Omdurman Islamic University Journal(OIUJ)

مجلة جامعة أم درمان الاسلامية

https://journal.oiu.edu.sd/index.php/oiuj

2018; 14(1):310-349 https://doi.org/10.52981/oiuj.v14i1.1629 ISSN: 5361-1858

الرقابة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة

Internal Control and its Impat on the Quality of Published Financial Reports

د.مصطفى نجم البشارى على

أ.محمد حسين حسن عبدالرحمن

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة فى بعض البنوك فى السودان لم تهتم بالرقابة الداخلية التى ينتج عنها اثار سلبية تؤثر على جودة التقارير المالية المنشورة التى يعتمد عليها فى اتخاذ القرارات والمستخدمين، هدفت الدراسة الى مدى نجاح البنوك السودانية بتطبيق التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية الرقابية الداخلية.تم اتباع اسلوب المنهج الوصفى التحليلى, توصلت الدراسة الى نتائج منها عدم تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة فى البنوك السودانية، عدم التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية فى البنوكالسودانية. أوصت الدراسة، ضرورة تفعيل البنوك السودانية سجل الموجودات وتحديثه بنتظام،ضرورة متابعة المراجعة الداخلية فى البنوك السودانية بند المخزون دوريا بشكل خاص ويشمل المواد المدخلة والمخرجة والخردة،العمل على مراقبة حماية انظمة الحواسيب من الفيروسات الخبيثة عبر الشبكات المختلفة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية – التقارير المالية

Abstract

The Problem of Studying in some Banks in Sudan was not Concerned with the Internal Control which results in Negative Effects that Affect the Quality of the Published Financial Reports which depend on decision making and users.The Extent of the Success of the Sudanese Banks in Applying the Verification of the Validity and Integrity of Internal Accounting Opeations.The Descriptive, method was Adopted .The Stude Reached Conclusions, Including the Failure to Evaluate the Objective Plans and Policies Adopted by the Sudanese Banks,Failure to Verife and Integrity of Accounting Operation in the Sudanese Banks, The Study Recommended that Sudancese Banks, Should Activate the Register of Assets and modernize the System, The Internal Audit of the Sudanese Banks should be followed Periodically by the item, Including the materials entered,Produced and Scrap, Work on monitoring the Protection of Comuter Systems from malicious viruses Across different Networks.

Keywords:Internal Control-Financial Reports

المحور الاول: منهجية الدراسة

تمهيد: البنوك احدى الاوعية المهمة لتجميع اموال المستثمرين من الداخل والخارج من الاصول الرأسمالية، ويستفيد من ذلك اصحاب الاموال الذين ليس لديهم خبرة بالاستثمار وايضا الذين لا يملكون مقدرة مالية.

يساهم عدد كبير من المستثمرين فى هذه البنوك وبأزدياد ممارسة الاعمال الاقتصادية المختلفة بأعتبار الحسابات الوسيلة الوحيدة لقياس نتائج الاعمال، فالمخرجات يعتمد علية متخذى القرارات فى تسيير اعمالهم، أدى لفرض رقابة عليها من خلال تفعيل مهنة المراجعة الداخلية وتطبيق جودة التقارير المالية السليمة والفعالة.

تمتاز بعض البنوك السودانية بعدم وجود حماية كافية لاصول البنوك بالصورة المطلوبة، وبناء على ذلك لابد من وجود مراجع داخلى متخصص وملما بخصائص هذه الميزة ومستقلا ولرفع مستواها المهنى .

مشكلة الدراسة:

1/ هل يؤثر التزام الموظفين بالقوانين واللوائح السارية فى جودة التقارير المالية المنشورة؟.

2/ هليؤثر تقييم فاعلية وكفاءة الخطط والسياسات الموضوعية فى جودةالتقارير المالية المنشورة؟.

3/ هل يؤثر التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية فى جودة التقارير المالية المنشورة؟.

أهمية الدراسة:الناحية العلمية

01الاسهام فى سد فجوة الدرسات السابقة فى الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة.

2.اثراء جهد معرفى يستفيد منه الباحثين والمهنين بموضوع الرقابة الداخلية جودة التقارير المالية المنشورة.

الناحية العملية

1.الاستفادة من نتائج الدراسة فى رفع جودة التقارير المالية المنشورة فى البنوك السودانية.

2.التوصيات وتطبيقها يخص جودة التقارير المالية المنشورة.

اهدف الدراسـة

1.بيان العلاقة الموجودة بين التزام الموظفين بالقوانين واللوائح الرقابية الداخليةوخاصية موثوقية جودة التقارير المالية المنشورة.

2. بيان العلاقة الموجودة بين تقييم فاعلية وكفاءة الخطط والسياسات الرقابة الداخليةوخاصية ملاءمة جودة التقارير المالية المنشورة.

3. مدى نجاح البنوك السودانية بتطبيق التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية الرقابية الداخلية.

فرضيات الـدراسـة

الفرضية الاولى: الالتزام بالقوانين واللوائح السارية يؤثر فى جودة التقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثانية: تقييم الخطط والسياسات الموضوعية يؤثر فى جودة التقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثالثة: التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية يؤثر فى جودةالتقارير المالية المنشورة.

هيكليـة الدراسـة

ارتباطا بأهداف الدراسة ومنهجيتها فقد تناولها فى ثلاثة محاور كمايلى

المحور اول: يشمل الاطار العام والدراسات السابقة .

المحور الثانى: يشمل الاطار النظرى للدراسة .

المحور الثالث: يشمل الدراسة الميدانية

الخاتمة.

المراجع والمصادر

ثانيا:الـدراسات السـابقـة

الـرقابة الـداخليـة

على الرغم من هذه الدراسة ليست هى الاولى التى تحاول معالجة مشاكل الرقابة الداخلية بشكل عام حيث ان هنالك العديد من الدراسات التى تناولت هذا الجانب الا أن معظمها ركزت على الرقابة الداخلية بشكل عام دون التركيز على كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وتأثيرها على التقارير الماليةمثل .

دراسة: وليم،2007م: هدفت الدراسة الى ان يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا اساسيا فى تأكيد استمرارية المؤسسة فى تأدية واجبها تحقيقا لاهدافها، هذا البحث يعمل فى تقييم نظام الرقابة الداخلية واثره على الاداء الادارى والمالى. وتوصل البحث للنتائج التاليه أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتمد اساسا على الالتزام بتطبيق المعلومات الاساسية لها. بينما يختلف هدف دراستبانهبيان العلاقة الموجودة بين الرقابة الداخلية وخاصية موثوقية جودة التقارير المالية المنشورة.

دراسة: عبدالله،2009م: مشكلة الدراسة فى عدم الالتزام بنظام سليم للرقابة الداخلية من حيث عدم تحديد نظام محدد للرقابة الداخلية والالتزام به وعدم التغير بالقوانين

واللوائح. وتوصل البحث لنتائج منها وجود رقابة داخلية فى القطاع التجارى يساعد فى تطبيق الانظمة المحاسبية بصورة علمية، وعدم تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات يزيد من حالات حدوث الاخطاء والغش، والالتزام بتطبيق القوانيين واللوائح يزيد من درجة الثقة. بينما تختلف مشكلة دراستى بانها هل يؤثر التزام الموظفين بالقوانين واللوائح السارية فى جودة التقارير المالية المنشورة ؟.

وهذه الدراسات ركزت على اثر الرقابة الداخلية فى تقييم الاداء دون التركيز على الرقابة الداخلية للجودة التقارير المالية المنشورة.

التقارير المالية

كما ركزت بعض الدراسات على اثر الرقابة الداخلية فى تقويم الاداء مثل.

دراسة:على, 2010م: هدفت الدراسة الى التعرف بمبادئ الحاكمية المؤسسية واختبار أثر تطبيق هذه المبادئ على جودة التقارير المالية. توصلت الدراسة الى النتائج منها، التزام القطاع المصرفى بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية فى التقارير المالية كان اكثر من القطاع الصناعى.بينما يختلف هدف دراستبانه تناول بيان العلاقة الموجودة بين الرقابة الداخلية وخاصية ملاءمة وموثوقية جودة التقارير المالية المنشورة.

دراسة: Johan،2013م: تمثلت مشكلة الدراسة فى تفويض موثوقية البيانات المالية فى الاسواق المالية ومما تسفر عن ارتفاع المخاطر التأثير المباشر من قبل الادارة على بيانات القوائم المالية. توصلت الدراسة الى نتائج منها، توجد علاقة ايجابية بين هامش الربح الاجمالى والاحتيال.بينما تختلف مشكلة دراستى بانهاهل يؤثر تقييم فاعلية وكفاءة الخطط والسياسات الموضوعية فى جودة التقارير المالية المنشورة؟.

دراسة:منى, 2014م: تناولت الدراسة عنوانأثر الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال فى المشروعات الصغيرة

والمتوسطة. توصلت الدراسة الى نتائج منها، تنفيذ متطلبات المعيار بشأن الافصاح يحسن نوعية المعلومات المالية.بينما يختلف عنوان دراستى بانها تطرق الى الرقابة الداخلية واثرها على جودة التقارير المالية المنشورة.

دراسة:محمد،2015م: هدفت الدراسة تحليل معايير المحاسبة الدولية تساعد مستخدمى المعلومات المحاسبية فى تقييم مخاطر المنشأة الناتجة عن التعامل فى الادوات المالية ام لا. توصلت الدراسة لنتائج منها، معايير المحاسبة الدولية عن الادوات المالية تساعد مستخدمى المعلومات فى تقييم مخاطر المنشأة. بينما يختلف هدفدراستى بانها مدى نجاح البنوك السودانية بتطبيق الرقابة الداخلية.

وهذه الدراسات جميعها ركزت على تجربة التقارير المالية ودور الشركات دون التركيز على التقييم من قبل كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية بينما الدراسة الحالية تناولت التقييم من حيث كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.

المحور الثانى: الاطار النظرى للدراسة

يتم تبادل مفردات الاطار النظرى كمايلى:

الرقابة الداخلية

اولا": مفهوم الرقابة الداخلية: عرف المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية للشركات وكافة الوسائل والطرق التى تستخدمها الشركات بقصد حماية وضمان دقة المعلومات المالية وتنمية الكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة، وعرفت بأنها تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية وجودة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة من أجل مدخل ادارة الجودة الشاملة فى المنظمة بالاضافة لرقابة البيئة[8]، وعرف الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC الرقابة الداخلية أنها كافة السياسات والاجراءات والضوابط التى تتبناها ادارة الشركة لمساعدتها

للوصول لهدف الادارة والعمل بشكل منظم وكفء والالتزام بالسياسات وحماية الاصول ومنع الخطأ واكتشاف الاحتيال واكتمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية موثوقة فى الوقت المناسب[32].

يستنتج الباحث من مفهوم الرقابة الداخلية بأنها:

1.تحافظ على سير اعمال الشركات بصورة منظمة.

2.تعتمد على التقارير وكفاءة وفاعلية النظام.

3.الاسلام لا يقبل الهديه فى العمل العام يضعف من الرقابة0

يستطيع الباحث تعريف الرقابة الداخلية بأنها: اجراءات وسياسات واساليب موضوعة من ادارة الشركة لتطبيقها بطريقة فعالة ولضمان دقة المعلومات والبيانات ووقائية وحماية الاصول.

ثانيا": اهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فى[19]:

1.منع الاخطاء والغش والاختلاس(رقابة وقائية).

2.سرعة اكتشاف الغش والاختلاس.

3. تتبع الكفاءة فى استخدام هذه الموارد.

4. التحكم فى الشركة:اهداف مجلس الادارة والمسؤولين التنفيذين وطريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات[36].

5. حماية الاصول:العنصر البشرى للمحافظة على امن العمال وصورة الشركة تجاة محيطها، المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالشركة والعامل التكنولوجى الملازم للتطوير المعاصر[6].

6. تحقيق الاستعمال الاقتصادى والكفء للموارد.

7. التأكد من تحقيق الاهداف المسطرة من طرف الادارة والالتزام بالسياسات الادارية.
8. ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات: دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية .فالمعلومات التى تعطيها الشركة لمحيطها الخارجى تعكس وتبين وضعيتها وصورتها وتكون مبنية على أساس توقيت الحصول عليها ومدى تمثيلها للمواقع[11].
9. تحقيق الاستعمال الامثل للموارد: تهتم بمتابعة ارقام الانتاج الفعلية ومقارنتها بالارقام المخططة من كميات الانتاج المطلوبة والمواصفات المطلوبة, فالاهتمام بالكفاءة الانتاجية وزيادتها وتطويرها من الاهداف الرئيسية لادارة الشركات[19].

يستطيع الباحث اضافة الأهداف التالية:

1.حماية الاصول الشركات من السرقة والضياع وسوء الاستعمال.
2. العنصر البشرى من الاصول المهمة للشركة والمحافظة عليه.
3. صدق المعلومات وتكون واضحة وملائمة مع النشاط.

ثالثا": أنـواع الـرقابـة الـداخـلـيـة

تختلف الرقابة من شركة الى اخرى وفقا لطبيعة النشاط وحجم الشركة وقدرات الادارة[8]. تتميز الرقابة الداخلية الى نوعين حسب المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين:

1/ الرقابة الداخلية الادارية

عرفت الرقابة الادارية بأنها من الوظائف الرئيسية الاربعة التى تتكون منها العملية الادارية تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.الخطط الموضوعة لم تكون بحاجة لتعديل,والتنفيذ بدقة من خلال تنظيم ادارى متكامل ومتوازن لم تكون هناك حاجة للرقابة[18]،وعرفت بأنها تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها

فهى رقابة ذاتية، وقد يطلق عليها اسم الرقابة الحكومية التى تفرضها الحكومة لغرض التأكد ان جميع الاعمال تسير وفقا للمنهج الموضوع والاهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية ، فى معظم الدول فأن وزارة المالية مسؤولة عن بيت المال[21].

يستنتج الباحث من الرقابة الداخلية الاداريةبأنها :

1.تتوقع الخطأ ومنع حدوثه.

2. تعتمد على التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

3. ضبط المناهج السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

يستطيع الباحث تعريف الرقابة الداخلية الادارية بأنها تصدر القوانيين واللوائح والتعليمات المالية واعتماد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة والموازنة العامة للدولة والموازنات التخطيطية للسنة المالية والارتباط فى حدود الاعتمادات دون تجاوز وفحص مستندات دفع الالتزام والتأكد من سلامتها قبل الترخيص الادارى.

2/ الرقابة الداخلية المحاسبية

عرفت الرقابة الداخلية بأنها تشمل خطة التنظيم والوسائل والاجراءات التى تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول الشركة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة والسجلات المحاسبية. قديما فى المجال المحاسبى بغرض المحافظة على اصول واملاك الشركة من قبل الموظفين عن طريق وضع اجراءات تمنع وقوع اعمال الغش والاخطاء[33]،وعرفت بأنها تأهيل الوحدة اقتصادية الانتاجية والخدمية لتنفيذ أنشطتها المختلفة الجهاز العامل الاعتيادى والفنى والادارى. الوظائف الادارية متعدده ومتشعبة فأن وظائف القسم الحسابى او المالى تكون واضحة واهدافها واضحة للادارة[19].

يستنتج الباحث من الرقابة الداخلية بأنها:

1. الالتزام بنظام وأجراءات وسياسات وقواعد وضوابط والبيئة ومتطلباتها.
2. تشمل برامج التدريب وطرق التحليل الاحصائى ودراسة حركة الشركة والجودة.
3. توصل الادارة لاساليب مختلفة الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة والجودة.
4. تشمل الدقة وصحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض وتفسير البيانات المحاسبية.
5. لتحقيق اكبر قدر من كفاية الانتاجية الممكنه وضمان تنفيذ السياسات الادارية حسب الخطة المرسومة.

يستطيع الباحث تعريف الرقابة الداخلية الادارية بأنها المحافظة على اصول الشركة بالخطط التنظيمية والاجراءات والدقة المحاسبية لتأهيل الانتاج بالانشطة الفنية والادارية.

التقـارير المـاليـة

اولا: مفهوم التقارير المالية: عرفت بأنها المنتج النهائى للمحاسبة واعدت لغرض امداد المستفيدين منها تساعد فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، والقوائم المالية جزء من التقارير المالية[13]،وعرفت بأنها تقارير سنوية او نصف سنوية او شهرية ومستخدمى المعلومات على اطلاع مستمر[4]،وعرفت بأنها القوائم المالية التى تصدرها الشركات عن فترة زمنية محددة تقل مدتها عن سنة مالية كاملة, وعادة ما تكون عن فترة ثلاثة اشهر[5].

يستنتج الباحث من مفهوم معايير التقارير المالية بأنها:

1. تحتوى على المعلومات التى تعتبر المحصلة والناتج النهائى للنظام المحاسبى.
2. وسيلة لتوصيل المعلومات الى مستخدمى.

3. تعد خلال فترة معينة لتعكس الجوانب المالية وغير المالية المختلفة للشركات.

يستطيع الباحث تعريف التقارير المالية بأنها: توصيل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية للمستفيدين خارج الشركة فى نهاية السنة المالية او الوقت المناسبا ولفترات منتظمة داخل الشركة التى توضح تحسين كفاءتها فى الخطط المستقبلية وتساعد فى اتخاذ القرارات.

ثانيا: اهـداف التقـارير المـالية

ألاهداف: توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة الشركة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة، توفير معلومات رقابية عن العمليات والاحداث، ومدى فعالية الادارة فى تحقيق التنظيم، اعداد التقارير عن الانشطة التى لها تأثير فى المجتمع[10].

أهداف المعهد الامريكى للمحاسبين القانونين: العمليات والاحداث فى التنبؤ والمقارنة والمقدرة الكسبية والافصاح،المنظمات الحكومية وغير هادفة للربح لتقويم كفاءة الادارة فى استخدام الموارد الاقتصادية، تقرير الانشطة التى لها اثر على المجتمع[2].

اهداف مجلس معايير المحاسبة الامريكى FASB: تقييم الاداء وتحديد ارباحها ودرجة السيولة او الاعسار وتدفق الاموال، التقرير عن مسئولية الادارة وتقييم كفاءتها وبملاحظات وتفسيرات الادارة[12].

أهداف المعدلة مجلس معايير المحاسبة المالية خلال عام2008م: تعطى معلومات مفيدة لاتخاذ قرار عن النشاط والاقتصاد، تتأثر بالاقتصاد والقوانين والسياسة والبيئة المجتمعية التى تصدر فيها التقارير المالية،تعكس وتؤثر على المعاملات المالية والاحداث، ذات قيمة مادية انتاجا واستخداما[34].

أهداف المجلس القومى الامريكى للمحاسبة الحكومية NCGA: تحديد النفقات المالية والارصدة ومتطلبات الوحدة والتنبؤ، الرقابة على الاداء فى ظل المتطلبات القانونية والتعاقدية والاجرائيه.

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:ينقسم المستخدمون الى:**مستخدمون داخليون:** الادارة والموردون والعاملون تحتاج لتقارير اكثر تفصيلا.**مستخدمون خارجيون:**الافراد الذين تتوافر لديهم مصلحة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة[14].

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية:

1.تنبؤ المستخدمين والمستثمرين من القوائم المالية وضع الرقابة.

2. تقييم كفاءة وفاعلية الادارة فى تحقيق الاداء الادارى والتظيمى.

3. أنشطه الشركة المختلفة تؤثر على المجتمع.

4. المعلومات المالية المستقبلية تزيد قدرة المستخدمين على التنبؤ وتقييم الاحداث المتوقعة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولا: مجتمع الدراسة من عينة البنوك السودانية

اجراءات تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تمهيد: تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت المتدرج والذى يتكون من خمسة مستويات على النحو التالى " اوافق بشدة، اوافق، محايد ،لا اوافق، لا اوافق بشدة " حيث تم اعطاء الاوزان في عملية التحليل علي النحو التالى: الرقم(1) يقابل اوافق بشدة، الرقم (2) يقابل اوافق، الرقم(3) يقابل محايد، الرقم(4) يقابل لا اوافق، الرقم(5) يقابل لا اوافق بشدة، وتم توزيع عدد(200) استبانة على عدد عشرهبنوك من

بنوكالسودان بمساعدة مقدرة ومشكورة من الزملاء تمكنت الدارسة من استلام ردود المبحوثين في فترة معقولة .

معدل الاستجابة:

الجدول رقم(1) التالي يوضح معدل الاستجابة للمبحوثين، يلاحظ من الجدول انه تم توزيع عدد (200) استبانة عن طريق العينة من البنوك السودانيةللعاملين ببعض بالبنوك المذكورة اعلاه والموجودة في ولاية الخرطوم كما تم توزيع الاستبانات في كل بنكعن طريق العينة العشوائية عن طريق اليد وكان يتم استلام الاستبيانات بعد تعبئتها مباشرة وكان عدد الاستبيانات المستردة يساوي(182) استبانة بنسبة(91%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة، الاستبيانات التي لم تسترد(18) استبانة بنسبة(9%). بينما يبلغ عدد الاستبيانات الغير صالحة للتحليل(26) استبانة بنسبة(14.3%). أما عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل فتساوي(156) استبانة بنسبة(85.7%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة والمستلمة وهي نسبة تعتبر كبيرة في البحوث الوصفية التي تعتمد علي قوائم الأسئلة أو الاستبيانات وتعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية. وتم استخدام البرنامج الاحصائى(SPSS) من اجل الحصول على التكرارات والنسب والمتوسطات والانحرافات المعيارية والارتباطات، وتم اختبار الفرضيات بعد التأكد من صلاحية واعتمادية الابعاد واستنباط الى Hair et al2014 تم اختبار هيكلية النموذج عن طريق استخدام معاملات التقدير (التحديد) قيم مربعات كاى.

جدول رقم (1)

معدل استجابة المبحوثين (حجم العينة = 600)

البيان	العدد	النسبة %
الاستبانات الموزعة	**200**	**%100**
الاستبانات المستردة	**182**	**%91**
الاستبانات التي لم تسترد	**18**	**%9**
الاستبانات الغير صالحة للتحليل	**26**	**%14.3**
الاستبانات الصالحة للتحليل	**156**	**%85.7**

المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

التحليل العاملي الاستكشافي

تأتي اهمية هذا الاجراء لاستبانة الدراسة لقياس الاختلافات بين العبارات التى تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة حيث يتم توزيع عبارات الاستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب انحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد اقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الاخرى. اي ان التحليل العاملي الاستكشافي للمكونات الاساسية يهدف الى التحويل الرياضي لعدد كبير من المتغيرات وعدد قليل من المكونات(العوامل) المستقلة المتعامدة ويتم ذلك التحويل على مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات وكل مكون او عمود يتكون من متغيرات شديدة الترابط مع مكونها الاساسي، قليلة الترابط مع المكونات الاخرى .

وتحقق طريقة التباين الاقصى Varimax لتدوير المحاور عموديا ذلك الهدف على نحو كبير ويمكن الحكم على ان متغير ما ينتمى الى مكون معين من خلال تحميله loading على ذلك العامل وكلما زادت القيمة المطلقة للتحميل زادت المعنوية

الاحصائية، وبمراعاة الشروط التى حددها(Churchill,1979)و Hair et al,1998)التى تتمثل في النقاط التالية:

- ان يكون معامل الثبات Alpha لكل عباره او متغير 0.60 او اكثر .
- ان يكون معامل ارتباط كل عبارة او متغير بالعامل اكبر من 0.20.
- ان يكون معامل تحميل العبارة او المتغير على العامل الواحد 0.50او اكثر .
- ان لا تكون العبارة قد تم تحميلها على اكثر من عامل واحد في نفس الوقت .
- ان لا تقل قيمة ايجن Eigen Value لكل عامل عن واحد صحيح .

اي وجود عدد كافي من الارتباطات ذات دلالة احصائية في مصفوفة الدوران، وان لا تقل قيمة KMO عن 0.50%، تناسب العينة، وان لا تقل قيمة اختبار Bartlett's Test of Sphericity عن الواحد صحيح، وان تكون الاشتراكات الاولية communities للبنود اكثر من 0.50%، وان لا يقل تشبع العامل عن0.50% مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الاخرى ، وان لا تقل قيم الجزر الكامن عن الواحد .

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل الرقابة الداخلية

تم تكوين مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الاصلية في الدراسة للمتغير المستقل والمكون من ثلاثة محاور مع بعضها البعض وعدد عباراته(33) عباره وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (0.50) أي بمراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة(0.50) وحيث ان قيم الاشتراكات الاولية لا تقل عن(0.50) والتشبعات لا تقل عن(0.50) وقيمة KMO لا تقل عن(0.60) للمتغيرات وقيمة الجزر الكامنة لا تقل عن الواحد الصحيح وكما تم حذف العبارات التي يوجد بها تقاطعات، حيث تم التوصل الى ثلاثة مكونات اساسية (عوامل) من جميع العبارات في مقياسالرقابة الداخلية وتفسر تلك

المكونات مجتمعة(64.695%) من التباين لكل للعبارات، وهى نسبة تزيد عن(0.60%) والتى تعتبر جيدة في البحوث الاجتماعية وفقا (Hair,J.F, at all, 1998).

كما تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد وهى varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الاكثر ارتباطا بها وبحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها تماما ولقد اظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة rotated Component matrix بالشكل الموضح في الجدول رقم (2) ونتائج تحليل spss في الملحق رقم (2).

جدول رقم (2)

التحليل العاملي للمتغير المستقل الرقابة الداخلية

المتغيرات	العبارات	1	2	3	4
التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	c3	.805	.159	.126	.075
	c2	.763	.281	.199	.176
	c7	.696	.387	.171	.149
	c1	.674	.184	.276	-.116
	c4	.608	.272	.243	.322
	c8	.606	.354	.134	.310
	c9	.565	.243	.174	.424
الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	a5	.227	.776	.145	.199
	a4	.260	.770	-.049	.204
	a3	.286	.741	.183	.092
	a1	.218	.680	.220	-.106
	a2	.214	.586	.352	.061
تقييم الخطط والسياسات الموضوعة المتبعة	b6	.039	.035	.093	.806
	b5	.327	.168	.154	.682
KMO		0,900			
الجذر الكامن		1647.410			
نسبة التباين		64.695			

ملاحظة: N= 198, **p< 0.01

المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع جودة التقارير المالية المنشورة :

تم تكوين مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الاصلية في الدراسة للمتغير التابع والمكون من محورين وعدد عباراته (11) عباراة وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (0.50) أي بمراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة(0.50) وحيث ان قيم الاشتراكات الاولية لا تقل عن (0.50) والتشبعات لا تقل عن(0.50) وقيمة KMO لا تقل عن(0.60) للمتغيرات وقيمة الجزر الكامنة لا تقل عن الواحد الصحيح وكما تم حذف العبارات التي يوجد بها تقاطعات، حيث تم التوصل الى مكونيين اساسيين(عوامل) من جميع العبارات في مقياس جودة التقارير المالية المنشورة وتفسر تلك المكونات مجتمعة(66.738%) من التباين لكل للعبارات، وهى نسبة تزيد عن(0.60%) والتي تعتبر جيدة في البحوث الاجتماعية وفقا (Hair,J.F, at all, 1998)

كما تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد وهى varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الاكثر ارتباطا بها وبحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها تماما ولقد اظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة rotated Component matrix بالشكل الموضح في الجدول رقم (3) ونتائج تحليل spss في الملحق رقم (3).

جدول رقم (3)

التحليل العاملي للمتغير التابع جودة التقارير المالية المنشورة

المتغيرات	العبارات	1	2
الملاءمة	k3	.851	.145
	k4	.834	.210
	k5	.808	.215
	k2	.776	.264
	k1	.697	.254
الموثوقية	l2	.126	.819
	l1	.194	.794
	l4	.246	.761
	l3	.265	.758
	l5	.246	.754
KMO	0.871		
الجذر الكامن	953.167		
نسبة التباين	66.738		

ملاحظة: N= 198, **p< 0.01

المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

الاعتمادية والكفاءة العملية لمقاييس الدراسة

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من(0إلى1)،تم احتساب قيمة(ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي،اذا كانتقيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلي1، يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة الفا كرونباخ

المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسيةتشير (Nunnally، 1967) إلى ان المصداقية من 0.50- 0.60 تكفي

وأن زيادة المصداقية لا كثر من 0.80 وربما تكون إسراف، اما (Hair et al, 2010) اقترح ان قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70.

جدول رقم (4):الاعتمادية (Cronbach's alpha)

المتغيرات		عدد العبارات	Cronbach's alpha
المتغير المستقل	الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	4	0.786
	تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	2	0.550
	التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية	7	0.886
المتغير التابع	الملاءمة	5	0.882
	الموثوقية	5	0.864

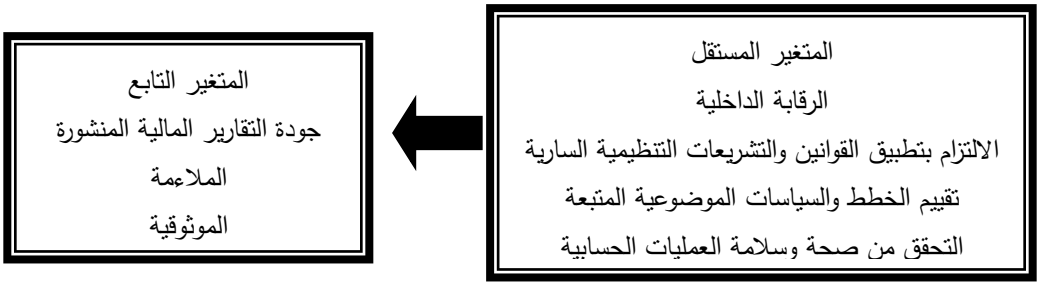
المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

نموذج الدراسة المعدل :

بناء علي نتائج التحليل العاملي وتحليلالاعتمادية تم دمج محوري التركيز علي العميل والتحسين المستمر من محاور المتغير المستقل وبقيت محور المتغير التابع كما هي مما حدا الي تعديل نموذج وفرضيات الدراسة كما في الشكل ادناه .

شكل (5)

نموذج الدراسة (المعدل)



المصدر: اعداد الباحثمنبياناتالدراسةالميدانية2017م

فرضيات الدراسة المعدلة :-

جدول (6)يوضح فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية: هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة).
الفرضيات الفرعية :
هنالك علاقة ايجابية بين الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة).
هنالك علاقة ايجابية بين تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة).
هنالك علاقة ايجابية بين التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة).
الفرضية الرئيسية: هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية).
الفرضيات الفرعية :
هنالك علاقة ايجابية بين الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية).
هنالك علاقة ايجابية بين تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية).
هنالك علاقة ايجابية بين التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية).

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

متوسطات وانحرافات متغيرات الدراسة

تظهر نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة في الجدول رقم(6) ان اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية نحو اغلب الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة ويوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد الدراسة ويلاحظ من الجدول أن الوسط الحسابي للمتغير المستقل الرقابة الداخلية بعد تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة (وسط حسابي=2.0165، انحراف معياري=0.73751) يليه الوسط الحسابي لبعد تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة(وسط حسابي=1.9859، انحراف معياري=0.69502) واخيرا الوسط الحسابي لبعد الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية(وسط حسابي=1.8725، انحراف معياري=0.61042)، ويلاحظ أن الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة تقل عن الوسط الفرضي المستخدم في برنامج التحليل الإحصائي(والانحراف المعياري اقل من نصف المتوسط الحسابي3) مما يشير إلي ضعف متغيرات الدراسة تحت الدراسة. كما يستنتج من ذات الجدول رقم (6) أن المستقصين قيد الدراسة يعطون اهتمام اقل من المعتاد أو المتعارف عليه لمتغيرات الدراسة.

كما يستنتج من ذات الجدول رقم (6) أن المستقصين تحت الدراسة يركزون بشكل أكبر على بعد تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة من حيث الاوساط الحسابية، ومن جانب آخر يمكن ترتيب هذه الاهتمامات للعينة قيد الدراسة كما يلي:التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية، الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية.

يلاحظ من الجدول ان الوسط الحسابي للمتغير التابع جودة التقارير المالية المنشورة بعد الموثوقية (وسط حسابي =2.0934، وانحراف معياري=0.74200) اكبر متوسط ثم يليه بعد الملاءمة (وسط حسابي=1.9868، وانحراف معياري=0.70189) ويلاحظ أن الوسط الحسابي لمحاور المتغير التابع تقل عن الوسط الفرضي المستخدم في برنامج التحليل الإحصائي(والانحراف المعياري اقل من نصف المتوسط الحسابي3) مما يشير إلي ضعف ابعاد المتغير التابع قيد الدراسة.

كما يستنتج من ذات الجدول رقم(6) أن المستقصين قيد الدراسة يعطون اهتمام اقل من المعتاد أو المتعارف عليه لابعاد لمتغير التابع جودة التقارير المالية بالمنشورة.

كما يستنتج من ذات الجدول رقم(6) أن المستقصين تحت الدراسة يركزون بشكل أكبر على بعد الموثوقية من حيث الاوساط الحسابية،ومن جانب آخر يمكن ترتيب هذه الاهتمامات للعينة قيد الدراسة كما يلي: الموثوقية ثم الملاءمة.

جدول رقم(7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	1.8725	.61042
تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	2.0165	.73751
التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	1.9859	.69502
الملاءمة	1.9868	.70189
الموثوقية	2.0934	.74200

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

الارتباطات بين متغيرات الدراسة:

اجري تحليل الارتباطات على بيانات الدراسة الميدانية للوقوف على الصورة المبدئية للارتباطات البينية بين متغيرات الدراسة. فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فان ذلك يعنى ان الارتباط قويا بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية او عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة اذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من(0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة اذا تراوحت قيمة معامل الارتباط

بين(0.30) الى(0.70) وتعتبر العلاقة قوية اذا كان معامل الارتباط اكثر من(0.70) الجدول أدناه رقم(7) يوضح الارتباطات بين متغيرات الدراسة.

ويلاحظ من الجدول رقم(7) ان الارتباط بين ابعاد المتغير المستقل الرقابة الداخلية في ما بينها ان بعد المتغير المستقلالالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية الساريةيرتبط ايجابيا وبصورة معنوية متوسطة مع ابعاد المتغير المستقل(تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة، التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية) حيث كانت قيمة الارتباط علي التوالي=(0.337)،(0.660)،(0.497) كما ارتبط وبصورة معنوية متوسطة مع ابعاد المتغير التابع (الملاءمة والموثوقية) حيث كانت قيمة الارتباط علي التوالي=(0.591)،(0.401).

ويلاحظ من الجدول رقم(7) ان الارتباط بين ابعاد المتغير المستقل الرقابة الداخلية في ما بينها ان بعد المتغير المستقلتقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعةيرتبط ايجابيا وبصورة معنوية متوسطة مع ابعاد المتغير المستقل(التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية) حيث كانت قيمة الارتباط علي التوالي=(0.472) كما ارتبط وبصورة معنوية متوسطة مع بعد المتغير التابع الملاءمة حيث كانت قيمة الارتباط=(0.334)، وارتباط معنوي ضعيف مع بعد المتغير التابع الموثوقية حيث بلغت قيمة الارتباط =(0.230).

ويلاحظ من الجدول رقم(7) ان الارتباط بين ابعاد المتغير المستقل الرقابة الداخلية في ما بينها ان بعد المتغير المستقلالتحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبيةارتبط وبصورة معنوية متوسطة مع ابعاد المتغير التابع(الملاءمة والموثوقية) حيث كانت قيمة الارتباط علي التوالي=(0.459)، (0.387).

ويلاحظ من الجدول رقم(7) ان الارتباط بين بعد المتغير التابع الملاءمة مع بعد المتغير التابع (الموثوقية) حيث كانت قيمة الارتباط=(0.505).

جدول رقم (8)

الارتباطات بين متغيرات الدراسة

Person's Correlation Coefficient for All Variable

المتغيرات	الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	الملاءمة	الموثوقية
الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	1				
تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	.337**	1			
التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	.660**	.472**	1		
الملاءمة	.591**	.334**	.459**	1	
الموثوقية	.401**	.230**	.387**	.505**	1

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضيات: تناقش هذه الجزئية نتائج اختبارات فرضيات الدراسة بعد التحليل العاملي والاعتمادية للبيانات حيث يتناول هذا الجزء اختبار الفرضيات المتعلقة بالعلاقة بين المتغيرات المتبقية بعد إجراء التحليل العاملي والاعتمادية، كما هو موضح في جزئية الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، لقد تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد والذي يهدف إلى التعرف على تأثير أبعاد المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

الفرضية الرئيسية الاولي: هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة(الملاءمة)

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتعرف على أثر **الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة)**، ومن خلال تحليل الانحدار تم التوصل الي أنه توجد هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة) حيث كانت قيم مستوى الدلالة اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) في هذه الدراسة. وقد اشار اختبار F الي أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (48.874) بمستوى دلالة (sig 0.000=) وهى اقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.727) مما يشير إلى أن 73% تقريبا من التغيرات في درجة جودة التقارير المالية المنشورة يفسرها الرقابة الداخلية أي كلما زادت الرقابة الداخلية زادت جودة التقارير المالية المنشورة وتبقى27% تفسرها عوامل أخرى خارج موضوع الدراسة بالإضافة إلى الاخطاء العشوائية الناجمة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها وهي

عوامل عشوائية ترجع للصدفة وغير جوهرية. أماعلى مستوى العلاقة التفصيلية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة فقد اشارت النتائج الموضحة في الجدول رقم(9) ومن خلال التحليل تم التوصل إلى أنه توجد هنالك علاقة إيجابية معنوية بين الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.360) و مستوى المعنوية(0.00) كما توجد علاقة ايجابية معنوية بين تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.142) ومستوي المعنوية(0.018)، كما لا توجد علاقة ايجابية معنوية بين التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.074-) ومستوي المعنوية (0.337) وهذهالنتيجة تجعلالعلاقةمدعومةجزئيا كونبعد التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية لم تبلغ مستوي الدلالة المعتمد كماهو موضح في الجدول رقم(9) التاليالذي يوضح الانحدار لمكونات الرقابة الداخلية .

جدول رقم(9)

نتائج تحليل العلاقة بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة).

المتغيرات المستقلة	جودة التقارير المالية المنشورة (الملاءمة)	Sig	النتيجة
الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	.360	.000	دعمت
تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	.142	.018	دعمت
التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	-.074	.337	لم تدعم
R 2	0.529		
Ajusted R 2	0.518		
R 2△	0.529		
F change	48.874		

مستوى المعنوية :*p<0.10, **p<0.05,***p<0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

الفرضية الرئيسية الثانية: هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية) .

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتعرف على أثر **الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية)**، ومن خلال تحليل الانحدار تم التوصل الي أنه توجد هنالك علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية) حيث كانت قيم مستوى الدلالة اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) في هذه الدراسة. وقد اشار اختبار F الي أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (47.376) بمستوى دلالة (sig=0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت

(0.730) مما يشير إلى أن 73% تقريبا من التغيرات في درجة جودة التقارير المالية المنشورة يفسرها الرقابة الداخلية أي كلما زادت الرقابة الداخلية زادت جودة التقارير المالية المنشورة وتبقى 27% تفسرها عوامل أخرى خارج موضوع الدراسة بالإضافة إلى الاخطاء العشوائية الناجمة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها وهي عوامل عشوائية ترجع للصدفة وغير جوهرية. أما على مستوى العلاقة التفصيلية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة فقد اشارت النتائج الموضحة في الجدول رقم(10) ومن خلال التحليل تم التوصل إلى أنه توجد هنالك علاقة إيجابية معنوية بين الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.294) ومستوى المعنوية(0.00) كما لا توجد علاقة ايجابية معنوية بين تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.035) ومستوي المعنوية(0.563)، كما لا توجد علاقة ايجابية معنوية بين التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية وجودة التقارير المالية المنشورة حيث بلغت قيمة بيتا(0.032) ومستوي المعنوية(0.683) وهذه النتيجة تجعل العلاقة مدعومة جزئيا كون بعد التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية وبعد تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة لم يبلغا مستوي الدلالة المعتمد كماهو موضح في الجدول رقم(10) التالي الذي يوضح الانحدار لمكونات الرقابة الداخلية .

جدول رقم(10)

نتائج تحليل العلاقة بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية)

المتغيرات المستقلة	جودة التقارير المالية المنشورة (الموثوقية)	Sig	النتيجة
الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية	.294	.000	دعمت
تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة	.035	.563	لم تدعم
التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية	.032	.683	لم تدعم
R 2	0.533		
Ajusted R 2	0.522		
R 2△	0.533		
F change	47.376		

مستوى المعنوية :0>p***,0.05>p**,0.10>p*

المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

ثانيا: مناقشة نتائج فرضيات الدراسة

1/ أوجه الشبة والاختلاف بين دراستى والدراسات السابقة

اتفقت دراستى مع الدراسات السابقة التالية: دراسة: انشراح ،2000م، ودراسة:حسن، 2002م، ودراسة: ابتهاج 2002م، ودراسة: نجاة، 2001م، ودراسة: احمد، 2016م، ودراسة: ميرغنى، 2007م، ودراسة: طارق، 2003م، دراسة:على،2010م.

واختلفت دراستى مع الدراسات السابقة التالية: دراسة: نهلة، 2008م، ودراسة: عبدالمنعم، 2007م، ودراسة: منال ،2007م، ودراسة: ماجدة، 2015م، ودراسة: ياسر، 2008م.

2/الدراسـات السابقة:

دراسة: انشراح ،2000م، ابعاد الدراسة منهاالالتزام بمقومات الرقابة الداخلية، توصلت لنتائج منها الالتزام بتطبيق المقومات الاساسية المتعارف عليها مهنيا وهذه تجدها تتوفر فى الشركة.

دراسة: نجاة، 2001م،ابعاد الدراسة منها عدم تأهيل الكادر البشرى يؤدى الى تأخير اعمال المراجعة، وعدم تطبيق اللوائح المنظمة العمل الى تحريف جوهرى فى البيانات، توصلت لنتائج منها عدم الاعتماد على اللوائح على اللوائح الادارية والمالية،اصلاح البنك المركزى من خلال اعطائه استقلالية اكبر فى قراره تعديل التشريعات والقوانيين المنظمة لدوره فى الرقابة.

دراسة:حسن،2002 م، ابعاد الدراسة منها تقييم نظام الرقابة بغرض التأكد من مدى فعاليته، وتحقيق للاهداف التى انشاه من اجلها، اللوائح والمنشورات المنظمة للاداء المالى بالوزارات الحكومية يتم تطبيقها بصوره جيدة وفعالة، توصلت لنتائج منها اعتماد غعالية الالتزام بتطبيق المقومات الاساسية المتعارف عليها، عدم وجود لنظام الرقابة الداخلية يؤدى الى الحد من قدرة المنشأه على الاضطلاع بمسئولياتها فى تحقيق الاعمال وبلوغ الاهداف،عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للاداء المالى بالوحدات احد الركائز الاساسية تنفيذ الموازنه العامة للدولة.

دراسة: ابتهاج 2002م، ابعاد الدراسة منها توافر جهاز كفء للمراجعة الداخلية يتابع الالتزام باللوائح والاجراءات المالية الموضوعية،توصلت لنتائج منهاعدم توفر المقومات الاساسية الرقابة الداخلية، عدم وجود سجل خاص بالاصول التى تملكها الوحده حتى يتمكن المختصون فى وزارة المالية والاقتصاد الوطنى.

دراسة: طارق، 2003م، توصلت لنتائج منهاعدم التزام المراجعين بالسعى المستمر نحو تطوير ادائهم واستخدام التقنيات الحديثة فى انجاز اعمالهم ووضع برامج مستمرة للعاملين بمكتب المراجعة لتحسين مستوى ادائهم وتطويرة حتى يلاءم مع التطورات المستمرةفى مجال المال والاعمال.

دراسة:عبدالمنعم،2007م،توصلت لنتائج منهاوجود علاقة مباشرة بين انضباط السوق والتزام المراجع الخارجى بمعايير المراجعة ومتطلبات الرقابة المصرفية الحديثة.

دراسة: ميرغنى،2007م،توصلت لنتائج منهاظهور فجوة القوانيين المنظمة للخدمات المصرفية الالكترونية المتسارعه.

دراسة:منال،2007م، توصلت لنتائج منهاعملت الرقابة الداخلية والخارجية على تطبيق اللوائح والقوانيين على كل الوحدات العاملة فى صناعة الدواء او استيرادة.

دراسة: نهلة،2008م،بعد علاقة ذات احصائية بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية والثقة فى المعلومات المحاسبية.

دراسة:ياسر،2008م،توصلت لنتائج منهاتنوع احتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية يتطلب الافصاح عن قدر كبير من المعلومات المحاسبية الملاءمة بالتقارير المالية.

دراسة:ماجدة،2015م،توصلت لنتائج منهاهنالك علاقة ايجابية بين معايير الاستقلالية المراجعة الداخلية والملاءمة.

دراسة: احمد، 2016م، توصلت لنتائج منهاضعف الهياكل التنظيمية فى المصارف السودانية ذو اثر سالب على تقييم نظام رقابى داخلى فعال وقادر على كشف الانحرافات والعمل تصحيحها،التزام بنك ام درمان الوطنى بمقررات لجنة بازل للرقابة

المصرفية وموجهات مجلس الخدمات المالية الاسلامية اضافة الى سياسات وضوابط البنك المركزى رسهم فى خلق نظام مصرفى سليم يحقق اهداف البنك.

3/ مناقشة تحليل واختبار نتائج فرضيات الدراسة

اثر العلاقة مابين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية المنشورة

ماهى ابعاد المتغير المستقل فى الدراسات السابقة منها الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية،تقييم نظام الرقابة بغرض التأكد من مدى فعاليته،وتحقيق للاهداف التى انشاه من اجلها كما فى دراسة: انشراح ،2000م، ودراسة:حسن،2002 م.

والابعاد التى استخدمتها فى دراستى الحالية للمتغير المستقلالرقابة الداخلية لابعادها (الالتزام بتطبيق القوانيين والتشريعات السارية،وتقييم الخطط والسياسات الموضوعة، والتحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية).

ماهى ابعاد المتغير التابع فى الدراسات السابقة منها جودة التقارير المالية كما فى دراسة على،2010م.

والابعاد التى استخدمتها فى دراستى الحالية للمتغير التابع جودة التقارير المالية المنشورة لابعادها (الملائمة، الموثوقية).

ويرجع السبب لعدم تطابق دراستى مع الدرسات السابقة ان هنالك اختلاف فى مجتمع الدراسة وعينة الدراسة بعضها تم تطبيقها فى الشركات القطاع العام والخاص ودراستى طبقت على البنوك.

العلاقة مابين المتغير المستقل والتابع الملاءمة.

هل العلاقة بين الدراسات السابقة ودراستىكانت النتيجة ايجابية ومتوسطة، ووافقت مع دراسة:ماجدة،2015م.

العلاقة مابين المتغير المستقل والتابع الموثوقية.

هل العلاقة بين الدراسات السابقة ودراستى كانت النتيجة ايجابية ومتوسطة، ووافقت مع دراسة:ياسر ،2008م.

الـنتائج:

بناء ماتم التطرق اليه فى هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

1/ الاهتمام الاكبر من حيث الاوساط الحسابيةللمتغير المستقل بعد تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة ، ومن جانب آخر يمكن ترتيب هذه الاهتمامات للعينة قيد الدراسة كما يلي: تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة، التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية، الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات التنظيمية السارية، ضعيفه عكس الابعاد.

2/الاهتمام الاكبر من حيث الاوساط الحسابية للمتغير التابع جودة التقارير المالية المنشورة بعد الموثوقية، وضعيفة فى بعد الملاءمة.

3/ ارتباط الدراسة بأن العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة فى بعضها علاقة ارتباط ايجابية ومتوسطة.

4/ وكذلك ارتباط بين المتغيرات المستقلة والتابعة كانت ايجابية ومتوسطة ماعدا العلاقة بين الموثوقية وتقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة.

5/ العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد الملاءمة جاءت جمعها ايجابية ماعدا العلاقة بين التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية مع الملاءمة.

6/ العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد الموثوقية كانت ايجابية ماعدا تقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة والبعد التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية وعلاقتها مع الموثوقية.

التوصيات:

بناء على ما توصل اليه عرض نتائج هذه الدراسة يوصى الدارس بالتالى:

1/ العمل على الالتزام بتطبيق القوانيين والتشريعات التنظيمية المتبعة فى البنوكالسودانية.

2/ الاهتمام بالمعايير المهنية الملزمة لجميع نظم العمل الرقابى فى البنوك السودانية.

3/ العمل على متابعة التحققمنصحةوسلامةالعملياتالمحاسبية فى البنوك السودانية.

4/ تفعيل البنوك السودانية مراقبة حماية أنظمة الحواسيب من الفيروسات التى تنتشر بواسطة الشبكات المختلفة.

5/ العمل على ملاءمة جودة التقارير المالية المنشورة فىالبنوكالسودانية.

6/ متابعة زيادة العلاقة بين موثوقية جودة التقارير المالية المنشورة وتقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة فى البنوك السودانية.

7/ العمل على زيادة العلاقة بين التحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية مع ملاءمة جودة التقارير المالية المنشورة فى البنوك السودانية.

8/ العمل على تفعيل البنوك السودانية بتقييم الخطط والسياسات الموضوعية المتبعة والتحقق من صحة وسلامة العمليات المحاسبية مع موثوقية جودة التقارير المالية المنشورة.

المراجع والمصادر

1/ابتهاج طه ابراهيم،نظم الرقابة الداخلية فى الاجهزه الحكومية،(الخرطوم:جامعة الخرطوم،رسالة ماجستير،غير منشورة،2002م).

2/اسماعيل محمد،تقويم اهمية المعلومات المالية فى الاسواق الاوراق المالية،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوارة، منشورة موقع الجامعة SUST Repository, 2007م).

3/احمد محمد الحسن احمد،الرقابة الادارية واثرها على اداء المصارف السودانية، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراة،غير منشورة،2016م).

4/الخطيب خالد،المعياررقم 34 التقارير المالية المرحلية، دورة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، (دمشق:جامعة دمشق،اعدت ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الاوراق والاسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين, تشرين الثانى 2009م) .

5/الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المالية,(الرياض:موقع الكترونى بأسم الهيئة، 2011م)

6/الهادى التميمى، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية,(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ،2008م).

7/انشراح احمد شريف، دراسة وتقييم الرقابة الداخلية لشركة سكر كنانة،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة ماجستير،غير منشورة، 2000م).

8/ بكرى على، دور المراجعة الداخلية فى تفعيل الرقابة الاقتصادية فى منظمات الاعمال، (القاهرة: جامعة الازهر، المجلة العلمية، العدد 30، 2005م).

9/حسن محمد طاهر،دور انظمة الرقابة الداخلية فى ضبط الاداء المالى بالوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير،غير منشورة،2002م).

10/ سماهر هيثم، دور مراقب الحسابات فى تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية, (بغداد: جامعة بغداد, المعهد العربى للمحاسبين, القانونيين, 2006م).

11/ شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية فى تقييم الاداء فى المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: جامعة أحمد بوقرة يومرد، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).

12/ صالح سليمان،اطار محاسبى لقياس وتقويم الاداء الحكومى، (القاهرة: جامعة حلوان,المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الاول, 1991م).

13/ طارق عبدالعال، التقارير المالية، (القاهرة: الدار الجامعية,2009م).

14/طارق محمد حسنين وداحمد سباعى،دراسة تحليل لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات،(القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة الادارة والتأمين، العدد60، 2007م).

15/على عباس، الرقابة الادارية على المال فى الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية،(عمان:مكتبة تلاع العلى،1995م).

16/عبدالمنعم جميل مصطفى، تقويم اساليب وادوات الرقابة، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2007م).

18/على عبدالجابر،العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلى للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية، (عمان: جامعة الشرق الاوسط،رسالة ماجستير،منشورة PDF Creator،2010م).

19/عبدالفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئى والكلى, (القاهرة: جامعة الاسكندرية, مطبعة التونى, 1995م).
20/عبدالله بشير عبدالله فضل،الرقابة الداخلية ودورها فى رفع كفاءه الاداء فى القطاع التجارى السودانى،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا,ماجستير,غير منشورة،2009م).
21/فهمى محمود,الرقابة المالية مفهوم عام وتنظيمات اجهزتها فى الدول العربية وعدد من الدول الاجنبية، (عمان:دار مجد لاوى للنشر،2001م).
22/منى حسن، أثر الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال فى المشروعات الصغيرة والمتوسطة,(القاهرة:جامعة السويس, مؤتمر الاكاديمى والمهنى السنوى الخامس, 2014م).
23/محمد ناصر محمد عبدالحليم،دور السياسات المحاسبية لاعداد التقارير المالية فى تقييم مخاطر المنشأة بواسطة مستخدمى المعلومات المحاسبية،(القاهرة:جامعة طنطا،رسالة ماجستير،منشورةpdf،2015م).
24/ماجدة عبدالمجيد احمد ابكر، معايير المراجعة الداخلية ودورها فى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالى،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراة،غير منشورة،2016م).
25/ منال عبدالوهاب مرحوم،الرقابة الادارية واثرها على الاداء،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة ماجستير،غير منشورة،2007م).
26/ ميرغنى تاج السر،اثر رقابة البنك المركزى على كفاءة الاداء،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة ماجستير، غير منشورة،2007م).

27/ وليم اندراوس ليدان جاولا،نظام الرقابة الداخلية فى ترقية الاداء الادارى والمالى, (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, ماحستير, غير منشورة، 2007م).

28/نجاة احمد محمد،رقابة البنك المركزى على المصارف السودانية،(الخرطوم:جامعة الخرطوم،رسالة دكتوراة،غير منشورة،2000).

29/ نهلة ابراهيم عبدالكريم، أثر الرقابة الداخلية فى زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشأت الصناعية،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراة غير منشورة،2008م).

30/ نجاة على التوم،تقويم مدى فعالية الرقابة الداخلية واثرها على عمل المراجع الخارجى، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والكنولوجا، رسالة ماجستير،غير منشورة، 2001م).

31/ ياسر حسن محمد حمد، دور التقارير المالية فى توفير المعلومات المحاسبية الأزمة لتحقيق الافصاح العام، (الخرطوم: جامعة النيلين،رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).

32/ يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلى فى ضبط الاداء المالى والادارى, (غزة: الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م).

33\Bernard Cyclopedie Collasse,De.Comtabilite,Control Gestion De Audit,Economice,Paris,2000,P872.

34\ FASB Statement of Financial Accounting Standards,1992, No,6.

35\ JohanL.Perols,The Relation Between Earning Management and Financial Fraud, States:University of San Diego,Journal of Accounting 24,2013),pp23-24.

36\ http://www,Acc4arab,com/acc/show thread consultation le27/12/2008a19.00 مجمع المحاسبين العرب

37/Churchill,G.A.(1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", Journalof Mar ketingResearch, Vol.16.No.2, pp.64-73.

38/hair, J. f, Anderson, R.E, Tatham,R.L and Black, w.c. (1998) "Multivariate Data Anal y sis"5thed, NJ :Prentice-Hall, Inc,p 10.