



أثر المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية

Impact of Joint Audit and Dual Audit on Sustainability Reports Assurance Effectiveness for Kuwaiti Companies

أ/ على مطر على المطيري

saidalhajri90@yahoo.com

أ.م.د/ ايمان عبد الفتاح الجهمودي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.د/ سيد عبد الفتاح سيد

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

المجلد التاسع - العدد السادس عشر - الجزء الثاني

يوليو ٢٠٢٣ م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص:

هدف هذا البحث الى دراسة أثر لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، ولتحقيق ذلك الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتضمن استطلاع آراء عينة مكونة من عدد ٢٠١ مفردة من مراجعي ومستخدمى تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

وقد توصل الباحث الى رفض فرض البحث الرئيسي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ايجابي ذو دلالة معنوية لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

كما توصل الباحث إلى أن أثر المراجعة المشتركة أكبر من أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت. وذلك يرجع لأن المراجعة المشتركة الزامية بموجب قانون الشركات الكويتى رقم (٥١) لسنة ١٩٩٤

يوصى الباحث بضرورة تطبيق كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لتأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت. وتشجيع الشركات الكويتية على تطبيق مدخل المراجعة الثنائية الاختيارية لتأكيد تقارير الاستدامة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، المراجعة الثنائية، تأكيد تقارير الاستدامة

Abstract:

The aim of this research is to study the Impact of Joint Audit and Dual Audit on Sustainability Reports Assurance effectiveness for Kuwaiti Companies listed on Boursa Kuwait; To achieve this goal, the researcher conducted a field study that included surveying the opinions of a sample of 201 individuals who reviewed and used sustainability reports for Kuwaiti companies listed on Boursa Kuwait.

The researcher concluded that rejecting the main research hypothesis and accepting the alternative hypothesis, and there is a positive and significant Impact of Joint Audit and Dual Audit on Sustainability Reports Assurance Effectiveness for Kuwaiti Companies listed on Boursa Kuwait.

The researcher also concluded that the Impact of Joint Audit is greater than the Impact of Dual Audit on the effectiveness of confirming the sustainability reports of the Kuwaiti companies listed on the on Boursa Kuwait. This is due to the fact that joint audit is mandatory under Kuwaiti Companies Law No. (51) of 1994

The researcher recommends the need to apply both the Joint Audit and Dual Audit on Sustainability Reports Assurance of the Kuwaiti Companies listed on Boursa Kuwait. and Encouraging Kuwaiti companies to apply the optional Dual Audit approach to Sustainability Reports Assurance

Keywords: Joint Audit, Dual Audit, Sustainability Reports Assurance.

١ الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

تهدف مهنة المراجعة الى منح الثقة في التقارير المالية لمستخدميه، وهو ما أثار التساؤلات حول دور مراقبي الحسابات في ظل الازمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ وما لحقها من فضائح مالية لحقت بالشركات الأمريكية، حيث تشير أصابع الاتهام لمراقبي الحسابات حيث خلت تقارير المراجعة المقدمة لمستخدمي التقارير المالية لهذه الشركات من أى تحذيرات حول المخاطر المالية التي تتعرض لها، وفي أعقاب هذه الازمة بدأ التفكير في اتخاذ اجراءات وقائية لمنع تكرار هذه الازمة الأمر الذى عزز من ضرورة البحث عن أساليب أخرى بديلة عن المراجعة الفردية وتعالج أوجه القصور والمشكلات التي نتجت عنها ومن أهم هذه الاساليب أسلوب المراجعة المشتركة Joint Audit و المراجعة الثنائية Dual Audit (محمد، ٢٠١٨، ص ٨٧١)

وتعرف المراجعة المشتركة Joint Audit بأنها قيام اثنين من المراجعين المستقلين بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، بحيث يتم تقسيم العمل بينهما بشكل متوازن ويقوم كل منهما بفحص عمل الآخر بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة وتقديم تقرير مراجعه واحد يوقع عليه كلاهما . ويتحمل كلاهما المسؤولية بشكل مشترك عن أعمال المراجعة التي قاما بها (Lobo et al,2017,p.2)

وتختلف المراجعة الثنائية Dual Audit عن المراجعة المشتركة في طبيعة التعاقد وتوزيع المسؤوليات واصدار تقارير المراجعة قيام اثنين من المراجعين المستقلين أو اثنين من الشركاء داخل نفس المكتب أو من مكاتب مختلفة ليقوم كل مراجع بمراجعة جزء من البيانات المالية للشركة ويصدر تقرير منفصل عن المهمة التي قام بها (محمد، ٢٠١٨، ص ٨٧١).

ومع ظهور مفهوم الاستدامة عام ١٩٨٧ وتنامي الاهتمام بإفصاح الشركات عن تقارير الاستدامة وما تشمله الإفصاح عن البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي التي تقوم به المنشأة، خاصة بعد تزايد أعداد منشآت الأعمال التي تقوم بإصدار تقارير الاستدامة يوماً بعد الآخر حتى ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود آلية يمكن الاعتماد عليها بواسطة أصحاب المصالح الداخلية والخارجية لضمان دقة وصدق المحتوى المعلوماتي التي تفصح عنه منشآت الأعمال من خلال تقارير الاستدامة الخاصة بها، الأمر الذي أدى إلى أن تعالت أصوات أصحاب المصالح مطالبين بضرورة توفير تأكيد على ما تعده منشآت الأعمال من تقارير استدامة، وذلك بما يساعد على زيادة جودة المعلومات الواردة بتلك التقارير من ناحية، ومن ناحية أخرى قد يساعد على تقليل فجوة المصادقية بين أصحاب المصالح كطرف أول وإدارة المنشأة المعدة لتقرير الاستدامة كطرف ثاني (البارودى وآخرون، ٢٠١٧، ص ٣١٧: ٣١٨).

ويرى أصحاب المصالح أن هذا التأكيد لن يتحقق إلا من خلال وجود طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، تتمثل مهمته في فحص المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، فضلاً عن فحصه لأساليب قياس الأداء المستخدمة بواسطة المنشأة، ثم إعداد قائمة تأكيد يتم تضمينها في تقرير الاستدامة، بحيث يفصح المراجع من خلال هذه القائمة عن استنتاجه بشأن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في متن التقرير، وكذلك مدى سلامة الأنظمة الداخلية لإدارة المنشأة المعدة للتقرير، هذا ويتمثل الهدف الأساسي من وراء قائمة التأكيد في إضفاء درجة من المصادقية لدى أصحاب المصالح بشأن

محتوى تقرير الاستدامة المعد بواسطة إدارة المنشأة، وهو الأمر الذي قد يساعد على تقليل فجوة المصادقية بين الطرفين، ومن ثم العمل على تضيق فجوة التوقعات بين ما يحققه المراجع فعلاً، وما يتوقع الغير تحقيقه بواسطة المراجع (البارودي وآخرون، ٢٠١٧، ص ١٧).

ويعرف تأكيد تقارير الاستدامة بأنه " عملية رسمية يتم خلالها تقييم للمعلومات الواردة لتقارير الاستدامة بواسطة طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، في ضوء معايير أو إرشادات صممت لهذا الغرض للتوصل إلى استنتاج يساعد على إضفاء درجة من المصادقية لدى أصحاب المصالح بشأن المحتوى المعلوماتي لهذا النوع من التقارير " (شرف، ٢٠١٥، ص ٣١٨)

ويخلق التأكيد عن تقارير الاستدامة فرصاً وتحدياً للمراجعين وذلك من خلال الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه المراجعين في تحقيق التنمية المستدامة من خلال التأكيد الذي يوفره عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة، ويمثل من ناحية أخرى تحدياً للمراجعين من خلال ظهور منظور جديد لمسئوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية بالإضافة إلى التنمية المستدامة، وكذلك تنمية مهارات المراجعين للقيام بدورها في مساعدة الإدارة لتحقيق التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال وتعظيم قيمتها (الصاوي، ٢٠١١، ص ٢٨) ويتطلب ذلك قيام المراجعين باستخدام اساليب مراجعة جديدة مثل المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية.

٢/١ مشكلة البحث:

تختلف الدراسات و البحوث المحاسبية ما بين مؤيد ومعارض حول جدوى تطبيق المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لزيادة جودة التقارير المالية بصفة عامة وجودة تقارير الاستدامة بصفة خاصة:

حيث تشير بعض الدراسات الى تحقيقهما العديد من المزايا والتي منها:

- تحسين جودة المراجعة (Velte,2017,p.5)
- تساعد المراجعة المشتركة على نقل الخبرات بين مكاتب المراجعة المشتركة فيها خاصة إذا اشترك مكتب كبير مع مكتب صغير في أداء المراجعة (Lobo et al,2017,p.5).
- المراجعة المشتركة بين مكتب مراجعه من الأربعة الكبار ومكتب صغير تؤدي الى تقليل تركيز السوق في المكاتب الكبيرة (Velte,2017,p.6) .
- تؤدي المراجعة المشتركة الى زيادة دقة تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدميه في المعلومات التي يتضمنها حيث أنه ينتج عن مجموعه من الخبرات المختلفة للمراجعين (نخال، ٢٠١٨، ص ٢٩١).
- أن الرأي الموحد الذي يقدمه المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة يجعل الإدارة تتوقف عن مقاومة رأي المراجع فمواجهة أكثر من مراجع أصعب من مواجهة مراجع واحد. (نخال، ٢٠١٨، ص ٢٩١).
- يساعد أسلوب المراجعة الثنائية على زيادة فعالية تأكيد تقارير الاستدامة (Jin et al, 2018,p.13).

- زيادة امتثال الشركات محل المراجعة والتي تطبق المراجعة الثنائية لمتطلبات معايير التقارير المالية مقارنة بالشركات التي تطبق أساليب مراجعة أخرى (محمد، ٢٠١٨، ٨٧٧).
- يساعد أسلوب المراجعة الثنائية على زيادة جودة المراجعة من حيث دعم استقلالية وحياد المراجعين (Lin et al, 2014, p.82).

بينما تشير بعض الدراسات الأخرى الى تحقيقهما بعض السلبات منها:

- ارتفاع تكلفة اتعاب كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية مقارنة بالمراجعة الفردية (محمد، ٢٠١٨، ٨٧٨).
 - غياب التنسيق بين مراقبي الحسابات في كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية وفي ظل حداثة التطبيق في بعض البلدان (محمد، ٢٠١٨، ٨٧٩).
 - نتيجة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة قد لا يحدث تعاون بين المكاتب المشتركة في المراجعة فكل مكتب لا يريد أن ينقل خبراته الى المكتب الآخر ليظل محافظاً على حصته السوقية .
 - قد يحاول أحد المكاتب المشتركة في المراجعة الى كسب رضا الإدارة حتى اذا احتاجت الى بعض الخدمات الاستشارية يكون له الأولوية لديها (نخال، ٢٠١٨، ص ٢٩٢).
 - مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة هي مسؤولية تضامنية عن أعماله وأعمال الغير، وهنا تظهر مشكلة كيف تم تقسيم العمل بينهم وكيف يتحمل المسؤولية عن أعمال لم يقوم بها المراجع (نخال، ٢٠١٨، ص ٢٩٢).
- ومما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في السؤال التالي ما هو أثر كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟، ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي السؤالين الفرعيين التاليين:
- أ- ما هو أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟
 - ب- ما هو أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟

٣/١ هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى دراسة أثر لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الهدفين الفرعيين التاليين:

- أ- دراسة أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

ب- دراسة أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٤/١ أهمية البحث:

أ- الأهمية العلمية:

- حداثة موضوع دراسة أثر كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على زيادة جودة تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال الكويتية.
- مواكبة البحث العلمي في مجال زيادة جودة تقارير الاستدامة
- النقص الكبير في الدراسات العربية في حدود علم الباحث التي تتناول أثر كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة.

ب- الأهمية العملية:

- تحفيز استخدام كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لفعالية تأكيد تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال الكويتية.
- توجيه الباحثين والمراجعين نحو الاعتماد على أنواع متعددة من المراجعة لفعالية تأكيد تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال الكويتية.
- تقديم المقترحات اللازمة لفعالية تأكيد تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال الكويتية.

٥/١ فروض البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة فرض الدراسة الرئيسي فيما يلي لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي الفرضين الفرعيين التاليين:

- أ- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.
- ب- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٦/١ منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي لبناء اطار البحث وصياغة مشكلة وفروض من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة . كما يعتمد على المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

٧/١ نطاق البحث:

- تقتصر الدراسة على دراسة كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية.
- تقتصر الدراسة على دراسة أثر تطوير التقارير المالية في القطاع الحكومي الكويتي.
- تقتصر الدراسة الميدانية على استقصاء آراء مراجعي ومستخدمي تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٨/١ خطة البحث:

١. الإطار العام للبحث .
٢. الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
٣. الإطار النظري للبحث .
٤. الدراسة الميدانية.
٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.
٦. مراجع البحث.
٧. ملاحق البحث.

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

قام الباحث بتقسيم الدراسات السابقة الى ثلاثة مجموعات هي:

١/٢ المجموعة الأولى: دراسات سابقة في مجال تقارير الاستدامة:

- دراسة (رمضان، ٢٠١٦):
العنوان: أسس وإعداد إطار العلاقة بين تقارير الأداء المالي والاقتصادي وتقارير أداء الاستدامة للشركات المساهمة المصرية

هدف هذا البحث دراسة واختبار العلاقة بين الأداء المالي والاقتصادي وأداء الاستدامة للشركات المساهمة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين تقارير أداء الاستدامة والأداء المالي والاقتصادي للشركات، وتأثر الأداء المالي والاقتصادي للشركات بإعداد ونشر تقارير عن أداء الاستدامة في ضوء تنوع سمات وخصائص أعضاء مجلس الإدارة وتنوع هيكل الملكية.

- دراسة (ابراهيم، ٢٠١٦):

العنوان: نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار (دراسة تطبيقية)

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بكل من مفهوم التنمية المستدامة والمحاسبة عنها ومداخل إعداد تقارير الاستدامة ومعوقات إعدادها ومحددات الإفصاح عنها.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها أن النموذج المقترح يظهر أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة من خلال توفير معلومات أكثر شمولاً عن المنشآت والاهتمام بجوانب يهتم بها أصحاب المصالح كافة وخاصة المستثمرون لا تتناولها التقارير التقليدية.

- دراسة (مطر، ٢٠١٦):

العنوان: تقارير الاستدامة كأداة للارتقاء بالإبلاغ المالي إلى العالمية

هدفت هذه الدراسة إلى لقاء الضوء على المفاهيم والمبادئ التي تحكم إعداد تقارير الاستدامة التي تصدرها الشركات الأردنية مع إبراز دورها في خدمة أهداف التنمية المستدامة ومن ثم تطوير نموذج منها يصلح للتطبيق من قبل الشركات الأردنية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن ٨٠% من الشركات المشمولة في العينة تنشر بصورة أو بأخرى معلومات عن الاستدامة لكنها تختلف فيما بينها سواء من حيث مدي اكتمال هذه المعلومات أو من حيث أسلوب عرضها أن كان في تقرير استدامة منفصل وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في النشرة الصادرة بهذا الخصوص عن المبادرة العالمية للتقارير (GRI 3). وفي صورة إيضاحات عنها ملحقه ببياناتها المالية التقليدية.

- دراسة (حسن، ٢٠١٧):

العنوان: محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة

هدفت هذه الدراسة إلى حصر المحددات التي قد تؤثر على درجة الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة. وبيان ضرورة التوسع في الإفصاح عن معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية عن أنشطة المنشأة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على درجة ومستوى الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة. منها حجم المنشآت فكلما زاد حجم المنشأة كلما كانت أكثر استعداداً للإفصاح عن تقارير الاستدامة.

- دراسة (Mynhardt et al, 2017):

العنوان:

Market Efficiency of Traditional Stock Market Indices and Social Responsible Indices: The Role of Sustainability Reporting

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور تقارير الاستدامة على كفاءة سوق الأوراق المالية بالنسبة لمؤشرات سوق الأوراق المالية التقليدية والمؤشرات الاجتماعية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات التي تم الإفصاح المحاسبي عنها في تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات.

- دراسة (على، وآخرون، ٢٠١٨):

العنوان: العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح الاختياري من خلال تقارير الاستدامة : دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح الاختياري عن عناصر الاستدامة الأساسية البيئية والاجتماعية والاقتصادية ضمن التقارير المالية وغير المالية التي تصدرها الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية،

وقد توصلت الدراسة من خلال اختبارات الفروض إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين (تركز الملكية، وعدد أعضاء مجلس الإدارة، ووجود لجنة المراجعة، وحجم الشركة، ومؤشر السيولة، ومؤشر الميدانية، ومؤشر الربحية)، ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين (استقلالية مجلس الإدارة، والفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ونوع مكتب المراجعة) والإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة من خلال التقارير السنوية للشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية.

- دراسة (Al Nuaimi and Nobanee,2019):

العنوان:

Corporate Sustainability Reporting and Corporate Financial Growth

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين مستوى الإفصاح عن الاستدامة والنمو المالي في الشركات.

وقد توصلت هذه الدراسة أن هناك العديد من المخاطر المرتبطة بمبادرة الاستدامة وكيفية إدارة هذه المخاطر من أجل التكامل السلس لجوانب الاستدامة داخل الأنظمة المالية. وأن هناك علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح عن الاستدامة والنمو المالي في الشركات.

- دراسة (بخيت، وآخرون، ٢٠١٩):

عنوان الدراسة: دراسة أثر تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات العقارية المدرجة في المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية S/P/EGX-ESC

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات العقارية المدرجة في المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية SPEGX-ESG

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير الاستدامة والأداء المالي ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محور الحوكمة والأداء المالي للشركات ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محور البيئة والمجتمع والعائد على حقوق الملكية في حين توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محور البيئة والمجتمع وكل من العائد على الأصول ونسبة الرفع المالي ونسبة السيولة للشركات العقارية المدرجة في المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية SPEGX-ESG.

- دراسة (أحمد، ٢٠١٩):

العنوان: دراسة تأثير هيكل الملكية المركزة على جودة تقارير الاستدامة وانعكاسه على قيمة المنشأة

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر طبيعة هيكل الملكية المركزة على قيمة المنشأة في ضوء جودة تقارير الاستدامة وذلك بالتطبيق على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية.

وقد توصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين طبيعة هيكل الملكية المركزة ومستوى الإفصاح عن الاستدامة، ووجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين طبيعة هيكل الملكية المركزة وجودة تقارير الاستدامة.

- دراسة (رمضان، ٢٠١٩):

العنوان: قياس أثر الإفصاح عن تقارير الاستدامة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر الإفصاح عن تقارير الاستدامة علي جودة التقارير المالية، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٤٦ شركة مدرجة في مؤشر البورصة المصرية للاستدامة لفترة أربعة سنوات من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٥.

وتوصلت الدراسة إلى معنوية تأثير متغيرات (الإفصاح عن تقارير الاستدامة، الرافعة المالية، الربحية) على جودة التقارير المالية في النموذج محل الدراسة، وعدم معنوية كل من حجم الشركة ونوع القطاع..

- دراسة (عبد الحليم، واخرون، ٢٠٢١):

العنوان: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن تقارير استدامة الشركات وجودة الأرباح المحاسبية وانعكاساتها على تكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن تقارير استدامة الشركات وجودة الأرباح المحاسبية ومدى انعكاس هذه العلاقة على تكلفة رأس المال في الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، بالإضافة إلى اختبار تأثير آليات الحوكمة على تلك العلاقات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة للشركات المصرية المسجلة، وارتباطه بعلاقة موجبة وذات دلالة معنوية بجودة الأرباح المحاسبية وبالعلاقة سلبية وذات دلالة معنوية بتكلفة رأس المال، كما أشارت إلى أن لآليات الحوكمة تأثيراً إيجابياً على تلك العلاقات.

- دراسة (يونس، ٢٠٢١):

العنوان: أثر مستوى وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة بسوق المال السعودي

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية تقارير الاستدامة واختبار أثر مستوي وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات في سوق المال السعودي.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة ضمن التقارير المالية السنوية للشركات، ووجود تأثير ذات دلالة إحصائية لمستوي الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات، وأيضاً توصلت إلى عدم وجود تأثير ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات.

٢/٢ المجموعة الثانية: دراسات سابقة في مجال المراجعة المشتركة والمراجعة الثانية:

- دراسة (على، ٢٠١٦):

العنوان: استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات:
دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة أثر استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين.

وتوصلت الدراسة الي وجود اهتمام لدي مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية المراجعة المشتركة في عملية تحسين الأداء المهني للمراجعين، بالإضافة إلى تأثيرها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

- دراسة (Velte, 2017):

العنوان:

What do we know about empirical joint audit research?

هدفت هذه الدراسة إلي تناول الآثار الاقتصادية للمراجعة المشتركة ، وذلك من خلال عرض الإطار النظري والتطبيقي للمراجعة المشتركة .

وقد توصلت هذه الدراسة إلي وجوب الإلزام بنظام المراجعة المشتركة أسوة بفرنسا، لما لها من تأثير إيجابي علي جودة وتكاليف عملية المراجعة .

- دراسة (جبر، ٢٠١٧):

العنوان: قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة
المصرية

هدفت هذه الدراسة الى قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

وقد توصلت هذه الدراسة الى ان هناك علاقة ارتباط قوية بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وبين جودة عملية المراجعة، ولكن تختلف درجة تأثيرها باختلاف مزيج أو تشكيلة المراجعة المشتركة.

- دراسة (نخال، ٢٠١٨):

العنوان: أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية .

وقد توصلت الدراسة إلى ان المراجعة المشتركة تتيح للمراجعين قدرة أفضل على اكتشاف الغش والتلاعب، ولكنه لن يتمكن من اكتشاف او منع كل حالات الغش والتلاعب .

- دراسة (Marnet et al,2018):

العنوان:

Joint Audit – A Means to Reduce Bias and Enhance Scepticism in Financial Statement Audits?

هدفت هذه الدراسة الى دراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من التحيز وتعزيز الشك المهني اثناء مراجعة القوائم المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة الى زيادة جودة القوائم المالية المراجعة بالاعتماد على المراجعة المشتركة مقارنة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها بالاعتماد على المراجعة الفردية وذلك يرجع أن تأثير هذه العوامل الاجتماعية والنفسية – ومن ثم تخفيض التحيز المعرفي والحفاظ على مستوى مناسب من الشك المهني- قد يكون أقل وضوحاً في بعض ترتيبات المراجعة المشتركة من تأثيره في المراجعة الفردية.

- دراسة (الجمهودي، ٢٠١٨):

العنوان: دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى الاستفادة من منهج المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة عمله المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية، وذلك في ضوء الاستعانة بدراسة ميدانية في بيئة المراجعة المصرية .

وتوصلت الدراسة إلى أنه ينبغي أن تحاكي معظم الشركات المصرية ما جاء من تعليمات البنك المركزي المصري من حيث الالتزام بمنهج المراجعة المشتركة ، ولذلك أثره علي تقليل ممارسات إدارة الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية وعلي رأسها إدارة الأرباح بالإضافة إلي التقليل من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.

- دراسة (محمد، ٢٠١٨):

العنوان: علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة إلى الوصول لدليل تطبيقي لتفسير العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري والمراجعة الثنائية وبين تحقق جودة الأرباح وذلك بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري.

وتوصلت الدراسة إلى تحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري وذلك عند استخدام الاستحقاقات الاختيارية وحجم مكتب المراجعة كمقاييس لتحقيق الجودة في حين لم تتحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري عند استخدام مقاييس أخرى مثل نوع تقرير المراجعة والتقرير عن الاستمرارية وإعادة إصدار القوائم المالية.

- دراسة (Nekhili et al, 2018):

العنوان:**Gender-Diverse Audit Partners and Audit Fee Premium: The Case of Mandatory Joint Audit**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير نوع المراجع على رسوم المراجعة في بيئة تنظيمية فريدة للمراجعة ، وهي فرنسا ، حيث تكون المراجعة المشتركة إلزامية بموجب القانون.

وقد توصلت هذه الدراسة الى عندما يتم إقران مدققة أنثى مع مدقق ذكر ، فإن الفرق في رسوم المراجعة لا ينبع فقط من وجود شريك المراجع الأنثى ولكن أيضا من التفاعل بين الذكور والإناث داخل تكوين فريق المراجعة المشتركة. كما أن التأثير على رسوم المراجعة لكل من وجود شريكة وتفاعل المراجع بين الذكور والإناث يعتمد ، ولكن بطريقة مختلفة ، على تكوين فريق المراجعة المشتركة.

- دراسة (أبو العلا، ٢٠١٩):

العنوان: أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وإنعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات : دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الأثر غير المباشر لتبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، وذلك من خلال اعتبار رأي مراقب الحسابات (إبداء الرأي المتحفظ أو الرأي النظيف) متغير وسيط.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة له تأثيرا معنويا موجبا على إبداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة بصورة أكبر من المراجعة الخارجية الفردية، وهذا الأثر المعنوي الموجب يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات.

- دراسة (على، ٢٠١٩):

العنوان: محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصري

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مجموعة من محددات الطلب على خدمات المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصرية، حيث حدد الباحث وقام باختبار مجموعة محددات لرغبة وقدرة الشركات المصرية على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة والمتمثلة في الملكية الإدارية، والملكية المؤسسية، وحجم الشركة، ومستوى استقلال مجلس الإدارة، ومستوى استقلال لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة، ومستوى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة يتأثر معنويًا بكل من حجم الشركة، ومستوى استقلال مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وأن الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة هي الشركات كبيرة الحجم التي تتمتع بمستوى عالٍ من استقلالية مجلس الإدارة وينخفض فيها عدد اجتماعات لجنة المراجعة.

- دراسة (صالح، ٢٠١٩):

العنوان: دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة

هدفت الدراسة إلى استخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة.

وتوصلت الدراسة إلى اقتراح عدة آليات لمواجهة التحديات والصعوبات التي تواجه الممارسة الحالية لأعمال المراجعة المشتركة، مما يؤدي إلى دعم التواصل الفعال بين طرفي المراجعة المشتركة، ودعم الرقابة المتبادلة بينهم، ومعالجة مشكلة ارتفاع أتعاب المراجعة والسماح للمراجعين بالتواصل من مناطق جغرافية متعددة، الأمر الذي يتحقق معه تحسين جودة عملية المراجعة المشتركة وينعكس إيجابياً على سمعة مكاتب المراجعة.

- دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٩):

العنوان: قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية

هدفت الدراسة إلى تحديد الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة وآليات تفعيلها، واختبار أثر تطبيقها على قيمة الشركة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن للمراجعة المشتركة آثار إيجابية وسلبية على مهنة المراجعة ومزاويلها في البيئة المصرية، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين المراجعة المشتركة وقيمة الشركة.

- دراسة (محمود، ٢٠٢٠):

العنوان: نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة علي قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي: دراسة اختبارية

هدفت الدراسة اقتراح نموذج لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي، وتحديد إجراءات توجيه تلك الآثار نحو ترشيد ذلك القرار.

وتوصلت الدراسة الى أنه في حالة إلزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة تأخذ لجان المراجعة قرارها بإجرائها لإلزامية القوانين بذلك، ويتمثل توجيه قرار لجنة المراجعة في ضرورة تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له، وضرورة مراعاة كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كعوامل للمفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة.

- دراسة (عبد العليم، وآخرون، ٢٠٢٠):

العنوان: أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة

هدف الدراسة الى تحليل العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة وبين مخاطر المراجعة في ضوء سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى اتفاق معظم الباحثين على أن الأحكام المهنية في المراجعة تمثل حالة من حالات اتخاذ القرار يمارس من قبل مراقبي الحسابات الذين لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية وذلك في ضوء الحقائق والظروف ذات الصلة.

- دراسة (Zhang et al., 2021):

العنوان:

Can Mandatory Dual Audit Reduce the Cost of Equity? Evidence from China

هدفت هذه الدراسة الى دراسة اثر المراجعة الثنائية الإلزامية على تكلفة التمويل في الشركات الصينية المدرجة في بورصة هونج كونج.

وقد توصلت هذه الدراسة الى أن المراجعة الثنائية الإلزامية تخفض من تكلفة التمويل في الشركات الصينية المدرجة في بورصة هونج كونج. علاوة على ذلك ، فإن انخفاض تكلفة التمويل تكون أكبر في الشركات المعرضة لقيود مالية أقوى وبتكاليف أعلى للوكالة.

٣/٢ المجموعة الثالثة: دراسات سابقة في مجال تأكيد تقارير الاستدامة:

- دراسة (حسن، ٢٠١٦):

العنوان: فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات بوصفها الجهة الأصلية والرئيسية القادرة على إجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب وفي ضوء التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات، وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية التأكيد على تقارير الاستدامة عن طريق المراجع الخارجي والذي يهدف إلى تدني المخاطر وفجوة الثقة لدى المستفيدين، وإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها بواسطة الشركات في تقارير استدامتها في ضوء ما جاء بمعيار المراجعة الدولي رغم (٣٠٠٠) ومعيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠٠).

- دراسة (فرج، ٢٠١٧):

عنوان الدراسة: أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية

هدفت هذه الدراسة الى دراسة مدى إدراك أصحاب المصالح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، خاصة مانحي الائتمان، للقيمة المضافة من التوكيد المهني لمراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن موضوع الإفصاح عن مدى وفاء الشركات بمسئولياتها تجاه التنمية المستدامة محل اهتمام إدارات الشركات وأصحاب المصالح والمنظمات المهنية على السواء. وأن هناك أيضا استجابة سريعة وقوية للمنظمات المهنية لطلب أصحاب المصالح، وذلك من خلال إصدار معايير التوكيد المهني الدولية ISAES ومعايير خدمات التصديق الأمريكية SSAES، مما يؤدي إلى إضفاء الصدق على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن الاستدامة. وينعكس هذا التوكيد إيجابا على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، خاصة متخذي قرار منح الائتمان. وتوصل الباحث، من خلال الدراسة التجريبية إلى وجود تأثير لهذا التوكيد على قرار منح الائتمان.

- دراسة (Ganesan et al,2017):

العنوان:

Corporate Governance and Sustainability Reporting Practices: The Moderating Role of Internal Audit Function

هدفت هذه الدراسة فحص علاقة خصائص حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح المحاسبي في تقارير الاستدامة مع تحديد تأثير المراجعة الداخلية.

ركزت هذه الدراسة على الصناعة التحويلية المدرجة في السوق الرئيسي بورصة ماليزيا حيث تم أخذ ١٢٠ شركة من هذه الصناعة.

توصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة بين كل من خصائص حوكمة الشركات و المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح المحاسبى فى تقارير الاستدامة.

- دراسة (القصاب، ٢٠١٧):

العنوان : مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة من قبل المراجع الخارجي وانعكاسه على قيمة المنشأة (دراسة تطبيقية)

هدفت هذه الدراسة الى تقديم مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة من قبل المراجع الخارجي وانعكاسه على قيمة المنشأة في البيئة العراقية.

وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة بين المدخل المقترح لتأكيد تقارير الاستدامة وابعاده مع قيمة المنشأة في البيئة العراقية، كما اثبتت وجود تأثير إيجابي بدلالة إحصائية للمدخل المقترح وابعاده على قيمة المنشأة وابعادها.

- دراسة (البارودى وآخرون، ٢٠١٧):

العنوان: دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال

هدفت هذه الدراسة تقديم دراسة تحليلية عن أثر تأكيد تقارير الاستدامة على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال".

وتوصلت الدراسة الى أن تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي يساهم في إضفاء درجة من المصداقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير لدى أصحاب المصالح، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لحقيقة الأداء المستدامة لتلك الشركات.

- دراسة (Buallay and Al-Ajmi, 2018):

العنوان:

The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting Evidence from banks in the Gulf Cooperation Council

هدفت هذه الدراسة الى دراسة اثر خصائص لجنة المراجعة على مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة بالتطبيق بنوك مجلس التعاون الخليجي.

وقد توصلت الدراسة الى تأثير كل من (حجم البنك والعمر ونوع المدقق). و خصائص لجنة المراجعة التدقيق المختارة (الخبرة المالية والحجم واستقلالية الأعضاء وتكرار الاجتماعات) على مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

- دراسة (Jin et al, 2018):

العنوان:

Improving Sustainability through a Dual Audit System

هدفت هذه الدراسة الى دراسة دور المراجعة الثنائية في تحسين جودة المراجعة وتحقيق الاستدامة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نظام المراجعة الثنائية قلل من إدارة الأرباح للشركات، والتي تستخدم كمتغير بديل لجودة الأرباح مما حسن من جودة أرباح الشركات نتيجة للمراجعة الثنائية، كما أن تأثير المراجعة الثنائية يستمر حتى بعد انتهاء نظام المراجعة الثنائية.

- دراسة (محمود، ٢٠١٨):

العنوان: أثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية : دراسة تجريبية في البيئة المصرية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المنافع المترتبة على التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير الاستدامة التي تعدها الشركة، وبصفة خاصة تحديد ما إذا كان هذا التوكيد يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات المفصح عنها في تقرير الاستدامة، وهو الأمر الذي قد يشجع المستثمرين على الاستثمار بتلك الشركات.

وتوصلت الدراسة الى وجود منافع للتوكيد على تقرير الاستدامة تمثلت في أنه يؤثر بصورة إيجابية على قرار الاستثمار في الأوراق المالية.

- دراسة (محمود وآخرون، ٢٠٢١):

العنوان: تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسها على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة نظرية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تقارير الاستدامة وتوضيح مدى أهمية التأكيد على تقارير الاستدامة بالنسبة لمنشآت الاعمال، والتعرف على فجوة التوقعات في المراجعة،

وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة قيام المراجع بالتأكد على المعلومات غير المالية وذلك من خلال مراجعة تقارير الاستدامة للشركات المصرية، بما قد يزيد من فاعلية خدمة التأكيد، التي يوفرها المراجع الخارجي عند مراجعة تقارير الاستدامة الأمر الذي سينعكس بدوره على فعالية تقارير الاستدامة بالنسبة لأصحاب المصالح من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المحتوى المعلوماتي لدى أصحاب المصالح ، بهدف الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

٢/٤ أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والبحث الحالي:

٢/٤/١ تحليل الدراسات السابقة:

٢/٤/١/١ تحليل المجموعة الأولى: دراسات سابقة في مجال تقارير الاستدامة:

بتحليل هذه الدراسات يستنتج الباحث ما يلي:

- أ- تزايد اهتمام الشركات بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة.
- ب- تعتبر تقارير الاستدامة أداة للارتقاء بالإبلاغ المالي الى العالمية
- ت- أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة من خلال توفير معلومات أكثر شمولاً عن المنشآت والاهتمام بجوانب يهتم بها أصحاب المصالح كافة وخاصة المستثمرون لا تتناولها التقارير التقليدية.
- ث- هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على درجة ومستوى الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة منها حجم المنشآت بالإضافة إلى ان المنشآت ذات الحساسية البيئية والاجتماعية.
- ج- وجود علاقة طردية موجبة بين جودة تقارير الاستدامة وفعالية الأداء المالي.
- ح- تؤثر جودة تقارير الاستدامة على زيادة قيمة المنشأة.

٢/٤/١/٢ تحليل المجموعة الثانية: دراسات سابقة في مجال المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية:

بتحليل هذه الدراسات يستنتج الباحث ما يلي:

- أ- كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية تؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
- ب- هناك علاقة ارتباط قوية بين تطبيق كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية وبين جودة عملية المراجعة.
- ت- كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية تتيح للمراجعين قدرة أفضل على اكتشاف الغش والتلاعب.
- ث- مراجع الحسابات في ظل كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لديه قدرة أفضل على ممارسة الحكم المهني بالمقارنة بالمراجعة الفردية .
- ج- التقارير المالية التي يتم مراجعتها بكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية المراجعة المشتركة تحوي معلومات مفيدة أكثر من القوائم المالية في ظل تطبيق المراجعة الفردية.

٢/٤/١/٣ تحليل المجموعة الثالثة: دراسات سابقة في مجال تأكيد تقارير الاستدامة:

بتحليل هذه الدراسات يستنتج الباحث ما يلي:

- أ- اتفاق هذه الدراسات في أهمية دور المراجع الخارجي في التأكيد على تقارير استدامه الشركات في إضفاء الثقة والمصداقية عليها.
- ب- يؤثر كلا من المراجع الداخلي ونظم الرقابة الداخلية في تعزيز دور المراجع الخارجي عند القيام بعملية التأكيد علي تقارير الاستدامة.

- ت- يؤثر تأكيد تقارير الاستدامة على قيمة المنشأة.
- ث- تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال يؤدي على تحسين درجة الثقة والمصادقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح.
- ج- يساهم تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي في إضفاء درجة من المصادقية على المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة لدى أصحاب المصالح.
- ح- تتعدد منافع للتوكيد على تقرير الاستدامة و يؤثر بصورة إيجابية على قرار الاستثمار في الشركات.
- خ- تتطلب زيادة فعالية تأكيد تقارير الاستدامة قيام المراجعين باستخدام اساليب مراجعة جديدة مثل المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية.

٢/٤/٢ ما يميز دراسة الباحث:

- أ- تعتبر أول دراسة كويتية تناولت اثر المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة في حدود علم الباحث.
- ب- قيامها بإجراء دراسة ميدانية لاختبار اثر المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة في بيئة الاعمال الكويتية والتي تختلف عن غيرها من البيئات.
- ت- مساهمتها في العمل على زيادة فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية.

٣ الإطار النظري للبحث:

١/٣ أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية:

يعتبر مصطلح تقارير الاستدامة من المصطلحات التي درجت على ساحة بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة نتيجة للتقدم والتطور الذي تشهده دول العالم في المجال الاقتصادي والاجتماعي والذي أدى إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق المنظمات وضرورة تفعيل دورها في هذين المجالين (Van der Laan, 2009, p.15)، حيث ينصب تركيزها في الأساس على عناصر ومقومات الأداء التنظيمي المرتبط بالبيئة والمجتمع، ويعكس هذا المصطلح السياسة التي تنتهجها المنظمات في التعامل مع المعطيات المالية وغير المالية المهمة والتي تؤثر على أداء المنظمات ودخلها وقيمتها مستقبلا كالمواضيع البيئية والاقتصادية والاجتماعية (عبد المنعم والعجلوني، ٢٠١٣، ص ١٦٨).

وفي الآونة الأخيرة زاد الاهتمام بأمر هذه التقارير بغية تقديم العون والمساعدة للمؤسسات على توفير احتياجات المستثمرين المتزايدة من المعلومات، والإحاطة بكافة المخاطر والفرص البيئية والاجتماعية المحيطة بها، والإلمام بمتطلبات الإفصاح التي تنسم بحدية التعقيد، وإدارة الأداء المنوط بالاستدامة وتنميته (الأونكتاد، ٢٠١٣، ص ٣)، إلا أن هذه التقارير وحتى الوقت الحالي تعتبر أمرا غير ملزم للمنظمات.

كما أن التطورات المتلاحقة التي تحدث في بيئة الأعمال ، وتكنولوجيا الاتصالات أدت الي وجود كم هائل من المعلومات، وبالرغم مما تحققه هذه المعلومات من منافع الا انها يمكن أن تؤدي إلى تشتت واربك مستخدمي هذه المعلومات وعدم قدرتهم على اتخاذ القرار المتاح ، لذلك ظهرت الحاجة إلى فحص وتقييم التقارير غير المالية كتقارير الاستدامة لتعزيز الثقة في المعلومات المفصح عنها ومساعدة أصحاب المصالح ومتخذي القرار (حسن، ٢٠١٦، ح.٩٧٩).

ومن هنا يتضح دور خدمات التأكيد كوسيلة لفحص وتقييم تقارير الاستدامة بهدف تحسين مصداقية المعلومات المفصح عنها (Simnett, et al., 2009,p.939)، حيث ان خدمات التأكيد هي خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لأغراض متخذي القرار خاصة مع احتمال تحيز الشركات للمعلومات المفصح عنها في تقارير الاستدامة بهدف تحسين صورتها لدى اصحاب المصالح ، وكذلك للتباعد بين معدي هذه المعلومات ومستخدميها وتعد بيئة الأعمال الحالية وتضارب علاقات المنشأة مع أصحاب المصالح (حسن، ٢٠١٦، ح.٩٧٩).

وعرف (شرف، ٢٠١٥، ص ٣٠) تأكيد تقارير الاستدامة على أنها " عملية رسمية يتم خلالها تقييم المعلومات الواردة لتقارير الاستدامة بواسطة طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، في ضوء معايير أو إرشادات صممت لهذا الغرض للتوصل إلى استنتاج يساعد على إضفاء درجة من المصداقية لدى أصحاب المصالح بشأن المحتوى المعلوماتي لهذا النوع من التقارير"

وتعتبر المراجعة المشتركة مراجعة الزامية بموجب قانون الشركات الكويتي رقم (٥١) لسنة ١٩٩٤، وتساعد المراجعة المشتركة على زيادة فعالية تأكيد تقارير الاستدامة عن طريق تحقيق متطلبات تأكيد تقارير الاستدامة طبقاً لمعيار ارتباطات التأكيد رقم ٣٠٠٠ المطبق في الكويت وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي: (IFAC, ISAE 3000,2013)، (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢٠، معيار ارتباطات التأكيد ٣٠٠٠)

أ- القيام بارتباط التأكيد وفقا لمعايير ارتباطات التأكيد.

ب- المتطلبات المسلكية.

ت- القبول والاستمرار.

ث- رقابة الجودة .

ج- نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد.

ح- التخطيط للارتباط وتنفيذه.

خ- الحصول على الأدلة .

د- الأحداث اللاحقة.

ذ- المعلومات الأخرى.

ر- وصف الضوابط المنطبقة.

ز- تكوين استنتاج التأكيد.

س- إعداد تقرير التأكيد.

ش- الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة.

ص- مسؤوليات الاتصال الأخرى .

ض- التوثيق.

كما أن المراجعة المشتركة تساعد على تحسين تأكيد تقارير الاستدامة وذلك كما يلي:

أ- تحسين خدمة تأكيد تقارير الاستدامة كالاتي (عبد الحميد، ٢٠١٤، ص ص ١٨٢ : ١٨٣)

- إن تعيين مراجعين مختلفان يدعم استقلالهما معا ذلك لأن قدرة الإدارة في التأثير على مراجعين معا اقل من قدرتها في التأثير على مراجع واحد فقط، ومن ثم يصبح رأيهم أكثر استقلالية.

- تعيين مراجعين يقلل من مستوى تهديد استقلال المراجع الأسباب الاقتصادية، لأن العائد من عملية المراجعة (الأتعاب) يتم تقسيمه بين اثنين ومن ثم يصبح قيمة العائد الذي يحرص عليه كل واحد منهما أقل، والخلاصة أن يقل احتمال أن يكون المراجع عرضة لضغوط العميل للتأثير على رائه.

- تطبيق افضل الإجراءات التأكيد مع الاستعانة بخبرة مشتركة.

ب- المساهمة في معالجة مشكلات انخفاض كفاءة الأداء المهني لدى المراجعين من خلال تحقيق المزايا الآتية (على، ٢٠١٦، ص ١١)

- الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فريق المراجعة المشتركة، يعمل على تحقيق جودة أداء تأكيد تقارير الاستدامة .

- عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخاصة في الأمور الجوهرية.

- التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي في تأكيد تقارير الاستدامة .

- تفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة، وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.

- خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة عن التدوير الالزامي للمراجعين وخفض تكاليف التأكيد.

- زيادة جودة تأكيد تقارير الاستدامة وسرعة الاستجابة للأداء المعدل في التقارير.

٢/٣ أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية:

تعتبر المراجعة الثنائية Dual Audit فهي احد مداخل تعدد مراقبي الحسابات والذي يختلف في مفهومه ومقوماته عن مدخل المراجعة المشتركة والمزدوجة حيث تشير المراجعة الثنائية الى حالة من تعدد مراقبي الحسابات تتطلب تكليف اثنين او اكثر من مراقبي الحسابات التابعين الى مكاتب مراجعته مستقلة بمراجعته جزء معين من المعلومات المالية للعميل الواحد على ان يصدر كل مراقب تقرير مستقل في ضوء ما يكلف به من مهام ويكون كل مراقب حسابات مسئول مسئوليه كامله ومستقله عن التقرير الخاص به وتعدد اشكال ممارسه مدخل المراجعة الثنائية فقد يتم تكليف مراقب حسابات بمراجعته شركه تابعه او اكثر وتكليف مراقب حسابات اخر بمراجعته شركه تابعه او اكثر وجميعها يتبع لكيان اقتصادي واحد وقد يكون مبرر ذلك اختلاف طبيعة نشاط هذه الشركات والحرص على الاستفادة من مزايا التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومن الاشكال الاخرى لممارسه هذا المدخل قيام العميل بتكليف احد مراقبي الحسابات بمراجعته القوائم المالية المستقلة وتكليف اخر بمراجعته القوائم المالية المجمعة (ابراهيم، ٢٠٢٠، ص ص ١١: ١٠)

وعرف (محمد، ٢٠٢١، ص ص ٣٢: ٣٣) المراجعة الثنائية بأنها قيام اثنين من مراقبي الحسابات بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريرين منفصلين بالإجراءات والمهام التي تمت مراجعتها من قبل كل مراقب.

يختلف مدخل المراجعة الثنائية عن مدخل المراجعة المشتركة في انه خلال عمليه المراجعة الثنائية: (ابراهيم، ٢٠١٨، ص ٤٢)

- أ- لا يتم تقسيم العمل بين مراقبي الحسابات القائمين بعملية تأكيد تقارير الاستدامة.
 - ب- لا يقوم كل مراقب بالتحقق من النتائج التي توصل اليها المراقب الاخر حيث لا مجال للتعاون بينهما.
 - ت- يقون كلا المراقبين بإعداد تقرير مراجعة منفصل عن الاخر وقد يختلف الرأي الوارد بكلا التقريرين.
- تعتبر المراجعة الثنائية مراجعة اختيارية من جانب الشركات الكويتية، الا ان المراجعة الثنائية تساعد على زيادة فعالية تأكيد تقارير الاستدامة عن طريق تحقيق متطلبات تأكيد تقارير الاستدامة طبقاً لمعيار ارتباطات التأكيد رقم ٣٠٠٠ المطبق في الكويت.

كما أن المراجعة الثنائية تساعد على تحسين تأكيد تقارير الاستدامة وذلك كما يلي:

- أ- تحسن اداء عملية تأكيد تقارير الاستدامة حيث لا يقوم كل مراقب بالتحقق من النتائج التي توصل اليها المراقب الاخر حيث لا مجال للتعاون بينهما.
- ب- تحسن ابداء الرأي في تأكيد تقارير الاستدامة حيث يقون كلا المراجعين بإعداد تقرير تأكيدات منفصل عن الاخر.

- ت- تحسن كفاءة اكتشاف التحريفات الجوهرية نتيجة قيام اثنين من مراقبي الحسابات بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريرين منفصلين.
- ث- تعمل على تعزيز استقلالية المراجع مما يزيد من جودة تأكيد تقارير الاستدامة.
- ج- تعمل على الحد من مخاطر عملية تأكيد تقارير الاستدامة.
- ح- تساعد على زيادة كفاءة جمع أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام تأكيد تقارير الاستدامة.
- خ- تعمل على زيادة مستوى الثقة في تأكيد تقارير الاستدامة.
- د- تساهم في دقة الالتزام بمتطلبات تأكيد تقارير الاستدامة طبقاً لمعيار ارتباطات التأكيد رقم ٣٠٠٠.
- ذ- تساعد على زيادة الاستفادة من مزايا التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات.
- ر- تساعد على تحسين جودة تأكيد تقارير الاستدامة.

٤ الدراسة الميدانية:

١/٤ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية الى التعرف على اراء المستقصين حول أثر كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الهدفين الفرعيين التاليين:

التعرف على اراء المستقصين حول أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

التعرف على اراء المستقصين حول أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٢/٤ متغيرات الدراسة الميدانية:

- أ- المتغيرات المستقلة:
- المراجعة المشتركة.
 - المراجعة الثنائية
- ب- المتغير التابع: فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية.

٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي ومستخدمي تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من عينة حكومية من مراجعي ومستخدمي تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت والذين يتوافر فيها الخبرة العملية.

ويوضح الجدول (١) عينة الدراسة وحجم استثمارات الاستقصاء المرسل والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

جدول رقم (١)

عينة الدراسة وحجم استثمارات الاستقصاء المرسل والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

عينة الدراسة		عدد الاستثمارات المرسل	عدد الاستثمارات المستلمة	عدد الاستثمارات المستبعدة	الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي
النسبة	العدد				
مراجعي تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.	١٢٥	١٢٠	-	١٢٠	٩٦%
مستخدمي تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.	١٢٥	١٠٢	٢١	٨١	٦٤,٨%
الإجمالي	٢٥٠	٢٢٢	٢١	٢٠١	٨٠,٤%

خصائص عينة الدراسة:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة الديمغرافية كما في الجداول التالية:

أولاً: النوع:

جدول رقم (٢)

التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع

النوع	العدد	النسبة
ذكر	١٦٧	٨٣,٠٨%
انثى	٣٤	١٦,٩٢%
الإجمالي	٢٠١	١٠٠%

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

جدول رقم (٣)

التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النوع	العدد	النسبة
بكالوريوس	٩٤	٤٦,٧٧%
ماجستير	٦٦	٣٢,٨٤%
دكتوراه	٤١	٢٠,٣٩%
الإجمالي	٢٠١	١٠٠%

ثالثاً: الخبرة:

الجدول التالي يوضح خصائص عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (٤)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النوع	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٣٥	١٧,٤٢%
من ٥ سنوات : ١٠ سنوات	٧١	٣٥,٣٢%
أكثر من ١٠ سنوات	٩٥	٤٧,٢٦%
الإجمالي	٢٠١	١٠٠%

٤/٤ تصميم أداة الدراسة:

تم تقسيم قائمة الاستقصاء الى قسمين هما:

- القسم الأول: يشمل على معلومات عامة عن افراد العينة مثل اسم المستقصي منهم، جهة العمل، المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة.
- القسم الثاني: يشمل على عبارات تقاس بمقياس ليكرت الخماسي 5- Point Likert Scale وذلك لتحديد درجة موافقة كل مفردة من مفردات عينة الدراسة علي كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء

وتتضمن عبارات هذا القسم محورين هي:

- أ- **المحور الأول** يهدف الى اختبار الفرض الفرعى الأول والخاص بأثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة فى بورصة الكويت، ويشمل على أربعة عشر عبارة من العبارة رقم ١ : العبارة رقم ١٤ .
- ب- **المحور الثانى** يهدف الى اختبار الفرض الفرعى الثانى والخاص بأثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة فى بورصة الكويت. ويشمل على عشر عبارة من العبارة رقم ١٥ : العبارة رقم ٢٤ .

١/٤/٤ اختبار الثبات:

قام الباحث بإجراء اختبار الفا كرونباخ Cronbach Alpha لعبارات قائمة الاستقصاء ويمكن توضيح أهم نتائجه كما بالجدول التالي:

جدول رقم (٥)

نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	201	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	201	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

ronbach's Alpha	N of Items
.957	24

CORRELATIONS

/VARIABLES=AV_X1 AV_X2

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٥) أن معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha بلغ (٠,٩٥٧) وهو معامل ثبات جيد جداً حيث أنه يقترب من الواحد الصحيح ويدل ذلك على ارتفاع درجة ثبات عبارات قائمة الاستقصاء، ومن ثم يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢/٤/٤ اختبار الصدق:

قام الباحث بالاعتماد على Correlations لقياس صدق الاتساق الداخلي لجميع فقرات استمارة الاستقصاء ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (٦)

نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي للفقرات

Correlations

	AV_X1	AV_X2
AV_X1 Pearson Correlation	1	.465**
Sig. (2-tailed)		.000
N	201	201
AV_X2 Pearson Correlation	.465**	1
Sig. (2-tailed)	.000	
N	201	201

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٦) أن معاملات الارتباط تدل على ثبات داخلي دال إحصائياً وبذلك يتم التأكد من صدق وثبات جميع فقرات قائمة الاستقصاء، كذلك يدل ذلك على صلاحية قائمة الاستقصاء للتطبيق على عينة الدراسة.

٣/٤/٤ ترميز البيانات:

تم ترميز عبارات قائمة الاستقصاء علي النحو التالي:

: ترمز إلي عبارات الفرض الفرعي الأول. X1.1..... X1.14
: ترمز إلي عبارات الفرض الفرعي الثاني. X2.1..... X2.10

٥/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث باختبار فروض الدراسة بالاعتماد على برنامج (SPSS Version 24) وباستخدام ما يلي:

- اختبار كولمجروف سمرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov :

قام الباحث بإجراء اختبار كولمجروف سمرنوف لتحديد المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا، فإذا كانت قيمة (sig) أقل من (٠.٠٥) دل ذلك أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وتستخدم في هذه الحالة الاختبارات اللامعلمية Non - Parametric Tests اما اذا كانت (sig) أكبر من (٠.٠٥) دل ذلك الى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وتستخدم في هذه الحالة الاختبارات المعلمية Parametric Tests، ويمكن توضيح نتائج هذا الاختبار كما يلي:

جدول رقم (٧)

نتائج اختبار كولمجروف سمرنوف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test								
		X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X1.6	X1.7
N		201	201	201	201	201	201	201
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.79	4.67	4.67	4.63	4.67	4.65	4.56
		10	16	16	18	66	67	72
	Std. Deviation	.704	.782	.769	.868	.774	.791	.785
Most Extreme Differences	Absolute	.517	.494	.481	.485	.488	.484	.406
	Positive	.383	.337	.335	.336	.338	.332	.291
	Negative	-	-	-	-	-	-	-
		.517	.494	.481	.485	.488	.484	.406
		-	-	-	-	-	-	-
Test Statistic		.517	.494	.481	.485	.488	.484	.406
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 _c	.000 _c	.000 _c	.000 _c	.000 _c	.000 _c	.000 _c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test								
		X1.8	X1.9	X1.10	X1.11	X1.12	X1.13	X1.14
N		201	201	201	201	201	201	201
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.582	4.587	4.482	4.602	4.781	4.642	4.736
	Std. Deviation	.751	.7897	.9596	.787	.6571	.8373	.7036
Most Extreme Differences	Absolute	.407	.416	.387	.425	.511	.487	.507
	Positive	.289	.301	.295	.307	.370	.334	.354
	Negative	-.407	-.416	-.387	-.425	-.511	-.487	-.507
Test Statistic		.407	.416	.387	.425	.511	.487	.507
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test								
		X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5		
N		201	201	201	201	201		
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.602	4.547	4.577	4.393	4.453		
	Std. Deviation	.900	.979	.936	1.136	1.077		
Most Extreme Differences	Absolute	.482	.474	.475	.445	.461		
	Positive	.329	.322	.326	.297	.306		
	Negative	-.482	-.474	-.475	-.445	-.461		
Test Statistic		.482	.474	.475	.445	.461		
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c		

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		X2.6	X2.7	X2.8	X2.9	X2.10
N		201	201	201	201	201
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.428	4.418	4.393	4.264	4.358
	Std. Deviation	1.080	1.088	1.086	1.164	1.127
Most Extreme Differences	Absolute	.448	.450	.433	.403	.432
	Positive	.298	.296	.288	.264	.285
	Negative	-.448-	-.450-	-.433-	-.403-	-.432-
Test Statistic		.448	.450	.433	.403	.432
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٧) بأن قيمة (sig) أقل من ٠,٠٥ وهذا دليل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وذلك عند درجة ثقة ٩٥% ولهذا يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية - Non Parametric Tests . وذلك باستخدام الأساليب التالية:

- **Frequencies:** يستخدم لتحليل التكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء وذلك لتحديد الاتجاه العام لإجابات المستقصين.
- **اختبار Chi-Square Test:** يستخدم لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع فإن كانت قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يشير ذلك الى وجود أثر ذو دلالة معنوية، أما إذا كانت قيمة (Sig) أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يشير ذلك الى عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية.
- **اختبار فريدمان:** يستخدم لقياس وجود اختلافاً جوهرياً في الأهمية النسبية لآراء المستقصي منهم حول وجود أثر ذو دلالة معنوية للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع.
- **اختبار One-Sample T Test:** يستخدم في لمقارنة متوسط عينة بقيمة مفترضة للمجتمع، واختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع فإن كانت قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يشير ذلك الى وجود أثر ذو دلالة معنوية، أما إذا كانت قيمة (Sig) أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يشير ذلك الى عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية.

٦/٤ نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض:

١/٦/٤ نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفرض الفرعى الأول:

ينص الفرض الفرعى الأول علي أنه لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

قام الباحث باختبار صحة الفرض الفرعى الأول من خلال قياس اجابات عينة الدراسة للعبارات من ١ : ١٤ الواردة في قائمة الاستقصاء وذلك كالآتي:

أولاً: نتائج تحليل Frequencies المتعلق بالفرض الفرعى الأول:

يوضح الجدول رقم (٨) نتائج Frequencies التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات التي تختبر الفرض الفرعى الأول

جدول رقم (٨)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات التي تختبر الفرض الفرعى الأول

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.1	١٨١	٦	٩	٢	٣	٤.٧٩١٠	٠.٧٠٤٤	أوافق بشدة
X1.2	١٦٧	٨	٢١	٤	٨	٤.٦٧١٦	٠.٧٨٢١	أوافق بشدة
X1.3	١٦٤	١٤	١٩	٢	٢	٤.٦٧١٦	٠.٧٦٩٢	أوافق بشدة
X1.4	١٨٥	٩	١٩	٥	٣	٤.٦٣١٨	٠.٨٦٨٢	أوافق بشدة
X1.5	١٦٦	١١	٢٠	٢	٢	٤.٦٧٦٦	٠.٧٧٤٥	أوافق بشدة
X1.6	١٦٤	١١	٢٢	٢	٢	٤.٦٥٦٧	٠.٧٩١٦	أوافق بشدة
X1.7	١٤٠	٤٣	١٣	٢	٢	٤.٥٦٧٢	٠.٧٨٥٣	أوافق بشدة
X1.8	١٤٠	٤٥	١١	٣	٢	٤.٥٨٢١	٠.٧٥١٣	أوافق بشدة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.9	١٤٤	٤٠	١١	٣	٣	٤.٥٨٧١	٠.٧٨٩٧	أوافق بشدة
X1.10	١٣٧	٤٣	١٠	٣	٨	٤.٤٨٢٦	٠.٩٥٩٧	أوافق
X1.11	١٤٧	٣٧	١١	٣	٣	٤.٦٠٢٠	٠.٧٨٧٩	أوافق بشدة
X1.12	١٧٧	٩	١١	٣	٣	٤.٧٨١١	٠.٦٥٧٢	أوافق بشدة
X1.13	١٨٥	٩	٢٠	٥	٢	٤.٦٤١٨	٠.٨٣٧٣	أوافق بشدة
X1.14	١٧٣	٧	١٨	٢	١	٤.٧٣٦٣	٠.٧٠٣٧	أوافق بشدة

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٨) ان الوسط الحسابي لجميع العبارات بلغ ٤,٦٤٧٩ وهو أكبر من ٣ و يدل ذلك على موافقة معظم أفراد العينة على تأثير المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

ثانياً: اختبار chi-Square للفرض الفرعي الأول:

يوضح الجدول رقم (٩) نتائج اختبار chi-Square للفرض الفرعي الأول

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار Chi-Square Test للفرض الفرعي الأول

العبارة	قيمة Chi-Square	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)
X1.1	٦١٧.١٨٤	٠,٠٠٠
X1.2	٥٠٥.٧٤١	٠,٠٠٠
X1.3	٤٨٢.١٠٩	٠,٠٠٠
X1.4	٤٨٨.٠٨	٠,٠٠٠
X1.5	٤٩٧.٦٣٢	٠,٠٠٠

العبارة	قيمة Chi-Square	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)
X1.6	٤٨٣.٣٠٣	٠,٠٠٠
X1.7	٣٣٧.٠٨٥	٠,٠٠٠
X1.8	٣٤٠.٢٦٩	٠,٠٠٠
X1.9	٣٥٨.٠٨	٠,٠٠٠
X1.10	٣١٦.١٨٩	٠,٠٠٠
X1.11	٣٧٤.٠٥	٠,٠٠٠
X1.12	٥٨٣.٦٠٢	٠,٠٠٠
X1.13	٤٨٨.٩٢٥	٠,٠٠٠
X1.14	٥٥٢.٩٠٥	٠,٠٠٠

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٩) أن مستوى الدلالة الإحصائية (صفر = Sig) لجميع عبارات الفرض الفرعي الأول وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = ٠,٠٥$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥%.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman للفرض الفرعي الأول:

يوضح الجدول رقم (١٠) نتائج اختبار فريد مان Friedman للفرض الفرعي الأول.

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار Friedman Test للفرض الفرعي الأول

العبارة	متوسط الرتب	قيمة Chi-square	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
X1.1	٨.٣	١٥٢,١٨٣	٠,٠٠٠
X1.2	٧.٧٩		
X1.3	٧.٧٥		
X1.4	٧.٧٢		
X1.5	٧.٧٣		

العبارة	متوسط الرتب	قيمة Chi-square	مستوى الدالة الإحصائية Sig
X1.6	٧.٦٥		
X1.7	٦.٨٢		
X1.8	٦.٨٤		
X1.9	٦.٩٢		
X1.10	٦.٦٩		
X1.11	٧.٠٥		
X1.12	٨.١٦		
X1.13	٧.٦٧		
X1.14	٧.٩٢		

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية sig تبلغ صفر وهي أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) وهذا دليل على عدم وجود اختلافاً جوهرياً في الأهمية النسبية في آراء المستقضي منهم لوجود أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥%.

رابعاً: اختبار One-Sample T Test للفرض الفرعي الأول:

يوضح الجدول رقم (١١) نتائج اختبار One-Sample T Test للفرض الفرعي الأول:

جدول (١١)

نتائج اختبار One-Sample T Test للفرض الفرعي الأول

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.1	96.43	200	.000	4.79104	4.693	4.8890
X1.2	84.69	200	.000	4.67164	4.563	4.7804
X1.3	86.11	200	.000	4.67164	4.565	4.7786
X1.4	75.64	200	.000	4.63184	4.511	4.7526
X1.5	85.60	200	.000	4.67662	4.569	4.7843

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.6	83.40	200	.000	4.65672	4.547	4.7668
X1.7	82.45	200	.000	4.56716	4.458	4.6764
X1.8	86.46	200	.000	4.58209	4.478	4.6866
X1.9	82.35	200	.000	4.58706	4.477	4.6969
X1.10	66.22	200	.000	4.48259	4.349	4.6161
X1.11	82.81	200	.000	4.60199	4.492	4.7116
X1.12	103.1	200	.000	4.78109	4.690	4.8725
X1.13	78.60	200	.000	4.64179	4.525	4.7582
X1.14	95.43	200	.000	4.73632	4.638	4.8342

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول (١١) أن قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (صفر = sig) وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥ %.

٢/٦/٤ نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني علي أنه لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثانوية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

قام الباحث باختبار صحة الفرض الفرعي الثاني من خلال قياس اجابات عينة الدراسة للعبارات من ١٥ : ٢٤ الواردة في قائمة الاستقصاء وذلك كالآتي:

أولاً: نتائج تحليل Frequencies المتعلق بالفرض الفرعي الثاني:

يوضح الجدول رقم (١٢) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني

جدول رقم (١٢)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات التي تختبر
الفرض الفرعي الثاني

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2. 1	١٦٣	٨	٢١	٦	٣	٤.٦٠٢٠	٠.٩٠٠٤	أوافق بشدة
X2. 2	١٦٠	٨	٢٠	٩	٤	٤.٥٤٧٣	٠.٩٧٩٣	أوافق بشدة
X2. 3	١٦١	٩	٢١	٦	٤	٤.٥٧٧١	٠.٩٣٥٦	أوافق بشدة
X2.4	١٤٩	٦	٣٣	٢	١٢	٤.٣٩٣٠	١.١٣٥٧	أوافق
X2.5	١٥٤	٥	٢٨	٧	٧	٤.٤٥٢٧	١.٠٧٦٦	أوافق
X2. 6	١٥٠	٨	٢٩	٧	٧	٤.٤٢٧٩	١.٠٧٩٨	أوافق
X2.7	١٥٠	٦	٣١	٧	٧	٤.٤١٧٩	١.٠٨٨٣	أوافق
X2. 8	١٤٥	١١	٣١	٧	٧	٤.٣٩٣٠	١.٠٨٦٢	أوافق
X2.9	١٣٤	١٢	٣٨	٨	٩	٤.٢٦٣٧	١.١٦٤١	أوافق
X2. 10	١٤٤	٩	٣٢	٨	٨	٤.٣٥٨٢	١.١٢٧٤	أوافق

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٢) ان الوسط الحسابي لجميع العبارات يبلغ ٤,٤٤٣٣ وهو أكبر من ٣ ويدل ذلك على موافقة معظم أفراد العينة على وجود أثر للمراجعة التثائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

ثانياً: اختبار χ^2 - Square للفرض الفرعي الثاني:

يوضح الجدول رقم (١٣) نتائج اختبار χ^2 - Square للعبارات من (١٥ الى ٢٤) التي تختبر الفرض الفرعي الثاني:

جدول رقم (١٣)

نتائج اختبار Chi-Square Test للفرض الفرعى الثانى

العبارة	قيمة Chi-Square	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)
X2. 1	٤٧٣.٦٠٢	٠,٠٠٠
X2. 2	٤٤٩.٧٧١	٠,٠٠٠
X2. 3	٤٥٨.٠٨	٠,٠٠٠
X2. 4	٣٨٢.٣٥٨	٠,٠٠٠
X2. 5	٤١١.٥١٢	٠,٠٠٠
X2. 6	٣٨٣.٦٥٢	٠,٠٠٠
X2. 7	٣٨٥.٩٤	٠,٠٠٠
X2. 8	٣٥١.٣٦٣	٠,٠٠٠
X2. 9	٢٨٨.٧٧٦	٠,٠٠٠
X2. 10	٣٤٥.٤٩٣	٠,٠٠٠

المصدر: برنامج SPSS

من الجدول رقم (١٣) يتضح أن قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (صفر = Sig) لجميع عبارات الفرض الفرعى الثانى وهذا أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) وهذا يدل على رفض الفرض الفرعى الثانى العدمي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثانية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة فى بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥%.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman للفرض الفرعى الثانى:

يوضح الجدول رقم (١٤) نتائج اختبار فريد مان Friedman هذا الاختبار للفرض الفرعى الثانى.

جدول رقم (١٤)

نتائج اختبار Friedman Test للفرض الفرعى الثانى

العبارة	متوسط الرتب	قيمة Chi-square	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
X2. 1	٥.٩٩	١١٨,٠٩١	٠,٠٠٠
X2. 2	٥.٧٤		
X2. 3	٥.٨٦		
X2. 4	٥.٥		
X2. 5	٥.٥١		
X2. 6	٥.٤٣		

العبارة	متوسط الرتب	قيمة Chi-square	مستوى الدالة Sig الإحصائية
X2. 7	٥.٤١		
X2. 8	٥.٣٢		
X2. 9	٥		
X2. 11	٥.٢٤		

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن قيمة مستوي الدلالة الإحصائية بلغت صفر وهي أقل من (٠.٠٥) وهذا دليل على عدم وجود اختلافاً جوهرياً في الأهمية النسبية في آراء المستقضي منهم لوجود أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥%.

رابعاً: اختبار One-Sample T Test للفرض الفرعي الثاني:

يوضح الجدول رقم (١٥) نتائج اختبار One-Sample T Test للفرض الفرعي الثاني:

جدول (١٥)

One-Sample T Test للفرض الفرعي الثاني

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2.1	72.458	200	.000	4.60199	4.4768	4.7272
X2.2	65.832	200	.000	4.54726	4.4111	4.6835
X2.3	69.361	200	.000	4.57711	4.4470	4.7072
X2.4	54.842	200	.000	4.39303	4.2351	4.5510
X2.5	58.638	200	.000	4.45274	4.3030	4.6025
X2.6	58.135	200	.000	4.42786	4.2777	4.5781
X2.7	57.551	200	.000	4.41791	4.2665	4.5693
X2.8	57.341	200	.000	4.39303	4.2420	4.5441
X2.9	51.927	200	.000	4.26368	4.1018	4.4256
X2.10	54.806	200	.000	4.35821	4.2014	4.5150

المصدر: برنامج SPSS

يتضح من الجدول (١٥) أن قيمة (sig= صفر) وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، عند درجة ثقة ٩٥%.

٥ الخلاصة والنتائج والتوصيات:

١/٥ خلاصة البحث:

هدف هذا البحث الى دراسة أثر لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الهدفين الفرعيين التاليين:

أ- دراسة أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

ب- دراسة أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٢/٥ نتائج البحث:

توصل الباحث الى:

- أ- رفض الفرض الفرعي الأول العدمي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.
- ب- رفض الفرض الفرعي الأول العدمي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

كما توصل الباحث إلى أن أثر المراجعة المشتركة أكبر من أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت. وذلك لان الوسط الحسابي لأثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت أكبر من الوسط الحسابي لأثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت. وذلك يرجع لان المراجعة المشتركة الزامية بموجب قانون الشركات الكويتي رقم (٥١) لسنة ١٩٩٤.

ومما سبق يتوصل الباحث الى رفض فرض البحث الرئيسي وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر ايجابي ذو دلالة معنوية لكل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

٣/٥ توصيات البحث:

يوصى الباحث بما يلي:

- أ- ضرورة تطبيق كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لتأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.
- ب- تشجيع الشركات الكويتية على تطبيق مدخل المراجعة الثنائية الاختيارية لتأكيد تقارير الاستدامة.
- ت- قيام الشركات الكويتية بوضع آليات واضحة للتغلب على مشاكل تطبيق المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية لتأكيد تقارير الاستدامة.
- ث- ضرورة صياغة معايير للمراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية.
- ج- اجراء دراسات محاسبية مستقبلية في المجالات التالية:
 - أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة.
 - أثر تطبيق مدخل المراجعة الثنائية على مخاطر المراجعة.
 - أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة المراجعة.
 - أثر تطبيق المراجعة الثنائية على جودة الارباح.
 - محددات مدخل المراجعة المشتركة.
 - اثر المراجعة المشتركة على زيادة الثقة في تقرير مراقب الحسابات.

٦ - قائمة المراجع:

١/٦ مراجع باللغة العربية:

أ- الدوريات:

- ابراهيم، أحمد كمال مطاوع. (٢٠٢٠). أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة: دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مج ٤، ع ٣، ص ص ١ - ٦٩.
- أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد، (٢٠١٩)، أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات : دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٣، ع ١٤، ص ص ١٦٩ : ٢٢٢.
- البارودي، علي سيد حسين عبدالرحمن، وكمال، آمال محمد ، وعشماوي، كامل السيد أحمد، (٢٠١٧)، دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس، مج ٨، ع ٤، ص ص ٣١٦ : ٣٥٧.
- الجهمودي، إيمان عبدالفتاح حسن قرني، (٢٠١٨)، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع ٥، ص ص ٣٦٣ : ٣٩٧.
- الصاوي، عفت أبو بكر، (٢٠١١) ، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة : دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- بخيت، محمد بهاء الدين محمد، و عبدالرازق، مروة محمد ، وعبدالسلام، محمد، (٢٠١٩)، دراسة أثر تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات العقارية المدرجة في المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية S/P/EGX-ESC ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مج ٣، ع ٢، ص ص ٧٥ : ١٠٥.
- جبر، غريب جبر، (٢٠١٧)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة : دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع ١، ص ص ٣٩٤ : ٤٣٤.
- حسن، دينا زين العابدين سعيد، (٢٠١٦)، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية فى ضوء معايير المراجعة المرتبطة، الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٠، ع ٢، ص ص ٩٧٣ - ١٠٢٤.
- حسن، كمال عبدالسلام، (٢٠١٧)، محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مج ٤١، ع ١، ص ص ٣٦٥ : ٣٨٥.

- رمضان، على الجوهري، (٢٠١٦)، أسس وإعداد إطار العلاقة بين تقارير الأداء المالي والاقتصادي وتقارير أداء الاستدامة للشركات المساهمة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، س٣٦، ع٤٤، ص ص ١٨٣ : ٢٤٤.
- رمضان، محمد السيد أحمد، (٢٠١٩)، قياس أثر الإفصاح عن تقارير الاستدامة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مج ١٠، ع٣، ص ص ٣٧٧ : ٤٠٥.
- صالح، صافيناز محمود محمد محمود، (٢٠١٩)، دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مج ١٠، ع٣، ص ص ٦٦١ : ٦٨٥.
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، (٢٠١٩)، قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مج ٣، ع٢، ص ص ١٥٩ : ٢٣٥.
- عبدالحليم، أحمد حامد محمود، سرور، عيبر عبدالكريم إبراهيم، و محمد، نبيل ياسين أحمد. (٢٠٢١)، العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن تقارير استدامة الشركات وجودة الأرباح المحاسبية وانعكاساتها على تكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة، ع٣، ص ص ٥٥٩ - ٦٣٥.
- عبد الحميد، أحمد أشرف. (٢٠١٤). المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مج ٣٨، ع٤، ص ص ١٦٥ - ٢١٩.
- عبد العليم، صافيناز نجاتي إبراهيم، أبو الجود، سوسن عبدالفتاح، و علي، محمد أحمد أحمد. (٢٠٢٠). أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، ع٢، ص ص ٤٩ - ٧٣.
- عبد المنعم، أسامة، والعجلوني، أحمد طه (٢٠١٣). تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمة المؤسسية في الشركات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الاردنيين، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٥، العدد (١٠)، ص ص ١٥٣ : ١٨٠.
- علي، إبراهيم زكريا عرفات، (٢٠١٩)، محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مج ٤٣، ع١، ص ص ١٤٨ : ١٨٨.
- علي، صالح حامد محمد، (٢٠١٦)، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات : دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مج ٧، ع١، ص ص ١٨٩ : ٢٢٢.
- علي، كمال عبدالسلام، وعلي، علي إبراهيم، وحسان، مروة حسن محمد، (٢٠١٨)، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح الاختياري من خلال تقارير الاستدامة: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية، المجلة العلمية

- للدراستات التجارية والبيئية كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس، مج ٩، ع ١٤، ص ص ٨٤٥ : ٨٧٥.
- فرج، هاني خليل، (٢٠١٧)، أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية، الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢١، ع ١٤، ص ص ٦٢٣ : ٦٨٣.
- محمد، أحمد سليم، (٢٠١٨)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٢، ع ١٤، ص ص ٨٦٨ : ٩٠٣.
- محمود، حسن شلقامى. (٢٠٢٠). نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة علي قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجى: دراسة اختيارية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ع ١٤، ص ص ٣٥ : ١١٦.
- محمود، حمادة صابر مصطفى، وعبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد، ونصير، عبدالناصر عبداللطيف محمد. (٢٠٢١)، تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسها على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة نظرية. مجلة سواهج لشباب الباحثين، ع ١٤، ص ص ١٠١-١١١.
- محمود، سحر عبدالسميع، (٢٠١٨)، أثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات على قرارات الاستثمار فى الأوراق المالية : دراسة تجريبية فى البيئة المصرية ، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ع ٢٤، ص ص ٢ : ٣٩.
- مطر، أحمد، (٢٠١٦)، تقارير الاستدامة كأداة للارتقاء بالإبلاغ المالى الى العالمية، المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر: التحولات المالية والمصرفية - الواقع والآفاق المستقبلية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، مج ٢، ص ص ٢٤٥ : ٢٥٩.
- نخال، أيمن محمد صبرى، (٢٠١٨)، أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع ٤٤، ص ص ٢٨٥ : ٣٠٦.
- يونس، نجاه محمد مرعي. (٢٠٢١). أثر مستوى وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالى للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة بسوق المال السعودي. مجلة البحوث المالية والتجارية، ع ١٤، ص ص ٣٦١ : ٤١٣.

ب- الرسائل العلمية:

- ابراهيم، افاق دنون، (٢٠١٦)، نموذج محاسبى للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ابراهيم، نبيلة سامى، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة : دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- أحمد، محمود أحمد عبد الوهاب، (٢٠١٩)، دراسة تأثير هيكل الملكية المركزة على جودة تقارير الاستدامة وانعكاسه على قيمة المنشأة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.
- القصاب، سيف الدين أمجد اسماعيل، (٢٠١٧)، مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة من قبل المراجع الخارجي وانعكاسه على قيمة المنشأة (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- شرف، أحمد عبدالقادر، (٢٠١٥)، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على ادراك أصحاب المصالح: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة
- محمد، عثمان عبدالجليل علي، (٢٠٢١)، أثر المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة ولاية الخرطوم، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

ج- أخرى:

- الأونكتاد (٢٠١٣) إرشادات بشأن أفضل الممارسات فيما يتعلق بمبادرة الإبلاغ عن الاستدامة. من أجل واضعي السياسات وأسواق الأوراق المالية، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مجلس التجارة والتنمية ولجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية وفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، الدورة، الثلاثون، جنيف، ٦-٨ نوفمبر، الأمم المتحدة
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، (٢٠٢٠)، معايير المراجعة الدولية المعتمدة.

٢/٦ المراجع الاجنبية:

a) Periodicals:

- Buallay, Amina., and Al-Ajmi, Jasim, (2018), The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting Evidence from banks in the Gulf Cooperation Council, Journal of Applied Accounting Research.
- Ganesan, Yuvaraj ., Wei Hwa, Yew.,Jaaffar, Amar Hisham., and Hashim, Fathyah, (2017), Corporate Governance and Sustainability Reporting Practices: The Moderating Role of Internal Audit Function, Global Business and Management Research: An International Journal, Vol. 9, No. 4. pp. 159.

- Jin ,Shun-Ji ., Hwang, In Tae., and Kang, Sun Min. (2018). Improving Sustainability through a Dual Audit System, Sustainability Journal, 10, 137; pp.1: 15.
- Lin, Chan-Jane., Lin, Hsiao-Lun., Taiwan, Taipei. , and Yen. Ai-Ru.(2014), Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism, Review of Accounting and Finance, Vol. 13 No. 1, pp. 65-87
- Lobo, G, J., Paugam, L., Zhang, D., and Casta J., F.(2017) , The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests Contemporary Accounting Research. 34,
- Marnet, Oliver and Barone, Elisabetta and Gwilliam, David, (2018), Joint Audit – A Means to Reduce Bias and Enhance Scepticism in Financial Statement Audits?.
- Mynhardt, Ronald and Makarenko, Inna and Plastun, Oleksiy,(2017), Market Efficiency of Traditional Stock Market Indices and Social Responsible Indices: The Role of Sustainability Reporting. Investment Management and Financial Innovations, Volume 14, Issue 2, pp. 94: 106.
- Nekhili, Mehdi and Javed, Fahim and Chtioui, Tawhid, (2018), Gender Diverse Audit Partners and Audit Fee Premium: The Case of Mandatory Joint Audit . International Journal of Auditing, Vol. 22, Issue 3, pp. 486-502.
- Simnett, Roger., Vanstraelen; Ann, and Chua, Wai Fong, (2009), Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison The Accounting Review, 84 (3): pp.937–967.
- Van der Laan, S. (2009). The Role of Theory in Explaining Motivation for Corporate Social Disclosures. The Australasian Accounting Business & Finance Journal, Vol. 3, No. (4), pp. 15-29.
- Velte, Patrick, (2017), What do we know about empirical joint audit research?, A literature review. Accounting Financial and Control, 1 (1), pp.4: 15.

- Zhang, Rui and Wong, Raymond M. K. and Lo, Agnes W. Y. and TIAN, Gaoliang, (2021), Can Mandatory Dual Audit Reduce the Cost of Equity? Evidence from China (February 27, 2021). Forthcoming in Accounting and Business Research,

b) Others:

- Al Nuaimi, Aysha and Nobanee, Haitham, (2019), Corporate Sustainability Reporting and Corporate Financial Growth.
- International Federation of Accountants (IFAC), International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 (Revised) (2013), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments.

ملحق رقم (١)

قائمة الاستقصاء

المحور الأول: يتضمن العبارات التي تتناول أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تتناول أثر المراجعة المشتركة على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، لذا برجاء من سيادتكم تحديد درجة موافقتكم على كل واحدة من هذه العبارات:

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
١	تساعد على تحسين اداء عملية التأكيد والتقرير تأكيد تقارير الاستدامة.					
٢	تساعد على زيادة كفاءة اكتشاف التحريفات الجوهرية من قبل مراجعي الحسابات الداخليين أو إدارة المنشأة عند تأكيد تقارير الاستدامة.					
٣	تساعد على تخفيض مخاطر تأكيد تقارير الاستدامة.					
٤	تساعد على تحسين الوفاء بمتطلبات تأكيد تقارير الاستدامة طبقاً لمعيار ارتباطات التأكيد رقم ٣٠٠٠.					
٥	تحسن نوعية عمل مراقبي الحسابات أثناء أداء عملية تأكيد تقارير الاستدامة.					
٦	تساعد على زيادة فعالية التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية تأكيد تقارير الاستدامة.					
٧	تساعد على تطبيق افضل الإجراءات المتبعة عند تأكيد تقارير الاستدامة.					

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
٨	تضمن عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخاصة في الأمور الجوهرية المتعلقة بتقارير الاستدامة.					
٩	تساعد على التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي في تأكيد تقارير الاستدامة .					
١٠	تساهم في تنويع خبرات المراجعين والاستفادة منها عند تأكيد تقارير الاستدامة.					
١١	توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع بالتحقيق من العناية المهنية المبذولة من المراجع الآخر عند تأكيد تقارير الاستدامة..					
١٢	تعزز استغلالية مراجعي الحسابات في مواجهة الشركة محل المراجعة عند تأكيد تقارير الاستدامة.					
١٣	تساعد على خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة عن التدوير الالزامي للمراجعين وخفض تكاليف عند تأكيد تقارير الاستدامة.					
١٤	تساعد على زيادة جودة تأكيد تقارير الاستدامة وسرعة الاستجابة للأداء المعدل في تقارير الاستدامة.					

المحور الثاني: يتضمن العبارات التي تتناول أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تتناول أثر المراجعة الثنائية على فعالية تأكيد تقارير الاستدامة للشركات الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، لذا برجاء من سيادتكم تحديد درجة موافقتكم على كل واحدة من هذه العبارات:

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
١٥	تحسن اداء عملية تأكيد تقارير الاستدامة حيث لا يقوم كل مراقب بالتحقق من النتائج التي توصل اليها المراقب الاخر حيث لا مجال للتعاون بينهما.					
١٦	تحسن ابداء الرأي في تأكيد تقارير الاستدامة حيث يقون كلا المراجعين بإعداد تقرير تأكيد منفصل عن الاخر.					
١٧	تحسن كفاءة اكتشاف التحريفات الجوهرية نتيجة قيام اثنين من مراقبي الحسابات بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريرين منفصلين.					
١٨	تعمل على تعزيز استقلالية المراجع مما يزيد من جودة تأكيد تقارير الاستدامة.					
١٩	تعمل على الحد من مخاطر عملية تأكيد تقارير الاستدامة.					
٢٠	تساعد على زيادة كفاءة جمع أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام تأكيد تقارير الاستدامة.					
٢١	تعمل على زيادة مستوى الثقة في تأكيد تقارير الاستدامة.					

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	أوافق الى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
٢٢	تساهم في دقة الالتزام بمتطلبات تأكيد تقارير الاستدامة طبقاً لمعيار ارتباطات التأكيد رقم ٣٠٠٠.					
٢٣	تساعد على زيادة الاستفادة من مزايا التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات.					
٢٤	تساعد على تحسين جودة تأكيد تقارير الاستدامة.					