

أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية

The impact Audit of Integrated Business Reports on the Professional Experience of the External Auditor and the Quality of Financial Reports

د. عبدالرحمن عادل خليل عثمان .

د. علي عباس علي عوض السيد .

المستخلص

أهتمت العديد من الأطراف بتحسين مستوى معلومات التقارير المالية لما لها من تأثير بالغ على قراراتها الاستثمارية، حيث كانت جودة التقارير المالية ولا زالت تنال إهتمام العديد من الأطراف الذين يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لذلك تلجا الشركات الي مراجعة تقارير أعمالها المتكاملة بهدف تحقيق أعلى مستويات الجودة في التقارير المالية، وعليه هدفت هذه الدراسة إلي قياس أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة علي الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، تم بناء نموذج الدراسة وفرضياتها اعتماداً على الأدبيات السابقة، حيث تم استخدام العينة العشوائية البسيطة لجمع البيانات، وقد تم توزيع عدد 100 إستبانة تم إرجاعها كاملة بنسبة إسترداد بلغت 100%. تم استخدام إختبار الفا كرنباخ للإعتمادية ونموذج الإنحدار الخطي لإختبار فرضيات الدراسة، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ساهمت في الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وتحسين جودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، الخبرة المهنية للمراجع الخارجي، جودة التقارير المالية.

Abstract

Many parties have been interested in improving the level of financial reporting information because of its great impact on their investment decisions, as the quality of financial reports has been and still attracts the interest of many parties who rely on these reports in making their economic decisions. Therefore, companies resort to Audit their integrated business reports in order to achieve The highest quality in financial reports, Accordingly, this study aimed to measure the impact of the Audit of Integrated Business Reports on the professional experience of the external auditor and the quality of financial reports. The study model and its hypotheses

were built based on the previous literature, where a simple random sample was used to collect data, and 100 questionnaires were distributed and returned in full with a recovery rate of 100%. The Alpha Cranbach test for reliability and linear regression model were used to test the hypotheses of the study. The results of the study showed that the Audit of Integrated business reports Contributed to the professional experience of the external auditor and to improve the quality of financial reports.

Keywords: integrated business reports, professional experience of the external auditor, quality of financial reports.

المحور الأول: الإطار المنهجي للدراسة

أولاً: التمهيد

ولهذا فقد اهتمت العديد من الأطراف بالجودة في الإفصاح عن المعلومات المالية وجودة التقارير المالية لما لها من أثر بالغ بقراراتها الاستثمارية، حيث كانت جودة التقارير المالية ولا زالت الشغل الشاغل للعديد من الأطراف الذين يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. مما لا شك فيه أن تجارب بعض الدول الأجنبية في مجال تقارير الأعمال فقد بدأت في العقد الأخير من القرن العشرين وهي في تطور مستمر كماً، ونوعاً ومحتوى أن هذه التجارب تسير في اتجاه واحد وهو دعم دور المحاسب المالي في الشركات في إنتاج معلومات متكاملة مالية وغير مالية من خلال تقارير الأعمال المتكاملة، لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة، ومن هذه التجارب.

تعني الخبرة المهنية للمراجعة ان تتوفر في المراجع الكفاءة المهنية اللازمة وهي عبارة عن الجمع بين المعرفة العلمية التي يتحصل عليها المراجع من خلال التأهيل والتدريب العلمي والمعرفة العلمية والخبرات المتراكمة من خلال أداءها لمهنة المراجع وبالتالي يكون قد وصل إلى مستوى ممتاز من المعرفة وكذلك اتصافه ببعض الصفات والمواهب الشخصية التي تمكنه من أداء بنسبة عالية من الجودة (ابو العزم، 1998)، نسبة لضرورة التعرف على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ومدي اكتساب الخبرة المهنية للمراجع الخارجي والذي ينعكس على مستوي الجودة في التقارير المالية جاءت هذه الدراسة.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تعد التقارير المالية الأداء الرئيسية التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في تقييم الوضع المالي ونتائج أنشطة الشركات واتخاذ القرارات المختلفة، الا ان التقارير المالية التقليدية لم تعد كافية لتلبية احتياجات

أصحاب المصالح من المعلومات، وأن كثير من الدراسات ترى أن التقرير المالي بصورته الحالية لا يقدم صورة كاملة عن حقيقة أداء الشركة، ولهذا السبب فإنه لا يحقق مطالب أصحاب المصالح لتقييم أداء الشركة، وقد أجمعت هذه الدراسات على أن التقارير المالية التقليدية تركز على تعظيم الربح فقط لفئات قليلة من أصحاب المصالح، ولا تهتم بجوانب خلق القيمة لكافة أصحاب المصالح في الأجل الطويل، وفي حالة تعارض الأوليات الاقتصادية مع الأوليات الاجتماعية والبيئية، فإن الشركات تميل إلى إعطاء الأولوية للاعتبارات الاقتصادية (إسماعيل، 2016)، الملاحظ من واقع الدراسات السابقة أنها ركزت على مشتملات تقارير الأعمال المتكاملة من خلال أبعادها (الاقتصادية، البيئية، والاجتماعية) وكذلك إيجاد إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال وكذلك البحث عن تأثيرها علي تحسين جودة المراجعة بالإضافة الي علاقة تقارير الاعمال المتكاملة بحوكمة الشركة وذلك كما في الدراسات: (أحمد، 2015)، (Tamer, 2017)، (Bobitan, 2017).

نجد أن معظم الدراسات السابقة تناولت الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة وعلاقته بموثوقية التقارير المالية والتي تعتبر بعد من أبعاد جودة التقارير المالية بالتركيز علي البعد (البيئي، والاجتماعي) لتقارير الأعمال المتكاملة وذلك من واقع دراسات (البسيوني، 2014)، (Natash, 2017). وعليه سوف تأخذ هذه الدراسة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال مراجعة الأبعاد الثلاثة (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي) لأنها تعتبر من الأقوى والأشمل لتقارير الأعمال المتكاملة، وعلى الرغم من الأهمية الكبرى لمراجعة هذه التقارير في تحقيق جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات أصحاب المصالح إلا أن الدراسات لم تتعرض لذلك وربطها بشكل مباشر مع جودة التقارير المالية بأبعادها الثلاثة (الملائمة، الموثوقية وقابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة).

ركزت الدراسات المتعلقة بجودة التقارير المالية علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، قابلية المعلومات للمقارنة) كمحددات لجودة التقارير المالية كما في دراسات (الشامي، 2009)، (الطيب، 2009)، (السلمان، 2012). كما هنالك دراسات ركزت علي مقاييس جودة التقارير المالية والعوامل التي يمكن أن تؤثر علي جودة التقارير المالية كما في دراسات (نسرين، 2018)، (ريشو، 2013). (الفضل وآخرون، 2006). تعتبر الدراسة الحالية امتداد للدراسات السابقة في تحديد أبعاد جودة التقارير المالية.

عليه تتلخص الفجوة البحثية في اختبار أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

ثالثاً: أهداف الدراسة

تسعي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على مفاهيم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والخبرة المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية.
2. دراسة أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي.
3. توضيح العلاقة المباشرة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وجودة التقارير المالية.

رابعاً: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. **الأهمية العلمية:** أنها تتناول أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية. والتي تعتبر إضافة علمية جديدة والتي قد تساعد الباحثين في إجراء بحوث جديدة في دراسة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مع وجود الخبرة المهنية للمراجع الخارجي مع متغيرات أخرى بخلاف جودة التقارير المالية.
2. **الأهمية العملية:** نتائج وتوصيات هذه الدراسة يمكن أن تساعد مكاتب المراجعة بتوافر الخبرة المهنية لدي التيم القائم بعملية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة لتحقيق أعلى جودة في التقارير المالية المنشورة والتي تساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

المحور الثاني: مفاهيم الدراسة

أولاً: مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة عرف (نقودي، 2018) تقارير الأعمال المتكاملة بأنها تقرير الأعمال المتكاملة التقرير الذي يعطي البعد المالي والبعد الإستدامي (البيئي والحوكمي والمسؤولية الاجتماعية) معاً، كما عرفت أيضاً على أنها (فكرة تقوم على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات بشكل مستقل وتشمل التقارير المالية، وتقرير الحوكمة وتقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الأداء البيئي) في إطار أو تقرير واحد، يعرف بتقرير الأعمال المتكامل، (Harvard Business School, 2010) ويرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أن التقرير المالي الحالي ضيق الأفق ويجب تطويره ليصبح تقرير أعمال يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكمية، والإستراتيجية للشركة، (IFAC, 2011). ويمكن تعريف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بأنها المراجعة المتكاملة بأنها المراجعة التي تدمج مراجعة هيكل الرقابة الداخلية ضمن إجراءات المراجعة الخارجية النموذجية (المعيارية) (فتح الله، 2002). ويعرف مجلس (PCAOP) في الفقرة رقم (6) من المعيار رقم (5) الصادر عام 2007 المراجعة المتكاملة بأنها مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالي يجب أن تتكامل مع مراجعة القوائم المالية، وعلى المراجع الخارجي تخطيط وإجراء عملية المراجعة لتحقيق أهداف كل عملية منهم (Public Company Accounting,

(2007). وتعرف أيضاً المراجعة المتكاملة بأنها المراجعة التي تمتد لتشمل مراجعة إدارة المخاطر بالمنشأة بما فيها مراجعة إجراءات الرقابة الداخلية، وذلك إلى جانب الشكل التقليدي لمراجعة القوائم المالية، (سعد الدين، 2008).

تتمثل أهم أبعاد مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في الآتي:

1. **البعد المالي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:** ويبرر ذلك ضرورة إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمنشأة وذلك بالإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في تقرير واحد على أن يكون الدمج ضمن إطار التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي التقليدي بحيث تصبح معلومات عن التنمية المستدامة جزءاً من المعلومات المالية التقليدية، وهذا الاتجاه يساعد على تحقيق التكامل بين المعلومات المالية ومعلومات التنمية المستدامة دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري على النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن التنمية المستدامة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي يجب أن ينعكس على القوائم المالية، كما أنها توفر مجالاً أوسع للمقارنة بين الأنشطة (مطوع، 2006).

2. **البعد الاجتماعي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:** يناول هذا البعد مراجعة الأنشطة الاجتماعية التي تتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققتها تلك النشاطات، وهناك أسلوب آخر يقوم على عرض الأنشطة الاجتماعية في شكل تقرير وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات، العاملين أو الموارد البشرية، البيئة، المجتمع، والمستهلكين (وادي، نصار، 2016).

3. **البعد البيئي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:** ويتناول هذا البعد الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وفي بيان الدخل أو لزيادة شرحها ويمكن إدراج المعلومات التي تم الكشف عنها إما في هذه البيانات المالية أو في الإيضاحات حول البيانات المالية أو في بعض الحالات في جزء من التقدير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها (آل غزوي، 2013).

ثانياً: الخبرة المهنية للمراجع الخارجي يمكن تعريف الخبرة المهنية بأنها اكتساب المراجع للمعرفة والمهارات المهنية، من خلال الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة وبما يمكنه من مواجهة المشكلات والظروف غير الاعتيادية التي قد يواجهها أثناء إنجاز مهامه المهنية واتخاذ المعالجات اللازمة بشأنها (إبراهيم، 2008) وعرفت أيضاً بأنها المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة ويركز هذا المفهوم على عدد السنوات التي يقضيها الفرد في أداء مهام محددة إلا أن هذا التعريف لم يأخذ في الاعتبار المعرفة التي يجب أن يصل إليها المراجع من ناحية المعرفة العامة والمعرفة الإجرائية والمعرفة بالأخطاء

المحاسبية، ولذلك فإن الخبرة المهنية للمراجع هي التي تجمع بين الخبرة العامة والمعرفة (علي، 2003). كما عرفت الخبرة في مجال المراجعة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة ومفهوم وذلك أن التجارب والتدريب المحدد يؤدي إلى المعرفة والمعرفة تدمج مع الموهبة الفطرية لإنجاز مهما مراجعه محددة، فالمعرفة يمكن اكتسابها من خلال الممارسة (الفيومي، 2013).

ثالثاً: جودة التقارير المالية خلال السنوات العشرة الأخيرة اعتبر الباحثون موضوع جودة التقارير المالية من القضايا الحيوية في البحث المحاسبي، حيث أن دراسات جودة التقارير المالية تهتم بقياس المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودتها، كما تهتم أيضاً بالعوامل المؤثرة في الجودة. فالباحث المحاسبي اقترح العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر مؤشرات على جودة التقارير المالية، ومن هذه المتغيرات، مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية، إتباع الإدارة سياسات هجومية في الاعتراف بالأرباح، درجة الشفافية في القوائم المالية، وخاصة وقتية الربح المحاسبي (جمعة، 2004). كما إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسية أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة (البشير، 2016).

المحور الثالث: تطوير الفرضيات والعلاقات بين المتغيرات

إنطلاقاً من مشكلة الدراسة وأدبيات الدراسة السابقة وإعتماداً على متغيرات الدراسة تم صياغة عدد من الفرضيات لغرض إثبات العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، متمثلة هذه الفرضيات في التالي:

أولاً: العلاقة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والخبرة المهنية للمراجع الخارجي.

أكدت دراسة (محمد، 2005) أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تؤدي إلى زيادة الخبرة المهنية للمراجعين والإلمام بكافة جوانب الأداء بالمنشأة. وأكدت دراسة (Yao, Wang and Song, 2011) حاجة المنطقة العربية لإدراك أهمية إدارة الاستدامة وإعداد التقارير الكاملة وعقد برامج تدريبية للمحاسبين المهنيين والمحاسبين القانونيين بما يخص مراجعة وإعداد تقارير الاستدامة والتي يمكن من خلالها تطوير عمل المراجعين، وعليه فإن الدراسة تفترض الآتي:

1. توجد علاقة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1/1 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط المالي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

2/1 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

3/1 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط البيئي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

ثانياً: العلاقة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وجودة التقارير المالية.

بالإشارة للدراسات السابقة التي تعرضت لوجود علاقة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وجودة التقارير المالية، فأشارت دراسة (نقودي، 2018) الي أن المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تساعد في التعرف على جودة التقارير المالية وأن التدقيق في التقارير المتكاملة وسيلة للاتصال الاستراتيجي مع أصحاب المصلحة، وأكدت دراسة (الجبلي، 2019) أن الاهتمام بالقياس والإفصاح عن عناصر التنمية المستدامة (المالية، الاجتماعية، البيئية) يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية، وأشارت دراسة (غلاب، 2011) إلي أن حوجة التنمية المستدامة بالنسبة للشركات تبني مفهوم الاداء الاجتماعي والبيئي بالإضافة الي الاداء المالي لأغراض تحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة وتعتبر خدمة تدقيق التقارير المتكاملة خدمة تأكيدية جديدة هدفها التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات علي الاداء المالي والاجتماعي والبيئي، وبناءً علي ما سبق فإن الدراسة تفترض الأتي:

2. توجد علاقة بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1/2 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط المالي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

2/2 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

3/2 توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط البيئي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة:

أعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي من خلال إستخدام أدوات الإحصاء الوصفي التحليلي وذلك في صياغة أهداف وفرضيات الدراسة وتحديد العلاقة بين المتغيرات وتم الاعتماد علي الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، حيث تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس

مستويات، حيث تم إعطاء أرقام لهذه العبارات في عملية التحليل وذلك علي النحو التالي: الرقم (5) يقابل اوافق بشدة. والرقم (4) اوافق. والرقم (3) محايد. والرقم (2) لا اوافق. والرقم (1) لا اوافق بشدة. يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين ومساعدى المراجعين ومديري مكاتب المراجعة بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (100) استمارة تم إرجاعها كاملة بنسبة 100%. تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، وتم استخدام معادلة سيبرمان – براوين لحساب معامل الثبات لقياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة، وتحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة نتيجة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

ثانياً: قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة:

تم قياس درجة الاعتمادية لإستمارة الإستبانة بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (1)

نتائج قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة

م	المتغير	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	المتغير المستقل الاول	0.76	0.904	0.961
2	المتغير المستقل الثاني	0.83	0.977	0.985
3	المتغير المستقل الثالث	0.94	0.946	0.962
4	المتغير التابع الأول	0.91	0.928	0.903
5	المتغير التابع الثاني	0.88	0.924	0.972
6	استمارة الاستقصاء كاملة	0.96	0.936	0.911

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتمادية على بيانات الإستبانة، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير وعلى استمارة الإستبانة كاملة كانت أكبر من (50%)، والبعض منها قريب جداً من (100%) مما يدل على ان اداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الذاتي، وهذا ما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليم ومقبولاً.

ثالثاً: اختبار الفرضيات

لإختبار الفرضيات تم استخدام نموذج الانحدار الخطي كما يلي:

1. إختبار الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على الآتي: " توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم "
- للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل ممثل بـ (X_{11}) والخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (2)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى:

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig))	التفسير
$\hat{B}_0$	1.522	5.241	معنوية
$\hat{B}_1$	0.351	0.634	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77		
معامل التحديد (R^2)	0.80		
اختبار (F)	188.336		النموذج معنوي
$Y_1 = 1.522 + 0.531X_{11}$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

يتضح للباحثان من الجدول (2) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل و الخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.80)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل تؤثر بـ (80%) على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (188.336) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و5.241، ومتوسط اثر مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي يساوي (5) مره، و0.634: وتعني أن مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي يساهم في الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ب 63%. ويدل ذلك على اثبات صحة الفرضية.

2. إختبار الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية على الآتي: " توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط المالي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم ".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل ممثل بـ (X_{12}) والخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية:

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig))	التفسير
$\hat{B}_0$	1.069	6.643	معنوية
$\hat{B}_1$	0.232	0.556	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.90		
معامل التحديد (R^2)	0.80		
اختبار (F)	140.082		النموذج معنوي
$Y_1 = 1.069 + 0.232X_{12}$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (3) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل و الخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.90)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.80)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل تؤثر بـ (80%) على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (140.082) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، 6.643، متوسط اثر مراجعة تقارير النشاط المالي على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي يساوي (6) مره، 0.556، وتعني ان مراجعة تقارير النشاط المالي يساهم في الخبرة المهنية للمراجع الخارجي بـ 56%. ويدل ذلك على اثبات صحة الفرضية.

3. إختبار الفرضية الثالثة: تنص هذه الفرضية على الآتي: " توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط البيئي والخبرة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم ".
للتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل ممثل بـ (X_{13}) والخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) كما في الجدول الآتي:

الجدول (4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة.

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.349	6.167	معنوية
$\hat{B}_1$	0.774	0.761	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.79		
معامل التحديد (R^2)	0.66		
اختبار (F)	95.959		النموذج معنوي
$Y_1 = 1.349 + 0.774X_{13}$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (4) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل والخبرة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.66)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل يؤثر بـ (66%) على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (95.959) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و6.167، ومتوسط أثر مراجعة تقارير النشاط البيئي على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي (6) مره، و0.761: وتعني أن مراجعة تقارير النشاط البيئي يؤثر على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي بـ 76%. ويدل ذلك علي اثبات صحة الفرضية.

4. إختبار الفرضية الرابعة: تنص هذه الفرضية على الآتي: " توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط المالي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم" للتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل ممثل بـ (X_{11}) وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الرابعة

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig))	التفسير
$\hat{B}_0$	1.203	4.857	معنوية
$\hat{B}_1$	0.734	0.634	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.86		
معامل التحديد (R^2)	0.76		
اختبار (F)	104.814		النموذج معنوي
$Y_2 = 1.203 + 0.734X_{11}$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (5) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.86)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.76)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة تقارير النشاط المالي كمتغير مستقل تؤثر بـ (76%) في جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (104.814) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و4.857، ومتوسط اثر مراجعة تقارير النشاط المالي في جودة التقارير المالية يساوي (4) مره، و0.634: وتعني أن مراجعة تقارير النشاط المالي يساهم في جودة التقارير المالية بـ 63%. ويدل ذلك على إثبات صحة الفرضية.

5. إختبار الفرضية الخامسة: تنص هذه الفرضية على الآتي: " توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل ممثل بـ (x_{12}) وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الخامسة.

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.956	2.829	معنوية
$\hat{B}_1$	0.575	0.735	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.73		
معامل التحديد (R^2)	0.77		
اختبار (F)	97.424		النموذج معنوي
$Y_2 = 1.575 + 0.956X_{12}$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (6) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل و جودة التقارير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.77)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي كمتغير مستقل تؤثر بـ (77%) في جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (97.424) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و2.829، متوسط اثر مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي في جودة التقارير المالية يساوي (2) مره، و0.735، وتعني ان مراجعة تقارير النشاط الاجتماعي يساهم في جودة التقارير المالية بـ 74%. ويدل ذلك على اثبات صحة الفرضية.

6. اختبار الفرضية السادسة: تنص هذه الفرضية على الآتي: "توجد علاقة بين مراجعة تقارير النشاط البيئي وجودة التقارير المالية المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل ممثل بـ (x_{13}) وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية السادسة.

التفسير	القيمة الاحتمالية(Sig))	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.467	1.976	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	0.663	0.576	$\hat{B}_1$
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.72	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			110.453	اختبار (F)
$Y_2 = 1.976 + 0.576X_{13}$				

إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثان من الجدول (7) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.72)، هذه القيمة تدل على أن مراجعة تقارير النشاط البيئي كمتغير مستقل تؤثر بـ (72%) في جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (110.453) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و2.467، متوسط اثر مراجعة تقارير النشاط البيئي في جودة التقارير المالية يساوي (2) مره، 0.663، وتعني أن مراجعة تقارير النشاط البيئي يساهم في جودة التقارير المالية بـ 66%. ويدل ذلك على اثبات صحة الفرضية.

المحور الخامس: النتائج والتوصيات

أولاً: مناقشة النتائج:

من الملاحظ أن نتائج الدراسة تشير الي قبول جميع فرضيات الدراسة حيث أثبتت نتائج الدراسة أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة المتمثلة في مراجعة الأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية ساعدت في تحقيق جودة التقارير المالية وهذه النتيجة تتفق مع جميع أدبيات الدراسة السابقة كما في دراسة (نقودي،

2018) ودراسة (غلاب، 2011). كما أظهرت النتائج أن مراجعة الأنشطة المتعلقة بالأعمال المتكاملة ساعد علي زيادة الخبرة المهنية وتطوير أداء المراجعين الخارجيين وهذه النتيجة تتفق مع جميع الأدبيات السابقة العربية والأجنبية كما في دراسة (مبارك، 2005) ودراسة (Yao, Wang and Song, 2011).

ثانياً: محددات الدراسة والتوصية ببحوث مستقبلية:

أجريت الدراسة علي عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، فيمكن تطوير النموذج بحيث يحتوي علي بعد الحوكمة وبعد الشفافية والإفصاح والتي تعتبر بعد من أبعاد تقارير الأعمال المتكاملة، حيث يمكن تحديد المجتمع في المصارف ويمكن أن يقوم بعملية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إدارة المراجعة الداخلية بالمصارف بدلاً عن مكاتب المراجعة الخارجية داخل ولاية الخرطوم. وهذا يعطي الدراسات المستقبلية مساحة لدراسة علاقة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بمتغيرات أكثر تأثيراً علي أداء المصارف السودانية كترشيد قرارات منح الائتمان وترشيد القرارات الإدارية والمالية بالمصارف واعتبار جودة المراجعة الداخلية كمتغير وسيط.

المحور السادس: قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، محمد بهاء الدين، (2008)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية، الزقاق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد 2.
- أبو العزم، أحمد، (1998)، مقومات هيكل معرفة المراجع وتحقيق الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تحقيق أخطأ التحيز في احكام المراجعة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة العلوم الإدارية، العدد2.
- أحمد، سعد محمد بيومي، (2015)، الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- إسماعيل، عصام عبد المنعم، (2016)، أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 2، العدد 4.

- البسيوني، هيثم محمد عبدالفتاح، (2014)، الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية-دراسة نظرية تحليلية، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 3.
- البشير، زبيدي، (2016)، جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي، (الجزائر: جامعة الوادي، كلية التجارة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 9.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2019)، دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية -دراسة ميدانية، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، العدد 8، ص 128.
- السلطان، أحمد بن محمد، (2012)، تطور جودة المعلومات المحاسبية – دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة، (مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 11، العدد 2.
- الشامي، أكرم يحيي علي، (2009)، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة.
- الطيب، موسي يوسف، (2009)، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها علي جودة التقارير المالية، (الخرطوم: جامعة السوان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة.
- آل غزوي، حسين عبد الجليل، (2013)، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في شركات الاسمنت المساهمة في المملكة العربية السعودية، الرياض: الاكاديمية العربية في الدنمارك، ص 106، من موقع مصلحة الأرصاد وحماية البيئة، <http://www.pme.gov.sa/EnvARules.pdf>
- الفضل، مؤيد محمد، وآخرون، (2007)، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات - دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمراجعين القانونيين في كل من العراق والأردن، بغداد: جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 2.
- الفيومي، منى حلمي محمد، (2013)، قياس أثر العوامل المؤثرة على جودة اداء مراقب الحسابات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

- جمعة، حميدات، (2004)، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بمعايير المحاسب الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، (عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة).
- سعدالدين، إيمان محمد، (2008)، أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجي عن فاعلية الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقرير المالي، القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات العلمية والتجارية، العدد 1.
- ريشو، بديع الين، (2013)، جودة التقارير المالية العوامل المؤثرة ووسائل القياس، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1.
- على، سامي محمد، (2003)، نماذج مقترح لقياس وضبط جودة الاداء المهني في المراجعة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- غلاب، فاتح، (2011)، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادي ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، (الجزائر: جامعة فرحات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه غير منشورة).
- فتح الله، عصام محمد، (2002)، دور لجان المراجعة في ترشيد عملية المراجعة، القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- محمد، عفاف مبارك، (2005)، مراجعة القياس والتقرير عن التنمية المستدامة في إطار المساءلة المحاسبية، جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة للدراسات، العدد 3.
- مطاوع، محمد عبد الحميد، (2006)، نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية دراسة نظرية تطبيقية، جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد 1، 2.
- نسرين، خنفايس، (2018)، نموذج لتحديد العوامل المؤثرة علي جودة القوائم المالية، ام البواقي: جامعة العربي بن مهدي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، رسالة ماجستير غير منشورة.
- نقودي، نادرة بشرى، (2018)، أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

- وادي، مدحت فوزي، نصار، خالد محمد، (2016)، انعكاسات الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على المتعاملين مع بورصة فلسطين، (غزة: ورقة بحثية محكمة مقدمة للمؤتمر العلمي الأول لكلية إدارة المال والأعمال، 12 مارس).

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

- Bobitan Roxana-loana, Stefea Petru, (2017), "**Integrated Reporting for a Good Corporate Governance**" Ovidius University Annals, Economic Sciences Series Vol 17, No 1.
- Harvard business School, "Executive summaries-a Workshop on Integrated Reporting Frameworks &Action Plan",2010 Available at www.hbs.edu.
- IFAC "Integrating the Business Reporting supply chain",2011,Available at www.ifac.org.
- Natasha Buitendag, Gail S. Fortuin, Amber de Laan, (2017), "**Firm Characteriscs and Excellence in Integreded Reporting**" South African Journal of Economic and Management Sciences, Vol 20, No 1, pp 1-8
- Public Company Accounting Oversight Board Relesa, 2007, Auditing Standard No.5, an Audit of with an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Confotning Amend nents", June, 2007.
- Tamer aly ELNashar, (2017), "**The Probable Effect of Integct of Intergrated Reporting on Audit Quality**" American University in Cairo, 9June, pp1-21,Electronic Copy Avaible at:<https://ssrn.com/abstract=2983598>
- Yao, Shujie., Wang, Jianling. & Song, Lin.(2011). Determinants of Social Responsibility Disclosure by Chinese Firms. School of Contemporary Chinese Studies, The University of Nottingham.