

## قياس أثر خصائص لجان المراجعة على دعم التنمية المستدامة بمنظمات الأعمال

### - دراسة ميدانية

محمود محمد جلال<sup>1</sup>

#### المخلص:

يمكن التخفيف من مواطن القلق حول مصداقية تقارير الاستدامة وذلك من خلال جهة تقوم بالإشراف على إعداد تلك التقارير وتتسم تلك الجهة (لجان المراجعة) بالاستقلالية وتوافر الخبرات التي تحتاجها تلك التقارير. واستهدفت الدراسة البحث عن العلاقة بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة وذلك باستخدام قائمة الاستقصاء لعدد من المراجعين الداخليين في منظمات الأعمال في قطاعات (البترو- الحديد والصلب - المصرفي) ومراقبي الحسابات في (مكاتب المحاسبة والمراجعة - الجهاز المركزي للمحاسبات) واقتصرت الدراسة على تناول أثر كلا من استقلالية وعدد الاجتماعات والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة على مصداقية تقارير الاستدامة.

وتوصلت الدراسة إلى ان هناك علاقة ايجابية بين خصائص لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة. وهناك علاقة ايجابية بين استقلالية أعضاء لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة. وتوجد علاقة ايجابية ليست كبيرة بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة. وهناك علاقة ايجابية بين زيادة عدد الاجتماعات للجنة المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة.

---

<sup>1</sup> طالب ماجستير - قسم المحاسبة والمراجعة -كلية التجارة - جامعة السويس

## أولاً- المقدمة:

كان لحدوث الانهيارات لكبرى للشركات الأمريكية مثل شركة ( Enron ) وشركة ( World com ) تأثير سيئ على مهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث ترتب على ذلك ضعف الثقة من جانب المستفيدين لخدمات المهنة والشك في مدى قدرتها على الوفاء بدورها وخاصة بعد ثبوت تورط احد اكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة (Arthur Anderson). وقد ترتب على تلك الإنهيارات والفضائح المالية ضرورة التدخل واتخاذ الإجراءات التشريعية للمحافظة على مصالح المتعاملين في البورصة مما حث على الاهتمام بجودة المراجعة على كافة المستويات وقامت العديد من الدول بخطوات إيجابية نحو النهوض بجودة الأداء المهني سواء من حيث إصدار التشريعات أو المعايير المهنية التي ألقت المزيد من المسؤوليات على مراجع الحسابات بما يضمن كفاءة وفعالية جودة أدائه المهني<sup>(١)</sup>.

تعد لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة والتي تحظى باهتمام الكثير من الدول نظراً للدور الذي تقوم به في الرقابة على إعداد التقارير المالية والتأكد من مصداقيتها وشفافيتها ودعم استقلالية عملية المراجعة ، كما أوصت العديد من المنظمات المهنية بضرورة تكوين لجان المراجعة كمدخل لتدعيم المراجعة الداخلية وزيادة فاعليتها في كشف الأخطاء والغش ، حيث تمثل اللجنة تطوراً حقيقياً لعمليات المراجعة والتي تساعد في الحكم على جودة الأداء التشغيلي بمنظمات الأعمال ، ويعتمد المساهمون على لجان المراجعة للحد من السلوك الانتهازي للمديرين بتحقيق منفعتهم الخاصة ومراقبة الإدارة التنفيذية العليا<sup>(٢)</sup>.

إن منظمات الأعمال التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة تزيد فيها احتمال تخفيض مخاطر عدم الاتفاق مع القوانين وتجنب الغرامات التي قد تنتج نتيجة تلويث البيئة والتي تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها وحيث إن هذه التقارير يجب ربطها بإستراتيجية المنظمة وربط الأداء المالي بالأداء غير المالي ، ورغم اختلاف المصلحة في بعض الأمور المتعلقة بتقارير

---

١- سامي ، مجدي محمد ، ( ٢٠٠٩ ) دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية ، مجلة البحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد ٤٦ ، العدد ٢ ، ص ١٦٧

2 -Leennox,C.S., (2002) "Opinion shopping ,Audit firm Dismissals, and Audit Committees 'Hong Kong university of science and technology, ssrn electronic Journal, P.3 .

الأعمال المتكاملة إلا أنهم يتفقون فيما بينهم على مدى احتياجهم إلى تقرير أعمال متكاملة ، يوفر معلومات تمكنهم من التفهم الأفضل للأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي للشركة من اتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم<sup>(١)</sup>.

## ثانياً مشكلة البحث :

تعانى تقارير الاستدامة من عدم وجود قواعد تلزم منظمات الأعمال بالإفصاح عنها جنباً إلى جنب مع القوائم المالية وليس هناك إطار يحكم الإفصاح عنها وكذلك البنود والعناصر التي يجب الإفصاح عنها في تقاريرها السنوية وليست في تقارير منفصلة وإن الإفصاح لم يستوفى متطلبات " المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) وان معلومات الإفصاح عنها هي معلومات وصفية وليست كمية مما يفقد تلك التقارير مصداقيتها، وحتى الآن لا توجد معايير مقبولة لإعداد ومراجعة تلك التقارير ومن ثم فإن المعايير يتم تطويرها بصفة خاصة لعدد من القضايا أو يتم تحديدها لإغراض المهمة وتكون متنسقة مع أهداف المنظمة ويمثل نقص المعايير الموضوعية تهديداً لدور مراجع الحسابات فبدون إرشادات ومعايير تكون مهمة مراجعة تقارير الاستدامة في غاية الصعوبة.

ويرى الباحث أن الفجوة البحثية تتمثل في عدم الربط بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة في البيئة المصرية والعربية وهناك ندرة في مجال تطوير لجنة المراجعة بهدف تحسين القياس والإفصاح عن تقارير الاستدامة ومن هنا كان موضوع الرسالة تقييم دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مصداقية تقارير الاستدامة بمنظمات الأعمال .

## ولذا يمكن صياغة مشكلة البحث في عدة تساؤلات :

١- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية أعضاء لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة ؟

٢- هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة ؟

---

١- على ، عبد الوهاب نصر، شحاتة، السيد شحاتة ، (٢٠١٤) ،"دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر "دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، ص٣٢٣

٣- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة عدد الاجتماعات لأعضاء لجان المراجعة ومصادقية تقارير الاستدامة ؟

**ثالثاً- أهداف الدراسة:** يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اثر خصائص لجان المراجعة على مصادقية تقارير الاستدامة ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف التالية :

- ١- دراسة وتحليل أثر لجان المراجعة على مستوى الإفصاح عن الاستدامة .
- ٢- دراسة وتحليل أثر مجلس الإدارة على مستوى الإفصاح عن الاستدامة .
- ٣- دراسة أثر العلاقة بين لجان المراجعة واليات الحوكمة المختلفة.
- ٤- إلقاء الضوء على الآثار الايجابية التي تعود على منظمات الأعمال من إعداد تقارير الاستدامة .
- ٥- طرح بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة الوعي في البيئة المصرية بأهمية تفعيل تقارير الاستدامة .

**رابعاً- أهمية الدراسة :** تحقق الدراسة أهمية من الناحية العلمية والعملية على النحو التالي:

#### **ا- الأهمية العلمية :**

- ١- تتبع أهمية هذا البحث من الأهمية التي تحتلها تقارير الاستدامة حيث اتجهت العديد من الدول المتقدمة إلى الاهتمام بموضوع الإفصاح عن تقارير الاستدامة .
- ٢- يستمد هذا البحث أهميته أيضا من المشاكل التي يعالجها الإفصاح عن تقارير الاستدامة في معالجة مشاكل الفساد المالي والاداري من خلال تحسين مستوى تلك التقارير .
- ٣- ندرة الكتابات في البيئة العربية بصفة عامة والبيئة البحثية المصرية بصفة خاصة مما يساهم في مزيد من التواصل مع الحركة البحثية العالمية .

#### **ب- الأهمية العملية :**

- ١- تفيد النتائج التي يتم التوصل إليها في الربط بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة مما يساهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير المالية .

٢- تفيد نتائج البحث منظمات الأعمال المصرية في معرفة مستوى تقارير الاستدامة لديها ومقارنتها بالمنظمات الأخرى ومعرفة مدى تميزها بين المنظمات في تدعيم التنمية المستدامة .

٣- تفيد نتائج البحث واضعي السياسات الاستثمارية والجهات الحكومية في اعداد صياغة السياسات الاستثمارية بما يتلاءم مع مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة مما يساهم في دعم التنمية الاقتصادية في مصر .

٤- تفيد نتائج البحث الجهات الدولية في تقييم البعد الاجتماعي والبيئي والاقتصادي وتصحيح المسار لتلك المنظمات وفقا لنتائج البحث لدعم التنمية المستدامة مما يساهم في تحسين التصنيف الدولي لمصر وجذب المزيد من الاستثمارات .

### خامساً- فروض الدراسة :

الفرض الأول : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية أعضاء لجان المراجعة ومصادقية تقارير الاستدامة .

الفرض الثاني : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومصادقية تقارير الاستدامة

الفرض الثالث : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة عدد الاجتماعات للجنة المراجعة ومصادقية تقارير الاستدامة . سادساً- متغيرات الدراسة :

المتغير المستقل – خصائص لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة .

١- استقلالية أعضاء لجان المراجعة.

٢- الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .

٣- عدد الاجتماعات للجنة المراجعة .

المتغير التابع : مصادقية تقارير الاستدامة .

## سابعاً- منهج الدراسة :

سيتم استخدام المنهج التكاملي بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يتم الاستفادة منهما كما يلي :

### ١- المنهج الاستقرائي :

ويتم على أساس سرد ما يمكن التوصل إليه من الدراسات والبحوث والمراجع العلمية التي تمت في نطاق موضوع البحث , وبيان نقاط الاتفاق والاختلاف فيما بينها , وذلك للوصول إلى مجموعة من الاعتبارات التي يمكن الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية .

### ٢- المنهج الاستنباطي :

حيث يتم تحليل أوجه القصور الحالية في التقارير المالية التقليدية وتقييم دور لجان المراجعة في مصداقية تقارير الاستدامة وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة تتمثل في المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات التي تعتمد على استقصاء واقع الممارسة العملية مما يؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة.

### ثامناً - حدود الدراسة :

اقتصرت عينة الدراسة على منظمات الأعمال في قطاع (البتروول – البنوك –الحديد والصلب ) دون غيرها من القطاعات ومكاتب المحاسبة الكبرى دون غيرها من مكاتب المحاسبة الصغرى وكذلك تم تقييم دور لجان المراجعة فقط دون تقييم دور آليات الحوكمة الأخرى .

### تاسعاً-الدراسات السابقة :

٢- دراسة ( AlShaer,H., Zaman,M., 2018 ) : بعنوان

**" Credibility of sustainability reports :the contribution of audit committees"<sup>(1)</sup>**

---

1 – Alshaer,H ., Zaman, M., (2018)" Credibility of sustainability reports :the contribution of audit committees" journal business strategy and the environment.Vol. 27, Issue.(7),PP. 973–986

استهدفت الدراسة: إظهار العلاقة بين لجان المراجعة وخصائصها وتقارير الاستدامة عن طريق

تخفيف مواطن القلق حول مصداقية تقارير الاستدامة وذلك من خلال التأكيد عليها من خلال لجان المراجعة وذلك من خلال إشراف لجان المراجعة على عملية إعداد تقارير الاستدامة فهي تزيد من مصداقية تلك التقارير وهناك عمليات تكامل وتبادل بين آليات الحوكمة المتمثلة في لجان المراجعة وكذلك تقارير الاستدامة .

وتمت دراسة هذه العلاقة بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة وذلك باستخدام نظرية اعتمادات الموارد .

وكانت عينة الدراسة مكونة من ٣٣٣ منظمة من المنظمات المدرجة في البورصة الانجليزية في عام ٢٠١٢

و توصلت الدراسة إلى ١- إن خصائص لجان المراجعة المتمثلة في الاستقلالية والخبرة المالية والمحاسبية وعدد الاجتماعات وكذلك مجلس الإدارة لها تأثير على عملية ضمان الاستدامة الاختيارية

٢- إن استقلالية لجان المراجعة تتوافر بشكل كبير في شركات المراجعة الأربع الكبرى .

٣- إن لجان المراجعة تسهم بمصداقية وتساعد على تحسين تقارير الاستدامة وذلك من خلال تمتعها بالاستقلالية والخبرة المالية لأعضائها مما يساعد في إشرافها على إعداد تقارير الاستدامة .

٤- إن التوكيد على تقارير الاستدامة يمثل عبئاً على الشركات الكبرى .

٣- دراسة ( Buallam ,A., Aldhaen,E.,(2018) : بعنوان

## **"the relationship between audit committee characteristics and the level of sustainability report disclosure<sup>(1)</sup>"**

استهدفت الدراسة اثر العلاقة بين وظائف لجان المراجعة المتمثلة في الخبرة المالية والاستقلالية وعدد الاجتماعات وحجم اللجنة ومستوى القياس والإفصاح عن تقارير الاستدامة واثار إعداد تقارير الاستدامة على البنوك التجارية وكانت عينة الدراسة مكونة من بيانات ٥٩ بنك خلال الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٧ وقد توصلت الدراسة إلى :

- ١- إن الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة تحسن من القياس الإفصاح للأنشطة البيئية والاجتماعية وتزيد من مصداقية تقارير الاستدامة .
- ٢- إن الاستقلالية التي يتمتع بها أعضاء لجان المراجعة تحسن القياس والإفصاح بالنسبة لتقارير الاستدامة وتزيد من مصداقيتها .
- ٣- إن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة تزيد من مصداقية تقارير الاستدامة .
- ٤- هناك اثر ايجابي يعود على البنوك من إعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية والتي تحسن من سمعة البنك وكذلك تحسن من الإيرادات .

- دراسة (van der zahn ,M., Meicong,L., 2019): بعنوان

## **"Exploration of the association between audit committee effectiveness and sustainability reporting during disclosure regime chang<sup>(2)</sup>"**

---

1- BuallamA, M., Aldhaen,E .,(2018 )"the relationship between audit committee characteristic and the level of sustainability report disclosure", lecture Notes in science challenger Opportunities the digital Era Journal.PP.492-503.

2 -van der zahn,M., Meicong,L., (2019)" Exploration of the association between audit committee effectiveness and sustainability reporting during disclosure regime chang ".Available at ssm electronic journal " PP.1-55



استهدفت الدراسة اثر وجود لجان المراجعة في منظمات الأعمال على الإفصاح عن الاستدامة ودراسة اثر خصائص لجان المراجعة المتمثلة في الخبرة المالية والمحاسبية والاستقلالية وعدد الاجتماعات وحجم اللجنة على مصداقية تقارير الاستدامة .

وكانت عينة الدراسة مكونة من ٤٣٦ منظمة من منظمات الأعمال في الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨ من خلال نموذج انحدار البيانات.

**وتوصلت الدراسة إلى :** ١- هناك ارتباط قوى بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة حيث تقوم لجان المراجعة بتوفير البيانات والمعلومات التي تهتم المساهمين وأصحاب المصلحة والمتمثلة في النواحي الاجتماعية لضمان استدامة المنشآت وهذه البيانات تتضمنها تقارير الاستدامة .

٢- إن خصائص لجان المراجعة المتمثلة في استقلالية والخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة وعدد الاجتماعات تساعد في مصداقية تقارير الاستدامة .

٣- إن منظمات الأعمال المدرجة في بورصة سنغافورة والتي يتواجد بها لجان المراجعة تكون أكثر شفافية في إعداد تقارير الاستدامة عن مثيلاتها التي لا يتواجد بها لجان المراجعة .

### تحليل الدراسات السابقة

يلاحظ من الدراسات السابقة اهتمامها بجانب واحد فقط إما بتقارير الاستدامة وإما بلجان المراجعة كل على حدة خاصة في البيئة العربية أما في البيئة الأجنبية فتوجد دراسات محدودة جمعت بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة ، بناء على الدلالات المستمدة من الدراسات السابقة اتضح لنا وجود فجوة بحثية في البيئة العربية بصفة عامة وفي البيئة المصرية بصفة خاصة في تناول العلاقة بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة وبخاصة بعد إصدار المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية عام ٢٠١٠ مما يضيف أهمية للدراسة الحالية في محاولة لتقييم دور لجان المراجعة في مصداقية تقارير الاستدامة وكذلك تقييم الدور الذي تقوم به عند إعداد تقارير الاستدامة وزيادة مصداقيتها والدور الذي تقوم به في مساعدة مجلس الإدارة ودعم كل من المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي بهدف زيادة مصداقية تقارير الاستدامة ، وتقييم هذا الدور الذي تلعبه لجان المراجعة باعتبارها إحدى آليات الحوكمة وأثر تلك اللجان على جودة ومصداقية المعلومات الواردة بتقارير الاستدامة .

وتتمثل الفجوة البحثية التي تميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات في عدم وجود إجابات محددة لعدد من القضايا التي تواجه الفكر المحاسبي المعاصر حيث تفتقد منظمات الأعمال على تقديم المعلومات الكافية واللازمة للقياس والإفصاح عن تقارير الاستدامة مما يتطلب ضرورة قيام المحاسبة بدور فعال لتوفير النظم المحاسبية اللازمة لتقديم المعلومات الملائمة من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة بجانب التقارير المالية للمنظمة ، بالإضافة إلى عدم وجود الرؤية حول المنافع التي تعود على المنظمات من الإفصاح عن تقارير الاستدامة للمنظمة وتقييم دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة لمنظمات الأعمال .

## الإطار النظري:

### مقدمة :

تعرضت التقارير المالية للعديد من الانتقادات وخاصة بعد سقوط بعض منظمات الأعمال التي لم تستطيع الوفاء بجميع المعلومات والبيانات المطلوبة ، لذلك برزت عدة دراسات محاسبية أكدت على أهمية الالتزام بالإفصاح عن الاستدامة ولا يكون الالتزام فقط بالمعلومات المالية التي لا تغطي النواحي الاجتماعية والبيئية ، حيث لم تعد تلك التقارير تعطي صورة كافية عن الأبعاد المتعلقة بقيمة المنظمة في الوقت الحاضر<sup>(١)</sup>.

تزايد الاهتمام في الفترة الأخيرة في اغلب دول العالم بمدى وفاء المنظمات بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية تجاه المجتمع الذي يتواجد فيه ، حيث لم يعد يقتصر الأمر في تقييم أي منظمة على مدى قدرتها على تحقيق الربح فقط بل يشمل مسئوليتها أمام المجتمع ، ويرجع الاهتمام بتقارير الاستدامة للدور الذي تلعبه في تحقيق المزيد من التنمية المستدامة ، حيث تنطوي تلك التقارير على عدة إبعاد تساهم في تحقيق تلك التنمية والمتمثلة في المسؤولية عن البعد البيئي الذي يتضمن مساهمة منظمات الأعمال في الحفاظ على البيئة من خلال الحد من التلوث البيئي وحسن استخدام الموارد الطبيعية ، كما يتضمن البعد الاجتماعي دور المنظمة

---

١ - ميمون ، الطاهر ، غلاب ، فاتح ، ( ٢٠١٧ ) " إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات الاقتصادية" مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر" ص ١١٥

تجاه الموظفين من خلال إقامة علاقات جيدة مع الموظفين وتوفير قدر من الأمان لهم والتزام المنظمة بقوانين حقوق الإنسان مما يساعد في توفير منتج يمتاز بالجودة<sup>(١)</sup>.

في ظل هذه المتغيرات أصبح هناك إلزاما على منظمات الأعمال أن تسعى جاهدة على مقابلة متطلبات المجتمع وتوقعاته ، وأصبحت المنظمات ملزمة سواء منها أو من أصحاب المصلحة بالالتزام بالتنمية المستدامة تجاه المجتمع والبيئة والإفصاح عن نتائج أنشطة التنمية المستدامة مما يؤدي إلى تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال .

لذا يتضمن الإطار النظري ما يلي

**الفصل الأول : الإطار النظري لتقارير الاستدامة (المزايا – المحددات – دوافع الإفصاح )**

**الفصل الثاني : الإطار النظري للجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة (خصائص لجان المراجعة)**

**الفصل الثالث : تقييم وتطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم مستوى القياس والإفصاح عن تقارير الاستدامة**

**أولاً- مزايا الإفصاح عن تقارير الاستدامة :**

إن الإفصاح عن تقارير الاستدامة يحقق منافع عديدة لمنظمات الأعمال منها منافع داخلية وخارجية ومن أهم هذه المنافع .

**أ- المنافع الداخلية<sup>(٢)</sup>**

١- تحسين رؤية وإستراتيجية المنظمة المتعلقة بالاستدامة: إن عملية إعداد تقارير الاستدامة تساعد المنظمة على تحديد الرؤية الواضحة لها للعمل بأسلوب مستدام يساعد في تقديم منتجات وخدمات أكثر استدامة .

---

١- إبراهيم ، محمد زيدان ، أبو السعود ، محمد عبد المنعم ، (٢٠١٧) " اثر هيكل الملكية على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الشركات بالتطبيق على الشركات المصرية "مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ص ٥٦٠ .

2 -Global Reporting initiative GRI (2013) " Sustainability Reporting Guidelines version G4 Available at :<http://Globalreporting.org>, P.67 .

٢- تطوير نظم الإدارة والعمليات الداخلية وتحديد الأهداف :إن إعداد تقارير الاستدامة يساعد المنظمة في إلقاء الضوء على المجالات التي تحتاج إلى تطوير، وكذلك المجالات التي تتطلب تحسين الإنتاجية و خفض التكاليف ، والمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية لذا يجب الأخذ في الاعتبار قضايا الاستدامة التي بدورها تساعد الإدارة في إدارة المخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية .

٣- توفير قيمة مالية للمنشأة :إن تقارير الاستدامة تتضمن بيانات عن الإيرادات والتكاليف ، وتقييم عمليات المشروع التي تساعد إدارة المنظمة في تحديد الفرص بتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنظمة .

#### ب- المنافع الخارجية :

١- تحسين سمعة المنظمة وزيادة الثقة والاحترام :إن إعداد تقارير الاستدامة بمشاركة أصحاب المصالح يساعد في حماية وتدعيم سمعة المنظمة .

٢- جذب التمويل : إن الدور الذي تقوم به تقارير الاستدامة في منظمات الأعمال يتمثل في تحقيق الاستدامة ومراعاة القرارات الاستثمارية التي تساعد في جذب رؤوس الأموال واثّر ذلك على الجهات الخارجية مثل البنوك عند منح القروض والائتمان .

٣- تحقيق الشفافية في مشاركة أصحاب المصلحة : إن مشاركة أصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة تساعد في تحقيق الشفافية وذلك بتوصيل أهداف المنظمة وكيفية إدارتها للمخاطر .

٤-خلق الميزة التنافسية والتفوق: إن تقارير الاستدامة توفر بيانات تلبى احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح مما تساعد الإدارة على التطوير والابتكار لمنتجات وعمليات المنظمة وذلك للتحسين من الوضع التنافسي ،

وكذلك تعطى مؤشر على استمرار المنظمة وبقائها ، مما يعطى ثقة للأطراف الخارجية مثل المقرضين والعملاء والموردين .

ويستخلص الباحث أن منظمات الأعمال تهدف إلى تحقيق الإفصاح عن الاستدامة وذلك لأهميته بالنسبة لأصحاب المصالح مما يساعد في اتخاذ القرارات ، وزيادة الثقة والطمأنينة لدى أصحاب المصالح في هذه المنظمات ، وتحسين سمعتها وبالتالي تحقيق النتائج المالية المتوقعة .

### ثانياً- محددات الإفصاح عن تقارير الاستدامة :

يختلف مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة من منظمة لأخرى بحيث قد يكون هناك إقبال من بعض المنظمات لزيادة مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة لمستخدمي هذه التقارير وعلى النقيض هناك منظمات أخرى تحجم عن ذلك ، ويتحكم في ذلك مجموعة من المحددات أهمها<sup>(١)</sup>.

#### ١-حجم منظمات الأعمال :

تتميز منظمات الأعمال بوجود نظم محاسبية ورقابية متكاملة وزيادة قاعدة الملكية ، وتمتاز أيضاً بوجود محاسبين على دراية بالفكر المحاسبي في القياس والإفصاح ، فكل ذلك يؤدي إلى زيادة الإفصاح الاختياري عن الاستدامة<sup>(٢)</sup>.

وهناك مزايا تعود على المنظمات من الإفصاح عن الاستدامة تتمثل في قوة موقف أسهمها ، وتخفيض المضاربة وذلك بإفصاحها عن المعلومات المالية وغير المالية ضمن تقارير الاستدامة في ظل توافر التكنولوجيا للإفصاح عن تقارير الاستدامة التي لا تتوفر في المنظمات الصغيرة .

إن حجم المنظمة له تأثير كبير على الإفصاح عن تقارير الاستدامة حيث يوجد ارتباط بين حجمها كأحد المحددات المتعلقة بالإفصاح عن الاستدامة وبين قيام المنظمة بالإفصاح عن الاستدامة .

إن المنظمات كبيرة الحجم تكون أكثر تأثيراً في المجتمع ويتأثر بها عدد كبير من أصحاب المصالح مقارنة بالمنظمات صغيرة الحجم مما يعنى وجود علاقة طردية بين حجم منظمات الأعمال والإفصاح عن التنمية المستدامة<sup>(١)</sup> .

---

١ - احمد ، عاطف محمد ،(٢٠١٥) "تحليل محتوى الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة للشركات المسجلة بالبورصة المصرية

"مجلة المحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، المجلد الثالث ، ص١١٣

2 -Schneider ,S. (2015) " Reflexivity in Sustainability Accounting and management :Tran sending the Economic focus or corporate sustainability" .Journal of Business Ethics ,Vol .(127) ,Issue. (3), P.532 .

## ٢- ربحية منظمات الأعمال:

تهدف اى منظمة زيادة أرباحها لضمان استمرارها وبقائها ، لذا يعتبر الإفصاح عن تقارير الاستدامة هو السبيل لتحقيق هذا الهدف ، وذلك لتحسين صورة المنظمة أمام أصحاب المصالح

وتدعيم موقفها في السوق<sup>(٢)</sup>

## ٣-خصائص أو نوع الصناعة :

إن طبيعة ونوع الصناعة يعد من أبرز العوامل التي يتوقف عليها الإفصاح عن الاستدامة فهناك صناعات ذات تأثير ضار على البيئة وصناعات ذات طبيعة حساسة مثل صناعة الأدوية والأسمدة والكيماويات ، لذا من الضروري الإفصاح عن الاستدامة حيث يعكس وعى المنظمات لمسئوليتها أمام المجتمع مما يساعد في تحسين صورتها وقدرتها التنافسية<sup>(٣)</sup>

## ٤- الأبعاد الثقافية والأخلاق السائدة في المجتمع :

إن اختلاف الثقافات والقيم الأخلاقية في المجتمع سواء من حيث زيادة الوعي لدى أفراد المجتمع ومستوى التعليم والشفافية يعد من الأمور التي تؤثر على تقارير الاستدامة<sup>(٤)</sup>

## ٥- أصحاب المصالح وتزايد الضغوط :

يظهر في الدول المتقدمة مجموعات ضغط سواء كانت مجموعات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية وغيرها ، حيث تمثل تلك المجموعات مصدر قوة وضغط على المنظمات للاستجابة

---

1 -Haniffa, ,R & Amran A.,( 2011) " Evidence In development of sustainability Reporting :a case of a Developing Country " 'Business Strategy and The Environment ,Vol .(20) ,Issue .( 3),P. 150 .

2 -Schneider,(2015), op.cit, P.535 .

3 -Khan,A.,&Muttakin M., (2014)" Determinants of Corporate Social Disclosure Empirical Evidenced in Accounting Incorporating Advances In International Accounting ,Vol. (30) ,P.173 .

4 -Fifka ,S & Drabble ,M (2012)" Focus And Standardization OF Sustainability Reporting ,A Comparative Study Of The Untitled Kingdom and Finland" ,Business Strategy and The Environment Vol,(21) P.470 .

لاحتياجات أصحاب المصالح وذلك في الإفصاح عن كافة المعلومات عن مسؤوليتها تجاه المجتمع<sup>(١)</sup>

ويتفق الباحث مع ما سبق من حيث إن منظمات الأعمال التي تمتاز بكبر حجمها والتي يتوافر لديها قدرات مادية وتكنولوجيا كبيرة تكون أكثر إفصاحاً لتقارير الاستدامة بسبب إمكانياتها المادية العالية

ويعد الوعي الثقافي للمنظمة وأصحاب المصلحة من أهم العوامل في التأثير على زيادة الإفصاح عن الاستدامة لتضمنها الأنشطة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية .

## الفصل الثاني : الإطار النظري للجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة (خصائص لجان المراجعة)

يعتمد نجاح لجان المراجعة في أداء مهامها ومسئوليتها على وجود مجموعة خصائص يجب أن تتوفر في أعضائها لتمكينهم من القيام بأعمالهم بكفاءة وفاعلية وتحقيق الأهداف المحددة من قبل اللجنة ، وقد أوضحت اغلب الهيئات المهنية المختصة بلجان المراجعة سواء كانت دولية أو محلية على ضرورة إنشاء لجان المراجعة وتوافر مجموعة من الخصائص تساعدهم في أداء مهامهم وتتمثل تلك الخصائص الواجب توافرها في لجان المراجعة فيما يلي<sup>(٢)</sup>:

### ١- استقلال لجان المراجعة :

يعد استقلال أعضاء لجنة المراجعة من أهم الخصائص الواجب توافرها في أعضاء اللجنة للقيام بواجباتهم ومسئولياتهم بحيادية ودون تحيز وقد عرفت بورصة الأوراق المالية العضو المستقل للجنة المراجعة بأنه ذلك العضو الذي ليس لديه أية علاقة قد تؤثر على قراراته وأحكامه عند القيام بمهامه<sup>(٣)</sup> ، وقد عرف<sup>(٤)</sup> في الفقرة ٣٠١ العضو المستقل هو ذلك العضو الذي لا يكون من كبار المساهمين بالشركة أو من كبار العملاء وأن يكون ارتباطه الوحيد بالشركة من خلال

---

3-Schneider, op.cit , P.530 .

٢ - سعودي ، سامح محمد لطفي، (٢٠١٠) " اثر خصائص جودة لجان المراجعة على تقرير مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المحاسبي في التقارير المالية دراسة تطبيقية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، ص ٥٦

٣ - الشواربي ، محمد عبد المنعم ، (٢٠١٨) " دور دوران أعضاء لجان المراجعة في تحقيق وفعالية لجنة المراجعة مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ٢٢، العدد ٧، ص ٢٦٩ .

4 -Sarbanes –Oxley Act (2002) Public law No ;107-204 PP.32-33

عضويته بمجلس الإدارة إن تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلالية يساعد تلك اللجنة في أداء أوارها بكفاءة وفاعلية، حيث أن توافر هذه الخاصية في اللجنة يساعد في أداء الأعمال بشكل مستقل مما لا تستطيع معه الإدارة ممارسة بعض الضغوط على لجنة المراجعة.

وبالتالي القيام بالإفصاح المحاسبي الجيد ، والمساعدة في استقلال المراجع الخارجي مما يساعد في القيام بتقييم إدارة المنظمة .

إن توافر الاستقلالية في لجنة المراجعة تحد من تلاعب الإدارة بالأرباح مما يعطى تقرير مالي أفضل<sup>(١)</sup>مقابل مهامه في مجلس الإدارة<sup>(٢)</sup>.

يتم تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين يتوافر فيهم صفة الاستقلالية أو من أعضاء من خارج المنظمة<sup>(٣)</sup>.

ويرى الباحث أن تمتع لجنة المراجعة بالاستقلالية ، تساعد في أداء مهامها بفعالية وكفاءة ، حيث إن توافر صفة الاستقلالية في اللجنة يحررها من أي ضغوط وقيود قد تمارس عليها من قبل إدارة المنظمة والتي قد تحد من فاعلية لجنة المراجعة يؤثر بالسلب على قيامها بمهامها ، ويؤثر على استقلالية المراجع الخارجي ويحد من جودة عملية المراجعة وزيادة فاعلية الحوكمة .

## ٢- الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة :

إن خاصية الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة تأتي بعد تمتع أعضاء اللجنة بالاستقلالية ، وتتمثل تلك الخبرة في التعرف على طبيعة ونشاط المنظمة التي تساعد أعضاء اللجنة على تنفيذ المهام التي تُسند إليهم والتي تستلزم توافر تلك المعرفة والخبرة<sup>(٤)</sup>.

-وقد اشترط قانون ( SOX ) توافر بعض الشروط الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة :

1 -Klein ,A(2002) Audit committee ,board of director characteristics and earning Management" Journal of Accounting and economics,Issue. (33)P. 380

2 -Mustafa ,ST., Meier ,H.H., (2006)" Audit committees and Misappropriation of Assets ; publicly held companies in the Untied" Canadian accounting perspectives ,Vol .5,Issue.2 PP. 312-313 .

٣ - مركز المديرين المصري ، ( ٢٠١١ ) ، وزارة الاستثمار ، دليل قواعد معايير حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٠

4 - Li,J., Manger,M .,Pike ,R., (2012) : "The effect of audit characteristic on intellectual capital disclosure br . British Accounting Review , Vol .(44), Issue. (2) , P.98



- أن يكون لديه معرفة جيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإعداد القوائم المالية .

- أن يتمتع بالخبرة في عملية المراجعة التي يؤديها المراجع الخارجي .

- الإلمام بمهام ومسئوليات لجنة المراجعة .

- أن يكون عضو اللجنة حاصل على شهادة علمية في المحاسبة والمراجعة<sup>(١)</sup>.

إن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة تدعم خاصية الاستقلال لأعضاء اللجنة ، حيث إن تمتع أعضاء اللجنة بتلك الخبرة تساعد في زيادة فاعلية لجان المراجعة والقيام بمتابعة أنظمة الرقابة الداخلية .

وقد حدد الدليل المصري لقواعد حوكمة الشركات ضرورة وجود خبير مالي ومحاسبي فقط على الأقل ضمن أعضاء اللجنة<sup>(٢)</sup>.

ويرى الباحث إن تمتع احد أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة المالية والمحاسبية يعد ركناً هاماً يحسن من فاعلية ذلك الدور الذي تقوم بها اللجنة ، لاعتماد الكثير من القضايا المحاسبية على التقدير الشخصي والذي يعتمد على الخبرة الجيدة في مجال عمل طبيعة المنظمة بصفة عامة والخبرة المحاسبية بصفة خاصة.

### ٣- حجم لجان المراجعة :

إن عدد أعضاء لجنة المراجعة تختلف من منظمة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى حسب حجم مجلس الإدارة وطبيعة ونشاط وحجم المنظمة وتتكون لجنة المراجعة من ٣ أعضاء على الأقل وسبعة أعضاء على الأكثر<sup>(٣)</sup>

وقد بين دليل عمل لجان المراجعة أعضاء تلك اللجنة بثلاثة أعضاء بحد ادني من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين<sup>(٤)</sup> ، ويجب أن يتمتع أعضاء اللجنة بالعدد المناسب والكافي الذي

1 -Sarbanes ,Oxley, op.cit, P.35

٢- مركز المديرين المصري ، الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦) ، الدليل المصري لحوكمة الشركات\_، ص ٢٣ .

٣ - السقا، السيد احمد ( ١٩٩٥ ) " إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية" المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، ص٢٥

٤ - مركز المديرين المصري ( ٢٠٠٨ ) ، دليل عمل لجان المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩ .

يُتيح توافر الخبرات والمهارات لتحقيق الكفاءة والفعالية للجنة ، حيث إن عدم وجود العدد الكافي في اللجنة يؤدي إلى عدم وفاء اللجنة بالقيام بمهامها كما أن زيادة العدد قد يؤدي إلى اختلاف الآراء واستحالة الوصول إلى اتفاق داخل اللجنة بالمناقشة أو التوصيات<sup>(١)</sup> يتم اجتماع لجنة المراجعة مرة كل ثلاثة أشهر بصفة دورية<sup>(٢)</sup> .

ويرى الباحث إنه من المؤكد عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة بشكل جيد يساعد في تحقيق الأهداف المرجوة من اللجنة ، وأن يكون عدد أعضاء اللجنة متوافقاً ومناسباً لحجم المهام المطلوبة من اللجنة ، وأن يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة فردياً حيث يسهل من عملية اتخاذ القرارات .

#### ٤- عدد اجتماعات لجنة المراجعة :

بعد توافر خاصية الاستقلال والخبرة المالية المحاسبية والعدد المناسب للجنة ، تقوم بعقد اجتماعات دورية وعادة تكون ربع سنوية ، ويجب تحديد جدول الأعمال الخاص بلجنة المراجعة لتيسر من عمل أعضاء اللجنة كما يجب توزيع ذلك الجدول على الأعضاء قبل انعقاد الاجتماع بوقت كاف حتى يتسنى لهم دراسة كافة بنود جدول الأعمال وإبداء التوصيات وكتابة التقرير<sup>(٣)</sup>.

ويرى الباحث أن عدد اجتماعات اللجنة يتوقف على حجم المنظمة وظروف عمل اللجنة ، وفي حالة كبر حجم المنظمة ينتج عنه زيادة عمل اللجنة وعقد مزيد من الاجتماعات ، بالإضافة إلى الإعداد الجيد والكافي لهذه الاجتماعات لإضفاء المزيد من الفاعلية لتلك اللجنة.

#### الفصل الثالث : تقييم وتطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم مستوى القياس والإفصاح عن تقارير الاستدامة

يرتبط مفهوم التنمية المستدامة بالحوكمة نظراً لأنها تتضمن حماية حقوق المساهمين وحققهم في الحصول على معلومات عن منظمات الأعمال ، ويمارس المساهمون ضغوطاً على مجلس

1 – Li,J., Manger,M .,Pike ,R., op.cit ,PP.100–102 .,

٢ - مركز المديرين المصري ، ( ٢٠١١ ) ، وزارة الاستثمار ، دليل قواعد معايير حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٣ .

٣ - سلطان ، عطية صلاح ، ( ٢٠٠٥ ) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٢٥ .

الإدارة للإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية وذلك عن طريق إعداد تقارير الاستدامة وذلك لضمان استدامة المنشأة<sup>(١)</sup> .

تعتبر لجان المراجعة من آليات الحوكمة والتي تساعد في الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح والتأكيد على مصداقية كافة المعلومات المالية وغير المالية والإفصاح عن جميع المعلومات وعدم إخفائها ويتم الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية بإعداد تقارير الاستدامة كما إن الالتزام بإعداد تلك التقارير من شأنها أن تؤثر على سمعة المنظمة وإقامة علاقات طيبة بين المنظمة والمجتمع وكذلك تحقيق ميزة تنافسية<sup>(٢)</sup> .

تستطيع تقارير الاستدامة إن تقوم بإلقاء الضوء على المخاطر التي قد تتعرض لها منظمات الأعمال منها المخاطر المالية ومخاطر تتعلق بسمعة المنظمة في حالة إضرارها بالبيئة والمجتمع وكيفية الحد من تلك المخاطر وإدارتها ، فتقوم المنظمة بتوسيع اختصاصات بعض الجهات ومنها آليات الحوكمة بصفقتها المعنية بذلك ، فتقوم بإعطاء دور اكبر للجان المراجعة في الإشراف على تقارير الاستدامة وذلك بعد تطويرها لتناسب مع تلك الخدمة الجديدة<sup>(٣)</sup> .

يتوقع من لجان المراجعة إن تقوم بدور فعال في الإشراف على إعداد تلك التقارير وذلك من خلال مراجعتها لتأكيد مصداقيتها ودقتها مما يعود بالنفع على المجتمع دون الإضرار بمصلحة أى طرف على حساب الآخر، وتحقيق التوازن بين الإبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مما يعود بالنفع على المنظمات وتحسين سمعتها بصفة خاصة وعلى المجتمع بصفة عامة وحيث إن تقارير الاستدامة تمثل الضمان والكفاية للمعلومات التي يحتاجها المساهمون والتي تساعد على استمرارية المنظمة لذا فإن تلك التقارير تعد جزء من الحوكمة داخل منظمات الأعمال<sup>(٤)</sup> .

يُعد الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية كمتطلبات من متطلبات الحوكمة حيث تم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والتي تشمل النواحي البيئية والاجتماعية ضمن معايير حوكمة الشركات ٢٠٠٥ ، ٢٠١١ ، اما في عام ٢٠١٦ تضمنت في الباب الرابع ضمن سياسات لوائح الحوكمة فى تحديد سياسة محددة للنواحي البيئية والاجتماعية .

1 – Amran,A.,Lee,SP., Devi,S.S., op.cit , PP.233-234.

2 –Dutta et al , op.cit , P.5 .

3 -Yadov,P.I .,Han, S.H., Rho .J.J., (2016) "impact of environmental performance on firm value for sustainable investment .evidence from large us firms" Business strategy and the Environment Vol. (25), Issue. (6) , PP.402-405 .

4 – Alshaer,H ., Zaman, M.,op.cit , PP. 977-978 .

وعلى الرغم من ذلك الاهتمام بتقارير الاستدامة لم يتم تحديد الجهة التي تقوم بالإشراف على تلك التقارير مما يجعل مستوى الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ضعيف نوعاً ما<sup>(١)</sup>.

يرتكز تفعيل آليات الحوكمة في منظمات الأعمال بصفة أساسية على دور لجان المراجعة المتمثل في حماية حقوق المساهمين بإمدادهم بمعلومات كافية ودقيقة عن النواحي المالية وغير المالية لذا تعتبر اللجنة أداة رقابية على مجلس الإدارة فالإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في تقارير الاستدامة يعد احد الأساسيات الهامة للحوكمة ، وعلى الرغم من وجود لجان استدامة في بعض المنظمات إلا انه لا يمكن الاستغناء على لجان المراجعة حيث تعمل جنباً إلى جنب في الإشراف على تقارير الاستدامة لما تمتاز به من وجود الخبرات المطلوبة في إعداد تقارير الاستدامة فضلاً عن قيام لجان المراجعة بالتنسيق بين مجلس الإدارة واليات الحوكمة المختلفة وكذلك المساهمين<sup>(٢)</sup>.

ان إشراف لجان المراجعة على إعداد تقارير الاستدامة يحد من قلق المساهمين تجاه تلك التقارير فالإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية بجانب الاقتصادية في قوائمها يعطى شعور للمساهمين بمصداقية تلك التقارير ولا يقوم المجلس بإخفاء أية معلومات قد تؤثر على إعداد التقارير المالية ان قيام لجان المراجع بالإشراف على تلك القوائم يسمح للمساهمين الاشتراك في تحديد الإستراتيجية المتعلقة بالاستدامة مما يضمن وجود تلك الإستراتيجية في إعداد تقارير الاستدامة فمجلس الإدارة يلعب دورين دور رقابي ودور خدمي ويتمثل الدور الرقابي فى لجان المراجعة التي تهدف إلى خدمة الاستدامة ، اما الدور الخدمي يتمثل فى قدرة مجلس الإدارة على اجتذاب موارد لمنظمات الأعمال من خلال إعداد تقارير الاستدامة حيث نتيجة لإعداد تقارير الاستدامة وذلك بإدراج الأنشطة البيئية والاجتماعية ضمن أنشطة المنظمة والحفاظ على البيئة وتقديم خدمات للمجتمع تحسن من سمعة المنظمة مما يساعد في تعظيم إرباحها وبالتالي جذب الاستثمارات للمنظمة وذلك لوجود رؤى واستراتيجيات تساعد على الاستغلال الأمثل للموارد<sup>(٣)</sup>.

1 - Alshaer,H ., Zaman, M.,. op.cit PP.985-986

2 -Cohen,J.,&Simnett R,(2015)" CSR and assurance services :Ares each agenda Auditing :A journal of Practice , Vol. (34) , Issue.(1), PP. 63-64 .

3 -Alshaer,H ., Zaman, M.,. op.cit , P.976 .

لذا يرى الباحث انه من الأفضل والأنسب إن تقوم لجان المراجعة بالإشراف على إعداد تقارير الاستدامة نظرا لأنه يوجد في تلك اللجنة عدة تخصصات قد يكون فيها متخصص في النواحي المالية ويتم اختيار متخصص في النواحي البيئية ومتخصص في النواحي الاجتماعية وهو ما يساعد في الإشراف على تلك التقارير التي تكون هي جزء منها .

### اولا: تقييم دور لجنة المراجعة في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة :

#### ١- خطة عمل لجنة المراجعة :

يتم تحديد الصلاحيات والمهام الخاصة بلجنة المراجعة سنويا وذلك لتقييم دور تلك اللجنة سنويا والحكم على مدى تحقيقها للأهداف التي تم تحديدها .

على الرغم من الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في منظمات الأعمال إلا أن الأبحاث السابقة لم تتناول دور لجان المراجعة في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة على الرغم من وجود علاقة ارتباط بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة مثل ما ثبت من قبل ذلك وجود علاقة ارتباط وثيق بين لجنة المراجعة وتقارير الاستدامة مصداقية التقارير المالي حيث يتوافر من خبرات تمكنها الإشراف على إعداد تقارير الاستدامة حيث تتطلب تلك التقارير البيئية والاجتماعية توافر عدة خبرات فيمن يقوم بالإشراف عليها ولا يمكن أن تتوافر تلك الخبرات إلا في لجان المراجعة إذا أحسن اختيار أعضائها ولزيادة مصداقية تلك التقارير، حيث تضم لجنة المراجعة أعضاء مستقلين غير تنفيذيين لا يتم التأثير عليهم من قبل الإدارة التي قد تحاول إخفاء بعض المعلومات عن المساهمين مما يؤثر على مصداقية التقارير المالية<sup>(١)</sup> إن عدم الإفصاح عن الاستدامة لا يعطى انطبعا جيد للمساهمين الذين يكون تركيزهم على كسب ثقة المجتمع وبناء علاقات جيدة مع المجتمع مما يؤثر على سمعة المنشأة و يعود بالنفع عليها وبالتالي يجذب مزيد من الاستثمارات .

إن لجان المراجعة وما تتمتع به من خصائص تتمثل في الخبرة المالية والمحاسبية والاستقلالية وعدد الاجتماعات وحجم اللجنة تساعد في الإشراف على إعداد تقارير الاستدامة وزيادة مصداقية تلك التقارير إذا ما تم اختيار أعضائها بعناية وكفاءة ، حيث تمثل خبرة أعضاء اللجنة

---

1 – Alshaer,H ., Zaman, M., , op.cit ,PP.978–979 .

في الإلمام الكافي ببعض الأمور التي تتعلق بالاستدامة والتي تؤدي إلى زيادة مصداقية تلك التقارير (١).

ويتفق الباحث مع الآراء التي أظهرت الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث تساعد خصائص لجان المراجعة في زيادة مصداقية تلك التقارير .

ويرى الباحث إن مهام لجنة المراجعة للإشراف على تقارير الاستدامة تتمثل في الآتي :

١- التأكد من إن تقارير الاستدامة لمنظمات الأعمال تتضمن الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية .

٢- التأكد من إن الإجراءات التي اتخذتها المنظمة تستطيع الوفاء بتنفيذ ما تم إدراجه في تلك الأنشطة سواء البيئية والاجتماعية .

٣- التأكد من ملائمة الخطة التي تم وضعها مع موارد المنظمة المتاحة لذلك .

٤- التأكد من إدراج المنظمة في سياساتها للأنشطة البيئية والاجتماعية بجانب الاقتصادية .

٥- وضع خطة طويلة الأجل تتضمن النواحي البيئية وكيفية الحفاظ على البيئة المحيطة بالمنشأة وكذلك النواحي الاجتماعية المتمثلة في التزام المنظمة بخدمة المجتمع مما يعود بالنفع والسمعة الطيبة .

٦- تقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بخصوص العمل على تطوير النواحي البيئية والاجتماعية .

ويرى الباحث انه في حالة إذا ما تم اختيار أعضاء اللجنة حسب كفاءتهم فان ذلك سيعود بالنفع على منظمات الأعمال بصفة عامة وعلى تقارير الاستدامة بصفة خاصة .

حيث في كثير من الدول ألزم القانون لجان المراجعة بتعيين عضو واحد يتمتع ذو خبرة مالية ومحاسبية بجانب أعضاء آخرين لديهم الخبرة البيئية والخبرة الاجتماعية فانه يكون أفضل بالنسبة لإعداد تلك التقارير والإشراف عليها حيث تحتوى تلك التقارير على تقارير بيئية

---

1 -BuallamA, M., Aldhaen,E .,(2018 ), op.cit , PP.492-493 .

واجتماعية ويكون الأقدر على قراءتها خبراء متخصصين في تلك المجالات والتي تكون متوافرة في لجان المراجعة

اتجهت الكثير من الدول إلى إعداد التقارير المتكاملة التي تستلزم إعداد تقارير الاستدامة والتي تستند إلى وجود خبراء في النواحي البيئية والاجتماعية ، لذا يقترح الباحث وجود خبراء في لجنة المراجعة في النواحي البيئية والاجتماعية يعود بالنفع على منظمات الأعمال وبالتالي على مصداقية تقارير الاستدامة .

### الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

اختبار الفرض الأول : الخاص بمتغير استقلالية لجان المراجعة وعلاقتها بزيادة مصداقية تقارير الاستدامة :

#### جدول رقم ( ١ )

العلاقة بين استقلالية لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة :

المفردة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الموافق	نسبة الغير موافق	الترتيب علي حسب قوة العلاقة
المفردة ١	٤,٢٨٩	١,٢٢٤	٪٨١,٦	٪١٨,٤	١

#### يوضح الجدول السابق :

وجود علاقة قوية بين استقلالية لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث أن نسبة الموافقين علي تلك العلاقة كبيرة جدا حيث بلغت ( ٪٨١,٦ ) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات مقارنة بنسب الغير موافق علي تلك العلاقة وهي نسبة ضئيلة حيث بلغت ( ٪١٨,٤ )، مما يثبت قوة تلك العلاقة بين استقلالية لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة

الفروق بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين استقلالية لجان المراجعة في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة :

## جدول رقم (٢)

المفردة	المجموعات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة اختبار T	مستوي الدلالة
مفردة (١)	محاسبين	٤,٢٣١	١,٢٥٥	٢٥٤	١,٥٣٩-	٠,١٢٥
	مراقبي الحسابات	٤,٥٣٠	١,٠٦٢			

يوضح الجدول السابق :

عدم وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥٪) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين استقلالية لجان المراجعة وأهميتها في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (٠,١٢٥) وهي قيمة غير دالة إحصائياً .

يتضح من النتائج السابقة وجود علاقة طردية بين استقلالية لجان المراجعة في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعنى إن استقلالية لجان المراجعة يفسر ويؤثر على حوالي (٦,٨١) من مصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعكس أهمية استقلالية أعضاء لجان المراجعة .

وفى ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الأول وهو " لا توجد علاقة معنوية بين استقلالية أعضاء لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة "

**اختبار الفرض الثاني :** الخاص بمتغير وجود أعضاء ذوي خبرات مالية وبيئية واجتماعية وعلاقتها بزيادة مصداقية تقارير الاستدامة :

## جدول رقم ( ٣ )

يوضح العلاقة بين وجود أعضاء ذوي خبرات مالية وبيئية واجتماعية وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة

المفردة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الموافق	نسبة الغير موافق	الترتيب علي حسب قوة العلاقة
المفردة (١)	٣,٠٦٦	١,٠٨٨	٥٦,٧٪	٤٣,٣٪	٢
المفردة (٢)	٤,١٦٠	١,٣٨٦	٨٠٪	٢٠٪	١



## يوضح الجدول السابق :

عدم وجود فروق دالة إحصائية عند مستوي معنوية (٥٪) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين وجود أعضاء ذوي خبرات مالية وبيئية واجتماعية في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية بين ( ٠,١٣٢ إلى ٠,٩١٤ ) وهي قيم غير دالة إحصائياً

### جدول رقم ( ٤ )

الفروق بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين وجود أعضاء ذوي خبرات مالية وبيئية واجتماعية في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة .

مستوي الدلالة	قيمة اختبار T	درجات الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط	المجموعات	المفردة
٠,٩١	٠,١٠٩-	٢٥٤	١,٠٧٥	٣,٠٦٢	محاسبين	مفردة (١)
٤			١,١٥١	٣,٠٨١	مراقبي الحسابات	
٠,١٣	١,٥١٠-	٢٥٤	١,٤٣١	٤,٠٩٦	محاسبين	مفردة (٢)
٢			١,١٥٤	٤,٤٢٨	مراقبي الحسابات	

## يوضح الجدول السابق:

يتضح من النتائج السابقة وجود علاقة بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعنى إن استقلالية أعضاء لجنة المراجعة يفسر ويؤثر على حوالي (٥٦,٧٪) من مصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعكس أهمية للخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة على مصداقية تقارير الاستدامة .

وفى ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الثاني وهو "لا توجد علاقة معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبة ومصداقية تقارير الاستدامة "

**اختبار الفرض الثالث:** الخاص بمتغير زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وعلاقتها بزيادة مصداقية تقارير الاستدامة

جدول رقم ( ٥ )

يوضح العلاقة بين زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة

المفردة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الموافق	نسبة الغير موافق	الترتيب علي حسب قوة العلاقة
المفردة (١)	٣,٨٣٢	١,٠٧٦	٪٨٢,٤	٪١٧,٦	١

يوضح الجدول السابق:

وجود فروق دالة إحصائية عند مستوي معنوية (٥٪) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وأهميتها في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٢٤) وهي قيمة دالة إحصائياً وتتجه تلك الفروق لصالح مراجعي الحسابات

المفردة	المجموعات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة اختبار T	مستوي الدلالة
مفردة (١)	محاسبين	٣,٧٥٨	١,١١٠	٢٥٤	-٢,٢٦٥*	٠,٠٢٤
	مراقبي الحسابات	٤,١٤٢	٠,٨٦٦			

جدول رقم ( ٦ )

الفروق بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وأهميتها في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة .

يوضح الجدول السابق:

وجود فروق دالة إحصائية عند مستوي معنوية (٥٪) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات في توضيح أهمية العلاقة بين زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وأهميتها في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٢٤) وهي قيمة دالة إحصائياً وتتجه تلك الفروق لصالح مراجعي الحسابات. ضح الجدول السابق :

وجود علاقة قوية بين زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة حيث أن نسبة الموافقين علي تلك العلاقة كبيرة جدا حيث بلغت ( ٨٢,٤ %) بين المحاسبين ومراقبي الحسابات مقارنة بنسب الغير موافق علي تلك العلاقة وهي نسبة ضئيلة حيث بلغت (١٧,٦%)، مما يثبت قوة تلك العلاقة بين زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة وزيادة مصداقية تقارير الاستدامة .

يتضح من النتائج السابقة وجود علاقة طردية بين زيادة عدد الاجتماعات للجان المراجعة في ومصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعنى إن زيادة عدد الاجتماعات للجان المراجعة يفسر ويؤثر على حوالي (٨٢,٤) من مصداقية تقارير الاستدامة وهو ما يعكس أهمية استقلالية أعضاء لجان المراجعة .

وفى ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الثالث وهو "لا توجد علاقة معنوية بين زيادة عدد الاجتماعات للجان المراجعة ومصداقية تقارير الاستدامة .

### النتائج والتوصيات

#### أولاً النتائج :

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج منها :

#### ١-نتائج الدراسة النظرية :

١- تتركز مفهوم استدامة منظمات الأعمال في تلبية رغبات المساهمين وأصحاب المصالح في الإفصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية بجانب الاقتصادية واستخدامها للموارد الطبيعية والبشرية دون الإضرار بالأجيال القادمة .

٢- يوجد اختلاف بين المسؤولية الاجتماعية والاستدامة من حيث أن الاستدامة تتضمن تحقيق التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من حيث تأثير المنظمة وتأثيرها في المجتمع بينما المسؤولية الاجتماعية تركز على الأنشطة الاجتماعية من قبل المنظمة للمجتمع .

٣- إن الإفصاح عن الاستدامة يعالج القصور في التقارير المالية التي لا تستطيع إعطاء صورة كاملة عن موقف المنظمة وأدائها حيث أن التوسع والتطور في الإفصاح ينعكس على العديد من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وليست الاقتصادية فقط .

٤- تعد لجان المراجعة من آليات الحوكمة الداخلية والتي تقوم بالتنسيق بين آليات الحوكمة المختلفة وتدعم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي وتقوم بحماية حقوق المساهمين .

## ب- نتائج الدراسة الميدانية :

- ١- وجود علاقة بين لجان المراجعة وتقارير الاستدامة .
- ٢- وجود علاقة بين وظائف لجان المراجعة ومصادقية تقارير الاستدامة .
- ٣- إن إشراف لجان المراجعة على تقارير الاستدامة يزيد من مصادقية تقارير الاستدامة .
- ٤- إن توافر الخبرات البيئية والاجتماعية لأعضاء لجنة المراجعة يزيد من مصادقية تقارير الاستدامة .
- ٥- إن إشراف لجان المراجعة على التقارير المالية المتمثلة في القوائم المالية يزيد من مصادقية تلك التقارير وأيضا تزيد من مصادقية تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة .

## ثانياً -التوصيات :

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصى الباحث بالاتي :

- ١- ضرورة إلزام منظمات الأعمال في جمهورية مصر العربية بالإفصاح عن الاستدامة لأهمية هذه المعلومات بالنسبة للمستثمرين وأصحاب المصالح .
- ٢- ضرورة توافر خبرات عديدة في لجان المراجعة مثل خبراء في النواحي البيئية والاجتماعية وهو ما تتطلبه تقارير الاستدامة .
- ٣- إعطاء دور اكبر للجان المراجعة في الإشراف على إعداد تقارير الاستدامة .

## المراجع العربية :

### • الكتب :

١- على ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة ، السيد شحاتة ، (٢٠١٤) ، " دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر " ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية .

### • الدوريات :

- ٢- احمد ، عاطف محمد ،(٢٠١٥) ، "تحليل محتوى الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة للشركات المسجلة بالبورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، المجلد الثالث ، العدد الأول ، ص ص ٨٥-١٢٤ .
- ٣- السقا، السيد احمد، ( ١٩٩٥ ) ، " إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ص ص ٩٩-١٢٨ .
- ٤- سامي ، مجدي محمد (٢٠٠٩)" دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القواعد المالية المنشورة في ببنية الأعمال المصرية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد( ٢ ) ، مجلد رقم( ٤٦ ) ، ص ص ١٦٧-٢١٠ .
- ٥- سعودي ، سامح محمد لطفي، (٢٠١٠)، " اثر خصائص جودة لجان المراجعة على تقرير مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المحاسبي في التقارير المالية " دراسة تطبيقية" ، مجلة المحاسبة والمراجعة ص ص ٤٣-٨٦ .

### • مؤتمرات :

- ١- إبراهيم ،محمد زيدان، أبو السعود ،محمد عبد المنعم، (٢٠١٧)، "اثر هيكل الملكية على مستوى الإفصاح عن المسئولية الشركات بالتطبيق على الشركات المصرية" مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، ص ص ٥٥٧-٦٣٠ .
- ٢- سلطان، عطية صلاح، ( ٢٠٠٥ ) ، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لإغراض استمرار الشركة" ورقة عمل قدمت للمؤتمر الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في مصر ص ص ٢١٧-٢٤٤ .
- ٣- ميمون ، الطاهر غلاب ، فاتح، ( ٢٠١٧ ) ، "إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات الاقتصادية"، مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، ص ص ١١٣-١٤٦ .

### • أخرى :

- ١- مركز المديرين المصري ، الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦) ، الدليل المصري لحوكمة الشركات.
  - ٢- مركز المديرين المصري ، دليل عمل لجان المراجعة، (٢٠٠٨) وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية أغسطس .
  - ٣- مركز المديرين المصري ، (٢٠١١) ، وزارة الاستثمار، دليل قواعد معايير حوكمة الشركات، جمهورية مصر العربية .
- المراجع الأجنبية :**

### **Periodicals:**

- 1- Alshaer,H ., Zaman, M., (2018)" Credibility of sustainability reports :the contribution of audit committees" **journal business strategy and the Environment.Vol.(27) Issue.(7) PP.973-986.**
- 2-Amran,A.,Lee,SP . ,Devi,S.S,. (2014)" The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality" **:Business Strategy and Environment " Vol.( 23), Issue. (4) , PP. 217-235.**
- 3- BuallamA, M., Aldhaen,E .,(2018 )" the relationship between audit committee characteristic and the level of sustainability report disclosure ", lecture Notes in **science challenger Opportunities the digital Era Journal.PP.492-503.**
- 4- Dutta,S.,Lawson R., , Marcinkg D., (2012) Paradigm for sustainable development implication of management theory corporate social **Journal Responsibility and Environmental Management Vol.19 Issue ,(1) ,PP.1-10 .**
- 5- Fifka ,S .,Drabble ,M., (2012)" FOCUS And Standardization OF sustainability Reporting –A Comparative Study Of The Untitled Kingdom and Finland ,**Business Strategy and The Environment Vol.(21) ,PP.455-474 .**
- 6- Haniffa, ,R ., Amran A. ,(2011) "Evidence In development of sustainability Reporting :a case of a Developing Country '**Business Strategy and The Enviroment ,vol (20) ,Issue( 3) ,PP141-156 .**
- 7- Khan,A., Muttakin M., (2014)" Determinants of Corporate Social Disclosure Empirical Evidenced in Accounting Incorporating Advances In **International Accounting ,Vol 30,PP168-175 .**
- 8-Klein ,A., (2002) Audit committee ,board of director characteristics and earning **Management Journal of Accounting and economics" Issue. (33) ,PP.375-400 .**
- 9-Ieennox,C.S., (2002) "'opinion shopping ,Audit firm Dismissals, and Audit Committees 'Hong Kong university of science and technology, **ssrn electronic Journal, PP .1-48.**
- 10-Li,j., Mangena,M., Pike ,R ., : " The effect of audit characteristic on intellectual - capital disclosure br .**account .rev Vol. 44, Issue.(2),98-110.**
- 11-Mustafa ,S.T ., Meier ,H.H, (2006)" Audit committees and Misappropriation of Assets ; publicly held companies in the Untied States, **CAP Forum on Forensic Accounting in the post Enron word PP.1-35**
- 12- Schneider ,A., (2015) Reflexivity in Sustainability Accounting and management :Tran sending the Economic focus orcorporate sustainability .**Journal of Business Ethics ,Vol. (127),Issue .(3) PP.524-536.**
- 13- Van der zahn,M,. ling Meicong,M., (2019)" Exploration of the association between audit committee effectiveness and sustainability reporting during disclosure regimechang.**Available at ssrn electronic journal,PP1-55.**
- 14- Yadov,p.I .Han, S.H & Rho .J.J (2016) impact of environmental performance on firm value for sustainable investment .evidence from large ur **firms Business strategy and the Environment Vol.(25) , Issue .(6) PP.402-420.**

### **Others :**

- 1- Global Reporting initiative GRI (2013) Sustainability Reporting Guidelines version G4 **Available on line at :http://Global reporting .org,P PP.1-17.**
- 2-Global Reporting initiative GRI (2016) Sustainability Reporting Guidelines version G4 **Available on line at :http://Global reporting .org PP.1-33.**
- 3- Sarbances –Oxley Activ public law No ;107-204 (.2002) congress ,Washington D.S Government piling Office; **Available at WW.riahome .com/new Law /fut text pdf,PP1-78.**