

تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة
دراسة نظرية و ميدانية

***Developing A Framework for
Auditing the Integrated Business
Reporting "Theoretical and Field
Study"***

دكتورة

نجوى محمود أحمد أبو جبل

Nagwa Mahmoud Ahmed Abou-Gabl

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

يرمى البحث الحالى إلى تحليل وإختبار الاطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى مصر، مع محاولة إختبار مدى صحة الفروض. ولقد تم البدء بتقديم إطار نظرى يتناول عرض وتحليل مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة فى تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، عرض وتحليل المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عرض وتحليل علاقة تقارير الأعمال المتكاملة بالمراجعة الداخلية، عرض وتحليل أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على تقويم أداء المراجعة الداخلية، وبناء الإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية وزيادة القيمة التى تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يلائم التطبيق فى مصر فى ظل مجموعة من الفروض الإختبارية. و يعقب تقديم هذا الإطار النظرى قيام الباحثة بدراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة إستقصاء موزعة على عينة من؛ المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية ، ومراقبى حسابات الشركات المساهمة فى مصر، بهدف إختبار فروض البحث والوقوف على أنسب سبل تطبيق الاطار المقترح فى الواقع العملى. كما تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بغرض إختبار فروض الدراسة. أيدت نتائج الدراسة الميدانية ما توصلت إليه الباحثة فى الإطار النظرى، تم التوصل إلى أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات العينة فيما يتعلق بفروض البحث. وفى ضوء نتائج الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات .

الكلمات المفتاحية:

تقارير الأعمال المتكاملة- القيمة الاقتصادية المضافة- المراجعة المتكاملة- المراجعة الداخلية.

Abstract:

The research aims to analyze and test the proposed framework for the development of the role of internal auditing, using the entrance to the economic value added for auditing the integrated business reporting in Egypt, with an attempt to test the validity of hypotheses. It has been initiated to provide a theoretical framework, and build the proposed framework for the development of the role of internal auditing and increase the value add to the businesses to audit the integrated business reporting, the application fits in the Egyptian environment under a set of hypotheses. For this purpose, personal interviews with some of the sample and a questionnaire was developed and distributed among a sample of; internal auditors departments, and the auditors for Egyptian shareholding companies in Egypt, in order to test hypotheses and stand on the most appropriate ways to implement the proposed framework in practice. Hypotheses were tested using appropriate statistical methods. Results of the field study supported the findings of the theoretical framework. Based on the theoretical and Field Study of the research, the researcher concluded with a set of recommendations.

Keywords: Integrated business reporting -Economic value added- Integrated auditing - Internal auditing.

١- الإطار العام للبحث:

١ / ١ المقدمة:

شهدت المراجعة الداخلية تطوراً ملحوظاً خلال الآونة الأخيرة كما تنوعت المهام التي تقوم بها داخل المنشأة. فلم تعد تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية أو حتى مراجعة جميع عمليات المنشأة فحسب، بل أصبحت إحدى

الوسائل الإدارية الهامة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الحصول على المعلومات الموثقة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة. (مسعود، ٢٠١٣)

وفي نفس الوقت الذي رحب فيه أصحاب المصلحة بتقارير الأعمال المتكاملة، فقد طالبوا بضرورة مراجعتها وإضفاء الثقة على محتواها المعلوماتي، لذا بدأ يظهر ما يسمى بالمراجعة المتكاملة **Integrated Auditing** ، أى المراجعة لكل من القوائم المالية التقليدية ومراجعة تقارير الحوكمة والاستدامة. مما يوفر فرصاً جديدة للمراجعة الداخلية لزيادة القيمة المضافة للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التأكيدية والإستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة (مثل: الأداء الإستراتيجي والبيئي والإجتماعي)، بالإضافة إلى دورها الحالي في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ، بهدف تحسين عمليات المنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها. (على ، ٢٠١٢)

ونتيجة لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر، وضعف التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، مما يتطلب تطور المراجعة الداخلية في زيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر، هذا ما سيجاول هذا البحث الاجابة عليه نظرياً وميدانياً.

٢/ ١ مشكلة البحث:

نظراً لطلب أصحاب المصلحة في الشركات على معلومات غير مالية كمية و نوعية، فإن نظام معلومات المحاسبة المالية بوضعه الراهن أصبح قاصراً عن توفير هذه المعلومات ، ويلزم تطويره لكي ينتج معلومات غير مالية، معظمها ذات بعد إستراتيجي ، بيئي ، وإجتماعي، حوكمي، وإستدامي للشركة. وقد إتفقت العديد من الدراسات ومن أهمها (Harvard Business School , 2010; BRLF, 2011 ; Deloitte , 2011a; IFAC , 2011) على (٢٠١٢) على أن الحل يكمن في تبني الشركات، خاصة تلك المقيدة في البورصة، لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة بإعتبار هذه التقارير وسيلة لتوصيل المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية سواء في شكل معلومات كمية أو وصفية لخدمة أصحاب المصالح وتخفيض مخاطر المعلومات المقدمة إليهم وبالتالي مساعدتهم في إتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم وتشمل المعلومات الحوكمية، والبيئية ، والإجتماعية ، والإستراتيجية، والإستدامة. على (٢٠١٢)

وفى هذا السياق، تم تفعيل إصدار تقارير الأعمال المتكاملة بناءً على توصية لجنة مبادئ الحوكمة في جنوب أفريقيا والتي أصدرت تقريرها في سبتمبر عام ٢٠٠٩ والمعروف باسم تقرير (KING III) والذي تضمن توصية بإلزام الشركات المقيدة في بورصة جوهانسبرج بإصدار تقرير واحد يربط بين المعلومات الهامة والجوهرية المتعلقة بالأداء المالي والأداء في مجال الاستدامة ، وتم تنفيذ هذه التوصية بالفعل ابتداءً من شهر مارس ٢٠١٠. كما ركز على ضرورة قيام أي شركة بالتقرير سنوياً عن نتائجها المالية بالإضافة إلى التقرير عن الآثار الإيجابية أو السلبية لعمليات المنشأة على البيئة والمجتمع خلال هذه الفترة ، وكيف تخطط المنشأة لدعم وتعزيز الآثار الإيجابية ومنع الآثار السلبية أو تقليلها بقدر المستطاع خلال الفترات التالية. (Eccles , 2011)

وتظل مصداقية تلك المعلومات محل شك إلى أن يتم مراجعتها وإضفاء الثقة عليها، ومن هنا بات تأثير تفعيل الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجع الداخلي التوكيدية أمراً حتمياً.

مما تقدم يتبين أن مشكلة هذا البحث تهدف إلى محاولة الإجابة على التساؤل الآتي: هل توجد تداعيات جوهرية ملموسة للاطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؟ وأهمية البحث عن دليل ميداني في المحيط المهني في مصر ؟

٣/ ١ هدف البحث:

يهدف البحث الحالي إلى الإختبار الميداني لقبول المراجعين الداخليين ، ومراقبي الحسابات للاطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر. وذلك من خلال إعداد قائمة إستقصاء و الإعتماد على الدراسات السابقة في تطويرها لتتناسب وبيئة الأعمال في مصر وأهداف الدراسة، وتوزيعها على عينة من ؛ المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، ومراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر .

٤/ ١ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من توفير دليل ميداني من المحيط المهني في مصر عن الآليات المقترحة لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يلائم التطبيق في البيئة المصرية ، بهدف العمل على تحسين ممارسات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية

والتغلب على التحديات التي تواجهها. كما ترجع أهمية البحث إلى أهمية الموضوع الذى يتناوله البحث وتزايد المبادرات الدولية وتجارب بعض الدول الأخرى في مجال تقارير الأعمال المتكاملة، ودور المراجع الداخلى في التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن محتوى هذه التقارير، مما يساهم في تطوير المراجعة الداخلية. بالإضافة إلى الندرة في الكتابات وخاصة باللغة العربية التي تطرقت إلى هذا المجال بالبحث والتحليل.

١ / ٥ منهج البحث:

تحاول الباحثة في هذه الدراسة الإختبار الميدانى للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر. وفى سبيل ذلك إعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائى من خلال تحليل و إستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بأهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، و التحديات والمشاكل التي تواجه إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، أثار تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجعة الداخلية، مع الاستعانة بالمنهج الاستنباطى فى تحليل وإختبار الآليات المقترحة لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى مصر باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ؟ وأهمية البحث عن دليل ميدانى فى المحيط المهنى فى مصر ، مع التوصل إلى إطار مقترح ومدى قبول عينة البحث لهذا الإطار.

١ / ٦ حدود البحث:

يقتصر البحث على الإختبار الميدانى لقبول المراجعين الداخليين ، ومراقبى الحسابات للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى مصر. وقد إعتمدت الباحثة على قائمة الإستقصاء كوسيلة لجمع البيانات، وإختبار فروض البحث.

١ / ٧ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم إشتقاق فروض البحث والتي سيتم إختبارها فى بيئة الممارسة المصرية، و تتمثل فى :

الفرض الأول:

يلقى إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة قبولا من الأطراف المهتمة فى البيئة المصرية.

الفرض الثانى:

لا يوجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

الفرض الثالث:

لا يوجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التى تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

٢ - تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض فسوف يسير البحث كما يلى:

- إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة.
- عرض و تحليل مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة

ولأصحاب المصالح.

- عرض وتحليل المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

- عرض وتحليل علاقة تقارير الأعمال المتكاملة بالمراجعة الداخلية.

- عرض وتحليل أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على تقويم أداء المراجعة الداخلية،

واشتقاق فروض البحث.

- بناء الإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية وزيادة القيمة التى تضيفها إلى منشآت

الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يلائم التطبيق فى مصر فى ظل مجموعة من

الفروض الاختبارية.

- الإختبار الميدانى للإطار المقترح فى مصر.

- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وسنعرض لما سبق على النحو التالى:

٢ / ١ إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة:

هناك إهتمام متزايد من جانب الأفراد و المنشآت على إختلاف أنواعها

وأحجامها بقياس مدى إنعكاس تقارير الأعمال المتكاملة وما يترتب على ذلك من

أثار في تحقيقها للأهداف المرجوة، وأصبح من الضروري الاهتمام بإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. تعد مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة أحد المحددات الرئيسية لضمان التنمية المستدامة سواء للمجتمع أو المنشأة. ومن المهام الرئيسية للمراجعين الداخليين، تحديد عوامل المخاطر الكامنة بالمنشأة Potential Risk Factors.

يتم تصنيف الدراسات السابقة إلى التبويب التالي:

- أ - دراسات تناولت مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة.
- ب- دراسات تناولت أثر تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجعة الداخلية.
- ج- دراسات تناولت التحديات والمشاكل التي تواجه إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

و في الجزء التالي سوف يتم تناول كل مجموعة بالتفصيل كما يلي:

٢ / ١ / ١ دراسات تناولت مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، مع ضرورة تطوير النظم المحاسبية للمنظمات للمساعدة في إعدادها . هدفت دراسة (Eccles & Krzus,2011) إلى تناول أهمية تقارير الأعمال المتكاملة، ودورها في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح. توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين التقرير عن الأداء المالي وغير المالي للمنشأة في تقرير واحد يعتبر خطوة هامة، وأهمية تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل. كما هدفت دراسة (Eccles & Saltzman,2011) إلى توضيح كيفية تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل من خلال تطبيق مدخل تقارير الأعمال المتكاملة. توصلت الدراسة إلى أنه، يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال دمج بعد الاستدامة في إستراتيجية المنشأة، وإشفاق مجموعه من مقاييس الأداء التي تقيس مدى تقدم المنشأة في تنفيذ مقومات تحقيق الإستدامة مثل ؛ حقوق الانسان ورعاية العاملين، التعليم والتدريب، كفاءة استهلاك الطاقة، وحجم انبعاث الكربون والغازات السامة. كما تناولت دراسة (Deloitte,2011c) مفهوم التقارير المتكاملة وأهميتها. وتوصلت إلى أن تقارير الأعمال المتكاملة تساعد على الدمج بين مؤشرات الأداء الأساسية التي تعكس بيانات عن الأداء المستقبلي مما يساهم في تكوين صورة شاملة عن الأداء الماضي والحالي والمستقبلي للمنشأة. كما أشارت دراسة (BRLF (2011) إلى أهمية تقارير الأعمال المتكاملة من خلال إستطلاع آراء بعض فئات أصحاب المصالح في عينة من الشركات الإستراتيجية المقيدة في البورصة بالإضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه تطبيقها من

وجهة نظرهم. توصلت الدراسة إلى إتفاق عينة الدراسة حول أهمية التقارير المتكاملة في؛ تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال، من خلال الربط المباشر بين الأداء وإستراتيجية المنشأة. تحقق التقارير المتكاملة التكامل بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة ESG في تقرير واحد بما يمكنهم من الوصول إلى تقييم شامل للأداء الكلي للمنشأة سواء بالنسبة للأداء الماضي أو التوقعات المرتبطة بالأداء المستقبلي.

وفى نفس الاتجاه، هدفت دراسة (Deloitte,2011b) إلى توضيح أوجه القصور في نموذج التقرير المالي الحالي الذي يركز على الإلتزام بالمتطلبات القانونية للإفصاح، دون الأخذ في الإعتبار إحتياجات الفئات المختلفة من أصحاب المصالح مما أدى إلى ضرورة التوجه نحو تطبيق مدخل التقارير المتكاملة. كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,2011) إطاراً عاماً للمحاسبة عن الاستدامة، و حدد العوامل الأساسية لتحقيق الاستدامة وخلق القيمة في المنشأة ومنها؛ التركيز على العملاء، إدارة الموارد البشرية، الإبتكارات، وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. كما أشارت دراسة (KPMG,2011C) إلى توضيح المقصود بالتقارير المتكاملة وأهدافها ومميزاتها فى جنوب أفريقيا. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق التقارير المتكاملة يحقق العديد من المنافع ومن أهمها؛ تحسين سمعة المنشأة ووضعها التنافسي، الحصول على التمويل المطلوب بتكلفة مناسبة، تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال، زيادة جودة الإفصاح والتقرير وتخفيض تكلفته، وزيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال. كما هدفت دراسة (Eccles,2011) إلى توضيح مفهوم وأهمية التقارير. وأوضحت أنه يتم إختيار محتوى المعلومات المناسب بتقرير الأعمال المتكاملة بناءً على طبيعة العمليات ونموذج الأعمال في ضوء إعتبرات الأهمية النسبية، والحصول على التغذية العكسية بخصوص آراء المستخدمين في التقرير والتفاعل المستمر مع جميع فئات أصحاب المصالح لتحديد إحتياجاتهم من المعلومات. كما هدفت دراسة (Deloitte, 2012) إلى تحديد أسباب التوجه نحو تطبيق وإعداد التقارير المتكاملة ومنها؛ تعدد أنواع التقارير المختلفة التي تصدرها الشركات وتعقد مصطلحاتها وإحتوائها على كم كبير من المعلومات وصعوبة فهمها، وعدم وجود ربط بين المعلومات وبعضها. كما هدفت دراسة (Krzus,2011) إلى تناول مفهوم التقارير المتكاملة وأهميتها. وتوصلت إلى أن من أسباب الاتجاه إلى تطبيق التقارير المتكاملة، العوامل الاقتصادية، والعوامل البيئية، العوامل القانونية،

والعوامل الاجتماعية. كما تناولت دراسة (Sheridan,2012) المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد التقارير المتكاملة، وشكل التقارير. توصلت إلى، توفر التقارير المتكاملة صورة شاملة لتقييم أداء الشركة ومقدرتها على خلق القيمة لجميع أصحاب المصالح في الأجل القصير والمتوسط والطويل ، على عكس التقارير المنفصلة التي تصدر حالياً، والتي لا توضح أثر أداء المنشأة في مجال معين على باقي المجالات الأخرى.

كما أوضحت دراسة (Kpmg,2012) أوجه القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وعدم قدرته على توفير إحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المرتبطة بالقيمة. توصلت الدراسة الى مزايا تطبيق مدخل التقارير المتكاملة ومنها؛ تحسين التقرير عن قضايا الاستدامة ودمجها في إستراتيجية المنشأة، وربط الأداء بالاستراتيجية وبمؤدج الأعمال، مما يمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الحاضر والمستقبل. كما هدفت دراسة (جمعية المحاسبين القانونيين، ٢٠١٤) إلى تحديد أهمية التقارير المتكاملة في منطقة الشرق الأوسط وجنوب آسيا وشمال أفريقيا وشارك في الندوة نخبة من المهنيين العاملين في مجال المالية والمحاسبة والحوكمة. توصلت إلى أن حوالي ٤٠ % فقط من المتخصصين في القطاع المالي يقومون بخطوات جادة لتطبيق سياسات التقارير المتكاملة خلال السنوات القليلة الماضية في حين أن النسبة الباقية يتوجب عليهم القيام بذلك نظراً للتعقيدات المترتبة عن إحداث تغيير في نظم المحاسبة . وأكدت على ضرورة قيام الشركات في منطقة الشرق الأوسط وجنوب آسيا بتبني التقارير المتكاملة لضمان إستفادة المنطقة من الفوائد العديدة المنبثقة عنها ولتي تتعلق منها بإدارة المخاطر وتعزيز العلاقات مع أصحاب المصلحة الخارجيين.

٢ / ١ / ٢ دراسات تناولت أثر تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجعة الداخلية:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بأثر تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجعة الداخلية، والتطورات التي حدثت في المجالات المالية والإدارية وزيادة حدة المنافسة بين الشركات، وتعظيم القيمة المضافة للمنشأة. تناولت دراسة (Gary and Walters,1993) أهمية مفهوم إدارة و تقدير مخاطر الأمور البيئية. وتوصلت إلى أهمية إعداد برامج لإدارة مخاطر الأمور البيئية، حتى يمكن إستبعاد أو تخفيض التأثيرات الضارة التي قد تترتب عليها، والتي قد تؤدي إلى عدم

قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولتها لأنشطتها. كما أوضحت دراسة (السقا، ١٩٩٨) أن يقوم بالمراجعة البيئية المراجع الداخلى ويرجع ذلك للأسباب التالية؛ المراجع الداخلى متعايش مع الوحدة الاقتصادية وخططها والمستجدات التى تطرأ عليها، يستطيع المراجع الداخلى التعرف بسهولة على نواحى عدم الكفاءة والفاعلية فى الأداء البيئى نتيجة عمله بالوحدة الاقتصادية. (Robert and Daniela,2011). كما تناولت دراسة (لبيب،١٩٩٨) أهمية خدمات الفحص البيئى وتطوير الأداء للوفاء بآمال وتوقعات الأطراف المعنية، لتعزيز عمليات الإذعان للقوانين والنظم البيئية وتعزيز وتصحيح مخاطر الأمور البيئية التى لم تظهرها القوانين والتشريعات. توصلت الدراسة إلى أهمية تقدير خطر المراجعة مع الأخذ فى الاعتبار الخطر البيئى كأحد عناصر الخطر الملازم عند تخطيط المراجعة، كما يجب على المراجع التقرير عن الأداء البيئى للمنشأة فى ضوء ما تم تجميعه من أدلة وقرائن خاصة بالإعتبارات البيئية.

وفى هذا المجال، تناولت دراسة (sharma,1999) دور المراجعة الداخلية فى ظل بيئة الأعمال الحديثة ، والفرص المتاحة أمام المراجعين الداخليين لإضافة قيمة للمنشأة. توصلت الدراسة إلى أن دور المراجع الداخلى قد تغير فى ظل بيئة الأعمال الحديثة، وأصبح إضافة قيمة للمنشأة من خلال دعم الإدارة فى عملية إتخاذ القرارات. أهمية توافر مهارات جديدة لدى المراجعين الداخليين مثل المعرفة بتكنولوجيا المعلومات وتحسين معرفتهم وفهمهم لنظم الجودة المتعلقة بجودة الأداء البيئى مثل (١٤٠٠١، ISO 9001) بالإضافة إلى المهارات المتعلقة بالعلاقات العامة وإدارة التسويق. كما هدفت دراسة (Flesher and Jeffery,2000) إلى توضيح كيفية إضافة قيمة حقيقية للمنشأة من خلال خدمات المراجعة الداخلية، ومن خلال توزيع إستبيان على المراجعين الداخليين والمحاسبين الإداريين. توصلت الدراسة إلى، يجب أن يتزود المراجعون الداخليون بمجموعة من المهارات التخصصية بالإضافة إلى مهارات المحاسبة والمراجعة للمساهمة فى إضافة قيمة للمنشأة من خلال تحسين قدرات المستويات الإدارية المختلفة على إتخاذ القرارات الملائمة وتقديم الإستشارات الفنية المناسبة للإدارات التنفيذية والتشغيلية بالمنشأة. كما أشارت دراسة (الكاشف ، ٢٠٠٠) إلى وضع إطار شامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية فى تحقيق وإضافة قيمة للمنشأة مع محاولة إلقاء الضوء على مبررات توسيع النطاق التقليدي للمراجعة الداخلية وما يترتب على ذلك من دعم مساهمتها فى تعظيم القيمة المحققة من ممارسة أنشطة الوحدة الاقتصادية. توصلت

الدراسة إلى أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة تتحدد في ضوء مجموعة من العوامل منها؛ طبيعة العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية وإدارة الوحدة الاقتصادية، ومدى مساهمة فريق المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر النشاط، ومدى إقتناع الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة الداخلية بدورها في تحقيق القيمة.

كما أشارت دراسة (عبد الفتاح، ٢٠٠٢) إلى أنه حتى تتمكن المنظمة من تحقيق الإلتزام البيئي وتستمر فيه مع تطويره وتحسينه من وقت لآخر، يجب عليها أن تنشأ نظاماً للإدارة البيئية يكون له القدرة والخبرة على تسهيل إجراء مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، ويحقق العديد من المزايا المستخدمة. والتي تتفق والمواصفات الدولية التي بدأت تظهر مع بدايات النصف الثاني من القرن العشرين وهي؛ ترشيد إستهلاك الطاقة والموارد الطبيعية، تقليل الفاقد والحد من التلوث بأنواعه، زيادة الوعي البيئي لدى كل العاملين بالمنظمة، تحسين الوضع البيئي على المستويين الدولي والعالمي. كما هدفت دراسة (Bagshaw,2002) إلى توضيح طبيعة التحديات التي أصبحت تواجه المراجعة الداخلية، وخاصة في ظل التغيرات الاقتصادية والبيئية والقانونية والظروف المحيطة بمنشآت الأعمال وما يصاحبها من مخاطر متنوعة. توصلت الدراسة إلى أهمية إعادة النظر في تقييم نشاط المراجعة الداخلية بحيث يوجه تركيزه على الأولويات الأكثر أهمية بالنسبة للمنشأة، وذلك عن طريق الموازنة بين التكلفة والقيمة لأصحاب المصالح لتحقيق كفاءة إستغلال الموارد المتاحة لنشاط المراجعة الداخلية. كما هدفت دراسة (Hockers and Lance, 2004) إلى إكتشاف وتحديد دور المراجعة الداخلية في ظل بيئة التقارير المتكاملة. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية لها دور أساسي وجوهري ولديها إمكانيات كبيرة لدعم ومساندة تطبيق التقارير المتكاملة. ويرجع ذلك للعديد من الأسباب منها؛ الفهم العميق لطبيعة نشاط وعمليات المنشأة، قدرتها على توفير تأكيدات لزيادة مصداقية المعلومات المالية الوارده بالتقارير المتكاملة، وتوفير معلومات عن المخاطر المتوقعة التي يحتمل أن تواجهها المنشأة.

كما تناولت دراسة (Grant , Elizabeth and Rik (2005) أنشطة المراجعة الداخلية وأسباب دخولها في مجال المراجعة البيئية بدلاً من المراجعين الداخليين التقليديين في (٨٢) شركة تتم بها أعمال خاصة بالمراجعة البيئية . توصلت الدراسة إلى أن ٧٠ % من الشركات التي تضمنتها عينة الدراسة تعتمد على المراجعين البيئيين في تنفيذ أعمال المراجعة البيئية، وأن الشركات تفضل

توظيف مراجعين فنيين لديهم معرفة بالشركة وطبيعة أعمالها للقيام بالمراجعة البيئية. وقد قامت مجموعة من الباحثين Devaum, , Louwers, and Rabin (2006) بتحليل التقارير الصادرة عن عدة شركات كبيرة ذات طبيعة مختلفة من النشاط وذلك لقياس حجم الإفصاحات التي تضمنتها التقارير الصادرة عنها وكذلك نوعية البيانات التي تم الإفصاح عنها بالإضافة إلى توزيع تلك الشركات على دول العالم المختلفة، كما أعدت الأمم المتحدة دراسة عام ١٩٩٤ في هذا الاتجاه. كما تناولت دراسة Pforsich, Kramer and Just (2006) دور مهنة المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، والفرص المتاحة أمام المراجعين الداخليين لإضافة قيمة للمنشأة. يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للمنشأة من خلال؛ مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر، مع تقديم توصيات لتحسين عمليات المنشأة بشكل مستمر. كما أشارت دراسة Campbell, Gary, David , and Michael (2006) إلى بيان الفرص المتاحة أمام نشاط المراجعة الداخلية لتقديم قيمة أكبر للمنشأة، و أن المراجعة الداخلية لديها فرصة أن تؤدي دوراً إستراتيجياً هاماً في تحسين الوضع التنافسي للشركة، وذلك من خلال تقييم والتأكيد على التزام الشركة بواجباتها. كما هدفت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠٠٦) إلى إجراء دراسة تحليلية للتعرف على الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والتي تعمل على تطوير فاعليتها وفقاً لمدخل إضافة القيمة. توصلت الدراسة إلى تزايد أهمية إضافة القيمة من خلال المراجعة الداخلية في ضوء زيادة حدة المنافسة وظهور العديد من التحديات ومن أهمها تطوير خدمات المراجعة الداخلية.

كما تناولت دراسة Hespeneide , Pundmann and Corcoran (2007) دور المراجع الداخلي في مجال إدارة المخاطر وكيف يمكن تطوير هذا الدور لزيادة فعالية عمليات إدارة المخاطر بالمنشأة مما يؤدي إلى إضافة قيمة أكبر للمنشأة وأصحاب المصالح. وقدمت الدراسة مدخل متكامل لتحديد الخطر مقدماً، وحماية أصول المنشأة وهو مدخل التعامل مع المخاطر بذكاء Risk Intelligence Approach مما يحسن فرص نمو المنشأة، ويركز على تحقيق نتائج إيجابية وتجنب النتائج السلبية. كما أشارت دراسة (العبادي ، ٢٠٠٧) إلى تحديد دور المراجع الداخلي في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة. توصلت الدراسة إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية وإمتدت لتشمل تفعيل تطبيق حوكمة الشركات وتحسين عملية إدارة المخاطر التي تواجه المنشأة لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين

عملياتها. بالإضافة إلى إكتشاف الأخطاء والغش، تأكيد موثوقية وسلامة المعلومات المالية، التأكيد على كفاءة وفعالية العمليات، والتأكيد على الإلتزام بالقوانين والسياسات والعلاقات التعاقدية، وحماية أصول المنشأة.

وفي هذا المجال، تناولت دراسة (Baker,2007) إستطلاع الوضع الحالي لمهنة المراجعة الداخلية مع إستطلاع آراء المشاركين حول توقعاتهم لدور مهنة المراجعة الداخلية في المستقبل. توصلت الدراسة إلى، أهمية تطوير الدور التأكيدي والاستشاري للمراجع الداخلي في مجال إدارة المخاطر. كما هدفت دراسة (الجندى، ٢٠٠٨) إلى وضع آليات لتفعيل دور المراجعة الداخلية، ودراسة المفاهيم المرتبطة بالدور المستحدث للمراجعة الداخلية وإسهامات الجهات المهنية فى تطويرها. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تساعد فى تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية وحماية أصولها وتضيف قيمة بتطبيق منهجية منظمة لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالوحدات الاقتصادية محل المراجعة. كما هدفت دراسة (Frigo & Anderson , 2009) إلى توضيح كيف يمكن لنشاط المراجعة الداخلية أن يضيف قيمة لأصحاب المصالح فى المنشأة. أوضحت الدراسة أن بيئة الأعمال قد شهدت فى السنوات القليلة الماضية الكثير من الأزمات والأحداث غير المتوقعة والتي أدت الى زيادة التركيز على كفاءة وفعالية أنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، مما أدى إلى زيادة التركيز على أنشطة المراجعة الداخلية وزيادة أهميتها فى المنشأة. كما هدفت دراسة (pwc,2009 b) إلى تقديم مقترحات لتوسيع نطاق إهتمامات المراجعة الداخلية ومجالات تركيزها. إقترحت الدراسة إستخدام أسلوب خرائط التأكيد Assurance Maps لمساعدة المراجعة الداخلية فى إضافة قيمة أكبر للمنشأة، عن طريق تبني منظور أشمل للمخاطر التي تواجهها المنشأة والتركيز على بعض المجالات مثل؛ قضايا الإستدامة والعوامل المؤثرة على إستمرارية المنشأة Business Continuity.

كما هدفت دراسة (pwc,2010a) إلى إستكشاف أهم المجالات والقضايا التي يجب أن تلقى تركيزاً وإهتماماً من جانب المراجعة الداخلية خلال السنوات القليلة القادمة. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية أمامها فرصة أن تقدم قيمة أكبر للمنشأة وذلك من خلال التركيز على المخاطر الإستراتيجية الهامة Key Strategic Risks مثل ؛ المخاطر المرتبطة بالتخطيط الإستراتيجي وإتخاذ القرارات الإستراتيجية، مخاطر التغيرات المناخية، مخاطر التكنولوجيا وأمن المعلومات، والمخاطر السياسية والقانونية. كما هدفت دراسة (Dixon &

(Singer, 2011) إلى وضع تصور مقترح لتطوير أداء نشاط المراجعة الداخلية بحيث يصبح تركيزه الأساسي على القيمة المحققة للمنشأة. وأوضحت الدراسة الحاجة الملحة لحدوث تغيير في الدور التقليدي للمراجعة الداخلية، من خلال ربط أهداف المراجعة الداخلية بأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها Value Agenda. وتهيئة المنشأة لعملية التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المرغوب فيه لنشاط المراجعة الداخلية من خلال تحقيق التوازن بين الخطر والتكلفة والقيمة.

وفى هذا المجال، تناولت دراسة (Cashell and George,2010) طرق ممارسة مهنة المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة وتحديد مقاييس القيمة المضافة الناتجة عن ممارسة المراجعة الداخلية لأنشطتها. توصلت الدراسة إلى أهمية قيام المراجعة الداخلية بتقديم التوصيات والإستشارات الفنية المناسبة، وإستخدام التطورات التكنولوجية لإضافة قيمة حقيقية للمنشأة. كما أشارت دراسة (pwc,2010b) إلى توضيح دور المراجعة الداخلية بعد صدور تقرير King (III) عن تفعيل الحوكمة في جنوب أفريقيا عام ٢٠٠٩، وكيف يتم تعظيم القيمة المحققة من نشاط المراجعة الداخلية بالمنشأة. توصلت الدراسة إلى أن الدور المنتظر للمراجعة الداخلية يتجه للتركيز على القيمة لأصحاب المصالح، من خلال توسع المراجعة الداخلية في تقديم خدمات تأكيدية وإستشارية في عدة مجالات من أهمها؛ الأداء الإستراتيجي للمنشأة، الأداء المالي والتشغيلي والحوكمة، إدارة المخاطر، و مجال الإستدامة. كما هدفت دراسة (Shen,2010) إلى توضيح كيف يمكن لنشاط المراجعة الداخلية إضافة قيمة أكبر للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال التركيز على القيمة المحققة للمساهمين وأصحاب المصالح. حيث أن الفشل في أخذ تلك القيمة في الإعتبار يعرض المراجعين الداخليين والشركات لخطر عدم تحديد أحد المخاطر الهامة. كما هدفت دراسة (Starbuck, 2010) إلى إستكشاف وتحديد الدور الجديد للمراجع الداخلي فيما يتعلق بالأداء البيئي للمنشأة وخاصة فيما يتعلق بالتغيرات المناخية وقضايا الاستدامة. وأوضحت دور المراجع الداخلي في تقديم تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة بأن المخاطر الهامة قد تمت إدارتها بفعالية، أخذ المخاطر المتعلقة بالأداء البيئي والتنمية المستدامة في الاعتبار عند وضع خطة المراجعة وعند أداء مهام المراجعة، التحقق من أن تلك المخاطر قد تم تحديدها ووضع أولويات لها، والرقابة عليها، تقييم مدى سلامة التقارير عن الأداء البيئي

والتنمية المستدامة وإمكانية الاعتماد عليها، والتقرير لمجلس الإدارة في التوقيت المناسب وبصورة دورية.

كما تناولت دراسة (IIA, 2010) إن عملية المراجعة البيئية يجب أن تتم من خلال فريق عمل مؤهل لعملية المراجعة يراعى في إختيارهم أن يكونوا من ذوي الخبرة والكفاءة ويتكون هذا الفريق من؛ المراجع الداخلي، خبراء متخصصين، والمراجع الخارجي. كما قامت دراسة (Deloitte 2011a) باستكشاف وتحديد الدور المرتقب للمراجعة الداخلية ومسئولياتها في ظل تطبيق الشركات لإطار تقارير الأعمال المتكاملة. توصلت الدراسة إلى أن نطاق المراجعة الداخلية يجب أن يتسع ليشمل توفير خدمات تأكيدية وإستشارية في بعض المجالات الهامة والتي تعتبر ضمن مسببات القيمة الأساسية للمنشأة، والتي تؤثر بشكل مباشر وجوهري في قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل الطويل، ومنها؛ الأداء الإستراتيجي، الأداء التشغيلي، والأداء في مجال الاستدامة، بالإضافة إلى دورها المتعارف عليه في مجال الرقابة، والحوكمة، وإدارة المخاطر. كما أشارت دراسة (عبد العزيز، ٢٠١١) إلى أنه حتى تتمكن المنظمة من تحقيق الإلتزام البيئي وتستمر فيه مع تطويره وتحسينه من وقت لآخر، يجب لها أن تنشأ نظاماً للإدارة البيئية لتسهيل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مما يساعد في تحسين صورة المنظمة وأدائها ويزيد من سمعتها الحسنة، رفع وزيادة الوعي البيئي لدى كل العاملين بالمنظمة، وتحسين الوضع البيئي على المستويين الدولي والعالمي، وزيادة الأرباح الناتجة عن الفوائد والمزايا السابقة.

كما هدفت دراسة (خليل، ٢٠١٢) إلى إقتراح نموذج لتطوير دور نشاط المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال باستخدام مدخل القيمة المضافة. توصلت الدراسة الى وجود إرتباط وثيق بين تطوير مفهوم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، ودورها في تطوير وتحسين عمليات إدارة المخاطر بالمنشأة مما يترتب عليه الحد من أثار المخاطر والأزمات المالية وهو ما يؤكد أهمية إستخدام مدخل القيمة المضافة في تطوير نشاط المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال. كما أشارت دراسة (السبتي ، ٢٠١٢) إلى مهام المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ومنها؛ إعطاء تأكيدات على عمليات إدارة المخاطر، تقويم عمليات إدارة المخاطر، إصدار تقارير موحدة للمخاطر، وتطوير إستراتيجية إدارة المخاطر. توصلت الدراسة إلى، من عوامل نجاح إدارة المراجعة الداخلية؛ الدعم والتأييد التام من الإدارة العليا، الوعي بأهمية المراجعة الداخلية عند المسؤولين، الإختيار الجيد

للمراجعين الداخليين المؤهلين، والتدريب المناسب بشكل دوري، ومعرفة طبيعة أعمال المنشأة بشكل جيد. كما أشارت دراسة (Douglas, 2012) إلى أهمية المراجعة البيئية وضرورة إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن تتوافق مع المحاسبة عن الأداء البيئي حتى ولو كانت تتعارض مع قوائم المعايير التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية أو النشرات التفسيرية والفنية له، أو آراء مجلس مبادئ المحاسبة APB أو الإرشادات التي يصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في مجال المحاسبة والمراجعة.

كما أشارت دراسة (شحاته، ٢٠١٣) إلى؛ تحليل وقياس فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وإقتراح بعض الآليات العملية لتضييق الفجوة وإختبار مدى قبول إدارة الشركات والمراجعين الداخليين لها. توصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات متسعة في المراجعة الداخلية وأن الدور الحالي للمراجعة الداخلية والخدمات التي تقدمها لم تعد كافية لإشباع رغبات وإحتياجات أصحاب المصالح، مما يتطلب ضرورة تغيير إستراتيجية وأهداف المنشأة ككل. وإقترحت الدراسة مجموعة من الآليات العملية على المستوى الأكاديمي والمهني والتشريعي والتنظيمي لتضييق الفجوة. كما هدفت دراسة مسعود (٢٠١٣) إلى التوصل إلى إطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر بالبنوك التجارية. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية على أساس المخاطر تهدف إلى إضافة قيمة للمنشأة من خلال إصدار تأكيد موضوعى لمجلس الإدارة بإدارة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول من جانب الإدارة وذلك بجانب إبداء التوصيات والتعديلات الضرورية والمقبولة. كما هدفت دراسة (النجار، ٢٠١٣) إلى التوصل إلى إطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية على أساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية. توصلت الدراسة إلى، لى يمكن للمراجعة الداخلية القيام بدورها فى عملية إدارة المخاطر، لابد من وجود إطار فعال لإدارة المخاطر يتضمن الأهداف الاستراتيجية، المخاطر التى تعوق تحقيقها وكيفية تحديدها ومواجهتها، وكيفية إستغلال الفرص وتجنب التهديدات، وضرورة الإلتزام بالمعايير والإصدارات المهنية المختلفة لكل من معهد المراجعين الداخليين، لجنة COSO، ونصوص قانون SOX وغيرها من المعايير.

كما تناولت دراسة شحاته (٢٠١٤) أهمية دور المراجعة الداخلية الجديد، والتطبيق على (٣٤) مديراً للمراجعة الداخلية، وتوصلت إلى، يتطلب تغيير توقعات المستفيدين من المراجعة الداخلية إجراء تعديلات باستراتيجيات المراجعة الداخلية، التركيز بدرجة أوسع وأعمق على إدارة المخاطر. وذكر المشاركون أن أنشطة المراجعة الخاصة بهم تتحول نحو التركيز على الإستجابة لطلبات أصحاب المصلحة في أن تقدم لهم المراجعة الداخلية المساعدة مع إمكانية التأكد من أن الشركات تصدر تقارير دقيقة وصحيحة بشأن الأنشطة والمخاطر التي تواجهها ونتائج عملياتها. كما تناولت دراسة (رضوان، ٢٠١٤) أهداف المراجعة الداخلية والتي تتمثل في؛ الإسهام في إكتشاف المشاكل التي قد لا يتاح للإدارة العليا متابعتها وإقترح التوصيات اللازمة لحلها ومعالجتها، ترشيد القرارات الإدارية التي يتم إتخاذها بناءً على نتائج عملية المراجعة وما تتضمنه تقارير إدارة المراجعة الداخلية من توصيات ومقترحات، الإسهام في تحقيق الرقابة والتنسيق بين الإدارات المختلفة وإكتشاف المشاكل التي قد يصعب إكتشافها بالأساليب التقليدية، والعمل على تحسين إجراءات الرقابة، وبت الإطمئنان لدى أصحاب المنشأة.

٢ / ١ / ٣ دراسات تناولت المشاكل والتحديات التي تواجه إعداد ومراجعة تقارير

الأعمال المتكاملة:

إهتمت هذه المجموعة بدراسة المشاكل والتحديات التي تواجه إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. هدفت دراسة (Solstice, 2005) إلى توضيح طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة، والمنافع التي تعود على كل من المنشأة وأصحاب المصالح، مع عرض بعض التحديات التي تواجه تطبيقها في الواقع العملي. توصلت الدراسة إلى من مميزات تطبيق التقارير المتكاملة؛ توحيد الرسالة الموجهة لجميع فئات أصحاب المصالح، إختيار المحتوى المناسب، وكفاءة أكبر في استخدام الموارد نتيجة الدمج بين فريق التقرير المالي ومعدى الأنواع الأخرى من التقارير، والتأثير الإيجابي على سمعة المنشأة وتحسين وضعها التنافسي في السوق، مساعدة أصحاب المصالح في إتخاذ قرارات أفضل، وفهم أفضل للعلاقة بين إستراتيجية المنشأة وأدائها في مجال الإستدامة وما يترتب عليه من نتائج مالية. كما هدفت دراسة (Stubbs and Higgins, 2012) إلى إكتشاف دوافع الشركات لتطبيق التقارير المتكاملة وتحديد مميزات ومشاكل التطبيق من وجهة نظر أصحاب المصالح وكيفية دعم تطبيقها. توصلت الدراسة إلى، يعتبر كثرة عدد التقارير

المطلوبة وطولها الشديد وتعقد مصطلحاتها هو الدافع الأساسي لقيام معظم الشركات بالإتجاه نحو تطبيق التقارير المتكاملة، ورغبة منها في التواصل مع المستثمرين للحصول على التمويل اللازم بسهولة وبتكلفة معقولة. كما قامت دراسة على (٢٠١٢) بدراسة الوصول إلى تصور علمي ومهني للأثار المتوقعة لتفعيل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة، على الخدمات التوكيدية لمراقب الحسابات. توصلت الدراسة إلى أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في توصيل معلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلي للشركة، لخدمة أصحاب المصالح بها ومساعدتهم على إتخاذ القرارات، وتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة في الحاضر وفي المستقبل.

وفى نفس الإتجاه، تناولت دراسة (Monterio,2013) أهمية دور لغة التقارير المالية الموسعة XBRL في تسهيل تطبيق وزيادة إنتشار تقارير الأعمال المتكاملة بين الشركات، من خلال التوسع في الإفصاح عن المعلومات وخاصة المعلومات غير المالية لخدمة أصحاب المصالح. وأوضحت أن التقارير المتكاملة يجب أن تتضمن الإفصاح عن عدة جوانب أساسية منها؛ إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال، إدارة المخاطر والفرص التي تواجه المنشأة، الحوكمة، العمليات التشغيلية، الأداء البيئي، المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، النتائج المالية، وإدارة العلاقات مع أصحاب المصالح. كما أشارت دراسة (Owen,2013) إلى أسباب ظهور تقارير الأعمال المتكاملة ومراحل تطورها في التطبيق العملي. وأوضحت أن هناك عدة محاولات منذ عام ١٩٧٠ لتطوير نموذج التقرير المالي وتبني شكل متكامل ومتوازن للتقرير عن الأداء المالي وغير المالي للشركات. هناك حاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة، نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في الماضي والمستقبل. كما تناولت دراسة (Abeysekera, 2013) مفهوم التقارير المتكاملة مع وضع تصور مقترح لبعض نماذج التقارير المتكاملة التي يمكن أن تطبقها الشركات. توصلت الدراسة إلى وجود إختلاف بين تقارير الأعمال المتكاملة في الشكل والمحتوى وذلك بالنسبة للشركات المختلفة نتيجة إختلافها في الرؤية والإستراتيجية والأهداف بالإضافة الى إختلاف طبيعة العمليات.

- تقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال إستعراض الدراسات السابقة، يمكن التوصل إلى أنها قد إنتفتت فيما بينها على؛ تؤدي المراجعة الداخلية دوراً هاماً في إضافة القيمة وتحقيق مزايا

تنافسية مستدامة للمنشأة ، وذلك من خلال دورها التأكيدى والإستشارى فى مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة للأداء المالى والأداء المستدام للشركة بما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها. كما أن معظم الدراسات تم فى الدول المتقدمة كالولايات المتحدة وكندا وبعض دول أوروبا وإستراليا. ولكن الدراسات التى تمت فى الدول النامية ما زالت قليلة جداً. أى أن هذه الدراسات قد ركزت على جوانب جزئية لأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، ولكن هذه الدراسات لم تقدم إطاراً متكاملأ يساعد فى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من جانب المراجع الداخلى بالشركات. و هذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية من خلال الإختبار الميدانى لقبول المراجعين الداخليين ، ومراقبى الحسابات للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى مصر.

٢/٢ مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة فى تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح:

فى ظل إنتشار وتنوع المخاطر التى تتعرض لها منظمات الأعمال والتي أدت إلى تعرض العديد منها إلى الإنهيار والإفلاس وما نتج عن ذلك من صدور العديد من القوانين والتشريعات، أصبح من المعتاد بالنسبة للشركات أن تقوم بإصدار ما أصطلح على تسميته تقارير الإستدامة أو المسئولية الإجتماعية للشركات أو الحوكمة، وتهدف هذه التقارير إلى تعريف أصحاب المصالح فى هذه الشركات بالموضوعات البيئية والإجتماعية والمتعلقة بالحوكمة والمخاطر. ولقد أصبح مصطلح تقارير الأعمال المتكاملة يستخدم بصورة متزايدة لوصف التقارير المؤسسية التى تدمج ما بين ما يخص الأعمال وما يخص الأداء بالنسبة للإستدامة وقيم الأعمال. إن مفهوم التقارير المتكاملة جاء ليعالج تقارير الشركات التى أصبحت ذات أحجام كبيرة ومتفرقة، كما أن له تأثيرات إيجابية على الإستثمار فى المدى الطويل. (الملتقى الثامن لهيئة المحاسبة المراجعة بدول مجلس التعاون الخليج، ٢٠١٤)

ويقوم الإطار الخاص بالتقارير المتكاملة Integrated Reporting Thinking والأداء الشامل للشركة فى جميع النواحي، بمعنى أنه يدفع المنشأة للربط بين عناصر التقارير المنفصلة التى تصدرها الشركات باختلاف أنواعها مثل

التقارير المالية، وتقرير الحوكمة، وتقرير الأداء البيئي والمسؤولية الإجتماعية (تقرير الإستدامة) في شكل تقرير واحد يعرف بتقرير الأعمال المتكاملة، بما يهدف لتوصيل صورة كاملة وأكثر دقة ووضوحاً عن كيفية خلق القيمة داخل المنشأة.

(2010) Harvard Business School . يعرف تقرير (King III,2009) تقارير الأعمال المتكاملة بأنها " تقرير سنوي للمعلومات المالية والمعلومات القانونية وتمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة. من أسباب التوجه نحو تطبيق وإعداد التقارير المتكاملة؛ عدم وجود ربط بين المعلومات وبعضها، جعل من الصعب على أصحاب المصالح تقييم الشركات والتنبؤ بأدائها في المستقبل، وتقييم مدى قدرتها على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل. كما توفر التقارير المتكاملة إحتياجات مجموعات وقطاعات أكبر من أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين. (Deloitte (2012)

مما سبق، يمكن تحديد أهمية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في؛ الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة يعتبر ضروري ومنطقي نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية، من المبادئ الأساسية لإعداد التقارير المتكاملة، الترابط بين المعلومات، الموثوقية والإكتمال، الأهمية النسبية، والإتساق والقابلية للمقارنة ، والعلاقات مع أصحاب المصالح، والتركيز على الإستراتيجية والنظرة المستقبلية، والإختصار والتركيز .

يضاف لما سبق، تقوم تقارير الأعمال المتكاملة على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركة بشكل مستقل مثل التقارير المالية، تقرير الحوكمة، وتقرير الأداء البيئي وتقرير المسؤولية الإجتماعية مع الربط بينها في إطار تقرير واحد. كما تساعد التقارير المتكاملة في تحقيق وفورات في الوقت والتكلفة، وكفاءة إستخدام الموارد نتيجة للدمج بين فريق التقرير المالي ومعدى الأنواع الأخرى من التقارير، التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة وتحسين وضعها التنافسي في السوق، تساعد التقارير المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة، وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه المنشأة. تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة للأداء المالي والأداء المستدام للشركة بما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير، المتوسط، والطويل، وتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل. من مميزات التقارير المتكاملة أنها تساعد على الفهم الأفضل للعلاقة بين إستراتيجية

المنشأة وأدائها في مجال الإستدامة وما يترتب عليه من نتائج مالية، تساعد التقارير المتكاملة في تحسين قرارات الإستثمار وتخفيض رأس المال من خلال الربط المباشر بين الأداء وإستراتيجية المنشأة مما يمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الحاضر والمستقبل.

يضاف لما سبق، تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في زيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال، تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في الحصول على التمويل المطلوب بتكلفة مناسبة، تحسين سمعة المنشأة ووضعها التنافسي. توفر تقارير الأعمال المتكاملة إحتياجات جميع فئات أصحاب المصالح في المنشأة بدلاً من التركيز على المنظور الضيق لنظرية الوكالة. (Solstice , 2005; Eccles & Kraus ,2010; BRLF,2011; KPMG,2011C; Deloitte, 2012; Arnold,2012; Monterio,2013; Owen,2013)

١/٢/٢ المستفيدين من تقارير الأعمال المتكاملة:

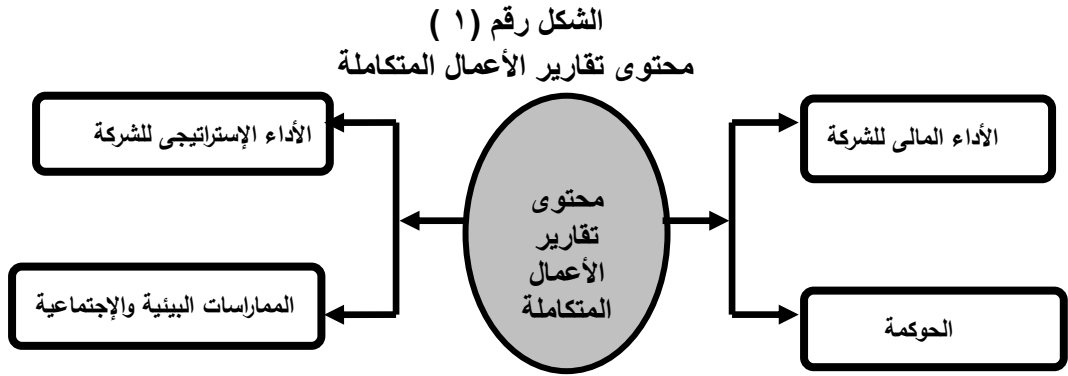
يرتبط الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة بالمنافع التي تقدمها هذه التقارير لمستخدميها. وترتبط هذه المنافع بالمعلومات التي توصلها هذه التقارير لأصحاب المصلحة في الشركات، بحيث تكون ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات. ويتفق الكثيرون على أن توصيل معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة خاصة المستثمرين الذين طالما أشاروا إلى محدودية المعلومات المالية خاصة في ظل الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية من جانب الكثير من الشركات من جهة والنقد الموجه لمحاسبة القيمة العادلة رغم تفوقها في دعم خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى. كما توفر تقارير الأعمال المتكاملة معلومات غير مالية مهمة

للغاية تخص الأداء الكلي للشركة. على (٢٠١٢)

يتضح مما سبق، أن الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة طلب منطقي إما لقصور الإفصاح المالي أو لتوصيل هذه التقارير لمعلومات غير مالية، بجانب المعلومات المالية عن الأداء الشامل للشركة في الماضي والحاضر والمستقبل القريب والبعيد أو للسببين معاً، وأن هذا الطلب مصدره أصحاب المصلحة في الشركات. كما يعول على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، إضفاء الصدق

والموثوقية على المعلومات التي توصلها هذه التقارير. (Monterio,2013 ,Owen;2013, Deloitte, 2012; BRLF,2011)
٢/٢/٢ محتوى تقارير الأعمال المتكاملة:

يعد تقرير الأعمال المتكامل وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي والإستدامى والحكومي والإستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومساعدتهم على إتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم. ويوضح الشكل رقم (١) محتوى تقارير الأعمال المتكاملة.



يتضح من الشكل رقم (١)، يشمل محتوى التقرير المتكامل شقين مالي وإستدامة، بالإضافة إلى كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصلحة في الشركة على تقييم قدرتها على خلق والحفاظ على القيمة الشاملة في الأجل القصير والمتوسط والطويل. من أهم ما يجب أن تفصح عنه تقارير الأعمال المتكاملة ؛ إسم الشركة وفروعها إن وجدت وفترة التقرير، المبادئ التي أعد على أساسها التقرير، المستندات المؤيدة للتقرير، الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد المهني من جانب مرقب الحسابات المسؤل عن إعداد التقرير، وتاريخ نشر التقرير وإعتماده وتقرير التوكيد المهني المعتمد من مراقب الحسابات.

وفيما يتعلق بمجال التقرير يجب الإشارة إلى؛ نموذج الأعمال المطبق الذي يصف كيفية خلق القيمة، الموارد المتاحة للشركة، القواعد التنفيذية للحوكمة المعمول بها، المخاطر والقضايا البيئية والإجتماعية والمالية والإقتصادية، علاقة الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وصفاً للأهداف الإستراتيجية للشركة متضمنة بعد الإستدامة، الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها المالية

والإجتماعية والبيئية الهامة بما فيها أداء الشركات في مجال إدارة إنبعاث غازات الإحتباس الحرارى، قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها، الأداء المستقبلي ، نظام حوافز الشركة لموظفيها ومديريها والعوامل التي قد تؤثر على هذه الحوافز مستقبلاً، وتفسير وتعليق المسؤولين بالشركة على أدائها الفعلي مقارنة بالأهداف المحددة سلفاً.

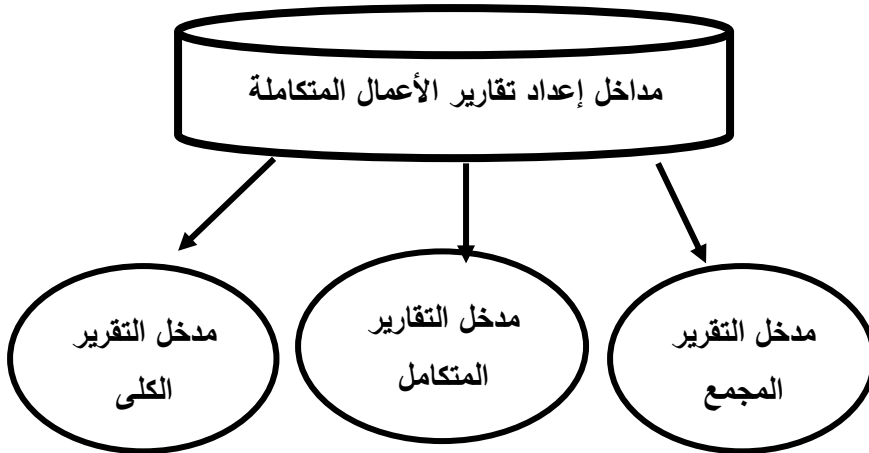
وفيما يتعلق بالإفصاح المالى يجب أن يتضمن التقرير؛ قوائم مالية كاملة، تفسيراً للعوامل المؤثرة على أرباح الشركة، العناصر غير العادية وغير التشغيلية، المعلومات المالية القطاعية ، الإستثمار المالى مربوطاً بالطاقة المتوقعة، نفقات رأسمالية ونفقات البحوث والتطوير، والعوامل التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية. (Deloitte, 2012; BRLF,2011) ؛ على،(٢٠١٢)

٣/٢/٢ مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة:

هناك جهات نظر متباينة فيما يتعلق بمداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة كما تعكسها الإصدارات المحاسبية والمهنية والدراسات الأكاديمية. هناك ثلاث مداخل وهي؛ مدخل التقرير المجمع، ومدخل التقارير المتكامل، ومدخل التقرير الكلى. إن التوجه العام للمداخل الثلاث واحد وهو مفهوم التجميع ولكن الخلاف في طريقة التجميع ولكل منهما مزاياه وعيوبه. ويوضح الشكل رقم (٢) مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

الشكل رقم (٢)

مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة



وفقاً لمدخل التقرير المجمع، يكون التقرير المتكامل قائمة واحدة تجمع بين التقرير المالي وتقرير الاستدامة، وهذا يعطي إشارة إلى تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة وأنهما مجالان متداخلان للأداء الكلي للشركة، ويعد التقرير المجمع خطوة أولية في سبيل الوصول للتقرير المتكامل. وفي ظل مدخل التقارير المتكامل، يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والاستدامة، ويفصح عن الآثار المالية للإستدامة وعلاقة الإستدامة بإستراتيجية الأعمال . ولعل الجهود الخاصة بالافصاح عن الأمور البيئية والإجتماعية مالياً تفيد في هذا الشأن. ووفقاً لمدخل التقرير الكلي، يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة، ويعبر تعبيراً سليماً عن قيمة الشركة ومدخلها للأعمال. ويختلف هذا المدخل عن مدخل التقرير المجمع في طريقة التجميع ويتفق معه في مفهوم التجميع . وهناك شركات متعددة مثل الشركة الأمريكية للطاقة الكهربائية وشركة طيران جنوب غرب دالاس، وشركة باسف الألمانية، وشركة نور ديسك الدانماركية، وشركة ناكور البرازيلية، وشركة فيليبس الهولندية تسمى التقرير الكلي ، بالتقرير المتكامل الواحد. (على، ٢٠١٢؛ Eccles and Serafeim, 2012)

يتضح مما سبق، أن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يوصل بصفة مجمعة ومتكاملة وكلية، معلومات بيئية وكلية وإجتماعية وحوكومية وإستراتيجية وإستدامة عن الشركة لأصحاب المصلحة فيها. ولذلك يمكن إشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي: " يلقي إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة قبولاً من الأطراف المهتمة في البيئة المصرية" .

٣/٢ أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:
نتيجة كثرة عدد التقارير المطلوبة وطولها الشديد وتعدد مصطلحاتها، مما يدفع معظم الشركات بالإتجاه نحو تطبيق التقارير المتكاملة، بالإضافة إلى رغبة الشركات في التواصل مع المستثمرين للحصول على التمويل اللازم بسهولة وتكلفه معقولة. إن المستقبل سيحمل طلباً رسمياً على خدمة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر ، خاصة وأن هيئة الرقابة المالية في مصر ، تحذو حذو لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC في بعض توجهاتها. على (٢٠١٢)

وعلى الرغم من توافر الوعي بأهمية ومميزات تقارير الأعمال المتكاملة ، إلا أنها لم تحقق الإنتشار الكافي ويرجع ذلك إلى وجود بعض المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيقها ومنها؛ عدم وجود إرشادات كافيته للتطبيق وخاصة فيما يتعلق بطرق

إعدادها ومحتوياتها، وإختيار لغة مناسبة وطريقة ملائمة للعرض بحيث تكون مفهومة لكافة أصحاب المصالح، ووضع مقاييس أداء ملائمة للأداء غير المالى مشتقة من إستراتيجية المنشأه وخاصة فى مجال الإستدامة. الحصول على التغذية العكسية بخصوص آراء المستخدمين فى التقرير والتفاعل المستمر مع جميع فئات أصحاب المصالح لتحديد إحتياجاتهم من المعلومات. وتوفير الدعم التكنولوجى اللازم لنشر التقارير على موقع الإنترنت الخاص بالشركة، محتوى تقارير الأعمال المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالى وغالبيتها معلومات غير مالية .

يضاف لما سبق، من التحديات التى تواجه المراجع الداخلى لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؛ عدم توافر الكوادر المهنية والتأهيل اللازم للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عدم توافر الخبرات اللازمة والتدريب، وتداخل وتعقد المتغيرات مما يصعب على المراجع الداخلى تحديد المسئولية. بعض الشركات لم يتوافر لديها مقاييس ملائمة للأداء غير المالى وخاصة فى مجال الإستدامة، وتخوف الإدارة فى بعض الشركات من التوسع فى الإفصاح عن بعض المعلومات وخاصة المتعلقة بنموذج الأعمال الإستراتيجية للشركة ومقاييس الأداء المستخدمة فى ظل وجود منافسة حادة فى السوق. توجد بعض الممارسات المحاسبية فى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من جانب بعض مكاتب المراجعة الأجنبية فى مصر، ولكنها ممارسات متناثرة وغير متنسقة أو منظمة. الحاجة الى إصدار معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائى لكيفية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، يحتاج تفعيل خدمات التوكيد المهنى فى مصر على تقارير الأعمال المتكاملة خاصة فى شقها غير المالى إلى ضوابط أو مقومات منها؛ إلزام جهات الإشراف والرقابة بأعداد ونشر تقارير الأعمال مصحوبة بتقرير توكيد مهنى من المراجع الخارجى. (Eccles,2011 ; Higgins,2012; Kpmg,2012; Stubbs and ; Solstice,2005)

؛ على ، ٢٠١٢؛ الكتاب السنوى لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة لعام ٢٠١٣) وعليه يمكن إشتقاق الفرض الثانى كما يلى " لا يوجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة".

٤/٢ علاقة تقارير الأعمال المتكاملة بالمراجعة الداخلية:

تطورت المراجعة الداخلية وزاد الإهتمام بها على الصعيدين الأكاديمي والمهني منذ تأسيس معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام ١٩٤١ الذي أخذ على عاتقه مهمة تطويرها وإصدار المعايير والإرشادات ودستور الأخلاق لمهنة المراجعة الداخلية وأصبحت هذه المهنة تحتل مكانة بارزة في معظم منشآت الأعمال الحديثة في العالم . مسعود (٢٠١٣)

وقد أثبتت التجارب العملية بأن أنشطة المراجعة الداخلية قادرة على تحقيق القيمة المضافة من خلال تحقيق البيئة الرقابية اللازمة، وأنها تساعد الإدارات بمختلف مستوياتها للوصول إلى تجاوز المخاطر التي قد تعوق بلوغ الأهداف الإستراتيجية أو المرحلية أو التخفيف منها ؛ إلا أن قصور فهم بعض المؤسسات بطبيعة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها الرائد جعل البعض يشكك في جدوى وأهمية هذا النشاط الهام. ويوفر مدخل تقارير الأعمال المتكاملة فرصاً جديدة للمراجعة الداخلية لزيادة القيمة المضافة للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التأكيدية والإستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة، بالإضافة إلى دورها الحالي في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ، بهدف تحسين عمليات المنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

يتضح مما سبق، أهمية دور المراجعة الداخلية كأحد الأدوات الفعالة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالكفاءة المطلوبة، إلا أن المهنة تواجه الآن تحدياً جديداً في القرن الحادي والعشرين ويتمثل في مدى مقدرة المهنة على إستيعاب مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والوفاء بمتطلباتها ، فعلى الرغم من إزدياد أعمال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة خلال السنوات الأخيرة، إلا أن أغلب تلك المراجعات تتم بعيداً عن مهنة المراجعة الداخلية ، وهنا يثور التساؤل عن أسباب عدم قيام المراجعين الداخليين بالقيام بأعمال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؟

يضاف لما سبق، أهمية تفعيل دور المراجعة الداخلية وتهيئتها ووضع الإطار اللازم لها لتمكين من القيام بأعباء مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، والتي من المتوقع أن تكون على درجة عالية من الأهمية بالنسبة للمراجع الخارجي ، وخاصة للأجهزة العليا للرقابة، وذلك في ظل تبني معظم الدول برامج طموحة مستندة لمفهوم التنمية المستدامة Sustainable Development والتي يستلزم تطبيقها، ضرورة وجود نظم رقابية فعالة (مثال ECO- Management and Audit

Scheme، ومعايير مثل (BS 7750، ISO,14000) ، خاصة وأن تقارير الأعمال المتكاملة ما زالت فى مرحلة الإنشاء، وتحتاج إلى جهود المراجعين الداخليين للمساهمة فى حل المشكلات التى تعترض تنفيذها. Kite, Lauders, and Redo (2008)

وفى هذا المجال، تشمل تقارير الأعمال المتكاملة، قوائم مالية تقليدية وتقارير أداء غير مالية. بالنسبة للقوائم المالية السنوية التى تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة وإيضاحتها المالية؛ يتم مراجعتها من خلال المراجعة المالية التقليدية، كخدمة تصديقية توكيدية، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية. بالنسبة للتقارير الأخرى، بخلاف القوائم المالية السنوية التاريخية، التى تشملها تقارير الأعمال المتكاملة، يقوم المراجع الداخلى بعمل توكيد مهنى عليها وفقاً لمعيار التأكد المهنى المصرى رقم (٣٠٠)، والمعيار المناظر الدولى رقم (٣٠٠)، ومعايير التصديق الأمريكية. وينطبق ذلك على تقرير المسؤولية الإجتماعية، تقرير الأداء البيئى، تقرير الإستدامة، تقرير غازات الإحتباس الحرارى، وتقرير الحوكمة.

بالنسبة للإنعكاسات المالية للتقارير غير المالية، يتم مراجعتها فى سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية، ومن أمثلة هذه الإنعكاسات أو الآثار ما يلي؛ صافي ناتج تجارة أو تداول الكربون، النفقات والإلتزامات البيئية، النفقات والإلتزامات الإجتماعية، مكافأة مجلس الاداة ، والتعويضات البيئية. وفى حالة إعداد الشركة لتقرير الأعمال المتكامل مرحلياً كل ثلاث شهور، يتم عمل فحص محدود للقوائم المالية المرحلية وفقاً لمعيار الفحص المحدود المصرى كما يتم عمل توكيد مهنى مرحلى لباقي التقارير ولكن وفقاً لمعايير التوكيد المهنى والتصديق عليها. (على، ٢٠١٢، Monterio,2013; Deloitte, 2012; Brown,2002) ;

٥/٢ أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على تقويم أداء المراجعة الداخلية:

تستخدم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب منها؛ توفر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مصداقية للإعتراف بالعاملين بادارة المراجعة الداخلية كفئة مشاركة ومسئولة، مما يؤدى إلى خلق إتجاهات إيجابية من جانب العاملين تجاه الادارة وزيادة إرتباطهم بالمنشأة التى يعملون بها، ولقد كان لهذا أثره الفعال على تحسين

الإنتاجية ومن ثم زيادة إمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها وتعزيز قدرتها التنافسية ويشجع المديرين على التصرف كأنهم ملاك للمنشأة. كما يحفز إدارة المراجعة الداخلية على الإستمرار فى طريقة التركيز على مهامها الأساسية التى تحقق قيمة حقيقية للمنشأة. كما تمثل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مقياساً للأداء يرتبط بصورة مباشرة بخلق الثروة لحملة الأسهم.

(الخولى، ٢٠٠٠؛ مسعود، ٢٠١٣)

وتتبع أهمية تطوير فعالية المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال العوامل التالية؛ أهمية المراجعة الداخلية من حيث بث الثقة والمصداقية فى المعلومات التى يتم مراجعتها، حيث أن الادارة العليا تستعين بالمراجعة الداخلية من خلال إمدادها بالمعلومات الموثوق فيها، والتى تمكن المنشأة من إتخاذ القرارات الإستراتيجية التى تؤدى إلى تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة لها. وتساعد إدارة المراجعة الداخلية على إرساء قواعد الرقابة والمساءلة وتوفير المعلومات عن الأهداف المخططة، وكيفية قيام الإدارات بتنفيذ أنشطتها ومدى ملائمة الأهداف والنتائج النهائية مع الأهداف المخططة وتقويم النتائج وتقديم التوصيات المناسبة إلى الإدارة العليا لتلافى وعلاج أوجه الضعف وتقوية نواحي القوه فى الأداء ، وهذا يؤدى بالضرورة إلى تحسين القيمة الإقتصادية المضافة للمنشأة. كما تختص المراجعة الداخلية بسمه ألا وهى وجودها داخل المنشأة مما يجعلها على ألفة ومعايشة يومية ومستمرة لمشاكل المنشأة وخصائص بيئة الرقابة والتغيرات الحادثة فى البيئة الرقابية التى تؤثر على العائد على الإستثمار، وكذلك زيادة قدرتها على المساهمة فى إدارة المخاطر، فضلاً عن تقييمها الذاتى والمستمر لبيئة الرقابة ورقابة الجودة مما يؤدى إلى زيادة القيمة الإقتصادية المضافة للمنشأة. ويساعد فى تخفيض الوقت اللازم لإنجاز العمل، وتدعيم وتطوير تقرير المراجعة، وجدوى التوصيات التى يقترحها فريق المراجعة بشأن تطوير تنفيذ العملية مجال المراجعة. (السقا، ١٩٩٧؛ الكاشف، ٢٠٠٠؛ خليل، ٢٠٠٣؛ مسعود، ٢٠١٣؛ IIA,2013)

٦/٢ إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية وزيادة القيمة التى تضيفها إلى

منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

أدت الأزمة المالية العالمية الى انخفاض القيمة المحققة للمساهمين فى العديد من الشركات العالمية، وعلى الرغم من أن مسئولية ذلك تقع على عاتق مجالس إدارة تلك الشركات نتيجة فشلهم فى عملية إدارة المخاطر، إلا أن المراجعين الداخليين فى

تلك الشركات لم يقوموا بتقييم المخاطر على أساس القيمة المحققة للمساهمين ولكنهم ركزوا فقط على المخاطر الهامة من وجهة نظر الإدارة. (shen,2010)

ومن خلال تحليل وإستقراء الدراسات السابقة، تم التوصل إلى أهمية قيام المراجعة الداخلية بعمليات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مع التهيئة المناسبة للقائمين عليها، حتى يمكن للمنشأة الوقوف على إجمالي المخاطر التي قد تتعرض لها، فضلاً عن ضمان المنشأة زيادة فعالية عمليات المراجعة الخارجية نتيجة التعاون القائم بين كل من المراجع الداخلي والخارجي. مع إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية من خلال تطوير وتحسين عمليات التخطيط، التنفيذ، الإتصال والتقارير، والمتابعة، والمناقشة مع الإدارة. وتطوير دور المراجعة الداخلية وجعلها أكثر قدرة على دعم كافة عمليات المنشأة بما يؤدي لتعظيم ما يتولد عنها من قيمة، ويتطلب ذلك ضرورة النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها. ولذلك يمكن إستنتاج الفرض الثالث كما يلي: " لا يوجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة". ولذا يتم إقتراح الإطار التالي والذي يمكن من خلاله تحديد الآليات المقترحة لتطوير دور المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

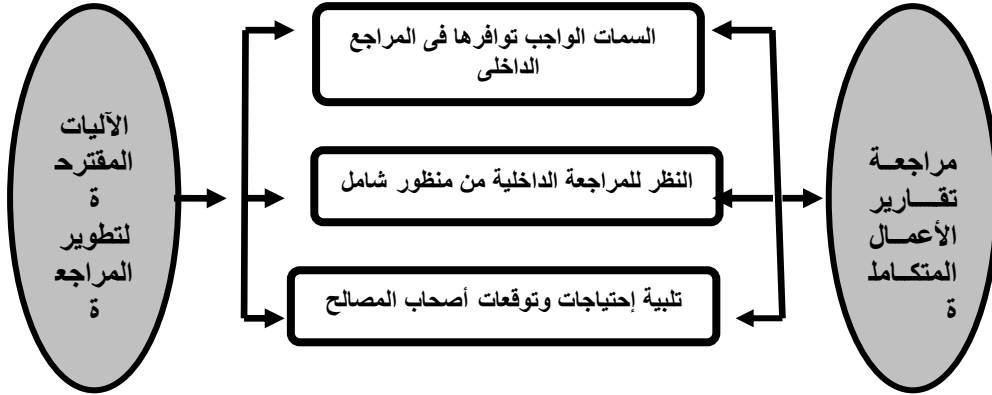
١- السمات الواجب توافرها في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وتشمل؛ التهيئة المناسبة لفريق عمل المراجعة الداخلية لفهم وإدراك جميع القضايا الهامة المرتبطة بالمنشأة أو إدراك الحقائق التنظيمية والسياسية التي تواجه المخططين الإستراتيجيين سواء على مستوى القطاع الذي تعمل به المنشأة، ودعم فريق المراجعة الداخلية بالتخصصات الفنية الملائمة والضرورية وذات العلاقة المباشرة والمستمرة بعمل المنظمة ومعرفة أوسع من مجرد النواحي المالية والمحاسبية، القدرة على التفكير التحليلي، القدرة على التنبؤ والتخطيط طويل الأجل، ودعم مساندة الإدارة العليا بالمنشأة لفريق المراجعة المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، إعادة تدريب المراجعين الداخليين بما يتلاءم مع مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بكفاءة، أهمية إعادة التأهيل والتخطيط لنجاح مهنة المراجعة الداخلية في تجاوز التحدي الذي يواجهها، وتوفير الموارد والإمكانات اللازمة لأداء نشاط المراجعة الداخلية وكفاءة إستخدامها.

(الغبارى ، ١٩٩٨)

ويوضح الشكل رقم (٣) الآليات المقترحة لتطوير المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

الشكل رقم (٣)

الآليات المقترحة لتطوير المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة



يتضح من الشكل رقم (٤)، أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال مجموعة من الآليات المقترحة لتطوير دور المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، وتتمثل فى؛ أهمية توافر مجموعة من السمات فى المراجع الداخلى تمكنه من مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتحديد الأنشطة المكونة لها، وأهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح من خلال؛ تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، وضروة تفهم وإلمام المراجعين الداخليين لطبيعة نشاط وعمليات المنشأة التي ينتمون إلى هيكلها التنظيمى.

يضاف لما سبق، ضرورة حصول أفراد المراجعة الداخلية على التأهيل الكافى الذى يمكنهم من مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، يجب أن يكون المراجع الداخلى مستقلاً ويتسم بالموضوعية والنزاهة وتجنب أى تعارض فى المصالح عند أدائه لعمله، يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلى المعرفة والمهارة والعناية المهنية المطلوبة لأداء المهام الملقاه على عاتقه. على مدير المراجعة الداخلية أن يعمل على توفير برامج التدريب والتطوير المستمر وضمان الجودة لكافة أنشطة المراجعة

الداخلية، وأن يتابع باستمرار فاعلية تلك البرامج بما يسمح تحسين نشاطها وتحسين عمليات المنشأة وبما يتوافق مع المعايير والقواعد الأخلاقية. إنشاء معهد للمراجعة الداخلية في مصر يكون تابعاً لوزارة الإستثمار أو الهيئة العامة للرقابة المالية، يمنح تراخيصاً بمزاولة المهنة بعد إستيفاء شروط مهنية معينة. (الغبارى، ١٩٩٨ ؛ الشرفاء ، حازم، وأحمد، (٢٠١٢) ؛ شحاته، ٢٠١٣ ؛ IIA,2004)

يضاف لما سبق، أهمية توفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية والإمكانات اللازمة لنشاط المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تعظيم القيمة المحققة للمنشأة ولأصحاب المصالح. أهمية الحصول على الدعم من الإدارة العليا ومجلس الادارة لتطبيق التقارير المتكاملة، مع تطوير النظم لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير وخاصة المعلومات غير المالية. أهمية إستجابة المراجعة الداخلية من خلال دورها التأكيدى والإستشارى بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات لتحقيق هدف مشترك وهو إضافة القيمة لأصحاب المصالح فى المنشأة، أهمية التخطيط الدقيق والشامل لعمليات المراجعة والرقابة ومتابعة التنفيذ أولاً بأول، أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح بصفة مستمرة نتيجة التطور والتعدد المستمر فى بيئة الأعمال.(البلداوى والجوهر، ٢٠٠٦ ؛ Frigo and Anderson,2009)

٢- النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وتحديد الأنشطة المكونة لها والتي تبدأ بالتخطيط، التنفيذ، والإيصال وإعداد التقرير والمتابعة ومناقشة الادارة وإخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفى بما يكفل فاعلية الأداء، وتشمل؛ أهمية وضع خطة للتحويل إلى الوضع المرغوب فيه مع التركيز على خلق القيمة، وقياس أداء نشاط المراجعة الداخلية والقيمة المحققة للمنشأة، يجب أن يعمل المراجعين الداخليين على تحديد المعلومات الكاملة وتحليلها وتقييمها وتسجيلها لتحقيق أهداف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية إعتناء المراجع الداخلى على متخصصين عند مراجعة مجالاً ما خارج نطاق خبرته ، وإتباع مدخل العملية عند أداء عمله، مع الإحتفاظ باختبارات المراجعة التقليدية كحد أدنى مما يساعد فى تخفيض الوقت اللازم لإنجاز العمل، وجدوى التوصيات التى يقترحها فريق المراجعة بشأن تطوير تنفيذه لمجال المراجعة. السعى للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق المراجعة توصيله للجهة مستلمة التقرير، تتضمن

التقارير تعليقاً على الجوانب الإيجابية فى العملية التى تم مراجعتها، بما يؤدى لنوع من التوازن بين الجهود الفعالة للإدارة وما حدث من أخطاء، فى نهاية العام يجب مناقشة الإدارة للتعرف على تقييمها لأداء فريق المراجعة مما يخلق نوعاً من الترابط بين فريق المراجعة وإدارة المنشأة وينعكس أثره إيجابياً على ما تحققه من قيمة مضافة.

يضاف لما سبق، أهمية توسيع نطاق المراجعة الداخلية لتشمل أنواع جديدة من المخاطر، مع توضيح تمثيل المخاطر الإيجابية للمخاطر الحالية والمستقبلية وكيفية المساهمة فى تحسين أداء المنشأة، تتمثل المخاطر فى؛ المخاطر القانونية والتشريعية، المخاطر المرتبطة بعمليات الاندماج والإستحواذ، مخاطر تغير السياسات الحكومية وقوانين الضرائب، مخاطر الأسواق المالية، مخاطر الغش والتصرفات غير أخلاقية، والمخاطر المصاحبة لتقديم منتجات جديدة، فى تغير أسعار الطاقة والمواد الخام، مخاطر المنافسة، ومخاطر أمن وخصوصية المعلومات. أهمية ربط المراجعة الداخلية بجدول القيمة للمنشأة من خلال ربط أهداف المراجعة الداخلية بأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تحديد نقاط الضعف وفرص التحسين فى تصميم عمليات المنشأة وعمليات الرقابة وتحقيق الفعالية لها. عدم الخلط بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والمراجعة المالية التقليدية ، فكليهما ليسا بديلين بل يكمل كل منهما الآخر لخدمة مستخدمى نتائج المراجعة، أهمية الإستفادة من الجهود المبذولة من الدول المتقدمة فى تنمية الوعى بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، وضرورة تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية ووضعها فى الهيكل التنظيمى الذى يكفل لها الإستقلال الكافى. بالإضافة إلى التحليل الوظيفى لدعم الوظائف والمهام المضيفة للقيمة وإستبعاد أو التخلص من المهام غير المضيفة للقيمة بما يكفل فاعلية الأداء من منظور سلسلة القيمة. Dixon (ACCA,2010; Singer,2010 & PWC,2013 ؛ الكاشف، ٢٠٠٠ ؛ شحاته، ٢٠١٣)

يضاف لما سبق، من المبادئ الأساسية التى يجب أن يلتزم بها نشاط المراجعة الداخلية حتى يمكنه زيادة القيمة التى يحققها للمنشأة ولأصحاب المصالح؛ ضرورة الربط بين أهداف المراجعة الداخلية مع إستراتيجية وأهداف المنشأة ككل، يجب أن يتم التخطيط لنشاط المراجعة الداخلية فى ضوء إستراتيجية المنشأة، التأكيد على تحديد مسببات القيمة الأساسية فى المنشأة، ضرورة أن تركز خطط المراجعة الداخلية على المخاطر التى يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على القيمة المحققة

لجميع فئات أصحاب المصالح. يساعد مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، المراجعة الداخلية على أن تصبح أكثر ملائمة وأكثر قدرة على إضافة قيمة أكبر للمنشأة من خلال دعم مواطن ومسببات خلق القيمة في المنشأة، وأهمية الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية؛ من خلال تقديمها تأكيدات مستقلة وموضوعية لإدارة المنشأة عن وسائل ومسببات خلق القيمة بالمنشأة والحفاظ عليها. تهدف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إلى التصديق وإضفاء الثقة على محتوياتها سواء المعلومات المالية ، أو غير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والإجتماعي والحكومي للشركة، أهمية تهيئة المنشأة لعملية التحول من الوضع الحالى إلى الوضع المرغوب فيه لنشاط المراجعة الداخلية من خلال تحقيق التوازن بين الخطر والتكلفة والقيمة. ; PWC,2010 b (Monterio,2013; Deloitte , 2012; Roth,2003)؛ ليب، ٢٠٠٥؛ على، ٢٠١٢؛ شحاته، ٢٠١٤)

٣- أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح:

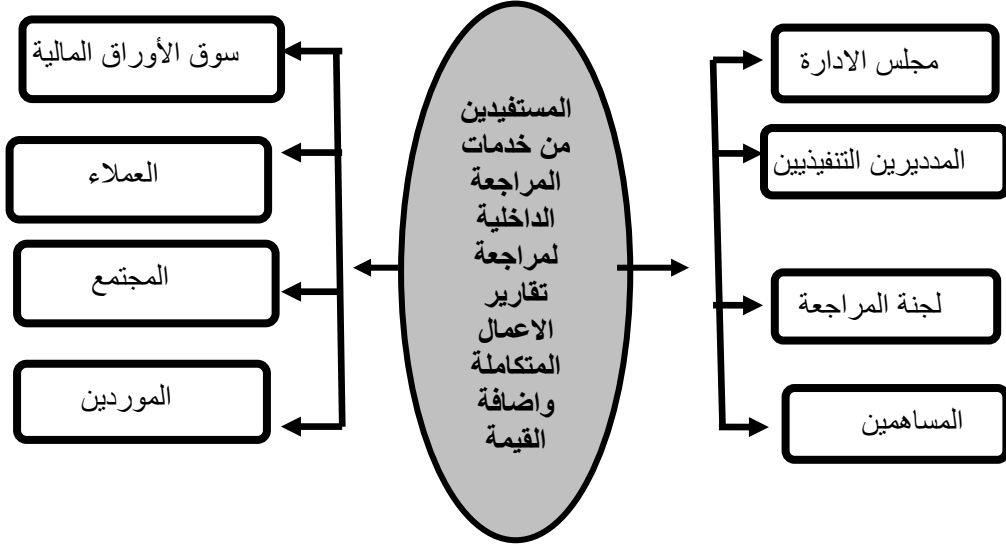
أ - تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية: يعتبر أهم محور من محاور القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، تحديد الأطراف أصحاب المصالح المختلفة والمرتبطين بالمنشأة، وتحديد إحتياجاتهم والإهتمام بتلبيتها وذلك لأن بقاء المنشأة وإستمرارها مرتبط بتلك الإحتياجات وتتعدد الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية. ويوضح الشكل رقم (٤) المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وإضافة القيمة.

يتضح من الشكل رقم (٤)، يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة لمجلس الإدارة من خلال الفحص والتقويم والتأكيد لمدى تنفيذ الإستراتيجيات والسياسات المحددة من جانب مجلس الإدارة وتقديم الحقائق مقرونة بالتحليلات والتوصيات اللازمة لها، وتقديم قاعدة معلومات للوظائف القيادية وذلك لتقوية سياساتها وإجراءاتها. كما يمكن لإدارة المراجعة الداخلية تحقيق القيمة للمديرين التنفيذيين من خلال ممارسة أنشطة الفحص والتأكيد حيث يمكنها تحديد مناطق الإسراف ونقص الكفاءة وتقديم التوصيات بشأن العلاج المناسب أو من خلال تقديم الإستشارات التى تطلبها هذه الإدارات بشأن مجالات ترشيد الإنفاق وتحقيق الوفورات ووسائل رفع الكفاءة فى إستغلال الموارد وزيادة الفعالية فى تحقيق الأهداف. كما يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للجبان المراجعة من خلال توفير السبل اللازمة للتحقق من مدى ملاءمة نظم الرقابة الداخلية ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المقدمة من قبل إدارات

المنشأة، ومدى الإلتزام باللوائح والقوانين ذات الصلة بالعمل المحاسبي، ومدى سلامة وحماية أصول المنشأة . (يس ، ٢٠١٠)

الشكل رقم (٤)

المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية



يضاف لما سبق، تقوم المراجعة الداخلية بدور رئيسي في إضافة قيمة للمساهمين حيث تساهم بشكل مباشر في تحقيق أهدافهم لتؤكد سلامة ودقة المعلومات المالية وبطريقة أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي. كما تقوم المراجعة الداخلية بدور رئيسي في إضافة قيمة لسوق الأوراق المالية، حيث تساهم بشكل مباشر في التقرير عن مشاكل نظم الرقابة التي تؤثر في العائد على الاستثمار، وتحقيق الرقابة الفعالة وتحسين إدارة المخاطر بتكلفة معقولة، والتركيز في أنشطة الفحص والتقييم على تقديم التوصيات المرتبطة بتحقيق إقتصاديات العمل بالمنشأة ومعالجة نقاط الضعف. كما يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للعملاء من خلال المساهمة في توقع المخاطر وتقدير مستوى تكرارها ودرجة تأثيرها، وتحقيق الجودة المرجوة من أنشطة المراجعة الداخلية، كما تقوم المراجعة الداخلية بدور رئيسي في إضافة قيمة للمجتمع حيث تساهم في مراجعة وفحص وتقييم المخاطر وخاصة في مجال إدارة مخاطر المنشأة ككل، والذي في ضوءه يتم الإشارة إلى القرارات غير السليمة المعتمدة على معلومات غير دقيقة، بالإضافة إلى كشف ومكافحة الاحتيال،

بالإضافة الى التأكد من وضوح الرؤية لدى الإدارات المختصة عن مناطق القصور وأوجه الضعف والأسباب الكامنة ورائها لاتخاذ القرارات الملائمة لعلاجها والجراءات المناسبة لعدم تكرارها مستقبلاً. بالإضافة الى قيامها بدور قناة الاتصال بين كافة ادارات المنشأة، والأطراف المختلفة ذات الصلة بها وبين الادارة العليا للمنشأة. كما يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للموردين من خلال التأكد من جدوى إدارة المخاطر وتوصيل النتائج في الوقت المناسب، وتحسين الأداء وتنمية مواطن الكفاءة وتفعيل أساليب تحقيق الأهداف. مسعود (٢٠١٣)

ب- ضرورة تفهم وإلمام المراجعين الداخليين لطبيعة نشاط وعمليات المنشأة التي ينتمون إلى هيكلها التنظيمي، وتشمل؛ يعد تفهم وإلمام المراجعين الداخليين بطبيعة نشاط وعمليات المنشأة التي ينتمون إليها، من أهم محاور إضافة القيمة، وينعكس أثره بصورة إيجابية على درجة كفاءة التوصيات التي يقدمها المراجعون الداخليون ضمن التقارير الموجه للإدارات التنفيذية بالمنشأة. تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية من خلال التخلص من المهام التي لا تضيف قيمة وتخفيض وقت وجهد وأتعاب المراجع الخارجي، وتبنى مدخل الجودة الشاملة سواء في تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية أو في التأكد والتحقق من مستوى تطبيق الجودة الشاملة من جانب إدارة المنشأة في ممارسة أنشطتها وأداء وظائفها المختلفة بما يحقق مزايا تنافسية إضافية للمنشأة. (مبارك، ٢٠٠٥ ؛ لبيب ، ٢٠٠٦ ؛ يس ، ٢٠١٠ ؛ مسعود، ٢٠١٣)

٣- الدراسة الميدانية وإختبار فروض البحث:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار فروض البحث، وتحديد مدى قبول الفروض من عدمه، كما تهدف إلى التعرف على آراء عينة من؛ المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، ومراقبي الحسابات المرخص لهم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة في مصر، تجاه أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، وتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وتجميع البيانات اللازمة وإخضاعها للتحليل الإحصائي .

١/٣ تصميم الدراسة الميدانية:

١/١/ ٣ تحديد مجتمع الدراسة:

لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث، ينبغي إستقصاء آراء مجموعة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، ومراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر، والذين يمارسون المهنة وعلى علم بالممارسة العملية لها. وزعت عليها قائمة الاستقصاء (ملحق البحث) ، صممت للحصول على المعلومات الأساسية والضرورية اللازمة لإجراء الدراسة والتي إشتملت عدداً من المتغيرات التي تم توظيفها للتعامل مع فروض الدراسة وأهدف البحث، وقد تم إستخلاص هذه المتغيرات من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الإعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في مصر.

٢/١/ ٣ تحديد عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من عينتين فرعيتين، تتكون الأولى من (٣٥) رداً صحيحاً من المراجعين الداخليين بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية ، تم توزيع (٤٠) قائمة إستقصاء، بينما تتكون الثانية من (٥٠) رداً صحيحاً من مراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر، تم توزيع (٦٠) قائمة إستقصاء. ويوضح الجدول رقم (١) قوائم الإستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود في كل فئة.

جدول رقم (١)

قوائم الاستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود

مجتمع الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المعادة والصالحة للتحليل	نسبة الردود
المراجعين الداخليين	٤٠	٣٥	٨٨%
مراقبي الحسابات	٦٠	٥٠	٨٣%
الإجمالي	١٠٠	٨٥	٨٥%

يتضح من الجدول السابق، أن عدد الاستجابات الصحيحة ٨٥ % و تعتبر نسبة كافية لإجراء الدراسة الميدانية، ويؤكد ذلك النتائج التي تم التوصل إليها من تشغيل البيانات عن طريق الحاسب الآلي. بالإضافة إلى القيام بتصنيف مفردات العينة وفقاً للعمر، والخبرة العملية بالسنوات، والمستوى التعليمي. ويوضح الجدول رقم (٢) الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة.

جدول رقم (٢)
الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
العمر	٢٥ - ٣٠	١٨	٢١ %
	٣١ - ٤٠	٢٠	٢٤ %
	٤١ - ٥٠	٢٧	٣١ %
	٥١ فما فوق	٢٠	٢٤ %
	المجموع	٨٥	١٠٠ %
الخبرة العملية بالسنوات	أقل من ١٠ سنوات	٣٠	٣٥ %
	١٠ إلى ١٥ سنة	٢٠	٢٤ %
	أكثر من ١٥ سنة	٣٥	٤١ %
	المجموع	٨٥	١٠٠ %
المستوى التعليمي	بكالوريوس	٣٨	٤٤ %
	ماجستير	٢٠	٢٤ %
	دكتوراه	٨	٩ %
	أخرى	٢٥	٢٣ %
	المجموع	٨٥	١٠٠ %

يتضح من الجدول السابق، أن معظم المشاركين من أفراد العينة تبلغ أعمارهم ما بين (٤١-٥٠) سنة، وتمتلك خبرات مناسبة في مجال الواقع العملي، وتتنوع مؤهلاتها العلمية، وتشتمل على فئات متعددة من الأطراف ذات الارتباط بأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية، وبالتالي يمكن الإعتماد على إجابات مفردات عينة البحث، في تحليل نتائج الدراسة، وإختبار فروض البحث.

٣/١/٣ أدوات الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة الميدانية بغرض الإجابة عن تساؤلات الدراسة والمتعلقة، بأهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، وتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. فقد تم تصميم قائمة إستقصاء تحتوى على عدد من الأسئلة التي تعكس الإجابة عليها، الإجابة

لفروض الدراسة، وقد روعى العديد من الإعتبارات عند تصميم القائمة ، أن تكون الأسئلة سهلة وواضحة ويراعى فيها التسلسل المنطقي، والى أى مدى تتحقق فروض وأهداف الدراسة فى ضوء التحليل الاحصائى للنتائج. تحتوى قائمة الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة مقسمة الى مجموعتين: **المجموعة الأولى**: الأسئلة من السؤال الأول إلى السؤال الرابع ، وتختص بالمعلومات العامة لمفردات العينة من حيث؛ العمر، المنصب الوظيفى، المستوى التعليمى، والخبرة العملية بالسنوات. **المجموعة الثانية**: وتعكس العبارات المرتبطة بالفروض الاحصائية وتضم (٤١ متغير) خضعت كلها للإختبار الاحصائى. كما تم الإعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة بهدف الرد على أى إستفسارات تتعلق بقائمة الإستقصاء. ولقد تم مطالبة أطراف العينة المستجوبين بإبداء آرائهم و تقديراتهم لكل عنصر و مدى تأثيره على الآليات المقترحة لتطوير دور المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. ولقد تم صياغة إختبارات الإجابة عنها باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس و كانت الاختيارات الخمس وأوزانها كما يلي: موافق تماماً (٥)، موافق بدرجة كبيرة (٤)، موافق (٣) ، غير موافق الى حد ما (٢)، غير موافق بالمرّة (١) ، فيما عدا عبارات الفرض الأول فكانت الإجابة عليها عن طريق المقياس الثنائى.

٤/١/٣ متغيرات الدراسة:

وتتمثل فى:

- ١- أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، تغطيها الأسئلة من ٥- ١٥ بقائمة الإستقصاء (١١ سؤال).
- ٢- المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، تغطيها الأسئلة من ١٦- ٢٠ بقائمة الإستقصاء (٥ أسئلة).
- ٣- أهمية تطوير دور المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التى تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، تغطيها الأسئلة من ٢١- ٤٥ بقائمة الإستقصاء (٢٥ سؤال).

٥ /١/٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد مراجعة وتصنيف قوائم الإستقصاء المستلمة للتأكد من إكتمالها وصلاحياتها، فقد تم إدخال إجاباتها على الحاسب الآلى بعد ترميز المتغيرات

والبيانات باستخدام برنامج SPSS (Version 11) ، وتم استخدام الأساليب الآتية:

١- استخدام بعض المقاييس الإحصائية الوصفية: لتحديد خصائص وإتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة، من خلال حساب المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف.

٢- مقياس الاعتمادية أو المصدقية Reliability: ويوضح مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس معامل الثبات Cronbach's Alpha .Kite, Lauders, and Redo (2008)

٣- إختبار T-Test: أحد الإختبارات المعلمية Parametric ، لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتي الدراسة حول إجابات بعض الأسئلة.

٤- إختبار Mann-Whitney: للتحقق من مدى التوافق بين آراء عيني الدراسة، وهو أحد الإختبارات اللامعلمية Non Parametric، ويستخدم للمقارنة بين عينتين مستقلتين، ولا يتطلب أن تكون العينات متساوية العدد، كما يمكن استخدامه مهما كان عدد أفراد العينة. أى الاعتماد فى تحليل النتائج على مزيج من أحد الإختبارات المعلمية، والإختبارات اللامعلمية، مما يعطى إمكانية أكبر للاعتماد على النتائج المستخرجة. (قنديل، ٢٠١٣)

٥- قياس طبيعة علاقة الارتباط بين المتغيرات: للتعرف على طبيعة وإتجاه علاقة الارتباط بين المتغيرات .

٢/٣ تحليل النتائج وإختبار فروض البحث:

١/٢/٣ إختبار الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات الدراسة:

فى سبيل إختبار ثبات الإتساق الداخلى "Internal Consistency" فى أبعاد القياس المستخدم فى جمع البيانات، تم حساب معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha لكل مجموعة من الأسئلة المستخدمة فى الدراسة ، وتتراوح قيمة المعامل بين (٠) و (١)، وكلما إقتربت من الواحد دلت على وجود

ثبات عال، وكلما إقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات. ويوضح الجدول رقم (٣) معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (٣)

معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

م	متغيرات الدراسة	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الذاتي
١	أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح.	٠.٧٩٩	٠.٨٩
٢	توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.	٠.٨٣٦	٠.٩٢
٣	أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.	٠.٧٧٥	٠.٨٧

يتضح من الجدول السابق، أن قائمة الاستقصاء تتمتع بمعاملات ثبات عالية حيث تجاوز معامل الثبات لكل متغير من متغيرات الدراسة الحد الأدنى وهي (٠.٦٩) مما يدل على ثبات العبارات المكونة لكل متغير من هذه المتغيرات، وبالتالي يمكن الإعتماد على نتائج هذه الدراسة وتعميمها على المجتمع. بالإضافة إلى إمكانية حساب معامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات الدراسة، ويقاس الصدق الذاتي بحساب الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وبحساب معامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات الدراسة تم التوصل إلى أنه أكبر من (٠.٦٩)، مما يدل على صدق العبارات المكونة لكل متغير من المتغيرات.

٢/٢/٣ إختبار تأييد أو رفض فروض الدراسة:

أولاً: إختبار تأييد أو رفض الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على : يلقي إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة قبولاً من الأطراف المهتمة في البيئة المصرية" (١١ متغير)، وتعتمد الدراسة في إختبار

تأييد أو رفض الفرض الأول على الإحصاء الوصفي، من خلال حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لهذه العبارات. ويلخص الجدول رقم (٤) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين في الإستقصاء في المتغيرات الاحدى عشر التي إقترحتها الدراسة والتي جاءت في الجزء الثانى من قائمة الإستقصاء.

جدول رقم (٤)

المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الأول

معامل الاختلاف %	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	العبارة
١٦.٢	٠.٦٩١	٤.٢١٩	تساعد تقارير الأعمال المتكاملة فى زيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال.
١٤.٦	٠.٥٩٢	٤.١٥٣	تقوم تقارير الأعمال المتكاملة على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركة في إطار تقرير واحد.
١٥.٢	٠.٦٨١	٤.١١٩	الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة يعتبر ضرورى ومنطقى نتيجة القصور فى نموذج التقرير المالى الحالى، وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة فى النواحى المالية وغير المالية، سواء فيما يتعلق بالأداء الماضى أو الأداء المتوقع فى المستقبل.
١٥.٧	٠.٦٧٨	٤.٢١٧	تساعد التقارير المتكاملة فى تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة ، وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه المنشأة.
١٣.٩	٠.٥٩٨	٤.١٢٣	تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة للأداء المالى والأداء المستدام للشركة بما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها فى الأجل القصير ، المتوسط ، والطويل، وتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل .

١٧.٢	٠.٧٦٨	٤.٢٠٨	تساعد التقارير المتكاملة في تحسين قرارات الإستثمار وتخفيض رأس المال من خلال الربط المباشر بين الأداء وإستراتيجية المنشأة.
١٥.٧	٠.٥٩٨	٤.٤٤٧	أدى القصور في نموذج التقرير المالى الحالى وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة فى النواحي المالية وغير المالية، سواء فيما يتعلق بالأداء الماضى أو الأداء المتوقع فى المستقبل إلى الحاجة لتقارير الاعمال المتكاملة.
١٤.٢	٠.٦٧٨	٤.٢٨٤	توفر تقارير الأعمال المتكاملة إحتياجات جميع فئات أصحاب المصالح فى المنشأة بدلاً من التركيز على المنظور الضيق لنظرية الوكالة.
١٧.٢	٠.٧٦٨	٤.٢٠٨	تقرير الأعمال المتكامل وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالى والاستدامى والحكومى والاستراتيجى للشركة .

ومن خلال تحليل الجدول تبين؛ أن الاتجاه العام للمستقصى منهم تجاه هذه العبارات يتجه إلى الموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابى المرجح الإجمالى (٤.٢٣)، وهذا يدل على أن إعداد ومراجعة تقارير الاعمال المتكاملة يلقى قبولاً من الأطراف المهتمة فى البيئة المصرية، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما يلاحظ أن الانحراف المعيارى لهذه المتغيرات أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت فى إستجابات العينة لهذه العبارات. وبناءً على نتائج التحليل الوصفى، يتم قبول الفرض العدمى الأول: " يلقى إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة قبولاً من الأطراف المهتمة فى البيئة المصرية".

ثانياً: إختبار تأييد أو رفض الفرض الثانى:

ينص الفرض الثانى على: " لا يوجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة" (٥ متغيرات)، وتعتمد الدراسة فى إختبار تأييد أو رفض الفرض الثانى على نتائج إختبار T-Test وقيمة P-value، وإختبار Mann-Whitney وقيمة P-value. ويلخص الجدول رقم (٥) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين فى الإستقصاء وعددهم (٨٥) فرداً (٣٥ مراجع داخلى، ٥٠ مراقب حسابات) فى المتغيرات الخمسة التى إقترحتها الدراسة والتى جاءت فى الجزء الثانى من قائمة الإستقصاء.

جدول رقم (٥)

نتائج إختبار الفرض الثانى

إختبار Mann-Whitney			إختبار T-Test			العينة
المعنوية P	قيمة Z	متوسط الرتب	المعنوية P	قيمة T	المتوسط	
٠.٨٣٦	٠.١٩٣	١٥٣	٠.٥٨١	٠.٥٤١	٤.١٣	المراجعين الداخليين
		١٥١			٤.٠٧	مراقبى الحسابات

يتضح من الجدول السابق، أن نتائج إختبار T-Test تبين قيمة متوسط إجابات مفردات عينة البحث (المراجعين الداخليين، ومراقبى الحسابات) هى على التوالى (٤.١٣ ، ٤.٠٧) وأن قيمة إحصاء T هى (٠.٥٤١) بمستوى معنوية قدره (٠.٥٨١) ، وبمقارنة هذه القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية بقيمة (ألفا = ٥ %) ، يتبين أن هذه النتائج غير معنوية. كما يتضح من الجدول السابق أن نتائج إختبار-U Test تبين أن قيمة متوسط الرتب لإجابات مفردات عينة البحث هى على التوالى (١٥١، ١٥٣) ، وأن قيمة الاحصاء Z تساوى (٠.١٩٣) بمستوى معنوية قدره (٠.٨٣٦) ، وبمقارنة هذه القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية بقيمة (ألفا = ٥ %) ، يتضح أن هذه النتائج غير معنوية أيضا وهو ما يتفق مع نتائج إختبار T-Test. وتؤيد النتائج السابقة قبول الفرض العدمى الثانى من فروض البحث وأنه لا توجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. وهذا يتفق مع التحليل النظرى، فهناك العديد من التحديات التى تواجه إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، كما تواجه المراجع الداخلى بعض التحديات عند القيام بمراجعتها، ويرجع ذلك إلى حداثتها وأهمية توسيع دور المراجع الداخلى.

ثالثاً: إختبار تأييد أو رفض الفرض الثالث:

ينص الفرض الثالث على: " لا توجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة". وتعتمد الدراسة فى إختبار تأييد أو رفض الفرض الثالث على نتائج إختبار T-Test وقيمة P-value، وإختبار Mann-Whitney وقيمة P-value. ويلخص الجدول رقم (٦) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين فى الإستقصاء وعددهم (٨٥) فرداً (٣٥ مراجع داخلى، ٥٠ مراقب حسابات) فى المتغيرات (٢٤) التى إقترحتها الدراسة والتى جاءت فى الجزء الثانى من قائمة الإستقصاء.

جدول رقم (٦)

نتائج إختبار الفرض الثالث

إختبار Mann-Whitney			إختبار T-Test			العينة
المعنوية P	قيمة Z	متوسط الرتب	المعنوية P	قيمة T	المتوسط	
٠.٥٦٧	٠.٥٦٦	٢٢٧	٠.٧٠١	٠.٥٣١	٤.١٩	المراجعين الداخليين
		٢٢١			٤.١٥	مراقبى الحسابات

يتضح من الجدول السابق، أن نتائج اختبار T-Test تبين أن قيمة متوسط إجابات مفردات عينة البحث (المراجعين الداخليين، ومراقبى الحسابات) هى على التوالى (٤.١٥، ٤.١٩) وأن قيمة إحصاء T هى (٠.٥٣١) بمستوى معنوية قدره (٠.٧٠١) ، وبمقارنة هذه القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية بقيمة (ألفا = ٥ %)، يتبين أن هذه النتائج غير معنوية. كما يتضح من الجدول السابق أن نتائج إختبار-U Test تبين أن قيمة متوسط الرتب لإجابات مفردات عينة البحث هى على التوالى (٢٢١، ٢٢٧) ، وأن قيمة الاحصاء Z تساوى (٠.٥٦٦) بمستوى معنوية قدره (٠.٥٦٧) ، وبمقارنة هذه القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية بقيمة (ألفا = ٥ %)،

يتضح أن هذه النتائج غير معنوية أيضاً وهو ما يتفق مع نتائج اختبار T-Test. وتؤيد النتائج السابقة قبول الفرض العدمي الثالث من فروض البحث، وأنه لا توجد فروق معنوية بين آراء مفردات عينة البحث حول أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. وهذا يتفق مع التحليل النظري، ويوضح أهمية تطوير دور المراجعة الداخلية لزيادة القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، بالإضافة إلى أهمية توافر معايير مهنية متعارف عليها ترشد المراجع الداخلي وتدعم الدور الإستشاري للمراجعة الداخلية، مع أهمية مساندته من قبل الإدارة، وتوفير الموارد اللازمة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة مما يعطيه القدرة على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والتقارير عنها بشكل أكثر تفصيلاً.

٤/ ١/٣ قياس علاقة الارتباط بين المتغيرات:

من الأهمية تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الثالث، والتي تنقسم إلى ثلاثة متغيرات تتعلق، بالسّمات الواجب توافرها في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح. وللتعرف على طبيعة وإتجاه علاقة الارتباط بين الثلاث متغيرات، تم الإعتماد على معامل الارتباط Kendall من النوع الثاني (tau-b) وهو أحد مقاييس الإختبارات اللامعلمية ويناسب البيانات الترتيبية. كما يقاس درجة الارتباط بين المتغيرات الثلاث باعتبارها مؤشراً لأهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والتحقق من صحة الفرض الثالث من فروض البحث. ويوضح الجدول رقم (٧) قيمة معاملات الارتباط لمحاوّر أسئلة الفرض الثالث بقائمة الإستقصاء.

الجدول رقم (٧)

قيمة معاملات الارتباط لمحاوّر أسئلة الفرض الثالث بقائمة الاستقصاء

معامل الارتباط	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	١	٠.٩٧٦	٠.٩٧٨
المحور الثاني	٠.٩٧٦	١	٠.٩٧٠
المحور الثالث	٠.٩٧٨	٠.٩٧٠	١

يتضح من الجدول السابق، أن معامل الارتباط هو (+ ٠.٩٨٨) وهذا يوضح أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين كل من السمات الواجب توافرها في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، كما يؤكد صحة الفرض الثالث من فروض البحث.

٢ / ٧ الخلاصة والنتائج والتوصيات:

يستهدف هذا البحث تحليل وإختبار الإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر. ولقد تم البدء بتقديم إطار نظري يتناول عرض وتحليل مفهوم وأهمية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، عرض وتحليل المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عرض وتحليل علاقة تقارير الأعمال المتكاملة بالمراجعة الداخلية، عرض وتحليل أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على تقويم أداء المراجعة الداخلية، وبناء الإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال يلائم التطبيق في مصر في ظل مجموعة من الفروض الإختبارية. وقد خلصت الباحثة من البحث بالنتائج التالية:

* النتائج النظرية:

خلصت الباحثة من الإطار النظري إلى:

أ- أهمية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة للشركة ولأصحاب المصالح، وتلبية إحتياجات مجموعات وقطاعات أكبر من أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

ب - تقوم تقارير الأعمال المتكاملة على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركة بشكل مستقل مثل التقارير المالية، تقرير الحوكمة، وتقرير الأداء البيئي وتقرير المسؤولية الإجتماعية مع الربط بينها في إطار تقرير واحد.

ج- تساعد التقارير المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة ، وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه المنشأة. وزيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالافصاح عن إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال.

د- يرتبط الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة بالمنافع التي تقدمها هذه التقارير لمستخدميها، وترتبط هذه المنافع بالمعلومات التي توصلها هذه التقارير لأصحاب المصلحة في الشركات، بحيث تكون ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات. يشمل محتوى التقرير المتكامل شقين مالي وإستدامة، بالإضافة إلى كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصلحة على تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على القيمة الشاملة في الأجل القصير والمتوسط والطويل.

هـ- على الرغم من توافر الوعي بأهمية ومميزات تقارير الأعمال المتكاملة ، إلا أنها لم تحقق الإنتشار الكافي ويرجع ذلك إلى وجود بعض المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيقها ومنها؛ عدم وجود إرشادات كافية للتطبيق وخاصة فيما يتعلق بطرق إعدادها ومحتوياتها، وإختيار لغة مناسبة وطريقة ملائمة للعرض بحيث تكون مفهومة لجميع أصحاب المصالح، ووضع مقاييس أداء ملائمة للعرض غير المالي مشتقة من إستراتيجية المنشأه وخاصة في مجال الإستدامة. ويطالب أصحاب المصلحة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وإضفاء الصدق على محتواها المعلوماتي.

و- يوفر مدخل تقارير الأعمال المتكاملة فرصاً جديدة للمراجعة الداخلية لزيادة القيمة المضافة للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التأكيدية والإستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة مثل الأداء الإستراتيجي والبيئي والإجتماعي ، بالإضافة إلى دورها الحالي في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

ز- تم الإعتماد في تطوير الإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، بالإستفادة من المساهمات العلمية للدراسات السابقة في هذا المجال، مع تقديم مجموعة من الآليات الإضافية . يركز الإطار المقترح على الآليات الثلاث والتي تتمثل في؛ السمات الواجب توافرها في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والنظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح. يساعد تطبيق الإطار المقترح في إعادة فهم إدارة المراجعة الداخلية لجميع مخاطر النشاط. والسعي نحو تحول العمل المهني للمراجعة الداخلية، بما يحقق للمهنة مستوى متقدم من الأداء، والعديد من المزايا للشركات المساهمة.

* النتائج الميدانية:

لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث والوقوف على أنسب سبل تطبيق الإطار المقترح فى الواقع العملى ، تم إستقصاء آراء مجموعة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، ومراقبى حسابات الشركات المساهمة فى مصر ، والذين يمثلون مجتمع الدراسة، كما تم الإعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة بهدف الرد على أى إستفسارات تتعلق بقائمة الاستقصاء. وقد أيدت نتائج الدراسة الميدانية نتائج التحليل النظرى، و تم التوصل من خلال الدراسة الميدانية الى:
أ- أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والتي تلقى قبولاً من الأطراف المهتمة فى البيئة المصرية.

ب - أيدت نتائج الدراسة الميدانية نتائج التحليل النظرى حيث أثبتت إتفاق مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

ج- أيدت نتائج الدراسة الميدانية نتائج التحليل النظرى حيث أثبتت إتفاق مفردات عينة البحث حول أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التى تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. وأهمية توافر مجموعة من السمات فى المراجع الداخلى لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والنظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، و أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح. ضرورة إقتناع وإتفاق كل من المراجعين الداخليين والمستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية على أهمية مدخل القيمة المضافة سواء للمنشأة أو لنجاح كل منهم فى أداء مهامه، وأهمية توظيف الأساليب التقنية والمهنية الحديثة لتخفيض وترشيد تكاليف إدارة المراجعة الداخلية من خلال التخلص من المهام التى لا تضيف قيمة.

وفى ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بالآتى:

- ضرورة التوسع فى عقد المؤتمرات والندوات عن أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

- ضرورة قيام الجهات المهنية باصدار معيار محاسبة خاص باعداد تقارير الأعمال المتكاملة مع الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية.

- ضرورة الرقى بأداء الوحدات الإقتصادية من خلال الدور الحديث للمراجعة الداخلية المتمثل فى إضافة قيمة للوحدة الإقتصادية وتحسين الأداء بها والمساهمة فى عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر.
- ضرورة تطوير المناهج والأدوات التعليمية ونشر الوعى بين طلاب البكالوريوس والدراسات العليا بأهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- **مقترحات لأبحاث مستقبلية:**
- على الرغم من أن الدراسة الحالية قد حققت أهدافها، الا أنها يمكن أن تكون موضع إنطلاق لبحوث مستقبلية تغطى مجالات أخرى. كما تشكل أرضية مهمة لإجراء مزيد من الدراسات المستقبلية فى بلدان عربية أخرى. مثل:
- ضوابط تطوير المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى القطاع الحكومى نظراً لاختلاف أبعاد وزوايا التقييم.
- إختبار أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح.
- بالإضافة إلى إجراء المزيد من البحوث فى مجال المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية بغرض التعمق بشكل أكبر فى هذا المجال.

مراجع البحث

المراجع العربية:

- البلداوى، شاكر، وكريمة على كاظم الجوهر، ٢٠٠٦، " معايير المراجعة الداخلية فى تعزيز مفهوم الجودة الشاملة للمنظمات الإقتصادية"، المؤتمر العلمى الثانى لكلية الإقتصاد والعلوم الادارية لجامعة العلوم التطبيقية الخاصة، تحت شعار " الجودة الشاملة فى ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات"، الفترة من ٢٦-٢٧ / ٤/ ٢٠٠٦، عمان، الأردن.
- الجندى، نهال أحمد، ٢٠٠٨، " تفعيل دزر المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث، يوليو، ص ٢٥٧-٢٩٠ .
- الخولى، هالة، ٢٠٠٠، " دراسة تحليلية إنتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد الإتجاهات الحديثة فى مجال قياس وتقييم الأداء فى منشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥٦، ص ٩٩-١٣٩ .
- الدويرى، صفوت مصطفى إبراهيم، ٢٠٠٦، " تفعيل دور المراجعة الداخلية فى حوكمة الشركات المساهمة فى ضوء معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثانى، المجلد الأول.
- الديب، ١٩٩٨، " المراجعة البيئية ودور المراجع المالى فيها"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ملحق العدد الثانى.
- السبتي، سعد صالح، ٢٠١١، " المراجعة الداخلية". <http://www.unep.org.pdf/uyb> .
- السقا، السيد أحمد، ١٩٩٧، " المراجعة الداخلية من الناحية المالية والتشغيلية"، جمعية المحاسبة السعودية.
-، ١٩٩٨، " مراجعة الأداء البيئي : إطار مقترح"، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ١ - ٤١ .
- الشرفاء، أمجد، حازم، المعاينة، وأحمد كلبونه، ٢٠١٢، " التأهيل العلمى والعملى للمراجعين الداخليين فى ظل أنظمة المحاسبة الالكترونية- دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف فى المملكة العربية السعودية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد التاسع، يناير، ص ٢١-٦٩ .
- العبادى، مصطفى راشد، ٢٠٠٧، " دور المراجع الداخلى فى إضافة القيمة وتفعيل حوكمة الشركات- دراسة إختبارية على شركات المساهمة المصرية والسعودية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الأول، ص ١٠٥ - ١٥٥ .
- العويسي، ماجد عبد الفتاح أحمد، ٢٠٠٢، " دور المراجعة الداخلية فى مراقبة وتحسين الأداء فى منشآت القطاع الخاص، رسالة ماجستير غير منشورة، اليمن.
- الغبارى، أيمن فتحى، ١٩٩٧، " إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة فى ظل الإتجاه المتنامى لدعم قضايا التنمية المستدامة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ص ١٥١-١٨٩ .

-، ١٩٩٨، " دور المراجعة الداخلية فى زيادة فعالية المراجعة البيئية"،
المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، إبريل، ص
٢٥٥-٢٠٥.

-، ٢٠٠٢، " أهمية الإفصاح البيئى فى إضفاء الشرعية على الأنشطة
الرئيسية للشركات"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد
الرابع، أكتوبر، ص ٦٥٩-٦٩١ .

- الكتاب السنوى لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة لعام ٢٠١٣ .
from <http://www.unep.org/pdf/uyb>

- الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠، " نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط
مضيف للقيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد
الرابع.

- الملتقى الثامن لهيئة المحاسبة والمراجعة بدول مجلس التعاون الخليجي، ٢٠١٤، " تقارير
الأعمال المتكاملة"، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٥ محرم ١٤٣٥ هـ .

- النجار، دعاء محمد حامد، ٢٠١٣، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية على
أساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية"، رسالة دكتوراه
غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

- جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين، ٢٠١٤، " أهمية ممارسات إعداد تقارير الأعمال
المتكاملة"، ندوة جمعية المحاسبين القانونيين، دبي، ١٦/٣/٢٠١٤ .

- خليل، عبد اللطيف محمد، ٢٠٠٣، " نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية
فى ضوء توجهاتها المعاصرة- بالتطبيق على البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، كلية
التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، الجزء الثانى، ص ٤١٠ .

-، ٢٠١٢، " تطوير دور المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة للحد من
آثار المخاطر والأزمات المالية على منظمات الأعمال المصرية فى ضوء حوكمة الشركات -
دراسة نظرية ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد
الأول، المجا د الأول، ص ١-٥٢ .

- شحاته، شحاته السيد، ٢٠١٣، " آليات تضيق فجوة التوقعات فى مجال المراجعة الداخلية فى
الشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة إنتقادية وميدانية"، المجلة العلمية، التجارة
والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثانى، العدد الأول، ص ٦٢٩-٦٨٨ .

-، ٢٠١٤، " المراجعة المتكاملة- مدخل المراجع العربى للقرن الحادى و
العشرين"، دار التعليم الجامعى - الاسكندرية.

- عبد الرحمن، أميرة مهدى حسنين، ٢٠٠٦، " تطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف
للقيمة للأطراف المستفيدة فى ظل الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية- دراسة ميدانية"، رسالة
ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس.

- عبد العزيز ، هانى رشدى شاكر ، ٢٠١١ ، " الإعتبارات المقترحة للعمل الميدانى لمراجعة مخاطر الأمور البيئية وأثرها على جودة التقارير المالية لمنظمات الأعمال" ، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثانى عشر، العدد الثانى، يوليو، ديسمبر ، ص ١٨٧-٢١٢ .

- عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح محمد، ٢٠٠٢ ، " منهج مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ديسمبر .

- على، عبد الوهاب نصر، ٢٠١٢ ، " مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " ، مجلة الفكر المحاسبى ، أكت - ٣٦٥-٣٢٥ .

- غالى ، أشرف أحمد محمد ، ٢٠١٣ ، " الإنعكاسات الحوكمية لدور المراجعة الداخلية كاستراتيجية لتعزيز أداء إدارة المخاطر بالمنشآت الصناعية - إطار مقترح" ، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، بعنوان " تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري" ، كلية التجارة جامعة بنى سويف بالتعاون مع إتحاد الجامعات العربية، ٧- ٨ إبريل ٢٠١٣ ، كلية التجارة- جامعة بنى سويف.

- قنديل، عبد الفاح محمد أحمد، ٢٠١٣ ، " التحليل متعدد المتغيرات - النظرية والتطبيق" ، كلية التجارة، جامعة بنها.

- لبيب ، خالد محمد عبد المنعم، ٢٠٠٦ ، " القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية فى ظل إطار حوكمة الشركات- بالتطبيق على قطاع الاعمال المصرى" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الثالث والأربعين، مارس، ص ٦٠ .

- مبارك ، الرفاعي إبراهيم ، ٢٠١٢ ، " دور المراجعة الداخلية فى تفعيل حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، المجلد التاسع والأربعون ، العدد الأول ، يناير، ص ١٣٣ - ١٦٦ .

- مبارك، ذكى محمد، ٢٠٠٥ ، " دور المراجعة الداخلية فى تحسين الأداء بالوحدات الإقتصادية- دراسة تطبيقية على المؤسسة اليمينة للاتصالات" ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٨٥ .

- مسعود ، سناء ماهر محمدي، ٢٠١٣ ، " إطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الإقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر بالبنوك التجارية" ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة بنها.

- يس، عمرو، ٢٠١٠ ، " الدعم المتبادل بين لجنة المراجعة ونشاط المراجعة الداخلية" ، بحث مقدم للمؤتمر العلمى الرابع بعنوان : " مهنة المحاسبة والمراجعة والأزمة المالية والمتغيرات العالمية والمحلية"- الظلال والرؤى" ، نقابة التجاريين، القاهرة، ص ١-١٧ .

المراجع الأجنبية:

- Abeysekera , Indra, 2013, "A Template for Integrated Reporting " , **Journal of intellectual Capital** , vol .14, No .2 , pp.227-245. from <http://www.emeraldinsight.com>
- ACCA,2010," The Value Creation Model for Business:2010& beyond " . from <http://www.accaglobal.com>
- Arnold . M ; Alexandria B. and R. Frank ,2012, ,"Integrating Sustainability Reports into Financial Statements : An Experimental Study" , **Journal of public Administration and Governance** , vol .3,No.3, from <http://www.dvfa.com>
- Bagshaw,Kathrine , 2002 ,"The Role of Internal Audit in Risk Management " , **Internal Auditor**, (March) ,pp.1-22.
- Baker , N.,2007 ,"Tomorrow Is Internal Auditor ",**The internal Auditor**, (Dec) ,pp.44-51
- BRLF, 2011, " The perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for integrated Reporting " , **Discussion paper**, (April), pp.1-20.

- Brown, Paul R.,2002," Independent Auditor Judgement in The Evaluation of Internal Audit Function", **Journal of Accounting Research**, Vol.21, No.2.

- Campbell, Mary , Gary W.Adams, David R.C Campbell and Michael P. Rose , 2006 ," Internal Audit can Deliver More Value " , **Financial Executive**, Jan., Feb., vol,22, No.1 , pp. 44-47.
- Cashell , J. D. and George , R. A., 2010, " An Examination of Internal Auditor's Emphasis on Value-Added Services " , **Internal Auditing**, Vol.17, Iss.5, Sep./ Oct.,pp.25-45.
- Deloitte ,2011a " , The Role of Internal Audit in Integrated Reporting " , A blend of <http://www.Deloitte.com> The Right Ingredients. from
- , 2011b," integrated Reporting: Is Your Message Lost in Regulation?". from <http://www.Deloitte.com>.
- , 2011c, " Integrated Reporting: A Better View ? " , pp.1-11. from <http://www.Deloitte.com>
- , 2012," Integrated Reporting : The New BIG Picture" , Issue10, pp.125-137. **Deloitte Review** .

- Dixon .G. and S. Singer, 2011, "Unlocking the Strategic Value of Internal Audit : Three Steps transformation " , **Internal Auditing** (May, Jun), 26, 3, pp .9 – 18 .

- Devaum, Kite,Timothy, J. Louwers, and Rabin R. Radthe,2006, "Environmental Auditing: An Emerging Opportunity", **Internal Auditing** , Winter.

- Douglas ,M.B.,A ,M .Wikins, and D.R. Hermanson,2012," Corporate Governance : preparing for the Expanding Role of the Internal Audit Function",

Internal Auditing (May / April), 27 ,2, pp. 13 -18.

- Eccles, G. ,2011, " Achieving Sustainability Through " Integrated Reporting " ,
Stanford Social Innovation Review, Summer 2011,pp.56-61.

- Eccles , G. and M.P., Krzus , 2010, " One Report : Integrated Reporting for Sustainable Strategy", **New York** ; John Wiley & Sons.

- Eccles , G. and Daniela Saltzman , 011," The Landscape of Integrated Reporting : Reflections and Next Steps ". from [http:// www.hbs.edu](http://www.hbs.edu).

- Eccles , G , M.P.Krzus and G.Serafeim, 2012," Market Interest in Nonfinancial Information ", **Harvard Business School** , Working paper. from <http://www.hbs.edu>.

- Flesher, D.L. and S. Z. Jeffery , 2000, " Management Accountants Express Desire for Change in The Function of Internal Auditing ", **Management Auditing Journal**,vol.15,ISS.7,PP.331-336.

- Frigo, M and R. Anderson , 2009, " A Strategic Framework for Governance , Risk and Compliance ", **Strategic Finance**", Feb., pp.20-22.

- Grant , Ledgerwood , Elizabeth Street and Rik , 2005 , " The Environmental Audit Business Strategy , A total Quality Approach " , Pitman ,U.K.

- Gray , R., Babington , J. and Walters , 1993, " Accounting for The Environmental " , **The Chartered Association of Certified Accountants**, London,PP. 12-22. from <http://www.emeraldinsight.com>

- Guner, M.F , 2008, " Stakeholders "perceptions and Expectations and the Evolving Role of Internal Audit " , **Internal Auditing** , Sep / Oct , Vol.23, No.5, pp.21-33 .

- Harvard Business School , 2010 , " Executive Summaries - A Workshop on Integrated Reporting: frameworks & action plan". from <http://www.hbs.edu>.

- Hespeneide , E.,S. Pundmann and M. Corcoran, 2007, " Risk Intelligence ; Internal Auditing in a world of Risk " , **Internal Auditing** , Jul./Aug. , 22,4,pp,3-10.

- Hoboucha ,F , 2010, " Some Thoughts on Integrated Reporting & Its Possibilities". From [http:// www.hbs.edu](http://www.hbs.edu).

-Hockers, Kai and Lance, Moir, 2004 , " Communicating Corporate Responsibility to Investors - the Changing Role of Investor Relations Function " , **Journal of Business Ethics** , vol.52pp.85-98.

-IFAC , 2011, " Integrating The Business Reporting Supply Chain " from

[http:// www.ifac.org](http://www.ifac.org).

- King Committee on Corporate Governance , 2009," King Report on Corporate Governance for South Africa , **Institute of Directors in South Africa** .
- Kite, D., Lauders, and Redo , R, 2008," Environmental Auditing: An Emerging Opportunity ", **Internal Auditing** ,Winter.
- KPMG International, 2011a," Confronting complexity : How Business Globally Is Talking on the Challenges and Opportunities",pp.1-16. from www.ifac.org [http://](http://www.ifac.org)
-,2011b, " Integrated Reporting, Performance Insight Through Better Business Reporting ", Issue No.1, pp.1-20.
-,2012, " Integrated Reporting, performance Insight Through Better Business Reporting " Issue No.2,pp.1-42.
- Krzus, Michael p., 2011, " Integrated Reporting : If not now , When ?? ", from <http://www.hbs.edu>
- Levine, David M., David F. Stephan and Kathryn, A .Szabat , 2014, " **Statistics in Business** ", Seventh Edition, Pre Media Globl, Inc.
- Monterio , Brad J, 2013 ," corporate Reporting Evolved: Integrated Reporting and The Rle of XBRL ", **XBRL international** ,INC., PP.1-17.
- Owen , Gareth , 2013, " Integrated Reporting : A Review of Developments and Their Implications for The Accounting Curriculum', Accounting Education : **An , International journal** , Vol., 22 No.4
- Pforsich ,H , D . B . k . p . Kramer , and G.R . Just ,2006, "Establishing An Effective Internal Audit Department " , **Strategic Finance** , April ,Vol, 87, No.10,pp .22-29.
- Price Waterhouse Coopers , 2009 a ," Internal Audit in Brief: The Challenge Continues ", May, pp. 1-12 . from <http://www.pwc.com>
- , 2009b, " Internal Audit in Brief, Broading our Horizons " , October, pp. 1-9. from <http://WWW.PWC.COM>
- ,2010 a," Internal Audit in Brief ; Key Issuws for A New Decade ", Fourth Edition , February, pp. 1-11. from <http://www.pwc.com>
- ,2010 b," Internal Audit in Brief; Being Rlevant in The State of the Internal Audit Profession Study ", pp.1-32. from [http://](http://www.pwc.com) <http://www.pwc.com>
- Robert G and Daniela, Saltzman , 2011," Achieving Sustainability Integrayed Through Reporting ", **Stanford Social Innovation Review**, Summer,pp.57-61.
- Roth, J . , 2003 ," How Do Internal Auditors Add Value " , **The Internal Auditor**, Vol.60,ISS.1,Feb.,pp.33-37.

- Sharma R., 1999, "Cresting Value with Internal Audit ", **International Federation of Accountants (IFAC)** PP. 1-12
- Shen , Kevin , 2010, "Shareholder Value Based Auditing ", **The Internal Auditor** , April. vol, 67, No,2, pp. 61- 65
- Sheridan, Brendan , 2012, " Integrated Reporting: Dream or Reality??", **Accountancy Plus** , Issue. 1, March, pp. 29-30.
- Solstice Sustainability Works INC ., 2005," Integrated Reporting : Issues and Implications for Reporters", August,pp.1-16.
From [http:// www.vancity.com](http://www.vancity.com)
- Starbuck, S. and S. Singer , 2010, "Climate Change and Sustainability: Five Highly Charged Risk Areas for internal Audit ", **Internal Auditing**, Jun/Aug, Vol . 25, No. 4, pp. 3-9.
- The Institute of Internal Auditors, 2010 , " Creating The Internal Audit Value Proposition",Oct., **IIA**.

(ملحق البحث)
قائمة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل/

تحية طيبة وبعد،،

نتوجه إليكم بالشكر والاحترام راجين تعاونكم معنا لاستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الاستقصاء المرفق حول موضوع:

تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة - دراسة نظرية و ميدانية.

تعتبر المراجعة الداخلية جزء من خطة الوحدة الاقتصادية الهادفة لإدارة مخاطر النشاط بما يؤدي لتعظيم القيمة المحققة. حيث تسعى إدارة المراجعة الداخلية الى تحديد المشاكل الأكثر إلحاحا وتقييم المخاطر، وتحديد مدى ملاءمة الأساليب المستخدمة لإدارتها، مع تقديم التوصيات اللازمة للتطوير المستمر.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء المرفقة واعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، مع التأكيد على سرية المعلومات، حيث أنها سوف تستخدم لخدمة البحث العلمى فقط، و لن تستخدم نتائجها الا فى أغراض التحليل والدراسة و البحث .

و تفضلوا بقبول فائق إحترامى و تقديرى لحسن تعاونكم معى.

الباحثة

د/ نجوى محمود أحمد أبو جبل

جامعة طنطا - كلية التجارة

قسم المحاسبة

أسئلة قائمة الاستقصاء

أولاً: بيانات عامة:

(١) العمر:

٣١ - ٤٠ سنة

٣٠ -

٥١ سنة فما فوق

٥٠ سنة

(٢) المنصب الوظيفي:

أخرى (انكرها) ----

مراقب حسابات

مراجع داخلي

(٣) المستوى التعليمي:

ماجستير

بكالوريوس

أخرى (انكرها) ----

دكتوراه

(٤) الخبرة العملية بالسنوات:

٥ - ١٠ سنوات

٣ - ٥ سنوات

١٠ سنوات فأكثر

ثانياً : أسئلة الاستقصاء:

س ٥ : فى رأى سيادتكم ما هو أكثر عامل من العوامل التالية والذي يمكن أن يكون له تأثير

على تطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة

تقارير الأعمال المتكاملة:

١- السمات الواجب توافرها فى المراجع الداخلى لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

٢- أهمية النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

٣- أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح.

٤ - أخرى (اذكرها)-----

١- أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبارة	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرة ١
٦	تساعد التقارير المتكاملة في تحسين قرارات الاستثمار وتخفيض رأس المال من خلال الربط المباشر بين الأداء وإستراتيجية المنشأة.					
٧	تقوم تقارير الأعمال المتكاملة على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركة في إطار تقرير واحد.					
٨	الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة يعتبر ضروري ومنطقي نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي، وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية، سواء فيما يتعلق بالأداء الماضي أو الأداء المتوقع في المستقبل.					
٩	تساعد التقارير المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة ، وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه المنشأة.					
١٠	تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة للأداء المالي والأداء المستدام للشركة بما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير ، المتوسط ، والطويل، وتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل .					
١١						

				تساعد تقارير الأعمال المتكاملة فى زيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالافصاح عن إستراتيجية المنشأة ونموذج الاعمال.	١٢
				توفر تقارير الأعمال المتكاملة إحتياجات جميع فئات أصحاب المصالح فى المنشأة بدلاً من التركيز على المنظور الضيق لنظرية الوكالة.	١٣
				توفر تقارير الأعمال المتكاملة معلومات غير مالية مهمة للغاية تخص الأداء الكلى للشركة. تقرير الأعمال المتكامل وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالى والاستدامى والحكوى والاستراتيجى للشركة لخدمة أصحاب المصلحة من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومساعدتهم على إتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.	١٤

تابع: أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبارة	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرة ١
١٥	تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يوصل بصفة مجمعة ومتكاملة وكلية، معلومات بينية وكلية وإجتماعية وحوكمية وإستراتيجية وإستدامية عن الشركة لأصحاب المصلحة فيها.					

٢- توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبارة	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موا فق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرة ١
١٦	عدم وجود إرشادات كافية للتطبيق وخاصة فيما يتعلق بطرق إعدادها ومحتوياتها، واختيار لغة مناسبة وطريقتهم ملائمة للعرض تكون مفهومة لجميع أصحاب المصالح.					
١٧	محتوى تقارير الأعمال المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالى وغالبيتها معلومات غير مالية .					
١٨	عدم توافر الكوادر المهنية والتأهيل اللازم للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وتداخل وتعقد المتغيرات.					
١٩	الحاجة الى إصدار معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائى لكيفية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.					
٢٠	يحتاج تفعيل خدمات التوكيد المهنى فى مصر على تقارير الأعمال المتكاملة خاصه فى شقها غير المالى إلى ضوابط أو مقومات منها؛ إلزام جهات الإشراف والرقابة باعداد ونشر تقارير الأعمال مصحوبة بتقرير توكيد مهنى من المراجع الخارجى.					

٣- أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبارة	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرّة ١
٢١	أ- السمات الواجب توافرها في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة: التهيئة المناسبة لفريق عمل المراجعة الداخلية لفهم وإدراك جميع القضايا الهامة، ودعم فريق المراجعة الداخلية بالتخصصات الفنية الملائمة والضرورية وذات العلاقة المباشرة والمستمرة بعمل المنظمة ومعرفة أوسع من مجرد النواحي المالية والمحاسبية.					
٢٢	القدرة على التفكير التحليلي، القدرة على التنبؤ والتخطيط طويل الأجل، ودعم مساندة الإدارة العليا بالمنشأة لفريق المراجعة المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة .					
٢٣	إعادة التأهيل والتخطيط لنجاح مهنة المراجعة الداخلية في تجاوز التحدي الذي يواجهها، وتوفير الموارد والامكانيات اللازمة لأداء نشاط المراجعة الداخلية وكفاءة إستخدامها .					
٢٤	على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم من خلال برامج التدريب المستمر.					
٢٥	أهمية الحصول على الدعم من الإدارة العليا ومجلس الإدارة لتطبيق التقارير المتكاملة، مع تطوير النظم لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير وخاصة المعلومات غير المالية.					
٢٦	أهمية استجابة المراجعة الداخلية من خلال دورها التأكيدى والاستشارى بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات لتحقيق هدف مشترك وهو إضافة القيمة لأصحاب المصالح في المنشأة.					
٢٧	أهمية التخطيط الدقيق والشامل لعمليات المراجعة والرقابة ومتابعة التنفيذ أولاً بأول.					
٢٨	على مدير المراجعة الداخلية أن يعمل على توفير برامج التطوير المستمر وضمان الجودة لكافة					

				<p>أنشطة المراجعة الداخلية، وأن يتابع باستمرار فاعلية تلك البرامج بما يسمح بتحسين نشاطها وتحسين عمليات المنشأة وبما يتوافق مع المعايير والقواعد الأخلاقية.</p> <p>ب- أهمية النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة: أهمية تحديد الأنشطة المكونة للمراجعة الداخلية</p>	٢٨
--	--	--	--	--	----

تابع: أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبرة	موافق ق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرة ١
٢٩	والتي تبدأ بالتخطيط، التنفيذ الايصال وإعداد التقرير والمتابعة ومناقشة الادارة وإخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي بما يكفل فاعلية الأداء.					
٣٠	أهمية وضع خطة للتحويل إلى الوضع المرغوب فيه مع التركيز على خلق القيمة، وقياس أداء نشاط المراجعة الداخلية والقيمة المحففة للمنشأة.					
٣١	أهمية تغيير استراتيجية المراجعة الداخلية والتحول إلى التركيز على زيادة القيمة المضافة للمنشأة والمساهمة الفعالة في تحقيق استراتيجية وأهداف المنشأة ككل.					
٣٢	أهمية وضع إستراتيجية وخطط للمراجعة الداخلية بما يتمشى مع إستراتيجية المنشأة وأهدافها بما يضمن إضافة قيمة أكبر للمنشأة.					
٣٣	أهمية الاعتماد على متخصصين عند مراجعة مجالاً ما خارج نطاق خبرة المراجع الداخلي. يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق المراجعة توصيله للجهة مستلمة التقرير.					

				تبنى منظور أشمل للمخاطر التى تواجهها المنشأة والتركيز على بعض المجالات مثل قضايا الاستدامة والعوامل المؤثرة على إستمرارية المنشأة.	٣٤
				أهمية ربط المراجعة الداخلية بجدول القيمة للمنشأة من خلال ربط أهداف المراجعة الداخلية بأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تحديد نقاط الضعف وفرص التحسين فى تصميم عمليات المنشأة وعمليات الرقابة وتحقيق الفعالية لها.	٣٥
				عدم الخلط بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والمراجعة المالية التقليدية ، فكليهما ليسا بديلين بل يكمل كل منهما الآخر لخدمة مستخدمى نتائج المراجعة.	٣٦
				أهمية الاستفادة من الجهود المبذولة من الدول المتقدمة فى تنمية الوعى بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة.	٣٧
				التحليل الوظيفى لدعم الوظائف والمهام المضيفة للقيمة واستبعاد او التخلص من المهام غير المضيفة للقيمة بما يكفل فاعلية الاداء من منظور سلسلة القيمة.	٣٨
				يجب أن يتم التخطيط لنشاط المراجعة الداخلية فى ضوء إستراتيجية المنشأة، التأكيد على تحديد مسببات القيمة الأساسية فى المنشأة. ج- تلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح:	٣٩
				التحليل الوظيفى لدعم الوظائف والمهام المضيفة للقيمة واستبعاد او التخلص من المهام غير المضيفة للقيمة بما يكفل فاعلية الاداء من منظور سلسلة القيمة. يجب أن يتم التخطيط لنشاط المراجعة الداخلية فى ضوء إستراتيجية المنشأة، التأكيد على تحديد مسببات القيمة الأساسية فى المنشأة. ج- تلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح:	٤٠

تابع: أهمية تطوير المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

م	العبارة	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق الى حد ما ٢	غير موافق بالمرة ١
٤١	من أهم محور من محاور القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، تحديد الأطراف أصحاب المصالح المختلفة والمرتبطين بالمنشأة، وتحديد احتياجاتهم والاهتمام بتلبيتها وذلك لأن بقاء المنشأة وإستمرارها مرتبط بتلك الاحتياجات وتتعدد الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية.					
٤٢	يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة لمجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، المنشأة، لجان المراجعة، والمساهمين .					
٤٣	تفهم وإمام المراجعين الداخليين بطبيعة نشاط وعمليات المنشأة التي ينتمون إليها.					
٤٤	يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة لمجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، المنشأة، لجان المراجعة، والمساهمين .					
٤٥	يعد تفهم وإمام المراجعين الداخليين بطبيعة نشاط وعمليات المنشأة التي ينتمون إليها، من أهم محاور إضافة القيمة، وينعكس أثره بصورة إيجابية على درجة كفاءة التوصيات . تبنى مدخل الجودة الشاملة سواء في تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية أو في التأكد والتحقق من مستوى تطبيق الجودة الشاملة من جانب ادارة المنشأة في ممارسة أنشطتها وأداء وظائفها المختلفة بما يحقق مزايا تنافسية إضافية للمنشأة.					