة وأهمها:

١- ماهو أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٢- ماهو أثر المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٣- ماهو أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
رابعاً: أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في التعرف على دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المدرجة بالبورصة المصرية، ويُشتق من هذا الهدف الأساسي أهداف فرعية أخرى وهي:

١- دراسة تأثير المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، بهدف تحديد ما إذا كان للمراجعة الداخلية دور فعال في الحد من ممارسات التلاعب أو التحريف المالي بهدف تحسين الأرباح أو تلبية أهداف مالية معينة.

٢- دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، بهدف تقييم ما إذا كانت المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية تؤثر بشكل معنوي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣- تحليل تأثير جودة أنشطة المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، بهدف تقييم ما إذا كانت هناك علاقة معنوية بين تحسين جودة المراجعة الداخلية وتقليص ممارسات التلاعب بالأرباح في الشركات محل الدراسة.

خامساً: أهمية الدراسة:

تنقسم أهمية هذه الدراسة إلى:-

١. الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في دراسة دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. من خلال تحليل هذه العلاقة، يسهم البحث في توضيح دور المراجعة الداخلية في تعزيز الشفافية المالية وتقليل التلاعب في القوائم المالية، مما يساعد على تحسين دقة وموثوقية المعلومات المالية التي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم. كما يقدم البحث إسهاماً مهماً في الأدبيات المحاسبية والمالية المتعلقة بالأسواق الناشئة، لا سيما في السياق المصري، ويعزز فهم كيفية تأثير أنشطة المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة بالبورصة.

٢. الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في:

- يوفر البحث لإدارة الشركات الأدوات والآليات اللازمة لتقوية أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة المالية وتطوير استراتيجيات فعالة للتحقق من صحة البيانات المالية، ما يساهم في تقليل المخاطر المرتبطة بالتلاعب بالأرباح.
- يُمكن المراجع الداخلي من اكتساب المعرفة حول كيفية تطبيق استراتيجيات فعالة للحد من التلاعب بالأرباح وتحسين فعالية الرقابة الداخلية. كما يساهم البحث في تطوير أدوات وأساليب مراجعة تساعد المراجع الداخلي في الكشف عن المخاطر المالية المحتملة وضمان الشفافية المالية، مما يعزز من دور المراجعة الداخلية في ضمان سلامة التقارير المالية ويزيد من ثقة أصحاب المصالح في البيانات المالية.

سادساً: فروض الدراسة:

الفرض الإحصائي: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، وينقسم هذا الفرض الرئيسي إلى مجموعة من الفروض الفرعية التالية:

ف (١/١): لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ف (٢/١): لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ف (٣/١): لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

سابعاً: الإطار النظري للدراسة:

مفهوم جودة المراجعة الداخلية:

عُرفت جودة المراجعة وفقاً للمعيار الدولي رقم (٢٢٠) لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى، بأنها "تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة لشركات التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أدائها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها". (المعيار رقم (٢٢٠)، ٢٠١٥)

وقد عُرفت جودة المراجعة الداخلية بأنها "الوفاء بمتطلبات الأطراف المختلفة المستفيدة من المراجعة الداخلية والمتعلقة بخدمات التأكيد والاستشارات والتوصيات التي تقدمها المراجعة الداخلية وتقديم تقرير المراجعة الداخلية، في ضوء توافر مجموعة من المواصفات حددتها المعايير المهنية خاصة بتأهيل فريق المراجعة الداخلية سواء العلمي أو العملي وموضوعيته وأيضاً مواصفات مرتبطة بأجراءات الفحص والتحقق المتبعة داخل قسم المراجعة الداخلية ما يساهم في اكتشاف الغش وخلق قيمة للشركة" (محمد، ٢٠١٦، ص ٨٧٤).

٣/١/٢ أهمية جودة المراجعة الداخلية:

تشكل جودة المراجعة أهمية واسعة بالنسبة للمراجعين والشركات ويتمثل ذلك فيما يلي: (إسماعيل، وإبراهيم، ٢٠٢١)

١. التحقق من الالتزام بمعايير المراجعة المهنية: حيث تحدد هذه المعايير المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وتقدم إطارًا للأداء، إن تعزيز مستوى الأداء المهني ضروري للالتزام بهذه المعايير. نظرًا لأن أداء عملية المراجعة الداخلية بمستوى جيد ومناسب يؤكد التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية ويؤدي إلى عملية مراجعة عالية الجودة، فإننا نجد أن جودة المراجعة الداخلية والالتزام بالمعايير المهنية بينهما علاقة تبادلية.
٢. تحسين القدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء في البيانات المالية من خلال الخبرة والكفاءة والمؤهلات العملية والعلمية للمراجعين الداخليين.
٣. غرس الثقة في تقرير ومصادقية البيانات المالية، وهو أمر بالغ الأهمية من أجل غرس الثقة في تقارير المراجعة وبالتالي تعزيز مصداقية البيانات المالية.

٤/١/٢ محددات جودة المراجعة الداخلية:

على الرغم من أن العديد من الدراسات أشارت إلى أن هناك العديد من محددات جودة المراجعة الداخلية إلا أنها لم تتوصل إلى إجماع بشأن هذه المسألة، ومن ثم يمكن للباحثة تصنيف هذه المحددات إلى مجموعتين وذلك على النحو التالي:

محددات تتعلق بالمراجع الداخلي:

١- الكفاءة المهنية :

إن أحد المعايير المهنية التي تعطي الثقة في نتائج تحليل وتقييم البيانات والمعلومات في إطار الأعمال المنفذه ، وكذلك التوصيات الواردة في تقارير المراجعة الداخلية ، هي الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين عدة معايير تؤكد على أهمية الكفاءة المهنية، ومن أهمها معيار المراجعة الداخلية رقم (١٢١٠ - المهارة) الذي ينص على أن المراجعين الداخليين يجب أن يتمتعوا بالمعرفة والمهارات والكفاءة اللازمة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية التي هم مسؤولون عنها، والمعيار رقم (١٢٣٠ - التطوير المهني المستمر) الذي ينص على أن المراجعين الداخليين يجب أن يعززوا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر. (غريب، ٢٠٢٠)

ويعرف معهد المدققين الداخليين الكفاءة بأنها "قدرة الفرد على أداء وظيفة أو مهمة بشكل صحيح، كونها مجموعة من المعرفة والمهارات والسلوكيات المحددة". (IIA, 2013).

٢- التأهيل العلمي والعملية:

لأن أحد العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية هو المؤهل العلمي والعملية للمراجع الداخلي والذي يرتبط بمستواه التعليمي ، فكلما ارتفع مستوى التدريب والشهادة العلمية للمراجع الداخلي كلما كان أكثر كفاءة في أداء المهام الموكلة إليه ، ويتحقق ذلك من خلال التدريب المستمر والحصول على الشهادات المهنية المتخصصة ، وتقديم المساعدة المالية للمراجعين الداخليين من أجل حصولهم على الشهادات المهنية مثل شهادة المراجع الداخلي (CIA)، شهادة المحاسب الإداري (CMA) ، شهادة المراجع المالي (CFA)، شهادة مراجع اختلاس (CFE) ، وتوفير التدريب المستمر للمراجعين الداخليين لتمكينهم من اكتساب المزيد من الخبرة من خلال المؤتمرات والندوات وجلسات التدريب المتعلقة بممارسة مهنتهم. (Prawitt et al., 2009)

٣- الموضوعية :

وتعني أنه خلال قيام المراجع الداخلي بعملية المراجعة يجب أن يكون واقعياً في حكمه على الأمور ، ويُعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الموضوعية بأنها "موقف

أو اتجاه فكري مستقل يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه عند قيامه بأعمال المراجعة بحيث لا يكون تابعا للغير في آرائه وأحكامه التي يصدرها في المسائل المتعلقة بأعمال المراجعة". (أبو عقرب، ٢٠١٥)

ويشير ميثاق الأخلاقيات المهنية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى الاهتمام بموضوعيه المراجع الداخلي حيث يجب عليه تحقيق مستوى عالي من الموضوعية المهنية عند جمع المعلومات حول الأنشطة محل المراجعة وتقييمها، وعند إجراء المراجعة يجب أن لا يتأثر حكمه الشخصي بمصالحه الخاصة أو مصالح الآخرين، ولتحقيق هذه الغاية أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) المعيار رقم (١١٢٠) والذي ينص على أن المراجع الداخلي يجب أن يتصف بالحيادية وعدم الانحياز. (IIA, 2009a)

٤- الاستقلالية :

ويعرف الاستقلال بأنه "التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية على القيام بمسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة" (IAASB, 2013)

وبما أن استقلال المراجعين الداخليين يعد أحد المعايير التي تحكم عمل المراجعين الداخليين وعنصراً أساسياً للثقة في تقارير المراجعة الداخلية ، فإن استقلال المراجعين الداخليين يعد أحد الركائز الأساسية للمراجعة الداخلية وتطور إلى ضرورة لجميع الأطراف المشاركة في نتائج هذه العملية.

فاستقلال المراجع الداخلي أمر بالغ الأهمية لتقارير المراجعة الداخلية لأنه بدونها قد تفقد هذه التقارير قيمتها وتفقد ثقة المقرضين والمستثمرين. (عيادة، ٢٠١٩)

٥- التدريب :

إن الاستراتيجية الفعالة لتعزيز القدرات المهنية للمراجعين الداخليين هي التدريب، ومنحهم الخبرات النظرية والعملية ويُبقيهم على اطلاع بالأمور الحديثة

المتعلقة بالمهنة، ويشير التدريب هنا إلى المتابعة المستمرة والمعرفة وتنفيذ سياسات وإجراءات المنظمة ، فضلاً عن أي شيء معاصر ومرتبطة بالمنظمة أو المهنة، ويمكن تدريب المراجعين الداخليين بعدة طرق قد يكون من خلال: (غريب، ٢٠١٥)

- حضور المؤتمرات المتعلقة بالمهنة .

- ورش عمل لتبادل الخبرات داخل قسم المراجعة الداخلية.

- الدورات التدريبية التي تنظمها الجهات المسؤولة عن المهنة.

٦ - الخبرة:

يُعرف متوسط عدد السنوات التي قضاها المراجع الداخلي في ممارسة المراجعة بإسم خبرة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية Auditing Experience وتُعرف السنوات التي عمل فيها لدى شركة ما بإسم خبرة المراجع الداخلي في الشركة أو الصناعة التي تنتمي إليها الشركة Company Experience (Nasibah, 2012).

محددات تتعلق ببيئة المراجعة الداخلية:

١ - الدعم الإداري للمراجعة الداخلية:

تأكيداً على أهمية الدعم الإداري للمراجعة الداخلية، سعت دراسة Poltak, (2019) إلى التعرف على طبيعة العلاقة بينه وبين تقارير المراجعة الداخلية . وتوصلت إلى أن الدعم الإداري للمراجعة الداخلية يتم تقديمه بعدة طرق ، أبرزها الالتزام بتنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية، وليس فقط من خلال تزويدها بالموارد التكنولوجية والمادية والبشرية. كما أكدت أن هذا الدعم يشكل عنصراً حاسماً في تنفيذ هذه التوصيات والمقترحات.

٢- الالتزام بالمعايير المهنية:

يتم تعريف معايير المراجعة الداخلية بأنها "إعلان رسمي عن هيئة معايير المراجعة الداخلية يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة المراجعة الداخلية وتقويم أدائه" (يوسف، وآخرون، ٢٠١٤)

وتتبع أهميتها من كونها توفر معايير تضمن التنفيذ الناجح والفعال لأنشطة المراجعة الداخلية ، كما أنها تحقق عدداً من الأهداف ، من أهمها: (شردية، ٢٠١٨)

- وضع أساس متين لقياس وتقييم عمليات المراجعة الداخلية وتحديد المبادئ الأساسية لممارسة المهنة.

- توفير إطار لتنفيذ وتحسين مجموعة مختلفة من مهام المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة.

٣- جودة أداء مهام المراجعة الداخلية:

يشير إلى مراعاة المبادئ والأسس المتعارف عليها في المراجعة والمحاسبة، مدونة الأخلاقيات المهنية للمراجعين الداخليين في تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية وحرية إعداد تقرير عنها بشكل موضوعي، كما يشير أيضاً إلى ممارسة العناية المعقولة من خلال التخطيط الفعال والبرامج الفعالة والفحص الانتقادي الدقيق والحصول على أدلة ومؤشرات كافية وحاسمة بخصوص التأكيد الإيجابي على شفافية التقارير المالية من التلاعب والمخاطر الناجمة عنه وتعزيز الثقة والمصادقية في شفافية وجودة التقارير المالية، مع إسناد إدارة المراجعة الداخلية لشخص يمتلك سمات المدير الناجح أهمها الشخصية القوية ومهارات الاتصال الفعال والقدرة على تكوين علاقات عمل إيجابية واتخاذ القرارات من خلال المشاركة مع العاملين.(ابو جبل، ٢٠١٦)

٤- استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية:

طالب معهد المراجعين الداخليين (IIA) في المعيار رقم (١٢١٠). ت ٣-
المهارة) بأنه لكي يتمكن المراجعين الداخليين من إنجاز عملهم يجب أن يكون لديهم
معرفة شاملة لأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية الخاصة بالمراجعة
بالإضافة إلى معرفة تقنيات المراجعة الداخلية التي تعتمد على التكنولوجيا. (IIA, 2017)

٢/٢ المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح:

١/٢/٢ مفهوم إدارة الأرباح:

عرف (زغود، ٢٠١٩) إدارة الأرباح بأنها "إحداث تحريفات متعمدة في
قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع أو لتغيير مدلولات القوائم
المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق".

٣/٢/٢ دوافع إدارة الأرباح:

إن إدارة الأرباح لها دوافع مثل أي أمر من أمور الحياة وتظهر هذه الدوافع
حسب هدف الإدارة، ومن هذه الدوافع (بن عمارة، ٢٠١٨):

١. دوافع تعاقدية:

إن أساس نظرية الوكالة يستند على فكرة أن الشركة عبارة عن مجموعة من
الاتفاقيات والعقود المتداخلة وهذه التعاقدات هي نتيجة لتضارب المصالح بين الملاك
والإدارة وتم وضعها للتقليل من تكلفة هذا التضارب، يقوم المالك بالدفع لمراقبة أنشطة
الإدارة وسلوكياتها من خلال المراجعة الخارجية، والنفقات التي تدفعها الإدارة للتقليل
من تضارب المصالح بين الأطراف، إن التعاقدات بين الإدارة والملاك هي مصدر
دوافع إدارة الأرباح فكلما الجانبين يحاول خفض هذه التكاليف مما يدفع الإدارة إلى
اللجوء لممارسات إدارة الأرباح خاصة إذا كانت مكافآت المديرين تحدد بناء على

الوضع المالي للشركة والنتائج التي حققتها ففي هذه الحالة تتزايد السلوكيات الانتهازية للتلاعب في نتائج الشركة وتزوير التقارير والقوائم المالية.

٢. دوافع سوق رأس المال:

إن تقدير قيمة الشركات يعتمد بشكل كبير على أرباح الشركة والتي بدورها تحدد أسعار أسهمها في الأسواق المالية لذلك تقوم هذه الشركات بإدارة أرباحها للحفاظ على هوامش ربح عالية وبالتالي قيمة سوقية عالية ثم التأثير على قرارات الدائنين والمستثمرين ولهذا فإن مشاركة الشركات في الأسواق المالية تعد إحدى المبررات الرئيسية لإدارة أرباحها.

٣. دوافع ضريبية:

إن أحد الأعباء التي تحاول الشركات تخفيضها هو الضريبة وخاصة ضريبة الأرباح والتي تأخذ الأرباح المذكورة في القوائم المالية أساس لها وهذا يدفع الإدارة إلى البحث عن طرق لتخفيف العبء الضريبي مثل اختيار وتنفيذ الممارسات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة مما يجعل الضريبة دافعاً قوياً للشركات لإدارة أرباحها.

٤. دوافع إخفاء الضعف:

تحاول بعض الشركات التي تعاني من ضعف أدائها إلى إخفاء هذا الضعف من خلال ممارسات إدارة الأرباح لتجميل صورة قوائمها المالية وبالتالي سمعتها أمام البنوك خاصة عند التقدم بطلب للحصول على قروض لتعزيز وضعها ونتيجة لذلك يعتبر هذا الدافع أحد المحركات الرئيسية لإدارة الأرباح.

٥. التكاليف السياسية:

التكاليف التي تتحملها الشركات نتيجة التدخل الخارجي في شؤونها من قبل الحكومة والمنظمات بالتكاليف السياسية والتي قد تؤثر على قيمة الشركات لذلك تسعى الإدارة من خلال استخدام السياسات المحاسبية إلى التحايل على الأنظمة الحكومية والتي تعرف بإسم إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى نتائج أعمال منخفضة الربح. (Rahman et al. 2013)

٣/٢ المبحث الثالث: دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

لقد تسببت إدارة الأرباح في حدوث أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بقدرتها على معالجة مخاطر ممارسات الإدارة الاحتيالية والوفاء بدورها الرقابي ، وخاصة فيما يتعلق برقم الربح المحاسبي ، وهو المعلومات المحاسبية الأكثر أهمية لمستخدمي التقارير المالية ، ولذلك تؤكد الدراسات المحاسبية (مبارك، ٢٠١٠) أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية تتميز بالجودة من حيث: (الشهادات المهنية والمؤهلات العلمية ، التدريب والخبرة العملية، الإلمام بعمليات الشركة، الاستقلال التنظيمي، عدم المشاركة في العمل التنفيذي، وجود دليل للمراجعة الداخلية، وجود أنظمة لمراقبة جودة الأداء) من شأنه أن يساعد في الحد من إدارة الأرباح وتحسين جودتها، فالمراجعة الداخلية تنبع أهميتها كأحد آليات الحوكمة من دورها الفعال كنشاط ذي قيمة مضافة في تقديم إشارات تحذيرية حول وجود إدارة الأرباح، حيث يهدف إلى تقديم خدمات التأكيد الموضوعية من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة، وتقديم خدمات استشارية من خلال تقديم المعلومات للإدارة، بالإضافة إلى تقديم الاستشارات والمقترحات لتحسين مستويات الأداء وضمان التواصل الفعال بين جميع الأطراف المعنية بالمنشأة. (العربي، يوسف، ٢٠٢٢)

ثامناً: أسلوب الدراسة:

١- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة المهنيين ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة من المهنيين والأكاديميين بمهنة المحاسبة والمراجعة من ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة، اعتمدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة التطبيقية على قائمة استقصاء معدة في ضوء الدراسات السابقة عبر الانترنت من خلال ارسال الرابط الالكتروني للعديد من الفئات المستهدفة بالدراسة الحالية وتتضمن مجموعة من العبارات على مقياس ليكرت الخماسي، وفي اطار ما ورد الى الباحثة من ردود مختلفة على الرابط الالكتروني الخاص بالاستقصاء تبين أن عدد الردود الواردة على الايميل والتي تصلح للتحليل يبلغ عددها ٣٨٩ مفردة، وهي تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً.

٢- تحليل البيانات ونتائج الدراسة:

أ- التحليل الوصفي لمتغيرات وأبعاد الدراسة:

وقد تناولت الدراسة ثلاث محاور فرعية ضمن محور رئيسي تم قياسهما على النحو التالي:

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة

بيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الالتواء	التفرطح
المحور الأول	3.749	0.923	-1.074	-0.047
المحور الثاني	3.752	0.949	-1.083	-0.084
المحور الثالث	3.744	0.946	-1.063	-0.147

المصدر من اعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي

- المحور الأول (أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح): بلغ الوسط الحسابي للمحور الأول (٣,٧٤٩) وهو

أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠,٩٢٣).

• المحور الثاني (أثر المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح): بلغ الوسط الحسابي للمحور الثاني (٣,٧٥٢) وهو أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠,٩٤٩).

• المحور الثالث (أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح): بلغ الوسط الحسابي للمحور الثالث (٣,٧٤٤) وهو أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠,٩٤٦).

• كما يتبين من الجدول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حيث تنحصر قيم معاملات الالتواء ما بين ± 3 وانحصار كافة قيم معاملات التفرطح ما بين ± 10 الأمر الذي يؤكد على التوزيع الطبيعي للبيانات ومن ثم صلاحيتها لاجراء التحليل الاحصائي.

ب- التحليل الوصفي لعبارات محاور الدراسة:

ويمكن توضيح نتائج التحليل الوصفي لعبارات قياس متغيرات الدراسة كما يوضح الجدول التالي:

• المحور الأول (أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح):

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة بالوسط الحسابي والانحرافات

المعيارية للمحور الأول

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	العبارة	
موافق	1.080	3.679	102	132	93	52	10	N	١
			26.22%	33.93%	23.91%	13.37%	2.57%	%	
موافق	1.110	3.792	129	117	87	45	11	N	٢
			33.16%	30.08%	22.37%	11.57%	2.83%	%	
موافق	1.132	3.728	116	128	85	43	17	N	٣
			29.82%	32.90%	21.85%	11.05%	4.37%	%	
موافق	1.093	3.766	120	125	87	47	10	N	٤
			30.85%	32.13%	22.37%	12.08%	2.57%	%	
موافق	1.096	3.763	125	114	89	55	6	N	٥
			32.13%	29.31%	22.88%	14.14%	1.54%	%	
موافق	1.139	3.758	126	121	76	54	12	N	٦
			32.39%	31.11%	19.54%	13.88%	3.08%	%	
موافق	1.100	3.776	119	131	87	37	15	N	٧
			30.59%	33.68%	22.37%	9.51%	3.86%	%	
موافق	0.923	٣,٧٤٩	المحور الأول						

تبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمحور الأول: أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بلغ (٣,٧٤٩) وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكرت الخماسي والتي تتراوح بين (٤,٢٠ : ٣,٤٠)، وبانحراف معياري قدره (٠,٩٢٣)، كما أن جميع عبارات المحور الأول ذات مستوى (موافق)، أي أنه يوجد ارتباط معنوي إيجابي قوي بين المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

• المحور الثاني (أثر المحددات المتعلقة بيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح):

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة بالوسط الحسابي والانحرافات

المعيارية للمحور الثاني

العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٨	N	11	47	90	129	3.730	1.090	موافق
	%	2.83%	12.08%	23.14%	33.16%			
٩	N	12	45	80	121	3.807	1.118	موافق
	%	3.08%	11.57%	20.57%	31.11%			
١٠	N	9	59	72	127	3.756	1.121	موافق
	%	2.31%	15.17%	18.51%	32.65%			
١١	N	12	46	80	119	3.805	1.123	موافق
	%	3.08%	11.83%	20.57%	30.59%			
١٢	N	13	47	89	129	3.715	1.104	موافق
	%	3.34%	12.08%	22.88%	33.16%			
١٣	N	16	49	77	116	3.763	1.165	موافق
	%	4.11%	12.60%	19.79%	29.82%			
١٤	N	12	51	81	117	3.766	1.135	موافق
	%	3.08%	13.11%	20.82%	30.08%			
١٥	N	16	49	91	118	3.686	1.144	موافق
	%	4.11%	12.60%	23.39%	30.33%			
١٦	N	15	55	75	139	3.679	1.129	موافق
	%	3.86%	14.14%	19.28%	35.73%			
١٧	N	11	56	74	113	3.784	1.151	موافق
	%	2.83%	14.40%	19.02%	29.05%			
١٨	N	11	48	83	126	3.766	1.105	موافق
	%	2.83%	12.34%	21.34%	32.39%			
١٩	N	12	54	79	121	3.743	1.136	موافق
	%	3.08%	13.88%	20.31%	31.11%			
المحور الثاني						٣,٧٥٢	0.949	موافق

تبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني: أثر المحددات

المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بلغ (٣,٧٥٢)

وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكرت الخماسي والتي تتراوح بين (٣,٤٠:

٤,٢٠)، وبانحراف معياري قدره (٠,٩٤٩)، كما أن جميع عبارات المحور الثاني ذات

مستوى (موافق)، أي أنه يوجد ارتباط معنوي إيجابي قوي بين المحددات المتعلقة ببيئة

المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المحور الثالث (أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح):

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة بالوسط الحسابي والانحرافات

المعيارية للمحور الثالث

العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٢٠	N	11	51	79	124	3.769	1.118	موافق
	%	2.83%	13.11%	20.31%	31.88%			
٢١	N	14	46	86	122	3.748	1.128	موافق
	%	3.60%	11.83%	22.11%	31.36%			
٢٢	N	12	57	86	114	3.686	1.133	موافق
	%	3.08%	14.65%	22.11%	29.31%			
٢٣	N	13	48	79	133	3.792	1.140	موافق
	%	3.34%	12.34%	20.31%	34.19%			
٢٤	N	13	51	82	106	3.699	1.105	موافق
	%	3.34%	13.11%	21.08%	27.25%			
٢٥	N	7	60	78	116	3.735	1.100	موافق
	%	1.80%	15.42%	20.05%	29.82%			
٢٦	N	14	52	82	120	3.722	1.142	موافق
	%	3.60%	13.37%	21.08%	30.85%			
٢٧	N	13	45	98	126	3.740	1.129	موافق
	%	3.34%	11.57%	25.19%	32.39%			
٢٨	N	13	52	84	119	3.722	1.133	موافق
	%	3.34%	13.37%	21.59%	30.59%			
٢٩	N	13	49	75	121	3.766	1.121	موافق
	%	3.34%	12.60%	19.28%	31.11%			
٣٠	N	11	55	76	131	3.774	1.142	موافق
	%	2.83%	14.14%	19.54%	33.68%			
٣١	N	12	50	87	130	3.761	1.138	موافق
	%	3.08%	12.85%	22.37%	33.42%			
٣٢	N	14	55	74	122	3.733	1.151	موافق
	%	3.60%	14.14%	19.02%	31.36%			
٣٣	N	13	50	74	117	3.753	1.117	موافق
	%	3.34%	12.85%	19.02%	30.08%			
٣٤	N	8	58	88	137	3.766	1.144	موافق
	%	2.06%	14.91%	22.62%	35.22%			
المحور الثالث								
						٣,٧٤٤	0.946	موافق

تبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث: أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بلغ (٣,٧٤٤) وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكرت الخماسي والتي تتراوح بين (٣,٤٠ : ٤,٢٠)، وبانحراف معياري قدره (٠,٩٤٦) ، كما أن جميع عبارات المحور الثالث ذات مستوى (موافق) ، أي أنه يوجد ارتباط معنوي إيجابي قوي بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ت- نتائج اختبارات الفروض الاحصائية:

يمكن للباحثة في هذا الجزء من الدراسة عرض نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة اعتماداً على برنامج (SPSS V.26) باستخدام أسلوب اختبارات الفروق الجوهرية، وذلك على النحو التالي:

• أولاً: تحليل أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة

الأرباح:

ولغرض تحليل أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح يتسلف الأمر من الباحثة الاعتماد على مجموعة من الفروض الفرعية، حيث يعبر عن الأول منها عن العلاقة بين المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بينما يعبر الثاني عن العلاقة بين المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويعبر الثالث والأخير عن العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن استعراض كل فرض فرعي منهم على النحو المبين أدناه:

• نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الأول للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الأول للدراسة على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، ولأغراض التحليل الاحصائي اعتمدت الباحثة على اختبار كا^٢ اللامعلمي

لتحليل مستوى الفروق الجوهرية وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الأول (أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح)

المحور	م	تساؤلات المحور	قيمة كا ^٢	المعنوية	المعنى الاحصائي	التفسير	الدلالة
أثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح	1	يساعد الاستقلال التنظيمي المراجع الداخلي على إبداء الرأي بحيادية	a ١١٥,٨٩٧	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	2	تُعد الموضوعية وعدم تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة من المتطلبات الهامة لزيادة فعالية المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	a ١٢٥,٧١٧	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	3	يُعد التفاعل المباشر مع الإدارة من المتطلبات الهامة لزيادة فعالية المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	a ١١٤,٨٩٥	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	4	لا بد أن يتمتع المراجع الداخلي بالكفاءة المهنية اللازمة.	a ١٢٣,٨٩٢	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	5	المستوى التعليمي للمراجع الداخلي من	a ١٢٠,٠٣٦	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية

بين مفردات عينة الدراسة					العوامل الهامة التي تؤثر في فعالية أدائه لمهامه.	
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a ١١٦,٨٢٣	حصول المراجع الداخلي على الشهادات المهنية مثل CFA ، CIA ، CFE ، CMA يساعد في فعاليته في أداء مهامه في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	6
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a ١٣١,٣٧٣	يساعد التطوير والتدريب المستمر من خلال (حضور المؤتمرات- الدورات التدريبية) المراجع في زيادة فعاليته في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	7
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a ١٢٠,١٩٠	يُعد عامل الخبرة من العوامل الهامة التي تزيد من فعالية المراجع الداخلي في أداء مهامه.	8

وطبقاً للنتائج الواردة بالجدول يتضح للباحثة معنوية قيمة كا^٢ لكافة عبارات

المحور الأول للدراسة الخاص بأثر المحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يشير الى اتفاق كافة مفردات عينة الدراسة على الأثر الايجابي للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وجميعها معنوية عند مستوى معنوية ١%.

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الفرعي الأول

لدراسة على الشكل البديل التالي: "يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

• نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للدراسة على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، ولأغراض التحليل الاحصائي اعتمدت الباحثة على اختبار كا^٢ اللامعلمي لتحليل مستوى الفروق الجوهرية وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الثاني (أثر المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح)

المحور	م	تساؤلات المحور	قيمة كا ^٢	المعنوية	المعنى الاحصائي	التفسير	الدلالة
أثر المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح	9	يُعد الالتزام بتنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية أمراً أساسياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a١٢٩,٩٠٧	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	10	يُعد الدعم الإداري من خلال تزويد قسم المراجعة الداخلية بالموارد التكنولوجية والمادية والبشرية أمراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a١٢٢,٠٤١	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	11	وجود دليل يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية يُعد من العوامل الهامة التي تساعد المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a١٢٨,٢٨٨	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	12	يُعد التقييم الدوري لفعالية عمليات المراجعة الداخلية أمراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a١١٥,٦٤٠	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	13	يساعد بذل العناية المهنية الواجبة في أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a١١٤,٨٩٥	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة

14	يساعد تحقق المراجع الداخلي من صحة المعلومات الواردة بالقوائم المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a117,157	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
15	يُعد الالتزام بالميثاق الأخلاقي ومراعاة المبادئ الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة أمراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a100,550	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
16	يساعد استخدام البرامج المتقدمة والأساليب الحديثة أثناء القيام بعملية المراجعة في زيادة قدرة المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a115,126	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
17	تُعد المعرفة الشاملة لأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية الخاصة بالمراجعة من العوامل الهامة التي تساعد المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a121,630	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
18	يساعد إلمام المراجع الداخلي بتقنيات المراجعة الداخلية التي تعتمد على التكنولوجيا من العوامل الهامة التي تساعد في زيادة فعالية دوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a122,967	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
19	يُسهم دعم الإدارة من خلال توفير الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وتعزيز الثقة في التقارير والقوائم المالية في دعم وظيفة المراجع الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a113,198	٠,٠٠٠	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة

وطبقاً للنتائج الواردة بالجدول يتضح للباحثة معنوية قيمة كا^٢ لكافة عبارات

المحور الأول للدراسة الخاص بأثر المحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على

الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يشير الى اتفاق كافة مفردات عينة الدراسة على الأثر الايجابي للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وجميعها معنوية عند مستوى معنوية ١%.

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي: "يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

• نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الثالث للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الثالث للدراسة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، ولأغراض التحليل الاحصائي اعتمدت الباحثة على اختبار كا^٢ اللامعلمي لتحليل مستوى الفروق الجوهرية وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الثالث (أثر جودة أنشطة المراجعة

الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح)

المحور	م	تساؤلات المحور	قيمة كا ^٢	المعنوية	المعنى الاحصائي	التفسير	الدلالة
أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح	20	يساعد التأكد من عدم تدخل إدارة الشركة في عملية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	a121,476	0,000	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة
	21	يُعد مراعاة عدم قيام أي عضو في قسم المراجعة الداخلية بالشركة بالمراجعة حالياً في أحد الأقسام التي سبق له العمل فيها من العوامل الهامة التي تساهم في	a115,280	0,000	دال احصائياً	اتفاق	لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة

					الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a١٠١,٨١٠	تساهم مراجعة مدى كفاية وملاءمة إدارة مخاطر الشركة بشكل متكرر من قبل قسم المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	22
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a١٢٣,٣٢٦	يساهم إبلاغ إدارة المراجعة الداخلية بالشركة لجنة المراجعة (مجلس الإدارة) عن أي حالات تعارض مصالح بين الموظفين أو أعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	23
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a١١٨,٦٩٩	للحد من ممارسات إدارة الأرباح لابد من التأكد من أن إجراءات المراجعة الداخلية تحسن من عمليات الشركة وتظل مناسبة لنوعية المخاطر التي تواجه الشركة.	24
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a١١٩,٦٥٠	للحد من ممارسات إدارة الأرباح يتعين على مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية الالتزام بالتشريعات القانونية بالامتناع عن الدخول في أي اتفاقيات خارجية ما لم يكن ممثل إدارة المراجعة الداخلية حاضراً وذلك لحماية حقوق المساهمين ضد أي تلاعب محتمل.	25
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a١٠٧,٩٧٩	إسناد مسؤولية وضع وتطوير ومراقبة خطة المراجعة الداخلية إلى رئيس المراجعة الداخلية المخول من قبل الجمعية العامة للمساهمين بدلاً من مجلس الإدارة، يعمل على زيادة استقلالية	26

					المراجعين الداخليين وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a113,866	27
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a108,828	28
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a125,100	29
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a119,213	30
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a115,023	31

لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a111,733	يتعين على قسم المراجعة الداخلية التأكد من عمل مسح لجميع المخاطر التي تواجه الشركة والتي تساهم في ممارسات إدارة الأرباح.	32
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a125,897	عندما تخضع خطط المنظمة وأهدافها لتغييرات كبيرة، يقوم قسم المراجعة الداخلية بإجراء تقييم شامل وعام لنظم الرقابة الداخلية المعمول بها.	33
لا توجد فروق جوهرية بين مفردات عينة الدراسة	اتفاق	دال احصائياً	٠,٠٠٠	a119,290	يتعين على قسم المراجعة الداخلية رفع التوصيات بشأن استراتيجية إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرار بشأنها.	34

وطبقاً للنتائج الواردة بالجدول يتضح للباحثة معنوية قيمة كا^٢ لكافة عبارات المحور الأول للدراسة الخاص بأثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يشير الى اتفاق كافة مفردات عينة الدراسة على الأثر الايجابي لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وجميعها معنوية عند مستوى معنوية ١%.

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الفرعي الثالث للدراسة على الشكل البديل التالي: "يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

وبناء على ما توصلت اليه الباحثة من نتائج لاختبارات الفروض الفرعية يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الأول للدراسة على الشكل البديل التالي: "يوجد

أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

تاسعاً: نتائج الدراسة:

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من النتائج العملية والتحليل الإحصائي لعينة الدراسة تبينت الباحثة من وجود الآثار الايجابية لمهنة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات ادارة الأرباح، وبالتالي يمكن للباحثة توضيح نتائج الدراسة التطبيقية على الشكل التالي:

- يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة بالمراجع الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح
- يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحددات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح
- يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

عاشراً: توصيات الدراسة:

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة وما تحققت منه الباحثة في النظرية الرئيسية من وجود أثر إيجابي للمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات ادارة الأرباح، فانه يمكن للباحثة تقديم المزيد من الرؤى والتوصيات للجهات المختلفة على النحو التالي:

- ينبغي على الهيئات المهنية المهمة بتنظيم مهنة المراجعة في البيئة المصرية تنظيم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بشكل أكثر رسمية بسوق الأوراق المالية لضمان جودة القوائم المالية.

- ينبغي على هيئة سوق المال المصرية إلزام كافة الشركات المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري بأهمية نشر تقرير المراجعة الداخلية للاسترشاد به حول جودة وعدالة القوائم المالية.
- ضرورة توجه المحللين الماليين وشركات الاكتتاب المختلفة نحو أهمية الاعتماد على تقرير المراجعة الداخلية في إعطاء التوصيات المختلفة للمستثمرين في شراء الأوراق المالية.

الحادي عشر: المراجع:

أ- المراجع باللغة العربية:

- (١) مبارك، الرفاعي ابراهيم (٢٠١٠) "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، المؤتمر الثاني عشر، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين ص ١٢.
- (٢) يوسف، كمال أحمد، محمد، اميمة آدم، و ابراهيم، الهادي آدم محمد . (٢٠١٤) "أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية . "مجلة البحوث المالية والتجارية كلية التجارة ، جامعة بورسعيد، العدد (٣)، ص ١٣٦-١٥٧.
- (٣) أبو عقرب، محمد (٢٠١٥). أثر استقلالية اقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات. الصناعية الليبية. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الاسمية الإسلامية - زليتن، العدد ٥ يونيو، ص ص ٢٩٧-٣٤٢.
- (٤) إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، (٢٠١٥)، مجلس معايير التدقيق والتأكيد

الدولية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الطبعة ٢٠١٥ الجزء الأول، الأردن.

(٥) غريب، جبر جبر (٢٠١٥)، "تقييم تأثير جودة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية بينك التنمية الصناعية المصري"، مجلة المحاسبة المصرية (جامعة القاهرة كلية التجارة، العدد الأول).

(٦) أبو جبل، نجوى محمود احمد (٢٠١٦)، جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية دراسة تحليلية وتجريبية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص ص ٥٧-١١٦.

(٧) محمد، ربيعة رمضان. (٢٠١٦) الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية. الفكر المحاسبي، مج ٢٠، ٣٤، ص ٨٦٥ - ٨٩٠.

(٨) بن عمارة، عبد الغني (٢٠١٨). "قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر": دراسة تطبيقية خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة.

(٩) شردية، على إبراهيم. (٢٠١٨) "دراسة وتحليل معايير المراجعة الدولية وانعكاساتها على (٢٢) تطوير إدارة مخاطر المنشآت". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٩)، العدد (١). ص (٢١٣)

(١٠) اميرهم، جيهان عادل (٢٠١٩)، "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس المجلد ٢٣ ، العدد الثالث، ص ص ٤٤-١٩٥

١١) زغود، تبر (٢٠١٩). تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح: دراسة اختبارية على عينة من شركات المساهمة العائلية بالجزائر خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٦. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مج ٦، ع ٢، ص ١-١٦.

١٢) عيادة، محمود فتحي (٢٠١٩)، "أثر استقلال المراجع الداخلي على زيادة قيمة أسهم الشركات المصرية المقيدة في البورصة" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (١٠)، العدد (٣)، ص (١٠٨).

١٣) سلطان، ميادة محمود (٢٠٢٠)، "أثر إفصاح الشركات عن التزامها القياسي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق الملكية: دراسة ميدانية وتجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

١٤) شحاتة، شحاتة السيد (٢٠٢٠)، "إطار مقترح لاسناد وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة المخاطر في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع، تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة طنطا.

١٥) غريب، أمل عبد الله محمد (٢٠٢٠). "العوامل المحددة الجودة تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". المحلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد ١١، الجزء ٣ يوليو، من ١٦٣٧-١٦٥٨.

١٦) أحمد، محمد عزام عبدالمجيد، (٢٠٢١)، "جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، ع٣، ص ٦٦٣-٧٤١.

١٧) إسماعيل، نمارق أزهرى أحمد، وإبراهيم، الوليد عثمان فرج. (٢٠٢١)، "جودة المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً: دراسة ميدانية على بنك الخليج وبنك فيصل الإسلامي". المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ع٩، ص ١ - ٣٤.

١٨) العربي، طارق محمد الحسن عبدالرحمن، و يوسف، كمال أحمد. (٢٠٢٢). دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة - ولاية الخرطوم. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد ١٥، ص ١ - ٣٠.

ب- المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1) Albawwat, I. E., AL-hajaia, M. E., & AL frijat, Y. S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(4), 797-808.
- 2) Abbott, L. J.; Daugherty, B., Parker, S.; & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. Journal of Accounting Research, 54 (1): 18-30.
- 3) Chen, Y., Lin, B., Lu, L., & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. Managerial Auditing Journal. 35(8), 1167-1188.
- 4) Christina, C., Biantara, D., & Handayani, S. (2020). Analysis internal audit dan kinerja perusahaan terhadap harga saham pada pt. garuda Indonesia Tbk. Accounting cycle Journal, 10), 47-88.

- 5) Houcine, A. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate investment efficiency: Evidence from the Tunisian stock market. *Research in International Business and Finance*, 42, pp 321-337.
- 6) Institute of Internal Auditors (IIA) (2009a), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, available at <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>.
- 7) Institute of Internal Auditors (IIA). "Global Internal Audit Competency Framework" (2013) Altamonte Springs, FL: IIA.
- 8) Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). "International Standards for the Professional Practice Internal Auditing" N0: "1210 – Proficiency" op. cit, p.(6).
- 9) INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). "ISA 610 (Revised March 2013), Using the Work of Internal Auditors." (2013). International Federation of Accountants (IFAC), New York, New York.
[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf)
- 10) Juhmani, O. (2017). Audit committee characteristics and earnings management: The case of Bahrain. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(1), 11-31.
- 11) Mohammadi, S. M. (2014). The relationship between financial reporting quality and investment efficiency in Tehran stock exchange. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 4(6), 104.-113.
- 12) Nasibah Halimah Ahmad, et al., (2012), "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector" Op. Cit. p. (122)
- 13) Prawitt. D. F. Smith. J. L. and Wood, D. A., 2009 Internal audit quality and earnings management, *The Accounting Review*, Vol. 84, Issue 4.

- 14) Poltak, h. (2019). "The Determinants of the Effectiveness of Internal Audits with Management Support as the Moderating "International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding (IJMMU), Vol(6), No. (1), p.(36).
- 15) Rahman, M.M., Moniruzzaman, M. and Sharif, M.J., 2013. Techniques, motives and controls of earnings management. International Journal of Information Technology and Business Management, 11(1), pp.22-34.