

"دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"

مستخلص من رسالة ماجستير يعدها الباحث بعنوان:

" دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار -دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية "

إعداد

الباحث: رمضان مراد محمود جاب الله

E-mail: [ramadanmorad1111@gmail.com](mailto:ramadanmorad1111@gmail.com)

Mobile: 01095836907

إشراف

الأستاذ الدكتور  
إيمان محمد سعد الدين  
أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية

الأستاذ الدكتور  
محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد  
أستاذ المحاسبة والمراجعة  
العميد الأسبق لكلية التجارة جامعة بني سويف

٢٠٢١ م / ١٤٤٢ هـ

**المستخلص:**

استهدف البحث دراسة دور إدارة المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) في تحسين جودة التقارير المالية (كمتغير تابع)، وقد تناول الباحث الخلفية النظرية لمتغيرات البحث ، وقد قام الباحث في ضوء الهدف الرئيسي للبحث وفروضه بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات مرتبطة باتخاذ القرارات المرتبطة بالشركات نظراً لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية في مجال البحث، وذلك بهدف استبيان آرائهم عن دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية، وتتمثل فئات الدراسة ( فئة المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة - فئة المحللين الماليين بشركات السمسرة - فئة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك)، حيث كان حجم العينة (٢٥٠) قائمة، وجاءت القوائم الصالحة للتحليل بواقع (١٨٤) قائمة بمعدل استجابة (٧٣.٦%)، وقد خلصت نتائج البحث الى أن ادارة المراجعة الداخلية لها تأثيراً إيجابياً في تحسين جودة التقارير المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، جودة التقارير المالية.

**Abstract**

The research aimed to study the role of the internal audit department (as an independent variable) in improving the quality of financial reports (as a dependent variable), and it dealt with the theoretical background of the research variables, The study categories are (the category of internal auditors of companies listed on the stock exchange - the category of investors and financial analysts in brokerage companies - the category of employees investment funds in banks), The sample size was (250) lists, and the lists valid for analysis were (184) lists with a response rate of (73.6%), The results of the research concluded that the internal audit department has a positive impact on improving the quality of financial reports.

**Keywords:** internal audit, quality of financial reports.

## القسم الأول: الإطار النظري للبحث

### ١/١ المقدمة ومشكلة البحث:

تعتبر التقارير المالية واحدة من أهم المنتجات في النظام المحاسبي، والذي يحاول توفير المعلومات اللازمة للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية وتقييم ربحية وأداء المنشآت الاقتصادية (Mohammadi,2014, p 104)، وتقدم التقارير المالية معلومات إلى الأطراف الخارجية ليتمكنوا من اتخاذ قراراتهم الاستراتيجية بفاعلية وفي الوقت المناسب، ويجب التأكد من صحة تلك التقارير قبل نشرها، للتأكد من أن عملية إعداد التقارير المالية تتماشى مع المعايير المحاسبية الحالية، ويعتبر إعداد التقارير المالية للشركات جزءاً مهماً من أنشطة أسواق رأس المال من أجل تطبيق مبدأ الشفافية، حيث يقوم المساهمون والمستثمرون بالمطالبة بمعلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب، حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم الاستراتيجية وحتى يتعرفون على التغيرات الأساسية في الشركة، وحتى يتمكنوا من حساب حصصهم من عائدات الشركة (Elaoud and Jarboui,2017, p617)، ويتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية في توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات بشأن الاستثمار والائتمان والقرارات المماثلة (Houcine,2017, pp. 3:4).

وتعد المراجعة الداخلية (Internal audit) أحد آليات حوكمة الشركات (Corporate Governance)، والتي تعمل على الحد من التلاعب بالمعاملات المحاسبية والتي ينتج عنها قوائم مالية مضللة، وذلك لأن المراجعة الداخلية تمثل نشاطاً تقييمياً مستمراً خلال السنة المالية، خاصة إذا التزمت بالمعايير المهنية التي تصدرها الهيئات المهنية للمراجعة الداخلية والتي من شأنها زيادة جودة تلك المراجعة، حيث تمكن المراجعة الداخلية من اكتشاف الغش في القوائم المالية (شابون، ٢٠١٦، ص ٤)، وتعتبر المراجعة الداخلية من أهم الآليات الرقابية التي يمكن الاعتماد عليها في مواجهة الإدارة الحقيقية للأرباح، حيث أكد نطاق عمل المراجعة الداخلية والمحدد في المعايير المهنية للمراجعة الداخلية والتي أصدرها معهد (IIA) على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بمتابعة عمليات المنشأة، للتأكد من جدوى مساهمتها في تحقيق أهداف المنشأة، ولأن عملية التلاعب بالتقارير المالية لا يخرج عن كونه اتخاذ قرار إداري بصورة انتهازية للتأثير على رقم الأرباح الذي سيتم الإقرار عنه في القوائم المالية، فيجب على المراجعة الداخلية التحقق من جدوى هذه القرارات والتأكد من اتساقها مع أهداف الشركة (علي، ٢٠١٧، ص ٣)، وعلى الرغم من أن دور المراجعة الداخلية كعامل أساسي

لتحقيق الحوكمة قد أهمل لفترة طويلة من الزمن، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبح ينظر إليها في الوقت الحالي على أنها أداة مهمة من أدوات الحوكمة تقدم منافع جيدة للشركات، وقد أكد على ذلك معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)، حيث توجد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات وهي " مجلس الإدارة، ولجان المراجعة، و المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية " (مبارك، ٢٠٠٩، ص ٥٩٣)، وقد عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المراجعة الداخلية بأنها " نشاط رقابي مستقل، وموضوعي، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة تزيد من فاعلية المنشأة، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة من خلال تحسين فاعلية إجراءات كل من إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات "، كما ان تلك الانهيارات التي حدثت في البنوك والشركات في الدول المتقدمة أدت الى ضعف ثقة المستثمرين في التقارير المالية مما استدعى ضبط وتحقيق وقياس جودة التقارير المالية لإعادة الثقة والمصداقية (يوسف، ابراهيم، ٢٠١٦، ص ١٠٨١).

ومما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في محاولة الاجابة على السؤال الآتي:

" ما هو دور إدارة المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية؟ "

### ٢/١ هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى قياس وتفسير العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في الشركات، كما يهدف الى القيام بعمل استبيان للتعرف على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية.

### ٣/١ أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من أهمية جودة التقارير المالية والتي تصبح من القضايا الأكثر إلحاحاً على الباحثين كلما تفجرت الأزمات المالية، أو توافرت مؤشرات على وجودها، وكلما اقتضت حماية مصالح مستخدمي التقارير المالية، وحماية أموالهم، وترشيد قراراتهم، وتقديم معلومات محاسبية على درجة كبيرة من الجودة.

كما يساهم البحث نحو توجيه الاهتمام نحو أهمية دور المراجعة الداخلية في تقييم مدى جدوى القرارات الإدارية المتخذة داخل الشركة، ويساهم في تطوير المراجعة الداخلية وزيادة ثقة اصحاب المصلحة فيها، وزيادة ملائمة معلومات القوائم المالية، كما يساعد في العمل على زيادة جودة التقارير المالية والحد من تضارب المصالح، وحماية اصحاب المصلحة في البيئة المصرية.

#### ٤/١ منهج البحث

يعتمد هذا البحث على كلاً من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي كما يلي:

- الجانب النظري:

يعتمد الباحث في هذا الجانب على استقراء وتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة ومعايير المراجعة الداخلية، وبيان أهم النتائج التي توصلت إليها، وذلك للوصول الى بناء إطار متكامل لتوضيح دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال الاعتماد على المراجع والكتب والدوريات والابحاث العلمية في مجال المراجعة.

#### • الجانب التطبيقي:

يعتمد الباحث في هذا الجانب على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية للوصول الى دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من العاملين بإدارات المراجعة الداخلية والعاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك والعاملين بشركات السمسرة، وذلك للوقوف على آرائهم والاستفادة منها لاختبار صحة الفروض سعياً لتحقيق أهداف البحث.

#### ٥/١ حدود البحث:

- يقتصر هذه البحث على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، دون التعرض لمتغيرات أخرى إلاً بالقدر الذي يساعد على تحقيق أهداف البحث.
- لن يتناول الباحث الجوانب المختلفة لإدارة الأرباح إلاً بالقدر الذي يخدم هدف البحث.
- لن يتناول الباحث عملية الحوكمة إلاً بالقدر الذي يخدم هدف البحث.

## ١ / ٦ خطة الدراسة

- القسم الاول: الإطار العام للدراسة.
- القسم الثاني: الخلفية النظرية لمتغيرات البحث واشتقاق الفروض.
- القسم الثالث: الدراسة الميدانية
- القسم الرابع: نتائج وتوصيات ومراجع البحث.

## القسم الثاني: الخلفية النظرية لمتغيرات البحث واشتقاق الفروض.

## ١/٢ الإطار الفكري للمراجعة الداخلية من منظور محاسبي ومهني

## ١- ١/١/٢ مفهوم المراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل وموضوعي واستشاري يؤدي الى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، وتحقيق أهدافها، من خلال إتباع نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات كل من إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة " .

## ٢/١/٢ أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

يمكن القول بأن أهداف المراجعة الداخلية كثيرة ومتنوعة، وتختلف باختلاف حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات إدارة المنشأة من إدارة المراجعة الداخلية، ويمكن تلخيص أهم أهدافها كما يلي: (قرامل، ٢٠١٨، ص٢٦؛ البجيري، ٢٠١٦، ص٣٢)

- القيام بإجراءات فحص خاصة بحماية الأصول من السرقة أو سوء الاستعمال أو الاختلاس والوقاية من وقوع خسائر.
- التأكد من دقة البيانات ومصداقية المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات بالمنشأة، كذلك البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات.
- زيادة قيمة المنشأة عن طريق تقديم خدمات استشارية لكافة المستويات الإدارية، وتحسين كفاءة عمليات المنشأة وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ استراتيجيات المنشأة.
- إبلاغ الهيئات المسؤولة عن مدى الالتزام بالخطط والسياسات والقوانين والأنظمة المعمول بها.
- القيام بتقييم فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعملية حوكمة الشركات.

### ٣/١/٢ المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأطراف الرئيسية في حوكمة الشركات، حيث تركز عملية الحوكمة على أربعة أطراف رئيسية وهي الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعة الخارجية، والمراجعة الداخلية (العشماوي، ٢٠١٤، ص٤)، وعلى الرغم من أن قانون Sarbanes Oxley عام ٢٠٠٢ لم يتناول بالتحديد دور عملية المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة إلا أن زيادة الأدوار المطلوبة من أطراف الحوكمة الأخرى (الإدارة، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة) أدت إلى زيادة دور المراجعة الداخلية (غنيم، ٢٠١٦، ص٢٢٢).

وتعتبر المراجعة الداخلية مصدر المعلومات لأطراف الحوكمة الأخرى، حيث يتم استخدامها في الإشراف على حوكمة الشركات وتحسين جودتها، وتساهم في دعم عملية الحوكمة من خلال تقييم العمليات والإجراءات الإدارية وتصميم هيكل الرقابة الداخلية (عبد الجواد، ٢٠١٨، ص٢٠). كما تعمل المراجعة الداخلية على تحقيق جودة حوكمة الشركات، وتعمل حوكمة الشركات على تعزيز دور المراجعة الداخلية (Bilal et al. 2018, p260).

### ٤/١/٢ المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه إلى لجنة المراجعة وإدارة المنشأة، وبذلك تصبح المراجعة الداخلية شريك أساسي في تطوير هيكل الرقابة الداخلية، ويندرج ذلك تحت الوظائف الاستشارية للمراجعة الداخلية (عبد الجواد، ٢٠١٨، ص١٤)، ويتوقف وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على مدى وجود إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بأداء أنشطتها بشكل جيد، فإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية ضعيفة، فلن يؤدي ذلك إلى وجود نظام رقابة داخلية قوي (شابون، ٢٠١٦، ص٧٣).

### ٥/١/٢ دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر (Risk management)

أدت الأزمة المالية العالمية إلى بعض النتائج، منها زيادة الاهتمام باستراتيجية إدارة المخاطر، مما أدى إلى زيادة دور المراجعين الداخليين في تحسين أداء الشركات في إدارة المخاطر، وعليهم أن يقوموا بالتأكد من أن الإدارة العليا قد قامت بالتعامل مع المخاطر ووضع الضوابط الرقابية اللازمة لمواجهتها للوصول بالمخاطر إلى الحد المقبول (شابون، ٢٠١٦، ص٦٥)، كما أوضح معهد المراجعين الداخليين بأن الدور الرئيسي لأنشطة المراجعة الداخلية هو تأكيد موضوعي إلى الإدارة

عن فعالية أنشطة إدارة المخاطر، وأنها تدار بطريقة مناسبة وان نظم الرقابة الداخلية تعمل بفعالية ويقوم المراجعين الداخليين بتقديم النصائح والاستشارات لتحسين إدارة المخاطر والرقابة عليها (السجيني وآخرون، ٢٠١٦، ص١٦٤).

#### ٦/١/٢ معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن (IIA):

تهدف المعايير الى تحديد المبادئ الاساسية التي تمثل ممارسة المراجعة الداخلية، وتوفير إطار لتنفيذ وتدعيم مجموعة واسعة من خدمات المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة للشركات، ووضع أساس لتقييم أداء خدمات المراجعة الداخلية، وتحسين وتفعيل العمليات التنظيمية والتشغيلية (IIA.2016,p2).

#### أولاً: المجموعة الأولى وتختص بمعايير الصفات:

تناولت هذه المجموعة النظام الأساسي والخصائص التي يجب توافرها في المنشآت والأفراد الذين يؤدون خدمات المراجعة الداخلية كما يلي وفقاً (IIA, 2016):

**معيار الغرض والسلطة والمسئولية:** يشير الى ضرورة تحديد الغرض والسلطة والمسئولية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بشكل رسمي في ميثاق المراجعة الداخلية.

**معيار الاستقلال والموضوعية:** يشير الى ضرورة أن تكون أنشطة المراجعة الداخلية مستقلة، كما يجب على المراجع الداخلي أن يكون موضوعي في أداء مهامه.

**معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة:** يشير الى ضرورة أداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة ومهارة وعناية مهنية مناسبة.

**معيار (ضمان الجودة وبرامج التحسين):** يشير الى ضرورة قيام المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية بتطوير برنامج ضمان الجودة والتحسين.

#### ثانياً: المجموعة الثانية وتتعلق بمعايير الأداء:

تتضمن تلك المجموعة سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA) والتي تتناول وصف طبيعة خدمات المراجع الداخلي، وتحديد معايير الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء لهذه الخدمات، وتأخذ هذه المجموعة مسلسل أرقام ٢٠٠٠ وفقاً (IIA.2016) كما يلي:



**معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:** يشير الى ضرورة قيام مدير المراجعة الداخلية بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

**معيار طبيعة عمل المراجعة الداخلية:** يشير الى قيام نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والمشاركة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة.

**معيار تخطيط مهام المراجعة الداخلية:** يشير الى ضرورة أن يطور ويوثق المراجعون الداخليون خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة الداخلية.

**معيار أداء مهام المراجعة الداخلية:** يشير الى قيام المراجعين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يقومون بأدائها.

**معيار توصيل النتائج:** يشير الى قيام المراجعين الداخليين بتوصيل نتائج اداء المهمة، والآراء والتوصيات بشكل مناسب.

**معيار متابعة التقدم:** يشير الى أن يضع ويحتفظ مدير المراجعة الداخلية بنظام لمتابعة التصرف في النتائج التي تم توصيلها للإدارة.

**معيار قبول الإدارة للمخاطر:** يشير الى ضرورة التأكد من قبول الإدارة لمستوى مخاطر أعلى من المستوى الذي تتحمله المنشأة، وهنا يجب عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة للوصول الى حل مقبول.

## ٧/١/٢ أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية

أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA) لأربعة مبادئ لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية وقواعد السلوك الأخلاقي تتمثل في النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة كما يلي: (البحيري، ٢٠١٦، ص٣٧) (Rahahle, 2017, p42)، (Tsegaye, 2018, p15)

**النزاهة:** تؤدي نزاهة المراجعين الداخليين إلى إرساء اسس الثقة واللازمة لكي يتم الاعتماد على أحكامهم وآرائهم

**الموضوعية:** لا بد للمراجعين الداخليين ان يأخذوا في الحسبان اعلى مستويات الموضوعية في جمع وتقييم والإبلاغ عن أي معلومات ذات صلة بالعمل الذي يقومون بفحصه

**السرية:** يجب على المراجعين الداخليين احترام قيمة وخصوصية المعلومات التي تقع تحت أيديهم، وعليهم عدم الكشف عنها دون اذن او تصريح مناسب الا في حالات الربط القانوني والكشف المهني

**الكفاءة المهنية والعملية:** يجب على المراجعين الداخليين استخدام المهارات والمعارف والخبرات اللازمة عند القيام بخدمات المراجعة الداخلية، ويجب على المراجعين الداخليين اتباع المعايير المهنية الدولية للمراجعة الداخلية، والعمل على تحسين وتطوير مهاراتهم وجوده خدماتهم وفعاليتهم

### ٨/١/٢ عوامل تدعيم جودة المراجعة الداخلية

من خلال استقراء المعايير والدراسات السابقة المتعلقة بفعالية المراجعة الداخلية يمكن استنباط أهم العوامل التي تساهم في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية وتتمثل فيما يلي:

#### ١/٨/١/٢ الاستقلال والموضوعية

يقصد بالموضوعية تمتع قسم المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا ودون تحيز، وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعة الداخلية على لعب دور فعال في حوكمة الشركات والتأثير على جودة التقارير المالية للمنشأة، فكلما اتصفت المراجعة الداخلية بالموضوعية، كلما كان لديها المقدرة على اكتشاف ممارسات الإدارة الخاصة بالتلاعب في التقارير المالية والحد منها (مبارك، ٢٠٠٩، ص ٦١٥).

ولكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والأقسام الأخرى دون خوف أو حرج، يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري داخل الشركة، ومن المتعارف عليه أن المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى المسئول الأول بالشركة أو إلى لجنة المراجعة (مبارك، ٢٠٠٩، ص ٦١٥).

#### ٢/٨/١/٢ الكفاءة المهنية

أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى ضرورة توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لدى المراجعين الداخليين لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية، فكلما زادت المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين كلما زادت قدرتهم على اكتشاف أساليب الإدارة المستخدمة في إدارة الأرباح (مبارك، ٢٠١١، ص ١٨١). وبالتالي يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للقيام بمهامهم وبمسئولياتهم، وتعتبر الكفاءة المهنية من أهم عوامل تحقيق فعالية المراجعة الداخلية، فعامل الاستقلال والموضوعية فقط ليس كافياً لتحقيق فاعلية المراجعة الداخلية، ولكن يجب على المراجعين الداخليين أن يتمتعوا بقدرٍ كافٍ من الكفاءة المهنية، والتي تمكنهم من القيام بمهامهم على الوجه الأمثل (علي، ٢٠١٧، ص ٦٣).

## ٣/٨/١/٢ جودة تنفيذ المهام

لابد للمراجعين الداخليين القيام بمهامهم بمستوى عالي من الجودة لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية، فالإستقلال والموضوعية وتمتع المراجعين بالكفاءة المهنية، غير كافي لتحقيق جودة المراجعة الداخلية إذا لم يقوم المراجعون الداخليون بأداء المهام الموكلة إليهم بمستوى عالي من الجودة (علي، ٢٠١٧، ص٦٥).

## ٤/٨/١/٢ الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية

لاقى الإتجاه الخاص بإسناد المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي، الكثير من التأييد، وإتجهت الكثير من المنشآت نحو الحصول على الخدمات التي تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال الإستعانة بمراجعين خارجيين للحصول على الخدمات التي تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تحسين جودة الأداء لوظائف المراجعة الداخلية، كما يؤدي الى تقليل التكاليف بالمنشآت (غنيم ، ٢٠١٦، ص٢١٥؛ فراج، ٢٠١٤، ص١٦٦) وتزيد استقلالية المراجعين الداخليين عندما يتم أداء مهام المراجعة الداخلية بواسطة مصدر خارجي، كما يؤدي ذلك أيضاً الى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في صدق تلك القوائم ( عبدالهادي، ٢٠٠٨، ص ٢٦٥).

## ٩/١/٢ واقع مهنة المراجعة الداخلية في ظل البيئة المصرية

باستقراء الممارسة العملية للمراجعة الداخلية كمهنة في مصر، يتضح أن مصر ليست لديها هيئة أو مؤسسة مستقلة خاصة بالمراجعة الداخلية (El-Tahan,2016,p27)، حيث أنه لا يوجد بمصر حتى الآن تنظيم للمراجعة الداخلية يحدد شروط مزاوله مهنة المراجعة الداخلية، ويمنح ترخيص مزاوله المهنة للمراجع الداخلي؛ بمعنى أن المراجعة الداخلية في مصر مجرد وظيفة وليست مهنة، وقد أدى عدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر إلى التقليل من أهمية دور المراجعة الداخلية وعدم تحقيقها لأهدافها، خاصة الأهداف غير التقليدية لها.

وفيما يتعلق بالوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية في مصر فإن معظم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ليس لديها إدارة مستقلة تنظيمياً للمراجعة الداخلية، وبعض الشركات تكون فيها إدارة المراجعة الداخلية تابعة للمدير المالي أو لرئيس الحسابات، وفي شركات أخرى تكون تابعة إلى لجنة المراجعة، ويرجع هذا الاختلاف إلى عدم وجود تنظيم مهني يحدد الوضع التنظيمي الأمثل لإدارة المراجعة الداخلية بما يحقق لها الموضوعية والاستقلال. (شحاته، ٢٠١٣، ص٦٤٢:٦٤١)،

كما لا تحتوي القوانين التي تنظم الشركات في مصر على مواد تلزم الشركات بالحفاظ على وظيفة المراجعة الداخلية، كما ان الحفاظ على وظيفة المراجعة الداخلية مازال طوعاً وليس إلزامياً، ومن ثم فإن التركيز على هذه الوظيفة في مصر ما زال ضعيفاً (El-Sayed Ebaid,2011,p115-116).

ويضاف لما سبق ان عدم وجود جهة مهنية مسؤولة تعمل على تنظيم عمل المراجعة الداخلية وما ترتب عليه من عدم وجود معايير وإرشادات ودستور أخلاقيات يلتزم به المراجعين الداخليين 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 (عبدالوهاب وآخرون ، ٢٠١٧، ص ٢٣١).

**وبذلك يمكن الوقوف على واقع المراجعة الداخلية في البيئة المصرية فيما يلي:**

- عدم وجود إطار لتنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر لينظم ويراقب مهام المراجعة الداخلية وأدوارها المختلفة، على غرار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)؛ وبالتالي يوجد ما يسمى بفجوة التنظيم المهني (شحاته، ٢٠١٣، ص٦٤٧).
- عدم وجود شروط لمهنة المراجعة الداخلية أو ترخيص لمزاولة مهنة المراجع الداخلي، فلا توجد معايير مهنية مصرية ملزمة، وكذلك لا يوجد ميثاق للأخلاقيات يرشد المراجعين الداخليين أثناء القيام بمهامهم.
- عدم وجود إلزام صريح للشركات المصرية بضرورة إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية، كما لا يوجد إلزام للمراجعين الداخليين بالشركات المصرية بمتطلبات المراجعة الداخلية الدولية، مما يؤثر على كفاءتهم المهنية وفعالية دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المصرية.

- عدم الاهتمام بالمراجعة الداخلية، أدى الى معاناة المراجعة الداخلية من العديد من المشكلات، ووجود صعوبات تواجه تلك المهنة في الشركات المصرية، كما أدى إلى انخفاض فعالية المراجعة الداخلية وعدم القدرة على تحقيق أهدافها في البيئة المصرية (سليمان، ٢٠١٤، ص١٤٣:١٤٤).
- تركز المراجعة الداخلية في الشركات المصرية على أداء الأدوار التقليدية (المراجعة المالية، مراجعة مدى الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة)، دون الانخراط في الأدوار الحديثة (إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة).
- عدم فعالية المراجعة الداخلية في الشركات المصرية فيما يتعلق بدورها في إدارة المخاطر، وقد أوضحت البحث أن الأسباب الكامنة وراء ذلك تتمثل في ضعف التأهيل المهني للمراجعين الداخليين، وضعف الدعم الإداري والتسهيلات والإمكانيات المتاحة لإدارات المراجعة الداخلية، وكذلك عدم وجود ميثاق عمل يساعد المراجعين الداخليين على أداء مهامهم (سمر، ٢٠١١، ص٣٨٧).
- مما سبق يخلص الباحث إلى هناك قصور في تطبيق حوكمة الشركات في مصر، وذلك لوجود قصور في الاهتمام بالمراجعة الداخلية والتي تعد أحد آليات حوكمة الشركات، كما أن ذلك القصور سوف يقوض أي مجهودات يتم القيام بها لمكافحة الفساد المالي والإداري في مصر.

## ٢/٢ ماهية جودة التقارير المالية

### ١/٢/٢ مفهوم جودة التقارير المالية

لا يوجد تعريف متفق عليه لجودة التقارير المالية، حيث غالباً ما يتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال تقييم جودة المعلومات المحاسبية الواردة بها، وبالتالي يختلف مفهوم الجودة باختلاف كلاً من احتياجات مستخدمي هذه التقارير ووجهات نظر منتجي هذه التقارير (عبد القادر، ٢٠١٧، ص٧٠٦). فمن الصعب الاتفاق على تعريف محدد يعرف جودة التقارير المالية تعريفاً شاملاً وقاطعاً، فقد عرفها البعض بأنها جودة الإفصاح وعرفها البعض الآخر بأنها جودة المعلومات المحاسبية، ولكن الفكر الحديث يشير الى التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام، لأن جودة التقارير المالية تتوقف على وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية، فالمستخدم النهائي هو الفصيل في الحكم على مدى جودة تلك التقارير (المدبولي، ٢٠١٦، ص٧٩٩).

مما سبق يمكن للباحث القول بأن اختلاف الباحثين حول مفهوم جودة التقارير المالية لا يعتبر تعارض في الاتجاهات ولكن هي تعريفات جزئية يمكنها ان تكون مفهوم شامل لجودة التقارير المالية، كما ان هذا الاختلاف يعتبر أمر طبيعي، لان جودة التقارير يتم تقييمها بمدى قدرتها على تحقيق فائدة للمستخدمين ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة.

## ٢/٢/٢ أهداف التقارير المالية

يتمثل الهدف الرئيسي من اعداد التقارير المالية فيما يلي:

- توفير المعلومات والبيانات المالية بجودة عالية، مما يؤثر ايجابياً على كفاءة الاسواق المالية وقرارات الاستثمار والائتمان وتخصيص الموارد، ولا شك ان هذا يصب في مصلحة المستثمرين وغيرهم من الاطراف المرتبطة بالمنشأة (يوسف،ابراهيم، ٢٠١٦، ص١٠٨٦).
- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين في اسواق رأس المال وتزويدهم بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، ويتم تقديمها الى المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم من اصحاب المصالح لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بالاستثمار ( Mahdavikhou and Khotanlou, 2011, p2093).
- توفير معلومات مالية وغير مالية عن الوضع المالي ونتائج الاعمال، كما تظهر تلك البيانات نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها (الشريف، ٢٠١٧، ص١٤٤).
- تمثل اداة الاتصال الرئيسية بين الادارة ومستخدمي التقارير المالية، حيث يمكن للمستخدمين من خلالها معرفة الموقف المالي للشركة ومقدار التغير فيه، وكذلك تقوم بتوضيح مصادر التمويل، مما يساعد في تقييم أنشطة الشركة المتعلقة بالتمويل والاستثمار وطريقة استغلال الموارد الخاصة بها.
- تعمل على تعزيز الكفاءة الكلية للسوق المالية، وتزيد من قدرة المستثمرين على معرفة الحالة الحقيقية للاقتصاد في الوقت المناسب لتجنب حدوث تأخر الاستجابة وحدث حالة من الركود (Bertomeu and Magee, 2011, p211)

- تؤدي الى توقع حدوث الازمات المالية من خلال حصر المخاطر والعمل على تجنب وقوعها، كما انها تمكن اعضاء مجلس الادارة من تحسين القيمة للمساهمين وبالتالي النقاء المصالح بين المديرين والمستثمرين (على، ٢٠١٣، ص٦٠).

### ولكي تتحقق جودة التقارير المالية لا بد من تحقيق التالي: (حسن، ٢٠١٧، ص١٦)

**جودة صياغة التقرير:** ويقصد به توصيف البيانات المدرجة بالتقارير بشكل جيد حيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب ذلك توافر خاصية الوضوح. **جودة محتوى التقرير:** ويقصد بها دقة البيانات وتوافر القيم الصحيحة وخلوها من الاخطاء الجوهرية، ويتطلب ذلك توافر كلاً من الدقة والاكتمال والشمول.

**جودة عرض التقرير:** ويقصد بها الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة ومتسقة بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربعة خصائص هي الاتساق أو الثبات، والحياد، والتوقيت المناسب، والشفافية.

### ٣/٢/٢ العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية.

#### ١/٣/٢/٢ المعايير المحاسبية المطبقة في الشركات

تعتبر معايير المحاسبة المطبقة من أهم العوامل التي تؤثر في جودة التقارير المالية (قربيل، ٢٠١٨، ص١٩١). فالمعايير هي التي تحدد القواعد التي تتم بها عمليات القياس والعرض والافصاح لعمليات الشركة وللأحداث المالية ولأدائها ومركزها المالي، فأى قصور في تلك المعايير سوف يؤدي الى قصور في جودة التقارير المالية، ولذلك فإن تطبيق المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية تؤدي الى انتاج تقارير مالية تقيس وتعصح عن الاحداث المالية بكل صدق وتكون معبرة بشكل دقيق عن الأحداث المالية وعن المركز المالي للشركة (على، ٢٠١٣، ص٧٩).

#### ٢/٣/٢/٢ العوامل النظامية

يتأثر التطبيق الفعلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الى حد كبير بالعوامل النظامية الموجودة في الدولة المطبقة لهذه المعايير، فتلك العوامل النظامية هي التي تحكم النشاط الاقتصادي في كل دولة، وقد يؤدي ذلك الى اختلاف تطبيق تلك المعايير من دولة لأخرى، وينتج

عن تلك الاختلافات تباين في جودة التقارير المالية لكل دولة، فهذه العوامل النظامية هي التي تحدد بشكل كبير مسؤوليات معدي التقارير المالية ومسئوليات المراجعين تجاه الاطراف المستفيدة من هذه التقارير (على، ٢٠١٣، ص٨١).

### ٣/٣/٢/٢ دوافع الادارة

لوحظ أن معظم الفضائح المالية وعمليات الاحتيال والتلاعب التي يتم ارتكابها في البيانات المحاسبية تتم من قبل الادارة، واستخدموا لارتكاب هذه الافعال العديد من الطرق وقدموا معلومات مضللة (Rahman and Hasan, 2019, p13)، وتعد المرونة في استخدام البدائل المحاسبية، والتقديرات المحاسبية المتاحة، وهيكله العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية فرص متاحة امام الادارة لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها واهدافها الشخصية على حساب أصحاب المصالح، وهو ما يقلل من جودة التقارير المالية (مليجي، ٢٠١٤، ص٩). فالدوافع الادارية عامل مهم ومؤثر في جودة التقارير المالية، فالإدارة ترغب في المقام الاول الى تعظيم منافعها الشخصية (محمد، ٢٠١٦، ص٩٠).

### ٤/٣/٢/٢ المراجعة الخارجية

لابد من التحقق من صحة التقارير المالية المعدة بواسطة الادارة وتقييم مدى صدقها وتعبيرها عن الواقع الاقتصادي ونتائج الاعمال والمركز المالي للشركة بشكل سليم، ويتم هذا التحقق عن طريق الاستعانة بالمراجع الخارجي لما يمتلكه من خبرات ومهارات تمكنه من القيام بهذه المهمة (محمد، ٢٠١٥، ص١٩٢). حيث أن جودة عملية المراجعة وكفاءة واستقلال المراجع الخارجي تحد من التلاعب في التقارير المالية، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي، وهو ما ينعكس ايجابياً على جودة التقارير المالية (قاسم، ٢٠١٧، ص١١٩).

### ٥/٣/٢/٢ الحوكمة

ان تفعيل الحوكمة يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية وزيادة ثقة الجمهور بها (فراج، ٢٠١٠، ص١٥٤). كما ان الالتزام بتطبيق ضوابط ومعايير حوكمة الشركات سوف يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية (ملو العين، مليجي، ٢٠١٢، ص١٣٥). حيث اشارت العديد من الدراسات الى أن هناك تأثيراً ايجابياً لآليات الحوكمة على زيادة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية



(الطويل، ٢٠١٦، ص٢٩٨). حيث ان حوكمة الشركات تسعى الى تحقيق توزيع في السلطات والمسئوليات بين الاطراف ذوي العلاقة والاطراف الاخرى التي تزاوول اعمالها من خلال المنشأة في محاولة لمنع التجاوزات، وذلك بوضع الضوابط التي تحكم اداء كل طرف داخل الوحدة الاقتصادية الواحدة، وان أحد اهداف تطبيق حوكمة الشركات هو زيادة جودة التقارير المالية (على، ٢٠١٦، ص٧٣).

### ٦/٣/٢/٢ هيكل الملكية

إن طبيعة ملكية الشركات في الوقت الراهن وخاصة الشركات المساهمة والتي يكون بها انفصال في الملكية عن الادارة، أدت الى ظهور مشاكل عديدة يطلق عليها مشاكل الوكالة، تلك المشاكل تتركز في ان الادارة تسعى الى تحقيق مصالحها ولو على حساب الملاك وحملة الاسهم، حيث تستخدم صلاحيتها في تحقيق منفعتها الشخصية (على، ٢٠١٦، ص٧٢).

### ٧/3/٢/٢ أخلاقيات الأعمال

أصبحت الصلة بين الأخلاقيات ونجاح الأعمال أكثر وضوحاً، حيث تم إدراك أن الشركات يجب أن تتماشى مع اهتمامات المجتمع (المسئولية الاجتماعية) إذا ارادت النجاح في مواجهة المنافسة والاستمرار في النمو والازدهار، فالشركات الناجحة تعمل على دمج أخلاقيات الأعمال في عملية صنع القرارات وجميع الجوانب الاستراتيجية الالتزام الأخلاقي ضروري لاستمرار الاعمال التجارية، كما أن الشركات ذات المستوى العالي من الالتزام الاخلاقي تعكس تدفقات نقدية تشغيلية مستقبلية أفضل، كما تعكس جودة التقارير المالية المفصح عنها (خليل، ٢٠١٨، ص٣٤)، فالإجراءات غير الاخلاقية التي تقوم بها الادارة غالباً لا تؤدي الى انتهاك القوانين، فعادةً ما يسمح القانون بمستوى معين من المرونة عند القيام بعملية اعداد التقارير المالية، وهذه هي الفرصة المتاحة امام الادارة لارتكاب الاعمال غير الاخلاقية، وتعول الشركات هنا على الجانب الاخلاقي، فالالتزام الاخلاقي يؤثر على الطريقة التي تدار بها الشركة (Choi and Pae, 2011, p405).

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن العوامل السابقة تؤثر في جودة التقارير المالية مجتمعة أو منفردة، كما أن التقارير المالية ذات الجودة العالية هي منتج ذو أهمية لكافة الاطراف، ولن يتحقق الا بتضافر جهود كل الاطراف المعنية بتلك التقارير.

## ٣/٢/٢ العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية

سيقوم الباحث في هذا الجزء باستعراض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث لبيان العلاقة بينهم، حيث أن هناك عدة دراسات عربية وأجنبية تناولت هذه العلاقة مثل (مبارك، ٢٠١١) والتي توصلت الى وجود علاقة عكسية ذات تأثير غير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية وبالتالي تتفق مع نتائج دراسة (مليجي، ٢٠١٣) و دراسة (شابون، ٢٠١٦)، كما توصلت دراسة (Lin, et al., 2011) أن أنشطة المراجعة الداخلية أكثر قدرة على منع الأخطاء بالقوائم المالية، وذلك بالمقارنة بقدرتها على اكتشافها، وأن هناك علاقة إيجابية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة الأرباح، كما أن قدرة المراجعين الخارجيين في الكشف عن الأخطاء في القوائم المالية تزيد عندما يتم تنسيق جهودهم مع إدارة المراجعة الداخلية. دراسة (Mohamed, et al., 2012) اشارت الى ان كفاءة المراجعة الداخلية تساعد في تحقيق كفاء عملية المراجعة الخارجية في الشركة وتساعد في تقليل رسوم عملية المراجعة الخارجية، دراسة (حافظ، ٢٠١٢) توصلت الى أن وظيفة المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في مشاركة الإدارة في اختبار إجراءات الرقابة الداخلية، كما تم التوصل الى افتقار البيئة المصرية لقاعدة بيانات تنظم عمل المراجعين الداخليين، كما انتقدت عدم وجود معهد مصري للمراجعين الداخليين ينظم عمل مهنة المراجعة الداخلية، ويعمل على تحسين أدائه، كما توصلت الى تزايد دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في ظل الحوكمة، دراسة (الجمال، تركي، ٢٠١٤) وأظهرت ارتباط جودة المراجعة الداخلية عكسياً مع إدارة الأرباح، وقدرة المراجعة الداخلية على اكتشاف حالات التلاعب والاحتيال المالي في القوائم المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية والاهتمام بوظيفة المراجع الداخلي وزيادة الشفافية حولها من خلال الاهتمام بتقارير المراجعة الداخلية، كما توصلت دراسة (Laković, et al., 2016) الى أن الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين والتكامل مع عملية المراجعة يساعد في زيادة جودة التقارير المالية، كما توصلت دراسة (محمد، خليل، ٢٠١٧) أن المراجعة الداخلية تساهم في قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف، و تساهم الحوكمة المصرفية الجيدة على توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدي الى مكافحة الفساد وخفض تكلفة رأس المال وجذب مصادر تمويل أكثر، كما تؤثر المراجعة الداخلية في ظل الحوكمة المصرفية على تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبة و التقارير المالية، والتأكد

من أن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع، وتساهم الحوكمة المصرفية بدورها في تقييم وتنظيم نظم الرقابة الداخلية بشكل إيجابي مما يؤدي الي تحسين جودة الأرباح. كما تساهم الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على تقليل مخاطر المراجعة المصرفية وتحسين جودتها، وتساعد الرقابة الداخلية في حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من إي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال. وتوصلت دراسة (Ogundana et.al, 2017) الى أن هناك علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين خصائص المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية. كما توصلت دراسة ( Gros, et al., 2017) الى أن جودة المراجعة الداخلية تقيد عملية ادارة الارباح في الشركات، وبالتالي يرفع من جودة التقارير المالية في تلك الشركات، كما إنها تؤدي الى تقليل رسوم اتعاب عملية المراجعة الخارجية. توصلت دراسة (عامر، عامر، ٢٠١٨) الى ان موضوعية واستقلالية المراجعين الداخليين، وكفاءة المراجعين الداخليين، ونطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر بالإيجاب على وظيفة المراجعة الخارجية، توصلت دراسة (Oussii and Taktak,2018) الى أن جودة الرقابة الداخلية مرتبطة ارتباط كبير و ايجابي بكفاءة المراجعة الداخلية، وتوصلت الدراسة الى ان المراجعة الداخلية تزيد من جودة التقارير المالية التي يتم اعدادها بواسطة ادارة الشركة. وتوصلت دراسة (السديري، فلاتة، ٢٠١٨) الى أن الارتباط الوثيق بين تطبيق أنظمة الحوكمة الجيدة وبين إدارة المراجعة الداخلية، ومدى قوة تأثير تقرير المراجع الداخلي وتوصياته في تطبيق أنظمة الحوكمة وأثره في تحسين المستوى المالي والإداري للشركات، كما كشفت دراسة (الابيارى، ٢٠١٨) مجموعة من النتائج ومنها إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية، كما كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الاعمال (الشركات المساهمة) المصرية عن ضعف موضوعية المراجعة الداخلية بها. توصلت دراسة (عبدالواحد، ٢٠١٨) الى أن جودة المراجعة الداخلية تؤثر على مستوى الافصاح المحاسبي الالكتروني، وتوصلت إلى ان هناك تأثير لكل من الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين وموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الافصاح المحاسبي الالكتروني ، وتوصلت دراسة (Al-Chahadah et.al, 2018) أن المراجعة الداخلية بكافة إجراءاتها ورقابته تلعب دوراً مؤثراً في عملية اعداد التقارير المالية في البنوك التجارية كما اوضحت الدراسة ان المراجعة الداخلية بكافة إجراءاتها ورقابته لها تأثير في انتاج بيانات مالية ملائمة وموثوقة والتي يمكن الاعتماد عليها

في عملية صنع القرار. وتوصلت دراسة (Aldi, 2020) الى أن عملية المراجعة الداخلية لها دور ايجابي وكبير في منع عملية الغش في القوائم المالية الخاصة بالشركات، وأكدت دراسة (يعقوب، والأسمري، ٢٠٢٠) أن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والازدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية المراجعة، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصداقيتها.

بينما على الجانب الاخر أشارت نتائج دراسة (Al-Shetwi et.al, 2011) وجود ارتباط ضعيف بين جودة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، كما ان نتائج دراسة (Schneider, 2013) لم تثبت أي علاقة لقوة أو ضعف المراجعة الداخلية على قرارات التلاعب بالانشطة الحقيقية، كما أشارت نتائج دراسة (عبدالوهاب وآخرون، ٢٠١٧)، و دراسة (علي، ٢٠١٧) إلى ضعف تأثير المراجعة الداخلية على مستوى الادارة الحقيقية للارباح.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكننا القول بأن هناك تعارض في نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، حيث أشارت الكثير من الدراسات الى وجود علاقة ايجابية بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، ولكن تلك النتائج تعارضت مع نتائج دراسات (Al-Shetwi et.al, 2011) و (Schneider, 2013) و (عبدالوهاب وآخرون، ٢٠١٧)، و (علي، ٢٠١٧)، ويحتاج تأكيد أو نفي هذه النتائج الى إختبار هذه العلاقة عملياً ، وهو ما ستقوم به الدراسة الحالية لحسم هذا الجدل المثار.

مما سبق وفي ضوء نتائج الدراسات السابقة، يمكن للباحث القول بوجود تأثير لإدارة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، وهو الأمر الذي يسعى الباحث إلى التحقق منه في بيئة الأعمال المصرية، من خلال اختبار فروض البحث والذي يمكن صياغتهم على النحو التالي:

**H1 : يوجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية ورفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية**

**H2 : توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.**

### القسم الثالث: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار صحة فروض البحث حول أثر دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية، ويتناول الباحث في هذا الفصل الإحصاء الوصفي لمتغيرات عينة ومجتمع الدراسة، من خلال توضيح إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي تم استخدامها في اختبار فروض البحث، وكيفية تصميم قائمة الاستقصاء، وإدخال ومعالجة البيانات، وتحديد معامل الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة، إضافة إلى توصيف عينة البحث، وفي النهاية يتم اختبار فروض الدراسة.

وبناء على ما سبق يقوم الباحث بتنظيم وتقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

١/٣: الإحصاء الوصفي لمتغيرات عينة ومجتمع الدراسة

٢/٣: تحليل النتائج واختبار فروض الدراسة

١/٣: الإحصاء الوصفي لمتغيرات عينة ومجتمع الدراسة

يسعى الباحث في هذا المبحث إلى إلقاء الضوء على الإطار العام للتحليل الإحصائي المتبع في توصيف واختبار بيانات الدراسة الميدانية، حيث يتم تحديد الإجراءات وأساليب التحليل الإحصائي الخاصة بعملية إدخال ومعالجة البيانات، إضافة إلى تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحديد الاتجاهات العامة لمتغيرات الدراسة مثل التكرار، المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المعياري، وأيضاً تحديد معامل الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة وفقاً لأسلوب ألفاك ونباخ، ويتم ذلك على النحو التالي:

١/١/٣ - أساليب وإجراءات التحليل الإحصائي

قام الباحث بإتباع العديد من الإجراءات والأساليب الإحصائية خلال المراحل المختلفة للدراسة الميدانية واختبار فروض البحث، خاصة في المراحل المتعلقة بتصميم قائمة الاستقصاء، ومرحلة إدخال ومعالجة البيانات، ومرحلة الإحصاءات الوصفية، ومرحلة اختبار الفروض البحثية، وذلك على النحو التالي:

١/١/٣ - تصميم قائمة الاستقصاء

قام الباحث في ضوء الهدف الرئيسي للبحث وفروض البحث بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات مرتبطة باتخاذ القرارات المرتبطة بالشركات نظراً لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية في مجال البحث، وذلك بهدف استبيان آرائهم عن أثر دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية، وتتمثل فئات الدراسة في:

١. **فئة المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة:** حيث أنهم على درجة عالية من الوعي بمحتويات التقارير المالية، ولما لهم من خبرة عملية في مجال المراجعة الداخلية.

٢. **فئة المحللين الماليين بشركات السمسرة:** حيث أنهم على درجة عالية من الوعي بمحتويات التقارير المالية ويتعاملون في أسهم الشركات بيعاً وشراءً، ويتاح لهم معلومات تكنهم من إجراء تحليلات جيدة، بما يمكنهم من تقييم دور إدارة المراجعة الداخلية في التأثير على جودة التقارير المالية للشركات.

٣. **فئة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك:** وتشمل العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك التجارية العاملة في مصر، لأنهم يستخدمون التقارير المالية للشركات، من أجل تقييم قدرة المقرض على الوفاء بالالتزامات قبل الموافقة على منح الائتمان.

وقد تم اختيار عينة الدراسة باستخدام أسلوب العينة الطبقية، حيث يعد هذا الأسلوب هو الأنسب إحصائياً تبعاً لطبيعة مجتمع الدراسة. حيث تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاث طبقات تمثل فئات الدراسة الثلاث، وتم اختيار عدد من المفردات من كل طبقة بشكل عشوائي، حيث قام الباحث بإعداد (٢٥٠) قائمة استقصاء، وتم توزيعهم بشكل تحكيمي على النحو التالي: عدد (١٠٠) مفردة من المراجعين الداخليين للشركات المقيدة بالبورصة، وعدد (٧٥) مفردة من المحللين الماليين بشركات السمسرة في الأوراق المالية، وكذلك عدد (٧٥) مفردة من العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك. وقد بلغ عدد الاستجابات الواردة (٢٠٠) استمارة، استبعد منها عدد (١٦) قائمة لعدم صلاحيتها بسبب عدم استكمال البيانات، وتم الاعتماد على القوائم الصحيحة الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي وعدد (١٨٤) قائمة بنسبة (٧٣.٦٪) من إجمالي عدد القوائم الموزعة، كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول إجمالي عدد القوائم الموزعة (١/٣)

فئات الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد القوائم المستبعدة	القوائم الصحيحة	
				عدد	نسبة
المراجعين الداخليين	١٠٠	٨٠	٩	٧١	٧١٪
المحللين الماليين بشركات السمسة	٧٥	٥٧	٣	٥٤	٧٢٪
العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك	٧٥	٦٣	٤	٥٩	٧٨.٦٪
الاجمالي	٢٥٠	٢٠٠	١٦	١٨٤	٧٣.٦٪

وللموافقة أو عدم الموافقة على أسئلة الاستقصاء فقد تم تصميم الأسئلة وفقاً لمقياس ليكترت **Likert Scale** الخماسي (موافق تماماً، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، وغير موافق تماماً)، وتمت عملية التصميم للقائمة للإجابة على أسئلة الاستقصاء وفقاً للعديد من المحاور على النحو التالي:

**١- المحور الأول:** يختص بقياس تأثير دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية، ويقاس هذا المحور من خلال مجموعة من الأسئلة، وذلك على النحو التالي:

١. عدم الاهتمام بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية.
٢. درجة الثقة في القوائم المالية تكون عالية عند وجود مراجعة داخلية فعالة وبالتالي يمكن توقع النتائج المستقبلية.
٣. تؤثر المراجعة الداخلية في دقة وصدق وسلامة وموضوعية التقارير المالية.
٤. تعمل المراجعة الداخلية على حماية أصول الشركة وتحسين عملياتها، حيث أنها توفر معلومات حول جوانب القوة الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
٥. تقوم المراجعة الداخلية بعمليات الفحص وإعطاء النصائح والتوصيات عن العمليات التي تتم مراجعتها إلى الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.

٦. يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
٧. تساعد إدارة المراجعة الداخلية في إعطاء معلومات محاسبية دقيقة وهذا يرجع إلى استقلاليتها داخل الشركة.
٨. توافر المؤهلات العلمية والعملية في المراجع الداخلي يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.
٩. يتمكن المراجع الداخلي من الوصول الى جميع السجلات والوثائق المناسبة لأداء واجبه القانوني دون قيود وباستقلالية مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
١٠. تساهم المراجعة الداخلية في اعطاء معلومات محاسبية ذات جودة وموضوعية عند مراجعتها للتقارير والقوائم المالية.
١١. تساعد المراجعة الداخلية الادارة والاطراف المرتبطة في اتخاذ القرارات المستقبلية.
١٢. تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة.
١٣. وجود ادارة مستقلة للمراجعة الداخلية في الشركات المرجة بالبورصة المصرية يزيد من جودة التقارير المالية وبالتالي امكانية اعتماد الاطراف الخارجية عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك الشركات.
١٤. يؤخذ بتوصيات إدارة المراجعة الداخلية في كافة النواحي المالية والمحاسبية.
١٥. تستخدم إدارة المراجعة الداخلية أساليب وإجراءات لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
١٦. تساعد المراجعة الداخلية في تقديم معلومات خالية من التحيز، وتساعد في تقديم وصفاً كاملاً للوضع المالي في الشركة.
١٧. تعمل المراجعة الداخلية على مكافحة ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين جميع الادارة واصحاب المصالح.
١٨. يتوافر لدى المراجع الداخلي فهم لطبيعة عمل الشركة وتحديد المخاطر المحتملة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتخصيص الأمثل للموارد.



١٩. المراجعة الداخلية يمكنها مساعدة الإدارة من خلال قيامها بمراقبة الأنشطة التي لا تستطيع مراقبتها بنفسها، وتحديد الفرص وتقليل مخاطر الغش، والتحقق من صحة التقارير المقدمة إليها.
٢٠. يقوم المراجع الداخلي بتوفير معلومات موضوعية وخالية من التحيز، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.
٢١. يقدم المراجع الداخلي المعلومات للإدارة العليا بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة نظام المعلومات.
٢٢. الشركات التي لا يوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية يصعب معرفة مدى التزامها بالقوانين واللوائح.
٢٣. يضيف وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركات مزيد من الثقة في التقارير والقوائم المالية للشركة.
٢٤. تساعد المراجعة الداخلية في سير العمليات داخل الشركة وفق السياسات والإجراءات الموضوعية.
٢٥. عدم اهتمام الإدارة بالتوصيات والنصائح التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية تزيد من احتمالية ارتكاب الغش وتحريف المعلومات المالية.
٢٦. تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابة وضغط على باقي إدارات الشركة للعمل وفقاً للوائح والقوانين وتحسين آداها.
٢٧. تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة.
٢٨. تعمل المراجعة الداخلية على زيادة قيمة الشركة عن طريق تقديم خدمات استشارية لكافة المستويات الإدارية، وتحسين كفاءة عملياتها وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ استراتيجياتها.
٢٩. يتم استخدام المراجعة في الإشراف على عملية حوكمة الشركات وتحسين جودتها، وتساهم في دعمها من خلال تقييم العمليات والإجراءات الإدارية وتصميم هيكل الرقابة الداخلية.
٣٠. يؤدي التنسيق بين المراجعين الخارجيين والداخليين إلى تقليل الخلافات بين الإدارة والمراجعين الخارجيين، وتعزيز قدراتهم على إعداد تقارير مالية جيدة وفي الوقت المناسب، وإكمال أعمال المراجعة بشكل أسرع.

٣١. تؤدي المراجعة الداخلية إلى تسهيل قيام لجنة المراجعة بدورها بطريقة فعالة، وذلك لأن أهداف المراجعة الداخلية تتماشى وتتوافق بشكل كبير مع مسئولية لجنة المراجعة في الرقابة على إعداد التقارير المالية.

### ٢/١/١/٣ - مرحلة إدخال ومعالجة البيانات:

وقد تم ترميز البيانات وتفرغها في الحاسب الآلي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) (Version 23) وذلك لكل من المتغيرات الديموغرافية والمتغيرات المستقلة والتابعة للدراسة.

### ٣/١/١/٣ - مرحلة الإحصاءات الوصفية:

قام الباحث باستخراج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بسمات مفردات عينة البحث، هذا وتتضح فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة في إطار مقياس ليكرت **Likert Scale** ذي الدرجات الخمس، والذي تم استخدامه في هذه الدراسة كما يلي:

جدول الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بسمات مفردات عينة البحث (٢/٣)

الاتجاه	الفئة
تميل الإجابات إلى غير موافق على الإطلاق.	١ - ١.٧
تميل الإجابات إلى غير موافق.	١.٨ - ٢.٥
تميل الإجابات إلى موافق إلى حد ما.	٢.٦ - ٣.٣
تميل الإجابات إلى موافق.	٣.٤ - ٤.١
تميل الإجابات إلى موافق جداً.	٤.٢ - ٥

## ١- توصيف عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي:

جدول رقم (٣/٣) توزيع مفردات عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المراجعين الداخليين		العاملين بشركات		العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
دبلوم	٢	٢.٨%	-	-	١	١.٧%
بكالوريوس	٤٥	٦٣.٤%	٣٦	٦٦.٧%	٣٦	٦١%
ماجستير	١١	١٥.٥%	٦	١١.١%	١٤	٢٣.٧%
دكتوراه	٤	٥.٦%	٦	١١.١%	٢	٣.٤%
شهادة مهنية	٩	١٢.٧%	٦	١١.١%	٦	١٠.٢%
المجموع	٧٠	١٠٠%	٥٤	١٠٠%	٥٩	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٣/٣) أن توزيع مفردات عينة المراجعين الداخليين حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (٦٣.٤%)، يليهم حملة الماجستير بنسبة (١٥.٥%)، ثم حملة الشهادات المهنية بنسبة (١٢.٧%)، ثم حملة الدكتوراه بنسبة (٥.٦%)، وأخيراً الحاصلون على دبلوم بنسبة (٢.٨%) من إجمالي مفردات عينة البحث للمراجعين الداخليين.

في حين أن توزيع مفردات عينة العاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (٦٦.٧%)، يليهم حملة الماجستير، محملة الشهادات المهنية، وحملة الدكتوراه كلهم بنفس النسبة (١١.١%)، من إجمالي مفردات عينة البحث للعاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية.

كما أن توزيع مفردات عينة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (٦١%)، يليهم حملة الماجستير بنسبة (٢٣.٧%)، ثم حملة الشهادات

المهنية بنسبة (١٠.٢%)، ثم حملة الدكتوراه كلهم بنسبة (٣.٤%)، وأخيراً الحاصلون على دبلوم بنسبة (١.٧%) من إجمالي مفردات عينة البحث لمديري الائتمان بالبنوك.

٢- توصيف عينة الدراسة طبقاً للتخصص:

جدول رقم (٥/٣) توزيع مفردات عينة البحث حسب التخصص

التخصص	المراجعين الداخليين		العاملين السمسرة		بشركات العاملين الاستثمار بالبنوك	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
محاسبة	٥٣	٧٤.٦%	٣٣	٦١.١%	٣٠	٥٠.٨%
إدارة أعمال	١٢	١٦.٩%	١٠	١٨.٥%	١٢	٢٠.٣%
علوم مالية ومصرفية	٤	٥.٦%	٩	١٦.٧%	١٠	١٦.٩%
اقتصاد	٢	٢.٨%	٢	٣.٧%	٧	١١.٩%
المجموع	٧٠	١٠٠%	٥٤	١٠٠%	٥٩	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٥/٣) أن توزيع مفردات عينة المراجعين الداخليين حسب التخصص، تشير إلى أن تخصص محاسبة يمثل نسبة (٧٤.٦%)، يليه تخصص إدارة أعمال بنسبة (١٦.٩%)، ثم تخصص علوم مالية ومصرفية بنسبة (٥.٦%)، وأخيراً تخصص اقتصاد بنسبة (٢.٨%) من إجمالي مفردات عينة البحث للمراجعين الداخليين.

في حين أن توزيع مفردات عينة العاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية حسب التخصص، تشير إلى أن تخصص محاسبة يمثل نسبة (٦١.١%)، يليه تخصص إدارة أعمال بنسبة (١٨.٥%)، ثم تخصص علوم مالية ومصرفية بنسبة (١٦.٧%)، وأخيراً تخصص اقتصاد بنسبة (٣.٧%) من إجمالي مفردات عينة البحث للعاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية.

كما أن توزيع مفردات عينة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك حسب التخصص، تشير إلى أن تخصص محاسبة يمثل نسبة (٥٠.٨%)، يليه تخصص إدارة أعمال بنسبة (٢٠.٣%)، ثم تخصص علوم مالية ومصرفية بنسبة (١٦.٩%)، وأخيراً تخصص اقتصاد بنسبة (١١.٦%) من إجمالي مفردات عينة البحث لمديري الائتمان بالبنوك.

### ٣- توصيف عينة الدراسة طبقاً للخبرة:

#### جدول رقم (٦/٣) توزيع مفردات عينة البحث حسب الخبرة

الخبرة	المراجعين الداخليين		العاملين بشركات		العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من ٥ سنوات	١٣	%١٨.٣	١٥	%٢٧.٨	١٢	%٢٠.٣
من ٥ سنوات إلى ١٠	٣٠	%٤٢.٣	١٦	%٢٩.٦	٢٥	%٤٢.٤
من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	٢٥	%٣٥.٢	١٦	%٢٩.٦	١٦	%٢٧.١
أكثر من ١٥ سنة	٣	%٤.٢	٧	%١٣	٦	%١٠.٢
المجموع	٧٠	%١٠٠	٥٤	%١٠٠	٥٩	%١٠٠

يتضح من الجدول رقم (٦/٣) أن توزيع مفردات عينة المراجعين الداخليين حسب الخبرة، تشير إلى أن متوسط عدد سنوات الخبرة من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات تحوز نسبة (٤٢.٣%)، يليها متوسط عدد سنوات الخبرة من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة بنسبة (٣٥.٢%)، يليها متوسط عدد سنوات الخبرة أقل من ٥ سنوات بنسبة (١٨.٣%)، وأخيراً يليها متوسط عدد سنوات الخبرة أكثر من ١٥ سنة بنسبة (٤.٢%) من إجمالي مفردات عينة البحث للمراجعين الداخليين.

في حين أن توزيع مفردات عينة العاملين بشركات السمسة في الأوراق المالية حسب الخبرة، تشير إلى أن متوسط عدد سنوات الخبرة من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات تحوز نسبة (٢٩.٦%)، يليها

متوسط عدد سنوات الخبرة من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة بنسبة (٢٩.٦%)، ويليها متوسط عدد سنوات الخبرة أقل من ٥ سنوات بنسبة (٢٧.٨%)، وأخيراً ويليها متوسط عدد سنوات الخبرة أكثر من ١٥ سنة بنسبة (١٣%) من إجمالي مفردات عينة البحث للعاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية. كما أن توزيع مفردات عينة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك حسب الخبرة، تشير إلى أن متوسط عدد سنوات الخبرة من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات تحوز نسبة (٤٢.٤%)، ويليها متوسط عدد سنوات الخبرة من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة بنسبة (٢٧.١%)، ويليها متوسط عدد سنوات الخبرة أقل من ٥ سنوات بنسبة (٢٠.٣%)، وأخيراً ويليها متوسط عدد سنوات الخبرة أكثر من ١٥ سنة بنسبة (١٠.٢%) من إجمالي مفردات عينة البحث للعاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك.

#### ٤ - متغيرات الدراسة:

اعتمدت عملية جمع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء وأخذ آراء واتجاهات عينة الدراسة حول متغيرات البحث التالية:

- حول دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

#### ٥ - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لغرض اختبار فروض البحث، تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعية هذه البيانات وهي:

١. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لقياس معامل الصدق ومعامل الثبات لمحاور ومحتويات قائمة الاستقصاء، والذي يعني دراسة مدى إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

٢. المقاييس الوصفية **Descriptive Measures**: وتشمل الوسط الحسابي، والذي يمثل مقياس النزعة المركزية الأنسب تبعاً لطبيعة البيانات، حيث يتم احتساب قيم الأوزان الخمسة لإجابات مقياس ليكرت. كما يتم حساب الانحراف المعياري، ويعتبر أهم مقاييس التشتت والذي يعنى مدى تباعد الاستجابات عن بعضها البعض وعن الوسط الحسابي.

٣. اختبار كروسكال- واليز **Kruskal-Wallis**: هو اختبار للتجارب تامة العشوائية، وأحد اختبارات الفروض غير المعملية، وهي تلك الاختبارات التي تستخدم للتحليل الاحصائي للبيانات الوصفية والتي تكون في صورة ترتيبية. وهو اختبار مناظر لأسلوب تحليل التباين **One Way ANOVA**، لمقارنة مجتمعين أكثر، ولكن تحليل التباين يستخدم للبيانات الكمية، بينما اختبار كروسكال-واليز يستخدم للبيانات الترتيبية. ويتم تطبيقه لاختبار الفروق بين آراء فئات الدراسة الثلاث. **فرض العدم H0**: لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة (المراجعين الداخليين والمحليين الماليين بشركات السمسرة و العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك).

**الفرض البديل H1**: يوجد فروق معنوية بين آراء فئتين على الأقل من فئات الدراسة.

٤. **توزيع كاي تربيع Chi-Square**: حيث يتم استخدامها بعد تطبيق كروسكال-واليز لتحديد مدى معنوية الفروق بين عينات الدراسة وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.

### ٢/٣ - تحليل النتائج واختبار فروض البحث:

#### ١ - التأكد من ثبات وصدق متغيرات الدراسة:

قام الباحث باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة، وقد تبين أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لإجمالي متغيرات الدراسة لعينة المراجعين الداخليين قد بلغ (٠.٩٣٢) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي (الذي يمثل الجذر التربيعي للثبات)، حيث بلغ (٠.٩٦٥). كما بلغ معامل الثبات لعينة المحليين الماليين بشركات السمسرة (٠.٩٢٩) ومعامل الصدق (٠.٩٦٣)، في حين بلغ معامل الثبات لعينة البنوك (٠.٩٥٣) ومعامل الصدق (٠.٩٧٦). كما يظهر في الجدول التالي:

جدول قياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة (٧/٣)

محاور الاستقصاء		العبارات		المراجعين الداخليين		العاملين بشركات السمسرة		العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك	
معامل	معامل	معامل	معامل	معامل	معامل	معامل	معامل	معامل	معامل
الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات	الثبات
الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق	الصدق

٠.٩٥٦	٠.٩١٤	٠.٩٢٨	٠.٨٦٢	٠.٩٢٠	٠.٨٤٨	٣١	دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.
٠.٩٥٦	٠.٩١٤	٠.٩٢٨	٠.٨٦٢	٠.٩٢٠	٠.٨٤٨	٣١	الاستقصاء ككل

## ٢- اختبار فروض البحث:

أولاً: **H1** : توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية ورفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية ورفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وتم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يلي:

**فرض العدم: H<sub>0</sub>** لا توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية ورفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

ويوضح الجدول التالي رقم (٨/٣) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرض الأول، بالنسبة للعينات الثلاث.



## جدول رقم (٨/٣) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول

العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك		المحللين الماليين بشركات السمسرة		المراجعين الداخليين		العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.٣٧٥	٤.٨٨	.٦٧٧	٤.٦٥	.٣٤٥	٤.٩٠	١- عدم الاهتمام بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية.
.٥١٢	٤.٣٤	.٥٦٠	٤.٣٧	.٥٦٣	٤.٣٥	٢- درجة الثقة في القوائم المالية تكون عالية عند وجود مراجعة داخلية فعالة وبالتالي يمكن توقع النتائج المستقبلية.
.٥٩٧	٤.٥٤	.٦٣٦	٤.٤٦	.٨٣٦	٤.٣٩	٣- تؤثر المراجعة الداخلية في دقة وصدق وسلامة وموضوعية التقارير المالية.
.٦٢٣	٤.٣١	.٦٩٣	٤.٤٦	.٥٠٣	٤.٤٨	٤- تعمل المراجعة الداخلية على حماية أصول الشركة وتحسين عملياتها، حيث أنها توفر معلومات حول جوانب القوة الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
.٦٥٣	٤.٥١	.٦٦٢	٤.٤٣	.٦٦٩	٤.٤٢	٥- تقوم المراجعة الداخلية بعمليات الفحص وإعطاء النصائح والتوصيات عن العمليات التي تتم مراجعتها الى الادارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.
.٧٢٨	٤.٤٧	.٦٠٢	٤.٥٧	.٥٥٧	٤.٥١	٦- يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
.٨٤٠	٤.٣٢	.٦٤٤	٤.٣٣	.٧٠٤	٤.٣٨	٧- تساعد إدارة المراجعة الداخلية في إعطاء معلومات محاسبية دقيقة وهذا يرجع إلى استقلاليتها داخل الشركة.

٨٠١	٤.٣٤	٠.٧١٤	٤.٤١	٠.٧٠٤	٤.٣٨	٨- توافر المؤهلات العلمية والعملية في المراجع الداخلي يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.
٦٥٠	٤.٤٤	٠.٥٧٢	٤.٥٦	٠.٦٧٨	٤.٣٥	٩- يتمكن المراجع الداخلي من الوصول الى جميع السجلات والوثائق المناسبين لأداء واجبه القانوني دون قيود وباستقلالية مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
٧٣٠	٤.٣٢	٠.٦٣٦	٤.٤٦	٠.٦٠٥	٤.٥٤	١٠- تساهم المراجعة الداخلية في اعطاء معلومات محاسبية ذات جودة وموضوعية عند مراجعتها للتقارير والقوائم المالية.
٩٥٥	٤.٣٢	٠.٧٢٠	٤.٤٨	٠.٧٠٢	٤.٣٧	١١- تساعد المراجعة الداخلية الادارة والاطراف المرتبطة في اتخاذ القرارات المستقبلية.
٢٨١	٤.٩٢	٠.٦٦٦	٤.٥٢	٠.٥٨٥	٤.٧٣	١٢- تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة.
٦٢٤	٤.٠٨	٠.٥٨٣	٤.٣٣	٠.٦١٤	٤.٢٨	١٣- وجود ادارة مستقلة للمراجعة الداخلية في الشركات المرجة بالبورصة المصرية يزيد من جودة التقارير المالية وبالتالي امكانية اعتماد الاطراف الخارجية عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك الشركات.
٩٤٠	٤.٣٤	٠.٨٢١	٤.٠٧	٠.٨٣٨	٤.٣١	١٤- يؤخذ بتوصيات إدارة المراجعة الداخلية في كافة النواحي المالية والمحاسبية.
٥٩٧	٤.٤٦	٠.٦٣٩	٤.٣١	٠.٥٩٤	٤.٣٨	١٥- تستخدم إدارة المراجعة الداخلية أساليب وإجراءات لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
٥٩٨	٤.٥٣	٠.٦٩٦	٤.٣١	٠.٦٣٠	٤.٤٩	١٦- تساعد المراجعة الداخلية في تقديم معلومات خالية من التحيز، وتساعد في تقديم وصفاً كاملاً للوضع المالي في الشركة.

٤.٤٢	٠.٧٣٠	٤.٣١	٠.٧٧٣	٤.٣٢	٠.٧٠٦	١٧- تعمل المراجعة الداخلية على مكافحة ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين جميع الادارة واصحاب المصالح.
٤.٤٤	٠.٦٢٦	٤.٢٦	٠.٧٠٥	٤.٥٤	٠.٦٥٢	١٨- يتوافر لدى المراجع الداخلي فهم لطبيعة عمل الشركة وتحديد المخاطر المحتملة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتخصيص الأمثل للموارد.
٤.٢٥	٠.٨٢٣	٤.٢٨	٠.٨٥٦	٤.٢٢	٠.٧٤٤	١٩- المراجعة الداخلية يمكنها مساعدة الإدارة من خلال قيامها بمراقبة الأنشطة التي لا تستطيع مراقبتها بنفسها، وتحديد الفرص وتقليل مخاطر الغش، والتحقق من صحة التقارير المقدمة اليها.
٤.٥٦	٠.٦٤٩	٤.٢٦	٠.٧٨٢	٤.٤٦	٠.٧٧٣	٢٠- يقوم المراجع الداخلي بتوفير معلومات موضوعية وخالية من التحيز، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.
٤.٤١	٠.٧٤٨	٤.٥٥	٠.٦٣٤	٤.٢٩	٠.٧٨٩	٢١- يقدم المراجع الداخلي المعلومات للإدارة العليا بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة نظام المعلومات.
٤.٤٥	٠.٧٥٢	٤.٣٩	٠.٧٨٧	٤.٤٧	٠.٧٥١	٢٢- الشركات التي لا يوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية يصعب معرفة مدى التزامها بالقوانين واللوائح.
٤.٤٤	٠.٧٥١	٤.٦١	٠.٦٢٧	٤.٥٨	٠.٦٢٢	٢٣- يضيف وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركات مزيد من الثقة في التقارير والقوائم المالية للشركة.
٤.٨٢	٠.٤٨٧	٤.٥٠	٠.٧٩٥	٤.٦٦	٠.٧٧٩	٢٤- تساعد المراجعة الداخلية في سير العمليات داخل الشركة وفق السياسات والإجراءات الموضوعية.
٤.٢٧	٠.٥٨٥	٤.٣٧	٠.٥٩٢	٤.٢٧	٠.٥٥٢	٢٥- عدم اهتمام الإدارة بالتوصيات والنصائح التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية تزيد من

						احتمالية ارتكاب الغش وتحريف المعلومات المالية.
٠.٦٥٩	٤.٦٦	٠.٨٦٦	٤.٠٧	٠.٨٩٣	٤.٢١	٢٦- تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابة وضغط على باقي إدارات الشركة للعمل وفقاً للوائح والقوانين وتحسين آداها.
٠.٥٩١	٤.٤١	٠.٨١١	٤.٢٨	٠.٥٩٧	٤.٣٩	٢٧- تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة.
٠.٥٩١	٤.٥٩	٠.٧٤٤	٤.٢٢	٠.٦٢٩	٤.٥٤	٢٨- تعمل المراجعة الداخلية على زيادة قيمة الشركة عن طريق تقديم خدمات استشارية لكافة المستويات الإدارية، وتحسين كفاءة عملياتها وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ استراتيجياتها.
٠.٦٨٥	٤.٣٤	٠.٦٠٦	٤.٤٨	٠.٦٣٨	٤.٣٧	٢٩- يتم استخدام المراجعة في الإشراف على عملية حوكمة الشركات وتحسين جودتها، وتساهم في دعمها من خلال تقييم العمليات والإجراءات الإدارية وتصميم هيكل الرقابة الداخلية.
٠.٥٩١	٤.٥٩	٠.٦٦٢	٤.٣٠	٠.٦٤٩	٤.٤٤	٣٠- يؤدي التنسيق بين المراجعين الخارجيين والداخليين إلى تقليل الخلافات بين الإدارة والمراجعين الخارجيين، و تعزيز قدراتهم على إعداد تقارير مالية جيدة وفي الوقت المناسب، وإكمال أعمال المراجعة بشكل أسرع .
٠.٥٩٥	٤.٣١	٠.٧٦٠	٤.٣٧	٠.٦٦٠	٤.٣٧	٣١- تؤدي المراجعة الداخلية إلى تسهيل قيام لجنة المراجعة بدورها بطريقة فعالة، وذلك لأن أهداف المراجعة الداخلية تتماشى وتتوافق بشكل كبير مع مسئولية لجنة المراجعة في الرقابة على إعداد التقارير المالية.
٠.٣٥٩	٤.٤٤	٠.٣٠٨	٤.٣٨	٠.٢٨٢	٤.٤٤	<u>المتوسط الحسابي العام للفرض</u>

يتضح من الجدول السابق رقم (٨/٣) أن المتوسط العام لجميع العبارات محل الفرض أكبر من (٣)، حيث بلغ (٤.٤٤)، (٤.٣٨)، (٤.٤٤) للعينات الثلاث؛ المراجعين الداخليين، المحللين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك على التوالي. وهذا يدل على أن هناك علاقة إيجابية بين دور إدارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية للشركات، وذلك من وجهة نظر عينات الدراسة الثلاث (المراجعين الداخليين، المحللين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك). كما يلاحظ أن الانحراف المعياري العام لجميع العبارات أقل من الواحد الصحيح، مما يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينات الثلاث لهذه العبارات محل الفرض الأول، وأن اتجاهات مفردات عينات البحث الثلاث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أهمية دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية.

وبالنسبة لعينة المراجعين الداخليين، كانت أكثر العبارات أهمية بالنسبة لهم؛ أن عدم الاهتمام بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٩٠)، يليها أن المراجعة الداخلية تساعد في سير العمليات داخل الشركة وفق السياسات والإجراءات الموضوعية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٨٢)، وفي المرتبة الثالثة أن المراجعة الداخلية تساعد الشركة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٧٣)، ويأتي في المرتبة الرابعة أن المراجع الداخلي يقوم بتوفير معلومات موضوعية وخالية من التحيز، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٥٦).

أما بالنسبة لعينة شركات السمسرة، كانت أكثر العبارات أهمية بالنسبة لهم؛ أن عدم الاهتمام بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٦٥)، يليها أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركات يضيف مزيد من الثقة في التقارير والقوائم المالية للشركة وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٦١)، وفي المرتبة الثالثة أن يقوم المراجع الداخلي يقوم بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٥٧)، ويأتي في المرتبة الرابعة أن المراجع الداخلي يتمكن من الوصول الى جميع السجلات والوثائق المناسبة لأداء واجبه القانوني دون قيود وباستقلالية مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٥٦).

وفيما يتعلق بعينة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك ، كانت أكثر العبارات أهمية بالنسبة لهم؛ أن المراجعة الداخلية الشركة تساعد في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها، وتعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تتبعها الشركة وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٩٢)، ويليهما أن عدم الاهتمام بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٨٨) ، وفي المرتبة الثالثة أن المراجعة الداخلية تساعد في سير العمليات داخل الشركة وفق السياسات والإجراءات الموضوعية وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٦٧)، ويأتي في المرتبة الرابعة أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة رقابة وضغط على باقي إدارات الشركة للعمل وفقاً للوائح والقوانين وتحسين آداها وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤.٦٦).

ويخلص الباحث مما سبق، أن هناك اتجاه إيجابي بالموافقة من عينة الدراسة الثلاث، على أهمية دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية. وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، القائل إنه توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة التي أجراها كل من (مبارك، ٢٠١١؛ Lin, 2011؛ Mohamed, et al., 2012؛ حافظ، ٢٠١٢؛ مليجي، ٢٠١٣؛ الجمال، تركي، ٢٠١٤؛ Laković, et al., 2016؛ شابون، ٢٠١٦؛ محمد، خليل، ٢٠١٧؛ Ougundana et.al, 2017؛ Gros, et al., 2017؛ عامر، عامر، ٢٠١٨؛ Oussii and Taktak, 2018؛ السديري، فلاتة، ٢٠١٨؛ الابياري، ٢٠١٨؛ عبدالواحد، ٢٠١٨؛ Al-Chahadah et.al, 2018؛ Aldi, 2020؛ يقوب، و الأسمرى، ٢٠٢٠) بينما في سياق مختلف لا تتفق هذه النتيجة مع الدراسة التي أجراها كل من (Al-Shetwi et.al, 2011؛ Schneider, 2013؛ عبدالوهاب وآخرون، ٢٠١٧؛ علي، ٢٠١٧)

ثانياً: H2: توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في رفع وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية. وينص الفرض الرابع

على أنه: " لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية".

وقد تم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض العدم كالتالي:

H0 : لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية .

ولاختبار هذا الفرض تم دراسة الفروق بين آراء فئات الدراسة الثلاث (المراجعين الداخليين، المحللين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك)، وقام الباحث باستخدام اختبار كروسكال-واليز واختبار Chi-Square. وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي رقم (٩/٣).

جدول رقم (٩/٣) اختبار كروسكال-واليز للفروق بين آراء فئات الدراسة حول دور ادارة المراجعة الداخلية في رفع وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية

العبارة	فئات الدراسة	العدد	Mean Rank	Chi-Square	P-Value
دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية	المراجعين الداخليين	٧١	٩٤.٠٩	٢.١٥٥	.٣٤٠
	المحللين الماليين بشركات السمسرة	٥٤	٨٤.٠١		
	العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك	٥٩	٩٨.٣٦		
	الاجمالي	١٨٤			

يتضح من الجدول السابقة أن القيمة الاحتمالية (P-Value) أكبر من ٥٪، وبالتالي رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم، وبذلك يتضح عدم صحة الفرض الثاني بعدم وجود فروق معنوية بين مجموعات الدراسة الثلاثة (المراجعين الداخليين، المحللين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك)، بالنسبة لآرائهم حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

### خلاصة نتائج اختبار فروض البحث:

يوضح الجدول التالي خلاصة نتائج اختبار فروض البحث والاجابة على أسئلته.

جدول التالي خلاصة نتائج اختبار فروض البحث (١٠/٣)

الفرض	صيغة الفرض	نتيجة اختباره
H1	توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية ورفع جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.	تم قبوله
٢H	توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة الثلاث حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.	تم رفضه



## القسم الرابع: نتائج وتوصيات ومراجع البحث

### ١/4 النتائج النظرية والعملية للبحث

- تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات الحوكمة والتي تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح.
- المنظمات التي بها ادارة متخصصة وفعالة للمراجعة الداخلية، لديها قدرة أكبر على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.
- ضعف الدور الحالي الذي تقوم به المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية.
- هناك قصور في تطبيق حوكمة الشركات في مصر، وذلك لوجود قصور في الاهتمام بالمراجعة الداخلية والتي تعد أحد آليات حوكمة الشركات.
- تعتبر ادارة الارباح خطراً كبيراً على قيمة وأداء الشركات.
- التقارير المالية ذات الجودة العالية هي منتج ذو أهمية لكافة الاطراف، ولن يتحقق الا بتضافر جهود كل الاطراف المعنية بتلك التقارير.
- توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.
- عدم وجود فروق معنوية بين مجموعات الدراسة الثلاثة (المراجعين الداخليين، المحليين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك). بالنسبة لآرائهم حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

### ٢/4 توصيات البحث

- لابد من إلزام الشركات المصرية بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية، والحفاظ على موضوعية واستقلالية هذه الإدارة.
- ضرورة إنشاء عهد للمراجعين الداخليين بمصر على غرار الولايات المتحدة الأمريكية لتنظيم آلية المراجعة الداخلية في مصر.
- ضرورة توفير مجموعة من المتطلبات والتي من شأنها دعم استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.

## ٣/٤ مراجع البحث

## أولاً: المراجع العربية

- الإبياري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٨)، مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية: دراسة تحليلية وتجريبية، *مجلة التجارة والتمويل*، جامعة طنطا - كلية التجارة، ٣٤، ص ص ١: ٧١.
- البحيري، شيرين فتحي احمد مرسي، (٢٠١٦)، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر باستخدام التقييم المتوازن للأداء"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة القاهرة.
- الجمال، وليد، و تركي، هاني، (٢٠١٤)، تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة حالة لبنان، *مجلة التجارة والتمويل*: جامعة طنطا - كلية التجارة، ٤٤، ص ص ١٤٥: ١٧٦.
- حافظ، سماح طارق احمد، (٢٠١٢)، "دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا مج ٢، ٤٤، ص ص ٦٢٩: ٧٠٦.
- حسن، يوسف صلاح عبدالله، (٢٠١٧)، "الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX ١٠٠ ببورصة الأوراق المالية المصرية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مج ٥٤، ٢٤، ص ص ١-٤٣.
- خليل، على محمود مصطفى، (٢٠١٨)، "تحليل العلاقة بين مدى الالتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية في ضوء المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI G4) - دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبي*، كلية التجارة - جامعة بنها، مج ٢٣، ٢٤، ص ص ١-٦٩.
- السجيني، صبري عبد الحميد السيد وأزغير، حيدر بدر وحافظ، سماح طارق أحمد. (٢٠١٦)، "دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في العراق"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، مج ٣٨، ٢٤، ص ص ١٢٣: ١٦٥.
- السديري، فهدة بنت سلطان، و فلاتة، ماجدة بنت عبدالله عثمان، (٢٠١٨)، "دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة استكشافية بالتطبيق على قطاع التأمين في المملكة

- العربية السعودية"، **الفكر المحاسبي**: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٢، ع ٤٤، ص ص ١٢٠٦:١٢٢٨.
- سليمان، معتز حسين محمد، (٢٠١٤)، "إطار مقترح للتنظيم المهني والتشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد في القطاع الحكومي والشركات: مع استكشاف امكانية التطبيق في مصر"، **رسالة دكتوراه**، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- سمرة، ياسر محمد السيد، (٢٠١١)، "إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة-جامعة المنصورة، مج ٣٥، ع ٣، ص ص ٣٢٩:٤٠٦.
- شابون، ربيع رمضان محمد، (٢٠١٦)، " قياس وتفسير العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقب الحسابات للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة المصرية "، **رسالة دكتوراه**، كلية التجارة- جامعة عين شمس.
- شحاته، شحاته السيد، (٢٠١٣)، "آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة انتقادية وميدانية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة -جامعة طنطا، ع ١، ص ص ٦٢٩:٦٨٧.
- الطويل، إسلام السيد محمد محمد مرسى، (٢٠١٦)، " جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في ضوء التزام معديها بجوانب المسؤولية الأخلاقية في الشركات التجارية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية- جامعة قناة السويس، مج ٧، ص ص ٢٨١-٣١١.
- عبد الجواد، سناء عبد العزيز عبد السلام، (٢٠١٨)، " أثر الالتزام بمعايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة على احتمالية وجود الغش في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- عبد القادر، داليا السيد عبد الحليم، (٢٠١٧)، " أثر درجة الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة"، **المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"**، كلية التجارة \_جامعة الاسكندرية.

- عبد الهادي، ابراهيم عبدالحفيظ، (٢٠٠٨)، " نموذج مقترح لتحديد تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الاتعاب المتوقعة للمراجعة الخارجي - دراسة نظرية ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة بني سويف، ع١، ص ص ٢٥٥:٢٩٧.
- عبدالواحد، وائل شوقي على احمد، (٢٠١٨)، "أثر جودة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مع دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ.
- عبد الوهاب، يوسف عبد القادر وعلي، إبراهيم زكريا عرفات و أبوخزانه، إيهاب محمد، (٢٠١٧)، "دور المراجعة الداخلية في الحد من الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة-جامعة المنصورة، مج ٤١، ع ٢٤، ص ص ٢١٩:٢٥٧.
- العشماوي، ياسمين حامد ابراهيم، (٢٠١٤)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وأثرها في عمل المراجع الخارجي (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة المنصورة.
- على، حنان ايمن محمد، (٢٠١٣)، " دراسة أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- على، محمد بكر امبابي، (٢٠١٦)، "قياس تأثير الإفصاح عن معاملات الاطراف ذوي العلاقة على جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة المنوفية.
- على جابر محمد حسن، (٢٠١٧)، " أثر جودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار في الشركات المصرية المسجلة بالبورصة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- علي، ابراهيم زكريا عرفات، (٢٠١٧)، " إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية: دراسة نظرية وتطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة-جامعة كفر الشيخ.
- غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦)، "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٠، ع ٣، ص ص ١٩١:٢٥٦.

- فراج، منال حامد، (٢٠١٠)، " دور الإفصاح في تفعيل حوكمة الشركات وأثره على تحسين جودة التقارير المالية: (دراسة ميدانية)"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مج ٣٤، ع ٤، ص ص ١٢٧-١٦٨.
- فراج، منال حامد، (٢٠١٤)، " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أداؤها: دراسة ميدانية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، ع ٣، ص ص ١٢٩:١٧٥.
- قاسم، زينب عبدالحفيظ احمد، (٢٠١٧)، " اطار مقترح للإفصاح عن المخاطر الائتمانية وانعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك- دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- قرابيل، سناء سليمان محمد، (٢٠١٨)، " أثر جودة التقارير المالية على سياسة توزيع الأرباح في الشركات المساهمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس، مج ٩، ع ٣، ص ص ١٨٦-٢١٠.
- قزامل، احمد عبد الحميد موسى، (٢٠١٨)، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية كمدخل لتحسين جودة الخدمة الصحية والأداء البيئي بالمستشفيات الحكومية: دراسة ميدانية"، *رسالة دكتوراه*، معهد الدراسات والعلوم البيئية- جامعة عين شمس.
- 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: جامعة الملك سعود*، مج ٢٢، ع ٢، ص ص ١٦٩-٢٠١.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. (٢٠٠٩). *جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة. مجلة التجارة والتمويل: جامعة طنطا - كلية التجارة*، ع ٢، ص ص ٥٩١: ٦٦٠.
- محمد، ايمن نبيل اسماعيل، (٢٠١٥)، " نموذج محاسبي مقترح لقياس اثر جودة التقارير المالية على الاستثمارات المباشرة بمنظمات الاعمال"، *رسالة دكتوراه*، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

- محمد، احمد رضا مصطفى، (٢٠١٦)، " تقييم تأثير معايير المحاسبة عن القيمة العادلة للأدوات المالية على جودة التقارير المالية بالشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة المنوفية.
- محمد، سارة محمد برمّة، و خليل، عبد الرحمن عادل. (٢٠١٧). المراجعة الداخلية في ظل الحوكمة المصرفية وأثرها في تحسين جودة الأرباح: دراسة ميدانية على بنك فيصل الاسلامي. مجلة كلية التجارة العلمية: جامعة النيلين - كلية التجارة، ع ٥٤، ص ص ١٣٨-١٥٦.
- المدبولي، داليا محمد خيرى، (٢٠١٦)، "تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية وبعض الخصائص التشغيلية للشركات وتكلفة التمويل بالمديونية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ٢٠، ع ٢٤، ص ص ٧٨٩-٨٥٦.
- ملو العين، علاء محمد عبد الله، ومليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٢)، "محددات تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على مستوى جودة المعلومات المحاسبية - حالة المملكة العربية السعودية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، ع ٣، ص ص ٨٩-١٥٩.
- 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". مجلة التجارة والتمويل: جامعة طنطا - كلية التجارة، ع ٤٤، ص ص ٢٥-٨٤.
- مليجي مجدي مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٤)، "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بني سويف، ع ٢٤.
- يعقوب، منى عبد الرحمن، والأسمرى، أشواق. (٢٠٢٠). التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال: مركز رقاد للدراسات والأبحاث، مج ٨، ع ٣٤، ص ص ٤٣٨-٤٥٨.
- يوسف، جمال على محمد، إبراهيم، غادة أحمد نبيل. (٢٠١٦)، "قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين"، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٠، ع ٢٤، ص ص ١٠٧٩ - ١١١٨.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Al-Chahadah, A. R., Soda, M. Z., & Al Omari, R. (2018). The impact of the internal audit on the quality of accounting information in the Jordanian commercial banks. *International Journal of Economics and Finance*, 10(9), pp 157-167.
- Aldi, R. B. (2020). The effect of internal audit role on preventing fraud ( case study on PT AJC). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 8(2). p.p 1-32
- Al-Shetwi, M., Ramadili, S. M., Chowdury, T. H. S., & 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), p.p 11189-11198.
- Bertomeu, J., & Magee, R. P. (2011). From low-quality reporting to financial crises: Politics of disclosure regulation along the economic cycle. *Journal of Accounting and Economics*, 52(2-3), 209-227.
- Bilal, Z. O., Twafik, O. I., & Bakhit, A. K. (2018). The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman. *European Scientific Journal*, 14(7), ٢٥٧-٢٧١.
- Choi, T. H., & Pae, J. (2011). Business ethics and financial reporting quality: Evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 103(3), 403-427.
- Elaoud, A., & Jarboui, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, 42, pp 616-629.
- El-Sayed Ebaid, I. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of law and management*, 53(2), 108-128.
- El-Tahan, S. Y. (2016). Adoption of internal auditing in developing countries: Egyptian public sector. *MS. School of Global Affairs and Public Policy, The American University in Cairo, Egypt.*
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), p.p 291-329.
- Houcine, A. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate investment efficiency: Evidence from the Tunisian stock

- market. *Research in International Business and Finance*, 42, pp 321-337.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). **Statement of Professional Practice of Internal Auditing**. The Institute of Internal Auditors homepage. [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
  - Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Statement of Professional Practice of Internal Auditing**. The Institute of Internal Auditors homepage. [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
  - Laković, T., Cerović, J., & Stanovčić, T. (2016). The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro. *Management international conference*, from 1 to 4 June 2016, pula, croatia.
  - Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), p.p 287-323.
  - Mahdavikhou, M., & Khotanlou, M. (2011). The impact of professional ethics on financial reporting quality. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(11), 2092-2096.
  - Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: Implications for audit fees. *International journal of auditing*, 16(3), p.p 268-285.
  - Mohammadi, S. M. (2014). The relationship between financial reporting quality and investment efficiency in Tehran stock exchange. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 4(6), 104.-113.
  - Ogundana, O., Ojeka, S., Ojua, M., & Nwaze, C. (2017). Quality of accounting information and internal audit characteristics in Nigeria. *Journal of modern accounting and auditing*, 13(8), pp 333-344.
  - Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal* .Vol. 33 No. 5, pp. 450-469
  - Rahahle, M. Y. (2017). Extent of Compliance with Code of Ethics and its Impact on Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(4), 40-61.



- Rahman, M. M., & Hasan, M. M. (2019). Determinants of Quality of Financial Information: Empirical Evidence from Cement Sector of Bangladesh. **The East Asian Journal of Business Management (EAJBM)**, 9(1), 13-20.
- Schneider, A.. (2013). Internal auditing and real earnings management. *journal of Contemporary issues in Business Research*, 14(5), p.p 75-92.
- Tsegaye, T.(2018). The assessment of internal audit practices in private commercial banks of athiopia: the case of selected private banks. **PHD**. College of Business and Economics. Addis Ababa University, College of Business and Economics, Athiopia.