

## أثر فاعلية تطبيق عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: حالة الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان

سبأ اسماعيل الرفوع

جامعة مؤتة

الدكتور محمد صالح الطراونة

جامعة مؤتة

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية الذي يتمثل في (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، والعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) على جودة التقارير المالية بأبعادها (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية)، في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان بمختلف القطاعات.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة. حيث تم اعتماد 223 استبانة لغايات التحليل بعد توزيعها على المدراء الماليين ومدراء التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى المدققين الخارجيين للشركات قيد الدراسة. أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للتقارير الرقابية والمعلومات والاتصالات والعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة والتمثيل الصادق) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

وبناءً على نتائج الدراسة، أوصت الدراسة بالعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة نقاط الضعف في مختلف القطاعات فيما يتعلق بفاعلية عناصر الرقابة الداخلية، وأيضاً العمل على تبني العمل التقني والتكنولوجي وتفعيله وتطوير شبكة المعلومات بشكل أكبر وأكثر فاعلية مما هو عليه الآن.

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية، جودة التقارير المالية، الشركات المدرجة في بورصة عمان، الأردن.

## **Abstract**

This study aims to identify the influence of efficiency of the elements of internal control system which are represented by control reports, control environment, risk assessment, information and communications, monitoring and control, and the relationship between internal and external audit on the quality of financial reports in their dimensions (relevance, faithful representation, additional disclosures) in Jordanian companies listed in Amman Stock Exchange in various sectors.

To achieve the objectives, descriptive and explanatory methodology was implemented in this study. 223 valid questionnaires were obtained for analysis, after distribution to financial managers and internal audit managers, in addition to external auditors of those companies.

The results shows that monitoring reports, information and communications, and the relationship between internal and external audit affected the quality of financial reports in terms of (Relevance and Faithful Representation) in companies listed in Amman Stock Exchange.

Based on the results, the study recommends taking corrective actions to address weakness points in various sectors regarding the elements efficiency of internal control system. Moreover, the study recommends working to adopt and activate the technical and technological work effectively, and to ensure the provision of modern devices and advanced software, and the development of the information network.

Key words: internal control system, quality of financial reports, listed companies in Amman Stock Exchange, Jordan

## المقدمة:

شهد العقدان الأول والثاني من القرن الحادي والعشرين تغييرات وتحولات اقتصادية وسياسية كبيرة، حيث أصبح لزاماً على جميع الشركات العمل على تحسين أدائها، لكي تستطيع مواجهة المنافسة والمحافظة على استمراريتها. ولغايات تقييم الأداء وتحسينه تهتم الشركات في نظام المعلومات المحاسبية الذي يُعدّ جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، حيث يلعب دوراً مهماً في توفير معلومات ذات جودة ودقة معقولة، وفي الوقت المناسب لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة؛ لذلك تقوم الشركات بزيادة فاعلية النظام المحاسبي من خلال تصميم نظام رقابي داخلي فعال داخل المؤسسات والشركات فيما يتعلق بتحديد الأولويات ورصد الإجراءات المطبقة للتخفيف من المخاطر (Ackermann, 2018).

يعدّ نظام الرقابة الداخلية أحد الأنظمة التي تؤثر على أداء الشركات والمنظمات، حيث يلعب دوراً حيوياً في تحقيق أهداف الشركات، ويتم من خلاله تأمين موارد الشركة وحمايتها من السرقة وسوء الاستخدام، كما يقوم على توفير معلومات ملائمة وموثوق فيها، حيث يشمل جميع العوامل المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية والعملية الإدارية، ويشمل تنظيم الأعمال التجارية وتحسينها وزيادة الربحية. بالإضافة إلى ذلك، يساعد نشاط الرقابة الداخلية الشركات في الحفاظ على عوامل النجاح الفعالة من خلال التقييم الدوري لفاعلية أنشطتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر للعمل (Gift, 2018).

كما وتعدّ التقارير المالية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي؛ نظراً لأنها الناتج النهائي للنظام، حيث يتوجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية التي تصدرها منشآت الأعمال بمستوى عالٍ من الشفافية والتمثيل الصادق؛ كي تكون ملائمة وتحقق قدرًا كبيراً من المنفعة عن طريق إتاحة معلومات محاسبية دقيقة في الوقت المناسب لجميع مستخدميها (Elbakry, 2017; Susanta, 2016; Nurcholisah, 2016). كما أن سلامة هذه المعلومات ودقتها هي من أهم المدخلات في عملية صنع القرار (Viet. et. al., 2018).

تتبع أهمية الدراسة من خلال أهمية نظام الرقابة الداخلية، الذي يعد من الدعائم الأساسية للشركات والمؤسسات بشكل عام. وتكمن أهميته أيضاً في الحاجة إلى محيط رقابي يساعد الشركات على تحقيق أهدافها. حيث تواجه الشركات بعض التحديات والمشكلات المتعلقة بسوء الإدارة وحدوث بعض التجاوزات سواء أكانت مالية أو إدارية، والتلاعب في المعلومات والبيانات في التقارير السنوية من أجل تحقيق فائدة معينة، والذي يؤدي إلى إعطاء معلومات مضللة للمستخدمين المستقبليين.

وبناءً على ذلك فإن أهمية هذه الدراسة تتضح كونها تقوم بدراسة عناصر الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في زيادة تحسين جودة التقارير المالية، من خلال توفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف المتعلقة بمصادقية التقارير المالية للشركة، حيث تتمثل تلك الأهداف بالخطط والسياسات والإجراءات وتصميم الأمن التنظيمي والمادي لجميع أجزاء عملية الرقابة الداخلية، والذي سيؤدي الى زيادة الفاعلية في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، بسبب زيادة جودة المعلومات المعروضة (AICPA, 2014). بالإضافة إلى أن الرقابة الداخلية تعد واحدة من آليات حوكمة الشركات ذات الأهمية التي تدعم العمليات والأنشطة، حيث إنها تضع الأسس لإستراتيجيات العمل الفعالة وأداء الشركات، ذلك لحماية أصولها، وضمان دقة العمليات الحسابية (Campbell Li. et. al., 2016). وقد جاء اختيار الشركات المدرجة في بورصة عمان؛ نظرا للدور المهم الذي تلعبه هذه الشركات كواجهة للتعاملات المالية.

وفيما يتعلق في أهداف نظام الرقابة الداخلية، فقد قسمت دراسة (Campbell. et. al., 2016) هذه الأهداف إلى أهداف تنفيذية، تتمثل بمدى كفاءة العمليات التي تحدث في الشركة وفعاليتها وأهداف تتعلق بالتقارير المالية، فيما يخص الموثوقية ومدى ملاءمة المعلومات والبيانات الواردة في التقارير المالية، وأهداف تتعلق في الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها في الشركة. بينما يوضح كل من (Turedi and Celayir, 2018) أن هناك أهدافا أخرى لنظام الرقابة الداخلية مثل توفير الحماية اللازمة لموجودات الشركة، وزيادة الكفاءة الانتاجية، والتأكد من مدى الالتزام بالسياسات الإدارية، وتنظيم إدارة الشركة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

إن الرقابة الداخلية أمر أساسي لعملية التدقيق الشاملة، التي تفرضها معايير التدقيق في جميع أنحاء العالم. وتقسم هذه المعايير هيكل الرقابة الداخلية إلى عدد من العناصر هي: البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، (Donelson.et.al.,2017; Rae. et. al., 2017).

توصلت دراسة (Abbaszadeh, ٢٠١٩) إلى أن هناك ارتباطاً كبيراً بين تكنولوجيا المعلومات والضوابط الداخلية (الإدارية والمالية والمحاسبية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، الأنشطة الرقابية، والضبط والمراقبة)، بالإضافة إلى وجود التأثير الإيجابي على الرقابة الداخلية مع عناصرها في طرق جمع البيانات والتعليمات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات. أضافت دراسة (Ester and Salvador, 2012) عنصراً جديداً لعناصر نظام الرقابة الداخلية، وهو عنصر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. وفيما يتعلق بعلاقة الرقابة الداخلية وجودة المعلومات، أكدت دراسة (Al-Dmour, )

(2018) على وجود علاقة إيجابية بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، وأظهرت دراسة أبو سعيد، (٢٠١٧) وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، حيث يمثل نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول الذي يقي من إعداد التقارير المالية الاحتياطية، فالمستثمر يحتاج إلى تقييم مستوى قوة أو ضعف هذا النظام من أجل مقارنة خياراته، كما يقع على الإدارة مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية والحفاظ على تطبيقه بفاعلية عند إعداد التقارير المالية، مع ضرورة اتخاذ التدابير اللازمة لتقييم هذا النظام. وكذلك دراسة رحمة، (٢٠١٩) التي أكدت على دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تزويد نظام المعلومات المحاسبي بالبيانات الأولية والمعلومات اللازمة لخدمة متطلبات الشركة، لذلك نجد الرقابة الداخلية بجانبها المحاسبي تشمل الخطة التنظيمية للشركة والإجراءات المتبعة، وجميع الأنشطة اليدوية والآلية، والسجلات المستخدمة التي تتعلق بحماية الأصول، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، مع تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي تهدف إلى تسجيل العمليات بشكل يسمح بإعداد التقارير المالية للشركات لتكون ملائمة لغايات اتخاذ القرارات.

أوصت دراسة سمرة، (٢٠١٩) بضرورة تخفيض الآثار السلبية الخاصة بتحريف البيانات المالية أو القضاء عليها، من خلال توفير وسائل رقابية تمنع إدارة الشركات من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وأهم هذه الوسائل هو وجود نظام رقابي مطبق في تلك الشركات. حيث أظهرت دراسة (Setyawan and Gamayuni, ٢٠٢٠) تحسناً في جودة التقارير المالية بعد تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية في أندونيسيا.

وينفس السياق توصلت دراسة نشوان، (٢٠١٧)، إلى وجود اتجاه تفضيلي لجميع أفراد العينة، نحو تطبيق التدقيق المشترك لتحسين جودة التقارير المالية بخصائصها المختلفة (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات) مما يساهم في زيادة محتوى المعلومات الواردة في التقارير المالية. أظهرت نتائج دراسة (Alqudah. et. al., ٢٠١٩) أن المدققين الأردنيين أدركوا بشكل إيجابي ضرورة التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين لتحسين جودة التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك كشفت النتائج عن وجود أثر إيجابي وهام للموضوعية والكفاءة الفنية في تعزيز مستوى التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين بطريقة تزيد من جودة التقارير المالية، بحيث كان التعاون بين فرق المراجعة ملحوظاً من خلال طبيعة النطاق والأبعاد؛ مما أدى بدوره إلى زيادة جودة التقارير المالية. وبناءً على هذه النتائج، توصي الدراسة بشدة المراجعين الخارجيين بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي عند إعداد خطة التدقيق، والذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية.

وترى دراسة (Alzeban, 2018) وجود ارتباط مهم بين الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وحجم التدقيق الداخلي وتدريب الموظفين، حيث إن التدقيق الداخلي يلعب دوراً في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي تزيد من جودة البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية.

من خلال استطلاع الأدبيات السابقة، فإن الدراسة الحالية تلتقي مع العديد من الدراسات، من حيث تناولها لموضوع حظي عبر السنوات الأخيرة باهتمام الكثير من الباحثين والدارسين وهو الرقابة الداخلية، لكن ما يميزها أنها تختلف عن الدراسات السابقة بأنها تناولت أثر عناصر الرقابة الداخلية وفق مكونات (COSO) committee of sponsoring organizations) المتمثلة في (الأنشطة الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط)، على جودة التقارير المالية المتمثلة في (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية)، كما أضافت هذه الدراسة متغيراً جديداً لعناصر الرقابة الداخلية وهو (العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، بناءً على الاعتماد على بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Ester and Salvador, 2012)، كذلك أضافت الدراسة محور الإفصاح الإضافي للمتغير التابع (جودة التقارير المالية)، والذي يساهم في دعم قدرة مستخدمي التقارير والمعلومات المالية على تقييم أداء الشركات والتنبؤ، التي يمكن من خلالها تحسين شفافية الإفصاح والحد من عدم تماثل المعلومات.

## عناصر نظام الرقابة الداخلية

فيما يلي إيجاز حول عناصر نظام الرقابة الداخلية:

1. التقارير الرقابية Control Reports: تتضمن التقارير الرقابية جميع الطرق والأساليب والمنهجيات التي تعطي تأكيداً مناسباً ومعقولاً بأن الهدف المحدد من نظام الرقابة الداخلية قد تم تحقيقه، وأن الطرق والإجراءات المناسبة قد تم أخذها بعين الاعتبار والتي تساعد على مواجهة المخاطر المحتملة التي قد تواجهها الشركة (Frazer, 2012). يمكن أن تخطط الشركة وتنفذ أنشطتها وتقاريرها الرقابية من خلال سلسلة من الخطوات، التي ترتبط في التنفيذ السليم للأنشطة والعمليات، فصل الواجبات، تفويض المعاملات المالية، مراقبة الأصول والتسجيل، وتقييم الأداء (Gift, 2018).
2. البيئة الرقابية Control Environment : تشكل البيئة الرقابية الأساس لجميع مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، فهي متمثلة في جميع المعايير والعمليات والهياكل التنظيمية؛ وذلك لأنها تؤثر على كيفية قيام الشركات بوضع الإستراتيجيات والأهداف؛ لتحديد وتقييم الإنجاز والاستجابة للخطر، وتنظيم هيكل أنشطة الأعمال، بالإضافة إلى استقطاب الخبرات، وتنمية المهارات، والاحتفاظ بالكفاءات بعد تطويرهم وتدريبهم (Agbenyo, et. al., 2018).
3. تقييم المخاطر Risk Assessment : هي عملية يتم بموجبها تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة التي تؤثر على إعداد القوائم المالية والأحداث والظروف الداخلية والخارجية، حيث تقوم الشركة بالنظر إلى الأحداث المحتملة

التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف. يتم تقييم المخاطر بعد التعرف عليها وتحديدها، كما يتضمن تقييم المخاطر قياس الحجم المحتمل للخسارة واحتمال حدوثها والذي يعتمد عليه في ترتيب أولويات العمل (Romaneyand Steinbart, 2017).

٤. المعلومات والاتصالات Information and Communication : هي الإجراءات المتواصلة والمتكررة لتقديم المعلومات الهامة ومشاركتها والحصول عليها. حيث يوجد نوعان من الاتصالات، وهي: الاتصالات الداخلية وهي جهاز يتم من خلاله تدفق المعلومات في الشركة إلى مستويات الإدارة وتنتشر في جميع أنحاء الشركة. بالإضافة إلى ذلك، بحيث يضمن حصول الموظفين على المعلومات والرسائل مباشرة من الإدارة العليا. والبعد الثاني يتمثل في الاتصالات الخارجية وهي التي تقدم معلومات عن الاتصالات الداخلية للشركة، والتي توفر بعض المعلومات استجابةً لرغبات وتوقعات كافة الأطراف خارج الشركة (Rahimian, ٢٠١٣).

٥. المراقبة والضبط Monitoring : هي عملية التقييم الدوري للعديد من مكونات نظام الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كان يعمل كما هو مخطط له من خلال المراقبة المستمرة للأنشطة والتقييمات الدورية، ويعدّ هذا العنصر ضرورياً بسبب الحاجة إلى التطوير والتحديث المستمر، لمواكبة الظروف الجديدة حيث تخضع إجراءات الرقابة للتقدم، وقد تصبح غير مناسبة مع مرور الوقت، ويصعب الالتزام بها كعملية لتقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية (Salin, et. al., 2018).

٦. العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي The Relationship Between Internal and External Audit : إن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية هي علاقة مباشرة، وذلك لأنه يعدّ من الأسس والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية الفعال، والذي يساهم في تحديد نقاط الضعف والعيوب، والكشف عن أي تلاعب أو مخالفات موجودة في النظام الداخلي، والعمل على رفع التقارير للإدارة العليا ولجنة التدقيق لتعديل السياسات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية (Abbass and Alaqab, 2013). وفي هذا السياق أشارت دراسة (Alqudah. et. al., ٢٠١٩) أن المدققين الأردنيين يسعون لتعزيز التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين لتحسين جودة التقارير المالية.

وفيما يتعلق بجودة التقارير المالية، فقد تم ربطها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مع إضافة متغير الإفصاحات الإضافية. انقسمت الخصائص الأساسية إلى ما يلي (IASB, 2018):

١. الملاءمة (Relevance): تهدف هذه الخاصية إلى التأكد من احتواء التقارير المالية على المعلومات التي يمكن أن تحدث اختلافاً في قرارات مستخدميها، فهي مرتبطة مباشرة بالعرض الرئيس للتقارير والمعلومات المالية، والمتمثل في تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية السليمة، لذا لا بُد لهذه المعلومات أن تمتلك خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالملاءمة، والتي تمتلك ثلاث سمات رئيسية، هي: (التوقيت الملائم، القيمة الاسترجاعية، القيمة التنبؤية).

٢. التمثيل الصادق (Faithful Representation): يقصد بها دقة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، إنّ الغرض الأساسي من الموثوقية هو تعزيز الثقة لدى المستخدمين بالمعلومات الواردة في التقارير المالية، ولكي تتحقق الموثوقية يجب أن تكون المعلومات الموجودة في التقارير المالية متوافقة مع الأحداث والتعاملات المالية، فإنه يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية: (الخلو من الأخطاء، الحياد، الشمول).

٣. الإفصاحات الإضافية (Additional Discloser): تتضمن عرضاً للمعلومات التي لا يوجد إلزام من قبل الهيئات الدولية أو المحلية بعرضها أو الإفصاح عنها مثل: المعلومات المستقبلية بشقيها المالي وغير المالي، والمسؤولية الاجتماعية وغيرها.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس أثر فاعلية عناصر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من العناصر وهي: (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) على جودة التقارير المالية بأبعادها (الملاءمة، التمثيل الصادق، والإفصاحات الإضافية). وهنا، تهدف هذه الدراسة لتحقيق ما يلي:

١. بيان أثر فاعلية عناصر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية.
٢. بيان أثر فاعلية التقارير الرقابية على جودة التقارير المالية.
٣. بيان أثر فاعلية البيئة الرقابية على جودة التقارير المالية.
٤. بيان أثر فاعلية تقييم المخاطر على جودة التقارير المالية.
٥. بيان أثر فاعلية المعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية.
٦. بيان أثر فاعلية المراقبة والضبط على جودة التقارير المالية.
٧. بيان أثر فاعلية العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية.
٨. بيان أثر فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على كل متغير من متغيرات جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية).

### فرضيات الدراسة

بالاعتماد على أهداف الدراسة والدراسات السابقة صياغة الفرضيات العدمية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:



**H01:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

حيث تتفرع هذه الفرضية إلى ست فرضيات عدمية:

**H01.1:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية التقارير الرقابية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

**H01.2:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية البيئة الرقابية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

**H01.3:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية تقييم المخاطر على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

**H01.4:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية المعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

**H01.5:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية المراقبة والضبط على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

**H01.6:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرئيسية الثانية:

**H02:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية عناصر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

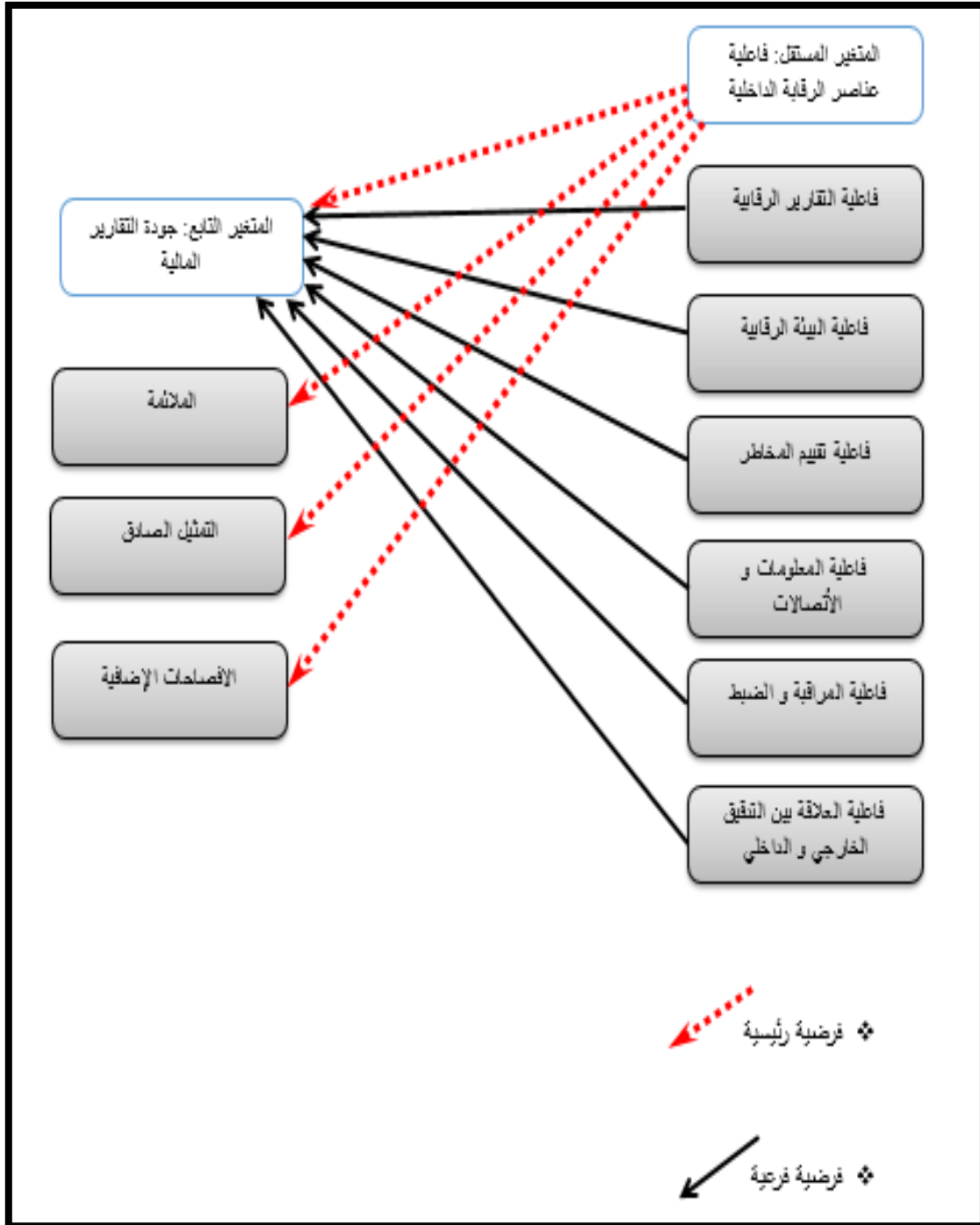
**H03:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$  لفاعلية عناصر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (التمثيل الصادق) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرئيسية الرابعة:

**H04:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) لفاعلية عناصر نظام الرقابة على جودة التقارير

المالية من حيث (الإفصاحات الإضافية) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

يمكن عرض هذه الفرضيات بناءً على الأنموذج في الشكل رقم (1): الشكل رقم 1: أنموذج الدراسة



## منهجية الدراسة

تُعدّ هذه الدراسة من الدراسات التحليلية التي تهدف إلى التعرف على أثر فاعلية عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، حيث استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق، وتم إجراء هذه الدراسة في الشركات الأردنيّة المدرجة في بورصة عمان، ولم يتم فرض أي قيود وضوابط تتحكم بالنتائج، وبناءً على ذلك فإن هذه الدراسة تعدّ دراسة ميدانية؛ كون المعلومات التي تم الحصول عليها مباشرة من المدراء الماليين ومدراء التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة عمان، بالإضافة إلى المدققين الخارجيين للشركات قيد الدراسة.

يتألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان من مختلف القطاعات؛ وذلك لبيان مدى كفاءة خصائص نظام الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان وفاعليته، وعلاقته في جودة التقارير المالية بشكل عام، وتم توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) عليهم.

إذ يمثل الجدول رقم (1) عدد الاستبانات الموزعة، والصالحة للتحليل، والمستردة. حيث يوضح الجدول أن عدد الاستبانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة (361) استبانة. استرد منها (240)، أي بنسبة (66.5%) من مجموع الاستبانات الموزعة، وعدد الاستبانات الصالحة للتحليل (223) استبانة أي ما نسبته (61.8%) من مجموعة الاستبانات الموزعة.

### الجدول رقم (1)

#### عدد الاستبانات الموزعة، الصالحة، المستردة

الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	الاستبانات الصالحة للتحليل

العدد	العدد	النسبة	العدد	النسبة
٣٦١	240	66.5%	٢٢٣	61.8%

اشتملت عملية تطوير أداة الدراسة (الاستبانة) على العديد من الخطوات للوصول إلى ما هو عليه بالصورة

النهائية ومن ثم تم اعتمادها، حيث يمكن تلخيص هذه الخطوات فيما يلي:

١. الرجوع إلى المجالات العلمية والدراسات السابقة والكتب، التي تطرقت إلى موضوعي الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.

٢. بعد استعراض الكتب والمجلات العلمية تم اعتماد الأبعاد الرئيسية للدراسة، والتي تتعلق بموضوع فاعلية عناصر أنظمة الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.

٣. بعد التأكد من شمول أسئلة الدراسة تم عرض أداة الدراسة على ذوي الاختصاص والخبرة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية وبعض المدراء الماليين في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان؛ وذلك للتأكد من شمولها لجميع الجوانب الأساسية للدراسة، والتعديل على بعض الفقرات بما يتناسب مع متغيرات الدراسة.

انقسمت أداة الدراسة إلى قسمين رئيسين تمثلاً فيما يلي:

القسم الأول: هدف إلى جمع البيانات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة، حيث اشتمل على: (المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة).

القسم الثاني: تم تقسيم محاور الدراسة إلى محورين: المحور الأول الرقابة الداخلية، والمحور الثاني جودة التقارير المالية، حيث تم تخصيص المحور الأول لقياس فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية، المتمثل في (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، وينطوي على (٣٨) فقرة تمثل المتغيرات المستقل، أما المحور الثاني فقد تم تخصيصه لقياس جودة التقارير المالية المتمثلة في (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية)، حيث تكونت من (٢٧) فقرة تمثل المتغيرات التابعة.

استخدمت الدراسة مقياساً يتكون من خمس درجات (1-5) من الإجابات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس يتكون من خمس درجات بهدف تحديد درجة الموافقة لعينة أفراد الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وهذا المقياس من المقاييس شائعة الاستخدام في الدراسات التطبيقية والإنسانية، كما أنه يساعد في تحويل إجابات أداة الدراسة إلى بيانات كمية تسهل عملية القياس الإحصائي، حيث يتم إعطاؤها الأوزان النسبية.

وقد اعتمدت الدراسة المعيار الإحصائي الذي تم استخدامه في العديد من الدراسات، بهدف تحديد درجة الأهمية لكل فقرة من فقرات الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية، حيث يعمل على تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث درجات وهي: (درجة مرتفعة، درجة متوسطة، درجة منخفضة)، وذلك بناءً على المعادلة التالية:

$$\text{طول الفئة} = (\text{أعلى مستوى} - \text{أدنى مستوى}) \div \text{عدد الفئات المطلوبة}.$$

$$\text{طول الفئة} = (5-1) \div 3 = 1,33 \text{ وبذلك تكون المستويات كالتالي:}$$

$$1. \text{ مستوى ضعيف } (1-2,33).$$

$$2. \text{ مستوى متوسط } (2,34-3,66).$$

$$3. \text{ مستوى مرتفع } (3,67-5).$$

تم استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، وعلى الرغم من أن قواعد القياس في القيمة الواجب الحصول عليها غير محددة، إلا أن الحصول على  $(\text{Alpha} \geq 0.60)$  يُعد في الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية بشكل عام أمراً مقبولاً (Sekran, 2014).

## الجدول رقم (٢)

معاملات كرونباخ ألفا وثبات الأداة لمجالات وأبعاد نظام الرقابة الداخلية وأبعاد جودة التقارير المالية.

عدد الفقرات Number of Items	المتغير Variable
٤	التقارير الرقابية

١٠	البيئة الرقابية
٧	تقييم المخاطر
٧	المعلومات والاتصالات
٥	المراقبة والضبط
٥	العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
١٣	الملاءمة
٨	التمثيل الصادق
٦	الإفصاحات الإضافية
٦٥	مجموع الأسئلة في الاستبانه ككل
0.٨٧٦	قيمة كرو نباخ ألفا Cronbach's Alpha

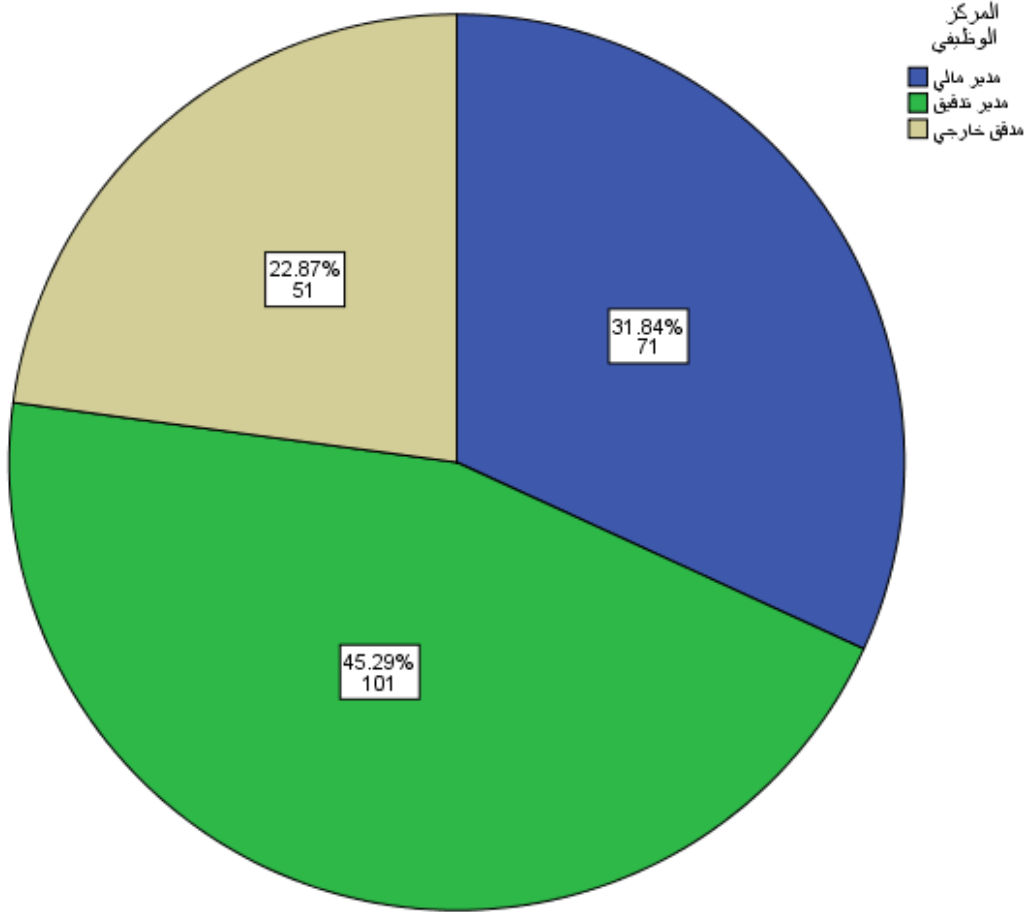
يوضح الجدول رقم (٢) قيم الثبات لمتغيرات الدراسة، والتي بلغت (0.٨76) لأبعاد نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية ككل، وتدل مؤشرات كرو نباخ ألفا (Cronbach's Alpha) أعلاه على تمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات مرتفع مما يزيد من مصداقيتها.

### خصائص أفراد عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من الشركات المدرجة في بورصة عمان، حيث تم إعطاء كل شركة (٣) استبانات، وتم توزيعها لأفراد عينة الدراسة المكونة من المدير المالي، مدير التدقيق الداخلي، والمدقق الخارجي من مختلف القطاعات في الشركات المدرجة في بورصة عمان. كما هو مبين في الشكل رقم (٢) فإن غالبية أفراد العينة هم مدراء تدقيق داخلي بواقع ١٠١ مدير تدقيق، والتي شكلت نسبة ٤٥%. ويمكن تبرير ذلك في اهتمام مدراء التدقيق الداخلي في موضوع الدراسة كونه يختص في فعالية عناصر الرقابة الداخلية بالمقارنة بالمراكز الوظيفية الأخرى.

الشكل رقم (٢)

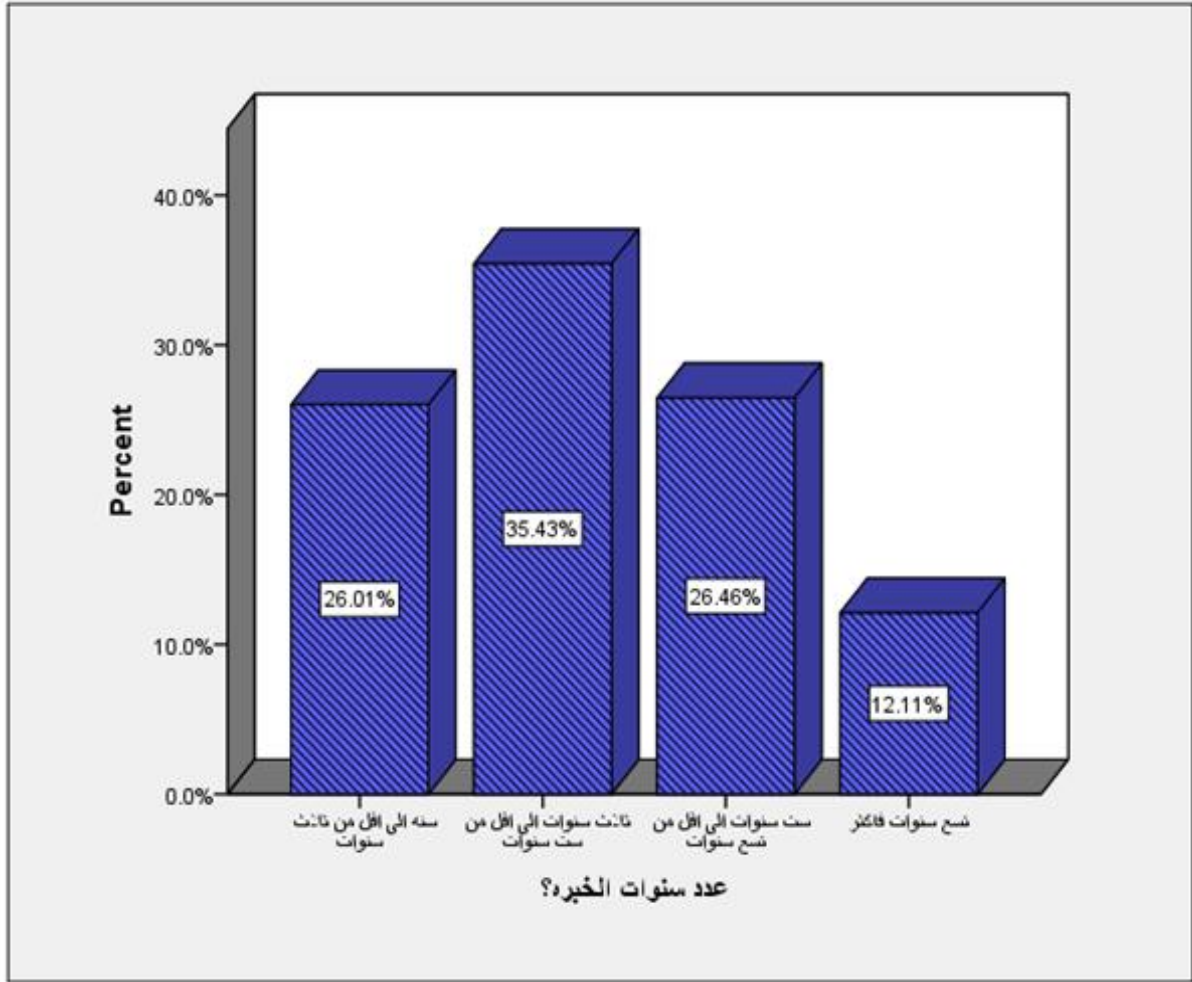
توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمركز الوظيفي



يبين الشكل رقم (٣) أن متغير عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة التي تراوحت سنوات الخبرة لديهم من "سنة إلى أقل من ثلاث سنوات" تتراوح ٢٦%، وأن ما نسبته 35% تزيد عدد سنوات الخبرة لديهم عن ثلاث سنوات، وهذا يدل على وجود معرفة والمهام مسبق في النظام الرقابي، والذي يؤثر على المعلومات التي تم تجميعها بصورة إيجابية.

الشكل رقم (٣)

### توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات "عدد سنوات الخبرة"



### نتائج التحليل الإحصائي للدراسة واختبار الفرضيات:

لغايات وصف مستوى فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، ومستوى أبعاد جودة التقارير المالية (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية) في الشركات المدرجة في بورصة عمان، استخدمت هذه الدراسة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحقق من معنوية المتغيرات ومدى فاعلية العناصر.

### الجدول رقم (٣)



المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاوِر: (أبعاد الرقابة الداخلية، جودة التقارير المالية).

أبعاد عناصر نظام الرقابة الداخلية (Elements of Internal Control)				
المتغير Variable	المتوسط الحسابي Mean	الترتيب Rank	الانحراف المعياري Standard Deviation	المستوى Level
التقارير الرقابية	٣,٢١٨٦	٦	0.٩١٢٦٤	متوسط
البيئة الرقابية	٣,٥٣٦٤	٤	0.٥٠٦٥٤	متوسط
تقييم المخاطر	٣,٥٢٥٩	٥	0.٦٤٢٦٤	متوسط
المعلومات والاتصالات	٣,٧٠٠٨	٣	0.٨٩٢٦١	مرتفع
المراقبة والضبط	٣,٨٦٨٢	١	0.٨١٠٥٣	مرتفع
العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	٣,٨٠٩٠	٢	0.٨٨٣٠٣	مرتفع
أبعاد جودة التقارير المالية (Quality of Financial Reports)				
المتغير Variable	المتوسط الحسابي Mean	الترتيب Rank	الانحراف المعياري Standard Deviation	المستوى Level
الملاءمة	٣,٤٦١٢	٢	0.٣٨٧٠٤	متوسط
التمثيل الصادق	٣,٥٥٩٤	١	0.٤٦٢٣٦	متوسط
الإفصاحات الإضافية	٣,١٩٦٥	٣	0.٤٧٨٤٢	متوسط

يوضح الجدول رقم (3) أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأداة الدراسة ككل، حيث كان أبرزها لعناصر المراقبة والضبط، والعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والمعلومات والاتصالات بمتوسطات حسابية (3,8682)، (3,8090)، (3,7008) على التوالي وبمستوى مرتفع لجميع العناصر الثلاثة سالفة الذكر. أيضًا جاء محور جودة التقارير المالية بجميع أبعاده بمستوى متوسط، حيث كان المتوسط الحسابي لمتغير الملاءمة (3,4612)، وجاء مجال التمثيل الصادق بمتوسط حسابي (3,5594)، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الإفصاحات الإضافية (3,1965).

و قبل البدء في تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، تم إعداد بعض الاختبارات؛ وذلك من أجل ضمان ملاءمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، إذ تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة “Multicollinearity” باستخدام معامل تضخم التباين (Variance Inflationary Factor) “VIF” واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من متغيرات الدراسة مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به “VIF” للقيمة (1.0).

#### الجدول رقم (4)

المعاملات (Coefficients) نتائج تطبيق اختبار التباين المسموح به (Tolerance) ومعامل تضخم التباين (VIF)

المتغير المستقل	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
التقارير الرقابية	٠,٦٠٩	١,٦٤٢
البيئة الرقابية	٠,٥٥٠	١,٨٢٠
تقييم المخاطر	٠,٧٣٧	١,٣٥٦
المعلومات والاتصالات	٠,٣١٧	٣,١٥٩
المراقبة والضبط	٠,٢٥٨	٣,٨٦٩
العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	١,٠٠٠	١,٠٠٠

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٤) عدم وجود تداخل خطي متعدد "Multicollinearity" بين المتغيرات المستقلة (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، إن ما يؤكد ذلك قيم معيار اختبار معامل تضخم التباين "VIF" للأبعاد والتي تقل عن (١٠). كما يتضح أن قيم اختبار التباين المسموح به "Tolerance" تراوحت بين (٠,٢٥٨-١,٠٠٠) ويعد هذا مؤشراً على عدم وجود ارتباط مرتفع بين المتغيرات المستقلة. يتم عرض النتائج وفقاً لأسئلة وفرضيات الدراسة، حيث تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

#### نتائج اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الأولى:

والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

#### الجدول رقم (٦)

#### نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى

المتغير التابع	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى دلالة t
Constant	1.782	.425		4.191	.000
جودة التقارير المالية	.538	.124	.٢٨٩	4.323	.٠,٠٠٠

بالنسبة لمتغير فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية أظهرت النتائج المدرجة في جدول رقم (٦) أن قيمة "t" قد بلغت (٤,٣٢٣) وبدلالة إحصائية (٠,٠٠٠)، وهي دالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,001$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالتالي:  $t = 3.130, P < 0.05$ ، وهذا يشير إلى وجود أثر للتقارير الرقابية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (٠,٥٣٨)، والذي يُشير إلى وجود أثر إيجابي لفاعلية

عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان. وبالتالي ترفض الفرضية الرئيسية العدمية الأولى وتقبل الفرضية البديلة. وتتفرع هذه الفرضية إلى ست فرضيات، فرضيات عدمية فرعية كما تم الإشارة إليها سابقاً.

### الجدول رقم (٧)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى دلالة t
Constant	3.074	٠.170		18.079	٠.000
التقارير الرقابية	٠.087	٠.028	٠.264	3.130	٠.002
البيئة الرقابية	-٠.098	٠.053	-٠.164	-1.849	٠.066
تقييم المخاطر	٠.017	٠.035	٠.039	٠.506	٠.613
المعلومات والاتصالات	٠.097	٠.039	٠.287	2.450	٠.015
المراقبة والضبط	-٠.005	٠.047	-٠.014	-٠.110	٠.913
العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	٠.103	٠.022	٠.306	4.631	٠.000

يوضح الجدول رقم (٧) أثر فاعلية كل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

وكانت النتائج كما يلي:

١. بالنسبة لمتغير التقارير الرقابية أظهرت النتائج أن قيمة "t" قد بلغت (3.130) وبدلالة إحصائية (0.002)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $t = 3.130, P < 0.05$ ، وهذا يشير إلى وجود أثر للتقارير الرقابية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0.087)، وبالتالي ترفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى وتقبل الفرضية البديلة.

٢. أما متغير البيئة الرقابية أظهرت النتائج أن قيمة "t" قد بلغت (-1,849) وبدلالة إحصائية (0.066) وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $t = -1.849, P = \text{not significant}$ ، وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للبيئة الرقابية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر غير المعنوي هو أثر سلبي "عكسي" بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (-0.098). وبالتالي تقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية.

٣. أما متغير تقييم المخاطر، فلقد أظهرت النتائج أن قيمة "t" قد بلغت (0.506) وبدلالة إحصائية (0.613)، وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $t = 0.506, P = \text{not significant}$ ، وهذا يشير إلى عدم وجود أثر لتقييم المخاطر على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر غير الدال إحصائياً إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0.017)، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية الفرعية الثالثة.

٤. كما أظهرت النتائج المتعلقة بمتغير المعلومات والاتصالات أن قيمة "t" (2,450) وكانت بدلالة إحصائية (0.015)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $t = 2.450, P < 0.05$ ، وهذا يشير إلى وجود أثر للمعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0.097)، أي أن زيادة مستوى فاعلية عنصر المعلومات والاتصالات قد يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان. وبالتالي ترفض الفرضية العدمية الفرعية الرابعة وتقبل الفرضية البديلة.

٥. بالنسبة لمتغير المراقبة والضبط حيث بلغت قيمة "t" (-0.110) وبدلالة إحصائية (0.913)، وهي قيمة غير دالة إحصائيًا عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالتالي:  $t = -0.110$ ,  $P = \text{not significant}$ ، وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للمراقبة والضبط على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر غير الدال إحصائيًا سلبي "عكسي" بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (-0.005)، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية الفرعية الخامسة.

٦. وهنا أيضًا أظهرت نتيجة المتغير للفرضية الفرعية السادسة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث بلغت قيمة "t" (٤,٦٣١) وبدلالة إحصائية (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وبالتالي تكون المعادلة كالتالي:  $t = 4.631$ ,  $P < 0.001$ ، وهذا يشير إلى وجود أثر للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، كما يوجد أثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0.103). وبالتالي ترفض الفرضية العدمية الفرعية السادسة وتقبل الفرضية البديلة.

#### الجدول رقم (٨)

نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الأولى للتباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار ( Analysis of Variance )

#### (Anova)

المصدر	معامل	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F Sig.
	R <sup>2</sup>	Sum of Squares	df	Mean Square		
الانحدار (Regression)	0.128	1.691	1	1.691	21.448	0.000
المتبقية (Residual)		16.398	208	0.079		
الكلي (Total)		18.089	209			

يوضح الجدول رقم (٨) نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الأولى لتباين الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار (Analysis of Variance Anova) للفرضية الرئيسية الأولى التي تتفرع إلى ست فرضيات. فقد بلغت قيمة “F” (21.448) وبدلالة إحصائية (٠,٠٠٠). كما تشير النتائج الإحصائية في الجدول ذاته إلى أن أبعاد الرقابة الداخلية من حيث (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) يفسر معامل التفسير المعدل (R2) ما مقداره (٠,١٢٨) من التباين في المتغير التابع (جودة التقارير المالية) وهي قوة تفسيرية تعكس درجة مقبولة نوعاً ما من قوة واستقرار نموذج الدراسة.

#### نتائج اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية:

والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

#### الجدول رقم (٩)

##### نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية

المتغير التابع	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى دلالة F Sig.
Constant	2.589	٠.164		15.828	٠.000
الملاءمة	٠.242	٠.045	٠.348	5.399	٠.000

يوضح الجدول رقم (٩) أثر فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة) في الشركات المدرجة في بورصة عمان. إذ أظهرت نتائج التحليل أن قيمة “t” قد بلغت (٥,٣٩٩) وبدلالة إحصائية (٠,٠٠٠)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0,05$ )، وهذا يشير إلى وجود أثر لفاعلية عناصر نظام الرقابة

الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة) في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0,242)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية الرئيسة الثانية وتقبل الفرضية البديلة.

### الجدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الفرضية الرئيسة الثانية للتباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار ( Analysis of Variance )

#### (Anova)

المصدر	معامل R <sup>2</sup>	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F المحسوبة	مستوى F دلالة Sig.
الانحدار (Regression)	0,121	3,937	1	3,937	29,144	0,000
المتبقية (Residual)		28,637	212	0,135		
الكلي (Total)		32,574	213			

يوضح الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل الفرضية الرئيسة للتباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار ( Analysis of Variance ) (of Variance Anova) للفرضية الرئيسة الثانية، إذ يؤكد معنوية هذا التأثير بحسب قيمة "F" التي بلغت (29,144) وهي دالة عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ ) وبدلالة إحصائية (0,000). وبالتالي تكون المعادلة كالتالي:  $t = 5.399, P < 0.001$ ، كما وتشير النتائج الإحصائية في الجدول ذاته أن فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، يفسر معامل التفسير المعدل (R2) ما مقداره (0,121) من التباين في المتغير التابع (ملاءمة التقارير المالية) وهي قوة تفسيرية تعكس درجة مقبولة نوعاً ما من قوة نموذج الدراسة واستقراره عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ).



نتائج اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة:

والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha < 0,05$ ) لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (التمثيل الصادق) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

الجدول رقم (١١)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

المتغير التابع	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى دلالة t Sig.
Constant	3.094	0.207		14.931	0.000
التمثيل الصادق	0.128	0.057	0.154	2.267	0.024

يوضح الجدول رقم (١١) أثر فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (التمثيل الصادق) في الشركات المدرجة في بورصة عمان. إذ أظهرت نتائج التحليل أن قيمة "t" قد بلغت (2.267) وبدلالة إحصائية (0.024)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha < 0,05$ )، وهذا يشير إلى وجود أثر للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (التمثيل الصادق) في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (0.128)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية الرئيسية الثالثة وتقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم (١٢)

نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الثالثة التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار ( Analysis of Variance )

## (Anova)

المصدر	معامل R <sup>2</sup>	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F المحسوبة	مستوى F دلالة Sig.
الانحدار (Regression)	0.154	1.069	1	1.069	5.140	0.024
المتبقي (Residual)		43.885	211	0.208		
الكلي (Total)		44,954	212			

يُظهر الجدول رقم (٢٢) نتيجة معنوية هذا التأثير بحسب قيمة "F" التي بلغت (٥,١٤٠) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha < 0,05$ ) وبدلالة إحصائية (٠,٠٢٤). وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $t = 2.267, P < 0.024$  ، كما وتشير النتائج الإحصائية في الجدول ذاته أن فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل يفسر معامل التفسير المعدل (R<sup>2</sup>) ما مقداره (٠,١٥٤) من التباين في المتغير التابع (التمثيل الصادق للتقارير المالية)، وهي قوة تفسيرية تعكس درجة مقبولة نوعاً ما من قوة نموذج الدراسة واستقراره عند مستوى دلالة ( $\alpha < 0,05$ ).

## نتائج اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الرابعة:

والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha < 0,05$ ) لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الإفصاحات الإضافية) في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

## الجدول رقم (١٣)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

المتغير التابع	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى دلالة t Sig.
Constant	٢,٩٨١	٠,٢١٦		١٣,٧٩٩	0.000
الإفصاحات الإضافية	0.061	0.059	0.070	1.026	0.306

يوضح الجدول رقم (١٣) أثر فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الإفصاحات الإضافية) في الشركات المدرجة في بورصة عمان. إذ أظهرت نتائج التحليل أن قيمة "t" قد بلغت (١,٠٢٦) وبدلالة إحصائية (٠,٣٠٦)، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ )، وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث (الإفصاحات الإضافية) في الشركات المدرجة في بورصة عمان، وهذا الأثر غير الدال إحصائياً هو أثر إيجابي بحسب قيمة "Beta" التي بلغت (٠,٠٦١)، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية الرئيسية الرابعة.

## الجدول رقم (١٤)

نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الرابعة التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار ( Analysis of Variance )

## (Anova)

المصدر	معامل R <sup>2</sup>	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F Sig.
الانحدار (Regression)	0.70	0.243	1	0.243		

0.306	1.053	0.230	212	48.823		المتبقي (Residual)
			213	49.066		الكلي (Total)

يوضح الجدول رقم (١٤) معنوية هذا التأثير بحسب قيمة "F" التي بلغت (١,٠٥٣) وهي دالة عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ ) وبدلالة إحصائية (٠,٣٠٦). وبالتالي تكون المعادلة كالاتي:  $P = \text{not significant}$ ,  $t = 1.026$ ، كما وتشير النتائج الإحصائية في الجدول ذاته أن فاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل يفسر معامل التفسير المعدل ( $R^2$ ) ما مقداره (0.٧٠) من التباين في المتغير التابع (الإفصاحات الإضافية للتقارير المالية)، وهي قوة تفسيرية تعكس درجة مقبولة نوعاً ما من قوة نموذج الدراسة واستقراره عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ).

واعتماداً على ما تقدم، وبالاعتماد على النتائج الواردة في الجداول السابقة، فإنه يمكن تلخيص نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية في الجدول رقم (١٥) على النحو التالي:

### جدول (١٥)

#### نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	نتيجة الاختبار	طبيعة الأثر	القرار بقبول أو رفض الفرضية
الفرضية الرئيسية الأولى	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة
الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة
الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى	لا يوجد أثر	سلبي	قبول العدمية و رفض البديلة
الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى	لا يوجد أثر	إيجابي	قبول العدمية و رفض البديلة
الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة
الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الأولى	لا يوجد أثر	سلبي	قبول العدمية و رفض البديلة
الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الأولى	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة

الفرضية الرئيسية الثانية	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة
الفرضية الرئيسية الثالثة	يوجد أثر	إيجابي	رفض العدمية و قبول البديلة
الفرضية الرئيسية الرابعة	لا يوجد أثر	إيجابي	قبول العدمية و رفض البديلة

## مناقشة النتائج و التوصيات

يتم تفسير النتائج حول مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث (التقارير الرقابية، البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) بالترتيب بحسب كل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية، وبناءً على تحليل مكونات كل متغير (أسئلة المتغير).

حيث أوضحت نتائج الدراسة أن الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان تقوم بتطبيق التقارير الرقابية بدرجة متوسطة، والذي يعكس بدوره فاعلية متوسطة. والسبب في ذلك أن استخدام التقارير الدورية التي توضح النتائج، وتعمل على تحديد السياسات والمتغيرات، التي تحصل في الشركات بشكل عام كانت ضمن المدى المتوسط. وبنفس السياق تقوم الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان بتطبيق متطلبات البيئة الرقابية بدرجة متوسطة. وذلك بسبب عدم الاهتمام العالي نسبياً بلجنة التدقيق التي تلعب دوراً هاماً بنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الفاعلية المتوسطة فيما يتعلق بوضع قواعد محددة وصياغتها، وإطلاع الموظفين على أدوارهم بطريقة واضحة ومكتوبة، بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات على مستوى الأقسام والأفراد.

كما وأوضحت نتائج الدراسة أن عنصر تقييم المخاطر مطبق بدرجة متوسطة في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. يكون سبب هذه النتيجة بأن يتم تحديد المخاطر التي من المتوقع أن تؤثر على تحقيق الأهداف للتعامل معها بدرجة مقبولة نسبياً ولكن ليست مرتفعة، كما أن تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة التي تساعد على كشف المخاطر بأنواعها والاستجابة لها ومعالجتها مطبقة بدرجة متوسطة.

وفيما يتعلق بعنصر المعلومات والاتصالات فإن الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان تقوم بتطبيق هذا العنصر بدرجة مرتفعة. وذلك لأنها تسهم في زيادة قدرة الموظفين على الاتصال وتقاسم المعلومات بينهم، وترفع من فرصة تحول العالم إلى مكان أكثر سلماً، كما أن المعلومات تساعد على اتخاذ القرارات السليمة بشكل عام في الشركات. وهذا ينطبق

أيضاً على عنصر المراقبة والضبط والمطبق بدرجة مرتفعة في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. و يرجع السبب إلى أن إدارة الشركة تعمل بتعريف الموظفين بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التي يتم التعامل معها كجزء من الواجبات اليومية، كذلك تعمل على إعطاء الصلاحيات الكاملة للعاملين في قسم الرقابة للوصول لكافة النتائج التي تعمل على تطوير العمل. وكانت الشركات بشكل عام تعكس اتجاهًا تفضيلياً لتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. والسبب في ذلك اعتبارها من الأسس والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية، كما يتم من خلاله إجراء فحص دوري ومستمر لنظام الرقابة الداخلية، أيضاً يساهم في تحديد نقاط الضعف والعيوب والكشف عن أي تلاعب أو مخالفات موجودة في نظام الرقابة الداخلية للشركات.

وفيما يتعلق في أبعاد جودة التقارير المالية من حيث (الملاءمة، التمثيل الصادق، الإفصاحات الإضافية). أوضحت نتائج الدراسة أن الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان تعرض قوائم مالية ملائمة بدرجة متوسطة. والسبب في ذلك التزام الموظفين بالإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية والمحاسبية، لكي يتم تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة بشكل عام ودون التركيز على القيم الحالية أو السوقية بشكل كبير. أما التمثيل الصادق والإفصاحات الإضافية، فقد ظهرت بدرجة متوسطة في بيانات الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان بحسب رأي المستجيبين.

مع الإشارة إلى أن مستوى الإفصاحات الإضافية كانت أقل تمثيلاً في البيانات المالية الملائمة والتمثيل الصادق، وهذا يعود إلى أن هذه الإفصاحات اختيارية، بينما ملاءمة المعلومات والتمثيل الصادق ينطوي في معظمه على العديد من الأسس والمعايير الإجبارية لتحقيق هدف التقارير المالية بتعظيم منافع مستخدميها.

خلصت نتائج تحليل فرضية الدراسة الرئيسة الأولى إلى وجود تأثير لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (Al-Dmour، 2018) والتي أظهرت وجود علاقة إيجابية بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، ودراسة أبوسعيد، (2017)، وكذلك دراسة رحمة، (2019) التي أكدت على دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تزويد نظام المعلومات المحاسبي بالبيانات الأولية والمعلومات اللازمة. كما وأشارت نتائج تحليل الفرضيات الفرعية لفرضية الدراسة الرئيسة الأولى أن هناك تأثيراً لفاعلية تطبيق التقارير الرقابية، والمعلومات والاتصالات، والعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية، ويعود السبب

إلى أن التقارير الرقابية تحسن من جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية؛ كونها تساعد في تحديد التغييرات في السياسات والمعايير المحاسبية في فترات مختلفة، كما أن المعلومات والاتصالات تساعد على إنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف وتضمن توفير قنوات اتصال فعالة بين كافة الموظفين لفهم السياسات والإجراءات المرتبطة بالرقابة الداخلية، وهذا يحسن من أداء الموظفين، وبالتالي يزيد من الإنتاجية ويحسن جودة التقارير المالية للشركات، بالإضافة إلى أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعمل على تطوير العمل من خلال عقد اجتماعات، وتسجيل الملاحظات والاقتراحات ونقاط الضعف والعمل على معالجتها في الشركات والتي تعزز جودة التقارير المالية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (AbbasZadeh, 2019)، التي أوضحت أن هناك ارتباطاً كبيراً بين تكنولوجيا المعلومات والضوابط الداخلية (الإدارية والمالية والمحاسبية، المعلومات والاتصالات، والأنشطة الرقابية)، بالإضافة إلى وجود التأثير الإيجابي على الرقابة الداخلية مع عناصرها في طرق جمع البيانات والتعليمات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات. كما اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (AlQudah.et.al, 2019) ودراسة نشوان، (٢٠١٧)، التي توصلت إلى أنه يوجد أثر إيجابي لعلاقة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين والتدقيق المشترك على جودة التقارير المالية.

أوضحت نتائج تحليل فرضية الدراسة الرئيسية الثانية أن هناك تأثيراً لفاعلية عناصر الرقابة الداخلية على ملاءمة التقارير المالية، وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية كان يؤثر على ملاءمة التقارير المالية، وكان له تأثير واضح ودال إحصائياً؛ وذلك لأنها تحتوي على المعلومات المحاسبية التي تساعد الشركات في الإفصاح، التي يمكن من خلالها تحسين ملاءمة التقارير المالية. تتوافق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة نشوان، (٢٠١٧)، التي خلصت إلى وجود تأثير إيجابي للتدقيق المشترك على جودة التقارير المالية بخصائصها المختلفة (الملاءمة، القابلية للمقارنة، الثبات).

وفيما يتعلق بنتائج تحليل فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة، والتي خلصت إلى وجود تأثير لفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية على التمثيل الصادق للتقارير المالية. اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Setyawan and Gamayuni, 2020)، حيث أوضحت نتيجة هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي وتحسن عند تطبيق نظام الرقابة الداخلية على تحسن جودة التقارير المالية للحكومة المحلية الأندونيسية.

و بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، فيما يلي أهم التوصيات التي تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وجودة

التقارير المالية كما يلي:

١. العمل على توفير المزيد من البرامج التأهيلية والتدريبية والرقابية الحيدة والفعالة التي يتم ضبطها من قبل الإدارة؛ وذلك لتقديم تقارير أفضل عن نتائج الأعمال الخاصة بها.
٢. العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة نقاط الضعف المتعلقة بفاعلية التطبيق لكل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية خاصة، تلك التي لها أثر إيجابي على جودة التقارير المالية.
٣. العمل على تبني وتفعيل العمل التقني والتكنولوجي بشكل أكبر وأكثر فاعلية مما هو عليه الآن، بما يضمن توفير الأجهزة الحديثة والبرمجيات المتطورة، وتطوير شبكة المعلومات، الأمر الذي يساعد في توفير المعلومات المهمة بدقة وسرعة.
٤. ضرورة تعزيز عنصر البيئة الرقابية من خلال توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية بمختلف القطاعات.
٥. ضرورة تعزيز عنصر المعلومات والاتصالات من خلال استخدام الأنظمة التي تتيح المعلومات المالية في الوقت المناسب، وأن يكون نظام المعلومات المالي والتشغيلي آمن من الإختراقات؛ للحصول على معلومات لتحسين الإجراءات الرقابية.
٦. العمل على تحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها، والتي تتعرض لها الشركات من خلال إجراءات سريعة لمواجهتها.
٧. العمل على تعزيز الإفصاحات الإضافية لجودة التقارير المالية من خلال تقديم إفصاحات عن المسؤولية الاجتماعية في مختلف القطاعات.
٨. تُوصي الدراسة بضرورة إجراء دراسات علمية أخرى حول انظمة الرقابة الداخلية في بيئات عمل مُحاسبية ومالية مختلفة، بهدف الاستفادة من نتائجها وتعميم توصياتها.
٩. دراسة علاقة فاعلية عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية في الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم.
١٠. تنفيذ دراسة استكشافية لتحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.

## قائمة المراجع



### أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو سعيد، يسرى. (٢٠١٧م). أثر بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، فلسطين.
- رحمة، وناس. (٢٠١٩م). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مجموعة المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- سمرة، ياسر. (٢٠١٩م). أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، القاهرة، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، ١٠(١)، ٢٧-٥٨.
- نشوان، إسكندر. (٢٠١٧م). الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية، جامعة الأقصى، كلية الإدارة والتمويل، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، ٢٣(١٠٠)، ٥٦٧-٦٠٥.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abbass, D. and Aleqab, M. (2013). Internal Auditors, Characteristics and Audit fees : Evidence from Egyptian, firm Canadian Center of Science and Education, *International Business Research*, 6(4), 67-80.
- Abbaszadeh, Mohammad and Salehi, Mahdi and Faiz, Sayed. (2019). Association of Information Technology and Internal Controls of Iranian State Agencies, *International Journal of Law and Management*, 61(1), 133-150.

- Ackermann, Stephanie and Imoniana, Joshua. (2018). Multicriteria Analysis of Internal Controls in a Brazilian Banking Operation with Focus on Accounting Information Systems, *International Conference on Information Systems and Technology Management*, Context, 15th, 2677–2698.
- Agbenyo, Wonder Jiang, Yuansheng and Cobblah, Prince. (2018). Assessment of Government Internal Control System on Financial Reporting Quality in Ghana, *International Journal of Economics and Finance*, 10(11), 40–50.
- Al-Dmour, Ahamed Hani. (2018). The Impact of the SysTrust's Framework as an Internal Control of AIS Process upon Business Performance via the Mediating Role of Financial Quality Reporting: An Integrated Model, *Accounting and Management Information Systems*, 17(1), 69–99.
- Al-Qudah, Alaa and Azzam, Mohammad and Alrabba, Hussein and Mansur, Hasan. (2019). A Study on the Relationship Between Internal and External Audits on Financial Reporting Quality, *Management Science Letters*, 10(10), 937–942.
- Al-zaban, Abdul-Aziz. (2018). The Association Between Internal Audit Department Characteristics and IFRS Compliance, *Asian Review of Accounting*, 26 (3), 336–358.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). The Importance of Internal Control in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets.

- Campball, Shelagh and Li, Yingqi and Yu, Juuli and Zhang, Zhou. (2016). The Impact of Occupational Community on the Quality of Internal Control, *Journal of Business Ethics*, 139(2), 52–69.
- Donelson, D. C., M. S. Ege, and J. M. McInnis. (2017). Internal control weaknesses and financial reporting fraud Auditing, *Journal of Practice and Theory*, 36(3), 45–69.
- Elbakry, Ashraf and Elsahandidy, Tamer. (2017). Comparative Evidence on the value relevance of IFRS based accounting information in Germany and the UK, *Journal of Information Accounting, Auditing and Taxation*, 1(28).
- Ester, Gras–Gil and Salvador, Marin–Hernandez. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry, *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728–753.
- Frezer, L. (2012). The effect of Internal Control on the operating Activities of small Restaurant, *Journal of Business and Economic Research*, 10(6), 361–374.
- Gift, Eke. (2018). Internal Control and Financial Performance of Hospitality Organizations in Rivers State, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 6(3), 32–52.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity.
- Nurcholisah K. (2016). The Effects of Financial Reporting Quality on Information Asymmetry and its Impacts on Investment, *Journal of Economics Commerce and Management*, 5(13), 251–365.

- Rae, Kirsten and Sands, John and Subramaniam, Nava. (2017). Associations Among the Five Components within COSO Internal Control Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28–54.
- Rahimian, N. (2013). Understanding Internal Control System, *the Base of Auditing Financial Statements*, 36–38.
- Romney MB. and Steinbart PJ. (2017). Accounting information systems, Pearson Prentice Hall.
- Salin, Ahmad Saiful Zakaria, Khairul Mizan and Nawawi, Anuar. (2018). The Impact of Weak Internal Controls on Fraud, 1st International Conference on Religion, University Sains Islam Malaysia, *Social Sciences and Technological Education*, 96–105.
- Sekaran, Uma. (2014). Research Method for Business: *A Skill Building Approach*, (4th) edition, John Wiley and Sons.
- Setyawan, Wahyu and Gamayuni, Rindu. (2020). The Quality of Financial Reporting and Internal Control System before and after the Implementation of E–budgeting in Indonesia Local Government, *Asian Journal of Economics Business and Accounting*, 14(3), 22–31.
- Susanto, Azhar. (2016). What Factors Influence the Quality of Accounting Information?, *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(6), 3995–4014.

- Turedi, Hasan and Celayir, Duygu. (2018). Role of Effective Internal Control Structure in Achievement of Targeted Success in Businesses, *European Scientific Journal*, 14(1), 1–18.
- Viet, H., Hung, D., and Thanh, N. (2018). The study of Factors affecting the timeliness of financial reports: The Experiments on listed Companies in Vietnam, *Asian Economic and Financial Review*, 2(8), 294–307.