

دور المراجعة المستدامة على تحسين الأداء المالي للشركات
" بالتطبيق على الشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط "
د. أسامة محمد الدينون

مدرس المحاسبة والمراجعة بمعهد راية العالی للإدارة والتجارة الخارجية

المستخلص:

يهدف البحث إلى دراسة العلاقة التي تربط بين دور المراجعة المستدامة وتحسين الأداء المالي للشركات. ولا سيما الشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط. وفي سبيل ذلك فقد قام الباحث بجمع البيانات الخاصة بالمتغير المستقل المتمثل دور المراجعة المستدامة المتمثل في (محتوى تقارير الاستدامة، جودة تقارير الاستدامة، خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات)، وكذلك البيانات الخاصة بالمتغير التابع المتمثل بالأداء المالي من خلال القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط. وعددها ٧ شركات وذلك خلال المدة من عام ٢٠١٢ ولغاية ٢٠٢١، وقد تمت دراسة البيانات من خلال برنامج Eviews10.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط. أما العلاقة بين محتوى تقارير الاستدامة وكذلك خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط فكانت غير معنوية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستدامة، محتوى تقارير الاستدامة، جودة تقارير الاستدامة، خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات، الأداء المالي، الشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

The role of Sustainable Auditing on Improving the Financial Performance of Companies

"Applying to Companies with Social Responsibility in Damietta Governorate"

ABSTRACT:

The aim of the research is to study the relationship between the role of sustainable auditing and improving the financial performance of companies. Especially the companies with social responsibility in Damietta Governorate, and for that, the researcher collected data on the independent variable represented by the sustainable audit role (content of sustainability reports, quality of sustainability reports, assurance services provided by the auditor), as well as data on the dependent variable represented in performance. The financial statements through the financial statements and reports of the companies with social responsibility in Damietta Governorate, which are 7 companies, during the period from 2012 to 2021, and the data was studied through the Eviews10 program.

The study reached a set of results, the most important of which are: There is a positive, statistically significant relationship between the quality of sustainability reports and the financial performance of CSR companies in Damietta Governorate. As for the relationship between the content of sustainability reports as well as the assurance services provided by the auditor and the

financial performance of CSR companies in Damietta Governorate, it was not significant.

Keywords: Sustainable audit, content of sustainability reports, quality of sustainability reports, assurance services provided by the auditor, financial performance, companies with social responsibility in Damietta Governorate.

مقدمة:

تلعب الشركات دوراً هاماً وحيوياً في النمو الاقتصادي لأي بلد كان، وتسعى الشركات على حماية الأفراد والمجتمع من مختلف المخاطر التي يمكن أن يتعرضوا لها أثناء تعاملاتهم والتي قد تسبب لهم خسائراً مادية أو معنوية، أو الجور على مقدرات الأجيال القادمة من الموارد والثروات، فهو يعتبر أيضاً حامياً للاقتصاد الوطني عن طريق تحسين أداؤها المالي وتسعى لذلك بكل الوسائل التي من بينها المراجعة المستدامة.

لذلك تسعى أغلب الشركات لأن يكون أداؤها المالي جيداً لما له من تأثير كبير على استمرارية الشركة وقوتها الاقتصادية وبقائها في السوق وتحقيق الاستدامة، ويتجلى الأداء المالي الجيد في الفعالية والكفاءة اللازمة في تشغيل واستغلال موارد الشركة إمكانياتها على أحسن حال ممكن مع الحفاظ على مقدرات الأجيال القادمة. كل ذلك في سبيل خلق القيمة المضافة وتعظيم الثروة للملاك والمساهمين، لذلك يتوجب على الشركة مراقبة الأداء المالي ودراسة الوضع المالي وتحليله وتقييمه بشكل دائم، وهذا يتم من خلال دراسة كافة القيم المحاسبية بواسطة المؤشرات المالية.

مشكلة البحث وأهميته:

يعتبر الأداء المالي من المؤشرات الهامة بالنسبة للمستثمرين والمحليلين المالية وذوي الاختصاص في الأسواق المالية، ونظراً لأهمية هذا المؤشر فقد سعى الباحثون لدراسة العوامل المؤثرة فيه، وعلى الرغم من كثرة الأبحاث في هذا المجال الأجنبية

منها والعربية، إلا أن النتائج كانت غير متفقة بالمجمل مما جعله مجالاً للبحث العلمي، من قبل الباحثين ويأتي هذا البحث في هذا المجال لدراسة بعض العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي ولكن في بيئة تختلف عن سابقتها من الأبحاث وهي الشركات ذات المسؤولية المجتمعية، ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل التالي: ما أثر عناصر المراجعة المستخدمة في الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط؟

يتفرع عن هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

١. ما تأثير محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة في الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط؟
٢. ما تأثير جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة في الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط؟
٣. ما تأثير خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات في الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط؟

أهداف البحث:

يتجسد هدف البحث الرئيسي في الحصول على دليل تجريبي للعلاقة التي تربط عناصر المراجعة المستخدمة في الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.

يتفرع عن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية على الشكل التالي:

١. الحصول على دليل تجريبي للعلاقة التي تربط بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة وبين الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.
٢. الحصول على دليل تجريبي للعلاقة التي تربط جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة وبين الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.

٣. الحصول على دليل تجريبي للعلاقة التي تربط بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات وبين الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

حدود البحث:

مجتمع البحث مكون من ٧ شركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط, تم جمع البيانات المالية الخاصة بهذه الشركات خلال الفترة بين عامي ٢٠١٢ و ٢٠٢١.

منهجية البحث:

لقد قام الباحث بجمع البيانات المطلوبة الخاصة بقياس المتغير التابع الأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط من خلال التقارير والقوائم المالية لعينة الدراسة المختارة, وفيما يتعلق بالبيانات الخاصة بقياس المتغير المستقل والمتمثل بلجنة التدقيق فقد تم الحصول عليها من تقارير المراجعة المستدامة المتمثل في (محتوى تقارير الاستدامة, جودة تقارير الاستدامة, خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات) بالقوائم المنشورة, وبعدها قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بعينة الدراسة من خلال برنامج Eviews10.

فروض البحث:

الفرضية الرئيسية:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

ولمعرفة طبيعة هذه العلاقة بين المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط. لا بد من الحكم أولاً على الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.

الدراسات السابقة:

دراسة¹ أسامة طارق عباس ٢٠٢٠: يستهدف هذا البحث قياس المؤشرات الخاصة بالأداء الاجتماعي والبيئي لمحتويات تقارير الإدارة عن طريق مقارنة مؤشرات الأداء الفعلي بمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، وتناول البحث على

دراسة معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير والتي تحقيق مستوى مرتفع من الإفصاح عن الأداء في ضوء الاستدامة، وفي ظل التوجهات العالمية للتنمية المستدامة في الدول المختلفة والتأكيد على الالتزام بتحقيق الاستدامة بأبعادها (المؤسسية ، الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية تم قياس مستوى أداء شركة من الشركات التي تعمل في صناعة الاسمنت للتحقق من مدى سلامتها وكفايتها وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: عدم وجود مؤشرات قياس لمراقبي الحسابات للتحقق من الاستدامة للأداء وخاصة الأنشطة التشغيلية، بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور البيئي (٦%) في حين بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور الاجتماعي (٤%) وهو ما يعتبر نسبة تقييم منخفضة للإفصاح عن المعلومات لتلك المحاور، وبلغت النسبة الكلية لقياس مستوى الأداء والإفصاح وفق المحورين البيئي والاجتماعي(٥%) للسنوات الثلاث محل الفحص مما يدل على عدم الشفافية مقارنة بالنشاط محل الفحص الذي يعتبر انعكاسه على تحقيق التنمية المستدامة.

دراسة^٢ : **ROBYN MORONEY 2016** : دراسة بعنوان: الاختلافات في تقييمات المراجعين للأهمية النسبية عند المراجعة القوائم المالية وتقارير الاستدامة، وأهتمت هذه الدراسة بتقارير الاستدامة الطوعية من المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، وأكدت أن كثير من الشركات لديها هذه التقارير مسألة مهمة ، ومع ذلك فإن الأبحاث حول الأهمية النسبية لها أهمية ركزت فقط على مراجعة البيانات المالية فقط، حيث يقوم المراجعون بتقييم الأهمية النسبية لاختلافات المراجعة بنفس الحجم لكل من التدقيق المالي ومهمة ضمان الاستدامة (كاستدامة المياه). ودراسة الإخلال بالعقود المبرمة وتأثير ذلك على المجتمع ، وأضافت أن المراجعون يقومون بتقييم الأهمية النسبية لفرق المراجعة بمعيار أعلى بكثير بالنسبة للمؤشرات للمالية. أكثر بكثير من المخالفات التي لها تأثير مباشر على المجتمع. واستنتجت الدراسة إلى أن العوامل النوعية لها تأثير أكبر على الاستدامة وتختلف التقييمات والأهمية النسبية لمؤشرات الاستدامة بنسبة أقل مقارنة بتقييمات الأهمية النسبية

للقوائم المالية عند المراجعة، بفارق بين ٥ في المائة و ١٠ في المائة. رغم أن العوامل التي تؤثر على الأحكام الجوهرية في تقارير الاستدامة مهمة لأن هذه العوامل تؤثر على مصداقية الإفصاحات المبلغ عنها.

دراسة^٣ سالم سعيد باعجاجه ٢٠١٢: استهدفت هذه الدراسة المراجعة البيئية، والصعوبات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند قيامها بالمراجعة البيئية المرتبطة بها لشركات الإسمنت بالمملكة العربية واستنتجت الدراسة أن المراجعة البيئية ليست مسؤولية المراجع الداخلي فقط ولا مسؤولية المراجع الخارجي فقط، وإنما المسؤولية تقع على المراجع الداخلي والخارجي معاً ويقوم بها فريق من مختلف التخصصات (الهندسية والصحية والبيئية والمحاسبية)، واستنتجت أيضاً وجود صعوبات مرتبطة بالسياسات والقوانين البيئية، وكذلك صعوبات ناجمة عن إدارة المنشأة كعدم اكتراث الإدارة لأهمية المراجعة البيئية الداخلية والتركيز على المراجعة الخارجية فقط مع عدم توافر الكوادر المهنية من المراجعين الداخليين للقيام بالمراجعة البيئية، وعدم وجود عقوبات على المنشأة في حالة عدم التزامها بالقوانين البيئية، وأوصت الدراسة بتعديل القوانين والتشريعات المتعلقة بالمراجعة البيئية، إلزام الشركات المساهمة بتخصيص قسم للمراجعة البيئية داخل إدارة المراجعة الداخلية له معايير خاصة بالمراجعة البيئية ليقوم بدوره الفعال في مراجعة الأداء البيئي. تزويد نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مراجعة الأداء البيئي بفريق المراجعة البيئية مؤهل ومدرب، والعمل نشر الوعي البيئي.

دراسة^٤ غادة محمد الأشعبي محمد إسماعيل ٢٠٢١: هدفت الدراسة لتحليل دور المراجعة الداخلية في تحسين برامج التنمية المستدامة للجمعيات الأهلية وتوضيح أهمية الدور الحديث للمراجع الداخلي في مراجعة برامج التنمية المستدامة في قطاع المنظمات غير الحكومية في مصر، ومحاولة الاستفادة من الدور الحديث للمراجعة الداخلية بشكل عام في الإشراف والرقابة على تنفيذ برامج التنمية المستدامة. في المنظمات غير الحكومية، وخلصت الدراسة إلى أن تقارير التنمية المستدامة من أهم الركائز التي تعتمد عليها الحكومات في التخطيط الاستراتيجي وتعتمد على

المراجعات البيئية والاقتصادية والاجتماعية. إلى عدم وجود برامج تدريبية مستمرة ومتنوعة لجميع المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة مما يؤدي إلى عدم فهم بعضهم لأدوارهم الموكلة إليهم مما يمكنهم من القيام بالمهام الموكلة إليهم بكفاءة مما يدعم التوصية بالاهتمام بتدريب أعضاء مجلس إدارة المجتمع المدني والمديرين التنفيذيين على تحديد المهام الموكلة إلى المراجع الداخلي للجمعية / المؤسسة وواجباته وفق الدور الحديث للمراجعة الداخلية

دراسة^٥ سعيد بن عبد الرزاق هوساوي ٢٠٢١: هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي. يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي ، وتم اختيار عينة من المحاسبين العاملين في المملكة العربية السعودية وتم سحب العينة بالطريقة العشوائية للمنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي نتيجة كثرة عدد سكان الدراسة. (١٩٦) استبانة وتكونت العينة النهائية من (٩٠) موظف مسؤول في المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي بالإضافة الى (٩٥) محاسباً قانونياً. يتكون الاستبيان من ثلاثة محاور: المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئي المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية. كان يتألف من المرافق الاقتصادية التي تسبب تلوثاً بيئياً ، والقيود المتعلقة بالمراجعين الخارجيين ، واستنتجت الدراسة عدم وجود عقوبات للمخالفين بيئياً طبقاً للتشريعات البيئية في المملكة العربية السعودية. عدم وجود أنظمة مراجعة بيئية وسجلات وبيانات المحاسبة البيئية في المنشآت الاقتصادية للتعامل مع الأحداث البيئية، وأوصت الدراسة بتوحيد السلطة التي تصدر التشريعات البيئية بحيث يمكن مراقبة المخالفات البيئية بشكل أفضل. على الجهات المعنية إجراء التعديلات اللازمة على القوانين لإلزام المنشآت المسببة للتلوث بتقديم معلومات مالية وغير مالية عن الأحداث البيئية والإفصاح عنها حتى يمكن إجراء المراجعة البيئية بالشكل الصحيح. التوصية للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار خاص للتدقيق البيئي.

دراسة^٦ أحمد عبدالله خليل عبده ٢٠٢١: هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق معايير تعليم المحاسبة الدولية ، ودورها في تطوير جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي لمراجعة مدى التزام الشركات بالبعد البيئي، وأثر ذلك في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. جودة التدقيق البيئي ، بالاعتماد على استبيان وزع على عينة من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية. توصلت الدراسة إلى اتفاق بين آراء الاستقصائيين منهم حول أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي وخاصة التطوير المهني المستمر. والاهتمام بالقيم والقواعد الأخلاقية. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التعليم المحاسبي وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي على البعد البيئي. ووجدت الدراسة علاقة إيجابية بين تحديد شروط القبول في برامج التعليم المحاسبي والاهتمام بالقيم والقواعد الأخلاقية وتقييم الكفاءات المهنية وتحسين جودة التدقيق البيئي. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بإضافة مناهج خاصة بالبيئة ضمن برامج تعليم المحاسبة ، ووضع مجموعة من القواعد والقيم الأخلاقية للبعد البيئي ، والاهتمام بتأسيس تخصص للتدقيق البيئي داخل الهيئات الأكاديمية في مصر المهتمة بالبحوث والأبحاث. التطور في هذا التخصص.

دراسة^٧ علياء عبد اللطيف احمد عبدا ٢٠٢١: هدفت الدراسة إلى وضع رؤية مقترحة للمراجعة الداخلية لنظام الإدارة البيئية ، مع إبراز دور المراجع الداخلي عند مراجعة أدوات الإدارة البيئية للأنشطة والعمليات بهدف التميز المؤسسي البيئي والتنمية المستدامة للمؤسسات ، عند المراجعة. نظام الإدارة البيئية مع تطبيقه على إحدى الشركات العاملة في قطاع النفط ووجدت الدراسة أن هناك دور فعال للمراجع الداخلي لاستخدام هذه الأدوات خاصة عند مراجعة نظام الإدارة البيئية مع إمكانية التوسع في المستقبل. لأهداف الريادة البيئية في الأعمال التجارية من خلال استخدام باقي الأدوات البيئية ، حيث تم التركيز على ثلاث أدوات فقط: (نظام الإدارة البيئية - المراجعة البيئية - تقييم الأداء البيئي) ووجدت الدراسة أيضاً أن هذه الأدوات يمكن أن تدعم منهجية التميز البيئي لتحقيق التنمية المستدامة. أوصت الدراسة بعدة توصيات

منها: ضرورة زيادة النطاق وتوسيعه ليشمل إما أنظمة إدارية جديدة أو حتى ظهور أصحاب مصلحة جدد ، وتطبيق مبادئ ريادة الأعمال على أقسام جديدة أو عمليات جديدة تنوي الشركة الدخول فيها.

دراسة^٨ سهام سيد محمد السيد ٢٠٢١: هدفت الدراسة إلى تحديد دور نشاط المراجعة الداخلية ذي القيمة المضافة في تحقيق المراجعة المستدامة في بيئة الأعمال - لدى بعض شركات الإسمنت ، وشرح أهمية المراجعة الداخلية كمصدر قيم لبيئة الأعمال في تحقيق جودة الأداء البيئي ، يمكن أن يعزز الريادة البيئية المستدامة والأداء العام للمؤسسة لتحقيق الريادة البيئية المستدامة في بيئة الأعمال لهذا القطاع من أجل تحقيق النمو والاستمرارية في الأسواق ، من خلال تحديد دور المراجعة الداخلية لتحقيق الريادة البيئية المستدامة في بيئة الأعمال من خلال التقديم على بعض شركات الإسمنت ، مع الإشارة إلى أهم المشكلات التي تواجه هذا القطاع المهم والمتمثلة في دور المراجعة الداخلية في مواجهة الممارسات والأنشطة لتفعيل دورها في تحسين جودة الأداء البيئي ومن ثم تحقيق البيئة. وتم الاستعانة بحجم عينه (٣٨٥) موظفاً ومراجعاً داخلياً ومراجعاً في نفس الشركة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن تعبيرات المتغير المستقل "دور المراجعة الداخلية" بين موظفي الشركة كانت متوسطة ، وترتيب أبعاد استمارة المسح من حيث المتغير التابع "القيادة البيئية المستدامة" ، مع درجة متوسط التوافر ، وأكدت نتائج الدراسة وجود ارتباط مباشر بين دور المراجعة الداخلية لدي منسوبي الشركة ومدقي حساباتها لتحقيق الريادة البيئية المستدامة من وجهة نظرهم، وأوصت الدراسة بضرورة حرص المؤسسات على تنظيم الفعاليات التربوية والاهتمام بإنشاء مراكز متخصصة في ريادة الأعمال.

دراسة^٩ عاطف يحيى يحيى الجند، ٢٠١٨: الهدف الرئيسي من الدراسة هو تحديد الدور المرتقب للمراجع عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة، من خلال معالجة مراحل المراجعة البيئية بداية من تخطيط المراجعة البيئية ثم صنع قرارات المراجعة البيئية وأخيراً اتخاذ القرارات وتنفيذها، اعتمد

الباحث على المسح النظري من خلال الأدبيات المختلفة والجزء الميداني من خلال استقصاء تم تصميمه لهذا البحث تم توزيعه على الموظفين في القطاع المصرفي بالجمهورية اليمنية

دراسة^{١٠}، **MARY CANNING 2019** : تناولت الدراسة كيفية نقل مفاهيم المراجعة المالية مثل الأهمية النسبية إلى ساحات المراجعة غير المالية (البيئية). بالاعتماد على دراسة حالة للسلوك المهني للعاملين في شركة خدمات متخصصة من أكبر أربعة شركات في المراجعة ، وكشفت الدراسة عن عدد من السمات المترابطة لتحديد الأهمية النسبية وعملية التقييم ضمن ضمان الاستدامة (ضمان تقارير الاستدامة). وركزت على مرونة خدمات التأكيد الذي يقوم بها المراجع، حيث يقوم المهنيون الذين لا يتمتعون بمهارات المراجعة المالية باستخدام الفكر المسبق بأثر رجعي في المراجعة المالية للمنظمة. وبذلك يكون له الاثر على جودة المراجعة المالية في مجال ضمان الاستدامة. حيث يؤثر ذلك على عمليات المراجعة بتغيير الأهمية النسبية لمجالات المراجعة بخلق جهود(المحاسبين وغير المحاسبين) الذين يدمجون المعرفة الرسمية بالضمنية.

وتسعى الدراسة على تطوير وتوسيع نظرية Power حول كيفية جعل المجالات الجديدة قابلة للمراجعة، كما يعزز فهمنا للجوانب الأكثر عملية لخدمات الضمان غير المالي التي تقدمها شركات الخدمات المهنية الأربع الكبرى.

الجانب النظري:

مفهوم الأداء المالي:

يصف الأداء المالي قدرة الشركات على البقاء والاستمرار في العمل من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، واستخدام الوسائل المناسبة من أجل تحقيق تلك الأهداف، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة المالية منها والبشرية، وبالشكل الأفضل وعدم الهدر والضياع والإسراف لتلك الموارد وكذلك تطوير البرامج والأساليب، بما يتلاءم مع المتغيرات الداخلية والخارجية التي قد تحدث من أجل البقاء والاستمرارية للمنشأة^{١١}.

ونظراً لأهميته الأداء المالي وكثرة الباحثين في هذا المجال فقد ورد تعاريف متعددة للأداء المالي، فالبعض عرفه بأنه مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال تحقيق الأهداف المالية بأقل التكاليف^{١٢}. والبعض الآخر عرفه على أنه أحد مفاهيم أداء العمل إذ أنه يركز على استخدام نسب بسيطة بالاستناد إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس انجاز الأهداف الاقتصادية للمنشأة^{١٣}. أما الأداء المالي وعلى مستوى الصناعة فإنه يمثل قدرة الشركة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تحقيق الأرباح^{١٤}.

أهمية الأداء المالي:

تتجلى أهمية الأداء المالي للشركة في جوانب متعددة وتخدم أطراف متعددة، فهي تخدم مستخدمي التقارير المالية، والذين لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي، من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، وتتبع أهمية الأداء المالي عند متابعة أعمال الشركة ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أداءها وتوجيهه نحو الاتجاه الصحيح، واستخلاص المعوقات واقتراح إجراءات تصحيحية وترشيد قرارات الاستثمارات حسب الأهداف العامة للمنشأة وللحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة^{١٥}.

مؤشرات الأداء المالي:

استخدمت الدراسات السابقة عدة مقاييس لقياس الأداء المالي للشركات، مثل (ربحية السهم، والعائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، والقيمة السوقية للسهم للقيمة الدفترية، والقيمة الاقتصادية المضافة) وغيرها من المقاييس ولكن من أشهر مقاييس الأداء المالي ما يلي:

١. العائد على الأصول (المقياس المحاسبي)

تعتمد المقاييس المحاسبية على البيانات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية للشركات، ويعد مقياس العائد على الأصول من المقاييس المهمة التي استخدمت في العديد من الدراسات السابقة، والذي يعكس مدى فاعلية الإدارة في استخدام الموارد

المتاحة، ومدى قدرتها على تحقيق العوائد من الأموال المتاحة من مختلف مصادر التمويل. ويقاس من خلال قسمة صافي الدخل على إجمالي أصول الشركة.

٢. Tobin's Q (المقياس السوقي)

قدمه توبين أول مرة في العام (١٩٦٧) واستخدمه العديد من الباحثين، ويستخدم مقياس Tobin's Q في البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء، ويعبر عن القوة المالية للشركة ويستخدم بوصفه بديلاً لمقياس أداء الشركة، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على المقياس المحاسبي (العائد على الأصول).

المراجعة المستخدمة:

تسعي جميع المنظمات للوصول إلى الاستدامة البيئية باستخدام تقارير المراجعة المستخدمة من خلال المحافظة على كفاءة محتوى التقارير وجودتها مع تواجد خدمات مراجع يؤكد عليها، وعليه يتم الاستفادة من المبادرة العالمية لإعداد التقارير^{١٦} the Global Reporting Initiative:(GRI) وتقوم بها منظمة دولية بهولندا مدينة أمستردام ولها فروع إقليمية بالهند والصين واليابان بآسيا والبرازيل والولايات المتحدة بالأميركتين وكذلك جنوب أفريقيا وتقوم بالمساعدة على ترسيخ مفاهيم الاستدامة الحيوية وتقاريرها وبذلك خلق المنافع البيئية والاجتماعية للمجتمع. وتعرف المراجعة المستخدمة : على إنها المراجعة التي تخدم الأجيال الحالية بما لا يمس مصالح الأجيال المستقبلية وتلبي احتياجات المشروعات وحاملي الأسهم في ظل حماية ودعم واستدامة الموارد الطبيعية و البشرية التي سوف نحتاجها في المستقبل^{١٧}. والتي من عناصرها:

محتوى التقرير:

أظهر تقرير مجلس التقارير المالية^{١٨} بأن الطلب على إنتاج معلومات إضافية في تقرير المراجع الخارجي قد تزايد بشكل ملحوظ، وقد تم توضيح ذلك في دراسة للمجلس بناء على آراء المستخدمين لتقرير المراجع الممتد وتوصلت الدراسة إلى أن الشكل الحديث للتقرير والذي تم تبنية في مجموعة المعايير الدولية (٧٠٠)، قد لقي قبولاً عاماً نظراً لما يقدمه من معلومات هامة، كما جاءت المعلومات عن القضايا

الرئيسية في المراجعة ، ذات أهمية قصوى لمستخدمي التقرير عند مراجعة التقرير البيانات المالية^{١٩}. ووفقاً للمنشور التوضيحي عن مفهوم الأمور الرئيسية (KAM) key Account management الذي نشره المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد ، فإن وجود الأمور الرئيسية في تقارير المراجع سوف يحقق الكثير من المزايا أهمها:

- ١- زيادة الشفافية حول أعمال المراجعة التي تم إجراؤها.
 - ٢- لفت انتباه المستثمرين لتقرير المراجع
 - ٣- تعزيز الاتصالات بين المراجع ولجنة المراجعة حول الأمور المهمة في المراجعة ، والتي من المحتمل أن تؤدي إلى زيادة الإفصاح^{٢٠}.
- التعريفات المتعلقة بالأمور الرئيسية، لها خصوصية مكانية وزمانية، ذلك أنها تختص بالكيان الذي يتم مراجعته وهذا اختصاص مكاني، وتختص بالسنة التي تتم فيها المراجعة، وبهذا تفهم بأن تكرار نفس الموضوع الرئيسي من قبل نفس المراجع لأكثر من مكان أو زمان قد يعد عيباً رئيسياً في الإبلاغ عن هذه الموضوعات ومن تطبيق المعيار الدولي (٧٠١)، ولهذا أيضاً فإنه من غير المتوقع عملياً أن تكون الأمور الرئيسية (KAM)، متماثلة بين الكيانات أو بين السنوات، ولو أنها اتسمت بالثبات بين الكيانات فستفقد الكثير من أهميتها وخصوصيتها كما تفقد قيمتها مع مرور الوقت، كما أنه غير متوقع أن تكون ثابتة ومتطابقة في العديد من الكيانات نظراً لاختلاف أحجام الكيانات واختلاف قطاعاتها وكذلك اختلاف المراجعين في اجتهاداتهم من هنا تجد أهمية تقديم فهم بشأن مدى تطبيق المراجعين الخارجيين في مصر لمعيار المراجعة ٧٠١، والتحقق من دقة تطبيق متطلبات المعيار وخاصة من حيث خصوصية الأمور الرئيسية KAM في المكان والزمان، بناء على ذلك فالتطبيق الصحيح للمعيار سوف يؤدي الى تنوع في القضايا التي أفصح عنها المراجعون فيما بين السنوات أو بين الشركات في القطاع الواحد، بينما التطبيق غير الجيد يأتي على شكل تقارير ذات قوالب ثابتة او شبه ثابتة بين الشركات أو القطاعات أو بين الشركات التي يراجعها مراجع واحد.

تقرير المراجعة والمعيار الدولي ISA 701: ظهر تقرير المراجعة ابتداءً كتقرير موجز يتألف من فقرتين رئيسيتين هما فقرة النطاق والرأي، مع تعديلات لتصبح ثلاث فقرات إذا كان لدى المراجع تحفظات أو رأي معاكس، انظر معايير المراجعة^{٢١} ولكن واجه هذا الشكل من التقرير انتقادات كثيرة نظراً لكمية ونوعية المعلومات التي يوفرها للمستخدم، فهو يحتوي القليل من المعلومات ذات صلة، كما أنه مكرر الشكل والموضوع والمحتوى بين كافة الشركات والقطاعات بل وحتى السنوات، مما يفقده الكثير من الخصوصية والقيمة التي تتعلق بنوعية الشركة أو القطاع نفسه. وقد قام مجلس معايير المراجعة وخدمات التأكيد^{٢٢} ، بعدة محاولات لتحسين شكل التقرير شملت هذه المحاولات على توسيع التقرير، فيوضح كل من^{٢٣} ، أن تقارير المراجعة يساء فهمها من قبل العديد من القراء مما يؤدي إلى سوء الفهم بشأن طبيعة المراجعة ومسؤولية المراجع وهي تنشأ عدم ذكر جميع الرسائل المقصودة في التقارير بشكل صريح. في المقابل يرى^{٢٤} أنه كلما زادت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة تتخفف قدرة المستخدمين على فهم التقرير، ومع ذلك فإن أصحاب المصلحة الماليين يتوقعون إلى المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة والتي من شأنها أن تحسن المحتوى وتحدد بدقة من المسؤوليات والنطاق^{٢٥} استجابة لهذه الدعوات من أصحاب المصلحة الماليين، أصدر المجلس الدولي IAASB المعيار الدولي ISA 701، بشأن الأمور الرئيسية في المراجعة (Key Audit) . ويوضح المعيار الدولي للمراجعة (701) أنه يجب : الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل. ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

١- عندما يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر المراجعة فإن عليه أن يحدد تلك الأمور ذات الأهمية النسبية.

٢- يجب على المراجع أن يوضح هذه الأمور ذات الأهمية النسبية في قسم منفصل في التقرير، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسية للمراجعة"، فالمعيار على هذا النحو يطلب من المراجع أن يأخذ في الاعتبار المخاطر الأعلى وفقاً لحكم المراجع وتأثيرها على البيانات المالية، وما إذا

كانت قد تضمنت اجتهادات وتقديرات إدارية مهمة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها ذات درجة عالية من عدم اليقين، وبمجرد أن يحدد المراجع تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، فإن المعيار يتطلب من المراجع أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأنها، وأن يفصح عنها في تقريره. ويوفر المعيار إطاراً لتحديد ما إذا كانت مسألة ما تمثل نوعاً من أنواع الأمور الرئيسية (KAM)، (key Account management) ووضع لها عدة اعتبارات:

- ١- أهمية الأمر بالنسبة لمدى فهم المستخدمين المستهدفين للبيانات المالية ككل.
- ٢- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالمسألة ومناسبة اختيار الإدارة لهذه السياسة مقارنة بالكيانات الأخرى في مجالها.
- ٣- طبيعة الأخطاء المتراكمة غير المصححة بسبب الاحتيال أو الخطأ المرتبط بالمسألة، إن وجدت.
- ٤- طبيعة وحجم أعمال المراجعة المطلوبة لمعالجة الأمر، بما في ذلك مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة أو تقييم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت، وطبيعة المشاورات بشأن هذه المسألة.
- ٥- شدة أي قصور رقابي تم تحديده وهو ذو صلة بالمسألة^{٢٦}. كما يقضي المعيار الدولي ISA ٧٠١، أن يقوم المراجع بتحديد أقل عدد من المسائل التي سوف يتضمنها التقرير كأمر رئيسية، وذلك لكي يتم التركيز على تلك التي تمثل أهمية قصوى، ولا يتم إغراق المستخدم للتقرير بتفاصيل قد لا تكون ذات أهمية. ومع ذلك، فإن مستوى التفصيل الذي يتم تضمينه في التقرير مناط بالتقدير المهني للمراجع، وقد يختلف اعتماداً على الحقائق والظروف، وقد حافظ المعيار على مرونة واسعة في هذا المجال لكي يمنح كل تقرير خصوصيته في هذه الموضوع. ويؤكد المنشور التوضيحي أن تطبيق مفهوم الأمور الرئيسية (KAM) والذي نشره المجلس الدولي للمعايير المراجعة والتأكيد^{٢٧}، يعتمد على عدة موضوعات رئيسية يتم تضمينها في تقرير

المراجع وأن عددها سوف يتأثر بحجم وتعقيد الكيان الذي تتم مراجعته، وطبيعة النشاط وبيئة الاعمال، والظروف والحقائق التي ترتبط بالتعاقد لعملية المراجعة.

على أن المجلس الدولي يرى ضرورة أن يكون هناك موضوع واحد على الأقل عند مراجعة الشركات المساهمة المدرجة. كما يؤكد المجلس الدولي على ضرورة أن تكون الموضوعات التي تدرج ضمن الأمور الرئيسية ذات علاقة بعمل المراجعة، وهذا يتطلب وبشكل واضح تجنب إشكالية أن تصبح الأمور الرئيسية مجرد نص معياري مكرر بين عملاء المراجعة مما يفقدها قيمتها عند المستخدمين مستقبلا، كما يجب أن يتم تجنب اللغة التقنية الفنية فيها، ولذلك يجب أن تكون اللغة التي تكتب بها هذه الأمور الرئيسية بعيدة عن اللغة الفنية للمراجعين بحيث تكون موجهة لقارئ ليس له عميق معرفة بالمراجعة ظهرت النتائج تباينا في ماهية الموضوعات التي تم الإبلاغ عنها بين سنوات الدراسة فقد ظهرت موضوعات التحول للمعايير الدولية ثم الذم المدينة الثاني ثم تحقق الإيراد كأكثر الموضوعات ابلاغا في عام ٢٠١٧، بينما ويلاحظ ان موضوع تحقق الإيراد و موضوع الأدوات المالية ثم الممتلكات والمعدات الكثر ابلاغا في عام ٢٠١٨، ويمكن مقارنة هذا مع نتائج الدراسات السابقة والتي كانت تشير إلى الضريبة، ثم الإيرادات، ثم تقديرات الأصول حسب دراسة مجلس السوق البريطاني^{٢٨}.

بينما ظهرت الشهرة والأصول غير الملموسة، ثم الإيرادات من العمليات الأساسية وعمليات الاندماج والاستحواذ، والضريبة حسب دراسة^{٢٩}، وظهرت الإيرادات وتقييم المخزون ثم انخفاض في قيمة الموجودات الملموسة وغير الملموسة^{٣٠} وكان موضوع الإيرادات، ثم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة^{٣١}. الإيرادات تظهر كأهم موضوعات الأمور الرئيسية التي أبلغ عنها المراجعون. نظرا لحدثة هذا الموضوع وأهميته الكبرى على شكل ومحتوى تقرير المراجع فإنه من الضروري أن تتوسع الأبحاث فيه، وأن يتم توسيع العينة، وإدخال أدوات بحثية أخرى مثل المقابلات الشخصية لفهم الآلية التي على أساسها قرر المراجع بأن هذه

الموضع يحظى بأهمية كبيرة للقارئ تتطلب منه الإفصاح عنه، كما توصي الدراسة بأن على الهيئات المشرفة على إعداد المعايير بأن تقدم دورات تدريبية أكثر وخاصة بشأن لغة التقرير، وأيضا تطوير نماذج وقواعد لتجنب تكرار الموضوع على مستوى القطاع، أو من سنة إلى أخرى.

جودة التقارير:

تمثل التقارير المالية أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالشركات، في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم، وعلى الرغم من أهمية تلك التقارير، أدت إلى اهتزاز الثقة في تلك التقارير، مما أدى إلى تزايد المطالبات بشأن توفير تقارير مالية تتصف بالجودة.. وفي هذا الصدد، ظهرت العديد من المحاولات التي استهدفت تقديم أساليب لتقييم جودة التقارير المالية، والتي أسفرت عن تقديم بعض النماذج التي يمكن من خلالها الحكم بصورة مباشرة على تلك الجودة، ولهذا فإن الحكم على جودة سلعه أو خدمة معينة، يتطلب الاستناد إلى إطار يحدد المواصفات التي يجب توافرها لتحقيق الجودة. ولما كانت التقارير المالية بما تتضمنه من قوائم أساسية، تمثل أهم منتجات الوظيفة المحاسبية، لذلك فإن جودة تلك التقارير كانت ولا تزال تمثل محور اهتمام الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي كان حافزا لدراسة موضوع جودة التقارير المالية، حيث تباينت زوايا الاهتمام ومن ثم تباينت المفاهيم المرتبطة بها. ورغم أن زيادة جودة التقارير المالية، كانت أحد الأهداف الأساسية لآليات حوكمة الشركات طبقا لقانون Sox.^{٣٢}

أولاً:- جودة التقارير المالية: رغم أن جودة المحاسبة تستخدم أحيانا للتعبير عن جودة التقارير المالية، إلا أن هذا المفهوم متسع، فهو يرتبط أساسا بمهنة المحاسبة ذاتها، بداية من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية، وانتهاء بمنتج هذه العملية، وهو التقرير المالي.^{٣٣}

اتجاهات جودة التقارير المالية:-

- **جودة المعلومات :** تشير إلى تلك التقارير التي تقدم معلومات تتصف بالجودة حتى تكون مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية^{٣٤}.

لذلك يجب أن تتصف تلك المعلومات بمجموعة من الخصائص، أهمها: الملاءمة والثقة والقابلية للمقارنة. وجدير بالإشارة أن ما قدمته الهيئات المهنية كخصائص لجودة المعلومات، يعتبر متشابه إلى حد كبير، رغم وجود بعض الاختلافات فيما بين إصدارات تلك الهيئات، حول تقسيم وترتيب خصائص جودة المعلومات^{٣٥}.

جودة الربح: جودة الربح تشير إلى المقدره في الفترة الحالية على التعبير عن الربح المتوقع تحقيقه في الفترات المقبلة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة مقدرة المستثمرين على الاستدلال على الأداء المستقبلي من واقع أداء الفترة الحالية^{٣٦}.

جودة الإفصاح^{٣٧}: يمكن تحقيقه من خلال التوسع في الإفصاح المحاسبي وزيادة جودته، وذلك من خلال الإفصاح بشفافية عن كافة الأحداث والعمليات والتوقعات الأساسية، ومن ثم تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. وبالتالي جودة التقارير المالية^{٣٨}. وتستخدم في تقييم المنفعة النسبية المحتملة لمحتوى التقارير المالية، والتي تشير إلى جودة التقارير المالية، حيث يعتبر الإفصاح عن المعلومات الجيدة من أهم السياسات التي تنتهج عند إعداد التقارير، والتي لا بد أن تقابل مختلف احتياجات مستخدمي التقارير عن طريق الإفصاح الجيد لتقديم صورة واضحة وصحيحة عن الشركة^{٣٩}.

- **جودة معايير المحاسبة:** ينتج عنه معلومات تتوافر فيها خصائص الجودة، وتكون نافعة لاتخاذ القرارات، ومن ثم تتحقق جودة التقارير المالية. وفي هذا الصدد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، مجموعة من الشروط يجب توافرها حتى يمكن اعتبار أي مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، ومن أهمها وجود تنظيم جيد لهيئة إصدار المعايير يرتبط به أجهزة ولجان عالية المستوى، توافر موارد بشرية وفنية عالية المستوى، وجود كيانات قوية لمراقبة التزام الشركات بهذه المعايير^{٤٠}.

يمكن استنتاج ما يلي: إن وجهات نظر الباحثين بشأن مفهوم جودة التقارير المالية، تركزت بشكل أساسي على منظور المستخدم، ولعل هذا أمرًا مقبولاً لاسيما أن أهم جانب لتقييم تلك التقارير يتحدد بمدى فائدتها لمستخدميها. وعالية أن وجهات نظر

الباحثين بشأن مفهوم جودة التقارير المالية، لا تمثل اتجاهات بديلة أو متعارضة، بل يمكن اعتبارها مفاهيم جزئية تكون في مجملها مفهوم شامل لجودة التقارير المالية، وأن جودة التقارير المالية تركز على تطبيق معايير محاسبية عالية الجودة، لتقدم معلومات تتوافر فيها خصائص الجودة، ويتم الإفصاح عن كافة المعلومات بشفافية وفقا لنظام إفصاح يتصف بالجودة، يجعل تلك التقارير يثقون فيها، ومن ثم يعتمدون عليها بشكل أساسي عند اتخاذ قراراتهم.

ثانياً:- محددات جودة التقارير المالية: هناك بعض المحددات التي قد تؤثر على مستوى تلك الجودة، من أهمها ما يلي: -

- **معايير المحاسبة المطبقة:** لما كانت معايير المحاسبة تمثل المرشحات الأساسية للتطبيق، لذلك يرى الباحثون أن هناك علاقة بين المعايير المطبقة وجودة التقارير المالية، حيث أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطبيق معايير محاسبية جيدة George, سيؤدي إلى إنتاج تقارير مالية جيدة^{٤١}. لذلك يوجد اهتمام ملحوظ من جانب كثير من جهات وضع معايير المحاسبة على المستوى الدولي، بتطوير وتحسين معايير المحاسبة بهدف تحسين جودة التقارير المالية^{٤٢}.

تعد معايير المحاسبة الدولية تعد من المعايير المبنية على أساس المبادئ، والتي تتيح قدر من المرونة للإدارة في اختيارها من بين البدائل المحاسبية، الأمر الذي يؤدي إلى تقارير مالية ذات تطبيق جودة عالية، تسمح بالمقارنة بين الشركات بصرف النظر عن الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات^{٤٣}.

- **نموذج خصائص جودة المعلومات:**^{٤٤} هو أداة للحكم على جودة التقارير المالية، من خلال مجموعة من المتغيرات التي يمكن الاستدلال منها بصورة مباشرة على تحقق جودة المعلومات، كالمؤشرات الدالة على ملائمة المعلومات التي تتمثل في القدرات التنبؤية التي تقيس:

- مدى توفير التقارير المالية لقوائم مستقبلية.
- مدى توفير معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية.
- مدى استخدام الشركة للقيمة العادلة في تقييم الأصول.

يوجد عدة متغيرات دالة على التمثيل الصادق للتقارير المالية للظواهر الاقتصادية وتمثل في :

- توفير أدلة فعلية على صحة الافتراضات والتقديرات بالقوائم المالية.
- توفير أدلة مشروعة وصحيحة على المبادئ المحاسبية المستخدمة.
- تقرير المراجع ومدى تأثيره على القيمة الاقتصادية للشركة
- قائمة معلومات عن حوكمة الشركات^{٤٥}.

المتغيرات الدالة على القابلية للفهم: يشار إلى توافر خاصية القابلية للفهم عندما يتمكن مستخدم المعلومة من الإلمام بمعناها^{٤٦} (IASB, ٢٠٠٨)، ويتم الاسترشاد على ذلك من خلال مجموعة عناصر تركز على الشفافية ووضوح المعلومة الممثلة في التقارير المالية، حيث تشمل تلك العناصر على تبويب وتنظيم المعلومات في التقارير المالية، استخدام الكلمات والجمل التي يسهل فهمها، وجود جداول ورسوم بيانية تحسن من القابلية للفهم. من خلال المؤشرات التي يمكن منها الاستدلال على جودة التقارير المالية بصورة غير مباشرة، ومن أهم تلك المؤشرات ، جودة الأرباح، إدارة الأرباح، تنبؤات المحللين وعدم تماثل المعلومات.

خدمة التأكيد:

تهدف مهنة المراجعة إلى خدمة المجتمع وكلما تطورت حاجات المجتمع في الحصول على المعلومات المختلفة كلما تعين على مهنة المراجعة التطوير من خدماتها. لذلك انعكست تلك التطورات بشكل مباشر على مهنة المراجعة، ولم تعد المتطلبات من المهنة قاصرة فقط على مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد عنها، وإنما برزت الحاجة إلى مجموعة جديدة من الخدمات للتأكيد على المعلومات المالية وغير المالية ، والمعلومات الماضية والمستقبلية ، وأن يتم فحص وتقييم تلك المعلومات من قبل طرف ثالث مستقل Independent Third Party يستهدف تقديم مستوي ملائم من التأكيد على اعتمادية تلك المعلومات وملائمتها لأغراض اتخاذ القرار^{٤٧} فضلا عن حدوث الانهيارات المالية لكبري الشركات الأمريكية مثل World com, Enron وتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية

، مما أدى إلى ضعف الثقة في معلومات التقارير المالية الأمر الذي دفع العديد من المنظمات المهنية إلى تطوير خدمات التأكيد المهني Assurance Services ، والتي يمكن أن يقدمها مراقبي الحسابات كاستجابة للتحديات والفرص التي أوجدتها بيئة الأعمال المعاصرة ، وذلك سعياً نحو تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، وأيضا تنمية عرض خدماتهم المهنية خاصة في ظل وجود طلب على هذه الخدمات من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.^{٤٨}

تعمل خدمات التأكيد في ضوء متطلبات معايير المراجعة نظراً لحاجة السوق المتزايدة لمعلومات مالية وغير مالية، واتجهت الشركات إلى الإفصاح المحاسبي الاختياري والإفصاح المحاسبي الإلكتروني ، فكان ذلك له أثره على مهنة المراجعة من خلال تطويرها وظهور خدمات التأكيد المهني لإضفاء المصداقية على هذا الإفصاح وزيادة جودته، وسوف يعرض هذا الموضوع بعض من أنواع خدمات التأكيد :-

خدمات التأكيد المهني : تعتبر خدمات التأكيد Assurance services من المفاهيم الحديثة نسبياً ، حيث بدأ ظهورها في نهاية القرن الماضي وتزايد الاهتمام بها في القرن الحالي ، وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتعريف خدمات التأكيد على أنها : " عبارة عن خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة متخذي القرارات"^{٤٩} كما عرف الإطار المصري لعمليات خدمة التأكيد على أنها : " هي العملية التي يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين - بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة - في ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة .

ويجب توسيع نطاق الخدمات التي تقدمها لتشمل تقديم أنواع جديدة من الخدمات توفر للمستخدمين تأكيدات بشأن الأنواع الأخرى من المعلومات التي تمثل أهمية كبيرة لديهم في اتخاذ القرارات ومن أهم أنواع هذه المعلومات:

المعلومات المستقبلية Prospective Information : وتشمل تنبؤات وتوقعات الإدارة بشأن الأداء المستقبلي للمنشأة .

المعلومات ذات الطبيعة غير المالية Non- Financial Information : وتشمل المعلومات المتعلقة بالأداء التشغيلي للمنشأة .

- تقييم كفاءة النظم والعمليات داخل المنشأة ، ومدى ملائمة مقاييس الأداء المستخدمة الخصائص المادية أو الطبيعية للمنشأة Physical Characteristics .
- السلوك التنظيمي داخل المنشأة: يشمل تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، ومدى الالتزام بتطبيق القوانين السائدة.

ويوجد خدمات تأكيد أخرى تتضمن مراجعة القوائم المالية السنوية التي يقدمها مراقب الحسابات ويمكن تناولها كما يلي :

أولاً : خدمات التصديق Attestation:- هي خدمات تتضمن إصدار تقرير عملية اختبار An Examination أو فحص محدود Review أو تقرير إجراءات متفق عليها Agreed- Upon procedures عن موضوع الارتباط Subject Matter أو تأكيد معين An Assertion على موضوع الارتباط الذي يعتبر مسئولية طرف آخر وفقاً لمعايير مناسبة أو معقولة^٥ .
وتشمل كلا من :-

أ- خدمة المراجعة التقليدية Auditing : توفر تأكيدا على القوائم المالية السنوية من خلال إبداء رأي فني محايد في مدى صدق وعدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة في تاريخ معين ، وتشمل مراجعة القوائم المالية السنوية بالإضافة إلى خدمات الفحص المحدود للقوائم المالية الفترية

ب - خدمات تصديقيه أخرى وتشمل الآتي : التصديق على فعالية نظام الرقابة الداخلية. خدمات الثقة Trust Services. التصديق على المعلومات المالية المستقبلية .
التصديق على مدى الالتزام بقواعد الأداء البيئي .

التصديق على مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات. التصديق على المعلومات الواردة بتقرير مناقشات وتحليلات الإدارة للقوائم المالية .

ثانياً : خدمات التأكيد الأخرى : هذه الخدمات تمثل فرصا لمكاتب المراجعة للتوسع في تقديم خدمات عديدة لكل أنواع المعلومات وفقا لاحتياجات المستخدمين ومن هذه الخدمات ما يلي :

- ١- خدمة تقييم المخاطر .
- ٢- خدمة تقييم مدي ملائمة مقاييس الأداء
- ٣- خدمة تقييم كفاءة وفعالية سير العمليات بالمنشأة
- ٤- خدمة العناية بأموال كبار السن

ثالثاً : أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية : أصبح متخذي القرارات الداخليين والخارجيين يهتمون بالمستقبل أكثر من الماضي ، وبالتالي ظهرت الحاجة إلي خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية وذلك لمقابلة الاحتياج المتزايد لهذه المعلومات ورغبة المستخدمين الاعتماد علي تلك المعلومات لتساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة. ولا شك أن متخذي القرارات الاقتصادية يحتاجون إلي المعلومات المحاسبية المستقبلية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات الاستثمار أو التمويل، وعلي الرغم من وجود اتفاق بين التنظيمات العلمية والعملية في البلاد المختلفة علي ضرورة القيام بالتنبؤات والتقديرات المالية لأهمية ذلك؛ فإنه يوجد اختلاف فيما بينهما حول مدي إلزامية نشر هذه المعلومات المحاسبية المستقبلية والإفصاح عنها للمستثمرين، ففي الوقت الذي يعتبر فيه نشر مثل تلك المعلومات ضروريا وإلزاميا في المملكة المتحدة ، فإن هذا الإفصاح يعتبر اختياريًا في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يكون لإدارة الشركات حرية الاختيار بين الإفصاح عن تلك المعلومات أو عدمه^٥. حيث يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية Prospective Financial Information للاستخدام على نطاق واسع سواء من قبل الإدارة أو المستثمرين المحتملين أو المساهمين أو المقرضين والهيئات الرقابية والأطراف المعنية الأخرى، ونتيجة للاعتماد على هذه المعلومات من قبل هؤلاء المستخدمين، أصبحت قضية موثوقية هذه المعلومات تثير العديد من المخاوف لدي المستخدمين، وكذلك قدرة مراقبي الحسابات على تعزيز مصداقية هذه

المعلومات^{٥٢}. وقد تناولت الفقرة الثانية من معيار المراجعة ٣٤٠٠ أنه عند قيام مراقب الحسابات بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية يجب أن يحصل على أدلة كافية وملاءمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية: أن الافتراضات التي بني عليها تقديرات الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة، وأن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعدادا جيد على أساس تلك الافتراضات، وأن يكون قد تم العرض والإفصاح بشكل مناسب وكافي، وبشكل متنسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة وبعد تقييم مراقب الحسابات لهذه الأمور السابقة يقوم بإصدار تقرير يتضمن نتائج الاختبارات التي قام بها وإبداء الرأي بخصوص مدي معقولية الافتراضات التي تم على أساسها إعداد المعلومات المستقبلية، وكذلك طريقة إعداد وعرض هذه المعلومات ويجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة للتحذير من أن هناك احتمال لعدم تحقق هذه التنبؤات أو التقديرات بشكل دقيق وذلك نتيجة احتمال وقوع بعض الأحداث غير المتوقعة في المستقبل، بالإضافة الي ذلك يجب علي الحسابات أن يوضح في تقريره أنه غير مسئول عن الأحداث أو الظروف التي تقع بعد تاريخ التقرير.

ومع تزايد القلق المجتمعي بشأن البيئة، أصبحت العديد من الشركات أكثر استجابة لمتطلبات المستثمرين وأصحاب المصلحة في الحصول على معلومات بشأن المسؤولية البيئية للشركات، حيث قامت العديد من الشركات بالإفصاح عن هذه المعلومات في شكل تقارير بيئية دورية تصدر بشكل منفصل عن القوائم المالية السنوية، غير أن هذه التقارير تختلف من شركة الي أخرى، لذلك فان المعلومات الواردة في كثير من هذه التقارير البيئية تفتقر إلى المصداقية، نظرا لعدم التأكيد عليها من قبل مراقب الحسابات^{٥٣} وحيث يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي بمثابة أداة الاتصال التي يستخدمها مراقب الحسابات في توصيل رأيه عن مدي كفاءة المنشأة في الالتزام بالأداء البيئي إلى أصحاب المصلحة، حيث يمددهم بإمكانية الاطمئنان إلي سلامة الموقف للمنشأة.

الدراسة الإحصائية:

مجتمع وعينة البحث:

يتضمن مجتمع البحث جميع الشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط خلال الفترة بين عامي ٢٠١٢ و ٢٠٢١ و تم الاختيار بينهم بعينة عشوائية وكان عددها ٧ شركات، وهم كالاتي : دمياط لتداول الحاويات ، موبكو للأسمدة ، ميثانكس ، الدولية للمحاصيل الزراعية ، دمياط للأسمدة ، السويس لصناعة الميثانول فرع دمياط ، شركة غازتك .

نموذج البحث وقياس المتغيرات:

تم ترميز وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:

المتغير التابع: الأداء المالي ممثلاً بمعدل العائد على الأصول (ROA) ويقاس بقسمة صافي الربح/ إجمالي الأصول
أما المتغيرات المستقلة :

محتوي تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة (GRI_C)

جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة (GRI_Q)

خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستدامة (GRI_I)

المتغير الرئيس:

المراجعة المستدامة (GRI)

نموذج البحث:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 (GRI_C) + \beta_1 (GRI_Q) + \beta_1 (GRI_I) + \epsilon_{it}$$

اختبارات استقراره المتغيرات:

يتم التحقق من سكون السلاسل الزمنية أو عدمه من خلال اختبار جذر الوحدة (Unit Root Test), والذي يُعد اختباراً أساسياً لمعرفة استقرار السلسلة الزمنية, وتحديد درجة تكاملها لما لها من أهمية قصوى للوصول إلى نتائج أكثر دقة وتجنب ظاهرة الانحدار الزائف وأن تكون نتائج الانحدار غير حقيقية ولا يمكن الاعتماد عليها.

يُعد اختبار السكون وعلاقات التكامل المشترك على (Panel Data) أهم مراحل بناء نموذج الاقتصاد القياسي، إذ تعطي اختبارات الجذور الأحادية والتكامل المشترك لهذا النوع من البيانات نتائج أفضل من السلاسل الزمنية الفردية، ذلك لأن قوة الاختبار تزداد مع تزايد حجم العينة، فهي تتضمن المحتوى المعلوماتي المقطعي والزمني (Im, Et, al. 2003).
طبقاً اختبار جذر الوحدة لمتغيرات الدراسة وجاءت النتائج كما يلي:
العائد على الأصول (ROA):

الجدول رقم (١) اختبار سكون (استقراريه) متغير معدل العائد على الأصول (ROA)

Panel unit root test: Summary

Series: ROA

Date: 06/25/22 Time: 07:02

Sample: 2012 2021

Exogenous variables: Individual effects

User-specified lags: 1

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Method	Statistic	Prob.**	Cross- sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-7.06599	0.0000	7	49
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-2.71963	0.0033	7	49
ADF - Fisher Chi-square	35.2192	0.0014	7	49
PP - Fisher Chi-square	13.7511	0.4684	7	56

** Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

يبين الجدول رقم ١ أن الاختبارات الخاصة بسكون السلاسل لتغير المتغير التابع المتمثل بالعائد على الأصول، كانت فيها قيمة P-value أقل من ٠,٠٥ وبالتالي فإن متغير معدل العائد على الأصول ساكن عند المستوى.

المراجعة المستدامة:

الجدول رقم (٢) اختبار سكون (استقرارية) متغير مكونات المراجعة المستدامة

Panel unit root test: Summary

Series: D(GRI)

Date: 06/25/22 Time: 07:26

Sample: 2012 2021

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0 to 1

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-7.40316	0.0000	5	34
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-3.27877	0.0005	5	34
ADF - Fisher Chi-square	32.4235	0.0003	5	34
PP - Fisher Chi-square	52.4178	0.0000	5	35

** Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

يبين الجدول رقم 2 أن الاختبارات الخاصة بسكون السلاسل لمتغير مكونات المراجعة المستدامة عند الفروق الأولى كانت فيها قيمة P-value أقل من ٠,٠٥ وبالتالي فإن السلسلة الزمنية للمتغير المستقل ساكنة عند المستوى.

الإحصائيات الوصفية

جدول رقم (٣): الإحصائيات الوصفية الخاصة بعينة البحث				
	ROA	GRI_C	GRI_Q	GRI_I
Mean	0.044833	3.158730	2.476190	1.825397
Median	0.042679	3.160120	2.451700	2.000000
Maximum	0.216003	5.000000	5.000000	5.000000
Minimum	-0.108362	1.000000	1.000000	1.000000
Std. Dev.	0.050161	1.648130	1.767604	1.008667
Skewness	0.523373	-1.367142	-0.375461	-0.596065
Kurtosis	5.787684	2.957585	1.296310	2.329471
Jarque-Bera	23.27551	19.63003	9.099417	4.910805
Probability	0.000009	0.000055	0.010570	0.085829
Sum	2.824508	199.0000	156.0000	115.0000
Sum Sq. Dev.	0.155997	168.4127	193.7143	63.07937
Observations	63	63	63	63

يظهر الجدول رقم (٣) أن الإحصائيات الوصفية الخاصة بعينة البحث, حيث بلغ متوسط نسبة العائد على الأصول لعينة البحث خلال فترة الدراسة تقريباً ٤,٥ % وأصغر قيمة لهذه النسبة كانت سالبة بمعدل (-١,٠٨%), بينما كانت أعلى قيمة حوالي ٢١,٦ %.

اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الرئيسية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحاظة دمياط.
تم اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال البرنامج الإحصائي Eviews 10 نموذج الفرضية الرئيسية:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 (GRI_C) + \beta_1 (GRI_Q) + \beta_1 (GRI_I) + \epsilon_{it}$$

وفيما يلي جدول نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

Dependent Variable: ROA
Method: Panel Least Squares
Date: 06/25/22 Time: 07:26
Sample: 2012 2021
Periods included: 9
Cross-sections included: 7
Total panel (balanced) observations: 63

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.049858	0.013577	3.672195	0.0005
GRI_C	-0.008698	0.006278	-1.385559	0.1712
GRI_Q	0.020583	0.005244	3.925055	0.0002
GRI_I	-0.002186	0.007391	-0.295735	0.7685
R-squared	0.226511	Mean dependent var		0.044833
Adjusted R-squared	0.173166	S.D. dependent var		0.050161
S.E. of regression	0.045611	Akaike info criterion		-3.261288
Sum squared resid	0.120662	Schwarz criterion		-3.091198
Log likelihood	107.7306	Hannan-Quinn criter.		-3.194391
F-statistic	4.246216	Durbin-Watson stat		1.532622
Prob(F-statistic)	0.004408			

بالنظر إلى الجدول رقم (٤) نجد ان قيم P-value تقل أو تزيد عن ٠,٠٥ ، فمتغير جودة تقارير الاستدامة أظهرت مبدئياً علاقة ذات دلالة إحصائية, أما متغيرات تقارير الاستدامة ومتغير خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات فكانت قيمة P-value أكبر من ٠,٠٥ وهذا يظهر عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية, وقد يكون لهذه المتغيرات قيم

متداخلة مع بعضها وهذا ما أعطى هذه النتائج. وللوقوف على العلاقة بشكل أدق لا بد من دراسة العلاقة لكل متغير مستقل مع المتغير التابع بشكلٍ منفرد.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستخدمة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظة دمياط.

نموذج الفرضية الفرعية الأولى:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 GRI_C + \epsilon_{it}$$

الجدول رقم (٥) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Dependent Variable: ROA
Method: Panel Least Squares
Date: 06/25/22 Time: 07:26
Sample: 2012 2021
Periods included: 9
Cross-sections included: 7
Total panel (balanced) observations: 63

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.044090	0.013860	3.181211	0.0023
GRI_C	0.000235	0.003897	0.060367	0.9521
R-squared	0.000060	Mean dependent var		0.044833
Adjusted R-squared	-0.016333	S.D. dependent var		0.050161
S.E. of regression	0.050569	Akaike info criterion		-3.099743
Sum squared resid	0.155988	Schwarz criterion		-3.031707
Log likelihood	99.64190	Hannan-Quinn criter.		-3.072984
F-statistic	0.003644	Durbin-Watson stat		1.229133
Prob(F-statistic)	0.952061			

بالنظر إلى الجدول رقم (٥) نجد ان قيمة P-value أكبر من ٠,٠٥، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية

بين محتوى تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافضة دمياط, وبالنظر إلى قيمة t نجد أنها موجبة وعلى الرغم من أن العلاقة بين المتغيرين موجبة إلا أنها ليست دالة إحصائياً, كما أن القوة التفسيرية لهذا المتغير تكاد لا تذكر في تغيرات المتغير التابع.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافضة دمياط.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة, والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافضة دمياط.

نموذج الفرضية الفرعية الثانية:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 GRI_Q + \varepsilon_{it}$$

الجدول رقم (٦) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Dependent Variable: ROA

Method: Panel Least Squares

Date: 06/25/22 Time: 07:26

Sample: 2012 2021

Periods included: 9

Cross-sections included: 7

Total panel (balanced) observations: 63

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.025092	0.010580	2.371589	0.0209
GRI_Q	0.079720	0.003487	2.286257	0.0247
R-squared	0.078925	Mean dependent var		0.044833
Adjusted R-squared	0.063826	S.D. dependent var		0.050161
S.E. of regression	0.048533	Akaike info criterion		-3.181897
Sum squared resid	0.143685	Schwarz criterion		-3.113861
Log likelihood	102.2298	Hannan-Quinn criter.		-3.155138
F-statistic	5.226971	Durbin-Watson stat		1.360391
Prob(F-statistic)	0.025725			

بالنظر إلى الجدول رقم (٦) نجد ان قيمة P-value أصغر من ٠,٠٥، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تقارير الاستدامة كأحد عناصر المراجعة المستدامة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.، وبالنظر إلى قيمة t نجد أنها موجبة وهذا يدل على أن العلاقة بين المتغيرين موجبة وذات دلالة إحصائية، كما أن القوة التفسيرية لهذا المتغير حوال ٨% من تغيرات المتغير التابع.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستدامة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستدامة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط.

نموذج الفرضية الفرعية الثالثة :

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 GRI_I + \epsilon_{it}$$

الجدول رقم (٧) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Dependent Variable: ROA
Method: Panel Least Squares
Date: 06/25/22 Time: 07:26
Sample: 2012 2021
Periods included: 9
Cross-sections included: 7
Total panel (balanced) observations: 63

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.052582	0.013206	3.981661	0.0002
GRI_I	-0.004245	0.006344	-0.669115	0.5059
R-squared	0.007286	Mean dependent var		0.044833
Adjusted R-squared	-0.008988	S.D. dependent var		0.050161
S.E. of regression	0.050385	Akaike info criterion		-3.106996
Sum squared resid	0.154861	Schwarz criterion		-3.038960
Log likelihood	99.87037	Hannan-Quinn criter.		-3.080237
F-statistic	0.447715	Durbin-Watson stat		1.224635
Prob(F-statistic)	0.505947			

بالنظر إلى الجدول رقم (٧) نجد ان قيمة P-value أكبر من ٠,٠٥، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات كأحد عناصر المراجعة المستخدمة، والأداء المالي للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط، وبالنظر إلى قيمة t نجد أنها سالبة وهذا يدل على أن العلاقة بين المتغيرين سلبية، كما أن القوة التفسيرية لهذا المتغير حوالي ٠,٧ % فقط من تغيرات المتغير التابع.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

- ١- توجد علاقة سلبية بين متغير خدمات التوكيد التي يقدمها مراقب الحسابات ومعدل العائد على الأصول للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط وغير ذات دلالة إحصائية.
- ٢- توجد علاقة موجبة بين متغير محتوى تقارير الاستدامة ومعدل العائد على الأصول للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط، ولكنها غير ذات دلالة إحصائية.
- ٣- يوجد علاقة موجبة بين متغير جودة تقارير الاستدامة ومعدل العائد على الأصول للشركات ذات المسؤولية المجتمعية بمحافظه دمياط، و ذات دلالة إحصائية.
- ٤- الدراسة استنتجت أن محتوى تقارير الاستدامة بالشكل الحالي تحتاج الى مزيد من الدراسة حتى يعاد تصميم الشكل واعادة دراسة المحتوى للتقارير لتصبح أكثر ملاءمة
- ٥- أثبتت الدراسة ان خدمات التوكيد التي يقوم بها مراجع الحسابات لا تتعدى الخدمات الشكلية وليس لها أي عائد على الشركة .
- ٦- أن انظمة الجودة قد أثرت على الشركة ككل ومن بينها جودة التقارير المستخدمة .

التوصيات:

- ١- وضع شروط القبول وفقاً لرؤية الاتحاد الدولي للمحاسبة لتطبيق متطلبات المعايير للوصول لجودة الأداء من الوجة البيئية المستدامة لتحسين محتوى وجودة تقارير الاستدامة.
- ٢- العمل على وضع مهنة المراجعة البيئية المستدامة محل اعتراف الجهات الأكاديمية .
- ٣- الاهتمام بربط أهداف المراجعة البيئية المستدامة بسوق العمل ومواكبة المستجدات الحديثة في مجال تقديم خدمات التوكيد التي يقدمها المراجع .
- ٤- توجيه اهتمامات الباحثين والمهتمين في الجامعات نحو إجراء المزيد من البحوث والدراسات العلمية لاختيار علاقة بعض المحددات الإضافية بفاعلية المراجعة البيئية المستدامة باختبار متغيرات مستقلة أخرى.

المراجع:

- ¹ أسامة طارق عباس, دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية, مجلة دراسات محاسبية و مالية, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية المجلد (٥١) العدد (١٥) سنة ٢٠٢٠.
- ² ROBYN MORONEY , Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports, Contemporary Accounting Research Vol. 33 No. 2 (Summer 2016) pp. 551–575.
- ³ سالم سعيد باعجاجة, المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الإسمنت بالمملكة العربية السعودية, المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة جامعة الأزهر العدد التاسع يناير ٢٠١٢.
- ^٤ غادة محمد الأشعبي محمد إسماعيل, تحليل دور المراجعة الداخلية في تحسين برامج التنمية المستدامة للجمعيات الأهلية, مجلة جامعة قناة السويس, المجلد ١٢, عدد ٤, ٢٠٢١.
- ^٥ سعيد بن عبد الرزاق هوساوي, معوقات ممارسة المراجعة البيئي في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية مجلة كلية الاقتصاد الإدارة جامع الملك عبد العزيز آل سعود المملكة العربية السعودية المجلد ١٢ عدد الأول ٢٠٢١.
- ^٦ أحمد عبدالله خليل عبده, تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة البيئية في ضوء معايير التعليم المحاسبة الدولية دراسة ميدانية, مجلة كلية العلوم والدراسات الإنسانية جامعة شقراء الجزائر, ٢٠٢١.
- ^٧ علياء عبد اللطيف احمد عابد, تصور مقترح لمراجعة أدوات الإدارة البيئية الخاصة بالأنشطة والعمليات في دعم التميز البيئي والتنمية المستدامة (دراسة حالة), مجلة كلية التجارة بنات أسبوط - جامعة الأزهر العدد ٤, ٢٠٢١.
- ^٨ سهام سيد محمد السيد, دور نشاط المراجعة الداخلية في تحقيق الريادة المستدامة في بيئة الأعمال بالتطبيق علي بعض شركات الإسمنت, المجلة العلمية للبحوث التجارية, كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية, جامعة عين شمس القاهرة, العدد الأول يناير ٢٠٢١.

⁹ عاطف يحيى يحيى الجند , الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة, المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , جامعة قناة السويس, المجلد 9, العدد 4, الجزء 2, 2018.

¹⁰ MARY CANNING, BRENDAN O'DWYER AND GEORGE GEORGAKOPOULOS, PROCESSES OF AUDITABILITY IN SUSTAINABILITY ASSURANCE – THE CASE OF MATERIALITY CONSTRUCTION, ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH, 2019VOL. 49, NO. 1, 1–27,

¹¹ عنيد, عامر رشيد. محمد, علي محمد. تايه, محمد ابراهيم. تقييم الأداء المالي لشركة التأمين الوطنية باستخدام تحليل الاتجاه العمودي والأفقي. دراسة تحليلية للفترة من 2014 – 2019 مجلة اقتصاديات الأعمال (2021), العدد خاص – ج 1 الصفحات: 291-308.

¹² جمعة, السعيد فرحات (2000). الأداء المالي لمنظمات الأعمال. الرياض: دار المريخ, ص 38.

¹³ عنيد, عامر رشيد. محمد, علي محمد. تايه, محمد ابراهيم. مرجع سابق.

¹⁴ قدوري, طارق, دبابش, محمد نجيب. دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة, جامعة الوادي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الجزائر. (2013) متوفر على الرابط: <https://www.researchgate.net/publication/340983815>

¹⁵ صالح, وسيم عبد الله. الرمحي, نضال. أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على تقييم الأداء المالي. دراسة حالة: الشركات الإنشائية المدرجة في بورصة عمان, (2014). رسالة ماجستير, جامعة الزرقاء.

¹⁶ Global Reporting Initiative (GRI), (2013), "G4 Sustainability Reporting Guidelines: Reporting Principles and Standard Disclosures", Global Reporting Initiative, Amsterdam

¹⁷ محمد خليل عمر الأخرس, أثر البعد المالي :إحد أبعاد أسلوب الأداء المتوازن على التنمية المستدامة, المجلة العلمية للدراسات البيئية والتجارية, المجلد الثامن ملحق, 2017, ص 406.

¹⁸ FRC. (2016) Extended auditor's reports: A further review of experience, London.

¹⁹ IAASB. (2015), Auditor Reporting-Mustrative Key Auda Matters IAASB .

²⁰ Idid.p.20.

²¹ SOCPA (2020) . معايير المراجعة Retrieved from <https://socpa.orgsa/Socpa/Technical Resources/Auditing Standards.aspx>.

²² IAASB. (2015), op.cit.p.8.

²³ Kelly, A. & Mohrweis, L. (1989), Bankers and investors' perceptions of the auditor's role in financial statement reporting the impact of SAS no. 58. Auditing 9, pp. 87.

²⁴ Chong K. & Pflugrath, G. (2008). Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? International Journal of Auditing Vio. 120), pp. 221-241.

²⁵ Gold, A. Gronewold, U. & Post, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audie Expectation Gap Do Explanations Matter? International Journal of Auditing Vol 16(3), pp. 286-307.

²⁶ . IAASB (2015), op.cit.p.12.

²⁷ IAASB. (2015), Auditor Reporting-Mustrative Key Auda Matters IAASB.

²⁸ FRC. (2016) Extended auditor's reports: A further review of experience, London.

²⁹ KPMG. (2017), Key audit matters. Retrieved from <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2017/03/key-audit-matters-auditor-report-28-march-2022-hel+&cd=1&hl=pl&ct=cnk&gl=pl>.

³⁰ Ismail, H. Atqa, A. & Hassan, H. (2018). First Time Reporting of Key Audit Matters (KAM) by Malaysian Auditors. International Journal of Engineering & Technology. 7. pp. 30.

³¹ Iwanowicz, B. (2019) Key audit matters in audit reports of selected public interest entities. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Vol 105 (161), pp. 9-16.

³² Imohoff, E.,2003, Accounting quality, Auditing, and Corporate Governance, Accounting Horizons, Supplement, PP117-128.

³³ Ipid.p.20.

³⁴ مدثر طه أبو الخير ، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، ٢٠٠٧، العدد الثاني، ص ٦٠-١.

³⁵ Jonas, G and Blanchet, J., 2000, Assessing Quality of Financial Reporting, Accounting Horizons, Vol.14, No 3, PP.353-363.

³⁶Beest, F., Bram, G, and Boelens, S., 2009, Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics, working papers, Available At: <http://www.ru.nice>

³⁷ FASB and IASB, 2008, Financial Accounting Series Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting: the Objective of Financial Reporting and qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information, Financial Accounting Series, Available At: www.fasb.org. FASB and IASB, 2006, Press Release, US FASB Publish First Draft Chapters of Joint Conceptual Framework, Available At: www.fasb.org. 2001, Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosure, Available At www.Fasb.org

³⁸ Rogers, j, 2008, Disclosure quality and Management trading Incentives, Journal of Accounting Research, Vol 46, No.5, PP.1265-1296.

³⁹ نهله محمد السيد إبراهيم، ٢٠٠٨، تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الت التجارة، جامعة عين شمس.

⁴⁰SEC, 2000, Concept Release: International Accounting Standards, Washington, D.C: SEC, February

⁴¹ سيد محمد سيد مصطفى، ٢٠٠٩، دور معايير المحاسبة المصرية في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

⁴² يونس حسن عقل، ، تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٥، العدد الأول، ص ٩٩-١٣.

⁴³ Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. Available at SSRN 360441.

⁴⁴ Schipper, K., & Vincent, L. (2003). Earnings quality. Accounting horizons, 17, 97-110.

^{٤٥} إلهام محمد أحمد علي سحلول، ٢٠١١، تقييم أثر الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

⁴⁶ IASB, 2010, Conceptual Framework For Financial Reporting, International Accounting Standards Board, London. 2008, Exposure Draft on An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: the Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision- Useful Financial Reporting Information. London.

^{٤٧} عبد المولى ، ناصر خليفة، "مسئولية مراجع الحسابات عند خدمات التأكيد طبقا لمعايير المراجعة الدولية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة – جامعة بني سويف ، ٢٠٠٧ ، العدد الثالث .

^{٤٨} داود ، منى محمد علي ٢٠١٠ ، " خدمات التأكيد : دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعي الحسابات في مصر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة طنطا .

⁴⁹ Elliott,R . (1997)," Assurance Service Opportunities: Implications for Academia", Accounting Horizons,Vol.11,No 4 ,PP 61-74

^{٥٠} لطفي ، أمين السيد أحمد (٢٠٠٨)، " المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes – Oxley " ، الدار الجامعية ، لاسكندرية.

^{٥١} الفقي ، مصطفى إبراهيم عبدالحليم أحمد (٢٠١٤) ، "أثر المحتوى الاعلامي للقوائم المالية المستقبلية على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنوفية.

⁵² Schelluch.P. and Gay, G. (2006),"Assurance Provided by Auditors ' Reports on Prospective financial Information: Implications for The Expectation gap", Accounting and Finance, Vol 46, No 4, pp 653- 676.

⁵³ Beets, S. and Souther, C. (1999)," Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and Environmental.