

أثر التكامل بين آليات الحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية (دراسة تطبيقية)

أ.د. محمود السيد الناغي
استاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة المنصورة
mahmoudelnaghi@yahoo.com

أ.م. د. ابراهيم السيد محمد الجوهري
استاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة المنصورة
ibrahim_elgohary@mans.edu.eg

الباحث

عبداللطيف محسن عبادي مجمل

باحث دكتوراه

كلية التجارة- جامعة المنصورة

abdullatif.mohsen@gmail.com

المستخلص:

هدف الدراسة: استهدف الباحث من إعداد هذه الدراسة إلى إختبار أثر التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

منهجية الدراسة: في سبيل تحقيق الهدف تمت الدراسة التطبيقية على شركات المؤشر EXG-100 من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للفترة من ٢٠١٨ – ٢٠٢١م، حيث أكدت الدراسة على أهمية الآليات الداخلية للحوكمة في تطبيق مبادئ الحوكمة وأخلاقياتها وإلتزام إدارات المراجعة الداخلية بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية لما لذلك من أثر على رفع مستوى جودة المراجعة الخارجية لإضفاء الثقة على القوائم المالية التي تحسن من إتخاذ القرار من قبل المستثمرين وتعزز من المستوى التنافسي للشركة في الأسواق المالية. واعتمد الباحث في الدراسة على المنهج الإستنباطي في دراسة الإطار النظري من خلال الدراسات السابقة والمقالات والأبحاث العلمية التي لها صلة بموضوع الدراسة، والمنهج الإستقرائي من خلال الدراسة التطبيقية على عينة الدراسة والتي بلغت ٢١٢ مشاهدة لإختبار الفرض، وقد استخدم الباحث في سبيل ذلك البرنامج الاحصائي SPSS & AMOS V. 25 و STATA V.14.

وتشير نتائج الدراسة إلى وجود أثر معنوي للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية مما يؤدي إلى رفع مستواها بشكل فعال.

وبناءً على النتائج فقد أوصى الباحث بالعمل على إعداد قانون موحد يشمل جميع إختصاصات مجلس الإدارة ومهامه ومسئوليته وتكوينه ولجانه بشكل عام وبما يتوافق مع جميع أنواع الشركات والقطاعات المختلفة، والتقييد بدليل الحوكمة والقوانين والقرارات المتعلقة نصاً وروحاً وليس شكلاً.

مصطلحات الدراسة: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، جودة المراجعة الخارجية.

ABSTRACT:

Objective of the study: The study aimed to test the impact of the Integration between internal governance mechanisms and international internal audit standards on the external audit quality.

Study Methodology: In order to achieve the goal, applied study has been carried out on EXG-100 index companies from companies listed on the Egyptian Exchange for the period 2018 - 2021. The study has emphasized on the importance of internal governance mechanisms upon applying of governance principles and ethics and the adherence of internal audit departments to international internal audit standards, which have an impact on raising the quality of external audit to give confidence to financial reports that improve investors' decision-making and enhance the company's competitive level in financial markets. The study based on extractive methodologies to study the theoretical framework through previous studies, articles and scientific researches relevant to the study topic, and extrapolated through the study applied to the study sample which were 212 views for the hypothesis test, for which the study has used the statistical programs SPSS & AMOS V. 25 and STATA V.14.

The results of the study concluded indicate a moral impact of the integration between between internal governance mechanisms and international internal audit standards on the external audit quality, which leading to effective upgrading.

Based on the results, **the researcher recommended** that must to work on the preparation of a unified law covering all the board's competencies, functions, responsibilities, composition and committees in general and in conformity with all types of companies and various sectors, and adherence to the governance manual, laws and decisions relating to the letter and spirit rather than form.

Key Words: Board Directors, Audit Committee, Internal Audit, International Internal Audit Standards, External Audit Quality.

مقدمة الدراسة:

نظراً لأهمية المراجعة الخارجية والمكانة التي تحتلها وهدفها في إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركات وإضفاء الثقة والمصداقية على بيانات القوائم المالية وكذا تزايد الطلب عليها وخصوصاً بعد الأزمات العالمية المتكررة والتي كان آخرها الأزمة المالية التي حدثت في أواخر عام ٢٠٠٨م وما صاحب ذلك من إهتزاز لكثير من المؤسسات المالية والشركات والتي أثرت كثيراً على مكاتب المراجعة بعد إهتزاز وفقدان الثقة بالتقارير التي تصدر عنها، الأمر الذي استدعاء إلى رفع الكثير من الشكاوي والدعاوي القضائية على مكاتب المراجعة بهدف تحسين جودتها والذي يرتبط بتقييم أداء المراجعة الداخلية وتوكيده وتوثيقه وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مستوى الجودة داخل الهيكل الإداري للشركة والتأكد من حماية الأطراف الداخلية والخارجية.

ولطمأنة أصحاب المصالح تم وضع مجموعة من المعايير والإرشادات التي تكفل حقوق جميع الأطراف الداخلية والخارجية والمهتمة بالبيانات التي تتضمنها القوائم المالية، وتخفف من التعارض بينها، أطلق عليها "مبادئ حوكمة الشركات" والتي أصدرت من قبل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD)^(١) والتي يتم تطبيقها من خلال الآليات التي تستخدمها الحوكمة ومنها الآليات الداخلية.

وكذلك تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الذي أصدرها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، (IIA, 2017)^(٢)، والتي توفر إطاراً مرجعياً لتعزيز دور المراجعة الداخلية وإضافة قيمة لها.

وبناءً على ذلك فإن هذه الدراسة تسعى إلى إبراز دور وآليات وإجراءات الآليات الداخلية للحوكمة في تحقيق فعالية الأداء، والإلتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وكذلك دور هذه المعايير في تقييم الحوكمة من خلال التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وأثره على جودة المراجعة الخارجية.

مشكلة الدراسة:

نتيجة للأزمات المالية المتكررة وزيادة التحديات التي تواجه المراجعة الخارجية بسبب تزايد الشكوك بفقدانها المصداقية وثقة المستخدمين للبيانات والمعلومات المالية وذلك لعدم الشفافية والإفصاح عن الإشكاليات والأخطاء التي تواجهها الشركات وكذلك فساد الإدارات وإفتقارها إلى الإشراف السليم والرقابة الفعالة على سير العمليات، لذلك فقد اصبحت تحظى باهتمام كبير ودعم من قبل كثير من الأطراف، الأمر الذي أدى إلى الضغط على ممارسي المهنة باتجاه تحسين جودتها، وذلك لتزايد الطلب عليها لإضفاء المصداقية والموثوقية على القوائم المالية للشركات، ولما لتلك القوائم من ميزة تنافسية في

(١) OECD. (2017). G20/OECD Principles of Corporate Governance (Arabic version), OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264265455-ar> (Organization for Economic Co-Operation and Development)

(٢) IIA. (2017). International Professional Practices Framework (IPPF) <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

سوق الاسهم وإضافة قيمة اقتصادية للشركة، اصبح التركيز على الجودة كعامل للترجيح والتمييز بين مكاتب المراجعة، وقد تعددت مداخل تقييم الجودة والعوامل التي تؤثر في قياسها حيث يتم النظر اليها من زوايا مختلفة، فالحوكمة تتضمن الإجراءات التي تهدف إلى الإفصاح والشفافية وحماية حقوق اصحاب المصالح وتضمن الرقابة الفعالة وتخفيف حدة التعارض بين الأطراف ذات العلاقة من خلال الآليات الداخلية للحوكمة والتي تتمثل في مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية، وكذلك فإن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين يساهم في تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة الحوكمة وإعداد تقارير ذات جودة تدعم استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي.

وفي ضوء ما سبق فإن هذه الدراسة تسعى إلى إختبار التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وإيجاد أثره على جودة المراجعة الخارجية، وهنا يبرز تساؤل مؤداه:

ما أثر التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية؟

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف من هذه الدراسة بإختبار أثر التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال الموضوع الذي تتناوله حيث تعتبر من الدراسات الحديثة نسبياً نظراً لأهمية جودة المراجعة الخارجية لكثير من الأطراف فهي تهدف إلى إضفاء الثقة والصدق على القوائم المالية وأكساب الشركة قيمة إقتصادية في السوق المالية والذي هي عامل جذب لرؤوس الاموال المحلية والاجنبية والذي يتأتى من خلال تهيئة الأجواء الملائمة للإستثمار ومنها تطبيق مبادئ وإرشادات الحوكمة التي تنظم العلاقات وتحمي الحقوق لمختلف الأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال الآليات التي تستخدمها والتي تؤدي إلى التخفيف من حدة التعارض بين أصحاب المصالح وبالتالي تعظيم قيمة الشركة وتحسين الأداء فيها، ورفع مستوى دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد الإداري وترشيد القرارات الإدارية من خلال البيانات والتوصيات والمقترحات التي يقدمها المراجع الداخلي للإدارة العليا للشركة والذي يتأتى من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والواجب الإلتزام بها عند ممارسة أعمالهم والذي يحدد المهام والمسئوليات والاساليب والإجراءات الذي يجب أن تسير عليها المراجعة الداخلية والذي على ضوئها تعد التقارير السليمة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على إستخدام المنهجين الإستنباطي والإستقرائي حيث تم استخدام المنهج الإستنباطي من خلال الدراسة النظرية في الإطلاع على الدراسات

السابقة والمقالات والابحاث العلمية التي لها صلة بموضوع الدراسة بهدف الحصول على البيانات وكذا صياغة الفرض اللازم. واستخدام المنهج الإستقرائي من خلال الدراسة التطبيقية لإختبار الفروض بناءً على بيانات القوائم المالية وتقارير الحوكمة وتقارير مجلس الإدارة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للفترة من ٢٠١٨-٢٠٢١م.

حدود الدراسة:

تم إجراء الدراسة التطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية في المؤشر EGX 100، وقد كانت فترة الدراسة التطبيقية من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢١، وأجريت في جمهورية مصر العربية لعدم توفر سوق مالية حالياً في اليمن، ولم تتناول مايلي:

- الآليات الخارجية للحوكمة.
- معايير المراجعة الخارجية.

حيث يتطلب الأمر دراسات خاصة في هذه المجالات، وتفادياً لإتساع عناصر الموضوع محل البحث مما قد يمثل صعوبة في التوصل إلى نتائج محددة.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

تم تناول في هذا الجزء ما يلي:

اولاً: التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وأثره على جودة المراجعة الخارجية

إن التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يتحقق من خلال ضمان الإجراءات وما يتطلبه كل منهما للقيام بالمهام والوظائف في سبيل تحقيق الأهداف لكل منهما، فتلعب المعايير الدولية للمراجعة الداخلية دوراً مهماً في ضبط وظيفة المراجعة الداخلية حيث تجعل من أنشطتها تضيف قيمة إقتصادية للشركة وتلزم المراجع بالتقيد وإضافة مهارات جديدة تؤدي الى تحسين أدائه في التأكيد والإستشارات ودعم الشفافية وتقييم الرقابة الداخلية التي تعتبر المدخل الهام لمساعدة الشركات على توفير نظام جيد ومقبول للحوكمة. كما أن توسيع دور المراجعة الداخلية ليشمل المساءلة للقائمين على نظام الحوكمة سيؤدي الى زيادة تفعيل الحوكمة ورفع مستوى الافصاح والشفافية وحماية حقوق المساهمين بشكل افضل. وعلى الجانب الآخر فإن آليات الحوكمة الداخلية توفر بيئة مناسبة للعمل وتدعم إستقلال المراجع الداخلي وتشرف على إعداد خطة المراجعة وتوفير الموارد اللازمة لتنفيذ عمليات ومهام المراجعة وفقاً لسياسات مجلس الإدارة وبما يحقق اهداف الشركة.

وقد تم التعرض في هذا الجزء إلى العناصر التالية:

أ) إطار الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

يرتكز إطار الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العناصر التالية:

مبادئ حوكمة الشركات:

وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والصادرة عام ٢٠٠٤م والتي أسترخصت وروجعت عام ٢٠١٤ / ٢٠١٥م فإنه قد تم تحديد ستة مبادئ تتلخص فيمايلي: (OECD, 2017)

١. وجود اساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
٢. الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.
٣. تحفيز المستثمرين من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء.
٤. دور اصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات.
٥. الإفصاح والشفافية.
٦. مسؤوليات مجلس الإدارة.

أهداف حوكمة الشركات:

- الأهداف التي يمكن تحقيقها في المنظمات عند تطبيق الحوكمة فيها، تتمثل بالآتي:
- وضع قواعد ومبادئ لإدارة المنظمات والمؤسسات والرقابة عليها.
 - تحقيق العدالة والشفافية وضمان حق المساءلة.
 - حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة في المنظمات.
 - توزيع السلطات والمسؤوليات عبر هياكل تنظيمية مُحكمة.
 - تحسين عملية صنع القرار.
 - توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الإتصال لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة وبما ينعكس في سلامة أداء الشركة.

ب) إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

يشتمل الإطار الدولي لمعايير المراجعة الداخلية مجموعة من العناصر التي ترشد وتحكم عمل ممارسي مهنة المراجعة الداخلية، حيث لم يعد المراجعون الداخليون يلتزمون فقط بقواعد العمل بل أصبح هناك معايير تحكم القيام بوظيفة المراجعة الداخلية والتي تعزز القيمة المضافة لها وأهمية مكانتها التنظيمية وتعمل على حمايتها من خلال ضمان الإستقلالية والموضوعية وتقديم نصائح ورؤى قائمة على المخاطر وهذه المعايير تضمنها الإطار المهني الدولي لممارسة مهنة المراجعة الداخلية أو ما يطلق عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، والذي اشتملت على الأقسام التالية: (IIA, 2017).

الإرشادات الإلزامية:

وتتمثل في العناصر الضرورية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية والواجب الإلتزام بها من قبل ممارسي المهنة سواء أعضاء معهد المراجعين الداخليين أو المراجعين المعتمدين الذي يوافقوا عليها عند إنضمامهم للمعهد، والتي تشمل:

- تعريف المراجعة الداخلية.
- المبادئ الأساسية للمراجعة الداخلية.

- قواعد سلوك وأخلاقيات المهنة.
- المعايير الدولية والتي تتألف من معايير الصفات ومعايير الأداء.
- الإرشادات الموصى بها: والتي تحتوي على إرشادات لمساعدة المراجعين الداخليين على تنفيذ المعايير وتطبيق أفضل الممارسات في أعمال المراجعة الداخلية، وتحتوي على نوعين من الإرشادات:
- إرشادات التنفيذ.
- إرشادات إضافية.

ت) دور الآليات الداخلية للحوكمة لتحقيق التكامل مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

يتمثل هذا الدور لتحقيق التكامل فيما يلي:

١. المساهمة في تطوير الممارسات المحاسبية.
٢. المساهمة في تقديم التصورات لتطوير المراجعة الداخلية.
٣. دعم إستقلالية المراجع الداخلي.
٤. المساعدة في إيجاد قيود صارمة تمنع تحيز المراجع الداخلي وتحد من ضغوطات الإدارة.
٥. تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية.
٦. رفع أداء عملية المراجعة من خلال تحسين جودة الأداء المهني.
٧. العمل على زيادة ورفع مستوى مصداقية وموثوقية التقارير المالية.
٨. التحسين الفعلي لنوعية القوائم المعدة من خلال ضمان العمليات التي تقوم بها الإدارة والمراجعين.
٩. عرض القوائم المالية في الوقت المناسب.
١٠. ضمان أن تقارير المراجعين تعطي صورة واضحة عن الوضع الحقيقي للشركة.
١١. التنسيق الملائم بين مختلف الإدارات في الشركة.
١٢. التأكد من الإلتزام القانوني والأخلاقي وإتباع الضوابط والمعايير المحاسبية.
١٣. العمل على تطبيق توصيات ومقترحات المراجعين لتفادي المخاطر ونقاط الضعف في الشركة.
١٤. التأكد من الإلتزام بالإجراءات القانونية والمحاسبية عند القيام بوظيفة المراجعة وإعداد التقارير وبطريقة تتسم بالدقة والوضوح.
١٥. ضمان فاعلية المراجعة الداخلية وإسهامها في إنجاح عملية الحوكمة.
١٦. التأكد من إمتلاك المراجع الداخلي المعرفة والخبرة والشهادات المهنية.
١٧. تقديم تأكيد معقول بأن المراجع الداخلي يقوم بالإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات.
١٨. تقديم تأكيدات بأن المراجع الداخلي يقوم بإدارة المخاطر بكفاءة وفعالية.

ث) دور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لتحقيق التكامل مع الآليات الداخلية للحوكمة:

يتمثل هذا الدور لتحقيق التكامل فيما يلي:

١. المساعد في الإنضباط وذلك بجعل الإدارات والأقسام تتبع السلوك الأخلاقي.
٢. المساعدة في تحقيق الشفافية والإفصاح عن المخاطر وإعطاء صورة حقيقة عن موقف الشركة.
٣. المساعدة في تقييم وتطوير أعمال الإدارة.
٤. التأكد من إتباع السياسات والاجراءات.
٥. التطوير المهني المستمر من خلال برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
٦. تقييم الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها.
٧. تحسين فاعلية الحوكمة.
٨. تحسين فاعلية إدارة المخاطر.
٩. توفر إطار لفعالية إدارة نشاط المراجعة الداخلية.
١٠. إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن مختلف الأنشطة في الشركة.
١١. رفع التقارير عن الموقف المالي للشركة.
١٢. تقديم تقييم مستقل وموضوعي عن هيكل حوكمة الشركات.
١٣. اجراء مقارنات وتقديم توصيات عن افضل ممارسات الحوكمة.
١٤. المساعدة في تقييم العمليات الخاصة بحوكمة الشركات.

ج) أهداف التكامل بين آليات الحوكمة الداخلية والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية :

بناءً على ما سبق فإن الباحث يسعى في هذا الجزء الى تقديم إطار للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والذي يتضمن تحديد جوانب ومجال الإهتمام في كل إطار والنقاط التي تؤدي إلى التكامل بينهما والذي يحقق هدف البحث في رفع مستوى جودة المراجعة الخارجية مما يؤدي الى إصدار قوائم مالية موثوقة وبالتالي يتم الإعتماد عليها من قبل المستثمرين والأطراف الأخرى في إتخاذ قراراتهم. فآليات الحوكمة الداخلية تقوم بالمهام التي تساعد في تحقيق أهداف الحوكمة والتي تتمثل في النزاهة والشفافية والعدالة والمساءلة والمسئولية الإجتماعية، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والتي تتضمن التوجيهات الإلزامية للمراجعين للقيام بالمراجعة على أكمل وجه من حيث الإدارة والتخطيط والتنفيذ والتقييم ورفع النتائج في الوقت المناسب، وهذا التكامل يحقق الأهداف التالية:

١. ضمان جودة أعلى للمراجعة الخارجية.
٢. ضمان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

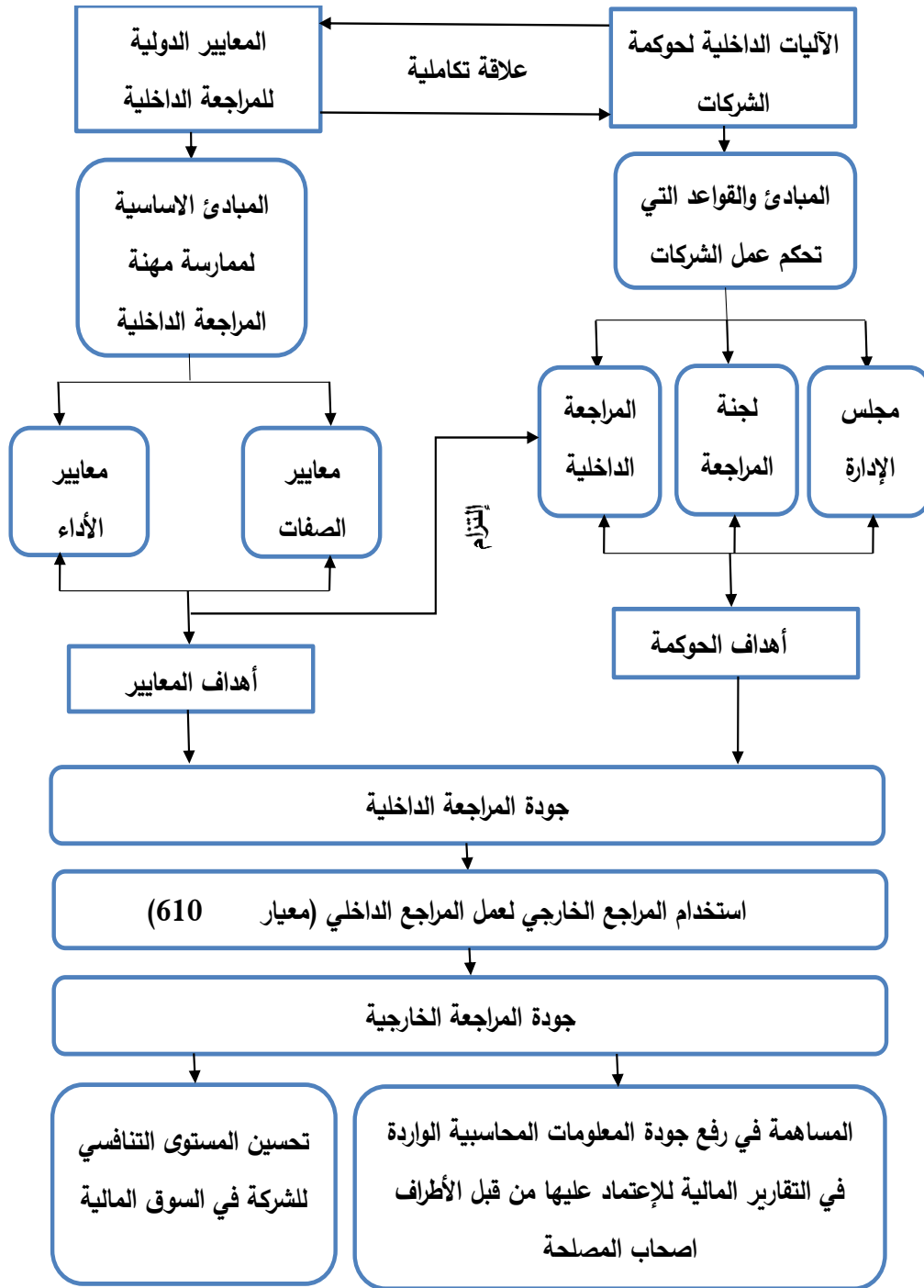
٣. تحقيق المعاملة المتساوية لجميع أصحاب المصالح من خلال الإفصاح العادل عن الموقف المالي للشركة.
٤. خفض مستوى عدم تماثل المعلومات.
٥. فعالية إنسياب المعلومات من خلال التنسيق في التواصل والإتصال المنتظم.
٦. إعتداع المراجع الخارجي على أداء المراجع الداخلي.
٧. المساهمة في إعداد بيانات ومعلومات ذات مصداقية يتم الإعتداع عليها من قبل الأطراف اصحاب المصلحة.
٨. دعم إستقلال المراجع الخارجي.
٩. حماية الأطراف المختلفة الداخلية والخارجية ذات العلاقة بالشركة.
١٠. الحد من الفساد المالي والإداري.
١١. منع وإكتشاف الغش والتزوير.
١٢. رفع وتحسين المستوى التنافسي للشركة في السوق المالية.
١٣. تقديم معلومات موثوقة تساعد المستثمرين على إتخاذ قراراتهم.
١٤. ضمان عدم إساءة استغلال الإدارة للأموال والحد من التعارض بين الإدارة والمساهمين.
١٥. تخفيض اتعاب المراجعة الخارجية.

(ح) مقومات التكامل:

- يستند التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على المقومات التالية:
١. توافر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.
 ٢. توافر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
 ٣. توافر مبادئ حوكمة الشركات والذي تلتزم بها الآليات لتحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة.
 ٤. توافر المبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية.

(خ) الهيكل العام للتكامل:

يوضح الشكل التالي الهيكل العام للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وذلك لإيجاد علاقات تكاملية بين الآليات الداخلية للحوكمة المتمثلة في (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية) والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتمثلة في (معايير الصفات، معايير الأداء) وذلك بهدف تحقيق جودة أعلى للمراجعة الخارجية والذي ستؤدي الى إصدار قوائم مالية ذات جودة أعلى من الموثوقية والمصداقية وبالتالي تحسين القيمة الإقتصادية والتنافسية للشركة وبما يسهم في تسهيل إتخاذ القرارات من قبل المستثمرين وفيما يلي الشكل الذي يوضح التكامل:



شكل يوضح الهيكل العام للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وأثره على جودة المراجعة الخارجية. المصدر: من إعداد الباحث

ثانياً: تحليل نتائج الدراسات السابقة:

فيما له علاقة بموضوع الدراسة تم إستعراض مجموعة من الدراسات السابقة وظهر عنها عدد من النتائج يمكن عرضها فيما يلي:

١ - تحليل للدراسات السابقة التي تناولت الآليات الداخلية للحوكمة:

يتضح من خلال الدراسات السابقة أن هناك إختلافاً في النتائج بين تلك الدراسات حيث أشارت دراسة (عيطة، ٢٠٢٠) إلى وجود علاقة بين خصائص مجلس الإدارة المتمثلة في (حجم مجلس الإدارة، وإستقلالية مجلس الإدارة) على جودة المراجعة، كما وجد بأن إزدواجية الرئيس التنفيذي يعزز من ممارسات إدارة الأرباح وأن وجود أعضاء من الإناث في مجلس الإدارة أو كمديرات لا يساعد في الحد من مشكلة ممارسة إدارة الأرباح (Ishak et al., 2016)، وعلى العكس وجد بأن هناك علاقة عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح وبين نسبة تمثيل الإناث في مجلس الإدارة وعلاقة طردية بين نسبة الإناث المستقلات في مجلس الإدارة وخصوصاً عندما يكون رئيس المجلس من الإناث وممارسات إدارة الأرباح (العيسوي، ٢٠١٧)، وأشارت دراسة (مليجي، ٢٠١٤) إلى أن إستقلال مجلس الإدارة كأحد خصائصه له تأثيراً معنوياً على مستوى التحفظ المحاسبي بينما حجم المجلس وعدد مرات إجتماعهم لا يوجد له تأثيراً معنوياً، فيما وجد أن هناك علاقة جوهرية بين خصائص مجلس الإدارة بشكل عام ومستوى التحفظ المحاسبي بينما وجد إختلاف في العلاقة بينه وبين كل خاصية على حدة، فخاصية حجم المجلس لها علاقة سلبية غير جوهرية، وعلاقة إيجابية جوهرية مع إستقلال المجلس والفصل بين وظيفتي رئيس المجلس والمدير التنفيذي وعلاقة إيجابية غير جوهرية مع تنوع مجلس الإدارة وفقاً للجنس (العيسوي والطحان، ٢٠٢٠)، وأشارت دراسة (Shan, 2014) إلى أن حجم مجلس الإدارة وعدد المدراء المستقلين وعدد إجتماعات المجلس ليس لها اي تأثير على جودة المراجعة، وأوضحت دراسة (صالح، وآخرون، ٢٠١٦) إلى وجود علاقة طردية بين مجلس الإدارة كأحد الآليات الداخلية للحوكمة ومستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، ووجد عدم تأثير للعديد من خصائص مجلس الإدارة فيما يتعلق بنسبة تمثيل الإناث وحجم وإستقلال المجلس وإزدواجية منصب رئيس المجلس على فترة تأخر إصدار تقرير مراقب الحسابات فيما عدا جهد مجلس الإدارة ممثلاً بعدد الإجتماعات السنوية يرتبط بعلاقة عكسية مع فترة تأخر إصدار تقرير مراقب الحسابات (مطاوع، ٢٠١٩)، وتشير دراسة (بوسنة، ٢٠١٨) إلى أن إستقلالية لجنة التعيينات تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة الأرباح وأن عدد إجتماعات مجلس الإدارة وإستقلالية لجنة التعويضات تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة المراجعة، بينما وجد أن هناك إرتباط غير معنوي بين خصائص مجلس الإدارة وجودة الأرباح في البيئة المصرية (الفولي، ٢٠١٨)، وأشارت دراسة (الشاهد، ٢٠١٨) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية سالبة بين حجم مجلس الإدارة وعدد إجتماعاته وجودة الأرباح، بينما لا توجد علاقة بين إستقلالية المجلس وجودة الأرباح، وعلى العكس من ذلك وجد أن إستقلالية المجلس تفسر ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم جودتها بينما حجم المجلس وإزدواجية المدير التنفيذي لا تفسر ذلك (Ali & Desoky, 2015)،

ووجدت دراسة (Wu, J. et al., 2021) أن خصائص مجلس الإدارة ترتبط ارتباطاً وثيقاً وسلبياً بإعادة إصدار القوائم المالية، وعلى العكس من ذلك وجد أن خصائص مجلس الإدارة ليس لها أي أهمية في إعادة إصدار القوائم المالية (Hasnan, et al., 2020)، فيما دراسة أخرى أشارت إلى أن إستقلال مجلس الإدارة والتنوع فيه لهما أثر في الحد من إدارة الأرباح، وإزدواجية رئيس المجلس لها أثر على زيادة إدارة الأرباح وبالمقابل فأن حجم المجلس ليس له أي أثر على إدارة الأرباح (Andayani, et al., 2019)، وهو ما تؤكد دراسة (Alm El-din, 2021) بإضافة وجود أثر لعدد إجتماعات المجلس على إدارة الأرباح، كما أشارت دراسة (Zureigat, 2015) إلى وجود علاقة إيجابية بين عدد إجتماعات المجلس وحجمه مع تقييم الإستمرارية وعلاقة سلبية بينها وبين إستقلال المجلس وإزدواجية الرئيس التنفيذي، ووجدت دراسة (Elshawarby, 2019) أن لحجم المجلس وإستقلاله وخبرة أعضائه أثر في تأخير إصدار تقرير المراجعة فيما إزدواجية المدير التنفيذي وتوازن الاعضاء بين تنفيذيين وغير تنفيذيين لي لها أثر، بينما هناك أثر إيجابي لإزدواجية الرئيس التنفيذي وأثر سلبي لحجم المجلس والتنوع بين الجنسين على تأخير تقرير المراجعة (Chalu, 2021).

وتشير الدراسات إلى أن لجنة المراجعة وفعاليتها لها أثر على جودة المراجعة وكذا بعض المتغيرات الأخرى التي ذكرت فيها فقد أظهرت دراسة أن هناك دور للجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية ولا سيما فيما يتعلق بفعاليتها (العريبي وآخرون، ٢٠١٤)، كما وجد عدم تأثير العديد من الخصائص المتعلقة بلجنة المراجعة على فترة تأخر إصدار تقرير مراقب الحسابات، فيما عدا علاقة عكسية بين سلطة لجنة المراجعة وتأخر إصدار تقرير مراقب الحسابات (مطوع، ٢٠١٩)، ووجد أن هناك علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين كل من لجنة المراجعة كأحد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية (صالح وآخرون، ٢٠١٦)، وأختبرت دراسة (Islahuzzaman et al., 2018) العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر وتبين وجود أثر للجنة المراجعة على جودة التقارير المالية، كما وجد أن هناك دور للجنة المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية حيث أن عمل لجان المراجعة كطرف محايد للفصل في المنازعات التي تحدث بين المراجع الخارجي وإدارة لشركة يزيد من جودة المراجعة الخارجية، في حين اتضح أنه لاوجود أي أثر للجنة المراجعة على جودة الأرباح (بوسنة، ٢٠١٨) و (الشاهد، ٢٠١٨)، بينما أشارت دراسة (Ali & Desoky, 2015) إلى أن لجنة المراجعة تفسر ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم جودتها، ووجدت دراسة (Wu, J. et al., 2021) أن خصائصها ترتبط ارتباطاً وثيقاً وسلبياً بإعادة إصدار القوائم المالية، وعلى العكس من ذلك وجد أن خصائصها ليس لها أي أهمية في إعادة إصدار القوائم المالية (Hasnan, et al., 2020)، كما أن هناك علاقة إيجابية وغير معنوية بين اللجنة وتقييم الإستمرارية (Zureigat, 2015)، وعلى العكس من ذلك فأن خصائص لجان المراجعة المتعلقة بالخبرة المالية والمحاسبية، وعدد الإجتماعات الدورية للجنة وإستقلالها وحجمها لا يوجد لها تأثيراً معنوياً على مستوى التحفظ المحاسبي (عبدالحليم، ٢٠١٨)، وللجنة المراجعة أثر على تأخير تقرير المراجع (Juwita, et al., 2020)، وكذلك هناك أثر إيجابي لحجم لجنة المراجعة على تأخير تقرير المراجعة وأثر سلبي للتقويض (Chalu, 2021).

(2021)، ووجود علاقة سلبية معنوية لخبرة أعضاء اللجنة وفترة تأخير إصدار التقرير وعلاقة إيجابية معنوية لحجم اللجنة ولا يوجد أثر للخصائص الأخرى (باجاخر وآخرون، ٢٠٢٢)، ووجد أن هناك أثر إيجابي وغير معنوي لكل من إستقلال اللجنة وأنشطتها وخبرة أعضاؤها على جودة الأرباح وأثر سلبي لحجمها (عبدالمجيد، ٢٠١٧)، وأشارت دراسة (ربيع، ٢٠٢٠) و (مليجي وملو العين، ٢٠١٤) إلى أنه يوجد أثر إيجابي معنوي لإستقلال اللجنة وحجمها ودورية إجتماعاتها وخبرة الأعضاء على رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

وتلعب المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة الداخلية دوراً مهماً في الشركات إلا أنها قد تعاني من ضعف فقد أظهرت دراسة أجريت على الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية المصرية أن آلية المراجعة الداخلية لها علاقة طردية بمستوى التحفظ المحاسبي (صالح وآخرون، ٢٠١٦)، وفيما يتعلق بجودة المراجعة الخارجية وجد أن هناك دور لآلية المراجعة الداخلية في تحقيقها بالإضافة إلى جودة التقارير المالية (خليدة وسردوك، ٢٠١٧)، كما أن هناك ارتباط إيجابي بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية ورسوم المراجعة حيث أنه كلما كانت الحوكمة فعّالة تحسنت جودة المراجعة الداخلية (AIQadasi & Abidin, 2018)، وللمراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة علاقة تأثير معنوية على جودة التقارير المالية (Islahuzzaman et al., 2018) و (عبدالفتاح، ٢٠١٩)، ولجودة المراجعة الداخلية علاقة ارتباط عكسية مع إدارة الأرباح (تركي والجمال، ٢٠١٤)، كما أن لحجم إدارة المراجعة والخبرة والشهادات المهنية أثر إيجابي على جودة المراجعة مقاسة بإدارة الأرباح (Putri & Ramadhan, 2022)، ولجودة المراجعة علاقة سلبية مع الاستحقاقات الغير عادية (Ismael & Kamel, 2021)، وأشارت دراسة (Ratri, et al., 2020) إلى وجود تأثير سلبي وهام للمراجعة الداخلية على رأي المراجع الخارجي بشأن الاستمرارية، وأخيراً اتضح أن المراجعة الداخلية ليس لها تأثير على تأخير تقرير المراجعة (Juwita, et al., 2020).

٢- تحليل للدراسات السابقة التي تناولت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

يتضح من الدراسات السابقة أن هناك إختلافاً في نتائج تطبيق المعايير الدولية المهنية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وكذلك الأثر منها على المتغيرات التابعة، فقد أشارت دراسة (يزيد، ٢٠١٧) إلى أن ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، كما أن هناك علاقة بين الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وتحسين ادائها (عزيز وآخرون، ٢٠٢١)، وعلى العكس من ذلك اتضح بأن الشركات الروسية لازالت تمشي ببطئ للتوافق مع المعايير وأن هناك صعوبات في التطبيق (Vardanyan et al., 2019)، بينما أظهرت دراسة أخرى أن الشركات التي لديها اقسام مراجعة داخلية وتلتزم بشكل كبير بالمعايير تكون جودة التقارير المالية لديها ذات جودة أفضل وأن كفاءة المراجعة الداخلية و الإلتزامها بالمعايير تؤثر على جودة التقارير المالية (Alzeban, 2019)، وتؤكد دراسة (Rashid et al., 2018) أن هناك علاقة قوية بين الإلتزام موظفي

اقسام المراجعة بمعايير المراجعة الداخلية وإستقلاليتهم وبين قسم المبيعات من حيث المراجعة ودقة البيانات والتقليل من الاخطاء في الشركات اللببية، وأنه يتم التخطيط لأعمال المراجعة الداخلية ولكن لا تشمل الخطة عدد أفراد المراجعة ولا الموازنة المطلوبة ولا التوسع في الإدارة (ابو روبلة وآخرون، ٢٠١٧)، كما أن تطبيق المعايير وتحسين العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين له دور كبير في الحد من الفساد (Aloudat et al., 2020) و (الزبير، ٢٠١٤)، واتضح أن الجامعات الاردنية تطبق جزء من معايير المراجعة فيما يتعلق بالجودة والتنفيذ بينما معايير الأداء لا يتم استخدامها نتيجة بعض الصعوبات التي حالت دون ذلك (Bani-Ahmed, 2017)، وأظهرت دراسة (Kaya & Uktu, 2021) أن معايير الصفات والأداء تتعلق بممارسات أنشطة المراجعة الداخلية في البنك بتركيا، ووجد أن الأداء المالي في البنوك يرتبط بعلاقة إيجابية بمعايير المراجعة ولكن لاتزال غير خاضعة للتطبيق بشكل كبير (Fatah et al., 2021) و (Hazaea et al., 2020)، ويؤكد (Murad et al., 2016) بأن شركات القطاع الخاص في اليمن تطبق معايير الأداء ويتفاوت التطبيق من معيار إلى آخر بين مستوى جيد وضعيف، ووجد أن هناك علاقة إيجابية بمستوى متوسط بين معايير الصفات والأداء وجودة المراجعة الداخلية (Haxhiraji & Uc, 2015)، كما أن معظم المراجعين الداخليين في الوحدات الحكومية في أندونيسيا يلتزمون بأكثر المعايير فيما عدا مراجعة المشرف لورقة العمل ووقت انتهاء التقرير فهناك ضعف في الإلتزام بها (Basri et al., 2016)، ووجدت دراسة أيضاً أن جودة ووظائف وإجراءات المراجعة الداخلية تتوافق مع المعايير الدولية لها ولكن بدرجة مختلفة من الأهمية (Sudirman, et al., 2021) و (Krichene & Baklouti, 2021)، ومن جانب آخر كشفت دراسة أن معايير الصفات والأداء لها تأثير على فعالية المراجعة الداخلية (Onay, 2021)، وأشارت دراسة اجريت في ٢٢ دولة على واقع تطبيق المعايير فيها ووجد أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة والمعايير الدولية وأنها تعزز من ممارسة المراجعة الداخلية (Feghali & Hallak, 2019)، وتوصلت دراسة (ابو جبل، ٢٠١٦) إلى أن هناك تأثير إيجابي لجودة المراجعة الداخلية على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وأوضحت دراسة (محمود، ٢٠٢٠) عدم مواكبة معايير المراجعة الداخلية للتطورات في مجال تحليل البيانات الضخمة، وخلصت دراسة (Alknani, 2020) إلى أن نطاق عمل وحدة المراجعة الداخلية والإهتمام المهني للمراجع الداخلي يمثلان أهم جانبيين من جوانب جودة المراجعة الداخلية، والتي لها تأثير على طبيعة وتوقيت وإجراءات المراجعة الداخلية، وبالتالي التأثير على المراجعة الخارجية، كما وجد أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية ووقت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (سيد وآخرون، ٢٠٢٠).

فرض الدراسة:

يتمثل فرض الدراسة استناداً الى مشكلة الدراسة فيما يلي:

"لا يؤثر التكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية".

الدراسة التطبيقية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

بالنظر إلى دليل الحوكمة والذي ينحصر تأثيره على القوائم المالية للشركات المدرجة منذ عام ٢٠١٦ أي أن مدة تأثيره على الشركات هي خمسة أعوام فقط، وبذلك تنحصر عينة الدراسة في الفترة الزمنية من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢١ لعدد ١٠٠ شركة مدرجة في المؤشر EGX 100. وبذلك يتمثل الحجم المبدئي للعينة في عدد ٤٠٠ مشاهدة (١٠٠ شركة × ٤ سنوات). وبإستبعاد عدد ٧٦ مشاهدة تتعلق بالمؤسسات المالية وعدد ٨٨ مشاهدة تتعلق ببيانات مفقودة لبعض الشركات المدرجة بالعينة، وبإستبعاد ايضاً عدد ٢٤ مشاهدة خاصة بمجموعة من القيم الشاذة والمتطرفة، بحيث أصبح الحجم النهائي للعينة عدد ٢١٢ مشاهدة من عدد ٥٣ شركة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، ويمكن تلخيص إجراءات تحديد العينة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١) إجراءات تحديد عينة الدراسة	
بيان	عينة سنوية
الحجم المبدئي للعينة	٤٠٠
(-) مشاهدات تتعلق بالمؤسسات المالية	٧٦
(-) البيانات المفقودة	٨٨
(-) القيم الشاذة والمتطرفة	٢٤
صافي العينة	٢١٢

ثانياً: أدوات القياس ونموذج الدراسة:

انطلاقاً من الفروض الإحصائية سالفة العرض في الدراسة النظرية لهذا البحث فإنه يصبح من الأهمية بمكان تحديد متغيرات الدراسة وصياغة نموذج الدراسة، وذلك على النحو التالي:

المتغيرات المستقلة للدراسة:

تتمثل المتغيرات المستقلة محل الإهتمام بالدراسة الحالية في كلٍ من:

أولاً: الآليات الداخلية للحوكمة:

تتعدد آليات الحوكمة بين الأدبيات المحاسبية المختلفة وسيركز الباحث في هذه الدراسة على إختيار ثلاثة آليات فقط من الآليات الداخلية للحوكمة وهي: مجلس الإدارة، ولجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، وتم تصميم مؤشر لكلٍ منهما وذلك على النحو التالي:

• مجلس الإدارة:

قام الباحث بتصميم مؤشر لقياس مستوى إلتزام مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة استناداً إلى الدراسات السابقة (Ishak, et al., (2016); Shan, (2014) و (مطوع، (٢٠١٩)) مكون من خمسة عناصر تتمثل في مدى إستقلالية مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة، عدد إجتماعات مجلس الإدارة، التنوع في مجلس الإدارة، إزدواجية رئيس مجلس الإدارة، حيث يأخذ كل منها القيمة ١ والقيمة صفر فيما عدا ذلك، بالإضافة الى القيمة المعيارية لكل من حجم مجلس الإدارة وعدد إجتماعاته والتي تتمثل في ٥ و ٤ على التوالي.

ونتاجاً لذلك تكون القيمة الإجمالية المثالية للمؤشر خمس درجات، وبالتالي تتباين المشاهدات فيما بينها في هذه الدرجات بإختلاف الشركات والفترة الزمنية.

• لجنة المراجعة:

قام الباحث بتصميم مؤشر لقياس مستوى إلتزام لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة استناداً إلى الدراسات السابقة (Islahuzzaman, et al., (2018) و (مطوع، (٢٠١٩)؛ صالح، وآخرون، (٢٠١٦)) مكون من خمسة عناصر تتمثل في إستقلالية لجنة المراجعة، التحديد الواضح للسلطات والمسئوليات، حجم لجنة المراجعة، التنوع في لجنة المراجعة، عدد إجتماعات لجنة المراجعة، حيث يأخذ كل منها القيمة ١ والقيمة صفر فيما عدا ذلك، وبدلالة القيمة المعيارية ايضاً لكل من عدد أعضاء اللجنة وعدد اجتماعاتها والتي تتمثل في ٣ و ٤ على التوالي.

ونتاجاً لذلك تكون القيمة الإجمالية المثالية للمؤشر خمس درجات، وبالتالي تتباين المشاهدات فيما بينها في هذه الدرجات بإختلاف الشركات والفترة الزمنية.

• المراجعة الداخلية:

قام الباحث بتصميم مؤشر لقياس مستوى التزام المراجعة الداخلية كأحد أدوات الحوكمة استناداً إلى الدراسات السابقة (Turetken, O. et al., 2019; CIAA, 2022; Krichene & Baklouti, 2021; Zureigat, 2015) مكون من خمسة عناصر تتمثل في الإستقلالية والموضوعية، نطاق المراجعة، خطة المراجعة، تقارير المراجعة، السياسات والإجراءات، يأخذ كل منها القيمة ١ والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

ونتاجاً لذلك تكون القيمة الإجمالية المثالية للمؤشر خمس درجات، وبالتالي تتباين المشاهدات فيما بينها في هذه الدرجات باختلاف الشركات والفترة الزمنية.

ثانياً: معايير المراجعة الداخلية:

تتمثل معايير المراجعة الداخلية في كلٍ من معايير الصفات اللازم توافرها في إدارة المراجعة الداخلية، ومعايير الأداء اللازم تحقيقه من قبل إدارة المراجعة الداخلية. وبالتالي، يمكن للباحث قياس كلا النوعين من المعايير من وجهة نظر العديد من الدراسات السابقة (Aloudat A. et al., 2020; Hazaea S. et al., 2020; Alknani, 2020; Kaya & Utku, 2021; Onay, 2021; Alzeban, 2019) (سيد وآخرون، ٢٠٢٠؛ أبو جبل، ٢٠١٦) وذلك بأخذ القيمة ١ إذا توافرت تلك المعايير والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

المتغير التابع للدراسة:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في جودة المراجعة الخارجية ويمكن قياسها باستخدام العديد من الأدوات التي تتمثل في: ممارسات إدارة الأرباح، إعادة إصدار القوائم المالية، رأي المراجع بشأن الإستمرارية، فترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وقت المراجعة (فترة تأخير التقرير) ويمكن للباحث توضيح كلٍ منها على النحو التالي:

• ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة الخارجية:

ويمكن قياسها من خلال فجوة الخيارات المحاسبية، ومن ثم يمكن للباحث استخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء والذي تم تطويره من قبل دراسة Kothari et al. (2005)، بحيث تمثل القيمة المطلقة للمستحقات التقديرية المستخرجة من ذلك النموذج مقياس عكسي لجودة الإستحقاقات ومن ثم جودة عملية المراجعة. ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$TACC/LagTA = \alpha_0 + \alpha_1(1/LagTA) + \alpha_2(\Delta REV - \Delta REC)/LagTA + \alpha_3(LagROA) + \alpha_4(PPE/LagTA) + \varepsilon \dots \dots \dots (1)$$

حيث إنه بالنسبة لكل شركة في كل سنة:

TACC = المستحقات الكلية، وتساوي الفرق بين صافي الدخل من واقع قائمة التدفقات النقدية وصافي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية؛
 ΔREV = التغير في صافي المبيعات؛
 ΔREC = التغير في صافي العملاء وأوراق القبض؛
LagROA = العائد على الأصول للسنة السابقة، ويساوي صافي الدخل للسنة السابقة من واقع قائمة التدفقات النقدية مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة؛
PPE = إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك)؛
LagTA = إجمالي الأصول في السنة السابقة.

وسيتم تشغيل هذا النموذج رقم (١) باستخدام التحليل القطاعي (Cross-Sectional) أي لكل سنة على حدة بحيث لا يقل عدد المشاهدات عن ٨ في السنة الواحدة على أن يتم

إستخدم القيمة المطلقة لبواقي النموذج كمقياس للإستحقاقات الإختيارية، فكلما زادت قيمة تلك الإستحقاقات بغض النظر عن إشارتها دل ذلك على إحتمالية وجود أخطاء أو تلاعب أو غش في رقم الأرباح، ومن ثم تشير إلى إنخفاض في جودة التقرير المالي.

- إعادة إصدار القوائم المالية كمقياس لجودة المراجعة الخارجية: متغير وهمي يأخذ القيمة ١ عند إعادة إصدار القوائم المالية والقيمة صفر فيما عدا ذلك.
- رأي المراجع بشأن الإستمرارية كمقياس لجودة المراجعة الخارجية: متغير وهمي يأخذ القيمة ١ عند إبداء رأي متحفظ بشأن الإستمرارية والقيمة صفر فيما عدا ذلك.
- فترة التعاقد مع المراجع الخارجي كمقياس لجودة المراجعة الخارجية: متغير وهمي يأخذ القيمة ١ عند تغيير فترة التعاقد مع المراجع الخارجي والقيمة صفر فيما عدا ذلك.
- تأخير تقرير المراجع كمقياس لجودة المراجعة الخارجية: متغير وهمي يأخذ القيمة ١ عند تأخير تقرير المراجعة والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

المتغيرات الضابطة للعلاقة:

في نطاق الدراسة الحالية، تصبح المتغيرات الضابطة للعلاقة أكثر ارتباطاً بجودة المراجعة الخارجية من زاوية الإستحقاقات المحاسبية، وقد تم إستخدام هذه المتغيرات الضابطة لتحديد أثر المستقل على التابع والتحكم في بعض العوامل المتعلقة بطبيعة المنشأة والتي من المحتمل أن تؤثر على المتغير التابع، وتتمثل أهم هذه المتغيرات الضابطة وفقاً للعديد من الدراسات السابقة (Lys et al., 2015; Chen et al., 2018; De Simone et al., 2020) في كل من حجم الشركة معبراً عنه بلوغاريتم إجمالي قيمة الأصول في بداية العام، وفرص نمو الشركة ويمكن قياسها بنسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية للشركة في نهاية السنة، والتي يتم حسابها من خلال قسمة القيمة السوقية لحقوق الملكية (متمثلة في حاصل ضرب عدد الأسهم القائمة في سعر الاقفال للسهم في تاريخ إعداد الميزانية) على القيمة الدفترية لحقوق الملكية. والرافعة المالية ويمكن قياسها باستخدام نسبة اجمالي الإلتزامات إلى إجمالي الأصول.

والجدير بالذكر أن الباحث سيقوم بالإعتماد على الإنحدار اللوجيستي لقياس الأثر على بقية المتغيرات التابعة التي تستند إلى المتغيرات الوهمية، ومن ثم تختلف المتغيرات الضابطة في هذه العلاقة عنها في العلاقة السابقة حيث تتمثل أهم المتغيرات الضابطة لهذه العلاقة في مؤشر الخسارة الذي يعد بمثابة متغير وهمي يأخذ القيمة ١ في حالة وجود خسارة والقيمة صفر فيما عدا ذلك، بالإضافة إلى مؤشر العسر المالي التالي:

$$\bullet \text{ Z - score} = 4,336 - [4,013 \times (\text{صافي الربح/إجمالي الأصول})] + 0,679 \times (\text{إجمالي الإلتزامات/إجمالي الأصول}) + 0,004 \times (\text{الأصول المتداولة/ الإلتزامات المتداولة})$$

ثالثاً: نموذج الإختبار الإحصائي لفرض الدراسة:

يتنبأ الفرض الإحصائي للدراسة بتحليل أثر التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية، وفي ظل إنقسام المتغيرات المستقلة الخاصة بكل من الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية إلى مجموعة من المتغيرات الفرعية فإنه يمكن للباحث صياغة نماذج إنحدار للربط بين متغيرات الدراسة على النحو التالي:

$$\text{Audit Quality} = \beta_0 + \beta_1 \text{ AS} + \beta_2 \text{ PS} + \beta_3 \text{ MB} + \beta_4 \text{ AC} + \beta_5 \text{ IA} + \beta_6 \text{ Controls} + \varepsilon \dots \dots \dots (2)$$

رابعاً: إختبار التكامل المشترك بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع:

ويمكن تحقيق ذلك من خلال إستخدام منهجية جوهانسن Johansen tests for cointegration والتي تعتمد على تقدير علاقة التكامل بين المتغيرات المتعددة، وتكمن فكرة الإختبار في تقدير رتبة المصفوفة r التي تعبر عن عدد علاقات التكامل المشترك بين المتغيرات، فمن خلال إختبار القيمة العظمى أو ما يطلق عليه الإختبار التتابعي، حيث تمثل الفرضية الصفرية $H_0: r = 0$ ، وتكون الفرضية البديلة $H_1: r \geq 1$ عند وجود إتجاه عام دون قاطع وبحد أقصى $k-1$ ، حيث أن k تمثل عدد المتغيرات الواردة في النموذج، ويتم الإعتماد في تفسير النتائج على قيمتي λ -Trace and λ -Max والتي يجب أن تكون أقل من القيمة الحرجة حتى يمكن رفض القيمة الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة الدالة على وجود خاصية التكامل المشترك بين المتغيرات. والجدول رقم (٢) يوضح فحص التكامل المشترك بين المتغير التابع وأبعاد المتغيرات المستقلة الخاصة بالدراسة، بهدف إختبار فرض وجود تكامل مشترك من عدمه بين أبعاد المتغيرات، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٢): نتائج إختبارات التكامل المشترك

Rank (r)	Trace Stat.	Critical Value	Max Stat.	Critical Value
0	415.08	-	115.07	-
1	230.2	282.43	31.96	77.59
2	152.2	281.56	14.25	76.16
3	171.33	284.91	14.64	74.23
4	98.57	284.87	15.6	76.89
5	57.22	280.13	12.31	77.75

6	120.04	280.07	67.13	79.53
7	198.9	281.7	20.35	72.82
8	213.28	284	61.09	81.76
9	137.2	285.43	28.32	77.38
10	32.23	279.87	45.22	82.08
Obs	212			
Optimal LAG	2			
Trend	Constant			

يوضح الجدول السابق نتائج إختبارات التكامل المشترك بين أبعاد المتغيرات للدراسة، حيث تبين خانات rank بالجدول إختبار فرضيات التكامل المشترك بين المتغير التابع وأبعاد المتغيرات المستقلة من ٠ إلى ١٠، وهو ما توضحه القيم الخاصة Trace Max Stat. & Stat. عند القيم الحرجة ٥%، حيث تنص الفرضية على رفض الفرض العدم اذا كانت قيمة trace وقيمة max أكبر من القيمة الحرجة والعكس صحيح، ومن خلال فحص نتائج إختبار الفرضية تبين أن قيمتي trace and max كانت أقل من القيم الحرجة بدءاً من نقطة ١ تكامل مشترك، وهو ما يعني وجود تكامل مشترك بين المتغير التابع جودة المراجعة وأبعاد المتغيرات المستقلة جميعها.

خامساً: التحليل الوصفي:

تشير الإحصاءات الوصفية إلى طبيعة عينة الدراسة وشكل توزيع المنحنى الخاص بكل متغير على حدة، وفي إطار الدراسة الحالية يصبح من الأهمية بمكان تحديد شكل توزيع متغيرات الدراسة من خلال الإحصاءات الوصفية لأهمية المقارنة بالدراسات الأخرى ذات الصلة، ومن ثم تتضح أهمية الإحصاءات الوصفية في توضيح شكله وكيفية توزيعه بين الشركات. وقد تم إجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة باستخدام برنامج (STATA V.14)، ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية

Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness	Kurtosis
Audit Quality (EM)	0.05	0.098	0.062	0.031	1.286	5.752
Audit Quality (FS)	0	1	0.15	0.002	0.999	3.797

Audit Quality (AO)	0	1	0.26	0.018	0.114	5.295
Audit Quality (AT)	0	1	0.36	0.021	1.505	3.892
Audit Quality (RL)	0	1	0.28	0.012	2.842	8.805
MB	1	5	4.15	0.48	0.032	0.284
AC	1	5	3.68	0.61	2.946	0.956
IA	1	5	3.96	0.55	2.357	0.814
AS	0	1	0.92	0.18	0.324	0.594
PS	0	1	0.85	0.16	1.57	6.143
Log Size	3.451	8.711	4.236	1.528	2.277	6.257
Growth	0.86	1.125	0.95	0.56	1.428	0.926
Lev	0.66	0.87	0.35	0.21	2.183	0.843
Loss	0	1	0.18	0.26	1.261	8.862
Z-Score	2.781	5.297	3.481	1.286	2.91	4.618

إنطلاقاً من العرض السابق لجدول الإحصاءات الوصفية رقم (٣) يمكن للباحث توضيح بعض الملاحظات الهامة المتمثلة فيما يلي:

أولاً، المتوسط الحسابي للمتغيرات الخاصة بجودة المراجعة المتمثلة في Audit Quality (EM), Audit Quality (FS), Audit Quality (AO), Audit Quality (AT), Audit Quality (RL) الخاصة بجودة المراجعة باستخدام الإستحقاقات وإعادة إصدار القوائم المالية ورأي المراجع المتحفظ وفترة تعاقد المراجع، وتأخير فترة التقرير على التوالي تبلغ ٠,٠٦٢، ١٥٪، ٢٦٪، ٣٦٪، ٢٨٪ على التوالي، وهي نسب منخفضة إلى حد ما مما يشير إلى إرتفاع جودة المراجعة نسبياً حيث ينخفض مستوى الإستحقاقات المحاسبية وإعادة إصدار القوائم المالية ورأي المراجع المتحفظ وفترة تعاقد المراجع، وتأخير فترة التقرير.

ثانياً، إرتفاع الوسط الحسابي لمؤشر مجلس الإدارة MB الذي يبلغ ٤,١٥ وهو يقترب كثيراً من الحد الأقصى للمؤشر والبالغ ٥، مما يدل على إرتفاع فعالية مجلس الإدارة كأحد الآليات الداخلية للحكومة.

ثالثاً، إرتفاع الوسط الحسابي لمؤشر لجنة المراجعة AC الذي يبلغ ٣,٦٨ وهو يقترب كثيراً من الحد الأقصى للمؤشر والبالغ ٥، مما يدل على إرتفاع فعالية لجنة المراجعة كأحد الآليات الداخلية للحوكمة.

رابعاً، إرتفاع الوسط الحسابي لمؤشر المراجعة الداخلية IA الذي يبلغ ٣,٩٨ وهو يقترب كثيراً من الحد الأقصى للمؤشر والبالغ ٥، مما يدل على إرتفاع فعالية المراجعة الداخلية كأحد الآليات الداخلية للحوكمة.

خامساً، إرتفاع الأوساط الحسابية الخاصة بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية حيث أن قيم الأوساط الحسابية تبلغ ٩٢%، ٨٥% لمعايير الصفات ومعايير الأداء على التوالي، وفي ذلك دلالة على توافر معايير الصفات والأداء للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية لعينة الدراسة.

سادساً، إعتدال توزيعات المتوسطات الحسابية للمتغيرات الرقابية Log Size, Growth, Lev, Loss, Z-Score حيث تبلغ ٤,٢٣٦، ٠,٩٥، ٠,٣٥، ٠,١٨، ٣,٤٨١ على التوالي وجميعها تتوسط القيم الدنيا والقصى للمشاهدات المدرجة بعينة الدراسة.

وأخيراً، يلاحظ الباحث إنخفاض مستوى الإنحراف المعياري لكافة مشاهدات الدراسة مما يدل على إنخفاض مستوى التشتت لعينة الدراسة بشكل عام، كما يتبين للباحث إنخفاض معاملات الإلتواء حيث تتراوح بين ± ٣ ، وكذلك إنخفاض معاملات التفرطح حيث تتراوح بين ± ١٠ مما يدل على إعتدال توزيع البيانات.

وتأسيساً على العرض السابق لبعض نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمتغيرات محل الإهتمام بالدراسة يتضح للباحث أن نتائج الدراسة الحالية قابلة للمقارنة بنتائج الدراسات الأخرى السابقة وذات الصلة بموضوع الدراسة.

وبناءً على ما سبق تم إختبار الصدق التمايزي عن طريق الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي والتي يوضحها الجدول التالي أن جميع قيم (Square root of AVE) مقبولة حيث أن جميع قيم معاملات إرتباط كل بعد أو متغير بنفسه أكبر من إرتباطه بباقي متغيرات الدراسة الأخرى (Hair, et al., 2010). مما يؤكد وجود صدق تمايزي وإتساق عالي للمقياس المستخدم في الدراسة.

جدول رقم (٤) مصفوفة الإرتباط بين المتغيرات باستخدام الجذر التربيعي لـ (AVE)

المتغيرات	مجلس الإدارة	لجنة المراجعة	المراجعة الداخلية	المعايير الدولية للمراجعة الداخلية	جودة المراجعة الخارجية
مجلس الإدارة	0.847				
لجنة المراجعة	0.817	0.866			
المراجعة الداخلية	0.803	0.84	0.849		

	0.912	0.821	0.805	0.828	المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
0.854	0.843	0.833	0.812	0.829	جودة المراجعة الخارجية

سادساً: تحديد معاملات الارتباط:

تشير معاملات الارتباط إلى طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير التابع كما توضح اتجاه العلاقة سواء كانت طردية أو عكسية وهو ما يعد بمثابة تمهيد لشكل العلاقة بين المتغيرات إلى حين التوصل إلى النتيجة النهائية من خلال نتائج تحليل الانحدار، بالإضافة إلى أن هذه المصفوفة تساهم في تكوين رأي مبدئي عن مشكلة الأزواج الخطي، وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول (٥).

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة عكسية معنوية بين الآليات الداخلية للحكومة المتمثلة في: مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية وكلٍ من الإستحقاقات، وإعادة إصدار القوائم المالية، ورأي المراجع بشأن الإستمرارية، وفترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وتأخير تقرير المراجعة كمقاييس لجودة المراجعة الخارجية. وتشير تلك العلاقة العكسية إلى أن زيادة قوة الآليات الداخلية للحكومة تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية نتيجة انخفاض مستوى الإستحقاقات، وإنخفاض مرات إعادة إصدار القوائم المالية، وإنخفاض رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية، وإنخفاض فترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وإنخفاض مستوى تأخير فترة تقرير المراجعة.

كما يتضح من نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة عكسية معنوية بين المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتمثلة في: معايير الصفات ومعايير الأداء وكلٍ من الإستحقاقات، وإعادة إصدار القوائم المالية، ورأي المراجع بشأن الإستمرارية، وفترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وتأخير تقرير المراجعة كمقاييس لجودة المراجعة الخارجية. وتشير تلك العلاقة العكسية إلى أن زيادة قوة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية نتيجة انخفاض مستوى الإستحقاقات، وإنخفاض مرات إعادة إصدار القوائم المالية، وإنخفاض رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية، وإنخفاض فترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وإنخفاض مستوى تأخير فترة تقرير المراجعة.

وأخيراً، يتضح إنخفاض قيم معاملات الارتباط لكافة المتغيرات عن ٠,٨ وهو ما يشير بشكل مبدئي إلى عدم وجود ظاهرة الأزواج الخطي.

جدول رقم (٥): مصفوفة إرتباط بيرسون

Variables	Audit Quality y (EM)	Audit Quality y (FS)	Audit Quality y (AO)	Audit Quality y (AT)	Audit Quality y (RL)	MB	AC	IA	AS	PS	Log Size	Growth	Lev	Loss	Z-Score	
Audit Quality (EM)	1															
Audit Quality (FS)	0.521	1														
Audit Quality (AO)	0.133	0.294	1													
Audit Quality (AT)	0.381	0.137	0.170	1												
Audit Quality (RL)	0.138	0.355	0.227	0.409	1											
MB	-0.335	-0.508	-0.325	-0.470	-0.315	1										
AC	-0.618	-0.493	-0.361	-0.616	-0.422	0.332	1									
IA	-0.121	-0.525	-0.566	-0.457	-0.396	0.444	0.568	1								
AS	-0.586	-0.489	-0.404	-0.533	-0.486	0.391	0.589	0.596	1							
PS	-0.512	-0.101	-0.258	-0.289	-0.407	0.265	0.472	0.323	0.261	1						
Log Size	0.530	0.486	0.606	0.270	0.561	0.199	0.139	0.455	0.458	0.510	1					
Growth	-0.189	-0.390	-0.624	-0.275	-0.256	0.242	0.177	0.224	0.560	0.454	0.381	1				
Lev	0.519	0.246	0.369	0.477	0.186	0.197	0.603	0.481	0.297	0.594	0.348	0.463	1			
Loss	0.326	0.330	0.341	0.151	0.553	0.281	0.533	0.487	0.288	0.381	0.130	0.454	0.455	1		
Z-Score	0.148	0.234	0.428	0.568	0.463	0.140	0.395	0.282	0.107	0.160	0.553	0.324	0.358	0.415	1	

سابعاً: نتيجة الإختبار الإحصائي لفرض الدراسة:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى تشغيل نموذج الدراسة للوصول إلى طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة من واقع تحليل الانحدار المتعدد الذي يأخذ في حسابه كافة المتغيرات الضابطة لتحديد أثر المستقل على التابع، ولغرض تشغيل نموذج الانحدار الخاص بأثر التكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية؛ استدعى الأمر الإعتماد على طريقة تحليل الانحدار المتعدد مع مراعاة إستبدال المتغير التابع كل مرة تشغيل للنموذج نظراً لتعدد أدوات قياس المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية. وبالتالي، أسفرت نتائج التشغيل لنموذج الانحدار عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٦)

وقد بينت نتائج الجدول رقم (٦) في العمود الأول (Panel A) أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٥٥,١٦%، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يمكنها تفسير التغير في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية مقاساً بمستوى الإستحقاقات بنسبة ٥٥,١٦%.

حيث يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة MB, IA, PS الخاصة بكل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ومعايير الأداء، ويتبين أنهم يحملون إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بينهم وبين مستوى الإستحقاقات المحاسبية، أي أن زيادة ضوابط مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والالتزام بمعايير الأداء يؤدي إلى إنخفاض مستوى الإستحقاقات المحاسبية ومن ثم زيادة جودة المراجعة الخارجية. بينما يتبين عدم معنوية المتغيرات المستقلة الأخرى المتمثلة في AC, AS الخاصة بلجنة المراجعة ومعايير الصفات، وبالتالي لن يؤثر على مستوى الإستحقاقات المحاسبية.

جدول رقم (٦) يوضح نتيجة الإختبار الإحصائي لفرض الدراسة

Variables	Panel A: Audit Quality (EM)			Panel B: Audit Quality (FS)			Panel C: Audit Quality (AO)			Panel D: Audit Quality (AT)			Panel E: Audit Quality (RL)		
	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.
Cons.	0.688	0.908	0.160	0.410	0.092	0.580	0.850	0.846	0.117	1.133	0.057	0.196	0.739	0.797	0.523
MB	-0.832	-2.342	0.018	-0.879	-1.442	0.478	-0.885	-1.246	0.081	-0.308	-1.332	0.145	-0.261	-3.153	0.002
AC	-0.392	-1.905	0.335	-0.752	-1.806	0.390	-1.082	-1.739	0.293	-0.833	-4.181	0.032	-0.431	-2.742	0.010
IA	-1.085	-2.813	0.027	-0.813	-1.058	0.372	-1.158	-2.029	0.013	-0.740	-0.952	0.246	-0.699	-1.503	0.521
AS	-0.694	-1.619	0.508	-0.787	-0.862	0.081	-0.952	-0.499	0.615	-0.802	-0.565	0.050	-0.532	-1.461	0.366
PS	-1.201	-2.152	0.017	-0.378	-0.698	0.673	-0.499	-3.625	0.002	-0.420	-0.604	0.211	-0.330	-2.436	0.044
Log Size	1.031	1.352	0.445	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Growth	-0.140	-1.550	0.140	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Lev	0.513	1.260	0.264	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Loss	---	---	---	0.711	1.050	0.244	1.112	1.410	0.347	0.683	1.048	0.067	0.528	1.517	0.513
Z-Score	---	---	---	0.776	1.755	0.544	0.809	1.194	0.116	1.117	1.074	0.391	1.157	1.343	0.665
N	212			212			212			212			212		
F-value	73.480			73.070			94.075			98.003			70.992		
VIF (Max)	7.815			6.556			3.885			3.189			4.567		
R2	55.16%			40.14%			51.02%			49.86%			48.90%		

وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحث عدم معنوية أيّ منهما، ومن ثمّ عدم وجود تأثير معنوي على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية مقاساً بمستوى الإستحقاقات. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الفرعي الأول على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير معنوي طردي للتكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية متمثلاً في: مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ومعايير الأداء على جودة المراجعة الخارجية مقاسة بمستوى الإستحقاقات المحاسبية.**

كما بينت نتائج الجدول رقم (٦) في العمود الثاني (Panel B) أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٤٠,١٤%، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يمكنها تفسير التغير في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية مقاساً بإعادة إصدار القوائم المالية بنسبة ٤٠,١٤%.

كما يتبين للباحث عدم معنوية كافة المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أي أن زيادة مستوى التكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية لن يؤثر على مستوى إعادة إصدار القوائم المالية كأحد أدوات قياس جودة المراجعة الخارجية.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحث عدم معنوية أيّ منها، ومن ثمّ عدم وجود أي تأثير معنوي لأي من المتغيرات الضابطة على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية مقاساً بإعادة إصدار القوائم المالية. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الفرعي الثاني على الشكل العدم التالي: **لا يوجد تأثير معنوي لمستوى التكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية مقاسة بمستوى إعادة إصدار القوائم المالية.**

وباستطلاع النتائج المبينة في الجدول رقم (٦) في العمود الثالث (Panel C) يتبين أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٥١,٠٢%، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يمكنها تفسير التغير في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية مقاساً برأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية بنسبة ٥١,٠٢%.

كما يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة IA, PS, الخاصة بكلٍ من المراجعة الداخلية ومعايير الأداء، أنهما يحملان إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بينهما وبين رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية كأحد أدوات قياس جودة المراجعة الخارجية، أي أن زيادة ضوابط المراجعة الداخلية والإلتزام بمعايير الأداء يؤدي إلى إنخفاض رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية ومن ثمّ زيادة جودة المراجعة الخارجية. بينما يتبين عدم معنوية المتغيرات المستقلة الأخرى المتمثلة في MB, AC, AS الخاصة بكلٍ من: مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ومعايير الصفات، وبالتالي لن يؤثر على رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية كأحد أدوات قياس جودة المراجعة الخارجية.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحث عدم معنوية أيّ منها، ومن ثمّ عدم وجود أي تأثير معنوي لأي من المتغيرات الضابطة على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية مقاساً برأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الثالث على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير معنوي طردي للتكامل بين الآليات الداخلية للحكومة والمعايير**

الدولية للمراجعة الداخلية متمثلاً في: المراجعة الداخلية ومعايير الأداء على جودة المراجعة الخارجية مقاسة بمستوى رأي المراجع المتحفظ بشأن الإستمرارية.

وبالنسبة لنتائج الجدول رقم (٦) في العمود الرابع (Panel D) تبين أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٤٩,٨٦%، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يمكنها تفسير التغير في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية مقاساً بفترة التعاقد مع المراجع الخارجي بنسبة ٤٩,٨٦%.

كما يتبين للباحث معنوية المتغير المستقل AC الخاص بلجنة المراجعة، ويتبين أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بينه وبين فترة التعاقد مع المراجع الخارجي، أي أن زيادة مستوى الالتزام بلجنة المراجعة يؤدي إلى انخفاض فترة التعاقد مع المراجع الخارجي ومن ثم زيادة جودة المراجعة الخارجية. بينما يتبين عدم معنوية المتغيرات المستقلة الأخرى المتمثلة في: MB, IA, AS, PS الخاصة بكلٍ من: مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ومعايير الصفات ومعايير الأداء، وبالتالي لن يؤثر على مستوى فترة التعاقد مع المراجع الخارجي.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحث عدم معنوية أيها منها، ومن ثم عدم وجود أي تأثير معنوي لأي من المتغيرات الضابطة على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية مقاساً بفترة التعاقد مع المراجع الخارجي. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الفرعي الرابع على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير معنوي طردي للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية متمثلاً في: لجنة المراجعة على جودة المراجعة الخارجية مقاسة بفترة التعاقد مع المراجع الخارجي.**

وأخيراً، فيما يتعلق بنتائج الجدول رقم (٦) في العمود الخامس (Panel E) تبين أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٤٨,٩%، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بالتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يمكنها تفسير التغير في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية مقاساً بتأخير فترة تقرير المراجعة بنسبة ٤٨,٩%.

كما يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة MB, AC, PS الخاصة بكلٍ من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ومعايير الأداء، ويتبين أنهم يحملون إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بينهم وبين تأخير فترة تقرير المراجعة كأحد أدوات قياس جودة المراجعة الخارجية، أي أن زيادة ضوابط مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والالتزام بمعايير الأداء يؤدي إلى انخفاض تأخير فترة تقرير المراجعة كأحد أدوات قياس جودة المراجعة الخارجية ومن ثم زيادة جودة المراجعة الخارجية. بينما يتبين عدم معنوية المتغيرات المستقلة الأخرى المتمثلة في IA, AS الخاصة بالمراجعة الداخلية ومعايير الصفات، وبالتالي لن يؤثر على مستوى تأخير فترة تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحث عدم معنوية أيها منها، ومن ثم عدم وجود تأثير معنوي لكلا المتغيران على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الخارجية مقاساً بتأخير فترة تقرير المراجعة. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الفرعي الخامس على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير معنوي طردي للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية متمثلاً في: مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ومعايير الأداء على جودة المراجعة الخارجية مقاسة بتأخير فترة تقرير المراجعة.**

وتأسيساً على النتائج المبينة بالأعمدة (Panel A, B, C, D) على التوالي يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الثالث للدراسة (جزئياً) على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير معنوي طردي للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.**

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

بناءً على الدراسة التطبيقية ونتائج اختبار فرض الدراسة، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. تعدد القوانين التي تحكم وتنظم مجالس الإدارة في الشركات المصرية ومنها قانون قواعد قيد وشطب الأوراق المالية في البورصة المصرية رقم (١١) لسنة ٢٠١٤م، والدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر بقرار رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦م، وقانون شركات الأموال رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م وتعديلاته بموجب القانون رقم (٤) لسنة ٢٠١٨م، وقانون قطاع الاعمال العام رقم (١٨٥) لسنة ٢٠٢٠م وقرارات التعديلات اللاحقة لبعض المواد ومنها قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٢٣) لسنة ٢٠١٩م وقرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٠) لسنة ٢٠٢٠م.

٢. ضعف الإستقلالية لمجلس الإدارة، حيث أن عدد الأعضاء المستقلين لكثير من الشركات يقل عن ثلث أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لأفضل الممارسات الدولية.

٣. ضعف التزام الكثير من الشركات بإرشادات إعداد تقرير الحوكمة للشركات المقيدة في البورصة المصرية والصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية في الكثير من البنود وما يحتويه كل بند.

٤. عدم الإهتمام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في بعض الشركات وذلك لعدم وجود إدارة مراجعة داخلية ضمن هيكلها التنظيمية وهو ما يخالف الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر بقرار رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦م. كما لا توجد إستقلالية لبعض إدارات المراجعة لعدد من الشركات والذي تكون تبعيتها ورفع تقاريرها للإدارة التنفيذية أو لرئيس القطاع المالي وليس للجنة المراجعة.

٥. إن التكامل سوف يؤدي إلى ضمان تطبيق مبادئ الحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وفعالية انسياب المعلومات وعدم تماثلها وإعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي وبالتالي جودة المراجعة الخارجية بإصدار تقارير موثوقة يتم الإعتماد عليها من قبل المستثمرين في إتخاذ قراراتهم وكذلك رفع المستوى التنافسي للشركة.

٦. إن التكامل سيؤدي إلى مايلي:

أ. الرفع من جودة المراجعة الخارجية وبالتالي الحد من إدارة الارباح.

ب. سيؤثر على رأي المراجع بشأن الاستمرارية وذلك من خلال إعداد ورفع قوائم مالية موثوقة.

ت. سيؤدي إلى الحد من طول فترة التعاقد مع المراجع الخارجي.

ث. سيؤدي إلى التقليل من فترة تأخير تقرير المراجع وذلك لان التكامل سيؤدي الى الإلتزام بالسياسات والاجراءات وكذا تنفيذ الخطط.

٧. يوجد تأثير معنوي للتكامل بين الآليات الداخلية للحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على محددات جودة المراجعة الخارجية والمتمثلة في (الإستحقاقات المحاسبية، ورأي المراجع بشأن الإستمرارية، وفترة التعاقد مع المراجع الخارجي، وفترة تأخير تقرير المراجع) فيما لا يوجد أي أثر على إعادة إصدار القوائم المالية.

ثانياً: التوصيات:

١. إلتزام الشركات بتأكيد الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في تقارير الحوكمة تحت بنود الرقابة الداخلية والمراجعة.
٢. توحيد تقرير الحوكمة التي تقوم الشركات بإعداده مع توضيح محتويات كل بند من بنوده من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية وعدم ترك المجال للشركات بإعداد ما تختاره من تلك البنود.
٣. إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية والإلتزام بإستقلاليتها في الشركات التي أظهرت تقاريرها عدم وجود إدارة فيها، وزيادة تفعيل دورها لما لها من أهمية في تحسين بعض جوانب عملية المراجعة الخارجية مثل جمع الأدلة وإستخدام نتائجها والتي تساعد المراجع الخارجي في إتخاذ القرار..
٤. على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التقيد بدليل الحوكمة والقوانين والقرارات المتعلقة بها نصاً وروحاً وليس شكلاً.
٥. العمل على إعداد قانون موحد يشمل جميع إختصاصات مجلس الإدارة ومهامه ومسئولياته وتكوينه ولجانه بشكل عام وبما يتوافق مع جميع أنواع الشركات والقطاعات المختلفة.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو جبل، نجوى محمد محمود. (٢٠١٦). جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية دراسة تحليلية وتجريبية. مجلة البحوث المحاسبية، م(٣)، ع(٢)، ص ص ٥٧-١١٦.
- أبو رويلة، عبد الكريم، وآخرون. (٢٠١٩). تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية في ضوء المعايير الدولية. مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، جامعة الزاوية، م(٩)، ع(٤).
- <http://dspace.zu.edu.ly/xmlui/handle/1/843>
- الزبير، مبارك عبدالمنعم. (٢٠١٤). تقييم معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد في الشركات المساهمة العامة، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

- الشاهد، ريما محمود. (٢٠١٨). أثر خصائص مجلس الإدارة ولجان التدقيق على جودة الأرباح دليل من البنوك التجارية الأردنية. *المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية*، م(٢٠)، ع(١)، ص ص ١٢١-١٣٥.
 - العريبي، عصام فهد، وآخرون. (٢٠١٤). دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية. *مجلة جامعة البعث*، م(٣٦)، ع(٤)، ص ص ٢٨١-٣٠٥.
 - الفولي، فايقة جابر حسن. (٢٠١٨). أثر خصائص مجلس الإدارة علي جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية. المؤتمر الدولي الثاني لإدارة المنظمات الصناعية والخدمية: الممارسات الحالية والتوجهات المستقبلية الغردقة، مصر من ١ إلى ٣ سبتمبر ٢٠١٨، م(٢)، ص ص ١١٢-١٢٧.
 - العيسوي، عبدالحميد محمود. (٢٠١٧). أثر نوع أعضاء مجالس الإدارة ولجان المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي*، م(٢٤)، ع(٢)، ص ص ٢٦٠-٣٢٧.
 - العيسوي، عبدالحميد محمود، والطحان، ابراهيم محمد. (٢٠٢٠). أثر خصائص مجلس الإدارة في ضوء قواعد الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦ على مستوى التحفظ المحاسبي. *مجلة الفكر المحاسبي*، م(٢٤)، ع(٢)، ص ص ٢٦٠-٣٢٧.
 - باجار، محمد صالح وآخرون. (٢٠٢٢). أثر خصائص لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير مراجع الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية. *المجلة العربية للإدارة*، م(٤٢)، ع(٣)، ص ص ١٥١-١٧٠.
 - بوسنة، حمزة. (٢٠١٨). *العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة*. رسالة دكتوراة. جامعة قاصدي مرباح. الجزائر.
 - تركي، هاني والجمال، وليد. (٢٠١٤). تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة حالة لبنان. *مجلة التجارة والتمويل*، م(٣٤)، ع(٤)، ص ص ١٤٥-١٧٥.
 - جمعية المراجعين الداخليين (IIA). (٢٠١٧). *الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية*. ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في لبنان مارس ٢٠١٨.
- <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
- خليفة، عابي، وسردوك فاتح. (٢٠١٧). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. *مجلة رؤى الاقتصادية*، م(٧)، ع(١٢)، ص ص ٤٦٩-٤٨٣.

- ربيع، وليد محمود. (٢٠٢٠). أثر خصائص لجنة المراجعة على رأي مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار: مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية. رسالة ماجستير. جامعة كفر الشيخ. مصر.
- سيد، عبدالفتاح سيد، وآخرون. (٢٠٢٠). أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، م(٦)، ع(٩)، ص ص ٦٦٣-٧٠٧.
- صالح، رضا ابراهيم وآخرون. (٢٠١٦). العلاقة بين مدى الإلتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية - بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، م(٢)، ع(٢)، ص ص ٦٨-٣١.
- عبدالحليم، احمد حامد محمود. (٢٠١٨). "أثر هيكل الملكية وخصائص لجان المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية". مجلة الفكر المحاسبي، م(٢٢)، ع(٧)، ص ص ٦٨٣-٧٥٨.
- عبدالفتاح، سعيد توفيق احمد. (٢٠١٩). العلاقة بين اليات حوكمة الشركات ومؤشرات جودة التقارير المالية - دراسة امبريقية. مجلة البحوث التجارية، م(٤١)، ع(٤)، ص ص ٨١-١٣٨.
- عبدالمجيد، حميده محمد. (٢٠١٧). قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على جودة الأرباح في الشركات السعودية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، م(٣٨)، ع(٤)، ص ص ٥-١٠٨.
- عزيز، تافكه، وآخرون. (٢٠٢١). أثر الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الإقتصادية في محافظة أربيل - اقليم كردستان العراق. مجلة فه لأي زانست العلمية، م(٦)، ع(٣)، ص ص ٤٨١-٥١٣.
- عيطة، متولي السيد متولي. (٢٠٢٠). أثر نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة الخارجية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، م(٤)، ع(١)، ص ص ١-٥٤.
- مطاوع، أحمد كمال. (٢٠١٩). أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، م(٢٣)، ع(٢)، ص ص ١٤٣-١٩٠.
- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم. (٢٠١٤). أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، م(١)، ع(١)، ص ص ٢٤٦-٣٠٤.
- مليجي، مجدي مليجي وملو العين، علاء محمد. (٢٠١٤). أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على

- البيئة السعودية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ع(١)، ص ص ٦٤٥-٧١١.
- يزيد، صالح محمد. (٢٠١٧). واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات). *مجلة جامعة القدس المفتوحة*، م(٢)، ع(٥)، ص ص ٢٧١-٢٩٥.
 - الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ 26 /7 /2016.
 - قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٢٣) لسنة ٢٠١٩ بشأن تعديل قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية.
 - قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٠) لسنة ٢٠٢٠ بشأن وجوب تمثيل عنصر نسائي بمجالس إدارات اتحادات الشركات والجهات العاملة في مجال الأنشطة غير المصرفية.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية:

- Ali, S. A. M. & Desoky, A. M. (2015). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on earning Quality: Evidence from Egypt. *Journal of Accounting Research*, Vol. (1), pp 69-108.
- Alknani, Majed Musa Hameed. (2020). Quality of internal audit and its impact on the nature, timing and procedures of external audit in accordance with international auditing standards. An exploratory study of a sample of companies for external audit. Available at: https://www.researchgate.net/publication/339901003_Quality_of_internal_audit_and_its_impact_on_the_nature_timing_and_procedures_of_external_audit_in_a_ccordance_with_international_auditing_standards_An_exploratory_study_of_a_sample_of_companies_for_ext
- Alm El-Din, M. M. (2021). The Impact of Board Characteristics on Earnings Management Practices: Evidence from Egypt. *Journal of Management Research*, Vol. (39), No. (4), pp 83-97.
- Aloudat, Abeer Atallah et al. (2020). The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in The Kingdom of Saudi Arabia. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. (24), No. (2), pp 1-14.
- AlQadasi, Adel and Abidin, Shamharir. (2018). The Effectiveness of Internal Corporate Governance and Audit Quality: The Role of Ownership Concentration – Malaysian Evidence. *Emerald Group Punlishing Limited*, Vol. (18), No. (2), pp 233-253. DOI: <https://doi.org/10.1108/CG-02-2017-0043>
- Alzeban, Abdullazim. (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*, Vol. (17), No. (3), pp 498-518.

- Andayani, W. et al. (2019). The impact of board characteristics on earnings management in the international oil and gas corporations. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. (23), No. (1), pp 1-26.
- Argento, D. et al. (2018). Reliance on The Internal Auditors' Work: Experiences of Swedish External Auditors. *Journal of Management Control*, Vol. (29), No. (3), pp 295-325. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00272-7>
- Bani-Ahmed, A. A. (2017). Using the International Internal Auditing Standards (IIA's) in the Public Universities in Jordan. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/322144958>
- Basri, Hasan, et al.. (2016). Do internal government auditors (always) follow audit standards? a case study in Government Internal Auditor Office Chapter Aceh. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, Vol. (2), No. (2), pp 148-154.
- Chalu, H. (2021). Board characteristics, auditing characteristics and audit report lag in African Central Banks, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. (11), No. (4), pp. 578-609. <https://doi.org/10.1108/JAEE-09-2019-0173>
- CIIA. (2022). Internal Audit Financial Services Code of Practice, Guidance on effective internal audit in the financial services sector. Chartered Institute of Internal Auditors. retrieved from: <https://www.iaa.org.uk/fscode?downloadPdf=true>
- Elshawarby, M. A. E. (2019). The characteristics of the board of directors and their impact on the delay of the external auditor's report by applying to companies listed on the Egyptian stock exchange. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, Vol. (7), No. (8), pp 26-48.
- Fatah, N. A. et. al. (2021). The Role of Internal Audit on Financial Performance Under IIA Standards: A Survey Study of Selected Iraqi Banks. *Qalaai Zanist Scientific Journal*, Vol. (6), No. (2), pp 1028-1048.
- Feghali, Khalil & Hallak, Joe. (2019). International Internal Audit Standards (IIA) and the Geographical Location of International Groups: An Application to the Information Technology Sector. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, Vol. (9), No. (3), pp 32-45. [DOI:10.22495/rgcv9i3p](https://doi.org/10.22495/rgcv9i3p).
- Hair, J.F., et al. (2010). *Multivariate Data Analysis*, Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

- Hasnan, S. et al. (2020), "The effect of corporate governance and firm-specific characteristics on the incidence of financial restatement", *Journal of Financial Crime*, Vol. (28), No. (1), pp. 244-267. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2020-0103>.
- Haxhiraj, E., & Uc, M. (2015). The Perceptions on IIA's Standards and Internal Audit Quality: Evidence from Albania Banking Industry. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. (6), No. (1), pp 147-155. [DOI: 10.5901/mjss.2015.v6n1p147](https://doi.org/10.5901/mjss.2015.v6n1p147).
- Hazaea, S. A., et al. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: An empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, Vol. (7), No. (11), pp 867-875. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no11.867>.
- Ishak, R., et al. (2016). Leadership Structure, Gender Diversity and Audit Quality Influence on Earnings Management in Malaysian Listed Companies. *International Review of Management and Marketing*, Vol. (6), No. (S8), pp 342-345. <https://repo.uum.edu.my/id/eprint/23646>
- Islahuzzaman, & et al. (2018). The Impact of Audit Committee and Internal Audit towards Financial Statement Quality: External Audit and Corporate Governance as Intervening Variables. *International Journal of Engineering & Technology*, Vol. (7), No. (4.34), pp 208-213. [DOI: 10.14419/ijet.v7i4.34.23890](https://doi.org/10.14419/ijet.v7i4.34.23890)
- Ismael, H.R. and Kamel, H. (2021). Internal Audit Quality and Earnings Management: Evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*, Vol. (36), No. (7), pp 951-978 <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2020-2830>
- Kaya, Y. and Utku, M. (2021). Internal Audit in Public Banks in the Framework of International Internal Audit Standards: The Case of Turkey. *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis)*, Vol. (105), Emerald Publishing Limited, Bingley, pp 193-205. <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000105014>.
- Kothari, S.P., et al. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. (39), No. (1), pp 163–197. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>.
- Krichene, A., & Baklouti, E. (2021). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. (19), No. (1), pp 28-54. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0010>.
- Murad, A.S. et al. (2016). The Compliance with the Performance Standards of Internal Audit in Private Sector Companies in Yemen. *International Journal in Management & Social Science*, Vol. (4), No. (4), pp 305-309.

- OECD. (2017). G20/OECD Principles of Corporate Governance (Arabic version), OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264265455-ar>
- Onay, Ahmet. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness: A research of the Turkish private sector organizations. *Ege Academic Review*, Vol. (21), No. (1), pp 1-15. <https://doi.org/10.21121/eab.873867>
- Putri, L. A. & Ramadhan, M.I. (2022). The Internal Audit Function and Its Effect on Audit Quality. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, Vol. (5), No. (3), pp 22282-22288. DOI: <https://doi.org/10.33258/birci.v5i3.6235>.
- Rashid, N. et al. (2018). The Impact of the Use of Internal Audit Standards on Sales in Libyan Economic Institutions: Case Study Al-Ahlia Cement Company. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. (8), No. (11), pp 1356 – 1368.
- Ratri, M. C. et. al. (2020). Internal Audit Functions and Audit Outcomes: Evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, Vol. (7), No. (1), pp 1-21 <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1750331>
- Shan, Y.G. (2014). The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China. *Int'l. J. Accounting Auditing and Performance Evaluation*, Vol. (10), No. (1), pp 68–90.
- Sudirman, S., et al. (2021). Effectiveness of Internal Audit in Supporting Internal Control and Prevention of Fraud. *Bongaya Journal for Research in Accounting (BJRA)*, Vol. (4), No. (1), pp 8-15. <https://doi.org/https://doi.org/10.37888/bjra.v4i1.271>
- Turetken et al. (2019). Internal Audit Effectiveness: Operationalization and Influencing Factors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. (35), No. (2), pp 238-271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>.
- Vardanyan, S. A., et al. (2019). Usage of international standards in accounting and internal audit of leasing operations in Russia. *In IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*, Vol. (341), No. (1), p 012219. *IOP Publishing*. <http://dx.doi.org/10.1088/1755-1315/341/1/012219>.
- Wu, J. et. al. (2021). Corporate governance determinants of financial restatements: a meta-analysis. *The International Journal of Accounting*, Vol. (56), No. (01), 2150002. <https://doi.org/10.1142/S1094406021500025>
- Zureigat, B.N.I. (2015). *Corporate Governance and the Going Concern Evaluation of Jordanian Listed Companies at Amman Stock Exchange*. Doctorate Dissertation. Universiti Utara, Malaysia.