

# أثر مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (دراسة ميدانية)

د.دنيا سمير محمود  
المدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة \_ جامعة المنصورة

أ.د. أحمد كمال مطاوع  
رئيس قسم المحاسبة  
كلية التجارة \_ جامعة المنصورة

هند محمد وهبه عبدالوهاب  
مأمور ضرائب \_ وزارة المالية

## مستخلص

تهدف هذه الدراسة التعرف على نشأة وتطور تقارير الأعمال المتكاملة وطبيعتها والتعرف على المنافع والتحديات التي تواجه تنفيذ إعدادها، والمبادئ الإرشادية والمحتوي المعلوماتي لتلك التقارير وأثرها علي قرارات أصحاب المصالح، وكذلك قياس أثر مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة. وإعتمد الباحث علي الدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج الدراسة حيث قام بتوزيع قائمة الإستقصاء بشكل إلكتروني علي عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين بمصلحة الضرائب المصرية والأكاديميين بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، وتوصلت الدراسة الي وجود تأثير معنوي لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة وهم بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والتواصل، المتابعة على جوة تقارير الأعمال المتكاملة.

## Abstract

The study aimed to identify the emergence and development of integrated business reports and their nature and to identify the benefits and challenges facing the implementation of their preparation, the guiding principles and the informational content of those reports and their impact on stakeholder decisions, as well as measuring the impact of internal control components on the quality of integrated business reports. The researcher relied on the field study to reach the results of the study, where we distributed the survey list electronically to the study sample represented by auditors at the Egyptian Tax Authority and academics in the accounting departments of Egyptian universities. The study concluded that there is a significant effect of the five internal control components, namely control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and follow-up on the quality of integrated business reports.

## ١ - طبيعة ومشكلة الدراسة

بعد انهيار الكثير من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة (Enron) و (Arthur Anderson) ومع التقدم التكنولوجي والاقتصادي في كافة الصناعات، فقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات والتي تلعب دورا هاما لتحقيق الشفافية والمصداقيه وبناء المنظومة التي تدار من خلالها الشركات و تحديد العلاقات

و آليات التواصل ما بين مجلس الإدارة والمساهمين و أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة (أبو ميالة، ٢٠١٧، ص٢).

وبسبب اعتماد أصحاب المصالح علي القوائم والتقارير المالية مع كآداه لتقييم أداء الشركة وذلك لاتخاذ القرارات المختلفة ، حيث إن القوائم المالية وحدها غير كافية لتوصيل المعلومات الكاملة لقياس وتقييم أداء الشركات بحسب ما ورد في دراسة كل من ( 2011,kpmg ) و (IIRC,2013) وذلك لأن محتواها المعلوماتي يقتصر فقط على المعلومات الاقتصادية دون المعلومات الأخرى المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية ، مما أدى إلى ضروره وجود نظام رقابي فعال داخل الشركات المصدرة لتلك التقارير لزياده فاعليتها وجودتها ومن خلال استقراء بعض الدراسات السابقة وجد أن تفعيل مكونات الرقابة الداخلية من أكثر الأساليب الفعالة لزيادة جودة التقارير المالية.

ونتيجة لما سبق فقد تم إنشاء المجلس الدولي للتقارير المتكاملة international integrated reporting عام ٢٠١٠ وذلك بعد أن طالب العديد من مستخدمي التقارير المالية بضرورة تزويدها بمعلومات إضافية بخلاف المعلومات المالية المفصح عنها ، حيث استهدف وضع مدخل جديد لإعداد التقارير المالية وهي التقارير المتكاملة وهو عصر جديد في الإفصاح عن المعلومات حيث يعد أحد الأدوات الفعالة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات وبالتالي خلق قيمة لها و يقوم علي أساس الإفصاح عن كل المعلومات الرئيسية التي يمكن أن تساعد المستخدمين في تقييم أداء الشركة بحيث تقدم للمستخدمين نظرة مستقبلية عن قدرة إستراتيجية المنشأة وأنظمتها الرقابية التي تتبعها علي خلق قيمة علي المدى القصير والمتوسط والطويل .

ونتيجة لأهمية التقارير المتكاملة لدى المستخدمين وجد أنه من الضروري تحقيق الجودة لهذه التقارير لكي تؤدي الغرض من استخدامها .

ومن خلال دراسة الباحث لإطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل The Integrated Reporting Framework Of International Integrated Reporting Council (IIRC) والذي حدد عددا من الآليات لتعزيز مصداقية وموثوقية التقرير المتكامل أهمها أنظمة الرقابة الداخلية ، مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة ) ، والمراجعة الداخلية أو وظائف مشابهة ، التأكيد الخارجي يرى الباحث أنه يمكن زيادة مصداقية وموثوقية المحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة من خلال الرقابة الداخلية ، حيث من شأنها أن تؤثر علي فاعلية ومصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة (منصور، ٢٠١٨، ص٤).

ويتضح للباحث أن هناك مجموعة من التحديات التي تعوق تحقيق الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة وعدم القدرة علي تحقيق المواءمة بين معد ومستخدم تلك التقارير لذلك يرى الباحث أن تطوير مكونات نظام الرقابة الداخلية من شأنها أن يؤثر علي فاعلية التقارير المتكاملة.

وبذلك يمكن للباحث بلورة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

س١: هل يوجد تأثير لمكونات الرقابة الداخلية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟

و يتفرع عنه الأسئلة التالية:

- ١- هل يوجد تأثير لبيئة الرقابة الداخلية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟
- ٢- هل يوجد تأثير لتقييم المخاطر علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟
- ٣- هل يوجد تأثير للأنشطة الرقابية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟
- ٤- هل يوجد تأثير لنظام المعلومات والاتصال علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟
- ٥- هل يوجد تأثير للمتابعة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة ؟

## ٢- الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي اختبرت العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية والتقارير المالية بصورتها التقليدية وهي ما نراها نقطه انطلاقه نحو دراسة أثر مكونات الرقابة الداخلية علي تقارير الأعمال المتكاملة ويمكن عرض بعض من تلك الدراسات علي النحو التالي:

**أولاً: الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين مكونات الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية:**

دراسة عبدالرحمن جابر (٢٠١٠)

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الجوده التي تتصف بها لجان المراجعة وتحقيق كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بمنشآت الأعمال وتأثير ذلك علي جوده التقارير المالية الصادرة عن منشآت الأعمال مما سيكون له بالغ الأثر علي زيادة ثقة المتعاملين في سوق الأوراق المالية في هذه التقارير مع محاولة الوصول إلى إطار مقترح.

ويتضح للباحث أن هذه الدراسة أثبتت أثر جودة خصائص لجان المراجعة وهي جزء من بيئة الرقابة الداخلية علي التقرير المالي و الذي يمكن القول أنه يمثل البعد المالي في التقرير المتكامل.

**دراسة Kwangwuk et al. (2014)**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر المستويات المختلفة للرقابة الداخلية علي جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية ومدى قدرة نظام الرقابة الداخلية علي منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، واعتمد الباحث في دراسته علي التركيز على المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمستحقات التقديرية كمؤشر لقياس جودة المعلومات المحاسبية عند تطبيق نظام رقابة داخلية صارمة، وقام الباحث بعمل نموذج انحدار لفحص التغيرات التي تطرأ علي جودة المعلومات المحاسبية قبل وبعد تطبيق نظام صارم للرقابة الداخلية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية صارم سوف يؤدي إلى جودة أفضل للمعلومات المحاسبية أما وجود نظام رقابة داخلية غير صارم سوف يؤدي إلى جودة متوسطة للمعلومات المحاسبية ، وأن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية غالباً يكون مرتبطاً بانخفاض الاستحقاقات التقديرية.

ويتضح للباحث أن هذه الدراسة اعتمدت علي مدى صرامة وقوة نظام الرقابة الداخلية من عدمه وأثره علي جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية فقط اعتماداً علي مؤشر واحد فقط وهو المستحقات التقديرية .

### دراسة (Anifowose & Haji (2016)

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور لجنة المراجعة في تحسين مستوى جودة التقارير المتكامل. وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين لجنة المراجعة وجودة التقارير المتكاملة، خاصة حجم لجنة المراجعة وعدد مرات الاجتماع له تأثير قوى علي جودة التقارير المتكاملة. ويتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي مكون واحد من مكونات الرقابة الداخلية وهي لجنة المراجعة ودورها في تحقيق جودة التقرير المتكامل .

### 6- دراسة (Chariri & Januarti (2017)

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر خصائص لجنة المراجعة علي التقارير المتكاملة و توصلت الدراسة إلى. أن خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي علي التقارير، خاصة خاصيتي الخبرة وعدد الاجتماعات حيث إنه كلما زاد عدد مرات الاجتماعات فإن ذلك يساعد لجنة المراجعة على الرقابة على إعداد التقرير المتكامل. ويتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي مكون واحد من مكونات الرقابة الداخلية ودورها في الرقابة علي إعداد تقرير متكامل يتصف بجودة عالية ، دون بقية مكونات الرقابة الداخلية وهو ما ستقوم به الدراسة الحالية.

### دراسة (Dashtbayaz et al.(2019)

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية وأثر ملكية العائلات علي تلك العلاقة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه في الشركات التي تمتلكها العائلات (والتي يكون المدير فيها فردا من العائلة) فإن الرقابة الداخلية تصبح ضعيفة وتؤدي إلي غش وتدليس بدرجة أكبر من كون الشركات تنتمي إلي الشركات غير العائلية وهذا يرجع إلي نظرية الوكالة ، وأن وجود ضعف في الرقابة الداخلية من شأنه أن يؤثر علي زيادة احتمالية حدوث أخطاء جوهرية في الإفصاحات المالية ، وأن المستحقات التقديرية تكون مرتفعة في السنة التي يتم فيها الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية ، وأن الشركات التي تجبر علي الإفصاح عن أثر الرقابة الداخلية علي التقارير المالية تكون ممارسات إدارة الأرباح منخفضة لديها ، وأن الشركات التي لديها ضعف في الرقابة الداخلية تقوم باستثمارات أقل بسبب ذلك.

واعتمد الباحث في دراسته علي الدراسة التطبيقية حيث قام بإختيار عينة تتكون من ١٣٩ شركة إيرانية مقيدة بالبورصة الإيرانية حيث تتضمن ٢٨ شركة من نوع شركات العائلات وقام باستخدام نموذج جونز المعدل لقياس جودة التقارير المالية وقياس جودة الرقابة الداخلية عن طريق رأى المراجع في الرقابة الداخلية في تقرير المراجعة حيث يأخذ القيمة ١ إذا كانت ضعيفة وتأخذ القيمة ٠ إذا كانت جيدة. ويتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر جودة الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية و الاعتماد على متغير رقابي واحد وهو الشركات العائلية ، ويرى الباحث أن هذه الدراسة تعطي نفس نتائج الدراسة التي تسبقها.

### دراسة (Ajao & Oluwadamilola (2020)

تهدف هذه الدراسة إلي دراسة أثر أنظمة الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية في دولة نيجيريا واعتمد الباحث في دراسته علي الدراسة الميدانية حيث قام

بتصميم استطلاع رأى وتوزيعة علي ١٠٠ شخص ثم قام بتجميع وتحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي والتطبيقي حيث قام بتحليل الفروض باستخدام الانحدار بالبرنامج الإحصائي spss.

وقد توصلت الدراسة إلي أن بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصال والمتابعه لها أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية علي جودة التقارير المالية.

ويتضح للباحث أن هذه الدراسة تثبت أثر المكونات الخمسة للرقابة الداخلية(المتغير المستقل في الدراسة الحالية) علي جودة التقارير المالية.

### دراسة (Huang 2020)

تهدف هذه الدراسة إلي معرفة ما إذا كانت الرقابة الداخلية تؤثر علي الإفصاح عن المعلومات البيئية (الإفصاح الأخضر) ، وقد قام الباحث بتجميع البيانات من تقارير الأداء البيئي أو الجزء الخاص بالبيئة في تقارير المسؤولية الاجتماعية في الشركات المقيدة في بورصة شنغهاي في الصين وعددهم ١٦٠٣ شركة في الفتره ما بين ٢٠١٠:٢٠١٦م لكي يتم تحليل ومعرفة ما إذا كانت الرقابة الداخلية للشركات تساعد علي تحسين جودة وواقعية التقارير غير المالية ، وقد اعتمد الباحث علي قصور الرقابة الداخلية كمتغير وكيل عن مستوى جودة الرقابة الداخلية من خلال مقارنة أهداف الرقابة الداخلية المخطط لها بما يحدث بالفعل في بيئة العمل حيث تظهر بوضوح أهداف الرقابة الداخلية التي لم يتم تحقيقها لتعكس عيوب الرقابة الداخلية وقام بوضع متغير وهمي يأخذ القيمة رقم ١ في حالة وجود قصور مثل إصدار تقرير غير مؤهل للرقابة الداخلية، إذا تم إصدار تعديل للبيانات المالية، كما لو(أو إذا) تم معاقبة الشركة من قبل لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية، ويأخذ القيمة صفر إذا وجد عكس ذلك.

وقد توصلت الدراسة إلي أن الرقابة الداخلية مرتبطة إرتباطا إيجابيا مع مستوى الإفصاح الأخضر وأي قصور في الرقابة الداخلية مرتبط إرتباطا سلبيا مع مستوى الإفصاح الأخضر ، وأوضحت أن الجودة المرتفعة لنظام الرقابة الداخلية يحسن من مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية.

ويتضح للباحث أن هذه الدراسة أثبتت أثر الرقابة الداخلية علي بعد واحد فقط من التقرير المتكامل وهو البعد البيئي دون الالتفات لبقية الأبعاد (الاجتماعي، الاقتصادي،المالي) وهو ما ستقوم به الدراسة الحالية.

### التعليق على الدراسات السابقة

في ضوء استعراض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وجودة تقارير الأعمال المتكاملة، فقد توصل الباحثون إلي ما يلي:

- تعددت طرق تقييم جودة تقارير الأعمال المتكاملة المنشورة من قبل الشركات، حيث أن بعض الدراسات إستخدمت الأسلوب التحليلي للمحتوى حيث قامت بعض الدراسات بتقييم جودة التقارير المتكاملة في ضوء امتثال الشركات للمبادئ التوجيهية وعناصر المحتوى لإطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي لتقارير الأعمال المتكاملة، وهناك بعض الدراسات التي اعتمدت علي مكون واحد فقط لتحديد جودة التقارير المتكاملة وهو عدد أعضاء مجلس الإدارة

- المستقلين ، وهناك بعض الدراسات التي قامت بتقسيم التقرير المتكامل إلى ٣ أجزاء تتمثل في البعد المالي وتم تقييمه علي أساس متغير الأرباح، و بعد الحوكمة تم تقييمه من خلال مؤشر GCG ، وبعد الاستدامة تم تقييمه بعدد الإفصاحات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
- توصلت بعض الدراسات إلي أن الإفصاح عن البعد الحوكمي وبعد الاستدامة لا يؤثران على أداء المنشأه إلا في حاله تبنى مدخل التقرير المتكامل بشكل إلزامي وهو ما تسعى إليه الدراسة الحالية.
- أكدت الكثير من الدراسات علي أن نوع تقرير الرقابة الداخلية له أثر علي ثقة المستخدمين في تقرير مراجعة القوائم المالية ، لذلك ترى الدراسة الحالية أن الرقابة الداخلية لها أثر إيجابي علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- لم تتطرق أي من الدراسات السابقة -علي حد علم الباحث- لدراسة العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وجودة تقارير الأعمال المتكاملة وهو المتغير التابع في هذه الدراسة.
- يتضح للباحث قلة الدراسات التي تناولت جودة التقارير المتكاملة - علي حد علم الباحث- بوجه عام، مما يزيد من أهمية دراسة أثر مكونات الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المتكاملة .
- معظم الدراسات السابقة إتبعت مدخلاً جزئياً بالتركيز علي تناول بعض مكونات الرقابة الداخلية دون الأخرى في حين أن هذه الدراسة ستتناول أكثر من مكون للرقابة الداخلية ، ومن ثم فإن توسيع نطاق هذه الدراسة باتباع مدخل أكثر شمولاً يعتبر أمراً جديراً بالدراسة.
- ويتضح للباحث أنه من الأفضل دراسة أثر مكونات الرقابة الداخلية علي التقارير المتكاملة وليس دراسة أثر التقارير المتكاملة علي الرقابة الداخلية لأن التقارير المتكاملة تعد جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.
- كما أن هذه الدراسة تواكب الاتجاهات الحديثة التي تدعو إلي التوسع في الإفصاح الإختياري للحد من مشاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات ، ويعتبر التقارير المتكاملة خطوه في الطريق الصحيح ، كما أن هذه الدراسة تولى الرقابة الداخلية الاهتمام المتزايد باعتبارها ضمانة أساسية لجودة التقارير والقوائم.

### ٣- أهمية الدراسة

#### الأهمية العلمية

تتبع أهمية هذه الدراسة بسبب الزيادة السريعة لاستخدام التقارير المتكاملة من قبل الشركات حول العالم، والمجهودات التي تبذل بواسطة المنظمات العالمية لتوسيع أطر الإفصاح من قبل الشركات وموقف لجنة رعاية المنظمات بأن مكونات الرقابة الداخلية يمكن أن تستخدم في تعزيز مصداقية وموثوقية التقارير، وعلي الرغم من ذلك فإن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت أثر الرقابة الداخلية علي جودة التقارير وبالأخص تقارير الأعمال المتكاملة ، ومن ثم تظهر الأهمية العلمية للبحث في دراسة وتحليل موضوع من أحدث الموضوعات المطروحة في مجال المراجعة وذلك لمواكبة التطور السريع في المجالات الحديثة للإفصاح المحاسبي وتحقيق الجودة في

التقارير المنشورة بالاستعانة بنظام الرقابة الداخلية، ونظرا لحدائثة مفهوم التقارير المتكاملة في الفكر المحاسبي المعاصر ، قام الباحث بتحليل الدراسات السابقة وجهود الباحثين واستكمالها لتوفير إطار علمي يساعد علي الربط بصورة واضحة ومفهومة بين التقارير المتكاملة وأنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة.

#### الأهمية العملية

يمكن استنباط أهمية البحث العملية من مدى أهمية الإفصاح من خلال التقارير المتكاملة وتحقيق الجودة لها، حيث تحاول الدراسة توفير الجودة للمحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة من خلال الاستعانة بالنظم الداخلية للشركات (نظام الرقابة الداخليه) وتحليل انعكاسات ذلك على قرارات أصحاب المصالح، كما أن هناك ضرورة إلى الدراسات العملية في هذا المجال ، ولذلك سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة إستقصائية لقياس أثر مكونات الرقابة الداخلية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة حيث ستعتمد هذه الدراسة علي أشخاص متمرسين وأكاديميين في مجال المراجعة في ملاء الاستبيان ، وبالتالي تكون النتائج دقيقة إلى أكبر حد ممكن .

#### ٤- أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في قياس أثر مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة ويمكن إستنتاج الأهداف الفرعية التالية من الهدف الرئيسي:

- دراسة أثر بيئة الرقابة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- دراسة أثر عملية تقييم المخاطر علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- دراسة أثر الأنشطة الرقابية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- دراسة أثر نظام المعلومات والاتصال علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- دراسة أثر المتابعة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

#### ٥- فروض الدراسة

انطلاقا من مشكلة وتساؤلات الدراسة ، يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي :  
**الفرض الرئيسي :** لا يوجد تأثير معنوي لمكونات الرقابة الداخلية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي الأول:** لا يوجد تأثير معنوي لبيئة الرقابة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- الفرض الفرعي الثاني:** لا يوجد تأثير معنوي لتقييم المخاطر علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- الفرض الفرعي الثالث :** لا يوجد تأثير معنوي للأنشطة الرقابية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- الفرض الفرعي الرابع:** لا يوجد تأثير معنوي للمعلومات والاتصال علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- الفرض الفرعي الخامس:** لا يوجد تأثير معنوي للمتابعة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

## ٦- تصميم الدراسة

يتشكل الجزء الباقي من الدراسة على النحو التالي: يقدم القسم ٧، الإطار النظري للدراسة. أما القسم ٨، يعرض المنهجية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية. ويعرض القسم ٩، الإحصاءات الوصفية ونتائج تشغيل نموذج اختبار الفروض. ويعرض القسم ١٠، مناقشة التفسيرات المحتملة لتلك النتائج. ويعرض القسم ١١، توصيات الدراسة. وفي القسم ١٢ يختتم الباحثون بعرض الدراسات المستقبلية المقترحة.

## ٧- الإطار النظري للدراسة

### ٧-١ الإطار الفكري لمكونات الرقابة الداخلية

سوف يتناول الباحث عدداً من المحاور بهدف توضيح طبيعة مكونات الرقابة الداخلية والتي تتمثل فيما يلي:

### ٧-١-١ مفهوم الرقابة الداخلية

وقد جاء تعريف تقرير لجنة رعاية المنظمات COSO عام ١٩٩٢م للرقابة الداخلية بأنها عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة أو إدارة الشركة أو غيرهم من العاملين والتي تهدف إلى توفير تأكيدات قوية فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركات المتمثلة في فاعلية وكفاءة العمليات، موثوقية المعلومات المالية، الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها (Coso,2013,P2)

وقد إتفقت كل من لجنة رعاية المنظمات (COSO,2013,P13) ومعهد المراجعين الداخليين (IIA,2012,P.36) ومنظمة التعاون الاقتصادي (OECD,2011) على أن نظم الرقابة الداخلية تسعى إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في موثوقية التقارير المالية، الالتزام باللوائح والقوانين المعمول بها، وتنفيذ العمليات التشغيلية بكفاءة وفاعلية.

### ٧-١-٢ مكونات نظم الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

إن تقرير COSO يلقي قبولاً عاماً من حيث تصميم هيكل نظم الرقابة الداخلية حيث يعتبر من أكثر أطر العمل استخداماً حيث أن هيكل الرقابة الفعال يتكون وفقاً لإطار COSO من خمسة مكونات يقوموا بتقديم ضمان أو تأكيد معقول للإدارة ويعملوا معاً لتحقيق أهداف المنظمة (عبدالرؤوف، ٢٠٠٩م، ص ١٩) وتلك المكونات كالتالي:

### ١- بيئة الرقابة Control Environment

ولقد عرقتها لجنة رعاية المنظمات بأنها عبارته عن مجموعه من السلوكيات المتمثلة في النزاهة والقيم الأخلاقية والكفاءة والخبرة للموظفين حيث تعتبر أحد أهم مكونات نظم الرقابة الداخلية والأساس لتنفيذها، والتي تتضمن مجموعه من المبادئ الداخلية التي تعكس المناخ الداخلي للمنظمة (COSO,2013,p5)

ولكى تتمكن بيئة الرقابة من أداء مهامها بكفاءة وفاعلية، لابد من التزامها بمجموعه من المبادئ الصادرة عن لجنة رعايه المنظمات والتي تم توضيحها من خلال إطار الرقابة الداخلية COSO وفيما يلي عرض لهذه المبادئ:



## أ- الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية

ولزيادة التأثير الإيجابي لمبدأ النزاهة والقيم الأخلاقية علي فاعلية نظم الرقابة الداخلية ينبغي توفر ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ص ١٤٧):

أ- قيام الإدارة بالالتزام بمعايير أخلاقية عالية ومحاولة إظهار ذلك في التعاملات بشكل مستمر.

ب- محاولة الإدارة تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تؤدي إلى تورط الموظفين في أفعال غير أخلاقية.

ج- فهم الموظفين للسلوكيات المقبولة وغير المقبولة ، ومعرفتهم ما يجب عليهم فعله عند مواجهه سلوك غير لائق.

د- إتخاذ إجراءات تأديبية بشأن الموظفين ذوى السلوكيات الغير لائقة.

## ب- الإلتزام بالكفاءة

وتعنى ضرورة أن يلتزم الموظفين بالقدر الملائم من المهارات والكفاءة للتمكن من أداء المهام فى المنظمة (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٨)

## ج- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل

والتي تتمثل فى السياسات والأساليب التي تتبناها الإدارة لتيسير أعمالها ، بالإضافة إلى الرؤيا المستقبلية لهذه الإدارة فيما يخص كيفية تحقيق الأهداف والإستراتيجية الموضوعه للمنظمه (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٨)

## د- مجلس الإدارة ولجئه المراجعة

يعد مجلس الإدارة أحد العوامل الهامه في توجيه أساليب وسياسات نظم الرقابة الداخلية ويرتبط التزام الموظفين واحترامهم لتلك السياسات إرتباطاً وثيقاً بمستوى صرامه مجلس الإدارة بالإضافة إلى مدى إستقلالية لجئه المراجعة وتحقيق المهام الموكله لها خاصة فيما يتعلق بعمليات الرقابة علي إعداد التقارير (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٧).

## هـ- الهيكل التنظيمى

يعد الهيكل التنظيمى أداة لتوضيح السلطات والمسؤوليات فى المنظمه ومستويات تفويضها، بالإضافة إلى قنوات الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفه فى المنظمه (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٧).

## و- تحديد السلطة والمسؤولية

من أجل تنفيذ المهام والوظائف فى المنظمة لابد أن يكون هناك تحديد واضح للمسؤوليات والسلطة وعلي أساس ذلك يتم مساءلة كل موظف عن الأعمال التي كلف بها ومدى إنجازها لها وفي حالة التقصير يتم تحديد أسبابه والمسؤولين عنه ، وذلك يساعد علي تطبيق إجراءات الرقابة (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٨).

## ز- سياسات الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية أحد العناصر الهامه عند تصميم نظم الرقابة الداخلية حيث أن كل إجراءات الرقابة منفذه من قبل الموظفين أنفسهم ، فعمليات إستقطاب وإختيار الموظفين وتدريبهم وترقيتهم ومكافئتهم وإتخاذ إجراءات عادله نحوهم تمثل عامل مهم لتحفيزهم نحو التطبيق الفعال لنظم الرقابة الداخلية (هشام، ٢٠٠٨، ص ١٩).

## ٢- تقييم المخاطر Risk Assessment

بعد إنشاء بيئة رقابية فعالة ، تقوم الإدارة بتقييم المخاطر التي تواجه الكيان الذي يسعى لتحقيق أهدافه ، ويوفر هذا التقييم الأساس لتطوير الاستجابات المناسبة للمخاطر وتقوم الإدارة بعملية تقييم المخاطر كجزء من تصميم نظم الرقابة الداخلية وذلك لمحاولة تجنب ارتكاب الأخطاء التي قد تحدث مستقبلاً والتي تكون بمثابة عائق أمام تحقيق أهداف المنشأة (أرنز، لوبك، ٢٠٠٥، ص ٣٨٥).

ويرى الباحثون أنه لكي يتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه بشكل فعال، يجب على الإدارة أن تكون على وعي تام بمختلف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة والتي بدورها يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة، ولكي نجني الثمار المرجوة من عملية تقييم المخاطر يجب على إدارة المخاطر أن تلتزم بمجموعه من المبادئ الصادرة عن لجنه رعايه المنظمات وفيما يلي عرض لهذه المبادئ:

- ١- يجب أن تحدد الإدارة الأهداف بوضوح وذلك للتمكن من تحديد المخاطر وحدود الخطر.
- ٢- تقوم الإدارة بتحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها وتقوم بتحليل المخاطر كأساس للتمكن من إدارة تلك المخاطر.
- ٣- تقوم الإدارة بالنظر في إحصائية الاحتيال في عمليات تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة.
- ٤- تقوم الإدارة بتحديد وتحليل والاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظم الرقابة الداخلية.

## ٣- الأنشطة الرقابية Control Activities

وهي عبارته عن مجموعه الإجراءات والسياسات التي تقوم الادارة بوضعها من أجل التأكد من كفاءة تطبيق إجراءات وتعليمات نظم الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والمسؤولين عنها بمختلف المستويات الإدارية وفي جميع الوظائف، وذلك بشكل مستمر من خلال التأكد من أن إجراءات وسياسات الرقابة الادارية والمحاسبية مطبقة بالشكل المطلوب وأنها تسير في الاتجاه الصحيح نحو تحقيق أهدافها، كما أنها تضمن اتخاذ الاجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتعوقها من تحقيق أهدافها(مصطفى، ٢٠٠٢، ص ٥٥).

وقد إتفقت دراسة كلا من(Uwadiae,2013,p) و(Mire,2016,p) (والذنبات، ٢٠١٠، ص ١٨١) على أنه يمكن تطبيق الانشطة الرقابية من خلال بعض العمليات والتي نقوم بعرضها كالتالى:

### أ- مراجعة أو تقييم الأداء

حيث أن النشاط الرقابى يتطلب أن تقوم الإدارة بتقييم أداء العاملين بالمنشأة بمختلف المستويات الإدارية مما يساعد على تحديد الإيجابيات والسلبيات ، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة من أجل تصحيح أى إنحرافات فى سبيل تحقيق أهداف المنشأة.

## ب- الفصل بين المهام Segregation of Duties

وتعتبر عملية الفصل في المهام أمر ضروري لتوفير عملية رقابة متسلسلة حيث يتم تقسيم المهام بين الموظفين بمختلف المستويات الإدارية.

## ج- الترخيص المناسب للعمليات المالية Permission for Financial process

حيث تقوم المنشأة على أساس مجموعة من التدفقات المالية المباشرة ، والتدفقات المادية التي يتم ترجمتها إلى تدفقات مالية ، ومن أجل تحقيق رقابة علي تلك التدفقات ينبغي توفير ترخيص للموظفين للقيام بهذه العمليات والتي يجب أن تكون وفق مستوى المسؤولية المخولة لكل موظف بالإضافة للتناسب بين الترخيص الممنوح والمهام .

## د- الرقابة المادية على الأصول والدفاتر

### Physical Control Of Assets and books

حيث أن من بين أهداف نظم الرقابة الداخلية حماية أصول المنشأة ، حيث أن هذا الهدف لا يتحقق بدون تحديد شروط للإستغلال الكفؤ للأصل دون إلحاق الضرر به أو إستغلاله في أمر غير مشروع ، ويكون ذلك من خلال الحفاظ علي السجلات التي تحتوى علي المعاملات الخاصة بتلك الأصول حيث أن الرجوع اليه أمر ضروري عندما تقتضى الحاجة ، بالإضافة إلي ضرورة حماية تلك الدفاتر من السرقة أو التلف والذي قد يطمس حقيقه المعلومات التي يحتويها بما يخدم المصالح الشخصية كاستغلالها أو سرقتها.

## ٤- المعلومات والإتصال Information and Communication

تعتبر المعلومات من العناصر الهامة في عمليات اتخاذ القرارات ، حيث لا تستطيع نظم الرقابة الداخلية أن تقوم بتحقيق أهدافها دون توافر تلك المعلومات، لذلك وجب علي الإدارة أن تقوم بتصميم نظام للمعلومات ذو كفاءة عالية من أجل توصيل تلك المعلومات فى الوقت الذى يسمح بإستغلالها بالشكل المناسب والذي يحقق أهداف نظم الرقابة الداخلية ، إلا أنه يوجد العديد من العراقيل التي قد تشكل مخاطر علي تلك الأهداف حيث أن عملية توصيل المعلومات تعتبر تحدياً خاصةً من حيث حجم الفقد الذى قد يمسه من مصدرها إلى غاية استغلالها، وأيضاً من جهة القدرة على فهمها عند تحليلها ودمجها فى عمليات اتخاذ القرارات (مقدم، ٢٠١٦م، ص٤٦).

ولكى تتمكن المعلومات والاتصال من أداء مهامها بكفاءة وفاعلية ، لابد من التزامها بمجموعه من المبادئ الصادرة عن لجنة رعايه المنظمات وفيما يلي عرض لهذه المبادئ:

١- تقوم الادارة بإستخدام معلومات الجودة لتحقيق أهداف المنشأة.

٢- تقوم الادارة بالتواصل داخلياً مع معلومات الجودة اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة.

## ٥- المتابعه Control

تقوم الادارة بوضع أنظمة الرقابة الداخلية وتكون هي المسؤولة عن تطويرها وتقويمها، ويتم ذلك عن طريق مجموعة من الأنشطة المستمرة كتقارير رضا العملاء أو تقارير المراجعين الداخليين عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي يتم

رفعها إلى الإدارة ولجنته المراجعة والجهات الرقابية الأخرى (عبدالرؤوف، ٢٠٠٩م، ص١٩).

إن عملية التنفيذ الصحيح لإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية سواء كانت رقابة محاسبية أو رقابة إدارية تتطلب مجموعه من الوسائل والأدوات لمتابعه مدى تنفيذ تلك الإجراءات وأسباب عدم تنفيذها، بالإضافة لقياس مدى ملائمتها للظروف التي تعيشها المنشأة وذلك من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال الأتي (مقدم، ٢٠١٦م، ص٤٧):

#### أ- المراجعة الداخلية Internal Audit

وتعتبر المراجعة الداخلية أحد ركائز نظام الرقابة الداخلية حيث تستطيع الإدارة من خلالها اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسينه، وتحديد نقاط القوى والمحافظة عليها.

#### ب- المتابعة من خلال المعلومات الخارجية

ويشير المعيار الدولي رقم ٣١٥ إلى أن الإدارة يمكن أن تقوم بتتبع فعالية نظم الرقابة الداخلية وذلك من خلال الاتصالات مع الأطراف الخارجية والتي قد تشير إلى وجود نقاط ضعف أو إجراءات معينة تحتاج إلى إعادته النظر فيها وتحسينها، حيث تعتبر الاتصالات والتساؤلات التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها بشأن نظام الرقابة الداخلية أمر في غاية الأهمية لتقليل المخاطر المرتبطة بالنظام وتطويره وتقويمه. هذا، وبعد أن قام الباحثون بمناقشة وتوضيح الإطار النظري لمكونات نظام الرقابة الداخلية، سوف يقوم الباحثون بمناقشة وتوضيح طبيعة جودة تقارير الأعمال المتكاملة في النقطة التالية.

#### ٧-٢ طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة

بما أن الغرض الأساسي من النظام المحاسبي هو قياس و توصيل المعلومات اللازمة عن المنشأة لأصحاب المصالح وذلك للاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم ، فإن تلك المعلومات لا بد من أن تنسم بمجموعة من الخصائص لتعزيز قدرتها علي عكس الصورة الحقيقية للمنشأة وتحديد المركز المالي لها ومدى قدرتها على سداد التزاماتها ، بالشكل الذي يمكن مستخدمى التقارير من الاعتماد عليها بشكل رئيسى عند اتخاذ قراراتهم، الأمر الذى أدى إلى ضرورة التوسع في الإفصاح من خلال الإفصاح عن المعلومات غير المالية (فتح الله، ٢٠١٣، ص٣٦).

وسوف يتناول الباحثون عدداً من المحاور بهدف توضيح طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة، والتي تتمثل فيما يلي:

#### ٧-٢-١ مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة

لقد عرفت لجنة إعداد التقرير المتكامل في جنوب أفريقيا (IRC/SA,2011,p7) تقرير الأعمال المتكاملة علي أنه تقرير يقوم بعرض إستراتيجية وأداء وتنظيم المنشأة ككل بما يمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة المنشأة علي خلق قيمة والمحافظة عليها في المدى القصير والمتوسط والطويل. و يعرف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC,2013,p7) التقرير المتكامل علي أنه اتصال موجز حول كيفية قيام إستراتيجية المنشأة والحوكمة والأداء في ظل البيئة الخارجية بخلق القيمة.

وترى دراسة (Fernando,K.et al,2017 p113) أن التقرير المتكامل هو المدخل الذى يهدف إلي فهم كيفية خلق قيمة للشركة مع مرور الوقت من أجل أصحاب رؤوس الأموال وتحسين فائدة التقرير المالى لأصحاب المصالح من خلال تعزيز قيمة ملائمة المعلومات المحاسبية.

## ٧-٢-٢ المنافع والأهداف لتقارير الأعمال المتكاملة وأثرها على قرارات أصحاب المصالح

ترى دراسة (IIRC,2013,p2) أن أهداف تقارير الأعمال المتكاملة تتمثل في

الآتى:

١- تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمى رأس المال المادى للتمكن من تخصيص رأس المال بكفاءة وإنتاجية.

٢- تعزيز نهج أكثر تماسكا وفاعلية لتقارير الشركات التى تعتمد علي أنواع مختلفة من المعلومات وترتبط بمجموعه متكاملة من العوامل التى تؤثر جوهريا علي قدرة الشركة علي خلق قيمة بمرور الوقت.

٣- تعزيز المساءلة والإشراف علي قاعدة عريضة من رأس المال(المالى، المصنع، الفكرى، الإنسانى، الاجتماعى، الطبيعى) وتعزيز فهم العلاقات بينهم.

٤- دعم التفكير المتكامل لاتخاذ القرارات والتصرفات التى تركز علي خلق قيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل.

كما حددت دراسة (Solstice/Vancity,2005,p.6:7) بعض مزايا التقرير المتكامل وأهمها الكفاءة والفاعلية في إعداد التقارير، تقليل التكاليف، العمل بروح جماعية عند إعداد التقرير، وتحقيق نظرية الفكر المتكامل.

كما يرى الاتحاد الدولى للمحاسبين(IFAC,2017,p2:4) أن التقرير المتكامل يحقق منافع لأصحاب المصالح تتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وذلك لأن العديد من المجالات الاجتماعية والبيئية تؤثر علي أداء الشركة، بالإضافة لتوفير نظرة شاملة للشركة وأدائها لمدى طويل ، وتوفير معلومات هامة لأصحاب المصالح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات .

## ٧-٢-٣ التحديات التى تواجه تنفيذ إعداد تقارير الأعمال المتكاملة

وبرغم المنافع التى يتمتع بها منهج التقرير المتكامل إلا أنه يوجد بعض التحديات عند إعداده، فترى دراسة (محمد،٢٠١٩،ص١٥٢) أنه يوجد مشاكل وتحديات كبيرة تواجه إعداد التقارير المتكاملة أهمها الحجم الكبير للمعلومات وصعوبة دمج المعلومات غير المالية مع المعلومات المالية ، مشكلة الأهمية النسبية عند الإفصاح عن المعلومات، نقص مهارة معدى التقرير المتكامل بالإضافة لعدم وجود معايير محددة للقياس.

كما ورد فى دراسة(أحمد،٢٠١٩،ص٣٨) أن من أهم التحديات التى تواجه إعداد التقارير المتكاملة هى عملية مراجعة هذه التقارير سواء أكانت مراجعة خارجية أو داخلية وذلك بسبب أن التقرير المتكامل يحتوى علي معلومات غير مالية كثيرة.

كما ورد فى دراسة(Adams and simnett,2011,p299) أن التحدى الأكبر يكمن في عدم وجود معيار مقبول عالميا لقياس المعلومات غير المالية والإفصاح عنها.

وترى دراسة(على، ٢٠١٢، ص٣٣٣) أنه توجد صعوبات وتحديات عند إعداد التقرير المتكامل تتمثل في عدم وجود الإرشادات الكافية المتعلقة بكيفية إعداد التقرير المتكامل ومحتواه وطريقة العرض بحيث تكون مفهومة لكافة أصحاب المصالح بالإضافة لعدم وجود مقاييس ملائمة للأداء غير المالي، محتوى التقارير المتكاملة ليست ثابتة ولا تعتمد علي نموذج محدد حيث أنها تفصح عن معلومات غالبيتها تكون غير مالية، خوف الإدارة من التوسع والسرد في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بنموذج الأعمال الإستراتيجية للشركة خاصة في ظل وجود منافسة في السوق. ويرى الباحثون أن التحدي الأكبر في إعداد التقرير المتكامل هو جعله أداة من أدوات الإفصاح الإلزامي وليس الاختياري حيث إن تجارب الدول التي تطبقه إلزاميا أثبتت مدى أهمية تبني مدخل التقرير المتكامل عند الإفصاح لما له من أثر بالغ علي أداء الشركة.

#### ٧-٢-٤ جودة تقارير الأعمال المتكاملة

وعرفت الجودة بأنها مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية لكي تقوم بتلبية الإحتياجات الضرورية لمستخدميها ، حيث أنها ترتبط بمدى قدرة المعلومات التي تم الإفصاح عنها في التقارير علي إحداث فارق في القرارات التي يتخذها المستخدمون (Siriya&Norah,2017,P55).

ويرى الباحثون أن الأهم من التقارير هي جودة عملية الإفصاح حيث أن التوسع في عمليات الإفصاح الأفقي وتعني الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية بجانب المعلومات الإقتصادية سيكون لها أثر بالغ الأهمية علي جودة التقارير المنشورة وستقى بالعرض المنوط من إعدادها وهو قدرة أصحاب المصالح علي إتخاذ القرارات السليمة والقدرة على تقييم قدرة المنشأه علي خلق القيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل.

وترى دراسة (عبدالفتاح، ٢٠١٣م، ص٦٦) أن تحقيق الجودة في التقارير المالية تتطلب تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة وهم:

#### ١- جودة صياغة التقرير

وتعني توصيف بيانات التقرير بشكل جيد أى يجب أن تكون المصطلحات المختاره لوصف البيان واضحه ومعبره بدقه عن البيان ويتطلب ذلك توافر خاصيه الوضوح.

#### ٢- جودة محتوى التقرير

وتعني أن تكون قيم البيانات صحيحه ويكون التقرير خالي من الأخطاء الجوهرية ويتطلب ذلك توافر خاصيه الشمول والإكتمال والدقه.

#### ٣- جودة عرض التقرير

وتعني ضرورة عرض المعلومات تحت عناوين ملائمه ومتجانسه أو بطريقة لا تتطلب المزيد من التفسير والتوضيح عند إستخدامها ويتطلب ذلك توافر خاصيه الاتساق والحياد والشفافيه.

ويتفق الباحثون مع دراسة (أحمد، ٢٠١٩م، ص١٠٩) في أنه يمكن تحقيق جوده صياغة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال الإمتثال لمبادئ إعداد التقرير المتكامل ، وتحقيق جودة محتوى التقرير من خلال الإلتزام بعرض وإفصاح البنود المنفق عليها

من قبل المنظمات المهنية والعلمية، وتحقيق جودة عرض التقرير من خلال توضيح الترابط بين الأداء المالي والأداء غير المالي للمنشأة.

ويرى الباحثون أن جودة تقارير الأعمال المتكاملة هي نتاج الجودة في كل مراحل إعداده وصياغته وعرضه بالإضافة لوجود نظام رقابة داخلية فعالة تتمثل في وجود بيئة رقابية جيدة تحفز العاملين علي الالتزام بالقيم والأخلاق ، ووجود إدارة فعالة لتقييم المخاطر والإفصاح عنها بكل حياديته، وأن تكون الأنشطة الرقابية قادرة علي المحافظه علي أصول المنشأة وحمايتها من الضياع ، وأن يكون هناك نظام معلومات وتواصل جيد للشركة يقوم بوصول المعلومات لكافة الأطراف المستهدفه دون فقد أو ضياع ، وأن تتسم عمليات المتابعه والمراقبه لنظام الرقابه الداخليه ككل بالكفاءة والفاعليه لإكتشاف الأخطاء فور حدوثها والعمل علي إتخاذ الإجراءات التصحيحية لتعديلها.

هذا، وبعد أن تم عرض طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة سيتناول الباحثون في النقطة التالية دراسة أثر مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال القيام بدراسة ميدانية.

#### ٨- المنهجية

وفيها يقوم الباحث بتناول مصادر الحصول علي البيانات المطلوبة، بالإضافة لتوضيح مجتمع وعينة الدراسة وطرق تجميع البيانات الأولية وأساليب تحليلها.

#### ٨-١ أنواع البيانات ومصادر الحصول عليها

اعتمد الباحث في هذه الدراسة علي نوعين من البيانات وهم:

أ- بيانات ثانوية: وتتمثل في البيانات التي سبق عرضها في الكتب والدراسات السابقة العربية منها والأجنبية والتي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بهم بما يساهم في إعداد الإطار النظري للدراسة وتأسيس المفاهيم بواسطه الباحث.

ب- بيانات أولية: وتتمثل في البيانات التي تتعلق بمتغيرات الدراسة والتي تم تجميعها لأول مرة من مفردات العينة حيث اعتمد الباحث علي أسلوب قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لإختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة للوصول الى النتائج.

#### ٨-٢ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين بمصلحة الضرائب المصرية والأكاديميين بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية وقد اعتمد الباحث علي أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات وقد بلغ عدد القوائم الصحيحة ٢١١ قائمة مقسمة بين ٩٧ مراجع بمصلحة الضرائب المصرية و ١١٤ أكاديمي بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية.

#### ٨-٣ أداة جمع البيانات الأولية

اعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية علي قائمة استقصاء قام بإعدادها خصيصاً لهذا الغرض في ضوء الدراسات السابقة وتتضمن تلك القائمة مجموعة من العبارات لقياس متغيرات الدراسة ( مكونات الرقابة الداخلية وجودة تقارير الأعمال المتكاملة) وتتمثل في ستة محاور:

المحور الأول: أثر بيئة الرقابة علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

المحور الثاني: أثر عمليات تقييم المخاطر علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

المحور الثالث: أثر الأنشطة الرقابية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.  
 المحور الرابع: أثر المعلومات والتواصل علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.  
 المحور الخامس: أثر المتابعة علي جودة تقارير الاعمال المتكاملة.  
 المحور السادس: أثر مكونات الرقابة الداخلية علي جودة تقارير الأعمال المتكاملة.  
 ٨-٤: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

(١) أساليب الإحصاء الوصفي: استخدمت تلك الأساليب في وصف بيانات الدراسة وعرضها بيانياً لتوضيحها، ومن تلك الأساليب تم استخدام:

- المتوسط الحسابي.
- الانحراف المعياري.
- الاتجاه العام لمقياس ليكرت الخماسي : وتم حسابه من خلال الجدول التالي:

مدى الوسط الحسابي	الدلالة
١ - ٢,٣٣	غير موافق
٢,٣٤ - ٣,٦٧	محايد
٣,٦٨ - ٥	موافق

Source: (Sekaran, 2006).

(٢) معامل ارتباط بيرسون: استخدم هذا الأسلوب في اختبار الصدق الداخلي للاستقصاء المستخدم في جمع بيانات الدراسة الميدانية ، وكذلك في اختبار الفرض الأول من فروض الدراسة.

(٣) معامل ألفا كرونباخ: استخدم هذا الأسلوب في اختبار ثبات الاستقصاء المستخدم في جمع بيانات الدراسة الميدانية.

(٤) تحليل الانحدار البسيط: استخدم هذا الأسلوب في اختبار الفرض الثاني من فروض الدراسة.

(٥) اختبار مان ويتني: يستخدم هذا الأسلوب اللامعلمي لتحديد الفروق بين متوسطي مجموعتين مستقلتين ، وقد تم استخدامه في اختبار الفرض الثالث من فروض الدراسة فيما يتعلق بالمتغيرات الديموجرافية ذات الفئتين فقط.

(٦) اختبار كروسكال واليس: يستخدم هذا الأسلوب اللامعلمي لتحديد الفروق بين متوسطات ثلاث مجموعات مستقلة فأكثر، وقد تم استخدامه في اختبار الفرض الثالث من فروض الدراسة فيما يتعلق بالمتغيرات الديموجرافية ذات الثلاث فئات فأكثر.

٩- اختبار فروض الدراسة

اختبار الفرض الأول:

لا يوجد تأثير معنوي لمكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة" وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية التالي:

١/٢ لا يوجد تأثير معنوي لبيئة الرقابة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.  
 ٢/٢ لا يوجد تأثير معنوي لعمليات تقييم المخاطر على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.



٣/٢ لا يوجد تأثير معنوي للأنشطة الرقابية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

٤/٢ لا يوجد تأثير معنوي للمعلومات والتواصل على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

٥/٢ لا يوجد تأثير معنوي للمتابعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة. ولاختبار ذلك الفرض تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، ويمكن عرض نتائج اختبار ذلك الفرض على النحو التالي:

**(١) الفرض الفرعي الأول: تأثير بيئة الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة:**

يوضح الجدول رقم (٧) التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة المبحثين في هذا الفرض:

جدول رقم (٧) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين بيئة الرقابة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة

المتغير المستقل	معامل الانحدار الجزئي	معامل الانحدار الجزئي المعياري	قيمة "ت"	P. Value
بيئة الرقابة (X1)	٠.٨٠٧	٠.٨٠٠	١٩.٢٥٢	٠.٠٠٠٠
ثابت الانحدار ( $\alpha$ )	٠.٨٢٧	---	٤.٢٩٠	٠.٠٠٠٠
معامل التحديد $R^2 = ٠.٦٣٩$		قيمة P.value للنموذج = ٠.٠٠٠٠		
معامل التحديد المعدل = ٠.٦٣٨		مستوى الثقة (٩٥%)		
قيمة $F = ٣٧٠.٦٢٤$		نسبة الخطأ في النموذج = ٣٦.١%		

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق عدم صحة الفرض الفرعي ١/٢ للدراسة، حيث يتضح ما يلي:

١- بلغت قيمة F (٣٧٠.٦٢) بدلالة P. Value بلغت (٠.٠٠٠٠)، مما يدل على

معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة.

٢- تشير القيمة الموجبة لمعامل انحدار المتغير المستقل إلى طردية العلاقة بينه وبين المتغير التابع.

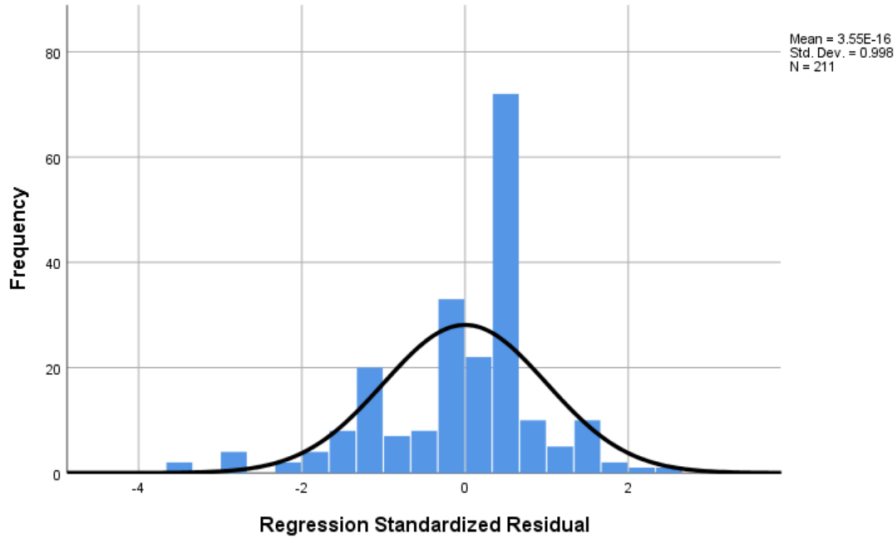
٣- يتضح أن المتغير المستقل (بيئة الرقابة) يفسر نسبة (٦٣.٩%) من التغير في تباين المتغير التابع (جودة تقارير الأعمال المتكاملة)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد  $R^2$ .

٤- توضح نسبة الخطأ في النموذج أن نسبة (٣٦.١%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.

٥- يتضح مما سبق أن هناك علاقة طردية بين بيئة الرقابة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك إلى الآتي:

- أ- تعميم مصطلح النزاهة والقيم الأخلاقية وذلك عن طريق وجود أدلة للسلوك والسياسات المرتبطة بممارسات الأعمال المقبولة وتعارض المصالح يساهم في تحقيق الجودة لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة.
- ب- تحديد المهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاءة تساهم في تحقيق الجودة لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة.
- ج- إمتلاك أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة الخبرة الادارية والفنية لأداء المسؤوليات يساهم في تحقيق الجودة في تقارير الأعمال المتكاملة.
- د- تدفق المعلومات بشكل ملائم خلال المستويات الادارية المختلفة يساهم في تحقيق الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة.
- هـ- تدريب العاملين بشكل مستمر للقدرة على ملاحقة التغيير في بيئة العمل المتطورة يساهم في تحقيق الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة.
- ٦- وقد تم اختبار اعتدالية الأخطاء في نموذج الانحدار للتأكد من أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، ويوضح الشكل رقم (٢) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي اعتدالية الأخطاء، حيث بلغ الانحراف المعياري (٠.٩٩٨).

-٧



شكل رقم (٢) : المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة ١/٢

**(٢) الفرض الفرعي الثاني: تأثير عمليات تقييم المخاطر على جودة تقارير الأعمال المتكاملة:**

يوضح الجدول رقم (٨) التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة المبحثين في هذا الفرض:

جدول رقم (٨) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين عمليات تقييم المخاطر وجودة تقارير الأعمال المتكاملة

P. Value	قيمة "ت"	معامل الانحدار الجزئي المعياري	معامل الانحدار الجزئي	المتغير المستقل
٠.٠٠٠٠	١٦.٢٣٨	٠.٧٤٧	٠.٦٣٦	عمليات تقييم المخاطر (X2)
٠.٠٠٠٠	٩.٨٥٢	---	١.٧١٤	ثابت الانحدار ( $\alpha$ )
<ul style="list-style-type: none"> <li>• معامل التحديد <math>R^2 = ٠.٥٥٨</math></li> <li>• معامل التحديد المعدل = <math>٠.٥٥٦</math></li> <li>• قيمة <math>F = ٢٦٣.٦٨٠</math></li> <li>• قيمة P. Value للنموذج = <math>٠.٠٠٠٠</math></li> <li>• مستوى الثقة (٩٥%)</li> <li>• نسبة الخطأ في النموذج = <math>٤٤.٢\%</math></li> <li>• المتغير التابع (Y): جودة تقارير الأعمال المتكاملة.</li> </ul>				

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق عدم صحة الفرض الفرعي ٢/٢ للدراسة، حيث يتضح ما يلي:

١- بلغت قيمة F (٢٦٣.٦٨٠) بدلالة P. Value بلغت (٠.٠٠٠٠)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة.

٢- تشير القيمة الموجبة لمعامل انحدار المتغير المستقل إلى طردية العلاقة بينه وبين المتغير التابع.

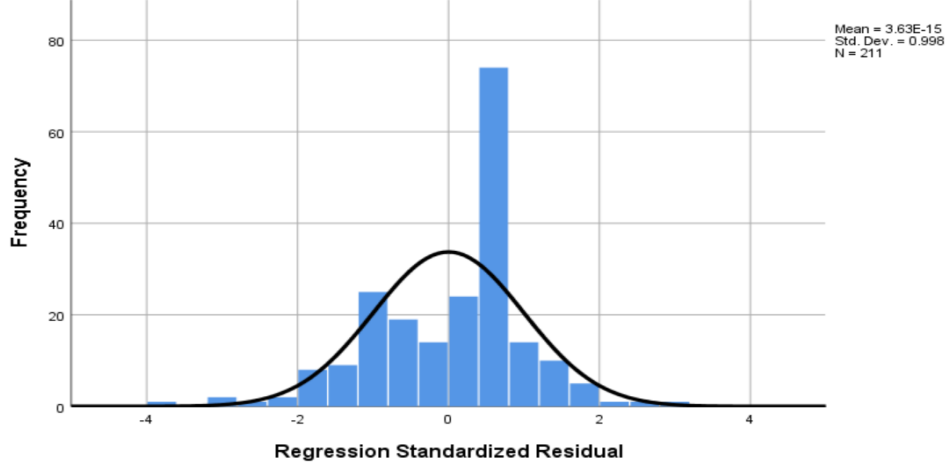
٣- يتضح أن المتغير المستقل (عمليات تقييم المخاطر) يفسر نسبة (٥٥.٨%) من التغير في تباين المتغير التابع (جودة تقارير الأعمال المتكاملة)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد  $R^2$ .

٤- توضح نسبة الخطأ في النموذج أن نسبة (٤٤.٢%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.

٥- يتضح مما سبق أن هناك علاقة طردية بين عمليات تقييم المخاطر وجودة تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك إلى أن تحديد الأهداف والمخاطر المتعلقة بها والعمل على مفادها تلك المخاطر يساهم في تحقيق الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة.

وقد تم اختبار اعتدالية الأخطاء في نموذج الانحدار للتأكد من أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد

صحيح، ويوضح الشكل رقم (3) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي اعتدالية الأخطاء، حيث بلغ الانحراف المعياري (0.998).



شكل رقم (3) : المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة ٢/٢

### (3) الفرض الفرعي الثالث: تأثير الأنشطة الرقابية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة:

يوضح الجدول رقم (9) التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة المبحوثين في هذا الفرض:

جدول رقم (9) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين الأنشطة الرقابية وجودة تقارير الأعمال المتكاملة

P. Value	قيمة "ت"	معامل الانحدار الجزئي المعياري	معامل الانحدار الجزئي	المتغير المستقل
0.000	18.368	0.786	0.668	الأنشطة الرقابية (X3)
0.000	9.389	---	1.036	ثابت الانحدار ( $\alpha$ )

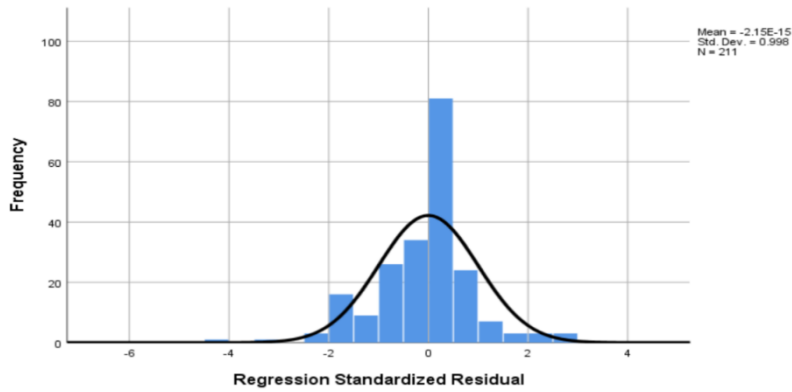
- معامل التحديد  $R^2 = 0.617$
- معامل التحديد المعدل = 0.616
- قيمة  $F = 337.388$
- قيمة P. Value للنموذج = 0.000
- مستوى الثقة (95%)
- نسبة الخطأ في النموذج = 38.3%
- المتغير التابع (Y): جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق عدم صحة الفرض الفرعي ٣/٢ للدراسة، حيث الآتي:

- ١- بلغت قيمة F (٢٦٣.٦٨٠) بدلالة P. Value بلغت (٠.٠٠٠)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة.
- ٢- تشير القيمة الموجبة لمعامل انحدار المتغير المستقل إلى طردية العلاقة بينه وبين المتغير التابع.
- ٣- يتضح أن المتغير المستقل (الأنشطة الرقابية) يفسر نسبة (٦١.٧%) من التغير في تباين المتغير التابع (جودة تقارير الأعمال المتكاملة)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد  $R^2$ .
- ٤- توضح نسبة الخطأ في النموذج أن نسبة (٣٨.٣%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.
- ٥- يتضح مما سبق أن هناك علاقة طردية بين الأنشطة الرقابية وجودة تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك إلى أن الأنشطة المتعلقة بتقييم العاملين بالمنشأة بشكل يحدد السلبيات الخاصة بهم والعمل على تحسينها، وتقسيم المهام بين الموظفين، وتخصيص المسؤوليات لكل موظف بشكل يتناسب بين الترخيص الممنوح لهم والمهام يساهم في تحقيق الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة.

وقد تم اختبار اعتدالية الأخطاء في نموذج الانحدار للتأكد من أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، ويوضح الشكل رقم (٤) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي اعتدالية الأخطاء، حيث بلغ الانحراف المعياري (٠.٩٩٨).



شكل رقم (4) : المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة ٣/٢

#### (٤) الفرض الفرعي الرابع: تأثير المعلومات والتواصل على جودة تقارير الأعمال المتكاملة:

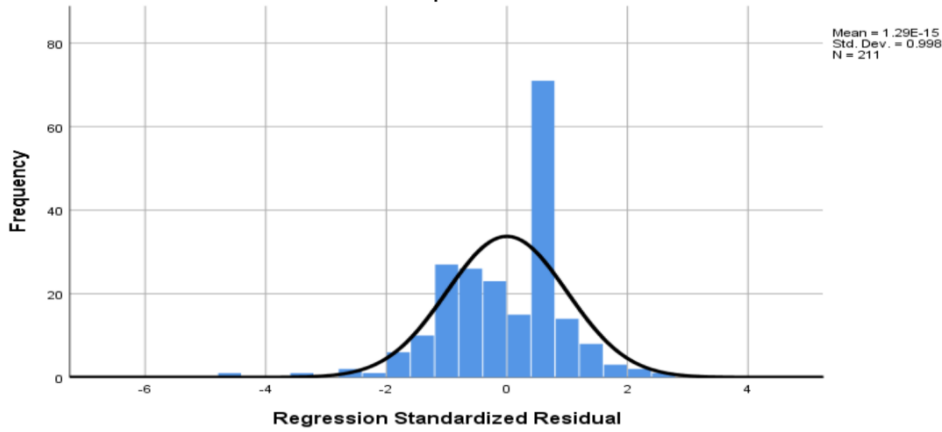
يوضح الجدول رقم (١٠) التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة المبحوثين في هذا الفرض:

جدول رقم (١٠) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المعلومات والتواصل وجودة تقارير الأعمال المتكاملة

المتغير المستقل	معامل الانحدار الجزئي	معامل الانحدار الجزئي المعياري	قيمة "ت"	P. Value
المعلومات والتواصل (X4)	٠.٦٨٢	٠.٧٧٢	١٧.٥٤٥	٠.٠٠٠
ثابت الانحدار ( $\alpha$ )	١.٤٢٢	---	٨.٠٠١	٠.٠٠٠
<p>معامل التحديد <math>R^2 = ٠.٥٩٦</math>      معامل التحديد المعدل = <math>٠.٥٩٤</math>      قيمة <math>F = 307.814</math></p> <p>قيمة P. Value للنموذج = <math>٠.٠٠٠</math>      مستوى الثقة (٩٥%)      نسبة الخطأ في النموذج = <math>٤٠.٤\%</math></p>				

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي. ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق عدم صحة الفرض الفرعي ٤/٢ للدراسة، حيث يتضح ما يلي:

- ١- بلغت قيمة F (٣٠٧.٨١٤) بدلالة P. Value بلغت (٠.٠٠٠)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة.
  - ٢- تشير القيمة الموجبة لمعامل انحدار المتغير المستقل إلى طردية العلاقة بينه وبين المتغير التابع.
  - ٣- يتضح أن المتغير المستقل (المعلومات والتواصل) يفسر نسبة (٥٩.٦%) من التغير في تباين المتغير التابع (جودة تقارير الأعمال المتكاملة)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد  $R^2$ .
  - ٤- توضح نسبة الخطأ في النموذج أن نسبة (٤٠.٤%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.
  - ٥- يتضح مما سبق وجود علاقة طردية بين المعلومات والتواصل وجودة تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك إلى أن وجود آلية جيدة لتدفق المعلومات من البيئة الخارجية لداخل المنشأة وبين المستويات الإدارية الداخلية وبعضها البعض يساهم من جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- وقد تم اختبار اعتدالية الأخطاء في نموذج الانحدار للتأكد من أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، ويوضح الشكل رقم (٥) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي اعتدالية الأخطاء، حيث بلغ الانحراف المعياري (٠.٩٩٨).



شكل رقم (5) : المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة ٤/٢

**(٥) الفرض الفرعي الخامس: تأثير المتابعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة:**  
يوضح الجدول رقم (١١) التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة المبحوثين في هذا الفرض:

جدول رقم (11) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتابعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة

P. Value	قيمة "ت"	معامل الانحدار الجزئي المعياري	معامل الانحدار الجزئي	المتغير المستقل
٠.٠٠٠	١٧.٧٣٣	٠.٧٧٥	٠.٦٥٨	المتابعة (X5)
٠.٠٠٠	٩.٢٤٣	---	١.٥٥٦	ثابت الانحدار (a)

- معامل التحديد  $R^2 = ٠.٦٠١$
- معامل التحديد المعدل = ٠.٥٩٩
- قيمة  $F = ٣١٤.٤٧٢$
- قيمة P. Value للنموذج = ٠.٠٠٠
- مستوى الثقة (٩٥%)
- نسبة الخطأ في النموذج = ٣٩.٩%
- المتغير التابع (Y): جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق عدم صحة الفرض الفرعي ٥/٢ للدراسة، حيث يتضح ما يلي:

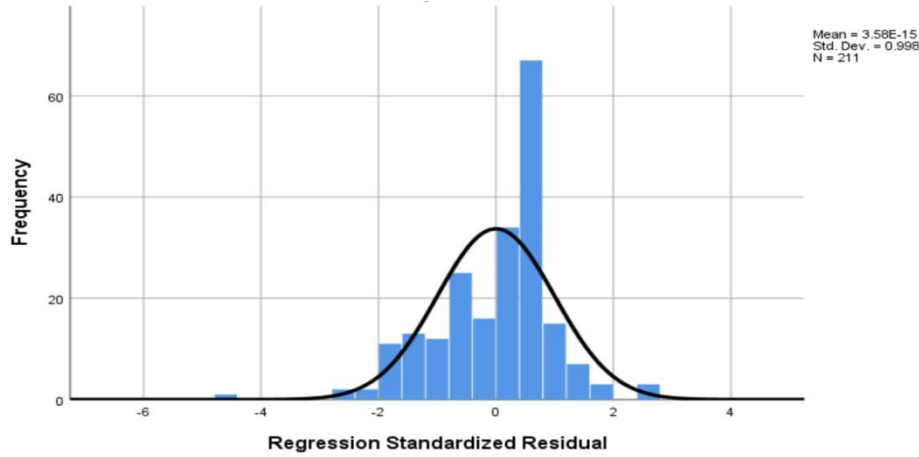
- ١- بلغت قيمة F (٣١٤.٤٧٢) بدلالة P. Value بلغت (٠.٠٠٠)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين متغيري الدراسة.
- ٢- تشير القيمة الموجبة لمعامل انحدار المتغير المستقل إلى طردية العلاقة بينه وبين المتغير التابع.

٣- يتضح أن المتغير المستقل (المتابعة) يفسر نسبة (٦٠.١%) من التغير في تباين المتغير التابع (جودة تقارير الأعمال المتكاملة)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد  $R^2$ .

٤- توضح نسبة الخطأ في النموذج أن نسبة (٣٩.٩%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.

٥- يتضح مما سبق أن هناك علاقة طردية بين المتابعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك إلى أن وجود أنظمة مراقبة لرصد نظام الرقابة الداخلية وتقويم النتائج يساهم من جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

وقد تم اختبار اعتدالية الأخطاء في نموذج الانحدار للتأكد من أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، ويوضح الشكل رقم (٦) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي اعتدالية الأخطاء، حيث بلغ الانحراف المعياري (٠.٩٩٨).



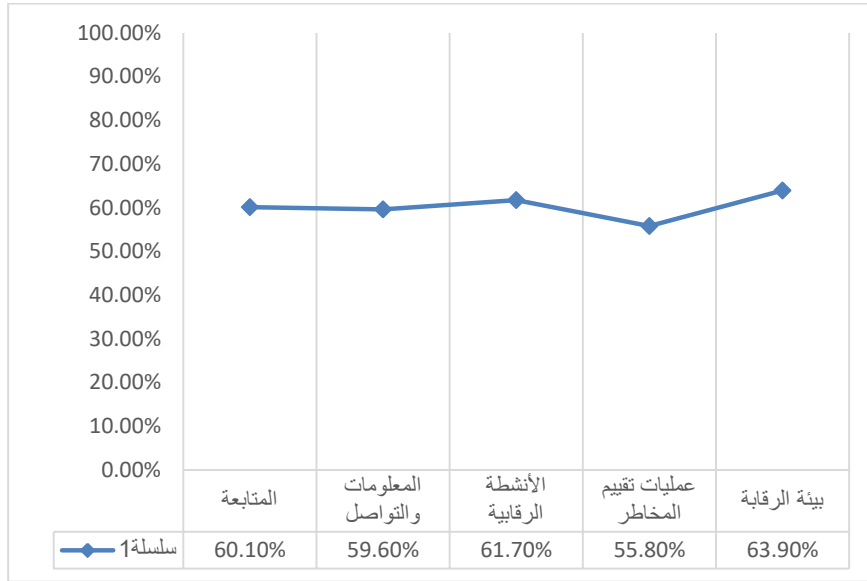
شكل رقم (4) : المدرج التكراري للأخطاء المعيارية لنموذج الانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة ٥/٢

وبناء على النتائج السابقة يتضح عدم ثبوت صحة الفرض الثاني للدراسة وجميع فروضه الفرعية حيث كشفت النتائج عن وجود تأثير معنوي لجميع مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، ويمكن ترتيب المتغيرات المستقلة وفقاً لدرجة تأثيرهما وإسهامها المعنوي في جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث:

- يحتل متغير بيئة الرقابة المرتبة الأولى في التأثير على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (معامل انحدار جزئي معياري = ٠.٨٠٠).
- يحتل متغير الأنشطة الرقابية المرتبة الثانية في التأثير على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (معامل انحدار جزئي معياري = ٠.٧٨٦).
- يحتل متغير المتابعة المرتبة الثالثة في التأثير على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (معامل انحدار جزئي معياري = ٠.٧٧٥).



- يحتل متغير المعلومات والتواصل المرتبة الرابعة في التأثير على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (معامل انحدار جزئي معياري = ٠.٧٧٢).
  - يحتل متغير عمليات تقييم المخاطر المرتبة الخامسة والأخيرة في التأثير على جودة تقارير الأعمال المتكاملة (معامل انحدار جزئي معياري = ٠.٧٤٧).
- ويوضح الشكل رقم (٧) التالي مستويات تأثير مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة وفقاً لقيم معاملات التحديد  $R^2$  لكل مكون منها.



شكل رقم (٧) : مستويات تأثير مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة

#### ١٠ - مناقشة النتائج

##### أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- يوجد تأثير معنوي لبيئة الرقابة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن وجود أدلة للسلوك والسياسات المرتبطة بممارسات الأعمال المقبولة وتعارض المصالح، وتحديد المهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاءة، وامتلاك أعضاء مجلس الإدارة الخبرة الإدارية والفنية لأداء مسؤولياتهم والتحقق من سلامة ونزاهة أنظمة الرقابة الداخلية، والتدفق الملائم للمعلومات الضرورية خلال المستويات الإدارية المختلفة، وتخصيص المسؤولية وتفويض السلطات للتعامل مع الأهداف التنظيمية، والتدريب المستمر للعاملين بالمنشأة لمواكبة التطور يؤدي إلى زيادة مستوى الجودة في تقارير الأعمال المتكاملة.
- يوجد تأثير معنوي لعمليات تقييم المخاطر على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن تحديد الأهداف بوضوح والمخاطر المتعلقة بكل هدف وتحليلها والعمل على إيجاد الحل المناسب للتحكم فيها تساهم في زيادة الجودة في تقارير الأعمال المتكاملة.

- يوجد تأثير معنوى للأشطة الرقابية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث قيام الإدارة بالتقييم المستمر للعاملين وتخصيص المهام فيما بينهم بشكل لا يتعارض مع الصلاحيات المفوضة اليهم مما يساعد على حماية الأصول المادية والاستغلال الأمثل لها والمحافظة عليها فسيؤدى ذلك الى تحسين جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
- يوجد تأثير معنوى لنظام المعلومات والتواصل على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن توفير المعلومات الهامه فى الوقت المناسب يساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية الصحيحة وعلية سيساهم ذلك فى زيادة مستوى الجودة لتقارير الأعمال المتكاملة.
- يوجد تأثير معنوى للمتابعه على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن عملية المتابعة ستجعل عمل المراجعين أكثر سهوله مما يزيد من جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

#### ١١ - التوصيات

فى ضوء ما تم عرضه من نواحي نظرية وعملية بالدراسة والنتائج التى تم التوصل إليها تمكنت الباحثة من وضع بعض التوصيات التى قد تساهم فى تحسين جودة تقارير الأعمال المتكاملة وذلك لضمان جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح وبذلك توصى الباحثة بما يلى:

- لابد من إصدار قانون يقوم بإلزام شركات المساهمة المصرية بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المتكاملة وذلك لمساعدة أصحاب المصالح فى تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وخلق القيمة.
- ينبغى على الشركات الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية وذلك لتحسين جودة تقارير الأعمال المتكاملة وتحسين التمثيل الصادق وعرض المعلومات المالية وغير المالية بشكل يزيد من ثقة أصحاب المصالح.
- ينبغى على أصحاب المصالح مطالبة الشركات بالإفصاح من خلال التقارير المتكاملة وذلك لما تحققه من منافع وفوائد كثيرة.
- إجراء المزيد من الدراسات التى تتناول تأثير مكونات الرقابة الداخلية على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

#### ١٢ - الدراسات المستقبلية المقترحة

- توصل الباحث إلى أن هناك عددا من الموضوعات التى يمكن أن تتناولها البحوث المستقبلية، ومنها:
- (١) دراسة أثر التعاون المشترك بين المراجع الخارجى والداخلى على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
  - (٢) أثر تبني الشركات لمنهج التفكير المتكامل على إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
  - (٣) دراسة أثر تبني مدخل المراجعة المستمرة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

## المراجع

### مراجع باللغة العربية

أبو ميالة، سهيل، (٢٠١٧)، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي دراسة تحليلية لأراء مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، م٧، ١٤، ١٦، ٩٥-١١٦.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠١٣) دليل الممارسات الجيدة الدولية: تقييم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جويلية.

أحمد، محمد مشرح، (٢٠١٩)، دور الآليات الداخليه لحوكمه الشركات فى تحقيق جوده تقارير الأعمال المتكامله، دراسه تطبيقيه، مجله الفكر المحاسبى، كليه التجاره، جامعه عين شمس، ٢٤، ١-٣١.

أرنز ، لوبك ، الفين ، جيمس " المراجعة مدخل متكامل "، (٢٠٠٠) ترجمه محمد عبدالقادر الديسطنى، أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض.

الذنبات، على عبدالقادر، (٢٠١٠) " تدقيق الحسابات فى ضوء المعايير الدولية " نظرية وتطبيق ، الطبعة الثالثه، دار وائل للنشر، عمان، ص ١٧٣.

عبدالرحمن، جابر، (٢٠١٠)، تطوير دور لجان المراجعة فى رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة، م١، ١٢٤، ٥٥-١٢٠.

عبدالرؤوف، نبيل ، (٢٠٠٩). اختبار تجريبي لقياس مدى تجانس الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية فى سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية فى ظل بيئة قانون ساربينز-أوكسلي، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، م١٣، ١٤٩-١٨٩.

عبدالفتاح، سعيد توفيق أحمد، (٢٠١٣) ، علاقه خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رساله مقدمه لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة ، كليه التجارة، جامعه الزقازيق، ص ٣٣

على، عبدالوهاب نصر، (٢٠١٢) مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، م١٦، ٢٤، ٣٢٣-٣٦٥

فتح الله، عصام محمد، (٢٠١٣) الدور المرتقب للمراجع الخارجى نحو تحديات المهنة فى فهم مراجعه عمليه الأعمال المتكامله والتقارير عنها , دراسه ميدانيه ، قسم المحاسبه ، كليه التجاره، جامعه الزقازيق، مجله البحوث التجاربه، م٣٥ ، ٢٤، ٢٨٩-٣٥٤.

مدثر، طه أبو الخير(٢٠٠٧)، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمه الأصول، كلية التجارة ، جامعه طنطا، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، ٢٤، ٦٠-١،

مصطفى، محمد مصطفى،(٢٠٠٢) دراسة تحليلية لزياده كفاءة الرقابة الداخلية، رساله ماجستير ، جامعه قناه السويس ، كلية التجارة، قسم المحاسبة.  
منصور، محمد السيد، (٢٠١٦) ، أثر الإفصاح الإختياري عن معلومات رأس المال البشرى على قرار الإستثمار فى أسهم الشركات المقيدة فى البورصة المصرية، *مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف*، ١٤، ٢٩٢\_٢٤٧.

مقدم، خالد، مايو، عبدالله (٢٠١٦) ، *نظام الرقابة الداخلية*، جامعه قاصدى مرباح ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية .  
هشام ، محمد عبدالحى السيد،(٢٠٠٨) ، نماذج الرقابة الداخلية الحديثه فى المؤسسه، *مجلة المحاسبون ، جمعيه المحاسبين والمراجعين الكويتيه* ، ع ٤٠.

#### ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

- Adams, A., Fries, S., & Simnett, R. (2011). The journey towards integrative reporting. *Accountant's Digest*, 558, 1-41.
- Ajao, O. S., & Oluwadamilola, A. O. (2020). Internal control systems and quality of financial reporting in insurance industry in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 8(5), 212
- Beest , F., Bram,G, and Boelens,S.,2009,Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics , working Papers,Available At : <http://www.ru.nice>
- Chariri, A., & Januarti, I. (2017). Audit committee characteristics and integrated reporting: Empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange.
- Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission (COSO) <http://www.coso.org/default.htm>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal control, integrated framework: Executive summary* (Vol. 4). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dashtbayaz, M. L., Salehi, M., & Safdel, T. (2019). The effect of internal controls on financial reporting quality in Iranian family firms. *Journal of Family Business Management*, 9(3), 254-270.
- Ernst&Young and Green Biz Group.2012,Six Growing Trends in Corporate Sustainability , [http://www.ey.com/publication/vwLUAsset/Six\\_growing\\_trends\\_in\\_corporate\\_sustainability\\_2013/\\$FILE/Six\\_growing\\_trends\\_in\\_corporate\\_sustainability\\_2013.pdf](http://www.ey.com/publication/vwLUAsset/Six_growing_trends_in_corporate_sustainability_2013/$FILE/Six_growing_trends_in_corporate_sustainability_2013.pdf)

- FASB and IASB, 2006, Press Release, US FASB Publish First Draft Chapters of Joint Conceptual Framework, Available At : [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
- Fernando, K., Dharmawati, R., Sriani, D., Shauki, E. R., & Diyanty, V. (2017). Does integrated reporting approach enhance the value relevance of accounting information?: Evidence from Asian firms. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 55, 112-117.
- Haji, A. A., & Anifowose, M. (2016). Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?. *Managerial Auditing Journal*. <http://www.ecgi.org/codes/documents/king3.pdf>, accessed May 28, 2018
- [https://units.imamu.edu.sa/administrations/Internal\\_Auditing/news/Pages/news003.aspx](https://units.imamu.edu.sa/administrations/Internal_Auditing/news/Pages/news003.aspx)
- <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/integrated-reporting-pao-network>
- Huang, R., & Huang, Y. (2020). Does internal control contribute to a firm's green information disclosure? Evidence from China. *Sustainability*, 12(8), 3197.
- IFAC, "Integrating The Business Reporting Supply Chain", 2011
- IIRC, 2013, "Consultation Draft of the International Integrated-International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 16.
- IRC, S. (2011). Framework for integrated reporting and the integrated report (Vol. 25). Discussion Paper.
- Kusuma, I. L., Dewi, M. W., & Tho'in, M. (2021). Analysis of the Effect of Human Resources Competency, Utilization of Technological Information, and Internal Control Systems on the Value of Financial Reporting Information. *Annals of the Romanian Society for Cell Biology*, 14628-14638.
- Mire ,H.A(2016) Effectes of internal control system on the organizational Performance of remittance companies in Mogadishu Somalia *IJRDO-journal of business management*.
- Schipper, K., & Vincent, L. (2003). Earnings quality. *Accounting horizons*, 17, 97-110
- SEC, 2000, Concept Release: International Accounting Standard Washington, D.C: SEC, February
- Siriyama Kanthi Herath, Norah Albarqi, (2017), " Financial Reporting Quality: A Literature Review", *International Journal Of Business Management and Commerce*, (Vol.2, No.2), pp.1-15.
- The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) : "Internal Control –Integrated Framework", COSO, New Jersey, USA, Available at [www.COSO.Or..sep.1992.PP.1-4](http://www.COSO.Or..sep.1992.PP.1-4)
- Uwadiae, O. (2013). COSO – An Approach to Internal Control Framework. Financial Reporting, Delloite. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ng/Documents/audit/Financial%20Reporting/ng-coso-an-approach-to-internal-control-framework.pdf>