

" أثر العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة بالتطبيق على الشركات
المقيدة في البورصة المصرية"

**The effect of the relationship between internal auditing on
the quality of the auditing with application upon the
companies listed in the Egyptian Stock Exchange**

بحث مستخرج من رسالة دكتوراة بعنوان: " أثر العلاقة بين آليات الحوكمة و
الخدمات بخلاف المراجعة (التأكد) على جودة عملية المراجعة مع تحليل مقارنة
بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"

مقدم من الباحثة

هبة محمد أحمد عبدالله

إشراف

الأستاذ الدكتور/إبراهيم عبدالحفيظ
أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية
ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب
وعميد كلية التجارة جامعة بنى سويف سابقاً
ورئيس قسم المحاسبة - سابقاً

الأستاذ الدكتور/محمد عبدالعزيز
أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة جامعة بنى سويف

١٤٤٥ هـ - ٢٠٢٥ م

ملخص الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة اختبار أثر المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة. وذلك على عينة قوامها (٨٠) شركة من الشركات المساهمة غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وتنتمي إلى (١١) قطاعاً اقتصادياً غير مالي خلال الفترة الزمنية الممتدة من ٢٠١٩ حتى ٢٠٢٣. وقد اعتمدت الدراسة لاختبار الفروض البحثية على منهجية الدراسة التطبيقية من خلال تحليل التقارير المالية السنوية، والإيضاحات المتممة لها، وكذلك تقارير مجلس الادارة باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن هناك علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية , جودة عملية المراجعة

Abstract:

This study aims to examine the impact of internal auditing on the quality of the audit process. The study sample consists of 80 non-financial joint-stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange, belonging to 11 non-financial economic sectors, during the period from 2019 to 2023.

The study adopted an applied research methodology to test the research hypotheses by analyzing the annual financial reports, accompanying notes, and board of directors' reports using a multiple linear regression model.

The findings of the study revealed several results, most notably the existence of a statistically significant positive relationship between internal auditing and the quality of the audit process in non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

Keywords: Internal auditing, Audit process quality

١١ مقدمة:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد الآليات الأساسية لنظام حوكمة الشركات ، فهي تمثل نشاطاً مستقلاً وموضوعياً يسعى إلي عمل التقييمات المستمرة خلال السنة من أجل إضافة قيمة للمنشأة والعمل على تحسين أداء عملها بكفاءة، حيث تتبني أسلوباً منهجياً منظماً لتقييم ضوابط نظم الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر بالشركة، والتأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة، حيث تزداد فعالية نظام الحوكمة بزيادة فعالية المراجعة الداخلية ، كما لم يقتصر دور المراجع الداخلي على تحديد مخاطر هيكل الرقابة الداخلية فحسب بل تعدي ذلك إلى العمل على تطوير وتعديل مؤشرات الأداء من خلال تحسين دوره الاستشاري.(أحمد، ٢٠٢١)

وقد أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية كأحد أدوات حوكمة الشركات تلقي اهتمام شديد من جانب الأوساط المهنية وأيضاً من جانب الباحثين (Institute of Internal Auditors Skousen,Glover, and I , parwitt 2005. Hermanson and Rittenberg 2003, (IIA),2003a,2005a وعلي الرغم من أن دور المراجعة الداخلية يعتبر عامل أساسي لتحقيق الحوكمة الجيدة للشركات إلا أنه قد تم اهماله لفترة طويلة من الزمن، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبح ينظر إليها في الوقت الحالي علي إنها أداة مهمة من أدوات الحوكمة تقدم منافع جيدة للشركات . وقد أكد على ذلك معهد المراجعين الداخليين في عام ٢٠٠٣ وعاد وأكد علي ذلك مرة أخرى حيث حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أربعة اركان أساسية لعملية حوكمة الشركات وهي المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، ولجان المراجعة، ومجلس الإدارة. هذا بالإضافة إلي ما تضمنته نماذج أخرى لحوكمة الشركات كلها تشير الي المراجعة الداخلية علي أنها ركن أساسي من أركان حوكمة الشركات.

ومع تطور بيئة الأعمال وتعقيدها، أصبحت جودة عملية المراجعة أحد العوامل الحاسمة لضمان تقديم تقارير مالية موثوقة ودقيقة تعكس الواقع المالي للمنشآت. ويظهر الترابط الوثيق بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة في الدور التكميلي الذي تؤديه الأولى لدعم الثانية من خلال توفير تقييم داخلي

شامل وموضوعي يمكن المراجعين الخارجيين من بناء تقارير ذات مصداقية أعلى. لذا، فإن دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة تُعد أمرًا ضروريًا لفهم كيفية تعزيز الممارسات المهنية وتحقيق الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

٢/١ مشكلة البحث:

في ظل التغيرات السريعة في بيئة الأعمال وزيادة التعقيد في العمليات المالية والإدارية، أصبحت الحاجة إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية ضرورة لا غنى عنها لضمان ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة. ورغم الأهمية المحورية للمراجعة الداخلية كخط دفاع أول في الكشف عن المخاطر وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، لا تزال العلاقة بين دور المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة الخارجية غير واضحة تمامًا في الأدبيات السابقة.

وتتمثل الإشكالية في أن بعض الشركات قد لا تستفيد بشكل كافٍ من التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مما يؤثر على دقة وكفاءة تقارير المراجعة. كما أن الفجوة في التنسيق أو ضعف أداء المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى تراجع جودة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة احتمالية ظهور أخطاء جوهرية أو تلاعب مالي.

وتأتي أهمية المراجعة الداخلية ليس فقط كأداة للتقييم الداخلي ولكن أيضًا كداعم استراتيجي لعملية المراجعة الخارجية، حيث تعمل على توفير معلومات قيمة وموثوقة تعزز كفاءة وفعالية عمل المراجعين الخارجيين. كما تسهم في تقليل فجوات المعلومات، والحد من الأخطاء والانحرافات التي قد تؤثر سلبًا على جودة التقارير المالية.

وفي ظل تزايد التحديات التنظيمية والرقابية، أصبح تعزيز جودة عملية المراجعة مطلبًا أساسيًا لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة وضمان استدامة الأداء المؤسسي. لذلك، فإن الربط بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة لا يقتصر فقط على دراسة العلاقة بينهما، بل يشمل أيضًا تسليط الضوء على

الآليات التي يمكن من خلالها تحقيق التكامل بين وظائف المراجعة الداخلية والخارجية بما يعزز الشفافية والمساءلة، ويدعم القرارات الاستراتيجية للمنظمات.

وبناء على ماسبق تتبلور مشكلة البحث في دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة وجودة عملية المراجعة لدى الشركات في البيئة المصرية

وفي ضوء ما سبق يمكن ترجمة مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي:

ماهي العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة ؟

٣|١ أهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث يمكن تحديد الأهداف الرئيسية للدراسة كما يلي:

١|٣|١ تحليل ودراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤|١ أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من عدة اعتبارات تقسمها الباحثة الي اعتبارات علمية وعملية فيما يلي:

١|٤|١ الأهمية العلمية:

تستمد الدراسة الحالية أهميتها من خلال كونها امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت العلاقة المتباينة والنتائج المتضاربة بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة , حيث تسعى الدراسة الحالية إلى دراسة هذه العلاقة والتعرف على طبيعة هذه العلاقة في الشركات محل الدراسة.

٢|٤|١ الأهمية العملية:

إمكانية استفادة الجهات المعنية المهمة بمجال الدراسة الحالية من نتائج الدراسة والاستفادة منها في الحياة العملية.

٥|١ الدراسات السابقة وتطوير فروض الدراسة:

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بوظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تطبيق حوكمة الشركات، وترجع أهمية فعالية إدارة المراجعة الداخلية نتيجة لدورها المهم في حوكمة الشركات وفي مساعدة الإدارة ومجلس الإدارة في تحقيق أهدافها (Rittenberg et.al., 1999) حيث تعد وظيفة المراجعة الداخلية إلى جانب المراجعة الخارجية من آليات المراقبة المهمة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير (Archambeault, 2002).

دراسة (الصافي, ٢٠٢٣)

تناولت الدراسة دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر المالية. هدفت الدراسة الى التعرف على دور عنصر الكفاءة على جودة المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر المالية (مخاطر السيولة)، وبيان أثر عنصر الموضوعية على جودة المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر المالية (مخاطر التشغيل)، وبيان عنصر أداء المهام والإستمرارية على جودة المراجعة الداخلية للحد من المخاطر المالية (مخاطر السوق).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عنصر الكفاءة لجودة المراجعة الداخلية والحد من المخاطر المالية (مخاطر السيولة)، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عنصر الموضوعية لجودة المراجعة الداخلية والحد من المخاطر المالية (مخاطر التشغيل)، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عنصر جودة أداء المهام والإستمرارية وجودة المراجعة الداخلية والحد من المخاطر المالية (مخاطر السوق)، أوصت الدراسة الاهتمام بتدريب منسوبي المراجعة الداخلية وإعدادهم

لتقليل المخاطر المالية، توفير معلومات حول المخاطر لدى المصارف لإستخدامها لإغراض الافصاح والنشر للجمهور. قيام المصارف بوضع حدود مناسبة للمخاطر.

دراسة (مرعي, ٢٠٢١)

استهدف البحث تقديم اطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال التكامل بين متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية ومنظمة الانتوساي، بالإضافة الي ضرورة توافر مجموعة من المقومات و الصفات والمهارات في المراجع الداخلي

وتوصلت الدراسة الي ان هناك اتفاق بين اراء عينة البحث حول اهمية تطبيق محاور الاطار المقترح لتحسين جودة اداء المراجع الداخلي للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري كما توصلت الي وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة ومنظمة الانتوساي وتوافر مجموعة من الصفات والمهارات في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة اداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.

ويرى (مرعي, ٢٠٢١) أن محددات جودة أداء المراجعة الداخلية والتي تؤدي إلي تفعيل دورها في الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومن ثم تحقيق الجودة في أداء عملية المراجعة هي الخبرة والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين؛ والموضوعية وعدم التحيز؛ والاستقلال المهني والتنظيمي؛ وجودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية؛ ودعم الإدارة العليا؛ والتقييم الدوري لأنشطة المراجعة الداخلية؛ وبذل العناية المهنية الكافية لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية؛ ووجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد إجراءات العمل وكيفية التنفيذ.

كما توصلت بعض الدراسات (Brown,1993; Schneider,1985) التي تناولت علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بجودة المراجعة إلى أن تحديد أى العوامل من جودة المراجعة الداخلية (الأهلية, الموضوعية, وجودة أداء المهام) التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي في تقييم وظيفة المراجعة

الداخلية وخلصت تلك الدراسات إلى أن الشهادات المهنية، الخبرة، التدريب من العوامل المهمة في تقييم أهلية وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن الاستقلال هو المؤشر الأكثر الأهمية في تقييم الموضوعية، ويعد نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية من أكثر العوامل أهمية في تقييم جودة أداء عمل المراجعة الداخلية.

وقد خلصت الدراسات السابقة (AL-Twajiry et al., 2009; Gramling and Hermanson, 2004) إلى أهمية هذه العوامل في كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تطبيق الحوكمة وتحقيق جودة عملية المراجعة. فقد ذكر (Gramling and Hermanson, 2009) أن وجود المراجعين الداخليين المؤهلين مؤشر على جودة عملية المراجعة. كما أشار (AL-Twajiry et al., 2004) أن جودة وفعالية المراجعة تتأثر بموضوعية وكفاءة المراجع الداخلي، كما ذكر (مبارك، ٢٠١٠) مجموعة من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية منها الخبرة والشهادات المهنية، والاستقلال، وحجم قسم المراجعة الداخلية.

وترى الباحثة أن هناك تنوع في الدراسات السابقة في الدول مجال التطبيق، واعتمدت الدراسات السابقة على عدد محدود من الشركات كعينة للدراسة إلى حد ما، وأيضاً هناك تنوع في المقاييس التي تم الاعتماد عليها وترى الباحثة أن ما سبق يعد أسباباً من أسباب اختلاف النتائج بين الدراسات المختلفة.

وفي ضوء التحليل السابق للدراسات التي اهتمت باختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة المراجعة، تبين للباحثة أن الجدل ما زال مستمراً حول اتجاه تلك العلاقة الغير المستقرة، مما يحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة لتحليل وتفسير أسباب هذا الاختلاف والتناقض، مما يقلل من الجدل المثار حول تلك العلاقة، ويمكن صياغة فرض الدراسة الحالي لتوقع الارتباط بين المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة، ويمكن اشتقاق الفرض الرئيسي كما يلي :

الفرض H لا يوجد تأثير معنوي بين المراجعة الداخلية و جودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية

٦|١ منهجية البحث

تحقيقاً لهدف البحث، ومن ثم اختبار فرضه، تم إجراء دراسة تطبيقية. وتتناول الباحثة في هذه الجزئية من البحث؛ مجتمع وعينة الدراسة، ونموذج البحث، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، وأدوات التحليل الإحصائي، وأخيراً اختبار فروض البحث ونتائج الدراسة التطبيقية، وذلك على النحو التالي:

١|٦|١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات المساهمة غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٨ حتى ٢٠٢٢. وتم اختيار عينة حكمية من هذه الشركات وفقاً لمجموعة من الشروط قياساً على (الأباصيري، ٢٠١٧؛ زكي، ٢٠١٨؛ إبراهيم، ٢٠١٩) وهي؛ استبعاد الشركات التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية، وكذلك استبعاد البنوك والمؤسسات المالية حيث تخضع عملية الإفصاح بها لتشريعات ولوائح خاصة، واستمرار تسجيل الشركة في البورصة خلال فترة الدراسة، وتوافر قوائمها المالية وكذلك محاضر اجتماعات الجمعية العامة العادية للمساهمين خلال سنوات الدراسة.

وقد بلغ حجم عينة الدراسة (٨٠) شركة بإجمالي عدد مشاهدات (٤٠٠) مشاهدة، واعتمدت الباحثة في جمع البيانات على عدة مصادر تمثلت في شركة مصر لنشر المعلومات وموقع البورصة المصرية وبعض المواقع على شبكة الانترنت والمتخصصة في نشر التقارير المالية للشركات المصرية. ويوضح الجدول رقم (١) حجم العينة النهائي مع توزيع المشاهدات حسب القطاعات الاقتصادية المختلفة التي تنتمي إليها.

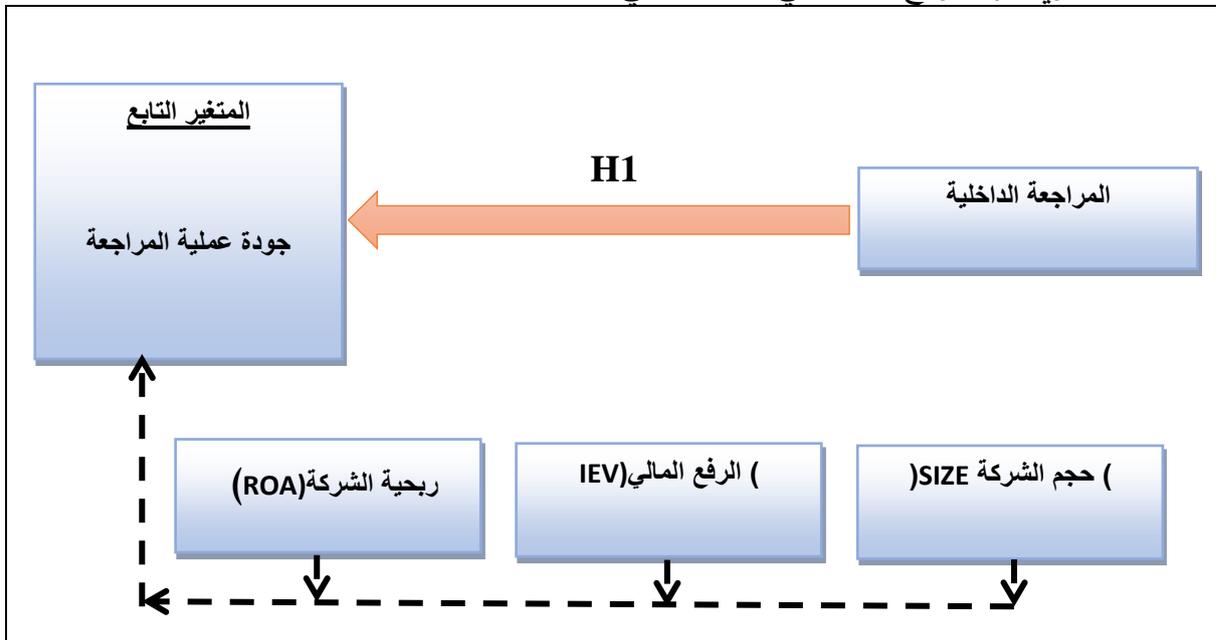
جدول رقم (١) تبويب عينة الدراسة حسب القطاعات

م	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة
١	الأغذية والمشروبات	١٥	٧٥	٪١٨.٧
٢	التشييد ومواد البناء	٦	٣٠	٪٧.٥

٣	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٥	٢٥	٦.٣%
٤	سياحة وترفيه	٧	٣٥	٨.٧%
٥	الإسكان والعقارات	١٦	٨٠	٢٠%
٦	الموارد الأساسية	٩	٤٥	١١.٣%
٧	رعاية صحية	٧	٣٥	٨.٧%
٨	موزعون وتجارة تجزئة	٥	٢٥	٦.٣%
٩	مقاولات وإنشاءات هندسية	٤	٢٠	٥%
١٠	اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٢	١٠	٢.٥%
١١	منسوجات و سلع معمرة	٤	٢٠	٥%
	الإجمالي	٨٠	٤٠٠	١٠٠%

٢٠١٦/١ نموذج البحث:

- ويظهر نموذج البحث في الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الباحثة

٣|٦|١ توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياسها واتجاهها المتوقع.

جدول رقم (٢) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

العلاقة المتوقعة	التوصيف وطريقة القياس	نوعه	المتغير ورمزه
-	<p>يتم قياسها بمقياسين:</p> <p>١. أتعاب المراجعة (Fees): والتي يتم التعبير عنها من خلال اللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعاب عملية المراجعة من واقع محاضر إجتماعات الجمعية العامة العادية. قياساً على (سمره، ٢٠١٥)</p> <p>٢. التحفظ المحاسبي (MTB): تم قياس التحفظ المحاسبي (Accounting Conservatism) من خلال نموذج صافي الأصول (Market to Book Value) والذ من خلال المعادلة التالية:</p> $MTB = \frac{\text{القيمة السوقية لحقوق الملكية}}{\text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}}$ <p>حيث إن؛ القيمة السوقية لحقوق الملكية = (عدد أسهم رأس المال المصدر والمدفوع المتداولة القائمة × سعر اقبال السهم في آخر يوم في السنة المالية)، والقيمة الدفترية لحقوق الملكية = (مجموع حقوق الملكية من واقع قائمة المركز المالي). وذلك قياساً على (Beaver & Ryan, 2000), (عبدالحميد، ٢٠١٨; Reyad, 2012)</p>	تابع	جودة عملية المراجعة
موجبة أو سالبة	<p>وتم قياسه، كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان لدى الشركة إدارة للمراجعة الداخلية، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، قياساً على (Ellis wong, 2023).</p>	مستقل	إدارة المراجعة الداخلية (IA)
	<p>يعبر عن القدرات والامكانيات والموارد المالية المتاحة للشركة (Kwon, 2018)، وتم</p>	رقابي	حجم الشركة

	قياسه، باللوغاريتم الطبيعي لأجمالي الأصول، قياساً على (El-Diftar and Elkalla,) (2019; Sixpence and Olufemi, 2019).	(Size)
يعبر عن مدى اعتماد الشركة على الديون والأموال المقترضة من الغير في تمويل عملياتها، ويشير للمخاطر التي قد تواجهها الشركة في حالة عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه المقرضين والدائنين. ويقاس بنسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول. قياساً على: مليجي, ملو العين, ٢٠١٣ ؛ (Aljifri & Hussainey, 2007 ; Pratoomsuwan & Vu, 2016; Elgmmal et al, 2018).	رقابي	الرفع المالي (LEV)
ويتم قياسها من خلال أحد أكثر النسب المالية استخداماً وشيوعاً، وهو معدل العائد على إجمالي الأصول (ROA)، وذلك قياساً على (شرف، ٢٠١٩ ؛ Xu et al, 2015; Firmansyah & Irwanto, 2020). وهو أحد مؤشرات الربحية Profitability Ratios والذي يقيس كفاءة الشركة في تشغيل واستخدام أصولها، ويطلق عليه أحياناً معدل العائد على الاستثمار. ويقاس بنسبة صافي الربح بعد الضريبة إلى إجمالي الأصول.	رقابي	ربحية الشركة (ROA)

٤|٦|١ أدوات وإجراءات الدراسة، والنماذج والأساليب الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث:

تتعلق هذه الجزئية من البحث بأدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية التي اتبعتها الباحثة، والإحصاءات الوصفية، وكذلك نموذج الانحدار المستخدم في اختبار فروض البحث، على النحو التالي:

١|٤|٦|١ أدوات وإجراءات الدراسة:

اعتمدت الباحثة على منهجية الدراسة التطبيقية من خلال تحليل التقارير المالية السنوية، والإيضاحات المتممة لها، وكذلك تقارير مجلس الإدارة وقد اعتمدت الباحثة في الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية لشركات عينة الدراسة على مواقعها الإلكترونية، وموقع معلومات مباشر (www.mubasher.info) وكذلك www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx، وموقع شركة مصر لنشر المعلومات (www.egidegypt.com). عن الفترة من عام ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢، وذلك لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، وذلك قياساً على (شعيب، على، ٢٠٢٣؛ Alfraih,

(2017) وقامت الباحثة بقياس متغيرات الدراسة كما تم بيانه بجدول القياس السابق. وشملت إجراءات الدراسة عمل تحليل محتوى للتقارير المالية لشركات العينة عن فترة الدراسة واستخراج وحساب قيم المتغيرات على اختلاف أنواعها.

٢|٤|٦|١ الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي رقم (٣) نتائج الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Min	Max	Median	Mean	Std.Dev
Fees	400	9.61	12.94	11.40	11.34	0.913
MTB	400	0.117	9.98	1.086	1.97	1.041
IA	400	0	1.00	0	^(١) 0.813	0.390
Size	400	17.80	23.05	20.66	20.40	1.6380
LEV	400	0.038	0.97	0.41	0.88	0.856
ROA	400	-0.107	0.26	0.035	0.053	0.041

حيث؛ تعبر (Fees) عن أتعاب المراجعة، يمثل (MTB) التحفظ المحاسبي، يمثل (IA) إدارة المراجعة الداخلية، يمثل (Size) حجم الشركة، يمثل (LEV) الرفع المالي، يشير (ROA) لنسبة الربحية، كل للشركة (i) في السنة (t).

يتضح من الجدول السابق، أن اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب عملية المراجعة (Fees) التي دفعتها شركات العينة، يتضح المتوسط الحسابي لها بلغ (11.43)، ويتراوح بين (9.61 كحد أدنى، 12.94 كحد أقصى)، وبقية انحراف معياري قدره (0.913) مما يشير وجود تفاوت واضح بين الشركات فيما يخص أتعاب عملية المراجعة التي تدفعها. وفيما يتعلق بالتحفظ المحاسبي (MTB)، يتضح المتوسط الحسابي لها بلغ (1.97)، ويتراوح بين (0.117 كحد أدنى، 9.98 كحد أقصى).

وفيما يتعلق بإدارة المراجعة الداخلية (IA) يتضح أن عدد المشاهدات للشركات التي لديها إدارة مراجعة داخلية قد بلغ عدد (325) مشاهدة بنسبة (81.3%).

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، يتضح أن متوسط حجم الشركة (Size) لشركات العينة بلغ (20.40) ويوجد تفاوت في أحجام شركات العينة حيث يبلغ الانحراف المعياري (1.638). كما أن

^١ . حيث إن عدد مشاهدات العينة، للشركات التي لديها إدارة مراجعة داخلية، كانت بنسبة ٨١.٣٪ من إجمالي المشاهدات ٤٠٠ مشاهدة، أي (٣٢٥ مشاهدة).

متوسط نسبة المديونية (LEV) لدى شركات العينة قد بلغت 88%. كما ان متوسط نسبة الربحية (ROA) في شركات العينة بلغ (5.3%).

٣|٤|٦|١ علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث، حيث يستخدم معامل الارتباط الخطي لبيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات البحث، ومستوى معنويتها تمهيداً لتطبيق نماذج الانحدار.

جدول رقم (٤) مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث

Variables	1	2	3	4	5	6
1. Fees	1					
2. MTB	.096	1				
3. IA	.125*	.113*	1			
4. Size	-.261**	.174**	-.095	1		
5. LEV	-.039	.062	.107*	-.152*	1	
6. ROA	-.007	.016	-.078	.231**	-.005	1

يتضح من الجدول السابق أنه يوجد ارتباط إيجابي معنوي بين أتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي ووجود إدارة مراجعة داخلية لدى الشركة وذلك عند مستوى معنوية أقل من ١٪، ٥٪.

٤|٤|٦|١ النموذج الإحصائي المستخدم في اختبار فرض البحث:

لاختبار أثر وجود إدارة مراجعة داخلية لدى الشركة على جودة عملية المراجعة (مقاسة بأتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي)، تم الاعتماد على النموذج التالي رقم:

$$AQ (Fees, MTB)_{it} = \beta_0 + \beta_1 IA_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + e_{it} \quad (14)$$

حيث إن:

- $AQ (Fees, MTB)_{it}$: تشير إلى جودة المراجعة (مقاسة بأتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي).

- IA_{it} : تشير إلى إدارة المراجعة الداخلية.

- $Size_{it}$: تشير إلى حجم الشركة.

- LEV_{it} : تشير إلى درجة الرفع المالي.

- ROA_{it} : تشير إلى ربحية الشركة.

- β_0 : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.
- $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$: معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقيس ما تفسره المتغيرات المستقلة من التغيير في جودة المراجعة.
- e_{it} : الخطأ العشوائي.

ولاختبار فروض الدراسة، اعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطي المتعدد **Multiple Linear Regression** لتقدير معاملات نماذج الانحدار وكذلك تحليل التباين **ANOVA** لاختبار معنوية النموذج باستخدام **F-Test**.

وتم إجراء تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم ٢٤. وتم اختبار الفروض عند مستوى معنوية ٥٪، حيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أقل من ٥٪. بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أكبر من أو تساوي ٥٪ (بشير، ٢٠٠٣).

وعند إجراء الانحدار الخطي المتعدد، اتضح أن نماذج الدراسة لا تعاني من مشكلة الارتباط الخطي الذاتي المتعدد (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، حيث كانت قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor أقل من (10) لجميع متغيرات نماذج الدراسة.

١٦/٥ تحليل النتائج واختبار فرض البحث:

استهدف الفرض اختبار أثر وجود إدارة مراجعة داخلية لدى الشركة على جودة عملية المراجعة (مقاسة بألعاب المراجعة والتحفيز المحاسبي)، وتم صياغة الفرض إحصائياً كالفرض عدم (H_0) كما يلي:

فرض العدم: H_0 : لا يوجد تأثير معنوي لإدارة المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار السابق، ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار لذلك النموذج:

جدول رقم (١٠) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة محل الفرض

Variables	Fees	MTB
	B	B
Constant	14.45***	-3.03**
IA	.275**	.109**

Size	-.163***	.238***
LEV	-.047*	.098*
ROA	.708	-.585
R ²	.097	.077
Adj R ²	.088	.068
F	10.470***	6.796***

يتضح من الجدول السابق، أن النموذجين معنويين وصالحين لاختبار العلاقة محل الدراسة حيث يتضح أن القيمة الاحتمالية للنموذجين (Sig) بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥٪. كما يتضح أن معامل التحديد (Adj R²) قد بلغ (٨.٨٪، ٦.٨٪)، وهو ما يشير إلى قدرة وجود إدارة مراجعة داخلية والمتغيرات الرقابية، على تفسير حوالي (٨.٨٪، ٦.٨٪) من إجمالي التغيرات في أتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي على التوالي. وبتحليل معامل انحدار المتغير المستقل (إدارة المراجعة الداخلية)، تبين وجود تأثير إيجابي ومعنوي للمراجعة الداخلية، على أتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي، بمقدار (٠.٢٧٥، ٠.١٠٩) لكل منهم على التوالي. مما يعني أن للمراجعة الداخلية تأثير إيجابي ومعنوي على كل من أتعاب المراجعة والتحفظ المحاسبي. وبالتالي فإن وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل الشركة لها تأثير إيجابي ومعنوي على جودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (أحمد، ٢٠٢١) بالتطبيق على البيئة المصرية، (Messier, et al., 2011) بالتطبيق على الشركات الأمريكية، (Christ, et al., 2012) بالتطبيق على الشركات التي تتمركز بشكل كبير في الولايات المتحدة وأوروبا والصين.

وتختلف مع دراسات (Abbott et al., 2012) بالتطبيق على ٤٩٢ شركة أمريكية، (عبدالهادي، ٢٠٠٨) تطبيقاً على الشركات المصرية حيث أشار إلى وجود علاقة عكسية بين وظيفة المراجعة الداخلية والأتعاب المتوقعة مقياساً على جودة المراجعة.

وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، القائل بوجود تأثير معنوي للمراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. كما أن هذا التأثير كان إيجابياً. من ثم تم قبول فرض البحث.

وتري الباحث أن وجود مراجعة داخلية جيدة يساعد على تحقيق الكثير من المزايا لدي جميع الفئات والأطراف المهتمة بالشركة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية؛ حيث تساعد على تحسين نظم الرقابة الداخلية، وتخفيض فجوة المعلومات بين جميع المهتمين بالتعامل مع الشركة وبالتالي تخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات مما يترتب عليه تحسين كفاءة الأسواق المالية وزيادة كفاءة عمليات المنشأة وقيمتها، وتحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وتخفيض الغش والتلاعب

في القوائم والتقارير المالية مما يسهل عملية المراجعة لمراجعي الحسابات ويترتب عليه جودة عملية المراجعة.

كما أن المراجعة الداخلية تعتبر آلية قوية لإحكام الرقابة الداخلية للشركة, كما أن الرقابة الداخلية تقوم بدور حيوى داخل الشركة من خلال القيام بمراقبة المخاطر التي تتعرض لها الشركة وتساعد في تقديم معلومات يمكن الإعتماد عليها من قبل جميع الأطراف, وكلما كانت المعلومات المفصح عنها تم مراجعتها بدقة وتم تأكيدها من قبل مراجعين داخليين ذوي خبرة وكفاءة وفي ظل رقابة داخلية فعالة, والعمل على تحسين قدرتهم على التطبيق الجيد للمعايير المهنية للمراجعة كل ذلك يؤدي إلى تحقيق جودة عملية المراجعة.

٧|١ المراجع :

١|٧|١ المراجع العربية

الأباصيري، بسمة حسن، ٢٠١٧، العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول -العدد الأول.

إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، ٢٠١٩، أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد ٢٣ - العدد ٢، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة.

أحمد، محمد عزام عبدالمجيد، ٢٠٢١، جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات Internal auditing quality and its role in reducing information asymmetry, مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد ٢٢، العدد الثالث، كلية التجارة -جامعة بورسعيد. متاح على (<https://jsst.journals.ekb.eg/>)

زكى، نهى محمد ، ٢٠١٨، أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

سمرة، ياسر محمد السيد عبدالعزيز، ٢٠١٥، نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة المسؤولية الإجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق - كلية التجارة، مجلد ٣٧، العدد ٢.

شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم، ٢٠١٩، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الجودة المدركة للمراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة

من ٢٠١٦ - ٢٠١٧, مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد ٣، عدد ١ يناير، ص ٦٧ - ١٥٤.

الصافي، عماد الدين الصافي محمد. (٢٠٢٣). دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية .مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية.

عبدالحميد، أحمد حامد محمود ،٢٠١٨،"أثر هيكل الملكية وخصائص لجان المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الثاني والعشرون، العدد الرابع، الجزء الأول.

عبدالهادي، إبراهيم عبد الحفيظ ، ٢٠٠٨، نموذج مقترح لتحديد تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الأتباع المتوقعة للمراجعة الخارجية، "مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.

على، صالح على صالح، شعيب، عيد فتحي شعبان، ٢٠٢٣، أثر حوكمة مجلس الإدارة على المقدره التقييمية للمعلومات المحاسبية : دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الأول، المجلد السابع، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

مرعي، مجدي محمود علي، ٢٠٢١، إطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري "دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٥، العدد ٣، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة.

مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم، ملو العين، علاء محمد، ٢٠١٣، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

٢٠١٧ | المراجع الأجنبية:

Firmansyah, Amrie and Irwanto, Andry ,2020, [Do Income Smoothing, Forward-Looking Disclosure, and Corporate Social Responsibility Decrease Information Uncertainty](#), **International Journal of Psychosocial Rehabilitation**, Vol. 24, Issue 07.

Abbot, L., et al,(2012). Audit fee Reduction from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Audit Characteristics. **Contemporary Accounting Research**, 29(1), 94-118.

Alfraih, M.2017. Does ownership structure affect the quality of auditor pair composition?. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 15(2), 245-263

Aljifri, Khaled, and Hussainey, Khaled, 2007, The determinants of forward-looking information in annual reports of UAE companies, **Managerial Auditing Journal** ,22(9.(

AL-Twajry, A.A.M.,Brierley , J.A. and Gwilliam, D.R.(2004),"An examination of the relationship between internal and external audit in the suadi Arabian corporate", **Managerial Auditing Journal**, Vol.19,No.7,pp 929-944.

Archambeault, Deborah S.,(2002), "The relationship between corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement cases ", Nov., p.8.

Beaver .W Ryan .S ..(2000) ."Biases and Lags in Book Value and Their Effects on The Ability of The Book -to-Market Ratio to Predict Book Return on Equity ".**Journal of Accounting Research** . 38 (1): 127-148.

Brown, P.R. (1983). Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. **Journal of Accounting Research**, No 21, pp.444-445

Christ, M. H., et al. (2012). Using the internal audit function as a management training ground : Is the monitoring effectiveness of internal auditors compromised . Aviable at SSRN.

El-Diftar, D., and Elkalla, T., 2019, The value relevance of accounting information in the MENA region A comparison of GCC and non-GCC country firms, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(3):519-536.

Elgammal, M., Hussainey, K., and Ahmed, F., 2018, Corporate governance and voluntary risk and forward-looking disclosures, *Journal of Applied Accounting Research*, 19 (4): 592-607

Ellis wong, 2023, BACK TO BASICS - Measuring the Performance of Internal Audit

Gramling A. and Hermanson, D. (2009), " Internal audit quality: would we know it if we saw it? " **Internal auditing**, Vol. 24 No.1,pp.36-9.

Kwon, S. Y., Y. Lim, and R. Simnett. 2014. The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 33(4): 167-196

Messier Jr, W.F.,(2011), The effect of using the internal audit function as management training ground on the auditors reliance decision ,**The Accounting Review**, 86(6). 2131-2154.

Pratoomsuwa, T., and Vu, K., 2016, Forward-looking information reporting practices in Thailand, **NIDA Business Journal**, 18: 53-76.

Rittenberg L., Moore, W., and Covaleski, M., (1999), "The outsourcing phenomenon ",**Internal Auditor**, Vol. 56 No.2, pp.42-6.

Schneider, A. (1985).The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function .*Journal of Accounting Research* ,23,pp.911-919.

Sixpence, A. and Olufemi, P., 2019, Value relevance of book values and earnings of listed non-financial firms in South Africa: a dynamic panel analysis, **International Journal of Monetary Economics and Finance**, 12(4): 290-308.

Xu, Y., Liu, X. and Zeng, C., 2015, Does forward-looking non-financial information consistently affect investment efficiency, *Nankai Business Review International*, 6 (1): 2-19