



دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة مقارنة بين البيئة المصرية والسعودية

د. نبيل ياسين أحمد
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة، جامعة سوهاج

د. أحمد حامد محمود عبد الحليم
أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة، جامعة بنها

د. عبير عبد الكريم إبراهيم سرور
مدرس المحاسبة
كلية التجارة، جامعة بنها

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٢

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

عبد الحليم، أحمد حامد محمود؛ أحمد، نبيل ياسين؛ سرور، عبير عبد الكريم إبراهيم (٢٠٢٢).
دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة مقارنة بين البيئة المصرية
والسعودية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،
٣(٢) ج٢، ٩٨٣ - ١٠٩٩.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة مقارنة بين البيئة المصرية والسعودية

د. أحمد حامد محمود عبد الحليم؛ د. نبيل ياسين أحمد؛ د. عبير عبد الكريم إبراهيم سرور

الملخص:

غرض البحث: استهدف البحث استكشاف دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية.

التصميم والمنهجية: تم إجراء هذا البحث من خلال استخدام قائمة استقصاء واستطلاع رأي عينة مكونة من: (٥٠) مفردة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، و(٤٣) مفردة من رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، و(٢٢) مفردة من رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات، و(٦١) مفردة من مراقبي الحسابات، بكل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، و(٤٠) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية. وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) في تحليل النتائج.

النتائج والتوصيات: تُشير نتائج هذا البحث أن للمراجعة الداخلية دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية. واختتمت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة وجود ميثاق أخلاقي للسلوك المهني للمراجعة الداخلية، وضرورة توافر السمات الخاصة بالمراجعين مثل النزاهة والاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال المراجعة الداخلية، وأن توجه التقارير التي يُعدها المراجع الداخلي إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة وليس إلى الإدارة التنفيذية للشركة، بالإضافة إلى ضرورة إنشاء معهد للمراجعين الداخليين لتطوير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية- في مصر والسعودية - والارتقاء بها بين أوساط المهن الأخرى ورعاية مصالح المرجعين الداخليين، وتقديم الدعم الفني لهم، ووضع ضوابط وإرشادات ومعايير لممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

الأصالة والإضافة: يُسائر هذا البحث البحوث المحاسبية التي تركز على جودة أداء المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق شفافية ومصداقية التقارير والقوائم المالية. كما يمثل هذا البحث محاولة لتحديد الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد التقارير والقوائم المالية، وعلى اختيار السياسات المحاسبية والإدارية بما يحقق أهداف

الشركة. هذا ويمكن القول إن هذه الدراسة تُسهم في الأدب المحاسبي من خلال تحليل العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية، وهو ما قد يُساهم في الوصول إلى نتائج تُفيد الجهات الرقابية على الشركات، وبما يساعد معدي معايير المراجعة مستقبلاً عند وضع معيار مراجعة ينظم إجراءات عمل المراجعة الداخلية، ويحدد اختصاصاتها على أن يتم تطبيقه بشكل إلزامي.

الكلمات المفتاحية: جودة أنشطة المراجعة الداخلية، إدارة الأرباح، لجان المراجعة، حوكمة الشركات، التقارير المالية، بيئتا الأعمال المصرية والسعودية.

١ - المقدمة:

أدت الممارسات السلبية لما اصطلح على تسميته بظاهرة إدارة الأرباح Earnings Management Phenomenon من قبل المديرين التنفيذيين Executive Managers ببعض الشركات، من خلال التلاعب Manipulation والتحريف المتعمد Intentional Misrepresentation في البيانات المحاسبية للتأثير على النتائج المالية المرغوب التقرير عنها لتلك الشركات والتي تعكس بعض رغباتهم ومصالحهم الشخصية، إلى حدوث العديد من حالات التعثر والانهيارات والفضائح المالية لكبرى الشركات المساهمة في الأسواق العالمية، مثل شركة Enron للطاقة، World Com للاتصالات، Zxerox المتخصصة في إدارة المستندات، General Motors الأمريكية، وشركة Parmalat الإيطالية للأغذية... الخ، وهو ما أدى بدوره إلى افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة، وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة، نتيجة لتدني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية للشركات.

فعلى الرغم من أن الإدارة تقوم بإعداد المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية في إطار من المبادئ والمعايير المهنية، والتي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعث عن التحيز والحكم الشخصي، والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المبادئ والمعايير أعطت إدارة الشركة الحرية والمرونة الواسعة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة، والتي قد توفر لها أساليب وأدوات للقيام بممارسات معينة للتأثير على رقم صافي الربح، وبالشكل الذي يصبح معه غير معبر عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، ومن ثم التأثير على مصداقية وعدالة التقارير المالية، الأمر الذي قد يُلحق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

لقد أولى الفكر المحاسبي المهني والأكاديمي في الآونة الأخيرة اهتمامًا متزايدًا بمفهوم إدارة الأرباح (EM)، نظرًا لأهمية التي يمثلها رقم صافي الربح المعد على أساس الاستحقاق،

باعتباره من أهم المتغيرات التي يعتمد عليها العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية -سواء من داخل الشركة أو خارجها- في عملية اتخاذ القرارات المالية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، بالإضافة إلى كونه أفضل مقياس في تقييم الأداء الحالي للشركة وفي إعداد الدراسات التنبؤية عن الأداء المستقبلي لها، وأحد المؤشرات الهامة لتحديد سعر سهم الشركة في سوق الأوراق المالية، وبالتالي إمكانية الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة (حماد، ٢٠١٨، آل حسن، ٢٠١٨، القضاة وآخرون، ٢٠١٧، علي، ٢٠١٦، حسين، ٢٠١٥، Sellami & Slimi, 2017, Commerford et al., 2016).

وفيما يتعلق بدوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، يمكن القول إن تلك الدوافع تتمثل في الآتي (عيسى، ٢٠٠٨؛ السهلي، ٢٠٠٦، مليجي، ٢٠١٣؛ الهواري، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٤؛ عبد الحليم، ٢٠١٢؛ الخيال والفتامي، ٢٠١٠؛ سليمان والزهري، ٢٠٢٠؛ Siti Nor et al., 2011, Habbash & Alghamdi, 2016, Menicucci, 2020, Greiner et al., 2017).

- تعظيم المنفعة الذاتية للإدارة وتحقيق الأمان الوظيفي لها.
- تفادي شروط عقود الدين التي ارتبطت بها الشركة مع مصادر التمويل الخارجي.
- تحقيق وفورات ضريبية.
- تفادي التكاليف السياسية^(١) Political Costs.
- التأثير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.
- التأثير على قرارات مصادر التمويل الخارجية أو مانحي القروض للشركة.
- تحقيق تنبؤات المحللين الماليين فيما يتعلق برقم الربح المتوقع تحقيقه.

ومن خلال مراجعة واستقراء الباحثين لما قدمته أدبيات التراث الفكري المحاسبي الأكاديمي، وجد الباحثون أنه لا يوجد تعريف عام ومحدد لمصطلح إدارة الأرباح. وقد أعطى الباحثون تعريفات عديدة ترى في مجملها أنها مجموعة من الممارسات المعتمدة من قبل إدارة الشركة من خلال استغلال المرونة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة التي تتيحها مبادئ ومعايير المحاسبة، لتحريف الأداء المالي الحقيقي للشركة للوصول إلى مستويات مرغوبة من الأرباح لتحقيق مصالح ذاتية -قد تكون تنظيمية أو تعاقدية أو لها علاقة

(١) يُقصد بالتكاليف السياسية كافة التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة لما تتخذه الدولة من قرارات سيادية أو إجراءات تنظيمية من شأنها أن تؤثر سلبيًا على قيمة الشركة مثل: زيادة أسعار الضرائب، أو استخدام ضرائب جديدة، أو الرقابة على سياسات التسعير. لذلك تلجأ إدارة الشركات إلى ممارسات إدارة الأرباح بغرض تخفيض الربح وتخفيض الضريبة المستحقة لتجنب التكاليف السياسية.

بتعظيم قيمة سهم الشركة في سوق الأوراق المالية- أو لتضليل بعض أصحاب المصالح ذات العلاقة بالأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة(فودة، ٢٠١٧؛ حسان، ٢٠١٨؛ إسماعيل، ٢٠١٥؛ حسانين، ٢٠١٧؛ 2015). Katmon& Al Farooque, 2017; Ramachandran et al., 2015; Wilson, 2015; He& Yang, 2014;

ويمكن القول إن جودة المراجعة الداخلية Internal Audit Quality قد تؤثر إيجاباً على طبيعة وحجم الممارسات المحاسبية التي تلجأ إليها الإدارة لإدارة الأرباح، حيث إنه كلما زادت كفاءة المراجعة الداخلية -مع زيادة المقومات التي تمكنها من القيام وأداء دورها بكفاءة وبشكل مستقل- كلما انخفضت إمكانية لجوء الإدارة إلى اتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح.

هذا وتعتبر المراجعة الداخلية وفقاً لمعهد المراجعين الداخليين The Institute of Internal Auditors نشاطاً تأكيدياً واستشارياً مستقلاً وموضوعياً من شأنه تقديم التأكيدات وإبداء التوصيات التي تؤدي إلى تحسين وتطوير عمليات الشركة وتحقيق قيمة مضافة لها، الأمر الذي يساعد تلك الشركات على تحقيق أهدافها بواسطة أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (IIA, 2012). وهذا ما أكد عليه الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر في أغسطس ٢٠١٦م، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة قيمة وتحسين أداء عمليات الشركة ليساعدها على تحقيق أهدافها من خلال تبني أسلوب منهجي ومنظم يهدف إلى تقييم وسائل ونظم الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة، والتأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم فيما يخص كافة الإدارات، والأنشطة التنفيذية، والمالية، والقانونية.

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية أصبحت مصدراً قيماً للشركة ومساهمتها في العمليات التنظيمية يمكن أن يُعزز الأداء الكلي للشركة، حيث تهدف إلى تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة لأنشطة الشركة ورقابة وتقييم وتحسين كل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

وعلى الرغم من تزايد الاهتمام بالمراجعة الداخلية على المستوى الدولي، حيث قامت الولايات المتحدة الأمريكية بإنشاء معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) والذي تحول بعدها إلى المعهد الدولي للمراجعين الداخليين في عام ١٩٤١م، كما تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الاسترالي (IIAAU) في عام ١٩٥٢م، وفي عام ١٩٨٦م أصبح معهداً مستقلاً قومياً تابعاً لمنطقة جنوب الباسيفيك. وفي عام ١٩٥٨م تم إنشاء المعهد الألماني للمراجعين الداخليين (GIIA)، كما تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الإيطالي (IIIA) في عام ١٩٧٢م، وفي عام ١٩٧٧م تم إنشاء المعهد الماليزي للمراجعة الداخلية (MIIA) والذي تغير اسمه إلى المعهد القومي للمراجعين الداخليين في عام ١٩٨٨م. وفي عام ١٩٧٨م تم إنشاء المعهد

الملكي للمراجعين الداخليين في بريطانيا، كما تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الجنوب أفريقي في عام ١٩٨٥م كمعهد تابع للمعهد الدولي للمراجعين الداخليين. وأيضاً في عام ١٩٨٦م تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين النيوزيلندي، بينما في عام ٢٠٠٦م تم إنشاء المعهد الكندي للمراجعين الداخليين.

كما سارعت العديد من الدول العربية لإنشاء منظمة مهنية مستقلة للمراجعة الداخلية، حيث تم إنشاء الجمعية الإماراتية للمراجعين الداخليين في عام ١٩٩٦م، كما تم إنشاء الجمعية القطرية للمراجعين الداخليين في عام ٢٠٠٣م. وفي عام ٢٠٠٩م تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين^(١)، بينما في عام ٢٠١٣م تم إنشاء الجمعية اليمنية للمراجعين الداخليين. إلا أن المراجعة الداخلية في مصر لم تجد الاهتمام الكافي من قبل المنظمات المهنية والمتخصصين مقارنة بالمراجعة الخارجية، وهو ما أثر على كفاءة وفعالية القرارات الإدارية وإدارة موارد الشركة والرقابة عليها وانتشار الفساد المالي في بعض الشركات المصرية، الأمر الذي انعكس على الأداء المالي للشركة.

٢- مشكلة وتساؤلات البحث:

نظراً لخطورة ممارسات إدارة الأرباح وأثارها السلبية المحتملة على قيمة الشركة في الأجل الطويل، فقد حاولت العديد من الدراسات تحليل واختبار دور الآليات الرقابية المختلفة في الحد من هذه الممارسات (أبو جبل، ٢٠١٦؛ محمود، ٢٠٢٠؛ محمود، ٢٠١٩؛ Gebrayel et al., 2018; Beyrer et al., 2019; Beuselinck et al., 2019; Azzali & Tatiana, 2018).

وتعتبر المراجعة الداخلية من أهم الآليات الرقابية التي يمكن أن تساهم بقوة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (كساب، ٢٠١٧؛ الرزين ومنصور، ٢٠١٥؛ عبد الوهاب وآخرون، Schneider, 2013; Motubatse, 2014; Saud, 2015; Gebrayel et al., 2017)، حيث أكد نطاق عمل المراجعة الداخلية والمحدد في المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عام ٢٠٠٣م عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بدورها في الرقابة على عمليات الشركة للتأكد من جدوى مساهمتها في تحقيق أهداف الشركة.

وباستقراء واقع المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية يمكن القول إن المراجعة الداخلية مازالت في مصاف الوظائف ولم ترق إلى درجة المهنية، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم

(١) في إطار الجهود التي تقوم بها المملكة العربية السعودية لتعزيز وتفعيل الدور الرقابي في الشركات، صدر قرار مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/٣/٢٥هـ الموافق ٢٠١١/٢/٢٨م بالموافقة على إنشاء وتأسيس الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين IIA Saudi Arabia. وتهدف الجمعية إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

وجود تنظيم مهني مسؤول عن تنظيم عمل المراجعة الداخلية في مصر (شحاته، ٢٠١٣، محمد، ٢٠١٥، محمد، ٢٠١١، خليل، ٢٠١٥؛ سرور، ٢٠٢٠).

فعدم وجود جهة مهنية مسؤولة تعمل على تنظيم عمل المراجعة الداخلية وما ترتب عليه من عدم وجود معايير وإرشادات ودستور أخلاقيات يلتزم به المراجعون الداخليون عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية في مصر، أدى إلى انخفاض الاهتمام بالمراجعة الداخلية، وضعف الوعي بأهمية دورها في ضبط أداء الشركات في بيئة الأعمال المصرية. وعلى الرغم من عدم وجود إلزام صريح للشركات المصرية بتكوين إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية فيها، إلا أن هناك بعض المحاولات القليلة من قبل بعض الجهات المسؤولة عن تنظيم وضبط أداء الشركات المصرية لنشر الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في ضبط أداء الشركات والحفاظ على مصالح أصحاب المصلحة المختلفين، ومن أهم هذه المحاولات إصدار مركز المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية عام ٢٠٠٥م والذي تم تعديله في عام ٢٠١١م وعام ٢٠١٦م، وقد نص هذا الدليل على أهمية دور إدارة المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات المصرية.

لقد ثبت من خلال العديد من الدراسات التي أجراها الباحثون أن إدارة شركات المساهمة سواء كانت في مصر أو المملكة العربية السعودية أو الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من الدول (رضوان، ٢٠١٣؛ حسان، ٢٠١٨؛ الخيال والقثامي، ٢٠١٠؛ الخطيب، ٢٠١٤، حسين، ٢٠١٥؛ إبراهيم، ٢٠١٢؛ باسودان والمالكي، ٢٠١٦؛ الجرف، ٢٠١٧؛ صالح وآخرون، ٢٠١٧؛ علي، ٢٠١٦؛ إسماعيل، ٢٠١٥؛ Katmon & Al Farooque, 2017; Gaynor et al., 2016; Sun et al., 2015; Wilson, 2015; Ramachandran et al., 2015; De Jong et al., 2014) تمارس عمليات إدارة الأرباح، وأن هذه الممارسات قد تتم من خلال مداخل عديدة، وأنه قد ينتج عنها تحريفات جوهرية بالقوائم المالية تؤدي إلى تشوية الربح، ونقص عدالة القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. بالإضافة إلى أن هناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية والأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في البلدان العربية، وبالتالي فإن مشكلة هذا البحث تتركز في محاولة الإجابة على التساؤلين التاليين:

١. هل تساهم المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ أو بعبارة أخرى، ما هي الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٢. ما هي الفروق الجوهرية بين آراء مديري إدارات المراجعة الداخلية، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، مراقبو الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٣- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في استكشاف وتحديد الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بشركات المساهمة في نطاق البيئة العربية. بالإضافة إلى القيام بدراسة تطبيقية مقارنة، على عينة حكومية مكونة من مجموعة مختارة من مائتين وست عشرة مفردة من: مديري إدارات المراجعة الداخلية، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، رؤساء وأعضاء مجالس إدارات بعض الشركات، مراقبو الحسابات، بكلٍ من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية، بهدف اختبار فروض البحث والتعرف على آرائهم فيما يتعلق بدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤- أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الآتي:

٤/١- الأهمية العلمية: يستمد البحث أهميته العلمية من خلال العناصر التالية:

١. يساير هذا البحث البحوث المحاسبية التي تركز على جودة أداء المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق شفافية ومصداقية التقارير والقوائم المالية.
٢. يمثل هذا البحث محاولة لتحديد الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية تجاه الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد التقارير والقوائم المالية، وعلى اختيار السياسات المحاسبية والإدارية بما يحقق أهداف الشركة.
٣. إثراء الجانب المعرفي لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والوصول إلى نتائج تفيد الجهات الرقابية على الشركات، بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب والغش والتضليل.

٢/٤ - الأهمية العملية: يستمد البحث أهميته العملية من خلال العناصر التالية:

أ- بالنسبة لاتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر:

يسير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث اهتمت المنظمات المهنية المصرية والسعودية في الفترة الأخيرة بالمراجعة الداخلية كإحدى الركائز الأساسية لعملية الحوكمة ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من كونه يسير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية. ومثل هذه البحوث يمكن أن تقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرقبين:

نظرًا للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعيًا منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب إدارة الأرباح مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبيًا على مصداقية تلك القوائم.

ومن هنا فإن المراجعة الداخلية قد تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تقدم للمستثمرين الحاليين والمرقبين، مما يمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار، حيث توفر لهم المعلومات المناسبة الخالية من أي غش أو تضليل مما يؤدي إلى زيادة استثماراتهم.

ج- بالنسبة لشركات المساهمة:

تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته كوكيل عن حملة الأسهم، والإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة وأعمال المراجعة التي تتم على القوائم المالية، كما يساعد وجودها على تحسين جودة القوائم المالية المنشورة وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم بتلك القوائم، بالإضافة إلى زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركات.

د- بالنسبة للمستوى القومي:

يساهم هذا البحث في الارتقاء بمستوى جودة أداء المراجعة الداخلية، الأمر الذي يعتبر وثيق الصلة بإرساء أركان ودعائم إطار حوكمة الشركات Corporate Governance، وذلك من خلال الوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، ومن ثم أسواق مالية تركز على تطبيق كفاء لفعاليات حوكمة الشركات، بما يحفظ لكافة أصحاب المصالح، والأطراف ذوي الصلة

حقوقهم، وبما يضمن وقاية الاقتصاد القومي من حدوث انهيارات مباحته، نتيجة ممارسات إدارية ومالية فاسدة.

٥- خطة البحث:

انطلاقًا من أهمية البحث وتحقيقًا لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، سوف يتم استكمال البحث على النحو الآتي:

١/٥- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

٢/٥- العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح.

٣/٥- الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

٤/٥- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

١/٥- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يعرض الباحثون في هذا الجزء بعض الدراسات التي اطلعوا عليها، والمرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج، والاستفادة منها في استكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال، وذلك على النحو الآتي:

١/١/٥- استقراء الدراسات السابقة:

يمكن القول بأن الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح قد اتجهت إلى ثلاث نواحي أساسية وهي:

أولاً: دراسات تناولت أهمية وماهية المراجعة الداخلية، والخصائص الواجب توافرها في أعضاء قسم المراجعة الداخلية، وأهم وظائفها، ودورها كإحدى آليات حوكمة الشركات، وأثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

ثانيًا: دراسات تناولت ماهية إدارة الأرباح، والمداخل المختلفة لها والنماذج المستخدمة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وموقف المراجع الخارجي ولجان المراجعة من تلك الممارسات.

ثالثًا: دراسات تناولت علاقة المراجعة الداخلية بإدارة الأرباح.

ونظرًا لتعدد وتنوع الدراسات السابقة، فإن الباحثين ينوون إلى أنهم سوف يركزون فقط على الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح، وسيعرض الباحثون بإيجاز للأهداف الرئيسية لكل دراسة، وأهم النتائج التي توصلت إليها، وذلك كما يلي:

هدفت دراسة (Coram et al., 2008) إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في الكشف والتقرير عن اختلاس الأصول والحد من السلوك غير الأخلاقي داخل الشركات. وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية كوظيفة تضيف قيمة للشركة، من خلال تحسين الرقابة والكشف والتقرير عن الأخطاء والغش، كما أن الشركات التي لديها إدارة للمراجعة الداخلية تكون أكثر قدرة على اكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية من الشركات التي ليس لديها إدارة للمراجعة الداخلية.

هدفت دراسة (Prawitt et al., 2009) إلى تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وجودة عمليات التقارير المالية، من خلال التعرف على دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح معبراً عنها بحجم الاستحقاق المحاسبي غير العادي وميل الإدارة لمقابلة توقعات المحللين الماليين. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

هدفت دراسة (مبارك، ٢٠١١) إلى تحليل العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، وممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، وذلك لعينة مكونة من (٣٥) شركة من شركات المساهمة السعودية المسجلة خلال الفترة من ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٨م. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية، ولكن ليست ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح، بينما يرتبط حجم عمل المراجعة الداخلية بعملية إعداد وعرض التقارير المالية بعلاقة عكسية ذات تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

هدفت دراسة (شلقامي، ٢٠١٢) إلى اقتراح إطار يتضمن مجموعة من المقومات التي تعضد وتفعّل دور المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال استطلاع رأي عينة من المراجعين الداخليين وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم وطلاب الدراسات العليا. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة استقلال المراجعة الداخلية عن مجلس إدارة الشركة، وأن يتضمن تقرير إدارة المراجعة الداخلية الممارسات المحاسبية التي لجأت إليها الإدارة لإدارة الأرباح، بالإضافة إلى ضرورة تعظيم أو تلبية الموقع التنظيمي للمراجع الداخلي ليكون موازياً لعضو مجلس الإدارة المنتدب.

بينما هدفت دراسة (حمدان، وأبو عجيبة، ٢٠١٢) إلى استكشاف مدى ممارسة الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لإدارة الأرباح، ومدى جودة الأرباح فيها من ناحية وفحص تأثير خصائص جودة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها من ناحية أخرى، وذلك لعينة مكونة من (٤٥) شركة مسجلة ببورصة عمان خلال الفترة من ٢٠٠١ حتى ٢٠٠٦م. وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لخصائص جودة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أو تحسين جودتها.

كما هدفت دراسة (رياض، ٢٠١٢) إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح، وذلك لعينة مكونة من (١٠) شركات مساهمة صناعية مصرية تعمل في قطاع الرعاية الصحية. **وقد توصلت الدراسة إلى** وجود علاقة عكسية بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح، وعدم وجود تأثير لكل من إدارة المراجعة الداخلية واستقلالية لجنة المراجعة والإفصاح عن السياسات الاجتماعية والرافعة المالية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما هدفت دراسة (السيد، ٢٠١٢) إلى تحليل أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على قدرة الإدارة في تطويع الأرباح، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. **وقد توصلت الدراسة إلى** وجود تأثير إيجابي لعوامل جودة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات تطويع الأرباح.

هدفت دراسة (Schneider, 2013) إلى اختبار العلاقة بين وجود المراجعة الداخلية وقوتها وبين سلوك إدارة الأرباح الحقيقية، من خلال استطلاع رأي (١١٢) طالب من جامعات أمريكية مختلفة. **وقد توصلت الدراسة إلى** أن هناك تأثيراً لوجود المراجعة الداخلية على التلاعب بالأنشطة الحقيقية، ولم تثبت النتائج أي علاقة لقوة أو ضعف المراجعة الداخلية على قرارات التلاعب بالأنشطة الحقيقية.

بينما هدفت دراسة (على، ٢٠١٣) إلى تحديد تأثير جودة المراجعة الداخلية على ممارسات الإدارة للتأثير على الدخل، وذلك لعينة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. **وقد توصلت الدراسة إلى** وجود علاقة سالبة معنوية بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الدخل.

هدفت دراسة (مليجي، ٢٠١٣) إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة البنوك التجارية السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح، ومدى جودة الأرباح فيها من ناحية، وفحص تأثير محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها، بالإضافة إلى فحص أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية من ناحية أخرى. **وقد توصلت الدراسة إلى** أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً في ممارسات إدارة الأرباح وجودة الأرباح، كما تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية.

هدفت دراسة (عبد الله، ٢٠١٣) إلى تحليل جودة المراجعة الداخلية وتأثيرها على قدرة الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح، وذلك لعينة مكونة من (٤٠) شركة من الشركات النشطة المسجلة في البورصة المصرية. **وقد توصلت الدراسة إلى** أن قيام المراجع الداخلي بتحليل المخاطر، ومراجعة فرص الغش يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بينما لا توجد علاقة

معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة الثقة في المعلومات ومراجعة مدى الالتزام بالقوانين ونظم الرقابة والمراجعة الإدارية والرقابة الذاتية وبين ممارسات إدارة الأرباح.

هدفت دراسة (رضوان، ٢٠١٣) إلى قياس أثر جودة كل من المراجعة الخارجية والداخلية على أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية، وذلك لعينة مكونة من (٤٦) شركة خلال الفترة من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١٢م. وقد توصلت الدراسة إلى أن كل من جودة عمليات المراجعة الخارجية - معبراً عنها بمؤشر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي- وجودة عمليات المراجعة الداخلية - معبراً عنها بمتوسط سنوات خبرة المراجعين الداخليين، ومتوسط نسبة عدد الحاصلين منهم على شهادات مهنية متخصصة، وموضوعية واستقلال قسم المراجعة الداخلية- تؤثر سلباً على عمليات إدارة الأرباح المستندة إلى أسلوب الاستحقاق المحاسبي غير العادي وهو ما يعني أن جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية تُحد من ممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى أسلوب الاستحقاق المحاسبي. بينما كل من جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية لها تأثير إيجابي على أساليب إدارة الأرباح المستندة إلى العمليات الحقيقية وهو ما يعني أن جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية تدفع الشركات إلى التحول من استخدام أسلوب الاستحقاق المحاسبي غير العادي إلى استخدام الأنشطة والعمليات الحقيقية في إدارة الأرباح. كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود أي تأثير لكل من جودة عمليات المراجعة الخارجية -معبراً عنها بمؤشر مكاتب المراجعة الكبيرة-، وجودة عمليات المراجعة الداخلية -معبراً عنها بمؤشر نسبة ساعات التدريب للمراجعين الداخليين إلى إجمالي ساعات العمل المقدر ومؤشر نسبة الوقت المنقضي في مراجعة العمليات والقوائم المالية إلى إجمالي الوقت المقدر لوظيفة المراجعة الداخلية ومؤشر حجم إدارة المراجعة الداخلية- على أساليب إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي أو من خلال العمليات الحقيقية.

هدفت دراسة (الخطيب، ٢٠١٤) إلى اقتراح آليات لتفعيل دور المراجع الداخلي للحد من الممارسات المتعلقة بالتلاعب في الأرباح وتحسين جودة التقارير المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية الفعالة يمكن أن تلعب دوراً هاماً وحيوياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال قيامها بـ: تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن مدى فعاليته، التأكد من كفاءة النظام الرقابي المتعلق بالأنظمة المحاسبية، التحقق من مدى الالتزام بالقوانين داخل وخارج الشركة، إضافة قيمة للشركة عن طريق تحسين الأداء التشغيلي، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال إصدارها لتقارير تتسم بالدقة والحيادية والوضوح.

هدفت دراسة (المباشر، ٢٠١٤) إلى التعرف على العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وبيان نوع العلاقة بين كل عامل من هذه العوامل وإدارة الأرباح، وتحديد أي هذه العوامل هو الأكثر تأثيراً في الحد من إدارة الأرباح، من

خلال استطلاع رأي مدراء ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي لعينة مكونة من (٣٠) شركة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد علاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، بينما توجد علاقة عكسية بين حجم قسم التدقيق الداخلي وبين إدارة الأرباح.

في حين هدفت دراسة (الجمال، وتركي، ٢٠١٤) إلى تحليل تأثير جودة المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال استطلاع آراء أربع مجموعات- المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، الإدارة العليا، ومديري الحسابات- وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح وقدرة المراجعة الداخلية على اكتشاف حالات التلاعب في قيمة الأرباح أو الاحتيال المالي في التقارير المالية. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى لجان المراجعة لزيادة استقلالية المراجعة الداخلية.

هدفت دراسة (Ege, 2015) إلى تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية -معبّرًا عنها بالمقدرة المهنية والموضوعية- واحتمال فساد الإدارة -معبّرًا عنه بالتقارير المالية الاحتيالية، والرشوة، وممارسات الإفصاح المضللة-. وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابًا في التقارير المالية حيث إنها ترتبط بتحسين جودة التقارير المالية من خلال العمل على ضمان ضوابط داخلية قوية تُحد من الأخطاء والتحرّفات عند إعداد التقارير المالية، كما أن المراجعة الداخلية ذات الجودة العالية بمثابة الأداة الرئيسية للجنة المراجعة لمراقبة أداء الإدارة العليا.

هدفت دراسة (أبو جبريل، والذنيبات، ٢٠١٦) إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، من خلال استطلاع رأي (٥٨) مدققًا داخليًا بـ (٣٣) شركة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الداخلي والحد من ممارسة إدارة الأرباح.

هدفت دراسة (Abbott et al., 2016) إلى اختبار أثر جودة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية من خلال الكشف والتقرير عن الأخطاء المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى زيادة استقلال المراجع الداخلي من خلال: وجود لجنة المراجعة، نقص الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية، وعدم استخدام المراجعة الداخلية كأداة للتدريب. كما أن التفاعل بين استقلال المراجع الداخلي وكفاءته يمكن أن يكون أداة للحد من ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب المالي وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية.

هدفت دراسة (غنيم، ٢٠١٦) إلى التعرف على العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية وانعكاس تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية، من خلال استطلاع آراء ثلاث فئات (المراجعين الداخليين، مراقبي الحسابات، لجان المراجعة). **وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.**

هدفت دراسة (رزق، وناصر، ٢٠١٦) إلى تحليل العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح، من خلال استطلاع رأي مراجعي الحسابات بمحافظة بغداد بالعراق. **وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.**

هدفت دراسة (Lakovic' et al., 2016) إلى اختبار مدى قدرة المراجعة الداخلية على المساهمة في جودة التقارير المالية، وذلك لعينة مكونة من (٢٤) شركة خلال عام ٢٠١١م. **وقد توصلت الدراسة إلى أن الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية وعلاقتها مع لجنة المراجعة تؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية.**

تناولت دراسة (حسين، ٢٠١٧) الدور الوسيط لمعايير أداء المراجعة الداخلية (وتتمثل في: الاستقلالية، ونطاق العمل، والعناية المهنية) في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية (وتتضمن أربعة أبعاد تتمثل في: خصائص المراجع، والبيئة الداخلية، والسياسات والإجراءات، وجودة الاتصال) وجودة التقارير المالية (وتتمثل في: جودة صياغة التقرير، وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقارير المالية)، من خلال استطلاع رأي المراجعين الداخليين لعينة مكونة من (٥٨) شركة من الشركات المصرية المدرجة في مؤشر EGX100. **وقد توصلت الدراسة إلى أن فعالية المراجعة الداخلية لها دور محوري ورئيسي في: تحديد جودة التقارير المالية للشركة، والتطبيق الكفء والفعال لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، كما أن الالتزام بمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية لها دور جوهري في تحقيق جودة التقارير المالية.**

هدفت دراسة (محمد، ٢٠١٧) إلى دراسة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع والأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السودانية كمتغير مستقل، من خلال استطلاع رأي (٦٥) مفردة. **وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السودانية.**

هدفت دراسة (عبد الوهاب وآخرون، ٢٠١٧) إلى اختبار مدى وجود دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية، وذلك لعينة مكونة من (٧٣) شركة من شركات المساهمة المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية-منها

(٣٦) شركة لديها إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية، و(٣٧) شركة ليس لديها إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى ضعف الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في البيئة المصرية.

هدفت دراسة (Gebrayel et al., 2018) إلى دراسة تأثير العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية علي جودة التقارير المالية للشركة، وذلك لعينة مكونة من (٧١) شركة من الشركات المقيدة بسوق مسقط للأوراق المالية بعمان خلال عامي ٢٠١٣، ٢٠١٤ م. وقد توصلت الدراسة إلى أن عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة ووجود المراجعة الداخلية تؤثر بشكل إيجابي علي جودة التقارير المالية وتحد من ممارسات إدارة الأرباح.

هدفت دراسة (Essedik & Kouider, 2018) إلى توضيح دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتداعية، من خلال دراسة حالة بعض الشركات في محافظتي عين الدفلي والشلف. وقد خلصت الدراسة إلى عدم وجود ارتباط أو تأثير بين المراجعة الداخلية وممارسات المحاسبة الابتداعية.

٢/١/٥ - مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

يمكن للباحثين بعد عرض الدراسات السابقة أن يخلصوا إلى ما يلي:

- وجود المراجعة الداخلية بالشركات أصبح أمراً ضرورياً في ظل المتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بالشركات، وخاصة في ظل الاتجاه لتطبيق حوكمة الشركات والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- تُعتبر المراجعة الداخلية إحدى أهم آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى مجلس الإدارة، لجان المراجعة، والمراجعة الخارجية، علماً بأن هذه الآليات مكملة لبعضها البعض، حيث تعتمد الحوكمة الجيدة على التعاون والتنسيق الفعال بين هذه الآليات.
- معظم إدارات الشركات تمارس أنشطة إدارة الأرباح.
- تعدد مؤشرات الاستدلال على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، حيث تشمل: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، والخبرة، والاستقلالية، والمقدرة المهنية، والتقييم الدوري لأداء قسم المراجعة الداخلية.
- إن الدور الذي تضطلع به المراجعة الداخلية، في تحسين منظومة إعداد التقارير المالية، ونوعية الإفصاح المحاسبي لها، وكذلك تزايد الحاجة إلى ترسيخ أركان منظومة حوكمة الشركات، وحماية المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح، والأطراف ذوي الصلة، وتحسين ثقة كافة تلك الفئات بمحتويات التقارير المالية، استجابة لما نادى به العديد من هيئات أسواق المال، وغيرها من المنظمات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام

ومهنة المراجعة الداخلية بشكل خاص، ليعتبر من أهم مبررات الحاجة إلى ضرورة تطوير أداء المراجعة الداخلية بالشركات.

■ العديد من الدراسات السابقة تمت في بيئات تختلف في طبيعتها الاقتصادية والقانونية والثقافية، كما اقتصر جهد تلك الدراسات على تناول الموضوع في بيئة واحدة فقط، كما أن الباحثون يرون وجود ضرورة علمية وعملية ومهنية، لتناول مسألة تطوير جودة أداء المراجعة الداخلية، وهو ما يسعى الباحثون من خلال هذا البحث إلى محاولة تحقيقه، مع اقتتران ذلك بالتطبيق على كل من البيئتين: السعودية، والمصرية، ولعل ذلك ما قد يُحسب للبحث الحالي.

■ يُعد هذا البحث امتداداً واستكمالاً للأدبيات المحاسبية التي تتناول قضية العلاقة بين المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، ويأمل الباحثون أن تساعد نتائج الدراسة على توضيح محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومصادر أداء تلك الأنشطة وانعكاسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على البيئة المصرية والسعودية.

٢/٥ - العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح:

تُعد المراجعة الداخلية (IA) أحد أهم آليات حوكمة الشركات (CG)، حيث تقدم قيمة مضافة للشركة، فهي تعمل على تحسين فعالية إدارة المخاطر Risk Management، والرقابة الداخلية Internal Control، وبالتالي تساعد الشركة على تحقيق أهدافها (عبدالحليم وآخرون، ٢٠١٦؛ سراج وداود، ٢٠٢١؛ Wang & El- Kassar et al., 2014; Rahmatika, 2014; Guo, 2009)، وتزداد أهمية المراجعة الداخلية حيث تُعد أداة تُستخدم للكشف والتقرير عن عمليات الاحتيال داخل الشركة، وذلك عن طريق البحث عن الفساد Corruption واختلاس الأصول والتقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting، بالإضافة إلى فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية Raiborn et al., 2017; Adesina et al., 2016). فالمراجعة الداخلية يمكن أن تكون وسيلة جيدة للسيطرة على الأخطاء والتحريرات الجوهرية، وذلك لما لها من دور فعال في مراقبة ورصد أنشطة الشركات وكشف - بل وردع- وقوع الأخطاء والمخالفات والاحتيال (Motubaste, 2014; Fadzil et al., 2005)، فوجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وتجدر الإشارة إلى أن دور المراجعة الداخلية تجاه ممارسات إدارة الأرباح يتوقف على درجة اعتماد الشركة على وظيفة المراجعة الداخلية، فالشركات التي لا تعتمد عليها بقدر كبير، تقتصر فيها وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة العمليات وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وتحسين وتطوير العمليات، بينما الشركات التي تعتمد على المراجعة الداخلية بشكل كبير فإنها تعمل كوحدة

استشارية مسؤولة عن إدارة المخاطر والتعامل معها (شحاته، ٢٠١٤؛ محمد، ٢٠١٥؛ فودة وآخرون، ٢٠١٨؛ صالح وآخرون، ٢٠١٩؛ Suleiman, 2015).

ويتفق الباحثون مع (علي، ٢٠٠٩) في أن مسؤولية المراجع الداخلي عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح تُقسم إلى:

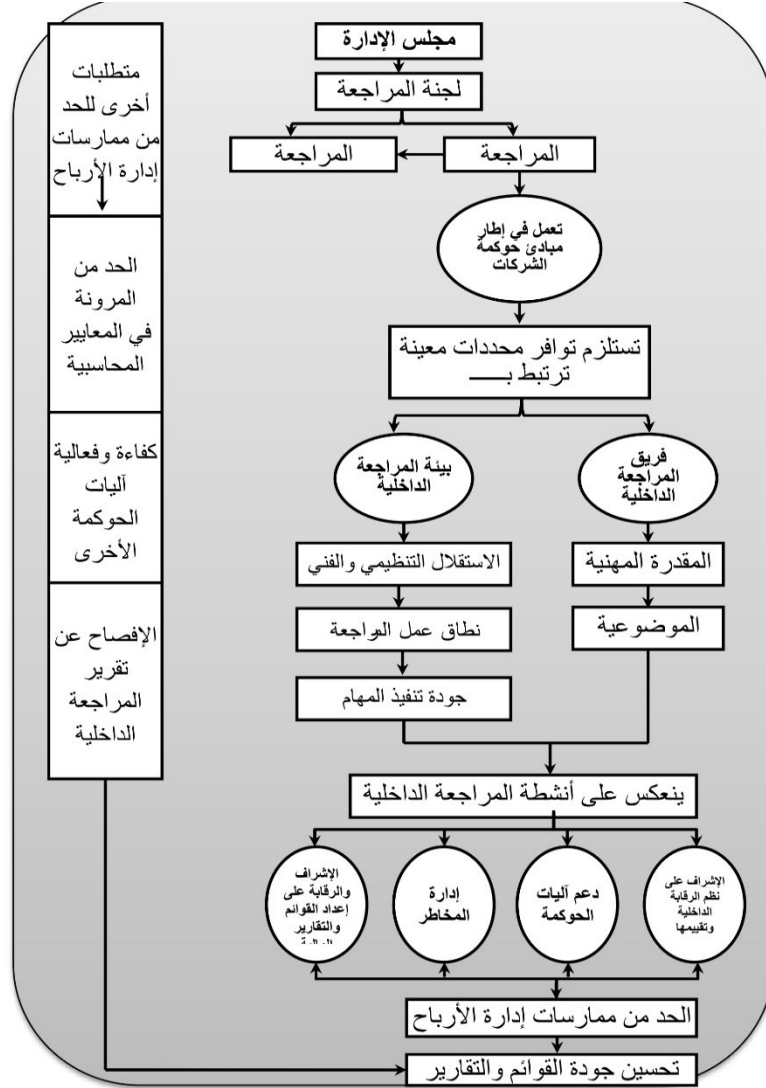
- مسؤوليته عن تحديد مؤشرات وقوع هذه الممارسات: وتتمثل في معرفته بأساليب الاحتيال وأماكن حدوثها والدوافع. فهذه تساعد المراجع الداخلي في تحديد المواضيع التي تحتاج لتعديل، نقاط الضعف في الضوابط الرقابية، تقييم مؤشرات ارتكاب هذه الممارسات، وإخبار السلطات المناسبة داخل الشركة بعد تحديد وجود مؤشرات كافية.
- مسؤوليته في البحث عن ممارسات إدارة الأرباح: وتتضمن جمع أدلة اثبات كافية عن التفاصيل الخاصة بهذه الممارسات، ويشارك المراجع الداخلي أفراد سواء من داخل الشركة أو من خارجها، مثل الفحص المستندي والاستفسارات، والفحص الحسابي، والتحليلي، والمصادقات.

في ضوء ما سبق، ومن خلال استقراء الباحثين للعديد من الدراسات السابقة، يمكن القول إن المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي (حسن، ٢٠١٧؛ عبد الوهاب وآخرون، ٢٠١٧؛ كساب، ٢٠٢٠؛ زيتون، ٢٠٢١؛ Kidaouene & Gourine, 2018; Gebrayel et al., 2018; Shamki & Alhajri, 2017; Moynihan, 2017; Desai et al., 2017; Schroeder, 2016; Coetzee, 2016; Dellai & Omri, 2016; Cular, et al., 2020; Alzeban, 2019; Eulerich & Sawan, 2013):

- رقابة السياسات المحاسبية والتحقق من هدف الإدارة من تغيير هذه السياسات، لضمان عدم وجود تطبيق متحيز للمبادئ المحاسبية، وهو ما يعكس جودة التقارير والقوائم المالية، كما يعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح.
- فحص القوائم والتقارير المالية، عن طريق فحص المعلومات المالية والتشغيلية وإجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات وجمع أدلة الإثبات، مما يساعد في اكتشاف - والحد من و/ أو منع- الأخطاء والغش، مما ينعكس إيجابياً على مصداقية المعلومات المحاسبية.
- تُساعد في الحد من سوء استغلال مبدأ الأهمية النسبية، من خلال إشرافها على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، حيث يمكن للمراجعة الداخلية أن تقوم بما يلي:
 - تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام.

-
-
- تحديد كافة المخاطر التي يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام فعال لإدارتها.
 - مراقبة عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة.
 - مراجعة التقديرات المحاسبية: حيث تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة تقديرات الإدارة والتحقق من مدى معقولية تلك التقديرات، بالإضافة إلى التحقق من كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية، مما ينعكس إيجابيًا على شفافية ودقة القوائم المالية ومعالجات محاسبية سليمة تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.
 - دعم آليات حوكمة الشركات: تُعد المراجعة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لنجاح حوكمة الشركات، كما أنها تؤدي دورًا محوريًا في الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية.

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحثين توضيح دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١) يوضح دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المصدر: إعداد الباحثين.

٣/٥- الدراسة التطبيقية واختبارات الفروض:

١/٣/٥- أسلوب الدراسة:

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث قام الباحثون بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة-تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة-يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وقد تم توزيع القائمة على عينة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات شركات المساهمة المصرية والسعودية، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديري إدارات المراجعة الداخلية، مراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية من ذوي تخصص المحاسبة والمراجعة.

كما قام الباحثون بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، لإيضاح هذه الدراسة ومضمون الأسئلة، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية، والتحقق من ملاءمة أسئلة الاستقصاء من ناحية أخرى، وبالتالي ضمان دقة، وسلامة الإجابة عليها.

٢/٣/٥- مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي:

١. مديرو إدارات المراجعة الداخلية، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية، وذوي الصلة الوثيقة في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين إدارات المراجعة الداخلية بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (75) مفردة.
٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة في بعض شركات المساهمة المسجلة بالبورصة، باعتبارهم من أهم الأطراف ذوي الصلة، في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين لجان المراجعة بشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (٦٥) مفردة.
٣. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة، بشركات المساهمة بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (٣٥) مفردة.
٤. مراقبو حسابات شركات المساهمة، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذا البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من مراقبي الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (٨٠) مفردة.

٥. أعضاء هيئة التدريس، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية والذين يمثلون الجانب التطبيقي والمعرفي في دراسة موضوع هذا البحث، بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (٤١) مفردة.

وقد حرص الباحثون على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة الميدانية، وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بتلك الأطراف، وتكرار إرسال الاستبيان إلى الأطراف المشاركة في الدراسة.

٣/٣/٥ - تصميم أداة الدراسة التطبيقية:

في ضوء أهداف وفروض البحث السابق الإشارة إليها، فقد قام الباحثون بتصميم استمارة استبيان، يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات، من أفراد مجتمع البحث وعينته، وقد تم تصميم قائمة الاستبيان في عشرة أسئلة تغطي الأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية، والتي يمكن أن تلعب دورًا حيويًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان على أساس استخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي Likert scaling Method، بواقع (٥) درجات للاختيار موافق تمامًا، (٤) درجات للاختيار موافق، (٣) للاختيار غير محدد أو محايد، (٢) درجة للاختيار غير موافق، (١) درجة للاختيار غير موافق على الإطلاق.

٤/٣/٥ - التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (296) مفردة، ويمكن للباحثين توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١) يوضح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على مجموعات الدراسة التطبيقية

النسبة	العدد	البيان
٢٥,٣٤ %	٧٥	١. مديرو إدارات المراجعة الداخلية.
٢١,٩٦ %	٦٥	٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.
١١,٨٢ %	٣٥	٣. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة.
٢٧,٠٣ %	٨٠	٤. مراقبو حسابات شركات المساهمة.
١٣,٨٥ %	٤١	٥. أعضاء هيئة التدريس.
١٠٠ %	٢٩٦	الإجمالي

٥/٣/٥ - توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

وزع الباحثون (٢٩٦) قائمة استقصاء من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني والتسليم باليد، ويوضح الجدول رقم (٢) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

جدول رقم (٢) يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم غير المقبولة	القوائم الصالحة للتحليل	
				العدد	النسبة
١. مديرو إدارات المراجعة الداخلية	٧٥	٦٠	١٠	٥٠	٦٦,٦%
٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة		٥٠	٧	٤٣	٦٦,١٥%
٣. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	٦٥				
المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة	٣٥	٢٨	٦	٢٢	٦٢,٨٦%
٤. مراقبو حسابات شركات	٨٠	٧٢	١١	٦١	٧٦,٢٥%
المساهمة.	٤١	٤٠	٠	٤٠	٩٧,٥٦%
٥. أعضاء هيئة التدريس.					
الإجمالي	٢٩٦	٢٥٠	٣٤	٢١٦	٧٢,٩٧%

كما يبين الجدول التالي عدد ومعدل الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني) وذلك كما يلي:

جدول رقم (٣) يوضح عدد الردود الصالحة للتحليل وفقاً للوظيفة

عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية	جمهورية مصر العربية		المملكة العربية السعودية	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
١. مديرو إدارات المراجعة الداخلية.	٢٦	٢٣,٢٢%	٢٤	٢٣,٠٨%
٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.	٢٢	١٩,٦٤%	٢١	٢٠,١٩%
٣. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	١١	٩,٨٢%	١١	١٠,٥٨%
المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة.	٣٢	٢٨,٥٧%	٢٩	٢٧,٨٨%
٤. مراقبو حسابات شركات المساهمة.	٢١	١٨,٧٥%	١٩	١٨,٢٧%
٥. أعضاء هيئة التدريس				
الإجمالي	١١٢	١٠٠%	١٠٤	١٠٠%

وفي ضوء الجدولين السابقين (٣،٢) يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدلاً مرتفعاً، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في تحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية من خلال الأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٥/٣/٦- التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة المختلفة:

جدول رقم (٤) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	مفردات عينة الدراسة
٪٢٣,٨٥	٥٠	١. مديرو إدارات المراجعة الداخلية.
٪١٩,٢٦	٤٣	٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.
٪١٠,٠٩	٢٢	٣. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتخبين وأعضاء مجالس الإدارة.
٪٢٩,٤	٦١	٤. مراقبو حسابات شركات المساهمة.
٪١٧,٤	٤٠	٥. أعضاء هيئة التدريس.
٪١٠٠	٢١٦	الإجمالي

كما يبين الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لبيني الدراسة التطبيقية كما يلي:

جدول رقم (٥) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لبيني الدراسة التطبيقية

النسبة	التكرار	بيئة الدراسة
٪٥١,٨٥	١١٢	جمهورية مصر العربية.
٪٤٨,١٥	١٠٤	المملكة العربية السعودية.
٪١٠٠	٢١٦	الإجمالي

ويخلص الباحثون من الجدولين السابقين (٥،٤)، إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة، نظراً لاشتمالها على فئات متعددة من المحيط المهني للمراجعة الداخلية، بكل من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، الأمر الذي يتوقع معه الباحثون، إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المتخصصة في مجال الواقع العملي.

٥/٣/٧- اختبار مدى ثبات صدق الاستقصاء:

لبيان مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل الثبات Alpha أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس

المستخدمة في الدراسة وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٦) يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة
قائمة الاستقصاء "اختبار ألفا كرونباخ"

Cronbach's Alpha

معامل الصدق	معامل الثبات (ألفا)	عدد العبارات المتعلقة بالفرض	الفرض
٠,٩٩٣	٠,٩٨٦	١	الأول
٠,٩٩٤	٠,٩٨٨	١٤	الثاني
٠,٩٩٦	٠,٩٩٢	١٠	الثالث
٠,٩٩٧	٠,٩٩٤	٢٣	الرابع
٠,٨٧٨	٠,٧٧١	٣	الخامس

يتضح من الجدول (٦) أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قويا ومقبولا بدرجة كبيرة.

٨/٣/٥- فروض الدراسة

إن قيمة البحث العلمي تتبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحثون في هذا الجزء على اختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء خمس فئات هامة ذات علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، ويسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى اختبار مدى صحة الفروض الآتية:

الفرض الأول H01: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

الفرض الثاني H02: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب وأساليب وآثار ممارسات إدارة الأرباح".

الفرض الثالث H03: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة الأنشطة التي تمارسها المراجعة

الداخلية (فريق عمل، إدارة عمل، تقييم أداء الأنشطة) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"

الفرض الرابع H₀₄: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

الفرض الخامس H₀₅: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٩/٣/٥ - عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

قام الباحثون بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social science المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً: الإحصاءات الوصفية:

- الوسط الحسابي Mean.

- الانحراف المعياري Standard Deviation.

ثانياً: الاختبارات الإحصائية:

تشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحثون ما يلي:

- اختبار المصادقية والاعتمادية Reliability Analysis.

- اختبار "ت" T Test.

- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test.

- اختبار مان وتني Mann-Whitney Test.

- معامل الارتباط Coefficient of Correlation.

- معامل التحديد Coefficient of Determination.

- نموذج الانحدار Regression model.

١/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الأول H_{01} :

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لدور (الأنشطة التي تمارسها) المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الأول من قائمة الاستقصاء: هل ترون أن للمراجعة الداخلية دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أ. على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٧) دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة الانحراف المعياري تقسيم الوسط الحسابي
هل ترون أن للمراجعة الداخلية دورًا هامًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟	٢١٦	٤,٣٣	٠,٧٣٠	**٠,٠٠	موافقة

وفي ضوء الجدول رقم (٧) يتضح اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أن للمراجعة الداخلية دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالنسبة للعينة كلها في البيئة المصرية والبيئة السعودية. ويشير مستوى المعنوية إلى وجود اختلاف بين آراء العينة. والذي يرجع إلى تفضيلات كل بيئة للدور المهم للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب. على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٨) يوضح دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الأسباب	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة
	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	
هل ترون أن للمراجعة الداخلية دورًا هامًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟	٣,٢٢	٣,٧١	١,٢٦٤	١,١٨٤	٠,٠٥١	٠,٠٦٢١	موافقة

وفي ضوء الجدول رقم (٨) يتضح اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أن للمراجعة الداخلية دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويؤكد على ذلك مستوى المعنوية (٠,٠٥١) للعينة المصرية) وأيضاً (٠,٠٦٢١) للجانب السعودي) تشير إلى اتفاق آرائهم بخصوص دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. لكن موافقة البيئة السعودية أقوى من موافقة البيئة المصرية.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٩) اختبار Chi-Square بشأن تصورات العينة
لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			هل ترون أن للمراجعة الداخلية دورًا هامًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
٠,٠٠٠	٤	٤٤,٢٤٦	٠,٠٠٠	٤	٧٩,٣٥٧	

من الجدول رقم (٩) يتضح أن الدلالة الإحصائية جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig. < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وذلك على مستوى البيئة المصرية والبيئة السعودية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول (١٠) اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان تصورات فئات الدراسة لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			هل ترون أن للمراجعة الداخلية دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
Asym Sig.	d.f.	KruskalWallis χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal -Wallis χ^2	
٠,٠٠٠	٤	٢٣,٢١٤	٠,٠٠٠	٤	٣٢,٥٨٧	

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقضي منهم (*Kruskal-Wallis*)، أقل من ٠,٠٥ (sig. < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقضي منهم وهذا يؤكد الاختلاف ما بين آراء العينة

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول (١١) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن تصورات فئات الدراسة لدور المراجعة الداخلية في ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		هل ترون أن للمراجعة الداخلية دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
	السعودية	مصر	
٠,٠٢٤	٢٥,٣٢٥	٣٢,٥٨٧	

من الجدول رقم (١١) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أقل من ٠,٠٥ ($\text{sig.} < 0.05$) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع رأي العينة. وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصي منهم، بشأن تصورات فئات الدراسة لدور المراجعة الداخلية في ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول H_{01} لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الثاني H_{02} :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص أسباب وأساليب وآثار ممارسات إدارة الأرباح".

وتم اشتقاق ثلاث فروض فرعية من هذا الفرض، وتمت صياغة هذا الفرض والفروض الفرعية له للإجابة عن السؤال الثاني والثالث والرابع. وكانت النتائج على النحو الآتي:

١/٢/٩/٣/٥ - الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني $H_{02.1}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص أسباب ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الثاني من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لأسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول أسباب ودوافع سعي الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. أحمد حامد محمود عبد الحليم؛ د. نبيل ياسين أحمد؛ د. عبير عبد الكريم إبراهيم سرور

جدول رقم (١٢) يوضح ترتيب أسباب ودوافع سعي الإدارة
إلى ممارسات إدارة الأرباح

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة	ترتيب
لتحقيق أهداف خاصة بها.	٢١٦	٤,١٢٩٦	٠,٩٧٦	**٠,٠٠٠	موافقة بشدة	١
تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	٢١٦	٣,٥٠٤٦	١,٠٥٩	**٠,٠٠٠	موافقة	٥
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	٢١٦	٣,٦٠٦٥	١,١٣٣	**٠,٠٠٠	موافقة	٤
فيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.	٢١٦	٣,٧٠٨٣	١,١٢٣	**٠,٠٠٠	موافقة	٣
لتجنب التكاليف السياسية.	٢١٦	٣,٣٥٦٥	١,١١٩	**٠,٠٠٠	موافقة	٦
عند تغيير الشركة للإدارة.	٢١٦	٤,٠٢١	١,٠٠٧	**٠,٠٠٠	موافقة بشدة	٢

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن سعي الإدارة لتحقيق أهدافها يأتي في المرتبة الأولى لممارسات الإدارة بينما يأتي دافع (عند تغيير الشركة لإدارتها) في المرحلة الثانية، ويأتي دافع تجنب التكاليف السياسية في الترتيب الأخير، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول أسباب ودوافع سعي الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (١٣) ترتيب أسباب ودوافع سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

العناصر	الوسط		الانحراف		مستوى المعنوية		درجة الموافقة
	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	
لتحقيق أهداف خاصة بها.	3.3125	3.923	1.07666	1.23048	0.0004	0.088	3
تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	3.187	3.826	1.0123	1.02669	0.005	0.699	5
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين	3.544	3.8846	0.98836	1.27264	0.003	0.644	4
لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.	4	4.0481	0.91778	0.8595	0.0012	0.323	2
لتجنب التكاليف السياسية.	2.9196	3.823	0.94966	1.28146	0.0016	0.463	6
عند تغيير الشركة للإدارة.	4.0089	4.2596	1.0048	0.83283	0.0011	0.061	1

يتضح من الجدول رقم (١٣) اتفاق البيئة المصرية والبيئة السعودية في بعض دوافع سعي الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت أن الإدارة الجديدة تسعى لممارسات إدارة الأرباح في الترتيب الأول، بينما يأتي دافع (لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية) في المرحلة الثانية، ويأتي دافع تجنب التكاليف السياسية في الترتيب الأخير، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١٤) اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة لأسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> χ^2	
٠,٠٠٠	٤	٦٠,٦١٥	٠,٠٠٠	٤	٣٦,٤٨٢	لتحقيق أهداف خاصة بها.
٠,٠٠٠	٤	٧١,٧٦٩	٠,٠٠٠	٤	٤١,٨٣٩	تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
٠,٠٠٠	٤	٨١,٤٨١	٠,٠٠٠	٤	٢٥,٧٦٨	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين
٠,٠٠٠	٤	٨٤,٣٥٦	٠,٠٠٠	٤	١٠٤,٣٣	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
٠,٠٠٠	٤	٧٤,٨٤٦	٠,٠٦٦	٤	٨,٨٠٤	لتجنب التكاليف السياسية.
٠,٠٠٠	٤	١٠٧,٩٢٣	٠,٠٠٠	٤	١٤٤,٠٧	عند تغيير الشركة للإدارة.

من الجدول (١٤) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند تجنب التكاليف السياسية فنجد حوله اتفاق أي لا توجد فروق معنوية بخصوص تأثيره.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراس بخصوص أسباب لجوء أو دوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (١٥) اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص دوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	
٠,٠٠٣	٤	١٦,٣٩	٠,٠٠٠	٤	٢٢,٩٩٤	لتحقيق أهداف خاصة بها.
٠,٠٢٤	٤	١١,٢٨١	٠,١٢٧	٤	٧,١٧٠	تحقيق متطلبات الافتراض والمديونية.
٠,٠٧٢	٤	٨,٥٩	٠,٠٠٢	٤	٩٩٩.١٦	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين
٠,٠٣٥	٤	١٠,٣٦١	٠,١٠٦	٤	٧,٦٤٤	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
٠,٠٩٥	٤	٧,٩١٧	٠,٤٩٢	٤	٣,٤٠٨	لتجنب التكاليف السياسية.
٠,٢٦١	٤	٥,٢٧١	٠,٠٥٩	٤	١٠,٧٧٧	عند تغيير الشركة للإدارة.

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصي منهم (*Kruskal-Wallis*)، لنصف البنود أقل من ٠,٠٥ ($\text{sig.} < 0.05$) بينما نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) للبنود الباقية، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصي منهم لثلاثة بنود، بينما لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصي منهم لثلاثة بنود الباقية، وذلك بالنسبة للبيئة المصرية والبيئة السعودية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة لدوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

جدول (١٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن تصورات فئات الدراسة لدوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٢٦٤	٧٩,٠٠٠	٩١,٥٠٠	لتحقيق أهداف خاصة بها.
٠,٥٣٤	١٠٥,٠٠٠	١٠٤,٥٠٠	لتحقيق متطلبات الإقراض والمديونية.
٠,٠١٢	١٠٩,٥٠٠	٥٦,٥٠٠	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين
٠,١٣٤	٨٨,٠٠٠	٨٢,٥٠٠	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
٠,١٣٣	١٠٠,٠٠٠	٣١,٠٠٠	لتجنب التكاليف السياسية.
٠,٩٨٥	٩٩,٥٠٠	١٢٠,٥٠٠	عند تغيير الشركة للإدارة.

من الجدول رقم (١٦) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) أكبر من ٠,٠٥ ($sig > 0.05$) بين آراء كل الفئات لغالبية البنود، وهذا يتفق مع رأي العينة. (اختبار *Kruskal-Wallis*) وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن الاختلاف بين تصورات كل فئتين من فئات الدراسة لدور المراجعة الداخلية في ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني $H_{02.1}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب ممارسات إدارة الأرباح".

$2/2/9/3/5$ - الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني $H_{02.2}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب ممارسات إدارة الأرباح"، وتم صياغة هذا الفرض للإجابة على السؤال الثالث من قائمة الاستقصاء. وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري لأساليب الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول لجوء (ممارسات) الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح:

جدول رقم (١٧) يوضح ممارسات الإدارة عمدًا علي صافي الربح

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
١	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٢٣١	٣,٧٣٨٣	٢١٦	-الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والايادات).
٣	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٢٢٦	٣,٧٠٢٢	٢١٦	-العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها).
٢	موافقة	**٠,٠٠٠	١,١٨٧	٣,٧٢٦١	٢١٦	-تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).

يتضح من الجدول رقم (١٧) أن أسلوب الاستحقاق المحاسبي يأتي في المرتبة الأولى بينما يأتي في المرتبة الثانية تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل، وتأتي العمليات الحقيقية في المرتبة الثالثة، وان الترتيب جاء دال إحصائيًا عند أقل من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig < 0.05$)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) لممارسات الإدارة عمدًا علي صافي الربح.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول أساليب الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (١٨) يوضح توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لممارسات إدارة الأرباح

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة أو الترتيب	
	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر
الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والإيرادات).	٣,٥١٢٥	٣,٩٢٣	١,٢٣٠٤٨	١,٠٧٦٦	٠,٠٠٠٤	٠,٠٨٨	١	١
العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها)	٣,١٨٧٥	٣,٨٢٦	١,٠٢٦٦٩	١,٠١٢٣	٠,٠٠٥	٠,٦٩٩	٣	٣
تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).	٣,٢٤٤٦	٣,٨٨٤٦	١,٢٧٢٦٤	٠,٩٨٨٣٦	٠,٠٠٣	٠,٦٤٤	٢	٢

من الجدول رقم (١٨) يتضح اتفاق آراء المستقضي منهم في مصر والسعودية ولا يوجد اختلاف بينهما، في ترتيب ممارسات الإدارة عمدًا على صافي الربح، لكن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم في البيئة المصرية، بينما يأتي عكس ذلك في البيئة السعودية حيث جاءت أقل من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig < 0.05$)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم في البيئة السعودية.

ثانيًا: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أساليب ممارسات الإدارة عمدًا علي صافي الربح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١٩) اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
٠,٠٠٠	٤	٨٥,٠٠٠	٠,٠٠٠	٤	٢١,٣٠٤	الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والإيرادات).
٠,٠٠٠	٤	١٢٢,٢٥٠	٠,٠٠٤	٤	١٥,٢٣٢	العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها).
٠,٠٠٠	٤	٧٥,٤٦٢	٠,٠٠٨	٤	١٣,٧١٤	تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).

من الجدول رقم (١٩) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص ممارسات الإدارة عمداً على صافي الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص ممارسات الإدارة عمداً على صافي الربح. ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة لأساليب الإدارة لممارسات إدارة الأرباح.

جدول (٢٠) اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2	
٠,٠١٢١	٤	٧,٢٨٨	٠,٠٠٠	4	٢,١٨٦٩	الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والإيرادات).
٠,٢٢٧	٤	٥,٦٥٢	٠,٠٤٨	٤	٩,٥٧٠	العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها).
٠,٠٤٩	٤	٩,٥٤٠	٠,١١٨	٤	٧,٣٥١	تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).

من الجدول رقم (٢٠) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من $0,05$ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص ممارسات الإدارة عمداً على صافي الربح. فيما عدا بندي (sig. > 0.05) وهما: تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل وذلك في البيئة المصرية، وكذلك بند العمليات الحقيقية في البيئة السعودية، فيوجد اتفاق بشأنهما. كل هذا يؤكد دور الإدارة في ممارساتها للتأثير على صافي الربح.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٢١) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن
تصورات فئات الدراسة ممارسات إدارة الأرباح

Asyn Sig	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٦٩٣	٨٨,٥٠٠	١١٠	الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والإيرادات).
٠,٣٠٧	٨٩,٥٠٠	٣٦,٥٠٠	العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها).
٠,٤٨٦	٨٥,٠٠٠	١٠٢,٠٠٠	-تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).

من الجدول رقم (٢١) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقضي منهم، فيما بين كل فئتين، بخصوص أساليب ممارسات الإدارة عمداً علي صافي الربح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني $H_{0.2}$: بالنسبة للعينة " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أساليب ممارسات الإدارة عمداً علي صافي الربح.

وصدق الفرض بالنسبة لفئات الدراسة " لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أساليب ممارسات الإدارة على صافي الربح.

٣/٢/٩/٣/٥- اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني $H_{0.3}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الرابع من قائمة الاستقصاء: وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي للآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٢٢) توصيف الآراء للآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٢	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٠١٢	٣,٩٧٢٢	٢١٦	تخفيض قيمة الشركة.
٣	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٠٥٢	٣,٨٦١١	٢١٦	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
٤	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٠٠٣	٣,٧٦	٢١٦	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
٥	موافقة	**٠,٠٠٠	١,٠٦٣	٣,٦٦	٢١٦	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
١	موافقة	**٠,٠٠٠	٠,٩٨٤	٤,١٣٤٣	٢١٦	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

ينتضح من الجدول رقم (٢٢) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى (الموافقة) على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية. وجاء تأثيرها السلبي على حركة سوق الأوراق المالية في الترتيب الأول بينما جاءت عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها في المرتبة الأخيرة.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٢٣) يوضح توصيف الآراء للأثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية		درجة الموافقة
	السعودي	مصر	السعودي	مصر	السعودي	مصر	
تخفيض قيمة الشركة.	٤,٦٦١	٣,٣٧٥	٠,٤٨٨	٠,٧٨٨٣	٠,٠١٢	٠,٠٠٤	٣
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	٤,٤٨,٨	٣,٢٨٥	٠,٧١٠	٠,١٦٩٣	٠,٠٠٨	٠,٠٠١	٤
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	٣,٤٢١	٢,٩٥٤	٠,٥٤٢	٠,٣٢١٥	٠,٠٤٩	٠,٠٥٢	٥
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	٤,١٩٢	٣,٤٠١	٠,٦٨٣	٠,١٥٠٤	٠,٠٠٠	٠,٠٠٢	٢
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	٣,٥٨٦	٣,٦١٦	٠,١٢٨	٠,٩٤١٩	٠,٠٥١	٠,٠٤٨	١

يتضح من الجدول رقم (٢٣) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب الأثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، حيث تصدر الأثر السلبي على سوق الأوراق المالية بالنسبة للبيئة المصرية، بينما جاء في الترتيب الرابع بالنسبة للسعودية، لكنهم اتفقوا في ضعف الأثر السلبي "إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية". حيث جاء في الترتيب الأخير، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص الأثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٢٤) اختبار Chi-Square بشأن اختلاف تصورات العينة للآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
٠,٠١٩	٤	٥,٥٣٨	٠,٠٠٨	٤	٢٦,٢١٤	تخفيض قيمة الشركة.
0.000	٤	١٣٧,٣٤٦	0.000	٤	٣٧,٧٣٢	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
0.000	٤	٨٣,٢٣١	0.000	٤	٦٣,٨٠٤	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
٠,٠٠٠	4	٤١,٢٨٨	٠,٠٠٠	4	٧١,٣٠٤	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
٠,٦٩٥	4	٧٤,١٧٣	٠,٠٠٠	4	١٠٨,٠٧١	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

من الجدول رقم (٢٤) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل، حيث يوجد اتفاق بشأنه، أي لا توجد فروق معنوية بخصوص تأثيره في البيئة السعودية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١ - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٢٥) اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بشأن تصورات العينة للآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	
٠,٦٧٠	٤	٢,٣٦٢	٠,٦٨٤	٤	٢,٨٣٠	تخفيض قيمة الشركة.
٠,٤٥٢	٤	٣,٦٧٣	٠,٠٠١	٤	١٩,٩٣٨	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
٠,٥٧١	٤	٢,٩٢١	٠,٠٠٠	٤	٢٢,٠٧٤	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
٠,٧١١	٤	٢,١٣٦	٠,٠٤٠	٤	١٠,٠٣٠	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
٠,٣٠٩	٤	٤,٧٩٢	٠,٠٠١	٤	١٧,٦٣٩	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

من الجدول رقم (٢٥) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أصغر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig < 0.05$)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص الآثار الضارة من ممارسات الإدارة. أما بالنسبة للبيئة السعودية نجد أن معظم البنود جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص الآثار الضارة من ممارسات الإدارة.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٢٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن الاختلافات فيما بين فئات الدراسة للأثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٥٨٤	١٠١,٥٠٠	١١٦,٠٠٠	تخفيض قيمة الشركة.
٠,٨١٥	١٠٩,٥٠٠	١٠٤,٥٠٠	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
٠,٢٣٨	٨٥,٠٠٠	٧٧,٠٠٠	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
٠,٥٠٦	٩٨,٥٠٠	١٠٧,٠٠٠	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
٠,٧٨٥	١٠٨,٠٠٠	٧٦,٥٠٠	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

من الجدول رقم (٢٦) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع تصورات الفئات (اختبار *Kruskal-Wallis*) حيث جاءت أيضًا أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني $H_{02.3}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح".

في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني H_{02} "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب وأساليب وآثار ممارسات إدارة الأرباح".

٣/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الثالث H_{03} :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (فريق عمل، إدارة عمل، تقييم أداء الأنشطة) والحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم اشتقاق ثلاث فروض فرعية من هذا الفرض، وتمت صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الخامس بند ١/٥، ٢/٥، ٣/٥، وكانت النتائج على النحو الآتي:

١/٣/٩/٣/٥- اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرض الثالث H03.1 : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة فريق عمل المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الخامس ١/٥ من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو التالي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمحددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية وأثارها على ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٢٧) توصيف الآراء لمحددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
١	موافقة بشدة	٠,٠٠١	١,٠١٢	٤,٢٣٦١	٢١٦	الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).
٢	موافقة	٠,٠٠٢	١,٠٥٢	٣,٦٨	٢١٦	التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل- حضور المؤتمرات- دورات تدريبية).
٣	موافقة	٠,٠٠٠١	١,٠٠٣	٣,٦٧	٢١٦	الخبرة.
٤	موافقة	٠,٠٠٠	١,٠٦٣	٣,٦٦	٢١٦	الموضوعية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.

يتضح من الجدول رقم (٢٧) أن الوسط الحسابي دال إحصائياً على أن تلك العوامل لها دور في جودة فريق عمل المراجعة الداخلية لتحديد ممارسات إدارة الأرباح، وجاءت الكفاءة المهنية في الصدارة ثم التدريب المهني ثم الخبرة، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الموضوعية.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٢٨) يوضح توصيف الآراء لمحددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية

العناصر	الوسط		الانحراف		مستوى المعنوية		درجة الموافقة	
	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية
الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).	٣,٩٧٣	٤,٥٨٩	٠,٩٢٤٧	٠,٥٠٢٠٥	٠,٠٠٢	٠,٠٠١	٢	١
التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل- حضور	٣,٥٩٨	٤,٥٠٦	١,١٩٤٧	٠,٥١٤٠٨	٠,٠١٢	٠,٠٣٠	٤	٢
الخبرة.	٤,٤٧٣	٤,٣٩٤	٣,٨٧٤٠	٠,٥٤١٦	٠,٠٣٥	٠,٠٠٢	١	٣
الموضوعية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.	٣,٨٣٠	٤,٢٢١	١,٠٨٩٥	٠,٧٦٢٦٨	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٣	٤

يتضح من الجدول رقم (٢٨) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب محددات جودة فريق عمل المراجعة الداخلية، حيث تصدر بند الخبرة بالنسبة للبيئة المصرية بينما جاءت في الترتيب الثالث بالنسبة للسعودية، وجاء في الترتيب الأول للبيئة السعودية بند الكفاءة المهنية، ويكادوا يتفقوا بخصوص بند الموضوعية، وجاء كل ذلك دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانيًا: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٢٩) اختبار *Chi-Square* بشأن محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d. f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d. f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	
٠,٠١٥	٤	٥٥,٤٠٤	٠,٠٠١	٤	٣٤,٩٦ ٤	الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).
0.000	٤	٤٥,٨٢٧	٠,٠٠٢ ٠	٤	١٦٢,٣٩ ٣	التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل- حضور المؤتمرات- دورات تدريبية).
0.000	٤	٦١,٣٠٨	٠,٠٠٠	٤	٨٥,٥٦٩	الخبرة.
٠,٠٠٠٠	٤	١٠٨,٣١٨	٠,٠٠٠	٤	١١٢,٣٧ ٥	الموضوعية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة

يتضح من الجدول رقم (٢٩) أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig < 0.05$)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية:

جدول (٣٠) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن تصورات العينة لمحددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	
<u>٠,٣١٧</u>	٤	٤,٧٢١١	٠,٠٠٢	4	١٦,٥٥٢	الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).
<u>٠,٨٤٠</u>	٤	١,٤٢٥	٠,٠٠٩	٤	١٣,٦٠٩	التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل حضور المؤتمرات- دورات تدريبية).
<u>٠,٥٩٩</u>	٤	٢,٧٥٩	٠,٠٣٩	٤	١٥,١٠٠	الخبرة.
<u>٠,٦٠٤</u>	٤	٨,٨٨٤	<u>٠,٤٢٠</u>	٤	٣,٨٩٩	الموضوعية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.

يتضح من الجدول رقم (٣٠) أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أصغر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig < 0.05$) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية. أما بالنسبة للبيئة السعودية فإن الدلالة الإحصائية جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$) ، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٣١) اختبار *Mann-Whitney Test*
بشأن الاختلافات فيما بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة بخصوص
محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية

العناصر	بينة الدراسة		Asymp. S
	مصر	السعودية	
الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).	٧٧,٥٠٠	٧٥,٥٠٠	٠,١١٣
التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل- حضور المؤتمرات- دورات تدريبية).	١٠١,٥٠٠	١٠٧,٥٠٠	٠,٧٥٥
الخبرة.	١١٧,٥٠٠	٩٧,٥٠٠	٠,٤٨١
الموضوعية وتجنب تعارض المصالح خصية مع مصلحة الشركة.	٩٣,٥٠٠	٧٤,٥٠٠	٠,١٠٤

من الجدول رقم (٣١) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع تصورات الفئات (اختبار *Kruskal-Wallis*) حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني $H_{03.1}$ " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة فريق عمل المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٢/٣/٩/٣/٥ - اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث $H_{03.2}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة نشاط إدارة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الخامس ٥/٢ وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمحددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة:

جدول رقم (٣٢) توصيف الآراء

لمحددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
١	موافقة بشدة	٠,٠٠٢	٠,٨٧٣٣٧	٤,٢٤٥٤	٢١٦	الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).
٣	موافقة بشدة	٠,٠٥٢٣	١,٠٠٦٢٧	٤,٠٣٧٠	٢١٦	وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.
٢	موافقة بشدة	٠,٠٠١	٠,٨٣٥٥٧	٤,١١٥٧	٢١٦	جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.

يتضح من الجدول السابق رقم (٣٢) أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن البنود الثلاثة يوجد اتفاق حول دورهم في جودة إدارة المراجعة للحد من ممارسات الإدارة على صافي الأرباح. وجاء ذلك دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ بينما البند الثاني جاء دال إحصائياً عند ٠,٠٥٢٣.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٣٣) يوضح
توصيف الآراء لمحددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		ستوى المعنوية لاختبار "ت"		جدة الموافقة
	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	الترتيب
الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).	٣,٩٣٧	٤,٥٧٦٩	٠,٩٥١٨	٠,٦٣٣٨	٠,٠٠٢	٠,٠٠٠	١
وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.	٣,٧٧٦	٤,٣١٧٣	١,١٠٤٥	٠,٨٠٣٦	٠,٠٣٢	٠,٠٢٤	٣
جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية	٣,٩٣٧	٤,٣٠٧٧	١,٠١٥٩	٠,٥٢٢٨	٠,٠٠١	٠,٠٠٢	٢

يتضح من الجدول رقم (٣٣) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية، حيث تصدر الاستقلال التنظيمي في المرتبة الأولى، بينما تبادل البندين الآخرين الترتيب الثاني والثالث لدى البيئة المصرية والسعودية، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٣٤) اختبار *Chi-Square* بشأن اختلاف تصورات
محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	
٠,٠١٩	٢	٥٦,٦٩٢	٠,٠٠٠	٢	٨١,٨٣٩	الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).
0.000	٢	٥٧,٢٥٠	٠,٠٠٠	٢	١٠٦,٨٣٩	وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.
0.000	٢	٧٩,٦١٥	٠,٠٠٠	٢	٧٢,١٠٧	جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.

من الجدول رقم (٣٤) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية. أي وجود فروق معنوية فيما بين تصورات المستقضي منهم وذلك على مستوى البيئة المصرية والسعودية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٣٥) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	
٠,٦٥٢	٢	٢,٤٥٧	٠,٠٥٩	٢	٩,٩٠٦٧	الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).
٠,٧١٠	٢	٢,١٤٣	٠,٠٩٢	٢	٧,٩٧٥	وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.
٠,٧٩٥	٢	١,٦٧٥	٠,١٨٨	٢	٦,١٤٨	جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.

يتضح من الجدول رقم (٣٥) أن الدلالة الإحصائية سواء في البيئة المصرية أو السعودية، جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقصي منهم بخصوص محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية، وذلك بالنسبة للبيئة المصرية وكذلك البيئة السعودية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٣٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن
الاختلافات فيما بين فئات الدراسة لمحددات الجودة
المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٤٥٧	٩٦,٠٠٠	٩٩,٥٠٠	الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).
٠,٤١٢	١١٥,٥٠٠	١١٦,٠٠٠	وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.
٠,٥٥٦	١٠٠,٥٠٠	٩٩,٥٠٠	أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.

من الجدول رقم (٣٦) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) كانت أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، ويتفق ذلك مع تصورات الفئات في اختبار *Kruskal-Wallis* حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصي منهم بشأن محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية.

في ضوء ما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث $H_{03.2}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص جودة نشاط إدارة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثالث $H_{03.3}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص جودة نشاط تقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الخامس ٥ / ٣ من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج الآتية، على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمحددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية. وآثارها على إدارة الأرباح.

جدول رقم (٣٧) توصيف الآراء لمحددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة	الترتيب
-التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.	٢١٦	٣,٨٨٨٩	١,٠٣٧٢ ٩	٠,٠٠١٢	موافقة	٣
-وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية- الكفاءة المهنية- الموضوعية).	٢١٦	٤,١٩٩١	٠,٨٦٩٢ ١	٠,٠٠٠٠	موافقة بشدة	١
بذل العناية المهنية الواجبة.	٢١٦	٤,١٦٦٧	٠,٦٦٨٢ ٢	٠,٠٢٣١٤	موافقة بشدة	٢

يتضح من الجدول رقم (٣٧) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على أن محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية، لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. وأكدت النتائج على ضرورة تواجدها ميثاق أخلاقي حيث جاء في الترتيب الأول ثم بذل العناية المهنية وأخيرًا التقييم الدوري لأداء الأنشطة، وجاء ذلك دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٣٨) يوضح توصيف الآراء لمحددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة الترتيب
	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	
التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.	٤,١٩٢٣	٤,٠٩٢٣	٠,٦٦٩٤٠	٠,٦٥٤٢	٠,٠٣٢١	٠,٠٣٢٦٥	٣
وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة	٤,٣٩٤٢	٣,٩٢٤١	٠,٧١٦٢٢	٠,٥٢١٤	٠,٠٢٣١٤	٠,٠٢١٥٤	١
بذل العناية المهنية الواجبة	٤,٢٩٨١	٤,٠٠٢	٠,٥٠٠٠٩	٠,٦١٢٤	٠,٠٤٥٩	٠,٠٤٩١	٢

يتضح من الجدول رقم (٣٨) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب المحددات حيث اتفقا حول بذل العناية المهنية الواجبة حيث جاءت في الترتيب الثاني لكلا البيئتين، بينما اختلفا في ترتيب البند الثاني والثالث. وهذا يرجع لطبيعة واهتمام المهتمين بالمراجعة في كل من البيئتين، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٣٩) اختبار Chi-Square بشأن محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح

العناصر	مصر			السعودية		
	Chi-Square χ^2	d.f.	Asymp. Sig.	Chi-Square χ^2	d.f.	Asymp. Sig.
التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.	٩٨,٩٨٢	٢	٠,٠٠٠	٦٨,٣٨٥	٢	٠,٠٠٠
وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية- الكفاءة المهنية- الموضوعية).	١٦٩,٧٨٦	٢	0.000	٦٤,٨٦٥	2	0.000
بذل العناية المهنية الواجبة	١٢٢,٣٧٥	٢	٠,٠٠٠	٤٧,٣٤٦	٢	٠,٠٠٠

من الجدول رقم (٣٩) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٤٠) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2	
٠,٢٣١	٤	٥,٦٠١	٠,٤٤٢	٤	٣,٧٣٩	التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.
٠,٩٨٦	٤	٠,٣٥٠	٠,٠٠٠	٤	٢٢,٤١٩	وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية- الكفاءة المهنية- الموضوعية).
٠,٢٦٧	٤	٥,٢٠٤	٠,٠٠٤	٤	١٥,٢٧٠	بذل العناية المهنية الواجبة

من الجدول رقم (٤٠) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت عند أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية لممارسات الإدارة، أما بالنسبة للبيئة المصرية فجاءت الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ (Asymp. Sig > 0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٤١) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,١٢٣	٧٦,٠٠٠	١١١,٥٠٠	-التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.
٠,٦٩٦	١٠٥,٠٠٠	٩٦,٥٠٠	-وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية- الكفاءة المهنية- الموضوعية).
٠,٠٦٧	٦٩,٠٠٠	١٠٤,٥٠٠	-بذل العناية المهنية الواجبة

من الجدول رقم (٤١) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع تصورات الفئات حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصي منهم وكذلك ما بين كل فئتين، بشأن محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثالث $H_{03.3}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص جودة نشاط تقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث H_{03} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص جودة الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (فريق عمل، إدارة عمل، تقييم أداء الأنشطة) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٤/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الرابع H_{04} :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

وتم اشتقاق أربعة فروض فرعية من هذا الفرض، وتمت صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال السادس، السابع، الثامن، التاسع. وكانت النتائج على النحو الآتي:

١/٤/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرض الرابع $H_{04.1}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

أولاً- الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لاستجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية):

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية من خلال الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية.

جدول رقم (٤٢) توصيف الآراء لاستجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٣	موافق بشدة	٠,٠٠٠٢	١,٦٠٦٧	٤,٠٢٣١	٢١٦	-العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٤	موافق	٠,٠٢١٤	٠,٩٥٥٨	٣,٩٠٢٨	٢١٦	-التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.
٧	موافق	٠,٠٣٢١	١,٠٠٢٨	٣,٧٨٧٠	٢١٦	-التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.
٦	موافق	٠,٠٠٥٦٤	١,١٩٩٤	٣,٨٣٨٠	٢١٦	-التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.
٢	موافق بضدة	٠,٠٢٣١	٠,٩٣١٣	٤,٠٨٣٣	٢١٦	-فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. أحمد حامد محمود عبد الحليم؛ د. نبيل ياسين أحمد؛ د. عبير عبد الكريم إبراهيم سرور

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٣	موافق بشدة	٠,٠٠٠٢	١,٦٠٦٧	٤,٠٢٣١	٢١٦	-العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٤	موافق	٠,٠٢١٤	٠,٩٥٥٨	٣,٩٠٢٨	٢١٦	-التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.
٧	موافق	٠,٠٣٢١	١,٠٠٢٨	٣,٧٨٧٠	٢١٦	-التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.
٦	موافق	٠,٠٠٥٦٤	١,١٩٩٤	٣,٨٣٨٠	٢١٦	-التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.
٥	موافق	٠,٠٠١	١,٠١٥٧	٣,٨٦١١	٢١٦	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
١	موافق بشدة	٠,٠٠٠	٠,٩٥٢٢ ٥	٤,٢٣٦١	٢١٦	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.

يتضح من الجدول رقم (٤٢) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. حيث جاءت مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها في الترتيب الأول. مما يدل على أهميتها، بينما جاءت التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها في المرتبة الأخير. وأن الترتيب جاء دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية):

جدول رقم (٤٣) يوضح توصيف الآراء لاستجابات المحيط المهني للمراجعة
الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة الترتيب	
	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	٤,٤١٩٦	٣,٥٩٦٢	٤,٨٧٢٥	١,١٠١٨	٠,٠٠٢	٠,٠٠٠١	١	٢
التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.	٣,٨٤٨٢	٣,٩٦١٥	١,١٢٤٧	٠,٨١١٦	٠,٠٠١	٠,٠٢٣١	٣	٣
التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.	٣,٧٨٥٧	٣,٧٨٨٥	١,٠٦٩٠	٠,٩٣١٣	٠,٠٢١	٠,٠٣٢٥	٥	٥
التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.	٣,٨٣٠٤	٢,٢٦٩٢	١,٠٩٩٧	٠,٤٤٥٧	٠,٠٢٣	٠,٤٠١٢	٤	٦
فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.	٣,٨٧٥٠	٢,٠٥٧٧	١,٠٦٤٤	٠,٦٩٤٣	٠,٠٣٦	٠,٠١٢٣	٢	٧
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	٢,٠٣٥٧	٣,٨٩٤٢	٠,٧٠٩٣	٠,٩٦٤٦	٠,٠٠١	٠,٠٣٢١	٧	٤
مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	٣,٢٦٧٩	٤,٦٢٥٠	٣,٩٤٨١	٠,٥٤٣٠	٠,٠٠٠	٠,٠٣٢١	٦	١

يتضح من الجدول رقم (٤٣) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية بالنسبة لاستجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة إعداد القوائم والتقارير المالية، في حين تأتي العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية في المرتبة الأولى للبيئة المصرية لكنها تأتي في المرتبة الثانية للبيئة السعودية. وتأتي مراجعة القوائم المالية للمرتبة الأولى للبيئة

السعودية بينما تأتي في السادسة للبيئة المصرية، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً- التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية):

جدول رقم (٤٤) اختبار *Chi-Square* بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	
٠,٠١٩	٤	٤٨,٣٦٧	٠,٠٠١	٤	٦٨,٥٣٦	العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
0.000	٤	٦٠,٣٢٧	٠,٠١٢٥	٤	١١٨,٣٥٧	التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.
0.000	٤	٤١,٢١٢	٠,٠٣٢١	٤	١٣,٨٠٤	التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.
٠,٠٠٠	٤	٤٨,٥٩٦	٠,٠٠٠١	٤	٥١,٥٧١	التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.
٠,٠٠٥	٤	٦٢,٩٠٤	٠,٠٠٠٤	٤	٦٦,٣٢٥	فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.
٠,٠٢١٣	٤	١٠١,٠٧٧	٠,٠١٢٣	٤	٤٢,٩٥١	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
٠,٠٣٢١	٤	٦٧,٢٣١	٠,٠٠٠	٤	٨١,٥٨٧	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.

يتضح من الجدول رقم (٤٤) أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٤٥) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية

السعودية			مصر			العناصر
<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	d.f.	Asymp. Sig.	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	d.f.	Asymp. Sig.	
٠,٤٢٩	٤	٣,٨٣٦	٠,٣٢٢	٤	٤,٦٨٢	- العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٠,٦٣٥	٤	٢,٥٥٣	٠,١٦٤	٤	٦,٥٠٩	-التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.
٠,٣٧٦	٤	٤,٢٣١	٠,٣١٩	٤	٤,٧٠٣	-التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.
٠,٤٤٣	٤	٣,٧٣٣	٠,٠٠٠	٤	٤٥,٤٧٢	-التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.
٠,١٤٠	٤	٦,٩١٤	٠,٢٣٩	٤	٥,٥٠٥	فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.
٠,٠٤٥٧	٤	٨,٨١٠	٠,١٢٨	٤	٧,١٤٩	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
٠,٠٦٦	٤	١٣,٠١٨	٠,٠٠٠	٤	٣١,٠٢٧	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.

من الجدول رقم (٤٥) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية (اختلافات) في تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٤٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية لنشاط الإشراف والرقابة على إعداد القوائم والتقارير المالية

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٢٥٤	٨٦,٥٠٠	٧٤,٠٠٠	-العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٠,٤٥٧	٩٦,٠٠٠	١١٦,٥٠٠	-التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.
٠,٠٨١	٧١,٠٠٠	١١٥,٥٠٠	-التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.
٠,٣٠٧	٨٩,٥٠٠	٥٠,٥٠٠	-التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.
٠,٧٥٥	١٠٧,٥٠٠	١١٢	فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.
٠,٠٦٢	٦٦,٥٠٠	٧٢,٥٠٠	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
٠,٥١	٦٦,٠٠٠	١٥,٥٠٠	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.

من الجدول رقم (٤٦) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($sig. > 0.05$) بين آراء كل الفئات، وتطابق ذلك مع تصورات الفئات (اختبار *Kruskal-Wallis*) حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الرابع $H_{04.1}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٢/٤/٩/٣/٥ - نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرابع $H_{04.2}$: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها) للحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال السابع من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لاستجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

جدول رقم (٤٧) توصيف الآراء بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

الترتيب	العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
٢	التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.	٢١٦	٤,٤٣٥٢	١,٥٧٨٤٢	٠,٠٥٦٤١	موافق بشدة
٣	ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.	٢١٦	٤,٠١٨٥	١,٠٥٩٨	٠,٠٢٣١٤	موافق بشدة
٥	دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.	٢١٦	٣,٨٦٥١	١,٠٣٢٠٣	٠٠٠١..٠	موافق
١	دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بينة الرقابة الداخلية- تقييم المخاطر -الاتصالات والمعلومات -المراقبة).	٢١٦	٤,٨٦٢٥	٠,٨٣٠٨٧	٠,٠٠٢	موافق بشدة
٤	التحقق من الالتزام بالمسئوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.	٢١٦	٣,٨٨١	١,١٦٨٩	٠,٠٠٤	موافق
٦	متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	٢١٦	٣,٧٥٤٦	١,١٦٩٣٧	٠,٠٠٣	موافق

يتضح من الجدول رقم (٤٧) أن الوسط الحسابي الإجمالي يميل إلى (الموافقة) على استجابة المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت "دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها" في المرتبة الأولى، بينما جاءت متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية، في المرتبة الأخيرة. وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لأغلبية العناصر.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

جدول رقم (٤٨) يوضح توصيف الآراء استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية بشأن نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة
	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	
التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.	٣,٩٤٨١	١,٠٨٨٣	٠,٣٦٥٤	٠,٠٠١	٠,٠٣٢١	٣	٤
ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.	٤,٢٣٤١	١,١٣٧٢	٠,٥٣٩٦	٠,٠٠٦	٠,٠٠٣	٥	٢
دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.	٤,٢٨٨١	١,١٢٩٠	٠,٨٣٢٢	٠,٠٠٥	٠,٠٠٢	٤	١
دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بيئة الرقابة الداخلية- تقييم المخاطر- الاتصالات والمعلومات- المراقبة).	٤,٠٠١	٠,٩٤٤٠	٠,٥٧٤٤	٠,٣٣٢	٠,٠٠٢	٢	٣
التحقق من الالتزام بالمسئوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.	٣,٨٩١٤	١,٢٨٥٤	٠,٩٦٦٥	٠,٠٠٥	٠,٠٠٣	٦	٥
متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	٣,٥٠١	١,٠٤٤٠	٠,٩٢١٤	٠,٠٠٢	٠,٠٠٨	١	٦

يتضح من الجدول رقم (٤٨) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، حيث تصدر متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية بالنسبة للبيئة المصرية بينما جاءت في الترتيب الأخير للبيئة السعودية. في حين جاءت "دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة" في الترتيب

الأول للبيئة السعودية وجاءت في الترتيب الرابع بالنسبة للمصرية، لكنهم اتفقوا في ضعف الاستجابة لبند " التحقق من الالتزام بالمسؤوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة". حيث جاء في الترتيب الأخير للبيئة المصرية وما قبل الأخيرة للبيئة السعودية، وأن الترتيب جاء دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانيًا: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٤٩) اختبار Chi-Square بشأن استجابات المحيط المهني

للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
٠,٠١٩	٤	٤٧,٠٩٦	٠,٠٠٠	٤	٧٣,٨٠٤	-التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
0.000	٤	٥٩,٤٦٢	٠,٠٠٠	٤	٧٦,٤٨٢	-ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.
0.000	٤	٤٣,٥١٩	٠,٠٠٠	٤	٧٤,٥١٨	-دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.
٠,٠٢٥	٤	٧٥,٣٢٧	٠,٠٠٢	٤	٥٥,٧٦٩	-دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بيئة الرقابة الداخلية -تقييم المخاطر -الاتصالات والمعلومات -المراقبة).
٠,٠٢٣	٤	٢٦,٢٨٨	٠,٠١٢٥	٤	٤١,٣٥٤	-التحقق من الالتزام بالمسؤوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.
00١٢0.0	٥	٩٥,٢٣١	٠,٠٢٢٣	٥	١٠٣,٩٨٢	-متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

من الجدول رقم (٤٩) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول رقم (٥٠) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis χ^2	
٠,١٤١	٤	٦,٩٠٥	٠,٠٣٠	٤	١٠,٧٠٤	التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
٠,٠٩٥	٤	٧,٨٩٧	٠,١٠١	٤	٧,٧٦٤	ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.
٠,٠٠٧	٤	١٤,٠٤٢	٠,٨٤٠	٤	١,٤٢٥	دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.
٠,١٥٦	٤	٦,٦٣٥	٠,٢٣٥	٤	٥,٥٥١	دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بنية الرقابة الداخلية -تقييم المخاطر-الاتصالات والمعلومات-المراقبة).
٠,٠٠٥	٤	١٤,٨٧٨	٠,٠٢٦	٤	١١,٠٣٦	التحقق من الالتزام بالمسئوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.
٠,٥٧٦	٤	٢,٨٩١	٠,٠١٧	٤	١٢,٠٧٤	متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

من الجدول رقم (٥٠) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لثلاثة من البنود (نصف البنود)، وكذلك غالبية البنود (٤ بنود) في البيئة السعودية جاءت أكبر من ٠,٠٥ (Asymp. Sig > 0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها. وذلك بالنسبة للبيئة المصرية والبيئة السعودية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٥١) اختبار *Mann-Whitney Test*

بشأن استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية حول نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
٠,٩٦٩	١١٤,٠٠٠	٩٧,٥٠٠	-التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
٠,٤٥٧	٩٦,٠٠٠	٨٦,٠٠٠	-ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.
٠,٢٢٣	٨٤,٠٠٠	١١٥,٠٠٠	-دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.
٠,٥٨٤	١٠١,٠٠٠	١٠٩,٠٠٠	-دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بيئة الرقابة الداخلية- تقييم المخاطر-الاتصالات والمعلومات-المراقبة).
٠,٦٩٦	١٠٥,٠٠٠	١١٩,٠٠٠	-التحقق من الالتزام بالمسئوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.
٠,٢٠٨	٨٣,٥٠٠	١٠٤,٥٠٠	-متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

من الجدول رقم (٥١) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) كانت أكبر من ٠,٠٥ (sig. >0.05) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع تصورات غالبية الفئات في اختبار *Kruskal-Wallis* حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن نشاط الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها. وذلك بالنسبة للبيئة المصرية والبيئة السعودية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرابع H_{042} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٣/٤/٩/٣/٥- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الرابع H_{043} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (مشاركة المراجعة الداخلية في عمليات إدارة المخاطر) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

أولاً- الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمشاركة المراجعة الداخلية في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من خلال قيامها ببعض المهام:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة فئات الدراسة عمليات حول المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة:

جدول رقم (٥٢) توصيف الآراء للمهام التي تشارك بها المراجعة
الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

الغناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة	الترتيب
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	٢١٦	٣,٩٢١٣	١,٠٩٨٩٧	٠,٠٠٠١	موافقة	١
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	٢١٦	٣,٨٣٨	١,١٧٩٩٣	٠,٠٢١٤	موافقة	٢
دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	٢١٦	٣,٨٢٤١	١,١٦٠٠٢	٠,٠١٢٨	موافقة	٣
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	٢٠١٦	٣,٧٣٩٥	١,١٥٠٨١	٠,٠٢١٤٥	موافقة	٤

يتضح من الجدول رقم (٥٢) أن الوسط الحسابي لصالح الموافقة على أن للمهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ .

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة:

جدول رقم (٥٣) يوضح توصيف الآراء للمهام التي تشارك بها
المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

العناصر	الوسط		الانحراف		مستوى المعنوية		درجة الموافقة	
	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	٤,٠٠٥٦	٣,٧٥٨٩	١,٢٤٦٥	٠,٨٨٧٠١	٠,٠٣٢	٠,٠٦٥٢	١	٤
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	٤,١٤٤٢	٣,٥٥٣٦	١,٣٦١٢	٠,٨٥٢٣٩	٠,٠٢٦١	٠,٠٦٥٨	٢	٢
دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	٤,١٧٣١	٣,٥	١,٣٦٢٣	٠,٧٥٦١١	٠,٠٠٩	٠,٠٢١٤	٣	١
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية	٤,٠٠٧١	٣,٤١٠٧	١,٢٩٨٣	٠,٨٣٤٤٨	٠,٠٠٠	٠,٠٣٢	٤	٣

يتضح من الجدول رقم (٥٣) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية. في الترتيب الأول لمصر بينما جاءت في الترتيب الأخير للسعودية، وكذلك دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر حيث جاءت في الترتيب الأول للسعودية بينما جاءت قبل الأخير لمصر، وأن الترتيب جاء دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً- التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٥٤) اختبار *Chi-Square* بشأن مشاركات المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

السعودية			مصر			العناصر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square χ^2</i>	
٠,٠١٩	٣	٩٢,٢٣١	٠,٠٠١	٣	٩٩,٨٧٥	تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.
0.000	٣	٩١,٦٧٣	٠,٠٠٣٥	٣	٥٧,٧٣٢	تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.
0.000	٣	١٠١,٥٧٧	٠,٠٤٢٢	٣	٩٠,٣٢١	دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.
٠,٠٠٢	٣	٨٨,٤٠٨	٠,٠٠٢	٣	٤٤,٨٧٥	لتحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.

من الجدول رقم (٥٤) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص دور المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٥٥) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن المهام التي تشارك بها
المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

السعودية			مصر			العناصر
<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>d.f.</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>Kruskal-Wallis</i> χ^2	<i>d.f.</i>	<i>Asymp. Sig.</i>	
٠,٠٩٤	٣	٧,٩٢٨	٠,٠٢٣	٣	١١,٣٧٣	تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.
٠,٢٠١	٣	٥,٩٧٩	٠,٥٦٩	٣	٢,٩٣٦	تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.
٠,١٩٥	٣	٦,٠٥٨	٠,٠٠٤	٣	١٥,٣٥٢	دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.
٠,٤٨	٣	٩,٥٦٢	٠,١١٨	٣	٧,٣٨٣	التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.

من الجدول رقم (٥٥) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($Asymp. Sig > 0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة ودورها في الحد من ممارسات الإدارة. وذلك بالنسبة للبيئة المصرية وكذلك البيئة السعودية.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٥٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

العناصر	بيئة الدراسة	
	السعودية	مصر
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	٨٣,٥٠٠	١٠٣,٠٠٠
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	٨٣,٥٠٠	١١٤,٥٠٠
دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	٨٩,٠٠٠	٨٥,٥٠٠
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	٧٧,٥٠٠	٩٤,٥٠٠

من الجدول رقم (٥٦) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$) بين آراء كل الفئات، وتطابق ذلك مع تصورات الفئات في اختبار *Kruskal-Wallis* حيث جاءت أيضاً أكبر من ٠,٠٥ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصي منهم بشأن دور المهام التي تشارك بها المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الرابع H_{043} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (مشاركة المراجعة الداخلية في عمليات إدارة المخاطر) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٥/٣/٩/٤/٤- نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع من الفرض الرابع H_{044} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (دعم آليات حوكمة الشركات) للحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال التاسع من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً- الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات:

أ- على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات:

جدول رقم (٥٧) توصيف الآراء لأساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٣	موافق بشدة	٠,٠٠٨٩	٠,٨٢١٨٥	٤,١٨٩٨	٢١٦	-التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.
٤	موافق بشدة	٠,٠٦٨٤	٠,٩٦٧٦٨	٤,٠٨٨٠	٢١٦	-التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.
١	موافق بشدة	٠,٠٠٢١	٠,٧٢٦٠٤	٤,٣٨٨٩	٢١٦	-الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.
٥	موافق	٠,٠٠٠	٠,٠٣٠٩٥	٣,٩٩٥٤	٢١٦	-التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.
٢	موافق بشدة	٠,٠٠٢٣٦	٠,٨٩٢٩٧	٤,٣٠٠٩	٢١٦	-الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.
٦	موافق	٠,٠٢٣١	١,٠٢٢٧٢	٣,٩٧٢١	٢١٦	تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

يتضح من الجدول رقم (٥٧) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على أن دور أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى (الموافقة) على الدور الهام الذي يمكن ان تلعبه أساليب المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح. وجاءت-الحد من التقارير المالية الاحتمالية،

مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية في الترتيب الأول. بينما جاءت " تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي" في المرتبة الأخيرة. وأن الترتيب جاء دال إحصائيًا لأغلبية البنود عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات:

جدول رقم (٥٨) يوضح توصيف الآراء بخصوص أساليب
المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات

العناصر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة الترتيب
	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	٣,٦٥٤٨١	٣,٩٨٢١	٠,٩٩٥٣	٠,٤٩٤٨	٠,٠٠٢١	٠,٠٠٣٥	١ ٢
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	٤,٢١٣٤	٣,٨٢١٤	١,١٣٢٧	٠,٦٤١٤١	٠,٠٣٢٥	٠,٠٤٥٤	٣ ٤
الحد من التقارير المالية الاحتياطية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	٤,٦٥٢٣	٤,١٤٢٩	٠,٨٢٥٩	٠,٤٧٨٠٥	٠,٠٣٢١	٠,٠٠٣٢	٢ ١
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	٣,٢٥٦٤	٣,٥٩٨٢	١,٢٩٠٧	٠,٧١٩٩٣	٠,٠٣٢١	٠,٠٠٠٠	٦ ٦
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	٣,٤٣٢٥	٣,٩٥٥٤	١,٠٣٤٤	٠,٤٩١٥٣	٠,٠٠٠٠	٠,٠٠٩٨	٥ ٣
تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.	٣,٦٥٤١	٣,٦٥١٨	١,١٩٠٨	٠,٦٤٤٩٤	٠,٠٣٥١	٠,٠٠٢٨	٤ ٥

يتضح من الجدول رقم (٥٨) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات، حيث تصدر "التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية" بالنسبة للبيئة المصرية لكنه جاء في الترتيب الثاني بالنسبة للبيئة السعودية، بينما اتفقتا البيئتان على ضعف أهمية "التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها"،

حيث جاءت في الترتيب الأخير في البيئتين، وأن الترتيب جاء دال إحصائيًا عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانيًا التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٥٩) اختبار Chi-Square

بشأن أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات

السعودية			مصر			العناصر
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
٠,٠١٩	٤	٣,١١٥	٠,٠٠٠	٤	٤٣,٦٢٥	التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.
0.000	٤	٧٨,٥٣٨	٠,٠٠٢	٤	٣٦,٨٣٩	التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.
0.000	٤	٩,٨٤٦	٠,٠٠٣	٤	٢٠,٥٠٠	الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.
٠,٠٧٨	٤	١٢٦,٣٨٥	٠,٠٢٠	٤	١٠٨,١٧٩	التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.
٠,٠٢٣	٤	٥٦,٣٨٧	٠,٠٠٣	٤	٧٨,٨٠٤	الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.
٠,٠٢٣٤	٤	٧٠,٩٨١	٠,٠٠٤	٤	١١٢,٣٢١	تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

من الجدول رقم (٥٩) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لأغلبية البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك كما يلي:

جدول (٦٠) اختبار *Kruskal-Wallis*

بشأن أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات

العناصر	السعودية			مصر		
	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	٠,٧٨٩	٤	١,٧٠٨	٠,٠٢٦	٤	١١,٠٠٩
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	٠,٣٥٤	٤	٣,٧٤٦	٠,١١٨	٤	٧,٣٧٣
الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	٠,٤٤١	٤	٧,٥٨٠	٠,٠٠٠	٤	٢٧,٣١٩
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	٠,١٠٨	٤	٦,٣٥٦	٠,٠٠٥	٤	٢٤,٨٤٠
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	٠,٢٢٢	٤	٥,٧٠٩	٠,٠١٢	٤	١٢,٧٩٨
تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.	٠,٤٠١	٤	٤,٠٣٧	٠,٠٠٨	٤	١٨,٠٠٤

من الجدول رقم (٦٠) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أصغر من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح. لكن في البيئة السعودية جاءت الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ (Asymp. Sig > 0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٦١) اختبار *Mann-Whitney Test*

بشأن أساليب المراجعة الداخلية لدعم آليات حوكمة الشركات

العناصر	بيئة الدراسة		Asymp. Sig.
	السعودية	مصر	
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	١١٢,٥٠٠	١١٩,٥٠٠	٠,٩٠٧
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	١١٠,٥٠٠	٨١,٥٠٠	٠,٦٥٠
الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	١١٢,٥٠٠	٦٦,٠٠٠	٠,٨٤٥
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	١٠٤,٥٠٠	٧٤,٠٠٠	٠,٨٧٦
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	١٠٨,٥٠٠	٦٩,٠٠٠	٠,٦٦٧
تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.	١١٤,٥٠٠	١١٥,٥٠٠	٩٦٩.

من خلال الجدول السابق رقم (٦١) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت أكبر من ٠,٠٥ (sig. > 0.05) بين آراء كل الفئات، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الرابع من الفرض الرابع H_{04} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (دعم آليات حوكمة الشركات) للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرابع H_{04} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٥/٣/٥- نتائج اختبار الفرض الخامس H_{05} :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتمت صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال العاشر من قائمة الاستقصاء. وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً-الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أ-على مستوى العينة ككل: توصيف آراء عينة الدراسة حول المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٦٢) توصيف الآراء حول المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المصادر
٢	موافق لحد ما	٠,٠١٢	1.55445	2.9349	٢١٦	-المصدر الداخلي.
٣	موافق لحد ما	٠,٠٤٣	1.39871	2.6250	٢١٦	-المصدر الخارجي الكامل.
١	موافق	٠,٠٣٦٥	1.29691	3.1250	216	-المصدر المشترك.

يتضح من الجدول رقم (٦٢) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على ترتيب المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث جاء في الترتيب الأول "المصدر المشترك" أي يشترك المراجع الخارجي والداخلي. بينما جاء في الترتيب الثاني "المصدر الداخلي" وجاء في المرتبة الأخيرة المصدر الخارجي.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٦٣) يوضح توصيف الآراء المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

المصادر	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		درجة الموافقة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	السعودية	المصرية	الدرجة	المتوسط الحسابي
المصدر الداخلي.	٣,١١٥٤	١,٥٨٩٤٨	١,٥٠٢٨٠	٠,٠٠٥٦٤	٠,٠٠٥	٣	٢	
المصدر الخارجي الكامل.	٢,٢٢١٢	١,٥١٨٦٥	١,١٣١٦٩	٠,٠٢١١	٠,٠٠٢	١	٣	
المصدر المشترك.	٢,٨٣٠٤	٣,٤٤٢٣	١,٣٠٠٦٥	٠,٢٢١٣٩	٠,٠١٢	٢	١	

يتضح من الجدول رقم (٦٣) اختلاف البيئة المصرية عن البيئة السعودية في ترتيب المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تفضل البيئة المصرية المراجع الخارجي بينما تفضل البيئة السعودية المصدر المشترك ما بين المراجع الخارجي والداخلي، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لكافة العناصر.

ثانياً التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة ككل: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (٦٤) اختبار *Chi-Square* بشأن المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			المصادر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> χ^2	
٠,٠١٩	٤	٨,٢١٢	٠,٠٠٢	٤	١١٧,٠١٨	-المصدر الداخلي.
0.000	٤	٣٥,٩٠٤	٠,٠٠١	٤	٤٨,٦٢٥	-المصدر الخارجي الكامل.
٠,٠٠١	٤	١٩,٤٦٢	٠,٠٠٠	٤	١٠٥,٥٨٩	-المصدر المشترك.

من الجدول رقم (٦٤) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقي منهم (على مستوى العينة) بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/١- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك كما يلي:

جدول (٦٥) اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن المصادر

التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			المصادر
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal - Wallis</i> χ^2	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal - Wallis</i> χ^2	
٠,٠٠٢	٤	٣٢,٥٩٨	٠,٠٠٢	4	٨٣,٤٢٢	-المصدر الداخلي.
٠,٠٠٠	٤	٢١,٠١٦	٠,٠٠٤	٤	٧٣,٠٧٦	-المصدر الخارجي الكامل.
٠,٠٠٣	٤	٢٧,٨١٢	٠,٠٠١	٤	٣٦,٧٨٤	-المصدر المشترك.

من الجدول رقم (٦٥) يتضح أن الدلالة الإحصائية، سواءً في البيئة المصرية أو في البيئة السعودية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أكبر من ٠,٠٥ (Asymp. Sig > 0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم بخصوص المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وذلك بالنسبة للبيئة المصرية وكذلك البيئة السعودية ب/٢- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول (٦٦) اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		المصادر
	السعودية	مصر	
٠,٩٣٩	٥٩,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	-المصدر الداخلي.
٠,٨٤٥	١١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	-المصدر الخارجي الكامل.
٠,٦٣٩	١٠٣,٠٠٠	٧٨,٠٠٠	-المصدر المشترك.

يتضح من الجدول رقم (٦٦) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من ٠,٠٥ (sig. > 0.05) بين آراء كل الفئات، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن المصادر التي تحقق جودة المراجعة وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الخامس H_{05} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المصادر التي تحقق جودة المراجعة الداخلية، وتؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٤/٥- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

١/٤/٥- النتائج:

على مستوى الدراسة النظرية، خلص الباحثون إلى ما يلي:

- إن المراجعة الداخلية يمكنها أن تلعب دوراً جوهرياً، في إضافة قيمة حقيقية للشركات وذلك من خلال دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يستوجب ضرورة تطوير أدائها، وكذلك ضرورة قيامها بدور فعال في كل من: الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، دعم عملية المراجعة

الخارجية، المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، دعم آليات حوكمة الشركات.

- مازالت هناك فجوة في أداء وظيفة المراجعة الداخلية - سواء في بيئة الممارسة المهنية المصرية أو السعودية - فيما يتعلق برقابة أو حوكمة وإدارة مخاطر عمليات وأنشطة الشركات، ويعتقد الباحثون أن هذه الفجوة ستزداد كلما زادت مجالات وأنشطة وعمليات الشركة، وأيضاً لعدم إدراك الأطراف أصحاب المصالح وخاصة الإدارة العليا لأهمية ودور المراجعة الداخلية.
- تعتمد جودة أنشطة المراجعة الداخلية وفعاليتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على محددتين، وهما، محددات ترتبط بفريق المراجعة الداخلية: وتتمثل في المقدرة المهنية والموضوعية، محددات ترتبط ببيئة المراجعة الداخلية وتتمثل في: الاستقلال التنظيمي والفني، نطاق العمل، جودة تنفيذ المهام. بالإضافة إلى المستوى التعليمي والمهني للمراجع الداخلي وخبرته بطبيعة نشاط وعمل الشركة، والتدريب المستمر، وحجم قسم إدارة المراجعة الداخلية، ومدى توافر دليل ينظم إجراءات عملها ووجود ميثاق أخلاقي مهني للمراجعة الداخلية، ومدى توافر الدعم اللوجستي من الإدارة.

أما على مستوى الدراسة التطبيقية، فقد خلص الباحثون إلى ما يلي:

- عدم صحة الفرض الأول H_{01} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الثاني H_{02} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب وأساليب وأثار ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الثالث H_{03} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص جودة الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية (فريق عمل، إدارة عمل، تقييم أداء الأنشطة) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الرابع H_{04} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص استجابات المحيط المهني للمراجعة الداخلية للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الخامس H_{05} : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المصادر التي تحقق جودة المراجعة الداخلية، وتوثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

٢/٤/٥ - التوصيات:

بالإضافة إلى ما قد تعكسه النتائج السابقة من توصيات، يوصى الباحثون بما يلي:

- ضرورة تفعيل دور الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في الإلزام بإصدارتها والإلزام بالمعايير المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA)، والاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية وتفعيل دورها من خلال إنشاء معهد للمراجعين الداخليين على غرار الدول المتقدمة، بحيث تقع على عاتقه مهام إصدار معايير للمراجعة الداخلية ملائمة لبيئة التطبيق العملي، وتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين ليواكبوا مستجدات المراجعة الداخلية محلياً وإقليمياً وعالمياً، ومنح شهادة المراجع الداخلي المعتمد (CIA).
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة -وزارة التجارة، هيئة سوق الأوراق المالية، مصلحة الضرائب... الخ- على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات إدارة الأرباح، وفرض عقوبات على من يثبت قيامها بتلك الممارسات.
- التأكيد على ضرورة توافر السمات الخاصة بالمراجعين مثل النزاهة والاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال المراجعة الداخلية، ومن أجل تعزيز هذه السمات التأكيد على تضمين النظام الداخلي للشركة نصاً يؤكد على أن توجه التقارير التي يُعدّها المراجع الداخلي إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة وليس إلى الإدارة التنفيذية للشركة.
- ضرورة وجود ميثاق أخلاقي للسلوك المهني للمراجعة الداخلية يشتمل على: الأهداف والسياسات والصلاحيات والإجراءات الموضوعية والمسؤوليات في الشركة لأهميتها في تنفيذ مهمة التدقيق، مثل توزيع عادل للمهام على أعضاء فريق المراجعة الداخلية والإشراف الفعال على أعضاء فريق المراجعة الداخلية أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، مع الالتزام به عند الممارسة العملية سواء كانت المراجعة الداخلية من مصدر داخلي، أو خارجي، أو مشترك.

٣/٤/٥ التوجهات البحثية المستقبلية:

يرى الباحثون في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي

يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يلي:

- أثر التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة بين البيئة المصرية والسعودية.
- أثر توكيد المراجع الداخلي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات المستثمرين وقيمة الشركة.

-
-
- دور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة تكنولوجيا المعلومات لتفعيل جودة الإفصاح الإلكتروني.
 - إطار مقترح لتحسين دور المراجعة الداخلية في الحد من مخاطر الحوسبة السحابية وانعكاساته على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
 - دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والمسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات إدارة الأرباح.
 - إطار مقترح لتطوير دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.
 - دور المراجعة الداخلية في ظل جائحة (COVID-19): دراسة مقارنة.
 - أثر استخدام البيانات الضخمة Big Data على التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في بيئة الأعمال المعاصرة.
 - دور افصاح المراجع الداخلي عن نتائج برامج مكافحة الفساد على جودة التقارير المالية وقيمة الشركة.

٦-المراجع:

١/٦-المراجع العربية:

- إبراهيم، أمال محمد كمال. (٢٠١٢). قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على الأداء المالي في الأجل الطويل لمنشآت الأعمال في بيئة الأعمال المصرية- دراسة عملية. **مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث.**
- إبراهيم، رضا توفيق عبده. (٢٠١٤). جودة المراجعة الداخلية في تقويم فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية ممارسة ومخاطر إدارة الربحية. **مجلة الدراسات التجارية والإدارية، كلية التجارة، جامعة دمنهور، العدد (٧)، يناير: ٩١-١٢٥.**
- إبراهيم، فريد محرم فريد. (٢٠١٤). دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية. **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث: ٤٨١-٥٥١.**
- إبراهيم، فريد محرم فريد. (٢٠١٧). أثر خصائص مجلس الإدارة على العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتقلبات المستقبلية لعوائد الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة بسوق الأسهم المصري، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (٣٧)، العدد الرابع، المجلد الثالث: ٨١-٨١.**
- أبو جبريل، أحمد يوسف، والذنيبات، علي عبد القادر. (٢٠١٦). أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (١٢)، العدد (٤): ٧٨٩-٨١١.**

- أبو جبل، نجوة محمود احمد (٢٠١٦). جودة المراجع الداخلية ودورها في الحد من إعادة اصدار القوائم المالية دراسة تحليلية وتجريبية، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (٣)، العدد (٢): ١١٦-٥٧.
- إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد. (٢٠١٥). أثر حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر: ٦٤٤-٦٨١.
- البشير، الفاتح بشير ادريس. (٢٠٢٠). قياس فاعلية الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد (٣): ٨٣٣-٨٧٨.
- آل حسن، علي فايع محمد. (٢٠١٨). إدارة الأرباح باستخدام حسابات الاستحقاق: دراسة تطبيقية في الشركات السعودية، **المجلة العربية للإدارة**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد (٣٨)، العدد الرابع، ديسمبر (كانون الأول): ٥٥-٧٢.
- الإبياري، هشام فاروق. (٢٠١٨). إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية (إطار ونموذج مقترح ودراسة استكشافية في بيئة الأعمال المصرية). **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو: ٥٦-١.
- الجدعاني، أبرار عبد الغني بن جبر، عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم. (٢٠١٥). دور المراجعة الداخلية في تفعيل الدور الرقابي في البنوك السعودية- دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٩)، العدد الثالث، أكتوبر: ٨٥٧-٨٧٥.
- الجرف، ياسر أحمد السيد محمد. (٢٠١٧). أثر التطورات في معايير المحاسبة المصرية على مستوى إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر: ٦٢-١٣٦.
- الجمال، وليد، وتركي، هاني. (٢٠١٤). تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة حالة لبنان. **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٤)، ديسمبر: ١٤٦-١٧٠.
- الخطيب، حنان محمد صالح. (٢٠١٤). إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الحد من التلاعب في الأرباح- دراسة ميدانية. **رسالة دكتوراه في المحاسبة**، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- الخيال، توفيق عبد المحسن القنّامي، فواز سفير. (٢٠١٠). إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية- دراسة تطبيقية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٧)، العدد الأول، يناير: ٢٤١-٣١٠.
- الدليل الاسترشادي لإجراءات عمل إدارات المراجعة الداخلية. (٢٠١٧). معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية: ١-٣٠٢.

Available at:

<https://www.ipa.edu.sa/Arabic/Knowledge/Publications/Document/InternalAuditGuide.pdf>

- الدليل المصري لحوكمة الشركات. (٢٠١٦). مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الإصدار الثالث، أغسطس: ٨-١.
- الرزين، عبد الرحمن، منصور، أشرف إبراهيم. (٢٠١٥). التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية والدور المأمول من الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين: دراسة ميدانية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٣٩)، العدد الثاني: ١-٦٥.
- الزامل، نوال خالد محمد. (٢٠١٧). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها على تفعيل حوكمة الشركات- دراسة ميدانية. **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، مارس: ١٣١-١٦٦.
- السديري، فهدة بنت سلطان، فلاتة، ماجدة بنت عبد الله عثمان. (٢٠١٨). دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة استكشافية بالتطبيق على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢٢)، العدد الرابع، الجزء الثاني، ديسمبر: ١٢٠٥-١٢٢٨.
- السهلي، محمد بن سلطان. (٢٠٠٦). إدارة الأرباح في الشركات السعودية. **مجلة الإدارة العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد (٤٦)، العدد الثالث، رجب ١٤٢٧هـ، أغسطس: ٥١٣-٥٤٥.
- السيد، أميرة محمد كمال. (٢٠١٢). أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على قدرة الإدارة في تطويع الأرباح. **رسالة ماجستير في المحاسبة**، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة: ١١٥-١.
- السيد، محمد صابر حمودة. (٢٠١٩). أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وانعكاسها على الأداء التشغيلي المستقبلي دراسة تطبيقية، **المجلة**

-
-
- العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة السادسة، العدد الول، يناير: ٨٤-٩.
- الشهاوي، صلاح أحمد محمد. (٢٠١٤). أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP). **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول: ٣٢٥-٣٧٢.
 - القضاة، ليث أكرم مفلح، حميدات، محمد محمود أحمد، الهروط، يوسف على خلف. (٢٠١٧). أثر حجم مكتب التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعميل في الحد من ممارسة إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان: الأردن)، **مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، المجلد (١٠)، العدد الثاني، مارس، ١٤٣٨هـ: ١٧١-٢٠٥.
 - القليطي، إبراهيم عبد المجيد علي. (٢٠١٤). تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية- دراسة تجريبية. **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٨)، العدد (١)، أبريل: ٤٠١-٤٨٦.
 - المباشرة، حسن على حسن. (٢٠١٤). علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. **رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل**، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين: ١٠٢-١.
 - باسودان، يوسف عبد الله، المالكي، خالد حسن. (٢٠١٦). دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية. **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع: ٥٠-٢.
 - باعجاجة، سالم سعيد. (٢٠١٣). مدى إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة (دراسة ميدانية على قطاع صناعة الكهرباء)، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد (٢٧)، العدد الثالث، الجزء الأول: ٥٤-١.
 - جبر، غريب جبر. (٢٠١٥). تقييم أثر جودة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية لبنك التنمية الصناعية المصري- دراسة تحليلية. **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة (٧)، العدد (٤): ٦١٤-٧٠١.
 - حسان، مروة حسن محمد. (٢٠١٨). مدى فعالية لجنة المراجعة في الحد من التلاعب في الأرباح من خلال الأنشطة الفعلية للشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو: ١٠٦-٥٩.

- حسانين، محمد عيد. (٢٠١٧). نموذج مقترح لقياس العلاقة بين هيكل الملكية وممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس: ٣٨-٧٢.
- حسن، نصر طه. (٢٠١٨). تأثير شفافية الإفصاح وتجنب الضريبة والتحفز على إدارة الأرباح: أدلة عملية من بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو: ٢٦٢-٢٩٥.
- حسن، يوسف صلاح. (٢٠١٧). الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 ببورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٤)، العدد الثاني، يوليو: ١-٤٣.
- حسين، علاء علي أحمد. (٢٠١٥). قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية- دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي. قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٩)، العدد الأول، أبريل: ٢٣٧-٣١٣.
- حماد، مصطفى أحمد محمد أحمد. (٢٠١٨). دور التحفظ المحاسبي المشروط في الحد من ممارسات التلاعب في الأرباح وأثره على كفاءة القرارات الاستثمارية- دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢٢)، العدد الثاني، يوليو: ٣٠٤-٣٦١.
- حماد، مصطفى أحمد محمد. (٢٠١٧). أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح (REM) على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢١)، العدد الرابع: ٩-٦٢.
- حمدان، علام محمد موسى، أبو عجيبة، عماد محمد. (٢٠١٢). جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة الأرباح. المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد (١٥)، العدد (١)، أكتوبر: ١٥٨-١٨٤.
- خطاب، جمال سعيد السيد أحمد. (٢٠١٢). إطار مقترح لتحسين الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٦)، العدد (٤)، ديسمبر: ٢٨٣-٣٧١.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (٢٠١٥). الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات- دراسة نظرية

-
-
- ميدانية. **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٩)، العدد الثالث، أكتوبر: ٤٦٠-٥٢١.
- رزق، محمود عبد الفتاح، وناصر، ثائر طعمة. (٢٠١٦). العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية. **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٤٠)، العدد (٤)، الجزء (٢): ٦٠٩-٥٨٥.
 - رضوان، أحمد جمعه أحمد. (٢٠١٣). أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية. **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٣٧)، العدد (٣): ٤١٩-٣٤٧.
 - رياض، سامح محمد. (٢٠١٢). دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية. **المجلة العربية في المحاسبة**، جامعة البحرين، المجلد (١٥)، العدد (١)، أكتوبر: ٥١-٨.
 - زيتون، محمد خميس جمعة خطاب. (٢٠٢١). أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني، العدد الأول، الجزء الثاني، يناير: ٦٨-١.
 - سراج، أسماء عبد المنعم، وداود، منى محمد. (٢٠٢١) إطار مقترح للتدقيق الداخلي القاعده على القمه وأثره على القمه المضافة والفجوة المتوقعه للتدقيق الداخلي: دراسة ميدانية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية المجلد (٥)، العدد الأول: ١١٨٣-١٢٥٤.
 - سرور، عاصم محمد أحمد. (٢٠٢٠). إطار مقترح لتفعيل مساهمة المراجع الداخلي في تحقيق الشركات المقيدة لمتطلبات المؤشر المصري لمسئولية لشركات دراسة نظرية ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد الثاني: ٦٧٨-٧٥٠.
 - سليمان، حامد نبيل حامد، والجوهري، إبراهيم السيد محمد إبراهيم. (٢٠٢٠). أثر أساليب الإدارة الحقيقية للأرباح على الاداء المالي للشركة بالتطبيق على شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول ١-٤٧.
 - شتيوي، أيمن أحمد. (٢٠٠٩). دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية. **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول: ١٣١.

- شحاته، السيد شحاته. (٢٠١٣). آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية دراسة انتقادية وميدانية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول: ٦٢٩-٦٨٨*.
- شحاته، شحاته السيد. (٢٠١٤). *المراجعة المتكاملة- مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين*. دار التعليم الجامعي، الإسكندرية: ١٣٠-١٤٦.
- شلقامي، محمود حسن. (٢٠١٢). إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح. *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول: ٢٠١-٢٦٠*.
- صالح، رضا إبراهيم، الجهمودي، إيمان عبد الفتاح، أبو زيد، هبه نصر الدين بدير. (٢٠١٩). المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة مع دراسة ميدانية ببيئة الأعمال المصرية، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السادس، يناير: ٥٩٧-٦٢٨*.
- صالح، رضا إبراهيم، نخال، أيمن محمد صبري، طاحون، أحمد حسني علي (٢٠١٧). العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الثالث، ديسمبر: ٣٢-١*.
- عبد العزيز، ياسر محمد السيد. (٢٠١٤). تفعيل دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش باستخدام إشارات الإنذار المبكر في شركات المساهمة المصرية. *مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة (٤)، العدد (٧): ١٢١-١٢٩*.
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود. (٢٠١٢). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية مقارنة. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (٣٢)، المجلد الأول، العدد الثاني: ٢٠٥-٣٠٨*.
- _____، غالي، أشرف أحمد محمد، محمد، مؤمن فرحات السيد. (٢٠١٦). أثر انعكاسات الدور الحديث للمراجعة الداخلية على تعزيز مراحل إدارة المخاطر: دراسة نظرية وميدانية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٧)، العدد الرابع: ٨٧-١*.
- عبد الدايم، سلوى عبد الرحمن. (٢٠١٧). العلاقة بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات- دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد (٢)، العدد (٤): ١٨٣-٢٥٢*.

- عبد العظيم، إيمان ومدوح حسن. (٢٠١٧). دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة "دراسة ميدانية". رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبد الله، مايسا علي محمد. (٢٠١٣). العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح: دراسة نظرية وتطبيقية. رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا: ١-١٧٨.
- عبد الوهاب، وائل محمد. (٢٠١٢). محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية- دراسة ميدانية. مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد (٣٤)، العدد (١٠٨): ٨٨-٥٥.
- عبد الوهاب، يوسف عبد القادر، أبو خزاعة، إيهاب محمد، علي، إبراهيم زكريا عرفات. (٢٠١٧). دور المراجعة الداخلية في الحد من الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٤١)، العدد الثاني: ٢١٩-٢٥٧.
- علي، حسنان عبد الله. (٢٠١٦). قياس أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات- دراسة ميدانية في البيئة المصرية. رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها: ٢٠-١١٥.
- علي، عبد الوهاب نصر. (٢٠٠٩). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث: دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية: ٨٠-٩٤.
- علي، عماد مصطفى عامر. (٢٠١٧). دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف السودانية- دراسة ميدانية البنك السوداني الفرنسي. رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- علي، مصطفى السيد مصطفى. (٢٠١٣). العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الدخل- دراسة إمبريقية. رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق: ١-١١٠.
- عيسى، سمير كامل محمد. (٢٠٠٨). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٥)، العدد الثاني، يونيو: ١-٣٥.
- _____ (٢٠٠٨). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٥)، العدد الأول، يناير: ١-٥٧.

- غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٦). محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي – دراسة ميدانية في البيئة السعودية. *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢٠)، العدد (٣)، أكتوبر: ١٩١-٢٥٦.
- فودة، السيد أحمد محمود. (٢٠١٦). أثر ممارسات إدارة الأرباح والتحفيز المحاسبي على العلاقة بين حوكمة الشركات والملاءمة القيمية للمعلومات المحاسبية (دراسة إمبريقية). *رسالة دكتوراة في المحاسبة*، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق: ٤٥-٦٢.
- فودة، شوقي السيد، سيد، سيد عبد الفتاح، أحمد، وائل شوقي علي. (٢٠١٨). أثر الاستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مع دراسة تطبيقية، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الرابع، يونيو: ١٦١-٢٠٦.
- كساب، ياسر السيد. (٢٠١٧). فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الثاني، ديسمبر: ٣٩٣-٤٦٤.
- كساب، ياسر السيد. (٢٠٢٠). محددات فعالية ادارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد (٤)، العدد (٢): ٢٩-٧٧.
- لائحة حوكمة الشركات-الصادرة عن هيئة السوق المالية السعودية ٢٠٠٦ والمعدلة في ٢٠١٧م-١٤٣٨هـ.

Available at:

https://Cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf.

- لبيب، خالد عبد المنعم. (٢٠٠٣). نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس: ١٨٣.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. (٢٠١١). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. *مجلة جامعة الملك سعود-العلوم الإدارية*، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد (٢٢)، العدد (٢): يناير/ محرم، ١٤٣٢هـ: ١٦٩-٢٠٢.

-
-
- محمد، أحمد سليم (٢٠٢٠). تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية (دراسة ميدانية)، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد (٣): ٩٥-٥٢.
 - محمد، أمال إبراهيم. (٢٠١٩). العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني: ٣١٩-٣٧٠.
 - محمد، حميدة محمد عبد المجيد. (٢٠١١). الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*، جامعة الأزهر، العدد الثامن، يناير: ١-٦٣.
 - محمد، لقمان محمد صالح عبد القادر. (٢٠١٧). الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية. *رسالة ماجستير في المحاسبة*، منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان: ١-١٦١.
 - محمد، معتز حسين. (٢٠١٥). إطار مقترح للتنظيم المهني والتشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد في القطاع الحكومي والشركات (مع استكشاف إمكانية التطبيق في مصر). *رسالة دكتوراه في المحاسبة*، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
 - محمود، سحر عبد السميع (٢٠١٩). محددات ونتائج المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث، سبتمبر: ١٨٣-٢٢٧.
 - محمود، عبد الحميد العيسوي (٢٠١٧). أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي: مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الثاني، ديسمبر: ٢٣٧-٣١٤.
 - بنود قائمة الدخل على جودة الأرباح المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الأول، يناير: ٣٤٥-٤١٧.

-
-
- مختار، طارق (٢٠١٧). تقييم أثر استخدام تقنية التقيب في البيانات على جودة المراجعة الداخلية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الأول، العدد (٣): ٥٠-١*.
 - مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم. (٢٠١٣). أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية-دراسة نظرية تطبيقية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٤)، ديسمبر: ٤٠-٦*.
 - منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٨). تحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية)، *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث: ١٨٠-٢٥٠*.
 - منصور، محمد السيد. (٢٠١٧). أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على العلاقة بين إدارة الأرباح والأداء المالي للشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية دراسة تطبيقية، *مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢١)، العدد الثاني، يوليو: ٧٣٦-٧٨٧*.
 - هيكل، فوزي محمد. (٢٠١٣). إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الاختباري في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية-دراسة ميدانية. *مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة (٢)، العدد (٣): ٦٠١-٥٥١*.
 - وزارة الاستثمار. (٢٠٠٨). *معيير المراجعة المصري رقم (٦١٠) دراسة عمل المراجعة الداخلية*. Available at: <http://www.efsa.gov.eg>.

٢/٦-المراجع الأجنبية:

- 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.
- Abbott, L.J.; parker, S.; & peters, G. F. (2010). Serving to Masters: The association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. **Accounting Horizons**, 24(1):1-24.
- Adesina, O. T.; Olugbenga, O. M.; & Zaccheaus, S. A. (2016). Achievement of Assurance Monitoring and Risk Assessment through Continuous Auditing for Effective and Efficient Management.

European Journal of Business, Economics and Accountancy, 4 (1):55-67.

- AL- Araj, R. (2018). Effectiveness of auditing in combating financial corporate corruption in Jordan from managers perspectives. **International Journal of Business and Social Research**, 8(7): 15-24.
- Al- Shetwi, M.; Ramadili, S. M.; Chowdury, T. H.; & Sori, Z. M. (2011). Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, 5 (27): 11189-11198.
- ALhadab, M. M. S. (2012). Real and Accrual Earnings Management, Regulatory Environment, Audit Quality and IPO Failure Risk, **Phd Thesis**, The University of Leeds, Business School, Accounting and Finance Division :1-299.
- Alzeban, A.; & Sawan, N. (2013). The Role of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, 7 (6): 443-454.
- Alzeban, A. (2019). An Examination of the impact of Compliance with internal Audit Standards on financial reporting quality: Evidence from Saudi Arabia. **Journal of Financial Reporting and Accounting**,17(3):498-518.
- Azzahi, S.; & Tationna, M. (2018). Is Combird Assurance Associated with Internal Audit Quality and Earnings Management? **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences**. Available at: <http://www.european> European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences.com
- Bevselinck, C.; Cascino, S.; Deloof, M.; & Vanstraelen, A. (2019). Earnings Management within Multinational Corporations. **The Accounting Review**. 94(4): 45-76. <https://doi.org/10.2308/accr-52274>.
- Beyer, A.; Guttman, I.; & Marinovic, I. (2019). Earnings Management and Earnings Quality: Theory and Evidence. **The Accounting Review**, 94(4):77-101. Available at: <https://doi-org/10.2308/accr-52282>

-
-
- Brody, R. G.; & Lowe, D. J. (2011). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. **International Journal of Auditing**, 4 (3): 169-178.
 - Chen ; J. J. ; & Zhang, H. (2012). The Impact of the Corporate Governance Code on Earnings Management- Evidence from Chinese Listed Companies. **European Financial Management**: 1-37.
 - Coetzee, P. (2016). Contribution of Internal Auditing to Risk Management Perceptions of public Sector senior Management **International Journal of Public Sector Management**, 29 (4): 348-364.
 - Commerford, B.P.; Hermanson, O.R.; Houston, R. W.; & Peters, M. F. (2016) Real Earnings Management: A Threat to Auditor Comfort?, **Auditing: A Journal of practice & Theory**, 35(4): 39-56.
 - Coram, P.; Ferguson, C.; & Moroney. (2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures, and the Level of Misappropriation of Asset Fraud. **Accounting of Finance**, 48 (4): 549-567.
 - Cular, M.; Slapnicar, S.; & Vuko, T. (2020). The Effect of Internal Auditors Engagement in Risk Management Consulting on External Auditors Reliance Decision. **European Accounting Review**,1-22.
 - De Jong, A.; Mertens, G.; Van der Pole, M.;& Van Dijk, R. (2014). How Does Earnings Management Influence Investors' Perceptions of Firm Value? Survey Evidence from Financial Analysts. **Review of Accounting Studies**, 19 (2): 606- 627.
 - Dellai, H.; & Omri, M.A.B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations, **Research Journal of Finance and Accounting**, 7 (16): 208-221.
 - Desai, R.; Desai, V.; Libby, T.; & Srivastava, R.P. (2017). External Auditors, Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation, **International Journal of Auditing Information System**, 24: 1-14.

-
-
- Ebaid, I. (2011). Internal Audit Function: An Exploratory study from Egyptian Listed Firms. **International Journal of low and Management**, 53(2): 149-164
 - Ege, M. S. (2015). Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? **The Accounting Review**, 90 (2): 495-527.
 - El- Kassar, A.; Elgammal, W.; & Bayoud, M. M. (2014). Effect of Internal Audit Function on Corporate Governance Quality: Evidence from Lebanon. **International Journal of Corporate Governance**, 5 (1/2):103-117
 - Essedik, H. A. B.; & Kouider, G. H. (2018). The Role of the Internal Audit Function in Reducing the practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the provinces of Ain Defta and Chelf. **Academic Review of social and Human studies**, 10 (2): 82-94.
 - Eulerich, A.K.; & Eulerich, M. (2020). What is the valu of Internal Auditing? - A Literature Review on qualitative and quantitative Perspectives. **A Literature Review on qualitative and quantitative Perspectives**, 94:83-92.
 - Fadzil, F. H. ; Haron, H. ; & Jantan, M. (2005). Internal Auditing Practices and Internal Control System. **Management Auditing Journal**, 20 (8): 1-33
 - Gaynor, L.M.; Kelton, A.S.; Mercer, M.; & Yohn, T.L. (2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. **Auditing: A Journal of Practice& Theory**, 35 (4): 1-22.
 - Gebrayel, E.; Jarrar, H.; Salloum, C.; & Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the Internal Audit function and its impact on Financial Reporting quality: Empirical Evidence from Omani Listed Firms, **International Journal of Auditing**; 1-17. Available at: [https:// doi-org/ 1501111/ jau.12113](https://doi-org/1501111/jau.12113).
 - Greiner, A. ; Kohlbeck, M. J. ; & Smith, T. J. (2017). The Relationship between Aggressive Real Earnings Management and Current and

-
-
- Future Audit Fees, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36 (1): 85-107.
- Habbash, M.; & Alghamdi, S. (2016). Audit quality and Earnings Management in Less Developed Economies: The Case of Saudi Arabia. **Journal of Management of Governance**, 1-23.
 - Hazami – Ammar, S. (2019). Internal auditors' perceptions of the function's ability to investigate fraud. **Journal of Applied Accounting Research**, 10 (2): 134-135.
 - He, L.; & Yang, R. (2014). Does Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management. **Journal of Business Ethics**, 123: 573-589.
 - Katmon, N.& AlFarooque, O. (2017). Exploring the Impact of Internal Corporate Governance on the Relation between Disclosure Quality and Earnings Management in the UK Listed Companies. **Journal of Business Ethics**, 142: 345-367.
 - Khuong, N.V.; Ha, N.T.T. ; & Thu, P.A. (2019). The relationship between real earnings management and firm performance: the case of energy firms in Vietnam. **International Journal of Energy Economics and Policy**, 9(2): 307-314.
 - Laković, T. ; Smolovic, J. C. ; Stanović, T. (2016). The Internal Audit Function and the quality of financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro. **Management International Conferences**, Pula, Croatia, 1-4 June: 95-109.
 - Motubatse K. N. (2014). Perceived Role of Internal Auditing in Fraud Prevention and detection in South African Public Sector National Departments. **African Journal of Public Affairs**. 7 (3):60-72
 - Moynihan, A. (2017). Internal Audit: The Need for Evolution. **Accountancy Ireland**, Dublin, 49(3):1 - 16.
 - Pizzini, M.; Line, S.; & Ziengenfuss, D. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 34 (1): 25-58.

-
-
- Prawitt, D. F.; Smith, J. L.; & Wood, D.A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. **The Accounting Review**, 84 (4): 1255-1280.
 - Rahmatika, D. N. (2014). The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and its Implication on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5 (18):64-75.
 - Raiborn, C.; Butler, J. B.; Martin, K.; & Pizzini, M. (2017). The Internal Audit Function: A Prerequisite for good Governance. **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, 28 (2): 10-21
 - Ramachandran, J.; Ngete, Z. A.; & Sambasivan, M. (2015). Does Corporate Governance Influence Earnings Management? Evidence from Singapore. **The Journal of Developing Areas**, 49 (3): 263-274.
 - Saud, S. (2015). The Role of Internal Audit in Organization Goals Achievements: A security of Exchange Commission of Pakistan (SECP) Perspective. **Research Journal of Finance and Accounting**, 6 (4): 13-20.
 - Schneider, A. (2013). Internal Auditing and Real Earnings Management, **Journal of Contemporary Issues in Business Research**, 2 (4): 97-108.
 - Schroeder, J. H. (2016). The Impact of Audit Completeness and Quality on Earnings Announcement GAAP Disclosures, **The Accounting Review**. 91(2): 677-705.
 - Sellami, Y.M.; & Slimi, I. (2017). The Effect of The Mandatory adoption of IAS/ IFRS on Earnings Management: Empirical evidence From South Africa, **International Journal of Accounting and Economics Studies**, 4 (2): 87-95.
 - Shamki, D.; & Alhajri, T. (2017). Factors Influence Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Business and Management**, 12 (10): 143-154.

-
-
- Siti Nor, M.R.; Md, A.I.; & Ibrahim, S. (2011). Earning quality in Public Listed Companies: A study on Malaysia Exchange for Securities Dealing and Automated quotation **International Journal of Economics and Finance**, 3: 33-244.
 - Souza, A., et al. (2019). The internal audit and corruption: a logic on its own or the circumvention of prevailing logics?. **Revista Capital Cientifitco**, 17(3): 9-25.
 - Suleiman, D. M. (2015). Moderating Role of Corporate Strategy on Relationship between Technical Competence and Internal Audit Outsourcing: A proposed Model. **International Journal of Accounting, Bussiness and Management (IJABA)**, 3 (1):203-208.
 - Sun, J.; Lan, G.; & Lin, G. (2014). Independent Audit Committee Characteristics and Real Earnings Management. **Managerial Auditing Journal**, 29 (1): 153-172.
 - The Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). International Standards for the professional Practice of Internal Auditing. (standards). October. Available at: [WWW. Thejja. org/](http://WWW.Thejja.org/)
 - The Institute of Internal Auditors (IIA). (2014). Definition of Internal Auditing. Available at: www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/definition-of-internalauditing/.
 - _____ . (2019). IIA Fraud and Internal Audit. Available at : <https://bit.ly/2uo6hol>.
 - Tian,X., Yang,T.,Yu,T.R. (2018). Real earning management in family firms: evidence from Chinese listed firms. **International Journal of Revenue Management**, 10(2): 77-106.
 - Umar, H.& Nasition, M (2018). The influence of the government internal control system and audit on corruption prevention mediated by implementation of actuals – based accounting. **Saudi Journal of Business and Management Studies**, 1-3 (3): 359-372

-
-
- Wang, D.; & Guo, Y. (2009). Study on the Internal Audit for Listed Companies Based on Value- added View. **International Journal of Business and Management**, 4 (7):52-55.
 - Wilson, G. R. (2015). The Effect of Real Earnings Management on the Information Content of Earnings. **Journal of Finance and Accounting**, 19 (1): 51-78.
 - Bevselinck, C.; Cascino, S.; Deloof, M.; & Vanstraelen, A. (2019). Earnings Management within Multinational Corporations. **The Accounting Review**. 94(4): 45-76. <https://doi.org/10.2308/accr-52274>

٧- ملحق البحث:

قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

يقوم الباحثون بإعداد بحث علمي بعنوان " دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة مقارنة بين البيئة المصرية والسعودية ".
ويأمل الباحثون من سعادتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة، من خلال وضع علامة " √ " أمام درجة الاتفاق التي تتناسب ووجهة نظركم، وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة في إتمام الدراسة الميدانية للبحث، علماً بأن أرائكم سوف تحاط بكل سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.
ويشكر الباحثون لسعادتكم تعاونكم الصادق معهم في العمل على خدمة البحث العلمي، داعين الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

وتفضلوا بقبول وافر الشكر والتقدير،،،

الباحثون

أولاً: بيانات شخصية:

- الاسم (اختياري):
- المؤهل العلمي:
- الوظيفة:
- جهة العمل:
- سنوات الخبرة:

	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ : ١٠ سنوات	أقل من ٥ سنوات
--	------------------	-----------------	----------------

ثانياً: أسئلة الاستقصاء:

الرجاء وضع علامة (√) أمام درجة الاتفاق التي تعبر عن رأيكم:

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(١)	- من وجهة نظركم: هل ترون أن المراجعة الداخلية لها دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟					
(٢)	- تسعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح:					
(١/٢)	-لتحقيق أهداف خاصة بها.					
(٢/٢)	-لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.					
(٣/٢)	-لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.					
(٤/٢)	-لتخفيف العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.					
(٥/٢)	-لتجنب التكاليف السياسية.					
(٦/٢)	-عند تغيير الشركة للإدارة.					
(٧/٢)	-أخرى (أذكرها من فضلك):					
(٣)	- تلجأ الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح عن طريق:					
(١/٣)	-الاستحقاق المحاسبي (التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات والإيرادات).					
(٢/٣)	-العمليات الحقيقية (قرارات إدارية تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المفصح عنها).					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(٣/٣)	السؤال					
	-تحويل تصنيف البنود في قائمة الدخل (إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بطريقة مختلفة عما نصت عليه المعايير المحاسبية).					
(٤/٣)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٤)	- ينجم عن ممارسات إدارة الأرباح آثار سلبية عديدة من أهمها:					
(١/٤)	-تخفيض قيمة الشركة.					
(٢/٤)	-اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.					
(٣/٤)	-إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.					
(٤/٤)	-عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.					
(٥/٤)	-تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.					
(٦/٤)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٥)	- تتطلب جودة أنشطة المراجعة الداخلية توافر عدة محددات من أهمها:					
(١/٥)	- محددات الجودة المرتبطة بفريق عمل المراجعة الداخلية والتي من أهمها:					
(أ)	-الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي).					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(ب)	-التدريب المهني والتعليم المستمر في ضوء التطورات المهنية (ورش العمل -حضور المؤتمرات- دورات تدريبية).					
(ج)	-الخبرة.					
(د)	-الموضوعية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.					
(هـ)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٢/٥)	- محددات الجودة المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية والتي من أهمها:					
(أ)	-الاستقلال التنظيمي (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة) والفني (رفع التقارير للجنة المراجعة).					
(ب)	-وجود دليل مكتوب يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكيفية تنفيذها.					
(ج)	-جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.					
(د)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٣/٥)	-محددات الجودة المرتبطة بتقييم أداء أنشطة المراجعة الداخلية والتي من أهمها:					
(أ)	-التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية.					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(ب)	السؤال					
	-وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية- الكفاءة المهنية- الموضوعية).					
(ج)	بذل العناية المهنية الواجبة					
(د)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٦)	- يمكن للمراجعة الداخلية الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من خلال قيامها بما يلي:					
(١/٦)	-العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.					
(٢/٦)	-التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك الإفصاح عن أسباب التغيير إذا وجد وأثره على صافي الأرباح.					
(٣/٦)	-التحقق من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها.					
(٤/٦)	-التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.					
(٥/٦)	-فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية، التي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى دقتها وملاءمة الإفصاح عنها.					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(٦/٦)	السؤال					
(٦/٦)	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.					
(٧/٦)	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.					
(٨/٦)	أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٧)	- يمكن للمراجعة الداخلية الإشراف والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها من خلال قيامها بما يلي:					
(١/٧)	-التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.					
(٢/٧)	-ضبط أداء الشركة من خلال التحقق من الرقابة على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات، والالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.					
(3/7)	دراسة مدى توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الأخلاقية والبعد عن المصالح الذاتية للإدارة.					
(٤/٧)	دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها وإبداء الرأي عنها (بيئة الرقابة الداخلية- تقييم المخاطر - الاتصالات والمعلومات -المراقبة).					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(٥/٧)	-التحقق من الالتزام بالمسئوليات المحددة لكافة الأفراد والإدارات بالهيكل التنظيمي للشركة.					
(٦/٧)	-متابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.					
(٧/٧)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٨)	- يمكن للمراجعة الداخلية المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من خلال قيامها بما يلي:					
(1/8)	-تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.					
(2/8)	- تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.					
(3/8)	-دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.					
(4/8)	-التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.					
(5/8)	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(٩)	- يمكن للمراجعة الداخلية دعم آليات حوكمة الشركات من خلال قيامها بما يلي:					
(1/9)	-التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.					

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	غير محدد أو محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
(2/9)	السؤال					
	-التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.					
(3/9)						
	-الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.					
(4/9)						
	-التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.					
(5/9)						
	-الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.					
(6/9)						
	-تؤثر على طبيعة وتوقيت عملية المراجعة الخارجية وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.					
(7/9)						
	-أخرى (من فضلك أذكرها):					
(10)						
	- أي المصادر التالية يمكن أن تحقق جودة المراجعة الداخلية، ويؤثر إيجاباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(1/10)						
	-المصدر الداخلي.					
(2/10)						
	-المصدر الخارجي الكامل.					
(3/10)						
	-المصدر المشترك.					

The Role of Internal Auditing Respecting the Reducing Practices of Earnings Management: A Comparative Study between The Egyptian and Saudi Environment

*Dr. Ahmed Hamed Abdelhalim; Dr. Nabil Yassin Ahmed and
Dr. Abeer Abdelkarim Ibrahim*

Abstract:

Research Objective: The purpose of the search is to explore the role of the internal audit in the reduction Earning Management Practices at The Egyptian and Saudi business environments.

Research Methodology: This research was conducted by reviewing a sample (50) individuals from the directors of the internal audit departments, (43) individuals from the heads and members of the audit committee, (22) individuals heads and members of boards of directors, and (61) individuals of auditors in the of Egypt and the Kingdom of Saudi Arabia. (40) individual faculty member in Egyptian and Saudi universities. The data were analyzed using appropriate statistical methods and applied through the (SPSS) program in analyzing the results.

Results and Recommendations: The results of this research indicate that the Internal audit has an important role in reducing Earning Management Practices from the point of view of the research sample for the Egyptian and Saudi study environments. The study concluded with some recommendations, the most important of which are: The necessity of having the Behavior Ethical Rules of the Auditing Profession, the necessity of having the special auditors' own characteristic such as integrity, independence, and objectivity to perform the work of internal audit. And that the reports prepared by the internal auditor are directed to the board of directors or to the audit committee and not to the executive management of the company, in addition to the need to establish an

institute for internal auditors to develop the practice of the internal in Egypt and Saudi Arabia. And elevate it among other professions, taking care of the interests of the internal auditors, and provide technical support to them, and set controls and instructions and standards to practice the profession of internal audit.

Originality and Contribution: This research goes along with accounting researches that is based on the quality of internal audit performance and its role in achieving transparency and credibility of financial reports and statements. This research also represents an attempt to determine the activities practiced by the internal audit, which can it lead to the reduction of earnings management practices by defining its supervision and control responsibilities over the preparation of financial reports and statements and choose Accounting and administrative policies to achieve the company's objectives. This can be said This study contributes to the accounting literature by analyzing the relationship between the activities practiced by the internal audit and the Reducing Practices of Earnings Management in the Egyptian and Saudi business environments This may contribute to reaching results that benefit the regulatory authorities on companies in order to assist the preparers of auditing standards in the future when developing an auditing standard regulating internal audit work procedures and it defines its terms of reference, provided that it is obligatory.

Keywords: Internal audit quality, Earnings Management, Corporate governance, financial reporting, The Egyptian and Saudi business environments.