



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير  
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - مُدكّمة - دورية ربع سنوية

للسنة  
الثانية والأربعين

Vol. 42, No.2; Apr. 2024

عدد أبريل 2024



[www.sams.edu.eg/crdc](http://www.sams.edu.eg/crdc)

رئيس مجلس الإدارة  
أ.د. محمد حسن عبد العظيم  
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس التحرير  
أ.د. أنور محمود النقيب  
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

ISSN : 1110-225X

## دور المراجعة الداخلية لزيادة جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي

اعداد الباحثون:

١- رامي محروس محمد محمد \*

٢- حاتم محمد عبد الرؤوف الشيشيني \*\*

٣- إقبال محمد رشاد خاطر \*\*\*

\* باحث دكتوراه بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

\*\* استاذ ورئيس قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعه طنطا

\*\*\* استاذ المحاسبة المتفرغ بأكاديمية السادات للعلوم الادارية

## دور المراجعة الداخلية لزيادة جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي

### الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية لزيادة جودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي، وتحقيقاً لهدف الدراسة وسعيًا لاختبار فروضها، تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من عام ٢٠١٥م إلى عام ٢٠١٩م، وبلغ حجم العينة التي انطبقت شروط الدراسة عليها عدد ١٩ شركة تم الحصول على التقارير المالية الخاصة بها وتحليلها بالوسائل العلمية والاحصائية، وتم اعداد وتجهيز البيانات باستخدام برنامج Microsoft Excel ثم تحليلها بالبرنامج الاحصائي SPSS.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين خصائص المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي، حيث أن منح المراجعة الداخلية الاستقلال والموضوعية في ظل التحول الرقمي يحسن من جودة التقارير المالية؛ وأيضاً توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين التحول الرقمي وجودة التقارير المالية وأن التحول الرقمي والاعتماد على التطبيقات التكنولوجية يزيد من الثقة والاعتماد على تلك التقارير ويقلل من الأخطاء الواردة بها.

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

## Abstract

The study aimed to know and test the role of internal audit to increase financial reports quality under digital transformation, and in order to achieve the objective of the study and in order to test the hypotheses of the study, an applied study was conducted on companies listed on the Egyptian Exchange in the period from 2015 to 2019, and the size of the sample to which the conditions of the study applied was 19 companies whose financial reports were obtained and analyzed by scientific and statistical means, and Data using Microsoft Excel and then analyzed by SPSS statistical program.

the study found a positive significant relationship between the characteristics of internal audit and the financial reports quality under digital transformation, as granting internal audit independence and objectivity under digital transformation improves the quality of financial reports., Also the study found a positive significant relationship between digital transformation and the quality of financial reports, and that digital transformation and reliance on technological applications increase confidence and reliance on financial reports and reduce errors in financial reports.

**Key words: Internal audit, Risk management, financial reports quality, digital transformation.**

١-مقدمة

يعد التحول الرقمي وآلياته من الوسائل التكنولوجية التي يتم الاعتماد عليها حديثاً في اعداد وتوصيل التقارير المالية، كما يعد التحول الرقمي بمثابة نقلة نوعية في التخزين والمعالجات الخاصة للبيانات والتي تحتاج من المنظمات أو الأفراد جهاز تشغيل يمكنه الوصول إلى الانترنت للحصول على خدمات التحول الرقمي دون الحاجة إلى بنية تحتية مكلفة مقارنة بالخدمات التي يمكن الحصول عليها والتسهيلات التي يقدمها التحول الرقمي لمستخدميه.

ويساعد التحول الرقمي الشركات في إجراء المعالجات المحاسبية والحسابية والمالية للبيانات، وسرعة ودقة اعداد التقارير المالية وكذلك سهولة وسرعة الوصول للمستخدمين وأصحاب المصالح، لذلك يجب على الشركات الاستفادة من التحول الرقمي في زيادة جودة التقارير المالية وجودة ما تفصح عنه من معلومات محاسبية، ومدى أهمية ومنفعة هذه المعلومات لمستخدميها حيث تعد هذه التقارير المالية هي الأساس في اتخاذ القرارات الاستثمارية سواء للملاك أو مجالس الإدارات أو المستثمرين وأصحاب المصالح عامةً.

كما يوجد العديد من العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية مثل آليات حوكمة الشركات، جودة معايير المحاسبة وكذلك المناخ العام الذي تعد في ظلّه التقارير المالية مثل النظم القانونية، النظم السياسية وحوافز إعداد التقارير المالية مثل النظم الضريبية (الشعراوي، ٢٠١٥؛ Brochet et al, 2013).

٢- مشكلة الدراسة

يؤثر التحول الرقمي بشكل متزايد على المؤسسات ويغير من طريقة أداء العمل، ومع ذلك توجد معرفة محدودة حول كيفية تأثير التحول الرقمي على أنشطة المراجعة الداخلية ( Roussy and Perron, 2018 ) ، ومع زيادة استخدام التحول الرقمي في الشركات أدى ذلك إلى زيادة أهمية دور المراجعة الداخلية الذي لم يعد يقتصر على حماية الأصول المادية من سوء الاستعمال والاستغلال، وألزم قانون Sarbanes oxely 2002 في قسم ٤٠٤ شركات المساهمة الأمريكية بالإفصاح عن نقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية والتي تعد المراجعة الداخلية جزءاً منه.

لذا بدأت الشركات تهتم بوظيفة المراجعة الداخلية وزيادة الموارد المخصصة لها (مليجي، ٢٠١٣)؛ لزيادة جودة التقارير المالية المنشورة والتي يتم اعدادها ونشرها لإيصال المعلومات المالية الخاصة بالشركة للمستثمرين وأصحاب المصالح؛ كما يتوقف دور المراجعة الداخلية لزيادة جودة التقارير المالية على عدة عوامل منها المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين، الموضوعية وجودة تنفيذ المهام المطلوبة منها (مليجي، ٢٠١٣).

وفي ظل وجود تقارير مالية غير جيدة ومطالبة إدارة المراجعة الداخلية بالقيام بمسئوليتها لزيادة جودة التقارير المالية والاستفادة من وجود التحول الرقمي وآلياته، ظهرت مشكلة الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

- ما هو تأثير المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي؟

### ٣- هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة أثر المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي.

وينبثق من الهدف الرئيسي للدراسة الأهداف الفرعية الآتية:

١. دراسة وتحليل دور المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية
٢. دراسة وتحليل مفهوم التحول الرقمي وأبعاده.
٣. أثر التحول الرقمي على دور المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية

### ٤- أهمية الدراسة

ترجع أهمية الدراسة إلى شقين هما:

**الأهمية العلمية:** تتمثل في تناول الدراسة لموضوع هام على المستوى الأكاديمي وهو دور المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي.

**الأهمية العملية:** تتمثل الأهمية العملية في القيام بدراسة تطبيقية لمعرفة أثر المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

## ٥- فروض الدراسة

من أجل الإجابة على سؤال مشكلة الدراسة وتحقيقاً لهدف الدراسة تم صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:  
الفرض الأول: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي

الفرض الثاني لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة التقارير المالية والتحول الرقمي.

## ٦- منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي:

**المنهج الاستقرائي:** الذي يبدأ من الخاص الى العام وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة عن طريق استعراض وجمع البيانات واستخراج المعلومات وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجعة الداخلية والتحول الرقمي على جودة التقارير المالية، وتكوين الإطار النظري ووضع الفروض وتحديد المنهجية الملائمة للقيام بالدراسة التطبيقية الملائمة ثم اختبار الفروض للوصول الى حقائق علمية.

**المنهج الاستنباطي:** الذي يبدأ من العام الى الخاص وذلك لمعرفة أثر المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي، والقيام بدراسة تطبيقية لاختبار فروض الدراسة، وتحليلها بالوسائل العلمية والإحصائية للوصول إلي نتائج علمية.

## ٧- الدراسات السابقة

### - دراسة (Al zaban, 2019)

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير المراجعة الداخلية وتأثير تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية ؛ تم اجراء دراسة ميدانية تم من خلالها تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على مديري المراجعة الداخلية في ٨٦ شركة من الشركات المقيدة في بورصة المملكة المتحدة خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٦؛ وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتقارير المراجعة الداخلية على جودة

التقارير المالية عندما توجه تقاريرها إلى لجنة المراجعة، وعلى العكس من ذلك عندما توجه المراجعة الداخلية تقاريرها إلى الرئيس التنفيذي فإن ذلك يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية.

- دراسة (Betti, et al, 2021)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التحول الرقمي في تعديل وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمات وعلى وجه التحديد استخدام تحليلات البيانات وأداء الأنشطة الاستشارية من قبل المراجعين الداخليين، وقامت الدراسة بإجراء استقصاء شمل ٨٢ شخص من رؤساء المديرين التنفيذيين وأعضاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية؛ وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى الرقمنة واستخدام تحليلات البيانات من قبل المراجعين الداخليين خلال أداء مهامهم، كما توصلت أيضاً إلى أن مستوى الرقمنة في المنظمة له تأثير غير مباشر على نسبة التخطيط للأنشطة الاستشارية التي تقوم بها المراجعة الداخلية.

- دراسة (Chen et al, 2022)

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير آليات التحول الرقمي للشركات Corporate digital (CDT) transformation على جودة المعلومات المحاسبية، وتم اجراء الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في بورصة شنغهاي أثناء الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٢٠ واعتمدت الدراسة على استخدام نموذج الانحدار؛ وتوصلت الدراسة إلى أن التحول الرقمي يعزز من جودة المعلومات المحاسبية من خلال التخفيف من مشكلة الوكالة، ويكون هذا التأثير الإيجابي أكثر أهمية بين الشركات التي لها تغطية إعلامية أقل ، ولديها منافسة منخفضة في الصناعة ولا تتعرض للهجوم السيبراني.

٨- خطة الدراسة والاطار التنظيمي للدراسة

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية ونطاق عملها

ثانياً: مفهوم التحول الرقمي وأبعاده

ثالثاً: مفهوم جودة التقارير المالية وإدارة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية

رابعاً: الدراسة التطبيقية

## الاطار التنظيمي للدراسة

### أولاً مفهوم المراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين في ٢٠١١ المراجعة الداخلية بأنها "نشاط مستقل وموضوعي وتأكدي واستشاري مصمم لإضافة قيمة لعمليات المنشأة وتحسينها بمساعدتها في إنجاز أهدافها عن طريق منهج منظم لتحسين فعالية إدارة المخاطر" (IIA, 2011).

وعرف (OSEN, 2021) المراجعة الداخلية بأنها نشاط وظيفي مستقل وموضوعي يوفر للإدارة المشورة الأمنية والإدارية بهدف ضمان الإدارة الفعالة للإيرادات والنفقات، ومساعدة المنظمة على تحقيق هدفها من خلال اتباع منهج محدد، وكذلك تقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري وتأكدي مستقل - ليس بالضرورة أن يتم من داخل المنشأة - يقوم بفحص واختبار والتأكد من صحة العمليات التي تمت، وفحص قوة الرقابة الداخلية لتحسين فعالية إدارة المخاطر وحماية أصول الشركة، واقتراح الحلول لمواجهة المشكلات المختلفة التي تواجهها، وإضافة قيمة اقتصادية لها ، كما أنها تمثل نقطة الانطلاق لعملية المراجعة الخارجية.

### نطاق ومهام عمل المراجعة الداخلية Scope of Internal Audit

يشمل نطاق ومهام عمل المراجعة الداخلية ما يلي:

-المراجعة المالية والمحاسبية:

عرف مجلس خبراء المحاسبين القانونيين بفرنسا Orders des Experts Comptables et Comptables Agrees (OECCA) المراجعة المالية والمحاسبية بأنها فحص يقوم به شخص مهني مستقل وكفؤ بقصد التعبير عن رأيه في صحة القوائم المالية (Caumeil, 1997, P. 25)؛ فالمراجعة المالية والمحاسبية قد يقوم بها المراجع الخارجي أو الداخلي وتتشابه الخطوات التي يقوم بها كل منهما غير أن المراجع الداخلي لا يكون مسئولاً عن ابداء رأيه في القوائم المالية، بل يمتد دوره إلى تقييم كفاءة

وفعالية العمليات المالية والمحاسبية، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لزيادة الكفاءة والفعالية للرقابة المالية والمحاسبية المطبقة (أحمد، ٢٠١١).

-مراجعة العمليات أو المراجعة التشغيلية:

ظهر هذا النوع نتيجة لتطور المراجعة الداخلية، وتعني المراجعة التشغيلية مراجعة كافة أعمال ووظائف المنظمة وعدم الاكتفاء بالمراجعة المالية والمحاسبية فقط؛ وعرفها (OSENI, 2021) بأنها تقييم مستقل يتم إنشاؤه داخل المنظمة بهدف مراجعة فعالية وكفاءة أنشطة المنظمة.

-مراجعة الالتزام باللوائح والقوانين:

يرى (مجاهد، ٢٠١٥، ص ١٦٦) أنه في هذا النوع تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من التزام الشركة باللوائح والقوانين وسياسات الإدارة العليا والمتطلبات الداخلية والخارجية الأخرى.

-إدارة المخاطر:

تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحديد المخاطر وتقييمها، كما تعمل على تحسين إدارة المخاطر وإيجاد الحلول لتقليل المخاطر؛ وفي هذا الصدد أشار (Carcello, 2019) إلى أن المراجعة الداخلية الفعالة تساهم في تخفيض المخاطر المالية والتشغيلية للشركات.

-الحوكمة:

تقوم المراجعة الداخلية بتقييم عمليات حوكمة الشركات من خلال مدى وفاء الشركة بالقيم والاخلاقيات والمسئوليات المنوطة بها، وتحسين فعالية الاتصال بين الجهات المسؤولة عن الحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة (جاب الله، ٢٠٢٢، ص ١٢).

ثانياً: مفهوم التحول الرقمي وأبعاده

عرف (Liere & Netherler, 2018) التحول الرقمي بأنه استخدام التقنيات الرقمية مثل وسائل التواصل الاجتماعي أو الأجهزة المحمولة أو المدمجة لتمكين تحسين الأعمال وتحسين خدمة العملاء وتسهيل وتطوير العمليات؛ أيضاً عرف (Abbas Shahim, 2021) التحول الرقمي بأنه الطريقة التي تعامل بها المنظمات العملاء وتلبي طلباتهم وتركز بشكل مكثف على التكنولوجيا وجذب انتباه العملاء

وتضمن لهم الحصول على الخدمة في اي وقت وعبر اي جهاز والتحول نحو نماذج الاعمال التي لم تكن موجودة من قبل.

كما يجب التفرقة بين التحول الرقمي والحكومة الالكترونية والرقمنة حيث أن التحول الرقمي يعني تحويل الخدمات الحيوية والأساسية المرتبطة بخدمة الأفراد، والمؤسسات، والاستثمارات المختلفة، من شكلها التقليدي إلى الشكل الإلكتروني الذكي، بالاعتماد على التقنيات الحديثة والمتطورة؛ أما الحكومة الإلكترونية تعني تحويل كافة الخدمات الحكومية من شكلها التقليدي، إلى الشكل الإلكتروني وإتاحتها للمستخدمين، للوصول إليها باستخدام الإنترنت أو الوسائل التقنية المتعددة، دون حواجز مادية أو زمنية أو مكانية (نوال البلوشية وآخرون، ٢٠٢٠، ص ٤)؛ بينما الرقمنة تعني تكويد المعلومات التقليدية في شكل رقمي بما يجعل المنتجات المادية قابلة للبرمجة والعنونة والتخزين (شحاده، ٢٠٢١، ص ٢٦) يرى الباحث أن الرقمنة تعد حجر الأساس للتحول الرقمي، وأن التحول الرقمي يعد ركناً في تفعيل الحكومة الالكترونية، ويمثل التحول الرقمي مجموعة من التقنيات مثل البيانات الضخمة، سلسلة الكتل، الذكاء الاصطناعي، العملات المشفرة، الروبوتات، الحوسبة السحابية، الواقع المعزز، الشبكات العصبية، تحليل البيانات الضخمة وغيرها من التقنيات.

ويرى كلٌ من (شحاته، ٢٠٢٠؛ Jonny Holmstrom , 2021; Matt et ;Jardak, 2022; al, 2015) أن أبعاد التحول الرقمي تتمثل فيما يلي:

-استخدام التكنولوجيا: يركز هذا البعد على الدور الاستراتيجي لتكنولوجيا المعلومات بالمنظمة في الوقت الحالي والطموح التكنولوجي للمنظمة في المستقبل وموقف المنظمة من ادخال واستخدام التكنولوجيا الجديدة في عملياتها وأنشطتها المختلفة واستغلال مزايا التكنولوجيا.

-التغييرات في خلق القيمة: يشير هذا البعد إلى مدى تأثر سلاسل القيمة داخل المنظمة باستراتيجيات التحول الرقمي ومدى الاختلاف بين الأنشطة التي تتم بشكل تقليدي والتي تتم على أساس التحول الرقمي، وأن هذه الاختلافات بين الطرق التقليدية والرقمية توفر فرصاً لاثراء المنتجات الحالية ولكنها قد تحتاج متطلبات تكنولوجية أعلى وكذلك الأخذ في الاعتبار المخاطر الناتجة عن التحول الرقمي.

-التغييرات الهيكلية: وتعرف بأنها الاختلافات في الإعدادات التنظيمية خاصة عند إدخال الأنشطة الرقمية داخل هيكل المنظمة وتتسأ الحاجة للتغييرات التنظيمية لتوفير أساس مناسب للعمليات الجديدة (Fossena.& Sorgner, 2020).

-الجوانب المالية: وتعني قدرة المنظمة على توفير التمويل اللازم لتنفيذ الابعاد الثلاثة السابقة، حيث أن الجانب المالي هو الدافع والمحرك لإحداث التحول الرقمي.

### ثالثاً: جودة التقارير المالية

على الرغم من الاتفاق حول أهمية جودة التقارير المالية إلا انه يوجد اختلاف حول مفهوم جودة التقارير المالية، فمصطلح جودة التقارير المالية ما زال غامضاً، فقد عرف ( Akeju and Babatunde, 2017) جودة التقارير المالية بأنها جميع المعلومات المالية وغير المالية المفيدة لاتخاذ القرارات، وتشمل المعلومات المالية ذات الأرقام أما المعلومات غير المالية فهي المعلومات التي تميز الشركة عن غيرها وتشجع أصحاب الأموال على الاستثمار فيها؛ أما (الحربي، ٢٠٢١) فقد عرف جودة التقارير المالية بأنها قدرة المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية في إحداث فرق في قرارات المستخدمين التي تعتمد على تلك التقارير؛ ويرى الباحث أن مصطلح جودة التقارير المالية يعني مدى صدق وإمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في التقارير المالية في اتخاذ القرارات، وإلى أي مدى تعكس تلك الأرقام الحقائق الاقتصادية لوضع الشركة.

واتخذت بعض الدراسات مثل دراسة (Isabel & Emma, 2017) إدارة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية، وعرف (Hussainey et al, 2017) إدارة الأرباح بأنها تدخل انتهازي من قبل مجالس الإدارات لتحسين المنافع الخاصة بهم وليس من أجل مساهمي الشركة؛ وتختلف إدارة الأرباح Earning Management عن الغش في الأرباح Earning Fraud وإن كان كلاهما يعبر عن التلاعب في الأرباح؛ فإدارة الأرباح تعني تلاعب في البيانات المحاسبية من خلال استغلال مرونة المعايير والبدائل المحاسبية، أما الغش في الأرباح يعني التحريف المتعمد والحذف لحقائق جوهرية بهدف تضليل أصحاب المصلحة(محمد، ٢٠١٩؛ Arens, 2014).

وتتعدد مداخل إدارة الأرباح التي تتبعها الإدارة للتلاعب في الأرباح المعلنة في القوائم المالية، ويرى (Okolie. 2014; Zang, 2012; Paredes, 2016; محمد، ٢٠١٩) أن هناك مدخلين لإدارة الأرباح يقع بعضها داخل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والبعض الآخر يقع خارجها، وهما:

١- إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية Real Transactions Earning Management

بعد صدور قانون 2002 Oxely، تحولت الشركات من إدارة الأرباح خلال الاستحقاقات إلى إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية (Paredes, 2016)؛ ويمكن للإدارة أن تؤثر في إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية عن طريق اتخاذ قرارات تتعلق بأنشطة حقيقية مثل قرارات خاصة بالإيرادات والمصروفات، وتشمل إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية النوعيين التاليين:

- الممارسات الخاصة بالإيرادات: وتأتي تلك الممارسات عن طريق التحكم في توقيت الاعتراف بالإيراد مثل نقل مبيعات الفترة الحالية إلى الفترة التالية أو العكس، أو تسجيل الإيرادات بأكبر من قيمتها.

- الممارسات الخاصة بالمصروفات: وتأتي تلك الممارسات من خلال تلاعب الشركة في المصروفات عن طريق التحكم في المدة التي تستنفذ خلالها النفقة أو المصروف للتأثير على الربح زيادةً ونقصاً مثل رسملة المصروفات لفترات لاحقة، التلاعب في تقدير وتكوين المخصصات وتحويل المصروفات الرأسمالية إلى جارية أو العكس.

## ٢- إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات Accrual Earnings Management

يرى (مندور، ٢٠١٦؛ رضوان، ٢٠١٣) أنه يمكن للإدارة التلاعب في الأرباح من خلال استغلال مرونة المبادئ المحاسبية عند اختيار الطرق والبدائل المحاسبية مثل:

- إدارة الاستحقاقات وتعني قيام الإدارة بتقدير بعض البنود المالية التي لها تأثير على جوهري على الأرباح مثل تقدير العمر الاقتصادي للأصول وتكوين المخصصات، وقد تغالي الإدارة في التقدير أو تخفضه حسب الهدف من التلاعب في الأرباح.

- إدارة الإفصاح المحاسبي: وتعني تدخل الإدارة في عرض وتبويب البنود المالية الواردة في القوائم المالية للتأثير على الأداء الحقيقي للشركة، فمثلاً يمكن نقل أحد البنود من المصروفات التشغيلية إلى بند المصروفات الاستثنائية بهدف إظهار الأرباح التشغيلية بأعلى من قيمتها، أو تضخيم قيمة الأصول وحقوق الملكية لإظهار مركز مالي قوي للشركة للحصول على تسهيلات ائتمانية.

هذا وتعد المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية الفعالة بل تعد من أهم أدواتها، ويعتمد هيكل الرقابة الداخلية على إدارة المراجعة الداخلية في الفحص والتقييم الموضوعي للقوائم المالية للتأكد من جودة ما تحويه من معلومات مالية (Abdulai, 2021)، لذلك نصت المعايير المهنية للمراجعة الداخلية على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بمهامها في إدارة المخاطر والحوكمة بما يضمن تحقيق

الأهداف الاستراتيجية للمنظمة وحماية الأصول المادية من سوء الاستغلال والاستخدام، وكذلك اخراج التقارير المالية بما يعبر عن الحالة الاقتصادية للمنظمة (IIA, 2012) حتي لا يحدث تضليل للمستثمرين عند اتخاذ القرارات الخاصة بهم، ويرى (Abdulai, 2021) أن موثوقية ومصداقية ومدى الاعتماد على البيانات الواردة في القوائم المالية هو من صميم عمل المراجعة الداخلية.

ومن الادوار التي تقوم بها المراجعة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية هي تحديد كفاءة وفالية نظام الرقابة الداخلية، الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية، تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، منع واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية (فلاق، ٢٠١٤؛ فيصل، ٢٠١٥).

#### رابعاً: الدراسة التطبيقية

هدفت الدراسة إلى اختبار صحة الفروض التي قام الباحث باشتقاقها في الجزء النظري واختبار دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي.

ويتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠١٩، وقد تم اختيار عينة الدراسة وفقاً للمعايير الآتية:

- أن تكون الشركات مقيدة في البورصة المصرية خلال فترة الدراسة.
- أن تكون الشركة من الشركات المقيدة في مؤشر إيجي إكس ١٠٠ (EGX100) .
- أن تكون التقارير المالية لشركات العينة متاحة عن سنوات فترة الدراسة، وبناءً على ذلك تم استبعاد الشركات التي لم تتوفر تقاريرها المالية لأي من سنوات الدراسة.
- تكون بداية السنة المالية للشركة في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١، وبناءً على ذلك تم استبعاد الشركات التي تنتهي السنة المالية لها ٦/٣٠.
- أن تنشر الشركات تقاريرها المالية بالجنيه المصري، وبناءً على ذلك تم استبعاد الشركات التي تقوم بنشر تقاريرها المالية بالعملة الأجنبية.
- أن تكون القوائم المالية لشركات العينة قد تم مراجعتها بواسطة نفس مراقب الحسابات خلال كافة سنوات فترة الدراسة، وبناءً على ذلك تم استبعاد الشركات التي قامت بتغيير مراقب حساباتها خلال سنوات الدراسة.

- تم استبعاد المؤسسات المالية والبنوك؛ لأنها لديها طبيعة خاصة عند حساب الاستحقاقات الاختيارية تختلف عن باقي الصناعات.

- ألا تكون الشركات قد تم إيقاف التداول عليها بشكل مؤقت أو نهائي خلال سنوات الدراسة.

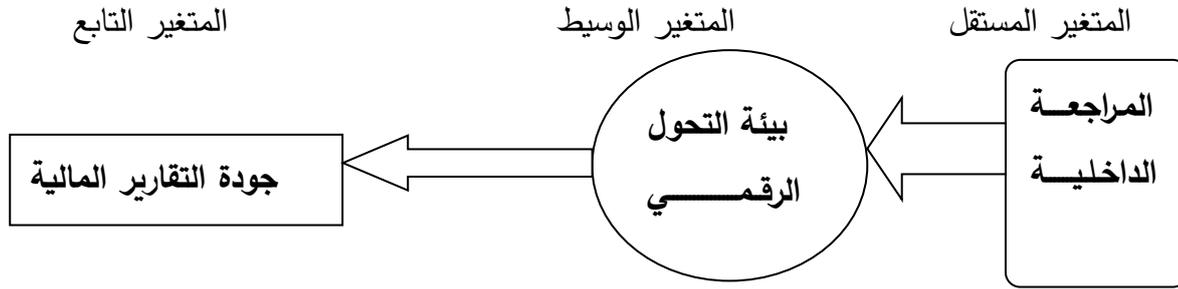
- أن يكون للشركة موقع إلكتروني على شبكة المعلومات الدولية وبناءً على ذلك تم استبعاد الشركات التي ليس لها موقعاً إلكترونياً أو لديها موقع إلكتروني تحت الإنشاء.

ويبلغ مجتمع الدراسة ٢٨٢ شركة مقيدة في البورصة وقت اعداد الدراسة، وبعد الأخذ في الاعتبار المعايير السابقة تبين للباحث أن عينة الدراسة تتكون من ١٩ شركة، وتنتمي لستة قطاعات اقتصادية مختلفة هي؛ قطاع الأغذية والمشروبات، قطاع العقارات، قطاع الاتصالات والاعلام، قطاع الموارد الأساسية، قطاع مواد البناء وقطاع الرعاية الصحية والأدوية، وأصبح إجمالي عدد المشاهدات للعينة ٩٥ مشاهدة (١٩ شركة \* ٥ سنوات = ٩٥ مشاهدة)؛ ويوضح الجدول التالي مفردات العينة ونوع القطاع الذي تنتمي إليه والنسبة المئوية للقطاع إلى إجمالي العينة؛ وقام الباحث باختيار عينة الدراسة في ضوء أهداف وحدود البحث.

#### جدول (١-١): طبيعة مفردات العينة ونوع القطاع الذي تنتمي إليه

اسم القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية
قطاع الأغذية والمشروبات	٢	١٠.٥٣%
قطاع الاتصالات والاعلام	١	٥.٢٦%
قطاع الموارد الأساسية	٢	١٠.٥٣%
قطاع العقارات	٨	٤٢.١١%
قطاع مواد البناء	١	٥.٢٦%
قطاع الرعاية الصحية والأدوية	٥	٢٦,٣١%
الاجمالي	١٩	١٠٠%

وتتكون متغيرات الدراسة من متغير مستقل وهو المراجعة الداخلية، ومتغير تابع هو جودة التقارير المالية، ومتغير وسيط وهو بيئة التحول الرقمي؛ وسوف يتم توضحه بالشكل التالي:



(نموذج الدراسة، شكل ١-١)

ويمثل الجدول التالي متغيرات الدراسة وكيفية قياسها والرمز المستخدم داخل التحليل الاحصائي

اسم المتغير	الرمز	كيفية القياس
استقلالية المراجعة الداخلية	X3	ويُقاس بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ اذا كان تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة فنياً، ولمجلس الإدارة ادارياً؛ ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك.
دليل عمل المراجعة الداخلية	X2	ويُقاس بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ اذا كان يوجد دليل ينظم عمل للمراجعة الداخلية، ويأخذ القيمة صفر إذا لم يوجد دليل للمراجعة الداخلية
تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية	X1	ويُقاس بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ في حالة التقويم الذاتي الدوري، ويأخذ القيمة ٢ في حالة التقويم الخارجي ؛ ويأخذ القيمة صفر في حالة عدم التقويم.
جودة التقارير المالية	Y	تم قياس جودة التقارير المالية كمؤشر عكسي لإدارة الأرباح عن طريق الاعتماد على مقياس الاستحقاق الاختياري، وذلك باستخدام نموذج Jones المعدل (Jones, 1991)
التحول الرقمي	X7	يستخدم معدل العائد على الأصول Return on Assets (ROA) لقياس التحول الرقمي قياساً على منهجية بعض الدراسات مثل (سمره، ٢٠٢٢، Jardak, 2022)،

يعرض الباحث في هذا الجزء نتائج الاحصاء الوصفي والتي تشمل الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول (٢-١) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الفرض الأول

**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
Y جودة التقارير المالية	88240728.4432	332381081.48545	95
x10 حجم الشركة	8.7876	.73529	95
x9 معدل دوران الاصول	.5277	.50632	95
x8 حجم مكتب المراجعة	.3158	.46730	95
x7 معدل العائد على الاستثمار	.0721	.05774	95
x6 الرافعة المالية	.3729	.19792	95
x5 ضعف الرقابة الداخلية	.0000	.00000	95
x4 نسبة التداول	6.5297	13.91803	95
x3 استقلالية المراجعة الداخلية	.9263	.26264	95
x2 دليل عمل المراجعة الداخلية	1.0000	.00000	95
x1 تقييم أداء المراجعة الداخلية	1.0316	.17580	95

يتضح من الجدول السابق رقم (٢-١) أن متوسط القيمة لجودة التقارير المالية بلغ 88240728.4432 بانحراف معياري 332381081.48545؛ كما بلغ متوسط قيمة حجم الشركة 8.7876 بانحراف معياري .73529؛ كما بلغ متوسط قيمة معدل دوران الاصول ٠.٥٢٧٧ بانحراف معياري .50632؛ كما بلغ متوسط قيمة حجم مكتب المراجعة 3158 بانحراف معياري .46730؛ في حين بلغ متوسط قيمة أداء الشركة (معدل العائد على الاستثمار) 0.0721 بانحراف معياري .05774؛ كما بلغ متوسط قيمة الرافعة المالية 3729 بانحراف معياري .19792؛ في حين بلغ متوسط قيمة نسبة التداول 6.5297 بانحراف معياري 13.91803؛ ايضا بلغ متوسط قيمة مؤشر دليل عمل المراجعة الداخلية 9263 بانحراف معياري .26264؛ ايضا بلغ متوسط مؤشر تقييم اداء المراجعة الداخلية 1.0316 بانحراف معياري .17580. وتحقيقاً لهدف الدراسة الأساسي تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد، واختبار النتائج عند مستوى معنوية (5%)، وفيما يلي عرضاً لنتائج اختبار فروض الدراسة.

### نتيجة اختبار الفرض الأول

H1: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي

يختبر الفرض الأول العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي، ولاختبار هذه العلاقة تم إجراء التحليل الإحصائي للمتغيرات بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS ، وتم استخراج الجداول الأتية التي تفسر العلاقة بين المتغيرات وهي جدول معامل التحديد، جدول التباين ANOVA و جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار؛ وفيما يلي نتيجة اختبار الفرض الثاني.

يوضح جدول رقم (١-٣): معامل التحديد لمعرفة قدرة النموذج على وصف البيانات

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.618	.382	.325	273099824.62459

يتضح من الجدول السابق أن المتغيرات المستقلة والرقابية وهي ( x1, x2, x3, x4, x5, x6, x7, x8, x9, x10 ) قادرة على تفسير ما نسبته ٣٢.٥% من التغير في المتغير التابع (إدارة المخاطر)؛ وأن ما نسبته ٦٧.٥% يرجع إلى عوامل أخرى تفسر التغير في المتغير التابع يجب إجراء المزيد من الدراسات لاكتشاف هذه المتغيرات.

جدول (١-٤) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية الانحدار

Value-F	Value) Sig.-(P
6.655	.000

يتضح من الجدول السابق أن F-value=6.655 وقيمة (sig)= P-value أي أقل من مستوى معنوية ٥% مما يشير إلى معنوية النموذج ككل عند مستوى معنوية ٥%.

جدول (١-٥) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار

المعاملات	B	T	Sig
ثابت الانحدار	-1570373898.302	-3.613	.001
حجم الشركة x10	100339530.368	2.022	.046
معدل دوران الاصول X9	-98854999.075	-1.577	.118
حجم مكتب المراجعة X8	-137408895.636	-2.136	.035
العائد على الاستثمار X7	2047122539.908	3.903	.000
الرافعة المالية X6	220156297.671	1.350	.181
ضعف الرقابة الداخلية X5	-	-	-
نسبة التداول X4	1645670.842	.636	.526
استقلالية المراجعة الداخلية X3	20523678.859	.190	.850
دليل عمل المراجعة الداخلية X2	-	-	-
تقييم أداء المراجعة الداخلية X1	594290315.768	3.401	.001

أما X2 دليل عمل المراجعة الداخلية و X5 ضعف الرقابة الداخلية تأثيرهما ثابت على المتغير التابع لأنه لم يختلف من شركة لأخرى من شركات العينة؛ حيث يشير X2 دليل عمل المراجعة الداخلية إلى مدى وجود دليل عمل للمراجعة الداخلية حيث تبين أن إدارة المراجعة الداخلية في جميع شركات العينة لديها دليل عمل؛ أما X5 ضعف الرقابة الداخلية فيشير إلى مدى وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية ويستدل على هذا المتغير من خلال تقرير المراجعة، هل صدر لإحدى الشركات تقرير مراجعة متحفظ أم لا؟ وكانت تقارير المراجعة لجميع شركات العينة تقارير نظيفة.

تشير نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار إلى عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية (متمثلة في خصائصها استقلال المراجعة الداخلية وتقييم أداء المراجعة الداخلية) على جودة التقارير المالية؛ حيث ظهر في الجدول السابق أن متغير استقلالية المراجعة الداخلية ليس له تأثير معنوي على إدارة المخاطر حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.850$  وهي أكبر من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 0.190. وهي أقل من ٢ مما يدل على أن المتغير غير دال إحصائياً ولا يؤثر في المتغير التابع، وبالنسبة لخاصية تقييم أداء المراجعة الداخلية ظهر أيضاً في جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار أن قيمة  $p\text{-value}=0.001$  وهي أقل من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت ٣.٤٠١ وهي أكبر من ٢ مما يدل على أن المتغير دال إحصائياً ويؤثر في المتغير التابع؛ ويعني

ذلك رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية جودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي؛ وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل (العرادة، ٢٠٢٠؛ جاب الله، ٢٠٢٢؛ Bhuiyan, 2020; Ogundana, 2017; Lakoric et al, 2016; Al zeban,2019; Chen et al ,2022)

أما بالنسبة للمتغيرات الرقابية فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى ما يلي:

-حجم الشركة: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.046$  وهي أقل من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 2.022 وهي أكبر من ٢ مما يدل على أن المتغير دال إحصائياً ويؤثر في المتغير التابع.

-معدل دوران الأصول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران الأصول على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.118$  وهي أكبر من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 1.577- وهي أقل من ٢ مما يدل على أن المتغير غير دال إحصائياً ولا يؤثر في المتغير التابع.

-حجم مكتب المراجعة: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.035$  وهي أقل من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 2.136- وهي أكبر من ٢ مما يدل على أن المتغير دال إحصائياً ويؤثر في المتغير التابع.

-الرافعة المالية: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للرافعة المالية على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.181$  وهي أكبر من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 1.350 وهي أقل من ٢ مما يدل على أن المتغير غير دال إحصائياً.

-نسبة التداول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنسبة التداول على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.526$  وهي أكبر من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 0.636. وهي أقل من ٢ مما يدل على أن المتغير غير دال إحصائياً.

## الفرض الثاني

H2: لا توجد علاقة معنوية بين التحول الرقمي وجودة التقارير المالية

بالإشارة إلى نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار التي ظهرت في جدول (١-٥) يتضح أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتحويل الرقمي (مقاساً بمعدل العائد على الاستثمار) على جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة  $p\text{-value}=0.000$  وهي أقل من مستوى معنوية ٥٪، أما قيمة T الجدولية بلغت 3.903 وهي أكبر من ٢ مما يدل على أن المتغير دال احصائياً، ويرجع ذلك إلى أن استخدام التحويل الرقمي وأدواته يزيد من جودة التقارير المالية والثقة فيها والاعتماد عليها.

ويعني ذلك رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التحويل الرقمي جودة التقارير المالية؛ وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Chen et al, 2022).

#### النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في رفض صحة الفرض الأول الذي ينص على أنه لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل بيئة التحويل الرقمي، وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل بيئة التحويل الرقمي، حيث توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لخصائص المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل التحويل الرقمي؛ كما توصلت الدراسة إلى رفض صحة الفرض الثاني الذي ينص على أنه لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التحويل الرقمي وجودة التقارير المالية وقبول صحة الفرض البديل الذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التحويل الرقمي وجودة التقارير المالية حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة احصائية إيجابية بين التحويل الرقمي وجودة التقارير المالية وأن وجود التحويل الرقمي يزيد من الثقة والاعتماد على تلك التقارير ويقلل من الأخطاء الواردة فيها.

#### التوصيات

- أوصت الدراسة بإنشاء معهد للمراجعين الداخليين في مصر ينظم شؤون مهنة المراجعة الداخلية
- أوصت الدراسة بإصدار معايير مهنية توضح كيفية أداء المراجعة الداخلية عملها في ظل التحويل الرقمي

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- احمد، كاروس، (٢٠١١)، "تقييم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر.
- البلوشية، نوال بنت علي ؛ الحراصي، نبهان بن حارث ، العوفي، علي بن سيف، (٢٠٢٠)، "واقع التحول الرقمي في المؤسسات العمانية" مجلة دراسات المعلومات والتكنولوجيا، العدد الأول، المجلد الثالث، ص ص ١-١٥.
- الحربي، ألاء واصل،(٢٠٢١)، " أثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في السوق المالية السعودية-(تداول)"، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية- غزة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثالث، ص ص ٢٢٣-٢٥٣.
- الشعراوي، حسام حسن محمود،(٢٠١٥)، " أثر تطبيق إدارة مخاطر فعالة على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- جاب الله، رمضان مراد محمود، (٢٠٢٢)، " دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة" رسالة ماجستير، كلية التجارة -جامعة بني سويف.
- رضوان ، أحمد جمعة أحمد، (٢٠١٣)، "أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، ص ص ١٣٨-١٨٤.
- شحاته، محمد على موسى، (٢٠٢٠)، " انعكاسات تفعيل آليات التحول الرقمي في ضوء مبادرات الشمول المالي على تطبيقات الحكومة الإلكترونية بجمهورية مصر العربية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ، العدد التاسع، ص ص ١٩٧- ٢٢٢.

- شحاده، مها خليل يوسف ، (٢٠٢١)، " التحول الرقمي في البنوك الاسلامية العاملة في الاردن: دراسة تحليلية من منظور اسلامي " رسالة دكتوراه، كلية الشريعة والدراسات الاسلامية- جامعة اليرموك، الاردن.
- فلاق، محمد، (٢٠١٤)، " التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو ٩٠٠١ ملتقى الوطني، جامعة سكيكدة، الجزائر، ص ص ١-٢١.
- فيصل، سحار، (٢٠١٥)، " دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
- مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله، (٢٠١٥)، "مبادئ وأساسيات المراجعة" دار النهضة العربية، كلية التجارة -جامعة بني سويف.
- محمد، رامي محروس محمد، (٢٠١٩)، " دور المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة المصرية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- مليجي، مجدى مليجى 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" متاح على الرابط التالي:  
[https://bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy\\_The%20impact%20of%20the%20qualityofthe%20internal%20auditActivities.pdf](https://bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_The%20impact%20of%20the%20qualityofthe%20internal%20auditActivities.pdf)
- مندور، محمد محمد ابراهيم، (٢٠١٦)، "أثر التفعيل الإختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح :دراسة تطبيقية على الشركات المقيمة في البورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة-جامعة عين شمس، ص ص ١١١٩ - ١١٧٢.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B. (2021). Internal audit and quality of financial reporting in the public sector: the case of university for development studies. *Finance & Accounting Research Journal*, 3(1). p.p 1–23.
- Akeju, J.B. and Babatunde, A.A. (2017), “Corporate governance and financial reporting quality in Nigeria”, *International Journal of Information Research and Review*, Vol. 4 No. 2, pp. 3750–3754.
- Al zeban, Abdulaziz, (2019), “influence of internal audit reporting line and implementing internal audit recommendations on financial reporting quality” [Meditari Accountancy Research](#), Vol. 28, No. 1, pp. 26–50.
- Arens, Alvin; Elder ,Randal and Mark Beasley (2014), "Auditing and assurance services: an integrated approach" Prentic Hall.
- Betti,Nathanae; Sarens, Gerrit; Poncin,Ingrid,(2021), “The Effects of Digitalisation of Organisations on Internal Audit activities and practices” *Managerial auditing journal*, vol. 36, N. 96, PP. 872–888.
- Carcello, J.V, Reid, L.C, Li, C., Neal, T.L. and Francis, J.R., (2019), “Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom”, *Contemporary Accounting Research*, 36 (3), pp.1501–1539.
- Caumeil,R.B , et Rone Ricol, (1997), “Auditer Financier Guider pour L,audit de information Financier des enterprise & Organisations ” France.
- Chen, Wanyi et al, (2022), ” Gimmick or revolution: can corporate digital transformation improve accounting information quality?” *International Journal of Emerging Market*, Volume,1. Issue, 1. PP. 1-29.

- 
- Fossena Frank M.,b.& Sorgnerb Alina., (2020), “Digitalization of work and entry into entrepreneurship”, Journal of Business Research, Contents lists available at Science Direct, P.P1–16.
  - Hussainey, Khaled; Baatour, Kais and Ben Othman, Hakim, (2017), "The effect of multiple directorships on real and accrual-based earnings management: evidence from Saudi listed firms", Accounting Research Journal, Vol. 30, No. 4, pp. 395–412.
  - Jardak, maha khemakhem and Hamad, salah, (2022), ” The effect of digital transformation on firm performance: evidence from Swedish listed companies ” the journal if risk finance, Vol. 23, No. 4, PP. 329–348.
  - Jonny Holmstrom, (2021)," From AI to digital transformation: The AI readiness framework" Business Horizons.
  - Liere–Netheler, K., Packmohr, S., Vogelsang, K., (2018), “ Drivers of digital transformation in manufacturing. In: Hawaii International Conference on System Sciences, Waikoloa Beach, HI, PP. 3926–3935.
  - Matt, C., Hess, T., & Benlian, A., (2015), “Digital transformation strategies”, Business & Information Systems Engineering, 57(5), PP. 339–343.
  - Okolie, Augustine; Izedonmi, Famous and Enofe, Augustine, (2014), "Audit Quality and Cash – Based Earnings Management of Quoted Companies in Nigeria", Journal of Finance and Investment Analysis, vol. (3), no.1, PP.35–50.

- 
- OSENI, Najeem Adewale, (2021), "Determinants of Internal Audit Effectiveness in Public Universities in the South-West Nigeria", Master of Science Degree in Accounting, Kwara State University (Nigeria).
  - Paredes, Angel, (2016), "The Association of Real Earnings Management with: Enterprise Resource Planning Systems, Audit Effort, and Future Financial Performance", Florida Electronic Theses and Dissertations.
  - Roussy, M. and Perron, A. (2018), "New perspectives in internal audit research: a structured literature review", Accounting Perspectives, Vol. 17 No. 3, pp. 345-385.
  - Shahim, abbas, (2021), " Security of the digital transformation" journal of computer & security, Volume 108, PP. 1-4.