



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - مُكمّمة - دورية ربع سنوية

للسنة
الحادية والأربعون

Vol. 41, No.2; Apr. 2023

عدد أبريل 2023



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

بحث بعنوان

قياس أثر استخدام مدخل المراجعة الداخلية المستمرة في ظل الرقمنة على اكتشاف الغش والحد من إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على قيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية

Measuring the effect of using the continuous internal audit approach in light of digitization on detecting fraud and limiting profit management and its reflection on the company's value - an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange

اعداد / د. ماجدة عزت حسين حماد

استاذ مساعد

كلية التجارة - جامعة بنى سويف

موبيل / ٠١٢٨٨٤٩٤٨٩٤

ايميل / dr.magda2014@gmail.com

ملخص:

في ظل التطورات السريعة والمستمرة في تكنولوجيا المعلومات أصبحت عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية بصورتها التقليدية لا تلبى احتياجات أصحاب المصالح في الشركات في ظل اعتماد أغلب الشركات على نظم معلومات تتبنى تكنولوجيا التحول الرقمي، ولذا تطلب الامر ضرورة تغيير الشكل التقليدي للمراجعة وتبنى مدخل المراجعة الداخلية المستمرة .

تمثل الهدف الالاساسى للبحث فى معرفة أثر تبنى الشركات لمدخل المراجعة المستمرة الداخلية على سرعة إكتشاف الغش او إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على زيادة قيمة المنشأة , وقد قامت الباحثة بإجراء استقصاء استطلاعى تم توزيعه على الشركات محل الدراسة التطبيقية والذي من خلاله تم تحديد الشركات التى تستخدم مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والشركات التى مازلت تستخدم المدخل التقليدى للمراجعة الداخلية, وقد تم استخدام البرنامج الاحصائى SPSS لاختبار فروض البحث واسفرت النتائج عن وجود علاقة ذات تاثير معنوى بين تبنى مدخل المراجعة المستمرة وإكتشاف الاخطاء والغش بالبيانات المحاسبية مما ينعكس على جودة الأرباح المحاسبية نتيجة تقليل ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات التى تتبنى المراجعة المستمرة ,كما تبين وجود علاقة معنوية سالبة بين قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح وقيمة المنشأة ,وكذلك اتضح وجود علاقة مباشرة بين تبنى الشركات للمراجعة الداخلية المستمرة وزيادة قيمة الشركة من خلال المقياس الالاساسى لقيمة الشركة باستخدام نموذج Tobin's Q واختبار الحساسية باستخدام معدل العائد على الاصول ROA,مع افضلية نموذج Tobin's Q لقياس قيمة الشركة ,وفى ضوء نتائج البحث توصى الباحثة فى ضوء الدراسة الاستطلاعية وتحليل محتوى القوائم المالية لشركات العينة بضرورة اعتبار المراجعة المستمرة منهجا متبعاً فى جميع الشركات المقيدة بالبورصة وضرورة قيامها بتوفير الكوادر الداخلية للقيام بها لما ينعكس على الحد من الفساد وزيادة قيمة الشركة فى السوق وجذب المزيد من الاستثمارات الى السوق المصرى .

الكلمات المفتاحية

المراجعة الداخلية المستمرة ;الرقمنة ;ممارسات إدارة الأرباح ; قيمة المنشأة .

Measuring the effect of using the continuous internal audit approach in light of digitization on detecting fraud and limiting profit management and its reflection on the company's value - an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

In light of the rapid and continuous developments in information technology, the process of preparing and reviewing financial statements in its traditional form has become not meeting the needs of stakeholders in companies in light of the reliance of most companies on information systems that adopt digital transformation technology, and therefore it was necessary to change the traditional form of auditing and adopt the entrance to continuous internal auditing.

The primary objective of the research is to find out the effect of companies adopting the internal continuous audit approach on the speed of detecting fraud or earning Management Practices and its reflection on increasing the value of the establishment. The continuous internal auditing and companies that still use the traditional approach to internal auditing. The SPSS statistical program was used to test the research hypotheses, and the results revealed a significant relationship between adopting the continuous auditing approach and discovering errors and fraud in accounting data, which is reflected in the quality of accounting profits as a result of reducing earnings management practices in companies Which adopts continuous review, as it was shown that there is a significant negative relationship between the management's exercise of earnings management and the value of the establishment, as well as a direct relationship between companies' adoption of continuous internal audit and increase the value of the company through the basic measure of the value of the company using the Tobin's Q model and testing sensitivity using the rate of return on assets ROA, with Tobin's Q model preferred for measurement The value of the company, and in light of the results of the research, the researcher recommends In the light of the exploratory study and analysis of the content of the financial statements of the sample companies, the need to consider continuous auditing as an approach followed in all companies listed on the stock exchange, and the need for it to provide internal resources to do so, which is reflected in reducing corruption and increasing the value of the company in the market and attracting more From investments to the Egyptian market.

key words

Continuous internal audit - Digitization – Earning Management Practices – Firm value.

١- طبيعة المشكلة

في ظل التطورات الهائلة والمستمرة في تكنولوجيا المعلومات أصبحت عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية بصورتها التقليدية لا تلبي احتياجات أصحاب المصالح في الشركات، حيث تتطلب الأمر ضرورة تغيير الشكل التقليدي للمراجعة لتعكس تلك التطورات ، وأدى ذلك إلى ظهور مداخل جديدة للمراجعة تمكّن المراجع من أداء وظيفته بسهولة في ظل تبني أغلب الشركات لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية والأساليب الحديثة في تخزين المعلومات سواء في انظمة داخل الشركة او في حسابات مستجرة والتي تختفي فيها المستندات التقليدية (Antonio,2014 ; Mahazan&Veerankutty ,2011)

وكذلك أدى ارتفاع وزيادة الغش في القوائم المالية وما يترتب عليه من كوارث مالية احتيالية نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال الحالية، إلى صدور العديد من التوصيات المهنية، التي بدورها دفعت إدارة الشركات نحو تفعيل دور المراجعة الداخلية كإداة هامة لإكتشاف الغش، حيث تطور دور المراجعة الداخلية من مجرد التركيز على الجوانب المالية فقط لتشمل الجوانب الإدارية بالإضافة على مساهماتها في إضافة قيمة للشركة. (غنيم ,٢٠١٦, عثمان,٢٠١٣).

وعلى الرغم من أن التركيز العام لأعمال المراجع الداخلي وأهدافه الأساسية قد ظل كما هو إلى حد ما ، إلا أن أساليب المراجع المستخدمة من قبل إدارات المراجعة الداخلية قد تقدمت بمرور الوقت نتيجة التطورات التكنولوجية مثل الرقمنة المتزايدة للعمليات التجارية وتنوع البيانات التي يتم التعامل معها في هذه العمليات وتتطلب ذلك من المراجعين تعديل أعمال المراجع الخاصة بهم والاستفادة من الأساليب المتطورة للتعامل مع هذه التحديات (Barr,2014).

ومن هنا ترى الباحثة ان التغييرات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات، وضعت تحديات ومسؤوليات جديدة أمام المراجعين ومنها تطبيق المراجعة المستمرة الذي أصبح ضرورة لا غني عنها لخدمة متخذي القرار ، وأيضاً توفير خدمات المراجعة من دقة قياس عناصر التكلفة لكل نشاط بهدف تقييم أداء أنشطة الشركة من خلال تقييم استغلالها الأمثل للموارد المستخدمة، ومن ثم تقييم استغلالها الأمثل للموارد المستخدمة.

من جهة اخرى بالرغم أن معايير المراجعة المقبولة عموماً لم تلزم المراجع باتباع مدخل معين للمراجعة ، إلا أن التغيير في النظم المحاسبية من المعالجة اليدوية إلى الإلكترونية أدى إلى ضرورة تغيير إجراءات المراجعة لتتماشى مع اختفاء مسار المراجعة ، الأمر الذي يتطلب تطبيق المراجعة المستمرة، التي تركز على مناطق الخطر وإكتشاف الأخطاء والغش وسوء استخدام الموارد وعدم كفاءة العمل

في الوقت المناسب، مما ينعكس على جودة التقارير التي تعدها الإدارة ، كما انها تحد في نفس الوقت من سلوك إدارة الأرباح الذي قد تمارسه الإدارة

(George ., el,al,2014, Havelka, 2014)

بناء على ماتقدم وما أدى اليه التطور في تكنولوجيا المعلومات الذي انعكس بدوره الى حدوث تغيرات في العمليات التجارية للشركات مما أدى الى الحاجة إلى معالجة البيانات بطريقة اكثر كفاءة وفعالية،حيث خلقت ظروف العمل المتغيرة بسرعة الحاجة إلى مزيد من التأكيد في الوقت المناسب والمستمر لضمان عمل الضوابط بشكل فعال والتخفيف من المخاطر بشكل جيد (Coderre,2007,)، وقد أثارت توقعات أصحاب المصلحة بشأن ضرورة العمل على قيام المراجعين الداخليين بإيجاد طرق جديدة للمراقبة المستمرة وجمع وتحليل أدلة المراجعة (Verver,J,2012) أميرهم,2019. .(Rezaee,2001

وتشير أبحاث المراجعة إلى أن أنشطة المراجعة الداخلية تساعد على تحسين جودة التقارير المالية من خلال كشف وتخفيض إدارة الأرباح وأن إحدى الطرق التي يمكن للإدارة من خلالها زيادة طلبها على جودة المراجعة تتمثل في تخصيص موارد كافية للشركة لتوظيف وظيفة مراجعة داخلية قوية (e.g., Abbott et al., 2016; Ege 2015;Chi et al., 2011; Prawitt et al., 2009, (DeFond and Zhang (2014), وهذا العنصر من أهم المشاكل التي تواجه تطبيق المراجعة المستمرة في معظم الشركات وهو الدعم المالي لها من قبل الإدارة فجودة المراجعة الداخلية تتطلب الدعم الكامل من جانب الإدارة الذي يمكن أن تضيف قيمة إلى المنظمة ليس فقط من خلال المساعدة في زيادة كفاءة الإدارة ولكن أيضاً المساعدة في تحسين جودة التقارير المالية (Christ et al.,2015).

ومع ذلك ليس من الواضح ما إذا كان هذا التحسين في الأداء يحدث لكفاءة المراجعة الداخلية في الكشف عن إدارة الأرباح وإي غش في الحسابات مما يساعد على ضمان الكفاءة والفعالية لاهداف الشركة وان جودة المراجعة الداخلية تسهل من وظيفة المراجعة الخارجية (DeFond and Zhang, 2014).

وقد أصبحت مهنة المراجعة الداخلية مطلباً أساسياً في كل من القطاعين العام والخاص لتحسين العمليات التجارية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية. ويرجع ذلك إلى حقيقة أن المراجعة الداخلية لها دور مهم من خلال مدخل القيمة المضافة القائم على المخاطر وكونه مستشاراً موثقاً به في تحقيق الأهداف الاستراتيجية ،ففي الوقت الحاضر وفي ظل استخدام التقنيات ، لا مفر من تغيير مفهوم المراجعة

الكلاسيكي، حيث يوفر استخدام تقنيات المعلومات في عمليات المراجعة فرصًا للمراجعة المستمرة وإعداد التقارير الرقمية (Dixon,2011,Gonzalez,2012) ويرى كلا من (Marques et al. 2013)، أن مدخل المراجعة المستمرة باستخدام تقنيات تحليل البيانات ضرورة وليس ترفاً أو خياراً في المنظمات المختلفة، حيث تحتاج المنظمات إلى استخدام تقنيات ومهارات جديدة لتحقيق الاستدامة في الاقتصاد في الوقت الفعلي مثل الفعالية والكفاءة والاقتصادية والأخلاقية والتنافسية.

وفي هذا الصدد ، تحول تركيز المراجعة من المراجعة اليدوية إلى المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا ويقترح (Subhani ,2013)، تغيير هذا الوضع باستخدام المراجعة المستمرة والأتمتة في الأعمال الميدانية ،ولكن حتى وقت قريب لم يكن لدى المراجعين الداخليين إمكانية الوصول إلى البيانات الضخمة ذات الصلة لمعالجتها عبر مدخل المراجعة الداخلية المستمرة ويرجع السبب الرئيسي لذلك هو أن هناك تحولاً رقمياً يجعل من الممكن تحليل البيانات الضخمة من خلال أدوات برمجية متنوعة (Chiu et al,2014).

بناءً على هذا ، فان هناك طلب متزايد من المراجعين الداخليين في كل القطاعات لتحقيق التوقعات العالية لأصحاب المصلحة، ومن ثم يجب عليهم استبدال المراجعات الدورية باستخدام أدوات ومدخل المراجعة المستمرة (Hardy & Laslett, 2015)، ويمكن استخدام المراجعة المستمرة بشكل أساسي في كافة مراحل عملية المراجعة ، أي تخطيط المراجعة ، والعمل الميداني للمراجعة ، وإعداد التقارير وعملية المتابعة. وبهذه الطريقة ، من المتوقع أن توفر المراجعة المستمرة دقة البيانات المالية للمنظمات ومن ثم إضافة قيمة لهذه المنظمات (Bierstaker et al.2003, Kahyaoglu,el al .2020 ،، Warren et al. 2015 ؛ Brown et al,2007).

ومن جهة اخرى يقابل تنفيذ المراجعة المستمرة كمدخل للمراجعة الداخلية مشكلة زيادة التكاليف حيث تتعرض الشركات لضغوط لخفض التكاليف أكثر من أي وقت مضى. نظرًا لأن هذا التطور ينطبق على جميع أقسام الشركات ، فيجب على المراجعين الداخليين أن يجدوا حلول للوصول إلى رأيهم الرقابي دون خسارة في الجودة (Khudri, 2021) ، حيث إن الكمية المتزايدة من بيانات الشركة وعدم تجانسها المتزايد في ظل التحول الرقمي يجعل هذه المهمة أكثر صعوبة من منهجية المراجع التي تحاول مواجهة هذا التحدي وتدخل بشكل متزايد في ممارسة الأعمال مفهوم المراجعة المستمرة التي تتعامل مع الاختبارات المستمرة لأنشطة الأعمال المختلفة عن طريق تحديد الاستثناءات أو أي شذوذ ، جزئياً بمساعدة التكنولوجيا. وبالتالي يتم توجيه المراجع إلى المجالات ذات المخاطر المتزايدة لمزيد من أنشطة

المراجعة اليدوية. فمن الممكن مراجعة المجتمع بالكامل بدلاً من عينة فقط كما هو الحال في نهج المراجعة التقليدي.

ومن جهة أخرى يرى بعض المؤلفين أن المراجعة الداخلية المستمرة هي مرحلة النضج النهائية للمراجع الداخلي (Chan and Vasarhelyi، 2011، Littlely et al، 2012)، وبالتالي فإن الافتراض الأساسي هو أن وظيفة المراجع الداخلي للشركة تتضح بمرور الوقت وتصبح أكثر تعقيداً في هيكلها وعملياته، وأن المراجعة المستمرة قد ظهرت كرد فعل لاستعادة مصداقية مهنة المراجعة وكذلك تلبية متطلبات (Sarbanes-Oxley (SOX).

ويرى (Aditya B et al., 2018)، أن المراجعة الداخلية بشكل عام وسيلة لتحقيق الشفافية للشركات وخصوصاً القطاع العام وبالتالي تحسين الخدمة للمواطنين للحد من ممارسات الفساد المالي وزيادة قيمة الشركة التي تنعكس بدورها على زيادة سعر السهم .

وبناء على ماسبق تتمثل مشكله البحث في محاولة الاجابة على الاسئلة التالية:-

١. هل يؤدي تفعيل مدخل المراجعة الداخلية المستمرة الى الحد من الغش وبالتالي انخفاض ممارسات إدارة الأرباح ؟
٢. هل ينعكس تخفيض إدارة الأرباح من خلال تبني مدخل المراجعة الداخلية المستمرة الى زيادة في قيمة الشركة لدى المستثمرين ؟
٣. هل يؤدي تفعيل المراجعة الداخلية المستمرة الى زيادة الثقة في بيانات الشركة وانعكاس ذلك على قيمة الشركة ؟

٣-هدف البحث

يتحدد الهدف الاساسى للبحث فى بيان أهمية استخدام وتفعيل مدخل المراجعة المستمرة كاسلوب عمل للمراجعة الداخلية فى مختلف الشركات وذلك فى إطار التحول الرقمى واعتماد أغلب الشركات على نظم محاسبية الكترونية، ومعرفة أثر تبني هذا المدخل على إكتشاف الغش وإدارة الأرباح وما يترتب على ذلك من تحسين أداء وقيمة الشركات. ومن خلال الهدف الرئيسى هناك عدد من الاهداف الفرعية وهى

١. تحديد العلاقة بين مدخل المراجعة الداخلية المستمرة فى الشركات المختلفة وعلاقتها بتخفيض إدارة الأرباح عن طريق إكتشاف الغش بشكل مستمر .
٢. بيان انعكاس انخفاض إدارة الأرباح الناتج من تبني و تفعيل مدخل المراجعة الداخلية المستمرة على قيمة الشركة
٣. بيان أثر تبني مدخل المراجعة الداخلية المستمرة على قيمة الشركات

٤- أهمية البحث

للبحث أهميه علميه وعملية تتمثل فى الاتى :-

الأهمية العلمية

تأتي أهمية هذا البحث العلمية في

- تقديم إضافة علمية إلى الأدب المحاسبى حيث يعتبر موضوع المراجعة المستمرة من الموضوعات الحديثة فى ظل التحول الرقى الذى يعتبر ثمة العصر وعصر البيانات الضخمة ولذا تزايد الاهتمام بها فى السنوات الأخيرة سواء من قبل الجهات التنظيمية والمهنية او من قبل الباحثين والأكاديمين خاصة بعد حالات الفشل والانهيار التى تعرض لها العديد من كبرى الشركات العالمية.
- يتعرض البحث لمجال حديث نظراً لندرة البحوث الأكاديمية والدراسات فى حدود ماأتيح للباحثة من دراسات وخصوصا فى مجال المراجعة الداخلية .

ثانياً: الأهمية العملية

تستمد الدراسة أهميتها العملية من خلال

- تقديم دليلاً تطبيقياً عن أثر عملية المراجعة الداخلية المستمرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى البيئة المصرية وبالتالي محاولة جذب انتباه الشركات الى تبنى مدخل المراجعة الداخلية المستمرة كمحاولة للقضاء على الفساد المالى الذى يتم من خلال إدارة الأرباح على اعتبار ان المراجعة الداخلية التقليدية لاتتلائم مع نظم المعلومات فى ظل عصر الرقمنة والبيانات الضخمة .
- تعتبر المراجعة الداخلية عنصر هام من عناصر حوكمة الشركات فى الوقت الحاضر، ولذا يجب تعريف الشركات بخطوات وإجراءات المراجعة المستمرة التى لاتختلف عن المراجعة التقليدية ولكنها تسير التقدم التكنولوجى وانظمة المعلومات الرقمية التى تخفى فيها ادلة الاثبات الورقية .
- تسليط الضوء على مدخل المراجعة الداخلية المستمرة باعتبارها ضرورة ملحة فى ظل التحول الرقى لتقليل ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي زيادة قيمة الشركة .
- محاولة تطوير المناهج الدراسية لتبنى مدخل المراجعة الداخلية المستمرة فى ظل انظمة المعلومات الرقمية .
- مساعدة المستثمرين على متابعة العمليات المالية للشركات وزيادة الثقة بها وبالتالي زيادة قيمة الشركة وارتفاع اسهمها فى البورصة

٥- خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى النقاط التالية

١/٥ الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية المستمرة وأهميتها في ظل الرقمنة من خلال دورها في إكتشاف الغش وإدارة الأرباح واشتقاق الفرض الاول للبحث .

١٢/٥ الإطار المفاهيمي للعلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح في ظل المراجعة الداخلية المستمرة وقيمة الشركات واشتقاق الفرض الثاني للبحث .

١٣/٥ الإطار المفاهيمي للعلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وقيمة الشركة واشتقاق الفرض الثالث .

٦- منهجية الدراسة التطبيقية

١/٦ منهجية الدراسة التطبيقية ومصادر بياناتها

٢/٦ مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

٣/٦ نموذج الدراسة التطبيقية

٤/٦ طرق قياس متغيرات النموذج

٥/٦ الاختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

٦/٦ اختبار صلاحية البيانات لإجراء التحليل الاحصائي :

٧/٦ الاحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

٨/٦ اختبارات الفروض الاحصائية

١/٨/٦ الاختبار الاحصائي للفرض الاول

١٢/٨/٦ الاختبار الاحصائي للفرض الثاني

١٣/٨/٦ الاختبار الاحصائي للفرض الثالث

٧- النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

٨ - مراجع البحث

٩-ملاحق البحث

١١/٥ الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية المستمرة وأهميتها في ظل الرقمنة من خلال دورها في إكتشاف الغش وإدارة الأرباح واشتقاق الفرض الاول للبحث ..

في الوقت الحاضر تنتج المؤسسات بيانات أكثر من أي وقت مضى ، مما يخلق بيئة يحتاج فيها مستخدمو المعلومات المالية إلى ضمان أن المعلومات الواردة في أي تقرير يجب ان يتوافر فيها الخصائص الاساسية لجودة المعلومات من الدقة والملائمة بالإضافة ارتباطها باحتياجاتهم وخالية من اي مخاطر (Smith & warren, 2014).

ومع التوسع في عمليات التحول الرقمي وما صاحب ذلك من تضخم وتنوع في حجم البيانات ، أعمدت الإدارة بشكل كبير على أنظمة المعلومات الرقمية لتحليل البيانات ، وترتب على ذلك قصور عمليات المراجعة الداخلية اليدوية التقليدية التي يتم إجراؤها مع احتياجات الإدارة من المعلومات في عصر البيانات الضخمة ، وتحولت الكثير من الشركات الى مدخل المراجعة المستمرة الداخلية لتوفير مراقبة أكثر فعالية لبيئة التحول الرقمي مع العلم بان المخرجات الناتجة تبرر التكلفة والجهد المطلوبين لادائها، (Prakoso1& Khudri,2021) .

وينظر الكثيرون إلى المراجعة المستمرة كتطبيق أو أداة برمجية يمكن أن تساعد المراجعين الداخليين على مواجهة تحدى الرقمنة بالرغم من النقص الحاد في الموظفين المحترفين للقيام بها فالمراجعة المستمرة ليست أداة ، ولكنها عملية تجمع بين الممارسات الأساسية التي يتبعها جميع المراجعين ، بما في ذلك التخطيط وتقييم المخاطر وتقييمات الرقابة واستخدام التكنولوجيا لأداء الكثير من أعمال المراجعة. (Rezae ,el al,2001)

وحيث ان المراجعة الداخلية نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، (IIA,2016). فان هناك طريقتان لإجرائها ، وهما أساليب المراجعة التقليدية والمستمرة.

فالمراجعة المستمرة تعتبر منهجية تمكّن المراجعين من تقديم تأكيد مكتوب حول موضوع ما باستخدام سلسلة من تقارير المراجعين الصادرة في وقت واحد او بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث ،وينطبق ذلك كلا من المراجعة الداخلية والخارجية من خلال التركيز على المطلب الأساسي بأن تكون تقارير المراجعة التي تعبر عن آراء المراجعين الخارجيين و الاستنتاجات للمراجعين الداخليين مدعومة بأدلة اثبات الكترونية ،وبالتالي فانه يجب تنفيذ الإجراءات المستمرة بعد فترة وجيزة من انتهاء الحدث واصدار التقرير ، حتى لو كان الحاجة إلى التقرير سنويًا فقط ، بحيث يمكن أن يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تحديد الأخطاء وتصحيحها قبل انتهاء الفترة ، مما يؤدي إلى بيئة رقابة أقوى، (Prakoso& ,2021) Khudri

مما سبق يتضح أن المراجعة التقليدية لا تتماشى مع الاقتصاد الرقمي الذي يعطي الأولوية لعمليات الأتمتة ،فالمراجعة المستمرة تطبق تقييم الرقابة المستمرة والتقييم المستمرة للمخاطر . استنادًا إلى نهج المراجعة المستمرة ، يمكن للمراجعين الداخليين الإبلاغ عن الموضوع في وقت أقصر من النهج التقليدي (Coderre,2007, Byrnes et al.2018)

وفي استطلاع للرأى اجراه معهد المحاسبين اشار إلى أن ما يقرب من نصف أقسام المراجعة الداخلية تستخدم شكلاً من أشكال تقنيات المراجعة المستمرة ، ويخطط ٤٠٪ أكثر لتطويرها. وتتراوح حلول

البرمجيات من ٢٠٠٠ دولار بالإضافة إلى الوقت اللازم لتطوير الاختبارات وأتمنتها إلى أكثر من مليون دولار. يمكن أن تتسبب مثل هذه المجموعة الواسعة من الخيارات وعوامل التكلفة المحتملة في قيام إدارة المراجعة بتحليل وضعها بشكل مفرط عندما يكمن مفتاح البدء في العمل الذي ربما تم إنجازه بالفعل (AICA,2015)

وحيث ان المراجعة المستمرة تتضمن تقييماً مستمراً للمخاطر والرقابة ، فان ذلك يمكن ادائه بواسطة نموذج مراجعة معتمدا على التكنولوجيا حيث ينتقل التقييم من التقييمات الدورية للمخاطر والضوابط بناءً على عينة من المعاملات إلى التقييمات المستمرة بناءً على نسبة اوسع من المعاملات (IIA, 2016), حيث يمكن مدخل المراجعة المستمرة المراجعين الداخليين من الفهم الكامل للنقاط الحرجة للضوابط والقواعد والاستثناءات. من خلال تحليل البيانات الآلي ، يمكن للمراجعين الداخليين إجراء عمليات تقييم للرقابة والمخاطر في غضون فترة قصيرة بعد وقوع الحدث مباشرة، وبالتالي يمكن للمراجعين الداخليين تحليل الانحرافات على مستوى المعاملات ومؤشرات نقاط ضعف الرقابة والمخاطر الناشئة. يمكن دمج نتائج تحليل المراجعة المستمرة في جميع جوانب عملية المراجعة التي تدعم أهداف الإدارة الإستراتيجية لتنفيذ المراجعة المستمرة بكفاءة ، في إطار بنية تحتية مناسبة لتكنولوجيا المعلومات. (KPMG,,2018)

وقد اوضح البعض أن وضع مؤشر رئيسي على المراجعة المستمرة سيوفر تلقائياً المعلومات بمجرد حدوث حالة شاذة مقابل معايير محددة مسبقاً مما ينتج عنه معلومات أكثر دقة وفي الوقت المناسب بالإضافة الى أن استخدام التكنولوجيا في المراجعة المستمرة زاد من كفاءة وفعالية عملية المراجعة في دعم ضمان الوقت الحقيقي لإنتاج معلومات عالية الجودة (Chan & Vasarhelyi,2018),حيث تساعد المراجعة المستمرة في منع الاحتيال والغش الذي يمكن أن يعزز وظيفة الرقابة الداخلية في الحفاظ على كفاءة المنظمة مع مراعاة جانب اخر وهو الميزانية.فيمكن أن تؤثر تكلفة تنفيذ التكنولوجيا على قرار المنظمة بتبني تقنية جديدة مثل المراجعة المستمرة التي تتطلب جودة الموارد البشرية وقدرتها على تطبيق التقنيات الجديدة من خلال التدريب المستمر على التقنيات الحديثة و تبادل المعرفة من الوظائف الأخرى. بالإضافة إلى ذلك الرغبة القوية لدى المراجعين في تحسين قدراتهم بشكل مستقل او بمساعدة الشركة (Shin et al.,2013) .

ويرى (صالح، وياسر 2016) ،من خلال دراستهم لمعرفة دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الالكتروني للبيانات المالية في البنوك السودانية ،إلى أن مخاطر التشغيل الالكتروني للبيانات تعد من اكبر المخاطر التي تواجه البنوك وخصوصا في إطار التحول الرقمي والاعتماد على

التكنولوجيا وأن الوضع يتطلب تفعيل مدخل المراجعة المستمرة حتى تتمكن البنوك من السيطرة على تلك المخاطر

، وتناول (Prakoso&Khudri,2021)، تحديد العوامل الرئيسية التي تدعم تنفيذ المراجعة المستمرة في قسم المراجعة الداخلية على أساس إطار التكنولوجيا، حيث تم تطبيق مدخل دراسة الحالة النوعية في هذه الدراسة، من خلال جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان المفتوح والمقابلات شبه المنظمة. أشارت النتائج إلى أن تطبيق المراجعة المستمرة يتأثر بالسياقات التكنولوجية والتنظيمية والبيئية. أظهرت هذه الدراسة أن دعم الإدارة العليا، وتوافر الميزانية، وجاهزية البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات هي العوامل الرئيسية التي يجب مراعاتها عند تبني مفهوم المراجعة المستمرة. وتوصى الدراسة مزيد من البحث لمواصلة هذه الدراسة عن طريق إضافة نطاق أوسع لتحليل التكلفة والعائد من وراء استخدام مدخل المراجعة المستمرة.

في حين يرى (Wagner,2016)، تعرض إدارات المراجعة الداخلية لضغوط أكثر من أي وقت مضى لتقليل التكاليف وزيادة الكفاءة. لقد أثبت استخدام تكنولوجيا المعلومات أنه وسيلة مناسبة لتحقيق مكاسب الكفاءة، ولكن هناك قيوداً تفرضها التكنولوجيا على عملية المراجعة الداخلية واحد الأساليب التي تحاول التغلب على هذه القيود واكتسب شعبية على مدى السنوات الأخيرة هو مفهوم المراجعة المستمرة، حيث تتعامل المراجعة المستمرة مع الاختبارات عالية التردد أو حتى المستمرة لأنشطة الأعمال المتنوعة عن طريق تحديد الاستثناءات أو العيوب، وبمساعدة التكنولوجيا يمكن جزئياً تطبيق المراجعة المستمرة على أي نوع من البيانات ويساعد المراجع على تركيز أنشطة المراجعة اليدوية الخاصة به على المناطق ذات المخاطر العالية. على الرغم من تلك الامكانيات للمراجعة المستمرة الداخلية، إلا أننا نجد أن الشركات تمتنع عن استخدام المراجعة المستمرة على نطاق واسع، ويرجع ذلك في الغالب إلى متطلبات التنفيذ العالية التي يتطلبها ومحدودية توافر بيانات الشركة في شكل رقمي. ومع ذلك، فإن المراجعة المستمرة تمثل تكمة وإعادة للمراجعة التقليدية الذي قد تدخل أكثر فأكثر في ممارسة المراجعة اليومية ويغير العمل التشغيلي للمراجعين نحو مدخل أكثر آلية وموجهة نحو المخاطر في المستقبل القريب (Amin, & Mohamed , 2016).

فالمراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية. ومن المناسب أن يتبع ذلك استنتاج هام وهو أن قوة دور المراجعة الداخلية في ذلك سوف يتوقف على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها. فقد قدمت الدراسات التطبيقية بعض الأدلة على أن المراجعة الداخلية الفعالة تقلل فرص إصدار تقارير مالية مزيفة، ففي دراسة أشارت النتائج إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقلص التلاعبات في التقارير المالية وتأثير المراجعة الداخلية مماثل لتأثير

المراجعة الخارجية . وأن المراجعين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمراجعين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية. (Alles el al,2008, غنيم, ٢٠١٣) وتناول، (رويشد ٢٠١٥)، أهمية استخدام مدخل المراجعة المستمرة في التحقق من مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لممارسة مدخل المراجعة المستمرة في الحد من أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية .أوصت الدراسة بتأهيل وتدريب مراجعي الحسابات في مجالات تكنولوجيا المعلومات وتطوير أدواتهم، وتطوير المناهج الدراسية في كليات التجارة بالجامعات المصرية ليتناول مدخل المراجعة المستمرة الإلكترونية وآلية تطبيقها في ظل بيئة التحول الرقمي .

ويرى الشاذلى (٢٠١٦)، أن المراجعة المستمرة الداخلية تلعب دور في تقييم إدارة المخاطر ،حيث تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الاكاديميين والمراجعين الداخليين ولجان المراجعة وتوصلت الدراسة الى ان المراجعة المستمرة تحسن من أداء المراجع الداخلي في إدارة المخاطر من خلال إكتشاف الغش وتصحيحه في الوقت المناسب .

وناقش (Skantze, 2017)، الدور الذي تلعبه المراجعة المستمرة في كلا من الاوساط الأكاديمية والمنظمات ،والتحقق من العوامل التي تشجع على استخدام المراجعة المستمرة ، وذلك عن طريق استخدام المقابلات شبه المنظمة .وتوصلت إلى أن هناك وجهات نظر مختلفة حول اعتماد مدخل المراجعة المستمرة فمنهم من أيد استخدام ها وارجع السبب إلى زيادة قيمة المؤسسة، في حين يرى معارضي استخدام هذا المدخل أن المراجعة المستمرة تهدد استقلالية وظيفة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى التفاوت الموجود في موقف المراجعين الداخليين تجاه المراجعة المستمرة وبالتالي فإن التحول نحو نموذج المراجعة المستمرة ليس واضحاً بعد ، وعن إمكانية تطبيق المراجعة المستمرة ، ووجد أن صعوبات تتعلق بتطبيق المراجعة المستمرة تتمثل في عائق الأنظمة بسبب تنوع أنظمة معالجة البيانات، وعائق العمليات بسبب الحاجة إلى نظام رقابة داخلية قوي، وعائق الأفراد بسبب نقص التدريب اللازم في بيئة تكنولوجيا المعلومات وإن ارتفاع وزيادة الغش في القوائم المالية وما يترتب عليه من كوارث مالية احتمالية نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال الحالية.(Prakoso&Khudri,2021, Cart,2014).

وفيما يتعلق باستخدام الأدوات والعمليات التقنية للمراجعة المستمرة في دعم إعداد التقارير المالية و اعتمدت دراسة،(Prakoso & Khudri, 2021) على إجراء دراسة تجريبية بمقابلات شبه منظمة مع عينة الدراسة .وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تعتبر من المداخل التي يستخدمها المراجعون الداخليون للحد من الغش والاحتيال عند استخدام إجراءات المراجعة المستمرة وتعتبر وسيلة

لزيادة الانتاجية والكفاءة التشغيلية وتحقيق مزايا تنافسية إلا إنها غير مناسبة لجميع الشركات، ويرجع ذلك إلى عدم رغبة المديرين التنفيذيين عليها لعدم الرغبة في التعامل مع التكنولوجيا الحديثة وتناول (Barr–Pulliam,2017)، أثر المراجعة المستمرة والدور المزدوج لها في حدوث واحتمالية الابلاغ عن إدارة الأرباح. خلصت الدراسة إلى أن الاحتمال المتصور للتلاعب بالأرباح يكون أقل احتمالاً عندما تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كلاً من المراجعة المستمرة وتفصل أدوارها وظيفياً، كما بينت الدراسة أن التأثير الرئيسي للمراجعة المستمرة يكمن في إعداد إدارة الأرباح الحقيقية. واوصت الدراسة بزيادة تأهيل المراجع من ناحية المشاركة في تطوير تكنولوجيا عمله وضرورة فصل الأدوار لزيادة فعالية استخدام مدخل المراجعة المستمرة .

وتناول (Lois et al.,2020)، الدور الذى تلعبه المراجعة الداخلية المستمرة فى إطار التحول الرقوى والتعرف على أهم التحديات التى تواجه تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة فى اليونان بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة اليونانية وتوصلت الدراسة الى أهمية المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر وحماية البيانات فى ظل الهجمات الالكترونية على البيانات فى ظل التحول الرقوى .

وناقش (El-Serafy,2020)، الدور الذى تلعبه المراجعة الداخلية المستمرة فى إطار نظام تخطيط موارد المشروع، وتوصلت الدراسة الى ان التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمراجعة المستمرة يحسن من أداء المراجع الداخلى فى إكتشاف الغش حيث ان المراجعة المستمرة تعتبر مراجعة وقائية تساعد على منع الأخطاء من خلال الإكتشاف المبكر للخطا وتصحيحة وبالتالي إدارة مخاطر الشركة . وتناول (Cardo et al.,2020)، التكامل بين كلا من المراجعة المستمرة وأساليب التتقيب على البيانات وذلك للحد من الفساد والغش فى البيانات فى عصر التحول الرقوى والبيانات الضخمة من خلال دراسة حالة على احدى شركات الحديد الحاصلة على الجودة فى اوربا وتوصلت الدراسة الى ان التكامل أدى الى إدارة المخاطر بالشركة وإكتشاف الغش والفساد .

وأيد كلا من (Warren, et al,2006 & Thomas, et al,2012)، ان المراجعة الداخلية المستمرة تقلل من إدارة الأرباح من خلال الإكتشاف المبكر للغش لان عمليات المراجعة تتم بشكل مستمر وعلى النقيض اشارت دراسات اخرى الى حدوث زيادة ممارسات إدارة الأرباح مع استخدام النظم الحديثة (Morris, 2011, Aryani, 2013,

وبناء على الدراسات السابقة يمكن اشتقاق الفرض التالى واختباره فى البيئة المصرية

الفرض الاول

H1 : لا توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين تبنى مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والحد من إدارة الأرباح والغش فى الدفاتر

١٢/٥ الإطار المفاهيمي للعلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح في ظل المراجعة الداخلية المستمرة وقيمة الشركات واشتقاق الفرض الثاني للبحث .

في ظل التحول الرقمي الذي تشهده مصر في الوقت الحاضر وما ترتب عليه من تضخم البيانات، وما يترتب على ذلك من مشاكل أمام الإدارة وأقسام المراجعة الداخلية، ولذا يجب أن تعمل المراجعة الداخلية على وقف أي أخطاء أو غش قد تلجأ إليه الإدارة، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الروتينية من الآن فصاعداً على أساس تقييم الإدارة على أساس الاستدامة والقدرة التنافسية للشركات وتقييم المراجعة الداخلية بناءً على القدرة على التكيف مع الأنشطة ذات المخاطر الأعلى والفرص المتاحة لإضافة أكبر قيمة للمنشأة .

ونظراً لتطوير طرق جديدة للنظر في البيانات من خلال أنظمة المعلومات الحديثة وإتقانها، فإن ذلك لا يتم إلا من خلال تبني الشركات لمدخل المراجعة المستمرة في أداء المراجعة الداخلية، حيث سيؤدي استخدام المراجعة المستمرة في النهاية إلى الإبلاغ المستمر في عصر المعلومات، ويعد هذا أمراً ضرورياً للمستثمرين والدائنين للحصول على معلومات مالية في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم، ولذا فقد ذهبت بعض الشركات إلى حد تضمين التحليل مباشرة في نظام المعلومات في الوقت الفعلي لحدوث العملية، حيث يتم إنشاء التنبيهات فوراً من خلال تنفيذ المراجعة المستمرة كأفضل مسار لتنفيذ إدارة المخاطر على مستوى المؤسسة (Warren & Smith, 2006).

وتناول (Brazel, et al. 2008)، تأثير استخدام النظم الحديثة للمعلومات على إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على أداء الشركة، حيث توصلوا إلى أن استخدام النظم الحديثة للمعلومات مثل نظام تخطيط الموارد يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض قيمة الشركة .

وناقش (Vasarhelyi, et al., 2012)، اعتماد وتنفيذ نظام المراجعة المستمرة من قبل المراجعين الداخليين. من خلال إجراء دراسة ميدانية بمقابلات شخصية، وتوصلت الدراسة إلى أن العديد من الشركات محل الدراسة تشارك في عملية المراجعة المستمرة أو المراقبة المستمرة في حين تحاول شركات أخرى الإعتماد على تكنولوجيا مراجعة أكثر تقدماً، لأداء عملية المراجعة، وأن المراجعين الداخليين مسؤولين عن مراقبة نظم الرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة للرقابة والإبلاغ عن أي استثناء من إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة وبالتالي فهم يحتاجون إلى بعض المهارات والمعرفة عن التكنولوجيا المستخدمة وممارسة المراجعة، يمكن تقليل وقت العمل الميداني والمهام المتكررة حيث تمتلك جميع إدارات المراجعة الداخلية نوعاً من التقنيات وآليات المراجعة التي تدعم عملها مثل أوراق العمل الإلكترونية وأدوات تحليل البيانات، وبعض الشركات لديها أدوات مراقبة مستمرة أكثر تقدماً ونظام إنذار. واوصت

الدراسة بإجراء بحث استقصائي عن طريق توزيع قوائم استقصاء على عينة أكبر بدلاً من المقابلات الشخصية للحصول على المزيد من الخصائص التفصيلية، ومدى اعتماد المنظمات على التكنولوجيا . واستهدفت دراسة (Farkas & Murthy, 2013)، فحص تصورات المستثمرين غير المهنيين للتأكيد المستمر الذى يتم تقديمه من خلال المراجعة المستمرة والمتابعة المستمرة لنظم الرقابة نسبة إلى المراجعة الدورية التقليدية، وكذلك فحص تصوراتهم للقيمة المضافة لتقنيات التأكيد المستمرة ومراقبة نظم الرقابة المستمرة على ما إذا كان يتم تنفيذ هذا الإجراء من قبل المراجعين الداخليين او المراجعين الخارجيين. واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة تجريبية. وقد انتهت الدراسة إلى أن المستثمرين غير المهنيين أدركوا مدى مساهمة المراجعة المستمرة فى تقليل احتمالات الأخطاء المادية وسرقة الأصول نسبة إلى المراجعة الدورية التقليدية، أن المستثمرين غير المهنيين لا يقومون بزيادة استثماراتهم بشأن تنفيذ تقنيات التأكيد المستمرة المتقدمة ويرجع ذلك إلى التكلفة الإضافية المرتبطة بهذا الإجراء، كما ينبغي على الشركات التى ترغب فى تطبيق هذه التقنيات اتخاذ الخطوات اللازمة لتقليل التكاليف مع تسليط الضوء على الفوائد الملموسة لهذه التقنيات، وأن المستثمرين غير المهنيين لا يميزون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين كمقدمى لتقنيات المراجعة المتقدمة. وقد اوصت الدراسة بضرورة إجراء الشركات تحليلاً للتكاليف والفوائد من أجل تحديد ما إذا كان تنفيذ المراجعة المستمرة مجدياً من الناحية الاقتصادية .

واهتمت دراسة (Sun, et al, 2015)، بتحليل المشاكل التى تحول دون تنفيذ المراجعة المستمرة فى الصين مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية. بالاعتماد على التحليل المقارن بين الصين والولايات المتحدة الأمريكية. وقد خلصت الدراسة إلى أن المشكلة الرئيسية أمام تنفيذ المراجعة المستمرة فى الصين تتمثل فى التدخل الحكومى الكيرفى الأنشطة التجارية، حيث إن الشركات المملوكة للدولة ليس لديها الصلاحيات الكافية لاتخاذ قراراتها الخاصة مثل تغير أسلوب المراجعة واستخدام التكنولوجيا الجديدة، قلة دعم الإدارة الصينية للمراجعة المستمرة بسبب أهمها منذ فترة طويلة لوظيفة المراجعة الداخلية، هناك فجوة تكنولوجية كبيرة بين البلدين. وقد اوصت الدراسة بضرورة منح الشركات الصينية المملوكة للدولة مزيداً من الحرية فى صنع القرار وزيادة المنافسة، كما يتعين على الصين تشجيع الشركات الخاصة والمديرين فى الحصول على حصص أكبر من الشركات المملوكة للدولة وأن تسعى إلى تجنب التدخل الحكومى الكبير فى عملياتها.

وبناء على ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني واختباره في البيئة المصرية

الفرض الثاني

H2: لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة في إطار تبني مدخل المراجعة المستمرة .

٣/٥ الإطار المفاهيمي للعلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وقيمة الشركة واشتقاق الفرض الثالث

تعتبر قيمة الشركة هي الأساس التي على أساسه تتبنى ثقة المستثمرين وزيادة استثماراتهم في الشركات، ويعبر عن قيمة الشركة بالسعر السوقي لاسهمها في سوق الأوراق المالية والذي يعكس ثقة المستثمرين بها، حيث تمثل قيمة الشركة أهمية كبرى لأصحاب المصالح والاساس الذي بناء عليه يتخذ هؤلاء المستثمرين قرارهم بشأن سحب او زيادة استثمارتهم .

ويرى، (Cart,2014)، أن المراجعة المستمرة تعد مدخلا ملائما للمراجعات الداخلية لإكتشاف الغش والاحتيال في الدفاتر ولذا فهي تعتبر أداة لتحقيق الكفاءة وزيادة الانتاجية وتحقيق ميزة تنافسية للشركة وزيادة قيمتها، إلا إنها غير مناسبة لجميع الشركات بسبب عدم رغبة المديرين التنفيذيين في استخدامها نتيجة التكنولوجيا الحديثة التي تتطلبها .

كما اوضح، (Farkas & Murthy,2013)، إلى أن المستثمرين غيرالمهنيين لكي يكون لديهم دافع لزيادة استثماراتهم، يجب العمل على ايجاد طرق لتخفيض تكاليف المراجعة المستمرة لكي تضيف قيمة للمنشأة، ووضحت دراسة (Putu, et al,2014)، العوامل المؤثرة في قيمة الشركات بالتطبيق لشركات التصنيع العامة في إندونيسيا ووضحت ان جودة المعلومات المالية الناتجة عن جودة عملية المراجعة تزيد من قيمة المنشأة وزيادة الاستثمارات

ولاحظت الباحثة قله الدراسات التي تناولت العلاقة المباشرة بين مدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركات ولكن تم تناولها بشكل غير مباشر من خلال العلاقة قدرة المراجعة الداخلية على تحسين جودة الأرباح ومن ثم زيادة قيمة الشركة وبناء عليه سوف تقوم الباحثة باشتقاق الفرض الثالث لاختبارة تطبيقيا في البيئة المصرية

الفرض الثالث

H3: لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين تبني مدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركة

٦- منهجية الدراسة التطبيقية

في هذه الدراسة تحاول الباحثة إجراء اختبار تطبيقي لواقع تطبيق مدخل المراجعة المستمرة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة وانعكاس ذلك على جودة الأرباح وارتفاع قيمتها في السوق وذلك من خلال اختبار الفروض الثلاثة للبحث

١/٦ منهجية الدراسة التطبيقية ومصادر بياناتها

اعتمدت الباحثة في البداية على أسلوب الدراسة الاستطلاعية للتوصل الى الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المستمرة في اقسام المراجعة الداخلية من خلال المقابلات الشخصية واسلوب الاستقصاء القصير (مدرج في ملحق البحث)، الذي تم توجيهه الى المراجعين الداخليين بشكل اساسي وبعض موظفي اقسام نظم المعلومات بالشركة ومن خلال تحليل احصائيا تم التوصل الى ماذا كانت الشركة تتبنى مدخل المراجعة المستمرة ام لا، تم اعتمدت الباحثة بعد ذلك على اسلوب تحليل محتوى التقارير المالية لشركات العينة والتي تم الحصول عليها من موقع مباشر مصر وشركة مصر لنشر المعلومات بالاضافة الى موقع البورصة المصرية والموقع الالكتروني لشركات العينة .

٢/٦ مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

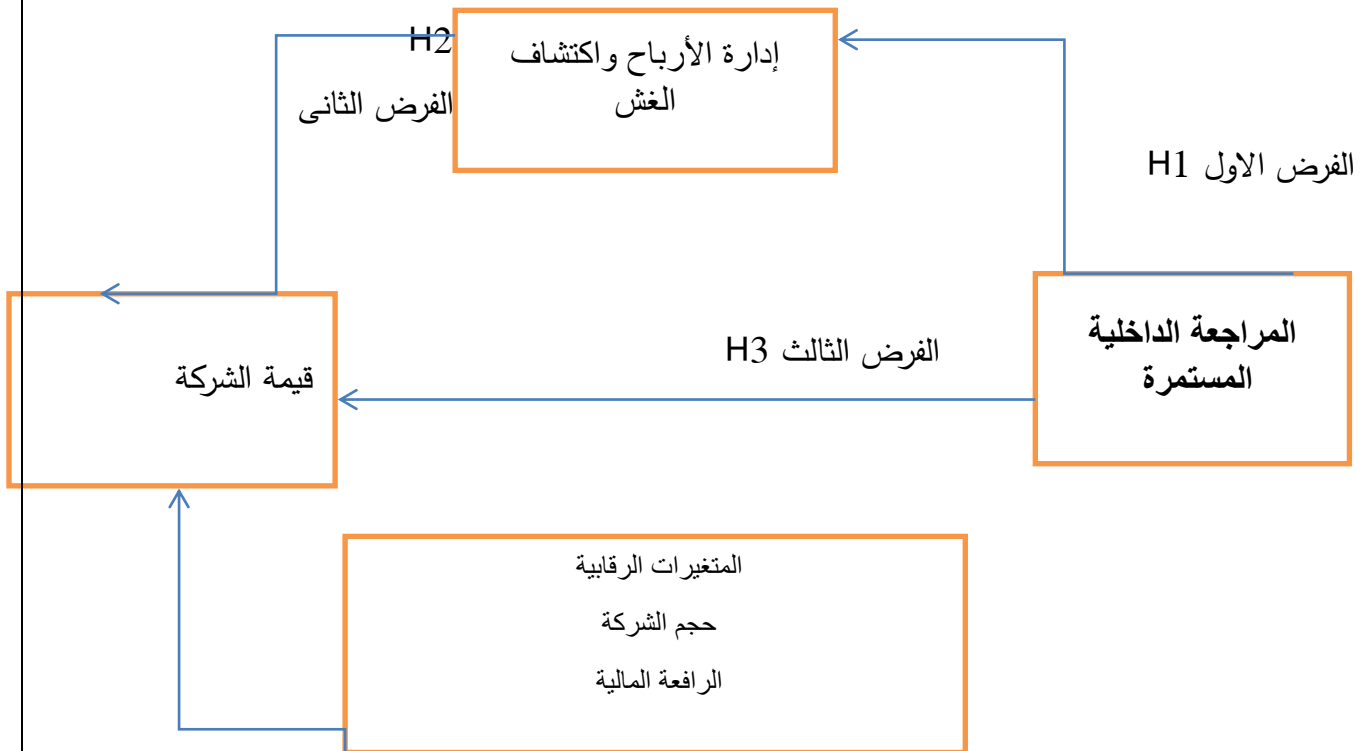
يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المفيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية بمختلف القطاعات خلال الفترة من عام ٢٠١٧-٢٠١٩ حيث حاولت الباحثة تجنب سنوات حدوث وباء كورونا وسنوات الحروب لتجنب اي تأثيرات عكسية كما تم استبعاد الشركات المالية والبنوك لان لهم قوانين خاصة بهم، وقد تم اختيار الشركات النشطة والتي تنشر قوائمها الكترونيا على مواقعها لسهولة الحصول على البيانات وتتم بها المراجعة الداخلية بكفاءة سواء من خلال اعضائها او الاستعانة بمصدر خارجي لادائها وبناء عليه تم اختيار الشركات التالية وتقسيمها الى شركات تستخدم مدخل المراجعة الداخلية المستمرة وشركات تستخدم المراجعة التقليدية وفيما يلي الجدول رقم (١) شركات الدراسة التطبيقية

جدول رقم (١) شركات العينة

اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة
١-قطاع الإتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٥	١٥	٦,٥%
٢-قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٥	١٥	٦,٥%
٣-قطاع الغاز والبتروك	٢	٦	٣%
٤-قطاع العقارات	٧	٢١	٩%

٥-قطاع الموارد الأساسية	٥	١٥	٦,٥%
٦-قطاع التشييد ومواد البناء	١٠	٣٠	١٣%
٧-قطاع المنتجات المنزلية والشخصية	٥	١٥	٦,٥%
٨-قطاع الكيماويات	٦	١٨	٨%
٩-قطاع السياحة والترفيه	١١	٣٣	١٥%
١٠-قطاع الأغذية والمشروبات	١٧	٥١	٢٣%
١١-قطاع الموزعون وتجارة التجزئة	٢	٦	٣%
الاجمالي	٧٥	٢٢٥	١٠٠%

٣/٦ نموذج الدراسة التطبيقية



٤/٦ طرق قياس متغيرات النموذج

يتم قياس متغيرات البحث كما يلي

المتغير	نوعه	طريقة قياسه	الدراسات التي استخدمت طريقة القياس
---------	------	-------------	------------------------------------

<p>Hasnan et al., 2019; Zhang, 2021 نويجي، ٢٠١٧، أحمد، ٢٠١٩، جاد الله، ٢٠٢٢). خالد الجندي ٢٠٢١، Dang et al. (2020</p>	<p>يتم قياسها باستخدام نموذج Tobin's Q وهو النموذج الأكثر استخداماً في العديد من الدراسات $Tobin's Q = \frac{MV_{equity} + BV_{debt}}{BV_{assets}}$ أي القيمة السوقية لحقوق الملكية + القيمة الدفترية لأجمالي الالتزامات مقسومة القيمة الدفترية لأجمالي الأصول مع العلم بأن القيمة السوقية لحقوق الملكية تساوي = عدد الأسهم المصدرة والمتداولة × سعر إقبال السهم في نهاية السنة المالية وتقاس مرة أخرى عن طريق تحليل الحساسية باستخدام معدل العائد على الأصول ROA ويقاس بنسبة صافي الدخل قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول ويتم القياس أيضاً باستخدام معدل العائد على الأصول، ويقاس بنسبة صافي الدخل قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول (مقياس تحليل الحساسية)</p>	<p>تابع</p>	<p>قيمة الشركة FV</p>
<p>الهواري ٢٠١٧، خالد الجندي، ٢٠٢١، محي الدين طرفاوي ٢٠٢٠، مصطفى ٢٠١٧</p>	<p>نموذج ملير (Miller) ويتم حسابها من خلال النسبة المطلقة وتحسب بالفرق بين التغير في صافي رأس المال العامل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في الفترة الحالية عن الفترة السابقة إذا كانت صفر يعني عدم وجود إدارة الأرباح أما إذا كانت أكبر من أو أقل صفر يعني إدارة الأرباح وتنخفض كلما اقتربت من صفر وترتفع كلما ابتعدت عنه</p>	<p>وسيط</p>	<p>إدارة الأرباح</p>

المراجعة المستمرة الداخلية ICoAudit	مستقل	وهومتغير وهمى ياخذ الرقم ١ اذا اتضح من خلال النموذج الذى اعدته الباحثه قياسا على الدراسات السابقة ان الشركة تطبق المراجعة المستمرة وصفر اذا لم تطبق	خالد الجندى ٢٠٢١، عبد المعطى ٢٠١٣ وفؤاد ٢٠١٦
حجم الشركة FSIZE	رقابى	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول	حسام السعيد الوكيل ٢٠٢٢، Blandon et al., 2020; Olusola & Abdulasisi, 2020; Wijaya, 2020; Yolandita & Cahyonowati, 2022; Xu et al., 2022
الرافعة المالية LEV	رقابى	نسبة الرافعة المالية، وتقاس بنسبة إجمالي الالتزامات (طويلة وقصيرة الأجل) إلى إجمالي الأصول	Shekarkhah et al., 2019; Dang et al., 2020; Qasem et al., 2020; Hasnan et al., 2021; Mahdi et al. 2021; Athavale et al., 2022, حسام الوكيل ٢٠٢٢
جودة المراجعة الخارجية AUDITQ	رقابى	متغير وهمى ياخذ الرقم واحد فى حالة ارتباط الشركة بمكتب من FOUR BIG وصفر بخلاف ذلك	عيسى ٢٠٠٨

(من اعداد الباحثة)

٥/٦ الاختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

- تم استخدام برنامج SPSS لاختبار فروض البحث وتحقيق اهدافه باستخدام الاساليب التالية
- اختبار (Kolmogorov- Smirnov) واختبار التداخل الخطى Collinearity Test
 - الاختبارات الوصفية لمتغيرات الدراسة المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى

- حساب معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع او بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض , واختبار معنوية معاملات الارتباط باستخدام Person Correlation Test .
- أسلوب تحليل الانحدار المتعدد
- -اختبار (F-Test) :يحدد ما إذا كانت جميع المتغيرات المستقلة المتضمنة في النموذج تؤثر في وقت واحد على المتغير التابع ., يمكن شرح اختبار f باستخدام تحليل التباين (ANOVA). وكلما اقتربت معنوية F من الصفر كلما أكد ذلك على وجود علاقة انحدار بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة , ويجب ألا تزيد هذه القيمة عن ٥٪
- -اختبار T تم استخدام اختبار t الإحصائي في هذا البحث لإظهار قدرة كل متغير مستقل بشكل فردي في شرح المتغير التابع او بعبارة أخرى لإظهار مدى تأثير متغير مستقل واحد جزئياً في الشرح ويعد المتغير المستقل مؤثراً على المتغير التابع حينما تقل قيمة دلالة اختبار T عن ٥.٥ .
- معامل التحديد R^2 : يشير إلى قدرة المتغيرات المستقلة في تفسير التغير في المتغير التابع , وتتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح . ولذلك كلما اقتربت قيمة معامل التحديد من الواحد الصحيح كلما زادت الثقة في قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير التغير في المتغير التابع .

٦/٦ اختبار صلاحية البيانات لإجراء التحليل الإحصائي :

يتم اختبار خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي من عدمه من خلال إجراء اختبار (Kolmogorov-Smirnov) , لتحديد مدى خضوع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي وذلك من اجل تحديد نوع الاختبارات التي يتم استخدامها من اختبارات معلمية او اختبارات لا معلمية , حيث يتم استخدام الاختبارات المعلمية في حالة المتغيرات التي تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي , ويتم استخدام الاختبارات الا المعلمية في حالة المتغيرات التي لا تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي , ويوضح الجدول رقم ٢ التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة باستخدام تحليل **Statistic Kolmogorov-Smirnov** كما يلي :-

جدول رقم (٢) التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة (Kolmogorov-Smirnov Statistic)

المتغيرات	الرمز	القيمة	الأهمية النسبية
المراجعة الداخلية المستمرة	COIAUDIT	0.192	0.003
ممارسات إدارة الأرباح	MILLER	0.213	0.001
قيمة الشركة	Tobin's Q	0.311	0.000
حجم الشركة	Fsize	0.111	0.001

0.005	0.105	LEV	الرافعة المالية
0.001	0.145	AUDITQ	جودة المراجعة الخارجية

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

يتضح من الجدول السابق ان بيانات جميع المتغيرات Kolmogorov-Smirnov Statistic لاتخضع لشروط التوزيع الطبيعي لان مستوى معنوية جميع المتغيرات اقل من مستوى المعنوية وهو 0.005, ولذا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية , ومن جهة اخرى ونظرا لان متغيرات البحث اكبر من ٣٠ حيث ان عدد المشاهدات للبحث تبلغ ٢٢٥ باتباع نظرية النهاية المركزية التي تفترض تحقق شروط التوزيع الطبيعي للعينات اكبر من ٣٠.

-**اختبار التداخل الخطي Collinearity Test باستخدام مقياس Multicollinearity**
يتم التأكد من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باستخدام اختبار (MultiCollinearity Test) التي من خلاله يتم حساب معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor (VIF)) لكل من المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج التحليل الاحصائي

جدول رقم (٣) نتائج اختبار معامل اختبار التباين VIF للمتغيرات البحث الرئيسية

المتغيرات التابع	قيمة الشركة FV	
المتغيرات المستقلة	Tolerance	VIF
المراجعة الداخلية المستمرة	0.784	1.321
حجم الشركة	0.874	1.012
الرافعة المالية	0.587	1.214
جودة المراجعة الخارجية	0.947	1.035

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

من الجدول السابق يتضح ان قيم معامل Tolerance اكبر من 0.1 لكل المتغيرات كما ان قيم VIF اقل من ١٠ وهذا يعكس ان المتغيرات لاتعاني من مشكلة التداخل الخطي وبالتالي قوه تاثير المتغير المستغل والمتغيرات الرقابية على المتغير التابع .

٧/٦ الاحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

بناء على نتائج الدراسة الاستطلاعية اتضح ان شركات العينة التي تطبق او تمهد لنطبيق مدخل المراجعة المستمرة حوالي ٥١ شركة والباقي من وجهة نظر الباحثة لاتطبق وان كانت النسبة تزيد عن ٣ في مؤشر قياس مدى التطبيق ويوضح الجدول رقم (٥,٤) , الاحصاء الوصفي لشركات العينة

جدول رقم (٤) تصنيف الشركات طبقاً لمدى تطبيقها للمراجعة المستمرة

بيان	عدد الشركات	النسبة
شركات تطبق المراجعة الداخلية المستمرة	٥١	٦٨%
شركات تطبق المراجعة الداخلية المستمرة	٢٤	٣٢%
الاجمالي	٧٥	١٠٠%

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

جدول رقم (٥) الاحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الادنى	الاعلى
المراجعة الداخلية المستمرة	0.714	0.214	0.89	0.15
ممارسات إدارة الأرباح	2.84	3.91	12.15	0.10
قيمة الشركة	4.351	3.548	0.847	38.24
حجم الشركة	22.65	2.18	14.98	26.12
الرافعة المالية	0.798	1.351	0.142	7.957

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

ومن تحليل محتوى القوائم المالية اتضح ان اكثر من ٥٥% من شركات العينة تراجع عملياتها بواسطة مكاتب كبيرة او متوسطة مما يدل على التزامها بجودة عملية المراجعة
٨/٦ اختبارات الفروض الاحصائية

قبل اختبار الفروض احصائيا باستخدام نموذج الانحدار المتعدد يجب معرفة الارتباط بين جميع المتغيرات الداخلة في نماذج البحث كما يلي ويوضح الجدول الرقم (٦) نموذج الارتباط

جدول رقم (٦) نموذج الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	المراجعة المستمرة الداخلية	ممارسات إدارة الأرباح	حجم الشركة	الرافعة المالية	جودة عملية المراجعة
المراجعة الداخلية المستمرة	Correlation	1	-	-	-
	. Sig	-	-	-	-

			1	0.741-	Correlation	ممارسات إدارة الأرباح
			-	0.002	. Sig	
0.549	0.421	1	0.324-	0.421	Correlation	حجم الشركة
0.004	0.154	-	0.001	0.003	. Sig	
	1		0.122	0.254	Correlation	الرافعة المالية
	-		0.214	0.147	. Sig	
1			0.694	-0.324	Correlation	جودة عملية المراجعة
-			0.001	0.068	. Sig	

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

من الجدول السابق يتضح

- وجود علاقة ارتباط سالبة ومعنوية (-0.741,0.002) بين المتغير المستقل المراجعة الداخلية المستمرة والمتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح. مما يعنى ان استخدام مدخل المراجعة المستمرة ساعد على التقليل من إدارة الأرباح وقد تم إجراء تحليل للفرق بين الشركات التى تطبق والشركات التى لا تطبق المراجعة المستمرة واتضح ان باستخدام تحليل التباين ANOVA و حيث اتضح ان متوسط نسبة مليلير للشركات التى لا تطبق المراجعة 8.1 مقابل متوسط 2.5 للشركات التى تطبق المدخل وكذلك اتضح كما اتضح معنويه الفرق بينهما حيث بلغ مستوى المعنوية (0.001).
- وجود علاقة ارتباط سالبة ومعنوية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح (-0.324, 0.001), مما يعنى انه كلما كبر حجم الشركة اهتمت بقيمتها فى السوق وقلت ممارسات إدارة الأرباح وهكذا بالنسبة لباقي المتغيرات

١١/٨/٦ الاختبار الاحصائي للفرض الاول

لا توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين تبني مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والحد من إدارة الأرباح والغش فى الدفاتر

يمكن صياغة نموذج الفرض فى المعادلة التالية

$$MILLER = \beta_0 + \beta_1 ICOAUDIT + \beta_2 FSIZ + \beta_3 LEV + \beta_4 AUDITQ + \epsilon$$

حيث

- MILLER نموذج يعبر عن قياس ممارسات إدارة الأرباح.
- β_0 ثابت الانحدار .
- $\beta_1 \beta_2 \beta_3 \beta_4$ معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج .
- ICOAUDIT المراجعة الداخلية المستمرة .
- FSIZ حجم الشركة .
- LEV الرافعة المالية .
- AUDITQ جودة عملية المراجعة .
- ϵ الخطأ العشوائى

-تحليل الانحدار لاختبار الفرض الاول

من اجل قياس تاثير المتغيرات المستقاة على المتغير التابع إدارة الأرباح تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد ويوضح الجدول رقم 7 تحليل الانحدار لاختبار الفرض الاول

جدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الاول

ممارسات إدارة الأرباح MILLER				المتغير التابع
SIG.	قيمة T	Beta	B معامل	المتغيرات المستقلة
			1.521	ثابت الانحدار
0.001	8.124	1.65-	15.54-	المراجعة المستمرة الداخلية
0.007	1.867	0.687	0.524	حجم الشركة
0.128	6.471	0.654	0.395	الرافعة المالية
0.001	8.214	0.741-	0.245-	جودة عملية المراجعة
			0.425	معامل التحديد R2
			0.002	ANOVA مستوى المعنوية
			16.12	F-test
				Sig. مستوى المعنوية 0.001

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائى)

من الجدول السابق يتضح الاتى :-

- تشير F TEST ان النموذج معنوى وذو دلالة احصائية لأنخفاض القيمة عن 0.005 وان معامل التحديد يبلغ ٤٢.٥% اى ان المتغير المستقل المتمثل فى المراجعة الداخلية المستمرة

والتغيرات الضابطة المتمثلة في حجم الشركة والرافعة المالية وجودة عملية المراجعة تفسر نسبة ٤٢.٥٪ من التغير الحادث في المتغير التابع وان النسبة الباقية ترجع الى عوامل اخرى غير مدرجة في نموذج البحث وبالتالي يمكن تعميم النتائج .

- توضح اختبار T وجود علاقة معنوية سالبة بين جودة عملية المراجعة وممارسات إدارة الأرباح اى ان كلما زادت جودة عملية المراجعة قلت ممارسات إدارة الأرباح وتتفق تلك النتائج مع كلا من (سمير, ٢٠٠٨), (Chou & Chang, , (2010)).
- يوضح اختبار T وجود علاقة موجبة غير معنوية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح وتتفق تلك النتائج مع (خالد الجندى , ٢٠٢١, حسام الوكيل ٢٠٢٢)
- اخيرا يوضح اختبار T وجود علاقة موجبة غير معنوية بين مستوى الرافعة المالية وإدارة الأرباح وتتفق تلك النتائج مع (خالد الجندى ٢٠٢١)
- يشير معامل الانحدار للمتغير المستقل في النموذج وهو المراجعة الداخلية المستمرة

(-١٥.٥٦) أن العلاقة عكسية بين المراجعة الداخلية المستمرة وممارسات إدارة الأرباح بمعنى ان استخدام مدخل المراجعة المستمرة الداخلية يؤدي الى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح بنسبة ١٥.٥٦ مما يؤدي الى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود علاقة ذات تاثير معنوى بين تبني الشركات لمدخل المراجعة المستمرة والحد من الغش وممارسات ادارة الارباح وتتفق تلك النتائج مع النتائج التى توصل اليها كلا خالد الجندى ٢٠٢١, Wagner, 2020, اميرهمم , ٢٠١٩, محمد خليل واخرون و ٢٠٢٠, Shin, el al, 2013, و ٢٠٢١, (Yusuf Khudri Shamki, 2014), وتختلف مع (Morris, 2011, Aryani, 2013)

في ضوء نتائج الانحدار للفرض الاول يمكن صياغة معادلة الانحدار لنموذج الفرض الاول كما يلي

$$\text{MILLER} = 1.521 - 15.54 \text{ COIAUDIT} + 0.524 \text{ FSize} + 0.678 \text{ AUDITQ} - 0.395 \text{ LEV}$$

٦/٨-٢ الاختبار الاحصائى للفرض الثانى

لا توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة في إطار تبني مدخل المراجعة المستمرة ,يجيب هذا الفرض على تساؤل هام وهو درجة تاثير ممارسات الأرباح على قيمة المنشأة في ظل تبني الشركة لمدخل المراجعة المستمرة, يوضح الجدول رقم 8 نتائج الارتباط بين متغيرات الفرض في ظل تبني او عدم تبني الشركة لمدخل المراجعة المستمرة

جدول رقم (8) نتائج الارتباط بين متغيرات الفرض

المتغيرات	إدارة الأرباح في ظل مدخل المراجعة المستمرة	إدارة الأرباح في ظل مدخل المراجعة المستمرة	Correlation	قيمة المنشأة
	0.841-	0.954-		
	0.001	0.002	Sig	

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

من الجدول السابق يتضح وجود ارتباط معنوي عكسي بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة وان درجة الارتباط اكبر ظل مدخل المراجعة المستمرة .
ولاختبار الفرض تم استخدام اسلوب الانحدار المتعدد من اجل قياس تاثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع قيمة الشركة ويمكن صياغة نموذج الفرض في المعادلة التالية

$$FV(\text{Tobin's } Q) = \beta_0 + \beta_1 \text{ MILLER} + \beta_2 \text{ F SIZE} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ AUDITQ} + \text{fit.}$$

حيث $FV(\text{Tobin's } Q)$: قيمة الشركة باستخدام نموذج $\text{Tobin's } Q$

ويوضح الجدول رقم ٩ نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثاني

جدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار الفرض الثاني

قيمة الشركة $FV(\text{Tobin's } Q)$				المتغير التابع
SIG.	قيمة T	Beta	B معامل	المتغيرات المستقلة
			3.654	ثابت الانحدار
0.000	8.514-	1.87-	4.621-	إدارة الأرباح MILLER
0.412	0.321	0.447	0.351	حجم الشركة
0.321	0.847-	0.471-	0.074-	الرافعة المالية
0.004	0.231	0.641	0.154	جودة عملية المراجعة
			0.321	معامل التحديد R2
			0.002	ANOVA مستوى المعنوية
			18.12	F-test
0.001	Sig. مستوى المعنوية			

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

من الجدول السابق يتضح الاتي

- تشير F TEST ان النموذج معنوى وذو دلالة احصائية لأنخفاض القيمة عن 0.005 وان معامل التحديد يبلغ ٣٢.١٪ اي ان المتغير المستقل المتمثل فى إدارة الأرباح والمتغيرات الضابطة المتمثلة فى حجم الشركة والرافعة المالية وجودة عملية المراجعة تفسر نسبة ٣٢.١٪ من التغير الحادث فى المتغير التابع وهو قيمة الشركة وان النسبة الباقية ترجع الى عوامل اخرى غير مدرجة فى نموذج البحث وبالتالي يمكن تعميم النتائج .
 - توضح اختبار T وجود علاقة موجبة معنوية بين جودة عملية المراجعة وقيمة الشركة اي ان كلما زادت جودة عملية المراجعة زادت قيمة الشركة
 - يوضح اختبار T وجود علاقة موجبة غير معنوية بين حجم الشركة وقيمة الشركة
 - اخيرا يوضح اختبار T وجود علاقة سالبة غير معنوية بين مستوى الرافعة المالية وقيمة الشركة وتتفق تلك النتائج مع (Wijaya, 2020).
- يشير معامل الانحدار للمتغير المستقل فى النموذج وهو إدارة الأرباح (4.621--) أن العلاقة عكسية بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة بمعنى انه زادت ممارسات الأرباح طبقا لنسبة ملير كلما انخفضت قيمة الشركة بمقدار ٤.٦٢١، مما يؤدي الى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجد علاقة معنوية بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة وتتفق تلك النتائج مع النتائج التى توصل اليها كلا من (Lin,el al 2015 Cart, 2014. ,Wiegerinck,2019, Antonio, 2014, Kahyaoglu,el al .2020).
- Schneider,2013, وتختلف مع النتائج التى توصل اليها (Brazel , et al. 2008)
- فى ضوء نتائج الانحدار للفرض الاول يمكن صياغة معادلة الانحدار لنموذج الفرض الاول كما يلى

$$FV(\text{Tobin's } Q) = 3.654 - 4.621 \text{ MILLER} + 0.351 \text{ F SIZE} - 0.074 \text{ LEV} + 0.154 \text{ AUDITQ}$$

٣/٨/٦-الاختبار الاحصائى للفرض الثالث

لا توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين تبني مدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركة ,من اجل قياس تاثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع قيمة الشركة تم استخدام تحليل الانحدار ويوضح الجدول رقم ٩ تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثالث

يجيب هذا الفرض على تساؤل هام وهو هل هناك تاثير لاتباع الشركات لمدخل المراجعة المستمرة على قيمة المنشأة ,يوضح الجدول رقم ١٠ نتائج الارتباط بين متغيرات الفرض

جدول رقم (١٠) نتائج الارتباط بين متغيرات الفرض

المتغيرات	الشركات التى تطبق مدخل	الشركات التى لا تطبق مدخل
-----------	------------------------	---------------------------

المراجعة المستمرة	المراجعة المستمرة		
0.611	0.824	Correlation	قيمة المنشأة
0.001	0.002	Sig	

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

يوضح الجدول السابق وجود ارتباط معنوي بين تبني الشركات لمدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركة وان درجة الارتباط اكبر ظل مدخل المراجعة المستمرة ولأختبار الفرض تم صياغة معادلة الانحدار التالية

$$FV(\text{Tobin's } Q) = \beta_0 + \beta_1 \text{ COIAUDIT} + \beta_2 \text{ F SIZE} + \beta_3 \text{ LEV} + \beta_4 \text{ AUDITQ} + \epsilon_{it}.$$

ويوضح الجدول رقم ١١ نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثالث

جدول رقم (١١) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثالث

قيمة الشركة (FV (Tobin's Q)				المتغير التابع
SIG.	قيمة T	Beta	B معامل	المتغيرات المستقلة
0.001	8.321	1.961	1.015	ثابت الانحدار
0.000	7.354	3.514	3.014	مدخل المراجعة المستمرة
0.328	0.618	0.325	0.218	حجم الشركة
0.004	1.281-	0.354-	0.321-	الرافعة المالية
0.215	0.741	0.978	0.821	جودة عملية المراجعة
			0.458	معامل الارتباط
			0.209	معامل التحديد R2
	مستوى المعنوية 0.000		17.89	F-test

(من اعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الاحصائي)

من الجدول السابق يتضح الاتي

- تشير F TEST ان النموذج معنوي وذو دلالة احصائية لأنخفاض القيمة عن 0.005 وان معامل التحديد يبلغ 41.7% اي ان المتغير المستقل المتمثل في استخدام مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والمتغيرات الضابطة المتمثلة في حجم الشركة والرافعة المالية وجودة عملية المراجعة تفسر نسبة 41.7% من التغير الحادث في المتغير التابع وهو قيمة

الشركة وان النسبة الباقية ترجع الى عوامل اخرى غير مدرجة فى نموذج البحث وبالتالي يمكن تعميم النتائج .

- توضح اختبار T وجود علاقة موجبة ولكن غير معنوية بين حجم الشركة وقيمة الشركة اى ان كلما زاد حجم الشركة زادت قيمة الشركة .
- يوضح اختبار T وجود علاقة سالبة غير معنوية بين جودة عملية المراجعة وقيمة الشركة .
- اخيرا يوضح اختبار T وجود علاقة سالبة ومعنوية بين مستوى الرافعة المالية وقيمة الشركة .
- يشير معامل الانحدار للمتغير المستقل فى النموذج وهو المراجعة المستمرة (٣.٠١٤) أن العلاقة الموجبة بين المراجعة المستمرة وقيمة الشركة بمعنى انه زاد استخدام الشركة لمدخل المراجعة المستمرة كلما زادت قيمة الشركة بمقدار ٣.٠١٤, مما يؤدى الى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجد علاقة معنوية بين تبني مدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركة وتتفق تلك النتائج مع النتائج التى توصل اليها كلا من (Lois el al., 2020, El-Serafy,2020) (Amin, & Mohamed (2016), Farkas & Murthy 2013, Putu el al.,2014 (Holt,2015,

فى ضوء نتائج الانحدار للفرض الثالث يمكن صياغة معادلة الانحدار لنموذج الفرض الثالث كما يلي

$$FV(\text{Tobin's Q}) = 1.015 + 3.014 \text{ COIAUDIT} + 0.218 \text{ FSIZE} - 0.321 \text{ LEV} + 0.821 \text{ AUDITQ}$$

تحليل الحساسية Sensitivity Analys الفرض الثالث

تحليل الحساسية هو اسلوب لتقييم قوة النتائج التى تم التوصل اليها من خلال التحليل الاساسى هو عبارة عن الاجابة على تساؤل ماذا يحدث لو تم احداث تغيير فى معادلة النموذج على العلاقة بين المتغير المستقل والتابع وهل يحدث اى تغيير فى النتائج فى ظل التحليل الاضافى سوف يتم تعديل قياس قيمة المنشأة باستخدام معدل العائد على الاصول اى استخدام طريقة تغير قياس المتغيرات لإجراء تحليل الحساسية وبالتالي يمكن صياغة نموذج الفرض باستخدام مقياس معدل العائد كمقياس لقيمة الشركة فى المعادلة التالية

$$FV(\text{ROA}) = \beta_0 + \beta_1 \text{ COIAUDIT} + \beta_2 \text{ F SIZE} + \beta_3 \text{ LEV} + \beta_4 \text{ AUDITQ} + \text{fit.}$$

ويوضح الجدول رقم ١٢ نتائج الانحدار لاختبار الفرض الثالث باستخدام المقياسين

جدول رقم ١٢ نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثالث للبحث قبل وبعد تغيير طريقة

قياس قيمة الشركة

FV(ROA)			FV(Tobin's Q)			المتغير التابع
SIG.	قيمة T	معامل B	SIG.	قيمة T	معامل B	المتغيرات
0.321	6.214	0.854	0.001	8.321	1.015	ثابت الانحدار
0.004	5.124	1.035	0.000	7.354	3.014	المراجعة المستمرة
0.457	0.415	2.001	0.328	0.618	0.218	حجم الشركة
0.412	1.521	0.457-	0.004	1.281-	0.321-	الرافعة المالية
	-					
0.321	0.712	0.621	0.215	0.741	0.821	جودة عملية المراجعة
0.21	R2	0.462	معامل الاتباط R	0.31	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R
0.002	معنوية	11.54	F-test	0.001	المعنوية	17.89
						F-test

من الجدول السابق يتضح

- يوضح اختبار F، في التحليل الاساسى لقياس قيمة الشركة باستخدام **Tobin's Q**، ان تحليل الانحدار معنوى، حيث ان مستوى المعنوية (0.001) اقل من (0.005)، وان معامل التحديد ٣١٪، مما يشير الى ان المتغير المستقل وهو المراجعة الداخلية المستمرة والمتغيرات الضابطة تفسر ٣١٪ من التغير الحادث فى المتغير التابع وان باقى النسبة ترجع الى عوامل اخرى غير متضمنه فى النموذج، مما يغطى فرصة للباحثين بعمل ابحاث مستقبلية وادراج متغيرات اخرى، كما اتضح وجود علاقة غير معنوية بين حجم الشركة وقيمة المنشأة وكذلك بين جودة عملية المراجعة وقيمة الشركة، بينما توجد علاقة عكبية معنوية بين الرافعة المالية وقيمة الشركة .
- يوضح اختبار F فى تحليل الحساسية بتغير مقياس قيمة الشركة باستخدام معدل العائد على الاصول ROA، ان تحليل الانحدار معنوى، حيث ان مستوى المعنوية (0.002) اقل من (0.005)، وان معامل التحديد 21% مما يشير الى ان المتغير المستقل وهو المراجعة الداخلية المستمرة والمتغيرات الضابطة تفسر ٢١٪ من التغير الحادث فى المتغير التابع وان باقى النسبة ترجع الى عوامل اخرى غير متضمنه فى النموذج، مما يعنى ان النسبة اقل من استخدام نموذج **Tobin's Q** وهذا يفسر افضلية هذا النموذج فى قياس قيمة الشركة، كما اتضح وجود نفس العلاقات بين المتغيرات الضابطة ولكن بنسب اقل لتتماشى مع معامل الارتباط والتحديد

٧- النتائج والتوصيات والابحاث المستقبلية

اولا نتائج البحث

من استقراء الدراسات اتضح للباحثة النتائج التالية

١. أن تطبيق المراجعة المستمرة في أداء المراجعة الداخلية أصبح ضرورة لا غني عنها لخدمة متخذي القرار .
٢. ان تبني الشركات للمراجعة الداخلية المستمرة يساعد على الحد من إدارة الأرباح نتيجة التقييم المستمر عقب حدوث المعاملات .
٣. أن المراجعة التقليدية لا تتماشى مع الاقتصاد الرقمي الذي يعطي الاولوية لعمليات الأتمتة وادلة الاثبات الرقمية .
٤. تساعد المراجعة الداخلية المستمرة في منع الاحتيال والغش الذي يمكن أن يعزز وظيفة الرقابة الداخلية في الحفاظ على كفاءة المنظمة مع مراعاة جانب اخروهو الميزانية.
٥. أن تفعيل مدخل المراجعة المستمرة تمكن الشركات من السيطرة على المخاطر التي تواجهها وأن المراجعة المستمرة تحسن من أداء المراجع الداخلي في إدارة المخاطر من خلال إكتشاف الغش وتصحيحه في الوقت المناسب .
٦. ان التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمراجعة المستمرة يحسن من أداء المراجع الداخلي في إكتشاف الغش حيث ان المراجعة المستمرة تعتبر مراجعة وقائية تساعد على منع الأخطاء من خلال الإكتشاف المبكر للخطا وتصحيحه وبالتالي إدارة مخاطر الشركة .

النتائج التطبيقية

١. توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين تبني مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والحد من إدارة الأرباح والغش في الدفاتر
٢. توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين إدارة الأرباح وقيمة الشركة في إطار تبني مدخل المراجعة
٣. توجد علاقة ذات تاثير معنوى بين تبني مدخل المراجعة المستمرة وقيمة الشركة المستمرة .

ثانيا التوصيات في ضوء نتائج البحث توصي الباحثة

١. اهمية الاهتمام بعمل معيار للمراجعة الداخلية المستمرة في اطار الرقمنة .
٢. تدريب المراجعين الداخليين على ممارسة كافة مراحل المراجعة المستمرة في اطار تكنولوجيا المعلومات .

٣. العمل الجاد على ايجاد طرق حديثة لتخفيض تكاليف أداء المراجعة المستمرة لتشجيع الشركات على تبني هذا المدخل .

ثالثا الدراسات المستقبلية

١. أثر تبني مدخل المراجعة الداخلية المستمرة على تخفيض اتعاب المراجع .
٢. الدور الوسيط لنظم تخطيط موارد المنشأة فى العلاقة بين مدخل المراجعة الداخلية المستمرة وجودة عملية المراجعة .
٣. أثر التعاون بين المراجع الداخلى والخارجى فى إطار المراجعة المستمرة على جودة عملية المراجعة .
٤. أثر التخصص الصناعى للمراجع على جودة المراجعة المستمرة وانعكاس ذلك على قيمة المنشأة .
٥. اثر الالتزام بتطبيق المراجعة الداخلية المستمرة فى القطاع الحكومى على مكافحة الفساد المالى والادارى .

٨- المراجع

اولا المراجع العربية

-أبو جبل ، نجوى محمود أحمد ، (٢٠١٥) ، " تأثير إدراك المراجع الداخلى لمتطلبات المراجعة المستمرة والتزامه بها على جودة التقارير المالية -دراسة تحليلية وتجريبية ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص 70 - 130 .

-الشاذلى ، هبه الله وجدى محمد،(٢٠١٦)،تقييم المراجع الداخلى للادارة الشاملة للمخاطر باستخدام المراجعة المستمرة فى بيئة تقنية المعلومات -دراسة نظرية تطبيقية -رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة طنطا .

-أميرهم، جيهان عادل، (2019). تقييم أثر التزام المراجع الداخلى بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية ،الفكر المحاسبى ،جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة.

-صالح حامد محمد ،ياسر تاج الدين ،(٢٠١٦)،"دور المراجعة المستمرة فى الحد من مخاطر التشغيل الالكترونى للبيانات المالية بالمصارف السودانية"،الخرطوم ،جامعة القران الكريم ،مجلة الاقتصاد والعلوم التجارية ،العدد الاول

-روشيد ,محمد جمال , (٢٠١٣),مدى ملائمة المراجعة المستمرة في التحقق من التقارير المالية المنشورة الكترونياً وتأثيرها على استقلال مراجع الحسابات, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة , جامعة القاهرة.

-خليل محمد ,آخرون , (٢٠٢٠), دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة - ميدانية على عينة من المصارف السودانية- مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية, (المجلد)4, العدد5, ١٣٢-١٥٠.

-عثمان ,سارة , (٢٠١٣), دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات, رسالة ماجستير غير منشورة.كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة. الجزائر.

- غنيم، محمود رجب يس, (٢٠١٦), محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي : دراسة ميدانية في البيئة السعودية, الفكر المحاسبي, جامعة عين شمس - كلية التجارة.

وهدان , محمد على وآخرون , (٢٠٢٠), تقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية- دراسة ميدانية

المراجع الاجنبية

- Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., Peters, G.F., (2016)., **Internal audit quality and financial reporting quality: the Joint importance of independence and competence.** J.Accounting Res. 3–40.
- Aditya B R, Hartanto R and Nugroho L E.(2018). **The Role of IT Audit in the Era of Digital Transformation.**, IOP Conf. Series: Materials Science and Engineering 407.
- El-Serafy, A. A. M., (2020), **Proposed Framework of Continuous Auditing Technology in ERP System and its impact on Improving Internal Audit Performance: A Field Study**, A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of Requirements for the Master Degree in Commercial Science, Faculty of Commerce, Menoufia University.
- Amin, H. M .G. & Mohamed , E.K.A. (2016). "**Auditor's Perceptions of The Impact of Continuous Auditing on The Quality of Internet Reported Financial Information in Egypt**", Managerial Auditing Journal, Vol. 31.No.1, pp.111-132

- Antonio, G.R. (2014). "**Continuous Auditing : Developing Automated Audit Systems For Fraud And Error Detections**", The 3 rd International Conference On Business And Banking (ICBB), Pattaya , Thailand –February.
- Aryani, Y.A., & Krismiaji, (2013), "**Enterprise Resource Planning Implementation and Accounting Information Quality**" Journal on Business Review, Vol.2, Iss .4, pp.25 – 31.
- Alles, M.G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M. (2008). "**Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations**", Journal of Information Systems, Vol. 22, Iss. 2, pp. 195- 214
- American Institute of Certified Public Accountants, (2015), **Audit analytics and continuous audit: Looking toward the future**, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York.
- Barr-Pulliam, D. (2017). **The Effects of Continuous Auditing and Functional Alignment on Internal Auditors' Perceptions of the Likelihood of Earnings Management and their Likelihood of Reporting**, Working Paper, 1-36.
- BARR, DERECK D., (2014), **THE ROLE OF INDEPENDENCE IN THE EFFECTIVENESS OF CONTINUOUS AUDITING**, A Dissertation presented in partial fulfillment of requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the E. H. Patterson School of Accountancy The University of Mississippi.
- Brown, C. E., Wong, J. A., and Baldwin, A. A. (2007). "**A review and analysis of the existing research streams in continuous auditing**". Journal of Emerging Technologies in Accounting, 4(1), pp. 1–28.
- Bierstaker, J.L., Burnaby, P., and Hass, S. (2003). "**Recent Changes in Internal Auditors' Use of Technology**". Internal Auditing, 18.4, 39-45.
- Byrnes P. E. et al., (2018), **Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit1, in Continuous auditing**, Emerald Publishing Limited, Bingley, , pp. 285-297. DOI: <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014>
- Cardoni, Kiseleva and Francesco De Luca2, (2020), **Continuous auditing and data mining for strategic risk control and anticorruption: Creating “fair” value in the digital age**, <https://doi.org/10.1002/bse.2558>
- Cart, S.J. (2014). "**Exploring Experiences of Executives Regarding the Use of Continuous Auditing**", Unpublished PHD Thesis, Graduate Faculty of The School of Business and Technology Management , North Central University, January

- Chi, W., Lisic, L.L., Pevzner, M., 2011. **Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management?** *Account. Horiz.* 25 (2), 315–335.
- Coderre, David ,2005, " **Continuous Auditing: Implications for Assurance Monitoring and Risk Assessment**", *Global Technology Audit Guide*. Available at :<http://www.theiia.org>
- Coderre D,(2007) **Recommendations for an effective continuous audit process, Internal Auditor**, ,pp. 1-7
- Chan, D.Y. & Vasarhelyi, M.A. (2011). "**Innovation and Practice of Continuous Auditing**", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol.12, Iss.2, pp.152-160.
- Chiu, V., Liu, Q., and Vasarhelyi, M. A. (2014). "**The development and intellectual structure of continuous auditing research**". *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), pp. 37–57.
- Christ, M.H., Masli, A., Sharp, N.Y., Wood, D.A.,(2015),. **Rotational internal audit programs and financial reporting quality: do compensating controls help?** *Account. Organ. Soc.*44 (0), 37–59.
- DeFond, M., Zhang, J., 2014. **A review of archival auditing research. J. Account. Econ.** 58 (2-3) 275-32.
- Dixon, G.and Singer S. (2011)."**Unlocking the strategic value of internal Audit: three steps to transformation** ", *Internal Auditing*, (May/Jun), Vol.26, Iss.3, p.9-18.
- Ege, M.S., 2015. **Does Internal audit function quality deter management misconduct?***Accounting Rev.* 495–527.
- Farkas , M. & Murthy ,U. (2013). "**Nonprofessional Investors' Perceptions of the Incremental Value of Continuous Auditing and Continuous Controls Monitoring : An Experimental Investigation**", *International Journal of Accounting Information Systems*,pp.1-20.
- George ,C.,Pratyush N. Sharrma and Dennis F.Galletta, (2014), **The Antecedents of The Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context**", *International Journal of Accounting Information System*, Vol.13 .Available at :<http://www.elsevier.com>.
- Havelka, Douglas, 2014, **Discussion of The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors**, *International Journal of Accounting Information Systems*,Vol.13,pp.282-286
- Hardy, C. A. and Laslett, G. (2015). ,**Continuous auditing and monitoring in practice: lessons from Metcash's business assurance group**, *Journal of Information Systems*, 29(2), pp. 183–194.
- Kahyaoglu,el al .2020, **Continuous Auditing as a Strategic Tool in Public Sector Internal Audit: The Turkish Case**.

- KPMG, (2018), **Continuous auditing and continuous monitoring: transforming internal audit and management monitoring to create value.** CACM Brochure, KPMG, Amstelveen
- Lee & Thiruchelvam,(2020), "**A Framework Model For Continuous Auditing In Financial Statement Audits Using Big Data Analytics**",INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH VOLUME 9, ISSUE 04
- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Tsikalakis, K., (2020), **Internal audits in the digital era:opportunities risks and challenges**, EuroMed Journal of Business, Vol. 15, No. 2, PP.205-217.
- Louis, Henock; Robinson, Dahlia & Sun, (2020), "**Perceived Audit Quality and Firm Value: Evidence from Investors' Reaction to the Revelation of Limiting Liability Agreements in Audit Engagement Letters**",
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3347397>, 1-55.
- Mahzan, N. & Veerankutty, F.(2011)., **IT Auditing Activities of Public Sector Auditors in Malaysia**, African Journal of BusinessManagement, Vol. 5,No.5,March,pp.1551-1563
- Marques, R. P., et al. (2013). ,**A Conceptual Model for Evaluating Systems with Continuous Assurance Services**, Procedia Technology 9: 304-309.
- Morris, John J., (2011), **The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls over Financial Reporting**, **Journal of Information System**, Vol. 25, No. 1, pp. 129–157.
- Murphy L. Smith, and Warren, J. Donald, (2014), **Continuous-auditing an effective tool for internal auditors"** Internal Auditing : Mar/Apr, Available at: <http://www.ssm.com>.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., Wood, D.A., (2009), **Internal audit quality and earnings management**.Account. Rev. 84 (4), 1255–1280.
- Prakoso,B & Khudri, Y.(2021), **Adoption of continuous Auditing in The Internal Audit Unit of SKK Migas Using TOE Framework** , Advances in Economics, Business and Management Research, volume 647.
- . Rezaee, R. Elam, A. Sharbatoghlie,(, 2001), **Continuous auditing: The audit of the future**, **Managerial Auditing Journal**, pp. 150-158. DOI:<https://doi.org/10.1108/02686900110385605>
- Subhani, S. (2013).,**Continuous Audit - An Evolving Paradigm for Real Time Assurance.**" Business Journal for Entrepreneurs, (3): 130-137
- Shin, M. g. Lee,W. Park, (2013), **Implementation of thecontinuous auditing system in the ERP-based environment**, Managerial Auditing Journal, Emerald

Publishing Limited, Bingley, Vol. 28No. 7, pp. 592-627.

DOI:<https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2012-0775>.

-Sun, T., Alles, M. & Vasarhelyi, M.A. (2015), **Adopting Continuous Auditing Across - Sectional Comparison Between China and United States**", Managerial Auditing Journal, Vol.30, No.2, pp. 176-204

-Skantze, J. (2017), **Continuous Auditing: Internal Audit at a Crossroads?**, Stockholm Business School, Master's Program in Accounting, Auditing, and Analysis Master Thesis, 1-43.

-The Institute of Internal Auditors, (2016), **All in a day work**. The Institute of Internal Auditors, Florida

-Thomas, M., & Maratha, R., (2012), **Determining Expected Behaviour of fraudsters for a Continuous Audit System**, IIMB Management Review, 24, pp.79-84, Available at: <http://www.elsevier.com>

-Vasarhelyi, Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Littley, J. (2012), **The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors: A Micro Analysis**. International Journal of Accounting Information Systems, 13(3), 267-281

-Verver, John, (2012), **Continuous Monitoring and Auditing: What is the difference?**, Protiviti's Knowledgeleader, Available at: <http://www.protiviti.com/en.US>

-Wagner, 2021, **CONTINUOUS AUDITING – STATUS OF AND REASONS FOR CURRENT ADOPTION LEVEL AMONG GERMAN INTERNAL AUDIT DEPARTMENTS**, UNIVERSITY OF SOPRON ALEXANDRE LÁMFALUSSY FACULTY OF ECONOMICS .

-Wagner, Johannes M. (2016): **Continuous Auditing - The Future of Internal Audit?** In: Soliman, Khalid S. (Ed.): Proceedings of The 27th International Business Information Management Association Conference. May 04 2016, Milan, Italy. International Business Information Management Association (IBIMA), ISBN: 978-0-9860419-6-9, pp. 3244–3252.

-Warren, J., Donald and Murphy I., Smith, 2006, **Continuous Auditing An Effective Tool for Internal Auditors**", Internal Auditors. May / Apr. Available at: <http://www.ssrn.com>.

-Warren Jr, J. D., Moffitt, K., and Byrnes, P. (2015), **How big data will change accounting**, Accounting Horizons, 29(2), pp. 397–407.

-Warren, D., & Smith, M., (2006), **Continuous Auditing an Effective – Tool for Internal Auditors**, International Auditing: Mar/Apr, 21(2): pp. 27-35 Available at: <http://www.ssrn.com>

-Wiegerinck, H. (2019), **Internal continuous auditing: How can the implementation of continuous auditing be facilitated, in order to improve**

the adaption ofcontinuous auditing in practice? University ofTwente,
Enschede.

-Yusuf Khudri, T. 2021 , "**Adoption of Continuous Auditing in The Internal Audit Unit of SKK Migas Using TOE Framework**" *Advances in Economics, Business and Management Research, volume 647*

٨-ملاحق البحث

ملحق (١)

دراسة استطلاعية لتحديد شركات العينة التي تطبق المراجعة المستمرة لأداء المراجعة الداخلية من خلال الاستقصاء التالي

الاسم (اختياري) الشركة ()
المنصب الوظيفي

م	المتغيرات	نعم	لا
١	هل تطبق الشركة نظم معلومات الكترونية متقدمة		
٢	توجد بالشركة مراجعين مؤهلين لأداء المراجعة الالكترونية المستمرة		
٣	توجد بنية تحتية تكنولوجية بالشركة		
٤	توجد تقارير مراجعة داخلية مستمرة		
٥	يوجد اتصال بين أنظمة معلومات الشركة وشركة المراجعة الخارجية		
٦	يوجد افصاح مستمر عن اى غش او أخطاء بالدفاتر		
٧	توجد أنظمة للمراجعة الالكترونية		
٨	هناك تكامل لكافة معلومات المنشأة فى قاعدة معلومات واحدة		
٩	هناك تقارير اعمال متكامله تصدر داخل المنشأة		
١٠	وجود موقع الكترونى للشركة يوضح جميع التقارير		
١١-	وجود اعتماد على ادلة اثبات الكترونية لتدعيم الراى		