



دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

إعداد

د. وليد أحمد محمد علي حجازي

مدرس المحاسبة - كلية تكنولوجيا الإدارة ونظم المعلومات

جامعة بورسعيد

dr_walid79@yahoo.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الخامس والأربعين - العدد الأول يناير 2023

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

ملخص:

هدف البحث إلى دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال ، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بصياغة مجموعة من الفروض لعل أهمها: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال" ، "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال" ، ولإختبار هذه الفروض تم الإستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية تم إستخدامها لخدمة إعداد دراسة ميدانية بهدف تحقيق أغراض البحث ، وقد أسفرت تلك الدراسة عن مجموعة من النتائج كان أهمها: تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تحسين وفهم بيئة عمليات المنظمة ودعم جودة المراجعة الداخلية مما يساهم بشكل كبير في إضفاء الثقة والمصداقية على تقاريرها والإعتماد عليها في تحقيق أهداف المنظمات ، هناك علاقة تأثيرية قوية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال بمعامل إنحدار بمقياس R^2 بمقدار 51.5% وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5% ، وفي النهاية أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات لعل أهمها: ضرورة التوعية بأهمية المراجعة الداخلية المستمرة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية وغير المالية ممثلة في التقارير المتكاملة للأعمال ، وأثر ذلك على الإفصاح في القوائم المالية ودرجة الاعتمادية على البيانات الفورية ، ضرورة تنظيم مهني للمراجعين الداخليين يهتم بالاطلاع على المعايير الدولية للمراجعة وتنقيحها ووضع المعايير المصرية لتتماشى مع البيئة المصرية ، ومن ثم تفعيل دور المراجعة الداخلية في جميع منظمات الأعمال لما لها من دور هام في تحسين الأداء وإضافة قيمة للمنظمة من خلال التأثير على تقارير الأعمال المتكاملة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية المستمرة- جودة المحتوى المعلوماتي - التقارير المتكاملة للأعمال.

مقدمة:

تعتبر المحاسبة المالية نظام للمعلومات يستهدف إنتاج وتوصيل المعلومات لأصحاب المصالح المختلفة في المنشآت، بهدف مساعدتهم في إتخاذ القرارات، وهناك إتفاق على أن هذه المعلومات مالية بطبيعتها، مع مراعاة إستيفاء خصائصها النوعية.

ونظراً للتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال وتزايد الطلب من كافة أصحاب المصالح على المعلومات غير المالية، فإن نظم المعلومات المحاسبية المالية وما تفرزه من تقارير وقوائم مالية أصبحت بوضعها الراهن لا تعبر بصورة كافية عن قيمة المنشأة، كما أنها أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات غير المالية اللازمة لإتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصالح، الأمر الذي يتطلب معه تطوير التقارير التي تصدرها المنشآت لكي تكون قادرة على إنتاج معلومات ذات بعد بيئي وإجتماعي وحوكمي واستراتيجي، جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية التقليدية.

ويمكن الحل طبقاً لما جاء بمجموعة من الإصدارات والكتابات (Deloitte,2016; IFAC,2015; Codesso et al ,2017) في تبني المنشآت خاصة المقيدة في البورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة **Integrated Business Reports**، وتعد هذه التقارير وسيلة لتوصيل المعلومات المالية والغير مالية عن حوكمة المنشآت والمسئولية الإجتماعية والبيئية وكذلك معلومات عن إستراتيجية المنشآت، على أن يتم توفير تلك المعلومات سواء تاريخية أو مستقبلية بشكل واضح وموجز ومنسق وقابل للفهم بما يحقق القابلية للمقارنة.

وفي هذا الصدد ونظراً للتطور الفكري الحادث في مجال المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة فإن الفرصة متاحة للمراجعين الداخليين لإثبات كفاءتهم للمساهمة في تقديم قيمة للمنشأة من خلال التوصية بتبني إطار التقارير المتكاملة للأعمال بهدف إصدار تقرير متكامل عن المنشأة وفي نفس الوقت تقديم توكيد لمحتويات هذا التقرير قبل نشره والإطلاع عليه من قبل أصحاب المصلحة، وفي هذا الشأن ونظراً للتطور التكنولوجي والتحديث اللحظي في نظم المعلومات أصبح لزاماً على المراجع الداخلي أن يلتزم بمدخل المراجعة الداخلية المستمرة وهو بصدد المساهمة في تبني إطار التقارير المالية لما لهذا المدخل من مزايا عديدة من التركيز على المناطق الأكثر خطورة والوفاء بالمتطلبات البيئية والقانونية والتشريعية والتقييم الموضوعي لعمليات المنشأة.

وبناء على ما تقدم يسعى البحث إلى دراسة العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة وجودة التقارير المتكاملة للأعمال.

مشكلة البحث:

تعتبر التقارير المتكاملة للأعمال أحدث تطور في سلسلة من التقارير المقدمة التي حاولت تطوير نظم المحاسبة والتقارير المالية، بحيث توفر تقرير واحد يدمج بالكامل المعلومات المالية وغير المالية للمنشأة.

ومن بين المبررات التي تزيد من أهمية تلك التقارير ما حدث لبعض الشركات العالمية مثل شركة **Nike** البريطانية التي تعمل في مجال البترول وغيرها من الشركات التي واجهت مخاطر بيئية عالية أثرت بشكل ملحوظ على هبوط أسعار أسهم تلك المنشآت، حيث لم تقم تلك المنشآت بالإفصاح عن المخاطر التي تتعرض لها مالياً، علاوة على المخاطر الكارثية المترتبة على تغيير المناخ، (الهواري، 2015؛ Jensen & Berge., 2015؛ Kolk A., 2015) وفي هذا الشأن فقد أبدت كثير من الشركات رغبتها في إعداد تقاريرها طبقاً لما ورد بلجنة التقارير المتكاملة (IIRC) مثل شركة بيبسي، بنك **HSBC** وشركة يونيلفر، وبنك دوتيشه، الصين للضوء والطاقة، وشركة هونداي للصناعات الهندسية والإنشائية، وتعمل اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) على نشر هذا الفكر في جميع أنحاء العالم، حيث يجري حالياً المطالبة بتطبيق تلك التقارير في معظم دول العالم (Nazata, L., 2016).

واستكمالاً لما سبق فإن التقرير المتكامل للأعمال لا يُعد مجرد دمج للتقارير المالية مع تقارير غير مالية، وإنما يجب أن يوفر لأصحاب المصالح، نظره محددة وموضوعية عن المنشآت، ربط وتوصيل المعلومات الهامة المتعلقة بإستراتيجية المنشأة والمخاطر المحيطة بها والفرص المستقبلية المرتقبة حيث يقوم الإطار الخاص بالتقارير المتكاملة على أساس التفكير المتكامل والرؤية الشاملة لأداء المنشأة من جميع الجوانب، بما يهدف توصيل صورة كاملة أكثر دقة وأكثر وضوحاً في كيفية خلق القيمة داخل المنشأة (King, III., 2017).

وفي ذات الشأن فلقد شهدت مهنة المراجعة الداخلية تطورات هائلة في الآونة الأخيرة وخاصة بعد صدور الإطار الجديد للمراجعة الداخلية بواسطة معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2018) والإطار الجديد لإدارة المخاطر (COSO) والذي تضمن توسيع مهام المراجعة الداخلية بإضافة مهم جديد لها من ضمنها تقييم وتحسين فعالية نظم إدارة المخاطر وفي ذات السياق فلقد أوضح (Day & Solms, 2014) أن المراجعة الداخلية المستمرة توفر معلومات متحقق منها بسبب التوكيد المستمر للتقارير المالية، كما أكد (Fiowerday & Divid, 2015) في بحث آخر على أن

المعلومات المستمرة الخالية من التحريفات يتم استخدامها من خلال إدارة الوحدات واصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات هامة لا تتوافر إلا من خلال نظام سليم لإنتاج معلومة صادقة وسليمة، والوسيلة التي تحقق ذلك في التوكيد المستمر على المعلومات ونظام المعلومات هي المراجعة الداخلية المستمرة، كما أوضح (Alles, et al.,2016) أن المراجعة الداخلية المستمرة تؤدي إلى متابعة مستمرة للرقابة الداخلية وتوكيد مستمر على البيانات، كما يتم من خلالها تخفيض الوقت بين حدوث الأحداث الجارية بالمنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية، وهذا بالطبع ما يجعل المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال أكثر دقة وموضوعية في ترشيده واتخاذ القرار عند إتباع وتطبيق المراجع الداخلي لمدخل المراجعة المستمرة.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات التالية:

- 1- ما هو مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية المستمرة ؟
- 2- ما هي متطلبات المراجعة الداخلية المستمرة ؟
- 3- ما هو المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال، وما هي أهميتها لأصحاب المصالح ؟
- 4- إلى أي مدى يؤثر تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة على المحتوى المعلوماتي لجودة التقارير المتكاملة للأعمال ؟

أهمية ودوافع البحث:

تنبع أهمية ودوافع البحث من جانبين الأكاديمي والعملي ويمكن عرض أهمية ودوافع البحث من خلال النقاط التالية:

- 1- ندرة البحوث المتعلقة بموضوع البحث خاصة الميدانية والتجريبية في مصر.
- 2- دعم وظيفة المحاسبة والمراجعة كنظام تفاعلي واندماجه مع متغيرات بيئة الممارسة المحاسبية.
- 3- ترشيده قرارات إدارة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال وانعكاسه على قرارات أصحاب المصالح.
- 4- محاولة مساهمة الباحث في تطوير الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية المستمرة ومدى تأثيرها على المحتوى المعلوماتي لجودة التقارير المتكاملة للأعمال.
- 5- إيجاد دليل تجريبي على صحة العلاقة محل الدراسة.

أهداف البحث:

- 1- دراسة وتحليل مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية المستمرة.
- 2- عرض لأهم متطلبات المراجعة الداخلية المستمرة.
- 3- تحديد المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال و أهميتها لأصحاب المصالح.
- 4- دراسة العلاقة التأثيرية بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والمحتوى المعلوماتي وجودة التقارير المتكاملة للأعمال.

منهج البحث:

يحاول الباحث في هذه الدراسة الاختبار التجريبي للعلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة وجودة التقارير المتكاملة للأعمال، وقد اعتمد الباحث على المنهج الإيجابي (النموذج التفسيري) لتحليل مشكلة البحث وبناء وصياغة فروض البحث واختبارها، من خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بمفهوم وأهمية المراجعة الداخلية المستمرة، ومفهوم وأهمية جودة التقارير المتكاملة للأعمال، كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية من خلال تجميع بيانات البحث وإجراء مقابلات مع الفئات المستقضي منهم، وتحليل تلك المقابلات للتحقق من جدوى دراسة العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة وجودة التقارير المتكاملة للأعمال.

تنظيم البحث:

وفقاً لأهداف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية سوف يتم تقسيم البحث على النحو

التالي:

- أولاً: التأسيس العلمي لمدخل المراجعة الداخلية المستمرة.
 - ثانياً: متطلبات وخطوات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.
 - ثالثاً: المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال من منظور أصحاب المصالح.
 - رابعاً: العلاقة التأثيرية بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والمحتوى المعلوماتي لجودة التقارير المتكاملة للأعمال.
 - خامساً: الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات والتوجهات المستقبلية للبحث.
 - قائمة المراجع.

أولاً: التأصيل العلمي لمدخل المراجعة الداخلية المستمرة.

1- مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية المستمرة:

1/1: مفهوم المراجعة المستمرة:

جاءت المراجعة الداخلية المستمرة كنتيجة مهنية للأثار الحتمية لتطبيق تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، وقد بنيت فكرة المراجعة المستمرة سواء التي يستخدمها المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي على نمط واحد، إلا أن أهدافها وآلية تنفيذها هي التي تختلف، ولقد تعددت التعاريف للمراجعة المستمرة حيث اتفقت دراسة (Haynes & Li, 2016) على أن المراجعة الداخلية المستمرة هي عملية تقع تحت سيطرة ومسئولية الإدارة تتم داخل عمليات ومعاملات الوحدة الاقتصادية بحيث يتم من خلالها تقييم الرقابة بشكل مستمر وثابت.

وفي هذا الشأن أيضاً قامت العديد من الهيئات المهنية والدراسات (Davenport, 2019; Kuhn et al., 2016; Orumwense, 2017) بوضع تعريف شامل للمراجعة المستمرة حيث أعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA ورقة عمل تضمنت مفهوماً للمراجعة المستمرة بأنها طريقة أو مدخل يمكن المراجع من تقديم تأكيدات عن مجال المراجعة من خلال سلسلة من تقارير المراجعة، والتي يتم إصدارها بشكل دوري، في نفس توقيت الحدث ذات العلاقة بمجال المراجعة أو بعد فترة قصيرة من الحدوث.

وفي هذا الإطار أيضاً عرفت دراسة (Singh & Best, 2017) المراجعة المستمرة على أنها أي طريقة يستخدمها المراجع لأداء المراجعة بشكل مستمر تمكنه من تجميع وتقييم أدلة المراجعة لتحديد كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الفورية الأمر الذي يساعد على حماية الأصول والحفاظ على سلامة وتكامل البيانات وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها.

وعرفها (Sweep, 2018) بأنها عملية مراجعة إلكترونية شاملة تمكن المراجع من عمل تأكيد مهني بدرجة ما على معلومات مستمرة بصورة متزامنة مع الإفصاح عن هذه المعلومات أو فور الإفصاح بوقت قصير، هذا وقد تناولت دراسة (أميرهم، 2019) مفهوم المراجعة الداخلية المستمرة بأنها تمثل أحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعليته في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتعمل على إضافة قيمة للمنشأة نظراً لأنها تساعد في تحديد كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الفورية في حماية أصول المنشأة والحفاظ على موضوعية البيانات وتقليل إجراءات المراجعة، الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على جودة وفاعلية المراجعة الداخلية.

ومن خلال المفاهيم السابقة للمراجعة الداخلية المستمرة يتضح أنها أداة في يد الإدارة تساعد على تفعيل المتابعة المستمرة بهدف حماية الأصول، ودقة البيانات، وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وأن المراجعة الداخلية المستمرة هي تطور لمفهوم المراجعة الداخلية التقليدية الذي وضعه معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2012) والذي يقضي بأن المراجعة الداخلية المستمرة نشاط تأكيدي Assurance واستشاري Consulting موضوعي ومستقل يتم بشكل مستمر ومتزامن مع وقوع الأحداث بهدف تحسين أعمال المنشأة وتحقيق أهدافها.

1/2: أهمية المراجعة الداخلية المستمرة في تحقيق القيمة للمنشأة ولأصحاب المصالح:

تشهد الآونة الأخيرة نموا هائلا في متغيرات الممارسة المحاسبية بصفة عامة وممارسة المراجعة بصفة خاصة ، والتي يأتي في مقدمتها ما يعرف بتكنولوجيا المعلومات والتي لها تأثير ملموس وجوهري على ممارسات الأعمال من خلال مستوى عال من تقنية المعلومات، ولأن المراجعة الداخلية المستمرة جاءت استجابة مهنية للأثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، فهي تمثل مدخلا لتطوير المراجعة الداخلية، وتعد نشاط موضوعي مستقل، بسبب عدم خضوع أعمال المراجعة الداخلية لأية قيود تحد بشكل جوهري من نطاق وفاعلية عملية الفحص والتقرير عن النتائج. (Weins et al., 2017) ومن سمات المراجعة الداخلية المستمرة أنها:-

- نشاط تأكيدي استشاري Assurance & Consulting حيث يقدم تأكيدا مستمرا بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية، وكفاءة العمليات التشغيلية ومدى إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح.
- نشاط موضوعي مستقل: بسبب عدم خضوع أعمال المراجعة الداخلية لأية قيود تحد بشكل جوهري من نطاق وفاعلية عملية الفحص والتقرير عن النتائج (Weins et al., 2017).
- تتم بشكل مستمر ومتزامن مع وقوع الحدث، أو بمعنى آخر تتم المراجعة أثناء التشغيل، وذلك لتحديد الاستثناء أو القيام بالإجراءات التصحيحية في نفس وقت اكتشافها.
- تتم بهدف تحسين أعمال الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية المستمرة تضمن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية وتقوم بحماية الأصول وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية.

وعلى المستوى العالمي نجد أن كل وحدة اقتصادية مقيدة بالبورصات العالمية لديها موقع إلكتروني على شبكة الإنترنت وتقوم بنشر تقاريرها ومعلوماتها المالية وغير المالية بشكل فوري، وفي عام 2002 قامت الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار قانون **SOX**، وتتطلب المادة (409) من القانون السابق بضرورة قيام الوحدات الاقتصادية المقيدة بالبورصة الأمريكية بإعداد تقارير مالية فورية عن التغيرات في الظروف المالية، مما يعكس بالإيجاب على الوحدة الاقتصادية بجذب الاستثمارات. (Havelka, 2014)

وعلى المستوى المحلي، أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية في مارس سنة 2012 العديد من القرارات منها، إلزام جميع الوحدات الاقتصادية المقيدة بالبورصة المصرية بإنشاء مواقع إلكترونية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) لنشر بياناتها وقوائمها المالية السنوية والدورية والتقارير الإيضاحية. (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2012) وهذا يتطلب هيكلًا فاعلاً للرقابة الداخلية والتأكد من فاعليته بشكل مستمر.

كما أوضح تقرير **KPMG** الصادر عام 2018 للمراجعة أن القيام بالمتابعة المستمرة يؤدي إلى إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية من خلال القدرة على تحقيق الأهداف وإدارة الخطر بشكل فاعل وتحسين الالتزام بالتشريعات واللوائح. كما تمثل المتابعة المستمرة آداة فاعلة في متابعة هيكل الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى تحسين الرقابة المالية والتشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية، وسرعة التقرير عن أوجه القصور لتدعيم اتخاذ قرارات التصحيح الفورية، وتحسين العمل وزيادة القيمة من منظور أصحاب المصالح. كما تطبق المتابعة المستمرة في الوحدة الاقتصادية للتحقق من مدى كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

ويرى الباحث أن الأداة أو الوسيلة التي تحقق المتابعة المستمرة لكافة أنشطة المنشأة هي المراجعة الداخلية المستمرة. وتكون المتابعة فعالة عندما يكون هيكل الرقابة الداخلية متداخل مع بيئة التشغيل وينتج عنها تقارير منتظمة ومستمرة عن المتابعة وتوثيقها في الوقت المناسب وعلى المستوى الإداري الملائم.

والجدير بالذكر أنه توجد هناك مجموعة من العوامل التي تتطلب ضرورة اتجاه ممارسات المراجعة وتنفيذها صوب استخدام المراجعة المستمرة وهذه العوامل هي: (Masli&Eulerich, 2019)

أ- تزايد اعتماد منظمات الأعمال على نظم المعلومات المعقدة.

ب- تزايد حجم البيانات التي يتم تشغيلها في هذه النظم بدرجة كبيرة.
ت- تزايد الإدراك بمسئولية الإدارة عن دقة و كفاءة نظم الرقابة الداخلية.
ث- أن المراجعة المستمرة للنظم تساعد على تخفيض تكلفة أداء أعمال المراجعة عن طريق (تمكن المراجع الخارجي من إختيار عينة كبيرة من معاملات وبيانات المنشأة بطريقة أسرع وبكفاءة عالية، تخفيض الوقت والتكلفة المستخدمان في اختبارات المراجعة.
كما تساعد المراجعة الداخلية المستمرة في التأكد من أن الرقابة الداخلية للنظام تعطي الثقة المستمرة عن طبيعة معالجة العمليات المالية، وبالتالي تكون البيانات والمعلومات صحيحة ودقيقة وكاملة وآمنة، والتأكد من أن إجراءات المعالجة صحيحة وفعالة أثناء تشغيل النظام، بالإضافة إلى أن النظام ينتج معلومات مالية أو أي معلومات أخرى تتميز بالدقة. (Rutger & Hans , 2016)
كما تتبع أهمية المراجعة المستمرة من حاجة الملاك للرقابة المستمرة على الإدارة، حاجة متخذ القرار لتخفيف خطر المعلومات والاستجابة للأثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات.

1/3: أهداف المراجعة المستمرة:

تسعى المراجعة الداخلية المستمرة الى توفير التفاعل بين الهيكل التنظيمي للمنشأة وكل من الرقابة الداخلية للمنشأة وعملياتها ومسارات التقدم التكنولوجي بالإضافة إلى العنصر البشري داخل المنشأة كما تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تحقيق العديد من الأهداف للمنشآت التي من أهمها (Kwanchanok, 2016)

1/1/3 المساعدة في سرعة وكفاءة التخصيص للموارد مما يساعد على تحديد الأنظمة غير الفاعلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2/1/3 التحسين المستمر للعمليات والالتزام المستمر بالتشريعات ذات الصلة بالمنشأة.

3/1/3 دعم جودة الأداء التشغيلي والمعلوماتي وتحقيق الشفافية داخل المنشأة.

4/1/3 المساهمة في توفير الموارد البشرية ذات الخبرة والمهارة للتعامل بشكل جيد مع عمليات المراجعة الداخلية.

5/1/3 سهولة التعامل مع الأنظمة التكنولوجية المتوفرة داخل المنشأة.

ويرى الباحث ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المستمرة تساعد المراجع الداخلي ف زيادة معرفته بأعمال المنشأة وأنشطتها ومجالاتها ، الأمر الذي يترتب عليه إلمامه الجيد بنوع المستندات الإلكترونية والسجلات والبيانات التي يتعامل معها ، هذا علاوة علي إدراكه لأنشطة الرقابة الداخلية

واستراتيجيات العمل وتحديد التوقعات المستقبلية المرتبطة بصدق وسلامة الأداء المهني والتشغيلي.

ثانياً: متطلبات وخطوات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة:

يمثل استخدام المراجعة الداخلية المستمرة أحد مطالب أصحاب المصلحة خاصة الإدارة، والتي تحتاج إلى معلومات موثوق فيها ، ويمكن الاعتماد عليها بشكل كبير ويتطلب تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة ضرورة وجود مجموعة من العوامل التي تساهم بشكل كبير في تحقيق مهام المراجعة الداخلية المستمرة ، وفي هذا الشأن فقد أشارت دراسة كل من (KPMG, 2018 ; Stippich, 2014) إلى أن وحدة التكامل بين الهيكل التنظيمي للمنشأة وهيكل الرقابة الداخلية وأداء العمليات يعد من أهم العوامل التي تساعد على نجاح المراجعة المستمرة في تحقيق مهامها ، هذا علاوة على توافر الموارد البشرية والفكرية التي تمتلك الخبرات العالية ومهارات التعامل بشكل جيد وموضوعي مع عمليات المراجعة الداخلية داخل المنشأة، هذا بالإضافة إلى توافر تقنيات التكنولوجيا داخل المنشأة بهدف خفض تكاليف العمليات ، ودقة البيانات مما يساعد في إضافة قيمة للمراجعة الداخلية، هذا ويؤكد الباحث على أن وجود رؤية واضحة ومعلنة لتطبيق المراجعة الداخلية المستمرة يعد من أهم متطلبات تطبيقها، كما أن المتابعة الجيدة للأداء تمثل جوهر تطبيق هذا النوع من المراجعة.

وفي ذات السياق فقد أكدت دراسة كل من (أبو جبل ، 2015) على أن هناك مجموعة من الخطوات المصاحبة لتطبيق المراجعة الداخلية المستمرة والتي تكمن في الآتي:-

- 1- تحديد أهداف ومجالات ونطاق المراجعة الداخلية المستمرة.
 - 2- تحديد البيانات المطلوب تنفيذها.
 - 3- تحديد المناطق ذات الأولوية عند بدء التشغيل.
 - 4- تحديد معدل تكرار العمليات.
 - 5- تحديد قواعد المتابعة والمراجعة الداخلية المستمرة.
- وقد أكدت دراسة (Genfuss.,2018) على أنه عند إتباع الخطوات السابقة لا بد من مراعاة البنية الأساسية التنظيمية للمنشأة بهدف تنفيذ العمليات وتوصيل النتائج بشكل فاعل ، حيث يتطلب القيام بعملية المراجعة الداخلية المستمرة توافر مجموعة من الشروط والمتطلبات ومنها:-
- أن تتم عملية المراجعة الداخلية المستمرة آلياً بدرجة كبيرة.

- أن تكون المعلومات التي تتم مراجعتها ناتجة عن استخدام أنظمة تتمتع بدرجة عالية من الأمان.
- وجود إتصال فعال بين جميع الأطراف المستفيدة بما يسمح بالحصول على البيانات بطريقة سريعة وأمنة.

- أن تتمتع المراجعة الداخلية المستمرة بدرجة عالية من الكفاءة في نظم المعلومات والتكنولوجيا.
ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المستمرة تتطلب في مراحل تطبيقها أن يكون هناك مستويات جديدة من التنظيم الفاعل لمتابعة الرقابة الداخلية ، وتنظيم واضح لبيانات المراجعة والإشراف على المنشأة ، هذا علاوة على توفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات مما يؤدي إلى توافر شفافية كبيرة للمديرين والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

ثالثاً: المحتوى المعلومات للتقارير المتكاملة للأعمال من منظور أصحاب المصالح:

3/1 مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

أكدت دراسة (IIRC, 2014) على أن التقرير المتكامل يمثل عملية اتصال من قبل المنشأة بشكل أكثر وضوحاً وتكاملاً حول مدى قدرة المنشأة علي خلق القيمة بمرور الوقت، وتقديم رؤية وافية حول استراتيجية المنشأة ، والحوكمة، والأداء المالي والتشغيلي المتبع داخل المنشأة ، كما أكدت دراسة (Laptes, R., & Sofian, I., 2016) على أن تقارير الأعمال المتكاملة تساهم في توصيل معلومات عن حياة المنشأة ورحلتها تجاه تحقيق أهدافها ورؤيتها، وذلك من خلال معلومات تاريخية عن ادائها الحالي والمتوقع، وفي ذات السياق فقد أكدت دراسة (Nick M & Eric H.,2015) على أن تقرير الأعمال المتكاملة هو التقرير الذي يغطي البعد المالي، وبعد الاستدامة معاً ، وهو التقرير الذي يربط الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية للمنشآت بأدائها المالي والتشغيلي، فهو يربط الماضي بالحاضر والمستقبل، خاصة إذا تضمن إفصاحاً عن الأداء الاستراتيجي للمنشأة وسمعتها، والمخاطر التي تواجهها.

وقد أوضح المجلس الدولي للتقارير المالية في تعريفه لتقارير الأعمال المتكاملة بأنها عبارة عن رسالة مختصرة وواضحة من قبل إدارة المنشأة عن كيفية إدارتها لخلق قيمة سواء كانت هذه القيمة في الأجل القصير أو الأجل الطويل ، وذلك من خلال دمج المعلومات بشقيها المالي وغير المالي عن إستراتيجية المنشأة، والأداء البيئي والإقتصادي والاجتماعي ، وكذلك جانب الحوكمة (Akse, 2015).

أما دراسة (Romy et al.,2020) فقد توصلت إلى أن التقارير المتكاملة يجب أن تربط بين الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية للمنشأة وبين أداءها لأنشطتها في الماضي والحاضر والمستقبل، كما يجب أن تتضمن رؤية طويلة الأجل وأن ترتبط باستراتيجية المنشأة بهدف إدارة وتخفيض المخاطر وتحسين سمعة المنشأة. وقد أشارت الدراسة إلى أنه يمكن النظر إلى التقارير المتكاملة على أنها وسيلة اتصال بين المنشآت وأصحاب رأس المال، وأن ذلك يؤدي إلى تنافس المنشآت فيما بينها لزيادة محتوى وجودة الإفصاحات الواردة في تقاريرها السنوية لجذب التمويل المطلوب بأقل تكلفة ممكنة.

وإستكمالاً لما سبق يرى الباحث ان تقرير الأعمال المتكامل يمكن تعريفه بأنه تقرير شامل وواضح يجمع الابعاد البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستراتيجية والمالية، فهو تقرير يجمع بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة، وذلك بهدف تحقيق القيمة للمنظمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وذلك من خلال مراعاة كافة الظروف الداخلية والخارجية للمنظمة.

3/2 أهمية التقارير المتكاملة للأعمال:

إن تقارير الأعمال المتكاملة ستضمن استدامة الأداء المؤسسي للمنشأة لاحتوائها على معلومات عن المسؤولية الاجتماعية، وأيضاً معلومات عن أداء المنشأة بشكل يعكس العلاقة بين أداء المنشأة وقيمتها في المستقبل، بالإضافة إلى الإستجابة لإحتياجات أصحاب المصالح في توفير معلومات كافية عن موارد المنشأة وإستخداماتها، وكيفية معالجة القضايا البيئية والاجتماعية والمالية التي تؤثر الأداء العام للمنشأة، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Lewis, 2016).

وقد أشارت العديد من الدراسات (Stawinoga&Velte, 2017 ; Romolini et al.,2017; Dumay et al., 2016) إلى ضرورة إعداد تقارير الأعمال المتكاملة والإفصاح عنها، حيث أن التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، يساعد على خلق قيمة مضافة للمنشأة، وذلك من خلال تحسين أدائها المالي، أو تخفيض تكلفة رأس المال أو تخفيض المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة أو تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين.

هذا وقد أكدت دراسة (غنيم، 2017; IFAC, 2017) على أن تقارير الأعمال المتكاملة تساعد على تسليط الضوء بشكل كبير من قبل المحللين الماليين على أهمية عنصر المعلومات غير المالية ، بما يحقق ضمان استدامة الأداء المؤسسي نتيجة الأخذ في الإعتبار مسؤولية المنشأة الاجتماعية ، حيث يعد التقرير عن أداء المنشأة أكثر أهمية من حيث العلاقة بين أداء المنشأة بغرض الإستدامة والقيمة

في الأجل الطويل ، حيث تعمل هذه التقارير على توفير مؤشرات إضافية تساعد على توفير معلومات عن الأزمات والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

أ- إعطاء المستثمرين صورة كاملة عن مدى إهتمام المنشأة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية مما يساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه المنشأة والتعرف على مدى كفاءة العمليات بها.

ب- تحسين الانطباعات السلبية لدى أصحاب المصالح تجاه إدارات المنشآت والنتيجة من ممارسات البعض لمعاملات يشوبها الفساد والرشوة.

ج- تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب إدارتها.

د- توفر تأكيد للإدارة بشأن درجة رضا العاملين ودرجة الاستقرار الوظيفي من ناحية ودى فهم الإدارة لاستراتيجية المنشأة من ناحية أخرى.

3/3 المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال من منظور أصحاب المصالح:

أصدرت لجنة التقارير المتكاملة بجنوب أفريقيا (IIRC, 2014) مجموعة من الإرشادات والخطوات التي تساعد المنشآت عند تحديد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وقد يكون من المناسب عرض هذه الإرشادات والخطوات قبل تحديد المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير، وهذا طبقاً لما جاء بدراسة (غنام، 2017)، ولعل أهم هذه الإرشادات:

3/3/1 : وعى المنظمات بالأثار المترتبة علي إصدار التقارير المتكاملة للأعمال.

3/3/2 : تخطيط عملية التقرير المتكامل للأعمال وتعريف حدوده ونطاقه.

3/3/3 : تحديد المخاطر المادية والفرص التي تؤثر في قدرة المنشأة علي خلق القيمة والمحافظة عليها.

3/3/4 : وجود نظام يعمل على ضمان توافر قنوات وخطوط للحوار واضحة ومعلنة بين المنشأة وأصحاب المصالح.

3/3/5 : بناء أنظمة داخلية لمراقبة دقة الأداء للمنشأة ودقة المعلومات بها.

3/3/6 : وجود عمليات التوكيد المناسبة، ويفضل أن يكون هذا التوكيد من قبل مراقب حسابات خارجي مستقل.

3/3/7 : تجميع التقرير المتكامل، حيث تهتم المنشأة في هذه المرحلة بوضع اللمسات الأخيرة علي تصميم ونشر هذا التقرير.

وفيما يتعلق بشكل التقرير فيجب أن يتضمن اسم المنشأة وفروعها إن وجدت، فترة التقرير، المبادئ التي أعد علي أساسها التقرير، المستندات المؤيدة للتقرير، الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد المهني من جانب مراقب الحسابات المسؤول عن إعداد التقرير، تاريخ نشر التقرير واعتماده (وفيق، 2019).

وفيما يتعلق بمجال التقرير فيجب الإشارة في هذا المجال إلى نموذج الأعمال المطبق الذي يصف كيفية خلق القيمة، الموارد المتاحة للمنشأة، القواعد التنفيذية للحوكمة المعمول بها، المخاطر والقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والإقتصادية، علاقة المنشأة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وصفاً للأهداف الاستراتيجية للمنشأة متضمنة بعد الإستدامة، الأداء الفعلي للمنشأة في ضوء أهدافها الاستراتيجية وتأثيراتها المالية والاجتماعية والبيئية الهامة بما فيها أداء المنشآت في مجال إدارة انبعاث غازات الاحتباس الحراري، قائمة بالأنشطة المتوقعة للمنشأة وأهدافها، الأداء المستقبلي، نظام حوافز المنشأة لموظفيها ومديريها والعوامل التي قد تؤثر علي هذه الحوافز مستقبلاً، وتفسير وتعليق المسؤولين بالمنشأة علي أدائها الفعلي مقارنة بالأهداف المحددة سلفاً (حجازي، 2015).

ويرى الباحث ان التقارير المتكاملة تعتبر ابتكارا في تقارير المنشآت، حيث أنها تتضمن تقريراً فردياً، يقدم في المقام الأول لمقدمي خدمات رأس المال، والذين يهتمهم في المقام الأول التركيز علي قدرة المنظمة علي الاستدامة وخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل. عن طريق رأس المال (المالي، الطبيعي، الفكري، البشري، الاجتماعي والعلاقات).

رابعاً: العلاقة التأثيرية بين تطبيق مدخل المراجعة الداخلية المستمرة والمحتوى المعلوماتي لجودة التقارير المتكاملة للأعمال.

سعت العديد من المؤسسات العامة والخاصة إلى إطلاق مواقعها الإلكترونية على شبكة الإنترنت ، بهدف دعم الفرص الإستثمارية وتحقيق المزايا التنافسية ، حيث تتيح هذه المواقع بيانات كمية ووصفية ، سواء في صورة مهيكلة أو غير مهيكلة ، جعلها مصدراً متجدداً للبيانات والمعلومات بشكل دائم ، كما أصبحت هذه البيانات بشكل عام مصدراً لقوة أي مجتمع قائم على المعرفة ، وأحد الأبعاد الأساسية التي تعتمد عليها المجتمعات والمنشآت في عملية إتخاذ القرار

بشكل خاص وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية بشكل عام (محمود ، 2020)، ولقد أصبحت منشآت الأعمال تتميز بحجم العمليات الكبيرة ، بالإضافة إلى رقمنة تلك العمليات ، الأمر الذي ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جذرية في بيئة منشآت الأعمال وخاصة في نشاط المراجعة الداخلية ، حيث أصبح هناك حتمية لأن يكون هذا النشاط يعمل بشكل دائم ومستمر لمواجهة التغيرات والاحداث المتسارعة والمتجددة داخل المنشآت.

والجدير بالذكر أن نقص أو عدم وجود مستندات ورقية لبعض مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي وإختلاف طرق وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة على هذه النظم وتحولها لأساليب وضوابط رقابية إلكترونية ، بالإضافة إلى تعدد وتعقد وسائل وأدوات الغش والاحتيال الإلكتروني المرتبطة بهذه النظم ، ترتب عليه إرتفاع مخاطر المراجعة الداخلية المصاحبة لهذه النظم ، وعدم قدرة المراجع الداخلي على تحقيق هدف عملية المراجعة الداخلية بإستخدام نفس الأساليب والأدوات التقليدية التي كانت سائدة من قبل (Rezaee et al., 2018) ، كما أصبح لزاماً على المراجعين الداخليين ضرورة تقديم تأكيدات مستمرة على التقارير المالية وخاصة فيما يتعلق بالتقارير المتكاملة للأعمال التي تحتوي على العديد من البيانات والمعلومات فيما يتعلق بمعلومات الحوكمة ومعلومات الإستدامة والمعلومات البيئية.

وفي هذا الشأن فقد أكدت دراسة (Deloitte, 2019) على أن تحديد الدور المرتقب للمراجعة الداخلية ومسئوليتها في ظل تطبيق المنشآت لإطار تقارير الأعمال المتكاملة ، يكمن في 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 الإستدامة ، بالإضافة إلى دورها المتعارف عليه في مجال الرقابة ، والحوكمة ، وإدارة المخاطر والتي تعد جزء أصيل من محتويات التقارير المتكاملة للأعمال.

وفي سياق متصل فقد أكدت دراسة (Balios et al., 2020) على أنه حتى تتمكن المنشأة 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 ، ويرفع من الوعي البيئي لدى كل العاملين بالمنظمة ، ويدعم ويحسن الأداء البيئي بشكل مستمر مما يؤثر على زيادة أرباح تلك المنشآت.

وتتمثل العلاقة الحقيقية بين المراجعة الداخلية المستمرة والتقارير المتكاملة للأعمال في كون استخدام المراجعة الداخلية المستمرة يمثل أحد مطالب أصحاب المصالح ، خاصة الإدارة والتي تحتاج إلى معلومات فورية يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير ، بهدف إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تعمل على تعظيم القيمة الإقتصادية للمنشأة ، والجدير بالذكر أن المراجعة الداخلية المستمرة تلعب دوراً هاماً في دقة الإبلاغ المالي الذي يهدف إلى توصيل المعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة لكافة الأطراف المستفيدة بشكل عادل وموثوق به ، ويسعى نظام الإبلاغ المالي التي توفره المراجعة الداخلية المستمرة إلى تحقيق أهداف مجتمعية على نطاق واسع مثل المسؤولية الإجتماعية والإستراتيجية وهذا يعد بمثابة أحد محتويات التقارير المتكاملة للأعمال وهذا ما أكدت عليه دراسة (Rahman & Bremer,2016, P.94).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن الوقت الحالي يشهد زيادة الطلب على مدخل المراجعة الداخلية المستمرة كمدخل ملائم لمواجهة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات ، وفي نفس الوقت يعمل على تمكين المراجع الداخلي من تقديم تأكيدات مستمرة حول جودة ومصداقية التقارير المالية المتكاملة للأعمال في ظل تكنولوجيا الإقتصاد الرقمي ، علاوة على تحقيق متطلبات وأغراض أصحاب المصالح في الحصول على معلومات موثوق بها وفي التوقيت المناسب لإتخاذ القرار ، حيث أصبح هناك طلب متزايد من جانب أصحاب المصالح حول ضرورة التقرير عن سلامة المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة للأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً. وبناء على ما سبق يمكن للباحث صياغة الفروض التالية:

الفرض الأول: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

الفرض الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

خامساً - الدراسة الميدانية:

ستتناول الدراسة الميدانية إختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال ، وتحقيقاً لهدف الدراسة والترابط والاتساق بين الجزء النظري والجزء الميداني سوف يتم تقسيم الدراسة الميدانية إلى الآتي:

أولاً- منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات تضم: ممثلي الإدارة المالية ، ومسؤولي إدارة المراجعة الداخلية لمجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي تنتمي إلى قطاعات مختلفة ، هذا بالإضافة إلى مسؤولي ومدراء المراجعة لمجموعة من مكاتب المراجعة الخارجية.

وقد تم تحديد حجم العينة بواقع 155 مفردة موزعة على الفئات الثلاث طبقاً لقانون حجم العينة التالي:

$$n = \frac{L(1-L)}{NZ^2} + \frac{L(1-L)d^2}{NZ^2}$$

حيث أن:

N حجم العينة عندما يكون السحب عشوائياً طبقياً.

Z القيمة الجدولية تحت المنحنى الطبيعي، عند معامل الثقة 95%، وتساوي 1.96

D الخطأ المسموح به ويساوي 05 عند معامل ثقة 95%

L نسبة العينة من حجم المجتمع

وبتطبيق القانون السابق توصل الباحث إلى أن حجم عينة الدراسة في الحدود العليا لها = 155 مفردة تقريباً كما يلي:

$$n = \frac{0.5(1-0.5)}{260} + \frac{(0.05)^2}{(1.96)^2} = 155 \text{ مفردة}$$

وقد بلغت عدد الاستثمارات التي لم يتم الرد عليها 9 استمارة، وبالتالي بلغت عدد الاستثمارات المستلمة (146 استمارة) تشكل ما نسبته 94.19% من الإستثمارات الموزعة وهي نسبة مرتفعة، وقد تم إستبعاد (5) إستثمارات لوجود أكثر من إجابة على السؤال الواحد، وكذلك (7) إستمارة لوجود كثير من الأسئلة الهامة غير المجاب عليها، وبالتالي أصبح عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل 134 إستمارة تشكل نسبة 91.78% من الإستثمارات المستلمة ونسبة 86.45% من نسبة الإستثمارات الموزعة وهي نسبة عالية يمكن الاعتماد عليها في التحليل الإحصائي.

2- إعداد قائمة الإستقصاء

قام الباحث بتصميم قائمة الإستقصاء الرئيسية بهدف جمع بيانات عن متغيرات الدراسة وتوزيعها على الفئات المستقصي منهم ، وقد اشتملت محاور قائمة الإستقصاء على الآتي:

المحور الأول: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة. وقد اشتمل على 12 عبارة (من 1 إلى 12).

المحور الثاني: متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة. وقد اشتمل على 9 عبارات (من 13 إلى 21).

المحور الثالث: عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال. وقد اشتمل على 8 عبارات (من 22 إلى 29).

وقد تم إستخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة ولضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها. وإعتمدت الدراسة على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي لكل فقرة، والجدول التالي يوضح مستويات الموافقة استناداً لثلاثة مستويات فقط (منخفض، متوسط، مرتفع) كما يوضح الجدول التالي:

جدول (1): مستويات الموافقة على فقرات ومحاور الدراسة

مرتفع	متوسط	منخفض	مستوى الموافقة
من 3.67 إلى 5	من 2.34 إلى أقل من 3.67	أقل من 2.34	الوسط الحسابي
من 73.4% إلى 100%	من 46.8% إلى أقل من 73.4%	أقل من 46.8%	الوزن النسبي

3- الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة وتبين أن أغلبية المستقصي منهم حاصلون على درجة الماجستير بنسبة 29.1%، كما أن أغلبية المستقصي منهم يمتلكون سنوات خبرة تصل إلى 15 سنة، وأن غالبيتهم مراجعون خارجيون في مكاتب مراجعة مستقلة تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية.

جدول (2) الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	26	19.4
	دبلوم دراسات عليا	36	26.9
	ماجستير	39	29.1
	دكتوراه	33	24.6
الإجمالي		134	% 100
المسمى الوظيفي	مدير مالي	20	15
	مراجع داخلي	99	73.9
	مدير مكتب مراجعة	15	11.1
الإجمالي		134	% 100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	22	16.4
	من 5 - 10 سنوات	37	27.6
	من 11 - 15 سنة	49	36.6
	أكثر من 15 سنة	26	19.4
الإجمالي		134	% 100

وتدل نتائج الجدول السابق عن مدى قدرة المستقصي منهم على فهم واستيعاب موضوع البحث والخلفية العملية لهم والتي تؤهلهم لفهم واستيعاب فقرات الإستقصاء، والإجابة عليها بدقة.

4- صدق أداة الدراسة

يُقصد بصدق أداة الدراسة "هو التأكد من صحة تلك الأداة في قياس ما تدعى أنها تقيسه، والتحقق من صدق المقياس تم الإعتماد على طريقتين مختلفتين وهى: صدق البناء الداخلي، صدق المقارنة الطرفية.

أ) صدق البناء الداخلي:

وهو يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد أداة الدراسة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات إستمارة الإستقصاء، وقد جاءت النتائج طبقاً لمحاور قائمة الإستقصاء كما هو موضح بالجدول التالي أن محتوى محاور الإستقصاء له علاقة إرتباط قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة مرتفع المعنوية، مما يؤكد توافر الصدق البنائي لأقسام إستمارة الإستقصاء.

جدول (3): الصدق البنائي لمحاور الإستبيان المختلفة بطريقة صدق البناء الداخلي

معامل الارتباط	المعنوية	محاور الدراسة
.832	.000	1- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة.
.893	.000	2- متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.
.901	.000	3- عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

ب) الصدق التمييزي (المقارنة الطرفية):

تم ذلك من خلال ترتيب أفراد العينة ترتيباً تنازلياً حسب الدرجة الكلية التي حققها كل منهم في استجابته على كل عنصر من عناصر محاور الاستقصاء الثلاثة من أجل تحديد مدى تجانس البناء الداخلي لنتائج استمارة الاستقصاء، ثم بعد ذلك تم اختيار أعلى 25% من حجم العينة ، وأدنى 25% من الدرجات ، وأخيراً تم إجراء المقارنة بين درجات المجموعتين باستخدام معامل الارتباط لسبيرمان. (Spearman's Rho)

وقد أظهرت النتائج وجود ارتباط ذات دلالة إحصائية عند معنوي دلالة أقل من (0.01) بين منخفضي ومرتفعي الدرجات على عناصر قائمة الاستقصاء، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.873) في حدها الأعلى، و (0.781) في حدها الأدنى مما يدل على صلاحية الإستبيان من الناحية البنائية.

5- ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة أن تعطى نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الإستبيان متقاربة إذا تم تكرار

توزيعها على عينة الدراسة في نفس الظروف، وقد تم التحقق من الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbatch Alpha) بحيث إذا زاد هذا المقياس عن (0.60) أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع.

جدول (4): مقاييس الصدق والثبات لمحاور الدراسة المختلفة وفقاً لاختبار ألفا كرونباخ

الثبات* (%)	الصدق (معامل ألفا)	أرقام العبارات	محاور الدراسة
87.9	.773	1 - 12	1- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة.
89.4	.801	13 - 21	2- متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.
91.5	.839	22 - 29	3- عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال
89.3	.799	1 - 29	إجمالي الفقرات

*الثبات = الجذر التربيعي للصدق (معامل ألفا) $\times 100$

من الجدول السابق يتضح أن قيمة كل من معاملي الصدق والثبات لمحاور الإستبيان المختلفة (0.799)، (89.3%) على الترتيب وهي نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية وإمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

6- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي هذه الحالة يتم استخدام الاختبارات المعلمية

parametric tests في الدراسة، أولاً تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية Nonparametric Tests في الدراسة. ولمعرفة التوزيع الطبيعي نلجأ لإختبار كلموجراف - سميرنوف (Kolmogrov - Smirnov test).

تعتبر البيانات موزعة طبيعياً طبقاً لإختبار كلموجروف - سميرنوف إذا كانت معنوية الإختبار sig أكبر من 0.05، وفي حالة أن معنوية الإختبار sig أقل من 0.05 هذا يدل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (5): نتائج إختبار (Kolmogorov–Smirnov Z) التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

sig	Test Statistic Z	محاور الإستبيان
.069	.887	1- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة.
.121	.921	2- متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.
.062	.873	3- عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

ويوضح الجدول السابق نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يؤكد صلاحية أقسام استمارة الاستبيان لإجراء التحليل الإحصائي عليها. مما سبق يتضح أن بيانات محاور استمارة الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم استخدام الاختبارات المعلمية parametric tests في اختبار فروض الدراسة.

7- الفروض الإحصائية للدراسة الميدانية

الفرض الأول الصفري: H_0 "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

الفرض الأول البديل: H_1 "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

الفرض الثاني الصفري: H_0 "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

الفرض الثاني البديل: H_1 "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال".

8- الإحصاءات الوصفية لمحاو الدراسة

سيتم في هذا الجزء التحليل الوصفي لمحاو الدراسة باستخراج: مقاييس النزعة المركزية – ومقاييس التشتت. والجدول التالي يبين مجموعة الإحصاءات الوصفية لمحاو الدراسة الأربعة كما يلي:

جدول (6): الإحصاءات الوصفية لمحاو الدراسة

التباين	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	محاو الدراسة
.338	.582	4.07	4.15	1- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة.
.732	.855	3.43	4.11	2- متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.
.522	.722	4.11	4.25	3- عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

من الجدول السابق يتضح أن:

- المحور الثالث (عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال) حصل على أعلى وسط حسابي بقيمة (4.25) يليه المحور الأول (أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة) بقيمة (4.15). بينما كانت أقل قيمة للوسط الحسابي بين محاو الدراسة المحور الثاني (متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة) بقيمة (4.11).

- المحور الأول (أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة) حصل على أقل انحراف معياري بقيمة (582). وأقل قيمة تباين (338)، مما يعنى أن آراء المستقسي منهم بالنسبة لهذا المحور قد تشابهه لحد كبير ولم تتباين وتختلف بنفس نسبة اختلاف وتباين آرائهم في المحورين الآخرين. وهذا أمر منطقي لأهمية واهداف المراجعة الداخلية المستمرة للكثير من المنشآت.

وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، بالإضافة إلى صلاحية التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، وكذلك وضع فروض الدراسة سواء الصفرية أو البديلة بالإضافة لاستخراج الإحصاءات الوصفية لمحاو قائمة الاستقصاء.

مما يجعل الباحث على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها كما سيتطرق إليه الباحث في الجزء القادم من الدراسة.

ثانياً - اختبار وتحليل الفروض واستخلاص النتائج

بعد أن تحقق الباحث من الثقة بصحة قائمة الاستقصاء وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة واختبار فرضياتها، فسوف يقوم الباحث في هذا الجزء من الدراسة بمناقشة نوعية البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة البحث من أجل تحديد نوع الاختبارات الإحصائية اللازمة لتحليل فقرات الاستقصاء وإثبات فروض الدراسة، ومن ثم سيتعرض الباحث بعد ذلك لتحليل فقرات محاور قائمة الاستقصاء ومناقشة الفروض من أجل إثباتها أو نفيها باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) من خلال الآتي:

- التحليل الإحصائي الوصفي للمتغيرات المستقلة:

وتم تحليل أهمية وأهداف ومتطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة من خلال مجموعة من العبارات التي تشتملها قائمة الاستقصاء كما بالجدول (7)

جدول (7) أهمية وأهداف ومتطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة

المتوسط	المنوال	الانحراف المعياري	التباين	العبارات	
				N	Valid
المحور الأول المتعلق بالمتغير المستقل الأول: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة.					
4.0642	4.00	.85086	.724	134	X1 ₁ إضفاء الثقة على الإفصاح الإلكتروني عبر شبكات الإنترنت.
4.1835	4.00	.83875	.704	134	X12 توفير أداة للرقابة الفورية المستمرة على أداء المنشأة.
4.2339	4.00	.74075	.549	134	X13 المساهمة في توفير الوقت والجهد والتكلفة.
4.0138	4.00	.92322	.852	134	X14 إمداد كافة الإدارات بالمنشأة بالمعلومات المحاسبية بشكل موثوق منه بكفاءة عالية.
4.1835	4.00	.80511	.648	134	X15 الحفاظ على البيانات والمعلومات بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً.
4.1514	4.00	.80323	.645	134	X16 توفير أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برامج أداء العمل بشكل نموذجي.
4.0275	4.00	.87419	.764	134	X17 المساهمة في دعم جودة مراجعة القوائم المالية.
4.2064	4.00	.80239	.644	134	X18 الحد من المخاطر بشكل يتناسب مع استراتيجيات المنشأة.
4.1422	4.00	.82191	.676	134	X19 توفير معلومات للمراجع الداخلي وقت حدوثها بما يضمن للجهات المستفيدة مراقبة الأعمال وتحديد طرق معالجتها.

4.1101	4.00	.81279	.661	134	X110 تحديد مدى كفاءة وقدرة نظم المحاسبة الفورية وفعاليتها في حماية الأصول وضخ معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.
4.1927	4.00	.84217	.709	134	X111 المساهمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم القيمة الاقتصادية للمنشأة.
4.1743	4.00	.80143	.642	134	X112 إرساء قواعد الرقابة والمساءلة وتوفير المعلومات عن الأهداف المخطط لها.
المحور الثاني المتعلق بالمتغير المستقل الثاني: متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة.					
4.2202	4.00	.74806	.560	134	X21 التأهيل العلمي للمراجع الداخلي في كيفية استخراج ومعالجة وتخزين البيانات.
4.1330	4.00	.83457	.697	134	X22 يجب أن تكون البيانات الخاضعة لأعمال المراجعة الداخلية المستمرة قائمة على نظم مؤتمتة ويمكن الوثوق بها والاعتماد عليها.
4.1239	4.00	.79647	.634	134	X23 دعم دائم من الإدارة العليا لكافة الإدارات بالمنشأة.
4.2706	4.00	.70884	.502	134	X24 توفير بنية أساسية تكنولوجية تمكن المراجع الداخلي من الوصول إلى البيانات وإمكانية إسترجاعها بشكل مستمر.
4.1514	4.00	.76804	.590	134	X25 يجب أن تملك الإدارة الضوابط اللازمة لتقييم منهج المراجعة الداخلية المستمرة.
4.1881	4.00	.85677	.734	134	X26 يجب أن يتميز برنامج المراجعة الداخلية المستمرة بالمرونة الكافية لإجراء أي تدخل أو تعديل فوري على التقارير اللازمة.
4.2110	4.00	.75071	.564	134	X27 تتطلب المراجعة الداخلية المستمرة وجود تقارير مستمرة تؤيد سلامة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها تقارير الأعمال الإلكترونية.
4.0596	4.00	.89604	.803	134	X28 وجود إستراتيجية واضحة داخل المنشأة تجاه مواردها البشرية.
4.1458	4.00	.74981	.548	134	X29 وجود تفاعل بين الهيكل التنظيمي للمنشأة ونظام الرقابة الداخلية وعمليات وأنشطة المنشأة.

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال جدول رقم (7) التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية وأهداف ومتطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة تبين أن متوسط الموافقة على العبارة الرابعة في المتغير المستقل الثاني قد بلغ 4.270 وهو أعلى متوسط ويقع في مدى الموافقة التامة على أهمية متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة في دعم جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال، كما بلغ متوسط العبارة الرابعة في المتغير الأول 4.0138 وهو أقل متوسط ويقع أيضا في مدى الموافقة كما أن المنوال وهو القيمة الأكثر تكراراً لأغلب عبارات هذا المتغير قد بلغ 4.00 الأمر الذي يعني أن المستقصين يوافقون على أهمية وأهداف ومتطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة في دعم جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال.

- المتغير التابع عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال

وتم تحليل عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال من خلال مجموعة من العبارات التي تشتملها قائمة الاستقصاء كما بالجدول (8)

جدول رقم (8) الإحصاء الوصفي لتحسين الأداء الإستراتيجي

Mean	Mode	Std Deviation	Variance	N		العبارات Y
				Valid		
المحور الثالث المتعلق بالمتغير التابع: عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال:						
4.1514	4.00	.79167	.627	134		1- حدود ووصف نطاق تطبيق التقارير، ويشتمل على: الفترة المحاسبية للتقرير، وأهم المعايير والمبادئ التي تم الاعتماد عليها عند إعداده.
4.2064	4.00	.77314	.598	134		2- معلومات عن الشركة، ويتمثل في: نبذه مختصرة عن الشركة ونشاطها، ومدى كفاءة وفعالية الإدارة التنفيذية، ومدى مسؤوليتها عن استخدام الموارد.
4.1606	4.00	.80144	.642	134		3- الفرص والتحديات، والذي يتضمن: تقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تؤثر على أداء الشركة، وكذلك العلاقات مع اصحاب المصالح.
4.2339	4.00	.74694	.558	134		4- استراتيجية الشركة، والذي يتضمن: الأهداف الاستراتيجية، وقضايا الاستدامة،

ومؤشرات الأداء الرئيسية.					
4.0642	4.00	.83446	.696	134	5- الأداء الفعلي للشركة، ويتضمن هذا الجزء: ملخص للأنشطة المنفذة وآثارها المالية والاجتماعية والبيئية.
4.1376	4.00	.84207	.709	134	6- الأنشطة والأهداف المستقبلية: ويشتمل هذا الجزء على: قائمة تتضمن الأنشطة المتوقعة، والأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها مستقبلاً، وذلك بما يتناسب مع تطلعات أصحاب المصالح مع مراعات المسؤولية الاجتماعية.
4.2202	4.00	.77825	.606	134	7- هيكل الأجور، يلقي هذا الجزء نظرة عامة على أجور كبار المسؤولين وكذلك أجور التنفيذيين، ومعرفة العوامل التي قد تؤثر على المكافآت الخاصة بهم مستقبلاً.
4.2241	4.00	.75726	.611	134	8- ملخص تحليلي، ويشتمل هذا الجزء على، ملخص وتعليق موجز لمدى معرفة فريق العمل التنفيذي لطبيعة الأداء الحالي والمتوقع وذلك طبقاً للأهداف الإستراتيجية.

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال جدول (8) التحليل الإحصائي الوصفي لعناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال يتبين أن متوسط الموافقة على العبارة الرابعة قد بلغ 4.2339 أعلى متوسط ويقع في مدى الموافقة التامة على مدى أهمية عناصر جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال ذلك كما بلغ متوسط العبارة الخامسة 4.064 وهو أقل متوسط ويقع أيضاً في مدى الموافقة كما أن المنوال وهو القيمة الأكثر تكراراً لأغلب عبارات هذا المتغير قد بلغ 4.00 الأمر الذي يعني أن المستقصين يوافقون على أهمية وأهداف ومتطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة في دعم جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال.

- اختبار الفروض

ويتم اختبار فروض الدراسة من خلال اختباري الارتباط والانحدار للتعرف على مدى وقوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والتابع ويمكن توضيح ذلك كما بالجدول (9)

جدول (9) مصفوفة الارتباط بين المتغيرات

		X1	X2	Y
X1	Pearson Correlation Sig	1	.224	.718
	(2-tailed)		.001	.004
	N		134	134
X2	Pearson Correlation Sig		1	.259
	(2-tailed)			.007
	N			134
Y	Pearson Correlation Sig			1
	(2-tailed)			
	N			

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

- أظهرت نتائج اختبار الارتباط أن العلاقة بين المتغير المستقل الأول أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة والمتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال قد بلغت 71.8%
 - كما أظهرت نتائج اختبار الارتباط أن العلاقة بين المتغير المستقل الثاني متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة والمتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال قد بلغت 25.9%.
- كما تم إجراء اختبار الانحدار لقياس الأثر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع وكانت النتائج كما بالجدول (10)

جدول (10) نتائج اختبائي الارتباط والانحدار

		Model	Model
		X1	X2
R		.718	.259
R Square		.515	.067
Adjust R Square		.17	.019
Std. Error of the Estimate		.3202	.31988
Change Statistics	R Square Change	.22	.024
	F Change	0.754	5.263
	Sig. F change	.030	.023
Durbin Watson		2.253	2.251

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

- أظهرت نتائج اختبار الانحدار أن المتغير المستقل الأول أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة يؤثر على المتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال بمعامل إنحدار بمقياس R^2 بمقدار 51.5% وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%.
 - كما أظهرت نتائج اختبار الانحدار أن المتغير المستقل الثاني متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة يؤثر على المتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال بمعامل إنحدار بمقياس R^2 بمقدار 6.7% وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%.
- النتائج والتوصيات والتوجهات المستقبلية للبحث:**

أولاً - النتائج:

ارتكازاً على عرض وتحليل المحاور الرئيسية التي تحقق أهداف البحث ومن واقع عرض مؤشرات المراجعة الداخلية المستمرة ومدى إنعكاسها على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال والتي تم تناولها نظرياً وميدانياً يمكن استخلاص النتائج التالية:

- النتائج النظرية:

- 1- أكدت النتائج النظرية على أن وظيفة المراجعة الداخلية تواجه تحديات كثيرة في الفترة الأخيرة مما يلقي على عاتقها مهاماً إضافية وخاصة فيما يتعلق بإرساء متطلبات المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بهدف المساهمة في تحقيق إستدامة المنظمات.
- 2- تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تحسين وفهم بيئة عمليات المنظمة ودعم جودة المراجعة الداخلية مما يساهم بشكل كبير في إضفاء الثقة والمصداقية على تقاريرها والإعتماد عليها في تحقيق أهداف المنظمات.
- 3- تعتبر المراجعة الداخلية المستمرة أحد الأدوات الرئيسية التي يمكن من خلالها متابعة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
- 4- تمثل تقارير الأعمال المتكاملة أداة شاملة تجمع بين الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستراتيجية والمالية وذلك من خلال مراعاة كافة الظروف الداخلية والخارجية للمنظمات.
- 5- هناك ضرورة تلزم المراجعين الداخليين بتقديم تأكيدات مستمرة على التقارير المالية وخاصة فيما يتعلق بالتقارير المتكاملة للأعمال التي تحتوي على العديد من البيانات والمعلومات فيما يتعلق بمعلومات الحوكمة ومعلومات الإستدامة والمعلومات البيئية.

- نتائج الدراسة الميدانية:

1. وجود علاقة إرتباط جوهرية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة والمتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال والتي بلغت نسبتها 71.8% مما يدل على إيجابية ومعنوية هذه العلاقة.
2. وجود علاقة إرتباط جوهرية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة والمتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال والتي قد بلغت نسبتها 25.9% مما يدل على إيجابية ومعنوية هذه العلاقة.
3. هناك علاقة تأثيرية قوية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال بمعامل إنحدار بمقياس R^2 بمقدار 51.5% وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5% .
4. كما أظهرت نتائج الإختبار أن هناك علاقة تأثيرية قوية بين متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال بمعامل إنحدار بمقياس R^2 بمقدار 6.7% وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5% .

ثانياً – التوصيات:

في ضوء نتائج البحث وتمشياً مع التطورات الدولية المعاصرة بشأن دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال، يمكن للباحث تقديم مجموعة من التوصيات أهمها:

- 1- ضرورة التوعية بأهمية المراجعة الداخلية المستمرة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية وغير المالية ممثلة في التقارير المتكاملة للأعمال، وأثر ذلك على الإفصاح في القوائم المالية ودرجة الإعتمادية على البيانات الفورية.
- 2- التأكد من توافر الكفاءة المهنية اللازمة لفريق المراجعة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملية لفريق المراجعة الداخلية بما يمكنها من أداء الدور المنوط بتقييم المخاطر، وتفعيل المراجعة الداخلية المستمرة.
- 3- ضرورة تنظيم مهني للمراجعين الداخليين يهتم بالإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة وتنقيحها ووضع المعايير المصرية لتتماشى مع البيئة المصرية، ومن ثم تفعيل دور المراجعة

- الداخلية في جميع منظمات الأعمال لما لها من دور هام في تحسين الأداء وإضافة قيمة للمنظمة من خلال التأثير على تقارير الأعمال المتكاملة.
- 4- وضع خطة إستراتيجية من قبل إدارة المراجعة الداخلية لتفعيل إستمراريتها بما يدعم المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.
- 5- الإستفادة من نتائج الدراسة الميدانية التي اجراها الباحث من حيث تعظيم إستخدام المراجعة الداخلية المستمرة في تفعيل المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال.
- ثالثاً - التوجهات المستقبلية للبحث:**

- 1- دور المراجعة الداخلية المستمرة في تحسين جودة عملية المراجعة في ظل تقنيات التحول الرقمي.
- 2- محددات فعالية نشاط المراجعة الداخلية المستمرة في بيئة المعلومات الرقمية في الوحدات الحكومية.
- 3- أثر مخاطر الأمن السيبراني على المراجعة الداخلية المستمرة وآلية مواجهته.

قائمة المراجع:

أولاً - المراجع العربية:

1. أبو جبل، نجوى محمود أحمد، (2015)، تأثير إدراك المراجع الداخلي لمتطلبات المراجعة المستمرة والتزامه بها على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية وتجريبية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة طنطا، ع1.
2. حجازى، وحدى حامد، (2015)، "القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين فى الأسهم - دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، يناير 2015، المجلد رقم 52، ص ص 51-53.
3. غنام، غريب جبر جبر، (2017)، "تأثير دور مراقبي الحسابات في تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال على متخذى قرارات الإستثمار: دراسة ميدانية في محيط مهنة المراجعة في مصر"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، السنة العاشرة.
4. غنيم، محمود رجب يس، (2017)، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، 176، دار المنظومة [/https://search.mandumah.com/Record902367](https://search.mandumah.com/Record902367).
5. محمود، وائل حسيني محمد، (2020)، مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في ظل بيئة البيانات الضخمة: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد 24، ص ص 625-684.
6. الهواري، ناهد محمد يسري، (2015)، "محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وإنعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية" - دراسة نظرية وميدانية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 4.
7. الهيئة العامة للرقابة المالية، (2012)، "أهمية واستخدام مؤشر S&P/EGX ESG" متاح على موقع؛ www.egx.com.eg.
8. وفيق، طارق إبراهيم، (2019)، أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، يونيو.

ثانياً – المراجع الأجنبية:

1. Alles, M. A., A Kogan., and M. A. Vasarhelyi. (2016). "Feasibility and economics of continuous assurance", Auditing: A Journal of Practice & Theory , PP. 125-138.
2. Aske, G.F.M, (2015), "Mapping of the capital indicators and their relationship towards value within the Integrated Report Framework", Master's thesis, Faculty of Management and Governance Business Administration, university twenty, The Netherlands.
3. Balios, D., Kotsilaras, P., Eriotis, N. and Vasiliou, D. (2020), "Big Data, Data Analytics and External Auditing", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.16 (5), Pp.211-219.
4. Codesso, Mauricio Mello , Lunkes, Rogerio Joao , da Silva, Paulo, Caetano, (2017), Proposal of Continuous Audit Model Data Integration Framework, The Twelfth International Conference on Internet and Web Applications and Services.
5. Davenport, T.H (2019) “Mission Critical: Realizing the Promise of Enterprise Systems”, Harvard Business School Press, U.S.A.
6. Day and Solms, (2014). " Real-time information integrity = system integrity + data integrity + continuous assurances", Computers & Security, pp. 604-613, Available at: <http://www.elsevier.com>.
7. Deloitte, (2016)., " integrated reporting" is your message lost in regulation?", available at www.deloitte.com.
8. Deloitte, (2019), Continuous monitoring and continuous auditing: From idea to implementation.
9. Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., and Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. In Accounting Forum, (40)3, 166-185). Taylor & Francis.

10. Flowerday and Divid, (2015), "Continuous auditite verifying information mistegrity and providing assurances for financial reports?,Computers fraud& Security. (July) Pp. 12-16, Available at: <http://www.scinedirect.com>.
11. Genfuss, Douglas , E , (2018) ," The Wave of The Future " , Institute of Internal Auditors. Available at:<http://www.theiia.org>
12. Havelka, Douglas, (2014), "Discussion of The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors ", International Journal of Accounting Information Systems, Vol.13,pp.282-286. Available at:<http://www.elsevier.com>
13. Haynes, Robin and Li, Chunyan, (2016), Continuous Audit and nterprise Resource Planning Systems: A Case Study of ERP Rollouts in the Houston, TX Oil and Gas Industries, Journal Of Emerging Technologies In Accounting, Vol. 13, Issue 1, Pp. 171–179.
14. IFAC., (2015)., " integrating the business reporting supply chain", available at www.ifac.org.
15. Institute of Internal Auditors (IIA)., (2018), "International standard for the professional practice of internal auditing (standards) ", Florida, USA [http\www.theiia.com/](http://www.theiia.com/).
16. International Federation of Accountants (IFAC). (2017). CREATING VALUE FORSMES THROUGH INTEGRATED THINKING, 3. Available at: www.ifac.org.
17. International Integrated Reporting Council: (IIRC), (2014), The International (IR) Framework. Available at: <http://www.theiirc.org>.
18. Jensen, J.C. and Berg, N. (2015)., "Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting an institutionalist

- approach", *business strategy & the environment* , Vol.21, no.5, pp.299-316.
19. King Committee on Corporate Governance, (2017)., "King Report on Corporate Governance for South Africa" ., Institute of Directors in South Africa.
 20. Kolk, A., (2015)., "Trajectories of Sustainability reporting by MNCS", *Journal of world business*, vol:45, no.4, pp.367-374.
 21. Kuhn, Randel Jr and Steve G. Sutton, J.(2016), Learning from WorldCom: Implications for Fraud Detection through Continuous Assurance, *Journal Of Emerging Technologies In Accounting* Vol. 3 No.1 pp. 61–80.
 22. Kwanchanok, Phaprukbaramee, (2016), Continuous audit development and audit survival: Evidence from tax auditors in Thailand. *The Business and Management Review*, Vol. 7, N. 5.
 23. Laptés, R., and Sofian, I. (2016). A new dimension of the entities' financial reporting: Integrated Reporting. *Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Economic Sciences. Series V*, 9(2).
 24. Lewis, S. (2016). Learning from BP's "Sustainable" Self-Portraits: From "IntegratedSpin" to Integrated Reporting. In: *The land scape on integrated reporting: reflections &nextsteps*. Edited by Eccles, R. G. (n.d.), 58-71. Available at <http://www.hbs.edu>.
 25. Marc, Eulerich and Adi, Masli, (2019), " The Use of Technology based Audit Techniques in the Internal Audit Function – Is there an improvement in efficiency and effectiveness?": <https://ssrn.com>.
 26. Nazata, ullazma, (2016)., "integrated reporting – the next way" *accountants today*, march/april, pp.8-10.

27. Nick Main and Eric Hespenhide., (2015), "Integrated Reporting: The New Big Picture", Deloitte Review, Issue.10, Electronic Copy Available at: <http://www.deloittreview.com>.
28. Orumwense, Jones Osasuyi, (2017), Implementation of Continuous Auditing for the Public Sector in Nigeria, Journal of Accounting, Business and Finance Research Vol. 1, No. 1, pp. 19-23.
29. Rahman , K., and Bremer, M., (2016), "EFFECTIVE CORPORATE GOVERNANCE AND FINANCIAL REPORTING IN JAPAN" , Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 12, Suppl. 1, Pp.93–122.
30. Rezaee, Z., Sharbatoghlie Eslam, R., and McMickle, P.L. (2018), Continuous auditing: Building automated auditing Capability1 In Continouous Auditing. Emerald Publishing Limited.
31. Romolini, A., Fissi, S., &Gori, E. (2017). Exploring Integrated Reporting Research:Results and Perspectives. International Journal of Accounting and Financial Reporting, 7(1), 32-59.
32. Romy Bakker, Georgios Georgakopoulos and Kanellos S. Tountas, (2020), International Journal of Economics and Finance, Vol.12, No.1.
33. Rutger VanHillo, and Hans Weigand, (2016), Continuous auting& continuous monitoring: Continuous value, Research challenges in information science (RCIS) , IEEE Tenth International Conference on, p.1-11, Available at: 10.1109/RCIS.2016.7549279
34. Singh, Kishore and Best, Peter J., (2017), Design and Implementation of Continuous Monitoring and Auditing in SAP Enterprise Resource Planning, International Journal of Auditing, Vol.19 pp. 307–317.
35. Stawinoga, M., and Velte, P. (2017). Empirical Evidence of the Disclosure and Assurance ofIntegrated Reporting-A Content Analysis of

the IIRC Examples Database. Zeitschrift für Umweltrecht & Umweltpolitik (Forthcoming). Available at: <https://papers.ssrn.com/>.

36. Stippich, Warren W., (2014), "Continuous Auditing, Continuous Improvement", Dec. available at: <http://www.corporatecompliance.com>.
37. Sweep, Tim, (2018), Auditing a Continuous Controls Monitoring System, Department of Information and Communication Technology, Faculty of Technology, Policy and Management, Delft University of Technology, The Netherlands.
38. Weins, Sebastian, Alm, Bastian, Wang, Tawei, (2017), An Integrated Continuous Auditing Approach, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 14, No. 2, pp. 47–57.

Abstract:

The aim of the research is to study and analyze the relationship between continuous internal auditing and the quality of the informational content of the integrated business reports. "There is no statistically significant relationship between the requirements of the application of continuous internal auditing and the quality of the informational content of the integrated business reports", and to test these hypotheses, a set of statistical methods were used to serve the preparation of a field study in order to achieve the research purposes, and that study resulted in a set of results that were The most important of which are: Continuous internal auditing contributes to improving and understanding the environment of the organization's operations and supporting the quality of internal auditing, which contributes significantly to conferring confidence and credibility on its reports and relying on them to achieve the goals of organizations, A gradient of R2 is 51.5% at M level Intentional is less than 5%, and in the end the researcher recommended a set of recommendations, perhaps the most important of which are: the need to raise awareness of the importance of continuous internal audit in affecting financial and non-financial data and information represented in integrated business reports, and the impact of this on disclosure in the financial statements and the degree of dependence on immediate data, necessity Professional organization of internal auditors interested in reviewing and revising international auditing standards and setting Egyptian standards to be in line with the Egyptian environment, and then activating the role of internal auditing in all business organizations because of its important

role in improving performance and adding value to the organization by influencing integrated business reports.

Keywords: Continuous Internal Audit - Quality of Informational Content - Integrated Business Reports.