

دور مراجعة تقرير تعليقات الإدارة فى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات
الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية
"دراسة ميدانية"

**The role of Audit Report Management Comments in
increasing the efficiency and effectiveness of business
organizations and increasing their competitiveness**

(A Field Study)

إعداد

منى أحمد عصام أحمد ماهر حجازي

باحث دكتوراه

إشراف

الدكتورة

منى حسن عبده البسيوني

مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة
جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

زين العابدين سعيد حسن فارس

أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة
جامعة بورسعيد

2019

ملخص البحث

في السنوات القليلة الماضية، وبسبب عدم استقرار الاقتصادات العالمية التي دفعت المنظمات إلى إعادة النظر في كيفية تعريف وتقييم وقياس أداء الشركات، من خلال الإفصاح ومراجعة التقارير المالية وغير المالية، وخاصة تقرير تعليقات الإدارة، وكذلك بهدف زيادة جودة المراجعة الخارجية وزيادة الشفافية والمصداقية للتقارير المالية لدعم وترشيد إتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية

ففي الوقت الحالي، يسعى التنفيذيون وأعضاء مجلس الإدارة في كثير من الأحيان إلى طرق لتحسين الأدوات أو الآليات التي تربط استراتيجية أعمالها بالأداء، وبالتالي، سيؤدي ذلك إلى التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة والمستثمرين من خلال تقديم تقاريرهم ومراجعتها.

ومن ثم فلا بد للمنظمة أن تفصح عن تقرير تعليقات الإدارة، ومن هنا تأتي أهمية وجود إطار فكري لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، حيث أن من أهم الدوافع الداعية إلى تواجد إطار لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ الاهتمام المتزايد والاعتراف بالقيمة السوقية الحقيقية لتقرير تعليقات الإدارة للمنظمات، ووجود اعتراف متزايد بالدور الأساسي والمهم الذي يلعبه تقرير تعليقات الإدارة في الأداء الإجمالي للمنظمة على صعيد النتائج المادية أو على صعيد المنافسة السوقية.

ولذلك سعى البحث لتقديم إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة للفائدة التي يمكن أن تتحقق من خلال تطبيق هذا الإطار المقترح بهيكلة الفكرى بما يشمله من مفاهيم وفروض ومبادئ، وكذا هيكله التطبيقي بمكوناته من معايير وأساليب وأدوات، فى ظل توافر مقومات تطبيق هذا الإطار فى منظمات الأعمال، والذي أثبتته الدراسة الميدانية في زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة - مراجعة تقرير تعليقات الإدارة - الكفاءة والفاعلية - منظمات الأعمال - القدرة التنافسية - شركة فودافون مصر.

Research Summary

In the past few years, due to the instability of global economies that have prompted organizations to reconsider how to define, evaluate and measure corporate performance, through disclosure and review of financial and non-financial reports, especially the management's comment report, as well as with the aim of increasing the quality of external audit and increasing the transparency and credibility of financial reports to support And rationalization of decision-making, which leads to increased efficiency and effectiveness of business organizations and increase their competitiveness

Hence, the organization must disclose the management comment report, hence the importance of an intellectual framework for reviewing the management comment report, as one of the most important motives calling for a framework to review the management comment report is the increased interest and recognition of the real market value of the management comments report to organizations, and the existence of recognition Increasingly, the primary and important role that the management comment report plays in the overall performance of the organization in terms of financial results or in terms of market competition.

Therefore, the research sought to present a proposed framework for reviewing the administration's comments report for the benefit that can be achieved through the application of this proposed framework with its conceptual structure, including concepts, assumptions and principles, as well as its application structure with its components of standards, methods and tools, in light of the availability of the elements for applying this framework in business organizations, And proven by the field study.

Key words: Audit- Audit of management comments - efficiency and effectiveness - business organizations - competitiveness - Vodafone Egypt.

أولاً: مقدمة:

بدأ مشروع معايير المحاسبة الدولية الخاص بتعليقات الإدارة منذ عام 2002 وبعد مناقشة أوراق عدة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مسودة تعليقات الإدارة في عام 2009، حيث يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن البيان سيوفر إرشاداً بحيث يوفر فرصة لشرح أهداف الإدارة والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ومن المتوقع أن مثل تلك المعلومات تسهل لمستخدمي المعلومات المالية تقييم توجهات وتطلعات الإدارة، والمخاطر العامة، فضلاً عن نجاح استراتيجيات الإدارة لتحقيق أهدافها المعلنة، وذلك لأغراض توصيل المعلومات التي تدور في أذهان الإدارة إلى المستخدمين بحيث يكون لدى المستخدمين القدرة على تفسير الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة، وذلك في ظل التطبيق الاختياري للشركات، حيث إن مثل تلك الممارسات لا تتمتع بصفة إلزامية. (عبد النعيم، 2013، ص 17).

تعد مراجعة تقرير تعليقات الإدارة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت، وشجعت أهميته التي لا يمكن تمييزها عن التقارير المالية الأخرى بالمنشأة العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في كافة الأقطار (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالإفصاح ومراجعة تقرير تعليقات الإدارة، إلا أنها لم تتعرض لإيجاد إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال؛ لدعم الثقة لدى المستفيدين من القوائم المالية وتحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك بعد تمثيلها لجميع تقارير المنشأة بصورة متكاملة.

ثانياً: مشكلة البحث:

تقوم وظيفة القياس في المحاسبة على بديهية أن ما يمكن قياسه يمكن الإعراف به، فقد فرضت على طبيعة الأعمال عناصر غير مالية لا يمكن قياسها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإرشادات معايير المحاسبة المطبقة في مصر ولها تأثيراً إيجابياً على القيم الواردة بالقوائم المالية وبالتالي التأثير على قرارات مستخدمي تلك القوائم، ولذلك برزت مشكلة القياس والإفصاح عن عناصر تقرير تعليقات الإدارة، تلك العناصر تبرز العديد من المشكلات باعتبارها عناصر غير مالية وغير ملموسة؛ حيث تعتمد المنظمات على توليد إيراداتها بناءً على خبرة ومعرفة ومهارة وقدرات وإبداعات عاملها في ظل مدى إدراكهم وفهمهم لعملاء المنظمات التي يعملون بها، ومن هنا برزت مشكلة البحث في كيفية قياس عناصر تقرير تعليقات الإدارة من خلال نموذج قياس يتلائم مع طبيعة عمل تلك المنظمات.

ومن ثم فإن مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود إطار متكامل لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بكافة أبعاده ومتغيراته في منظمات الأعمال، حيث تبين إغفال الكثير من المنشآت لمفهوم وأهمية تقرير تعليقات الإدارة باعتباره المورد المهم المؤثر في تحقيق كفاءة وقيمة عالية للمنشآت الصناعية؛ وفي عدم إمكانية تحديد الأثر الناتج عن هذا الإغفال الذي يجعل من القوائم المالية المنشورة مجرد بيانات غير معبرة

بصورة دقيقة عن المركز المالي للمنظمة.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في السؤالين التاليين:

- 1 - ما مدى إمكانية وضع إطار متكامل لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال ويؤدي إلى زيادة قدرتها التنافسية؟
- 2 - هل يمكن إختبار الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة لمنظمات الأعمال بالشكل الذي يؤدي إلى كفاءة وفعالية التطبيق العملي، وإمكانية تطبيق هذا الإطار المقترح في الواقع العملي؟

ثالثاً: أهمية البحث:

1 - الأهمية العلمية للبحث:

تتبع أهمية البحث من ضرورة مراجعة تقرير تعليقات الإدارة لمنشآت الأعمال؛ وتوفير بيانات ومعلومات موثوقة تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من هذه البيانات؛ وزيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية مما يتطلب أهمية وفائدة هذه المراجعة.

2 - الأهمية العملية للبحث:

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية بيان مفهوم تقرير تعليقات الإدارة باعتباره التقرير غير المالي الذي يساهم بالرفع من قيمة وكفاءة المنظمات ويحقق لها الميزة التنافسية على مختلف الأصعدة المحلية والعالمية، ومن أهمية قياس وتحديد تقرير تعليقات الإدارة والإفصاح عنه إن أمكن وفق آليات الإفصاح المحاسبى الممكنة.

ويكتسب موضوع تقرير تعليقات الإدارة أهمية متزايدة اليوم باعتباره النشاطات أو العمليات التي تساعد على اكتشاف وتدعيم تدفق القدرات المعرفية والتنظيمية للأفراد، وتمكنهم هذه القدرات من إنتاج منتجات جديدة للمنظمة، ومن ثم توسيع حصتها السوقية من جهة؛ وتعظيم نقاط قوتها من جهة أخرى، وتكسبها ميزة تنافسية تميزها عن غيرها لتفادى المنافسة الشديدة.

ومن هنا تتزايد أهمية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة باعتباره أحد العناصر الحيوية لنجاح منظمات الأعمال، فضلاً عن إظهار بنود القوائم المالية لمنشآت الأعمال على حقيقتها؛ ولتوفير بيانات ومعلومات موثوقة تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من هذه البيانات لمنظمات الأعمال؛ مما يتطلب أهمية وفائدة هذه المراجعة، خاصة وأنه لا يوجد إطار متكامل لهذه المراجعة.

رابعاً: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته فإن هدفه يتمثل في اقتراح إطار متكامل لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة في منظمات الأعمال ويمكن تبويب هذا الهدف إلى هدفين فرعيين هما على التوالي:

1 - بيان دور مراجعة تقرير تعليقات الإدارة في زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية.

2 - إجراء دراسة ميدانية للوقوف على إمكانية تطبيق الإطار المقترح لمراجعة تقرير

تعليقات الإدارة عملياً بإحدى منظمات الأعمال.

خامساً: مفاهيم عنوان البحث:

- 1 - مراجعة: هي عملية فحص وتقييم، وتقديم تقرير بذلك للإدارة أو للجنة المراجعة أو للمساهمين في ضوء معايير الشفافية والنزاهة والموضوعية والتجرد.
- 2 - تقرير تعليقات الإدارة (Statement Management Commentary (SMC): هو تقرير يمكن من خلاله تفسير الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، كما يوفر معلومات عن أهداف الإدارة والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وتوفير معلومات تساعد المستخدمين علي تقييم المنشأة والمخاطر العامة، وهو يعتبر تقرير مكمل للبيانات المالية، ويعتبر المفتاح لتحليل ووصف الشركة (رزق، 2007، ص 26).
- 3 - شفافية ومصداقية التقارير المالية: المقصود بها؛ المعلومات التي يجب أن تتوفر في التقارير المالية والتي تلعب دوراً أساسياً في جعل سوق المال أكثر كفاءة وسيولة وتساعد المستثمرين والمقرضين وغيرهم من المتعاملين في السوق على تقييم الوضع المالي للشركة ومن ثم تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية السليمة ويساعد ذلك على زيادة درجة الثقة.
- 4 - دعم وترشيد إتخاذ القرارات: المقصود بها؛ هي بناء نظم تعطي المستفيد النهائي أدوات مفيدة لتحليل البيانات باستخدام النماذج وقواعد البيانات وتقديم الحلول الممكنة للمشكلات المعروضة.

سادساً: إفتراضات البحث:

- في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه، فإن إفتراضاته تتمثل في الآتي:
- الإفتراض الصفري (العدمي) الأول: "لا يوجد إطاراً مقترحاً لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة - بشقيه الفكري والتطبيقي - في منظمات الأعمال في الفقه المحاسبي".
 - الإفتراض البديل الأول: "يوجد إطاراً مقترحاً لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة - بشقيه الفكري والتطبيقي - في منظمات الأعمال في الفقه المحاسبي".
 - الإفتراض الصفري (العدمي) الثاني: "لا يؤدي تطبيق الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال عملياً بإحدى الشركات إلى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية".
 - الإفتراض البديل الثاني: "يؤدي تطبيق الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال عملياً بإحدى الشركات إلى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية".

سابعاً: حدود ومجال البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وإفتراضاته فلن تتعرض الباحثة إلى الأتى:

1 - الدراسة التفصيلية للمحاسبة عن أبعاد ونماذج تقرير تعليقات الإدارة فى منظمات الأعمال.

2 - لن يطبق الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة فى القطاع الحكومى والوحدات الإدارية الحكومية وعلى مستوى الدولة.

3 - لن يتم تطبيق هذا الإطار على المستوى القومى أو مستوى الدولة.

ثامناً: منهج البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وإفتراضاته وحدوده وكذلك الخطة المقترحة للبحث، فإن منهج البحث المستخدم هو المنهج العلمى المتكامل بشقيه (الإستنباطى والإستقرائى).

ومن ثم يعتمد هذا البحث على المزج بين المنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى وذلك من خلال أسلوب الدراسة النظرية والدراسة الميدانية وذلك كما يلى:

1 - الدراسة النظرية:

تعتمد الباحثة على المنهج الإستقرائى بهدف إستقراء جوانب المشكلة محل البحث، وإستعراض وتحليل نتائج الدراسات السابقة معتمداً فى ذلك على المراجع والدوريات المهمة بموضوع البحث، حيث تقوم الباحثة بصياغة الإطار النظرى لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة وأثر ذلك على وضع نموذج لمراجعته.

2 - الدراسة الميدانية:

تعتمد الباحثة فى إجراء هذه الدراسة على قائمة الإستقصاء التى تم توزيعها على منظمات الأعمال محل التطبيق وذلك بهدف إختيار إفتراضات البحث علمياً، فضلاً عن قيام الباحثة بإختبار الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بشقيه (النظرى والتطبيقى).

تاسعاً: البحوث والدراسات السابقة:

قامت الباحثة باستعراض الدراسات والبحوث السابقة والتى توافرت فى الأدب المحاسبى سواء فى المراجع العربية أو الأجنبية أو على شبكة المعلومات الدولية والتى اهتمت سواء بمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بصفة خاصة أو قياسه والإفصاح عنه بصفة عامة باعتبار أن ذلك هام لإظهار القوائم والحسابات الختامية لمنظمات الأعمال على حقيقتها وبالصورة التى يثق فى بياناتها ومعلوماتها كل مستخدميها سواءاً الداخلين أو الخارجيين، وذلك للوقوف على ما توصل إليه الباحثون فى هذه الدراسات من نتائج وتوصيات يمكن الإستفادة بها فى تناول موضوع البحث ولبيان مدى إتفاقها وإختلافها معه، وللتعرف على نواحي القصور والثغرات التى إعترت تلك

الدراسات، والتي تعد في نفس الوقت دوافع قوية وراء إختيار موضوع البحث وتأكيداً على قاعدة البدء من حيث إنتهى الآخرون.

ونظراً لتطبيق البحث بشكله المتكامل على إحدى منظمات الأعمال، فقد استدعى ذلك الباحثة ترتيب تلك الدراسات داخل جدول ترتيباً زمنياً من الأقدم للأحدث وذلك على النحو التالي:

م	اسم الباحث	أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1	Kabalski, p., 2012	تهدف هذه الدراسة الي دراسة "تقرير تعليقات الإدارة في IASB والمخططات الحديثة للإدارة" وأشارت الدراسة إلى الإرشاد الدولي الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ والذي أشار إلى بعض صور تقرير تعليقات الإدارة	وأكدت الدراسة على أن هذا التقرير يدعم جهود المنشأة لتحسين الأداء وإيجاد التوازن بين الأداء والالتزام، كما أنه يكسب المنشأة ميزة تنافسية مستدامة في ظل عدم اليقين.
2	عبد النعيم، 2013	"دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري"	أشارت هذه الدراسة إلى أن ظاهرة عدم تماثل المعلومات هي الحالة التي يكون فيها عملية إتمام الصفقات (بيع/شراء) غير كفاء، نتيجة تمتع أحد أطراف الصفقة بميزة معلوماتية دون غيره من الطرف الآخر، وذلك بسبب موقعه التنظيمي (الإدارة/المستثمر الداخلي) عندما يكون طرفي الصفقة أحد الأطراف الداخلية للمنشأة والمستثمر الخارجي، أو بسبب علاقات بالموقع التنظيمي (المستثمر/المستثمر الخارجي) عندما يكون طرفي الصفقة المستثمرين خارجيين وبعضهم، تلك الميزة قد

م	اسم الباحث	أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
			تتعلق بحجم المعلومات المعلنّة أو المفصّح عنها، أو تتعلق بتوقيت الإفصاح عن المعلومات.
3	سلوم، وعبد الرضا، 2016	تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بمناقشة وتحليل تقرير الإدارة (MD&A)، وتوجيه الاهتمام به وإعداده بصورة صحيحة وفقاً لمتطلبات إعداد البيانات المالية، لمساعدة المستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من المستخدمين على اتخاذ القرارات بصورة صحيحة، وبيان دور مراقب الحسابات من كشف مؤشرات الاحتيال من خلال فحص تقرير الإدارة، ولتحقيق ذلك اعتمد الباحثان المنهج الاستقرائي للأبحاث والأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة في الجانب النظري، أما الجانب العملي فتم اعتماد المنهج الاستنباطي والتحليلي لتحديد المؤشرات الاحتمالية، من خلال دراسة التشريعات القانونية والمعايير الدولية والقواعد المحاسبية المحلية المرتبطة بأعداد مناقشة وتحليل تقرير الإدارة للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية، وتقييمه في ضوء متطلبات إعداد التقرير في العراق، وتحديد أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان باحتمالية وجود احتيال في هذه التقارير ومن ثم اختبارها باستخدام الإجراءات التحليلية والنسب المالية	ومن أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ما يأتي: 1. ان خدمة اختبار وفحص مناقشة وتحليل تقرير الإدارة احدي اهم الوسائل التي تمكن مراقب الحسابات الذي يقوم بإبداء الراي بصدق وعدالة البيانات المالية الخاصة بالشركة إلى تركيز اهتمامه على المخاطر المهمة التي من الممكن ان تحتويها مناقشة وتحليل تقرير الإدارة وإبلاغها أهمية خاصة عند القيام بتخطيط وتنفيذ أعمال الرقابة والمراجعة. 2. وجود إفصاحات غير حقيقية ومظاللة للمستخدمين في تقرير ادارة الشركة (عينة الدراسة) بسبب ضعف اهتمام ادارة الشركة بإعداد مناقشة وتحليل تقريرها واستخدام تقرير المدة السابقة كأساس لإعداد تقرير الفترة الحالية. 3. ضعف التزام الشركة(عينة الدراسة) بالمحتويات الواجب

م	اسم الباحث	أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
		ونموذج (ميلر) لاكتشاف ادارة الأرباح	إدراجها في تقرير الإدارة والملمزة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي
4	Ginesti, G., et al., (2017).	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر مشاركة المعلومات التي يتم نشرها من خلال روابط مجالس الإدارة حول سهولة قراءة تقرير تعليقات الإدارة ومراجعته (MD & A). تم إجراء التحقيق في هذه الدراسة باستخدام تحليل الانحدار. تقاس قابلية قراءة MD & A. تم تحديد مستوى مشاركة المعلومات حسب مؤشر الدرجة المركزية. تتألف العينة من 83 شركة إيطالية مدرجة في البورصة تضم أكثر من 4000 مدير للفترة 2008-2012	تظهر النتائج الرئيسية لهذه الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مركزية الدرجة ودرجة قراءة ومراجعة تقرير تعليقات الإدارة MD & A، مما يشير إلى أن اتصالات المجلس تلعب دوراً حاسماً في تحسين جودة التقارير الخارجية. ومن نتائج هذه الدراسة أنه بالنسبة لدولة غير ناطقة بالإنجليزية مثل إيطاليا، فإن تبادل المعلومات هو وسيلة لتحسين جودة التقارير الخارجية وقدرة الشركات على التنافس في أسواق رأس المال الدولية.
5	Said, R , et al., (2018).	الغرض من هذه الدراسة هو التحقيق من تأثير حوكمة الشركات وحوكمة الموارد البشرية على الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة للشركات الماليزية المدرجة في السوق الرئيسي، بورصة ماليزيا، حيث تم فحص التقارير السنوية لـ 150 شركة مدرجة في السوق الرئيسي، بورصة ماليزيا، للسنة المنتهية في 2014، لتحليل إفصاح تقرير تعليقات الإدارة الخاص بالشركة باستخدام تحليل المحتوى. تم تطوير مؤشر الإفصاح الخاص	أظهرت النتائج أن معظم الإفصاحات عن المعلومات من قبل الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا لم يتم تقديمه بطريقة كاملة ومتوازنة وعدم تقديم رؤية لأنهم يركزون أكثر على وصف العملية. علاوة على ذلك، لم يكن هناك ارتباط واضح بين استراتيجيات الشركات ومقياس الأداء وبالتالي، فإن التقارير غير متوازنة ولا يمكن أن تساعد

م	اسم الباحث	أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
		بالإفصاح الإداري استناداً إلى العناصر الخمسة التي تم تأسيسها من قبل مجلس معايير المحاسبة الماليزية (MASB) في إطار "ممارسات تقرير تعليقات الإدارة"، وتبحث الدراسة في أربع آليات لحوكمة الشركات مثل تكوين مجلس الإدارة، وحجم المجلس، وتعليم مجلس الإدارة وهيكل الملكية. تم استخدام نمذجة المعادلة الهيكلية (SEM - PLS)، المربعات الصغرى الجزئية (PLS) وبرنامج Smart PLS لقياس تأثير حوكمة الشركات ورأس المال البشري على الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة.	المساهمين في فهم الفرص والمخاطر المرتبطة بالأعمال التجارية، كما أشارت النتائج المستندة إلى النموذج الهيكلي، إلى أن اثنين فقط من المتغيرات، وهما حجم المجلس واستقلال مجلس الإدارة، أظهرتا تأثيراً إيجابياً وهاماً على درجة معلومات الإفصاح الخاصة بتعليقات الإدارة. استقلال مجلس الإدارة هو المتغير الأكثر أهمية الذي يؤثر على درجة حوكمة الشركات ورأس المال البشري على الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة.
6	(إسراء عصمت مصطفى 2019)	يتمثل الهدف الرئيس من هذا البحث دراسة أثر الإفصاح الاختياري عن المعلومات المستقبلية وتعليقات الإدارة على جودة التقارير المالية تعتمد الباحثة على كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي من خلال إجراء دراسة ميدانية	يسمح تقرير تعليقات الإدارة للمستثمرين بزيادة القدرة على فهم القوائم المالية. يوجد العديد من التحديات المرتبطة بتعليقات الإدارة والإفصاح بسبب حالة عدم التأكد.

تعليق الباحثة على البحوث والدراسات السابقة:

باستقراء الدراسات السابقة اتضح للباحثة أن هناك نواحي إتفاق ونواحي إختلاف بين هذه الدراسة البحثية وبين البحوث والدراسات البحثية السابقة يمكن بيانها فيما يلي:

أولاً: نواحي الإتفاق:

هناك نواحي لإتفاق هذه الدراسة البحثية مع الدراسات والبحوث السابقة نوجزها فيما يلي:

1 - اهتمام بعض هذه البحوث والدراسات بمجال تقرير تعليقات الإدارة بصفه عامة من ناحية قياسه والإفصاح عنه في أو الإيضاحات المتممة، وهو محل الدراسة للبحث الحالي سعياً لحل المشاكل المترتبة على عدم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بالمنشآت، وقياس أثر الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة على تحقيق الأهداف الموضوعية.

2 - أكدت الدراسات على الدور الفعال لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية وخصوصاً فيما يتعلق بسرعة الاستجابة لرغبات المراجعين وتوقعاتهم.

ثانياً: نواحي الاختلاف:

وهناك نواحي اختلاف بين الدراسة البحثية والدراسات والبحوث السابقة نوجزها فيما يلي:

1 - أن معظم البحوث والدراسات السابقة لم تتعرض بصورة كبيرة لموضوع مراجعة تقرير تعليقات الإدارة.

2 - أن هناك ندرة شديدة للغاية في الكتابات المحاسبية حيث لم تتناول وتقتصر وضع إطاراً متكاملًا لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، ومن ثم فإن هذا البحث يختلف عن الدراسات السابقة بمحاولة وضع إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة من خلال تناول أهداف هذا الإطار ومتطلبات تطبيقه والهيكل الفكري والتطبيقي له.

وبنظرة متأنية لكل من نواحي الاتفاق والاختلاف بين البحث محل الدراسة والبحوث والدراسات السابقة؛ نجد أن الفجوة البحثية تمثلت في عدم وجود إطاراً متكاملًا لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة يؤدي تطبيقه إلى استقرار ونمو وزيادة قيمة الشركات، وهو أمر في غاية الأهمية والحيوية، وهذا ما سيتم تناوله في البحث موضوع الدراسة فيما يلي.

عاشراً: خطة البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته ومفاهيم عنوانه وإفترضاته وحدوده وكذلك منهج البحث المستخدم، وتحقيقاً لأهدافه تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث متكاملة على النحو التالي:

المبحث الأول: بعنوان بانوراما عن مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال. ويتضمن هذا المبحث مفهوم (ماهية) تقرير تعليقات الإدارة في منظمات الأعمال، وإطار مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال، ثم أهداف مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال.

المبحث الثاني: بعنوان سلبيات عدم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال. ويتناول هذا المبحث المشكلات التي تترتب على عدم مراجعة أحد عناصر الأصول الثابتة، من خلال تناول مشاكل وتحديات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال، ثم مبررات وأهمية تواجده إطار مقترح مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال، وأخيراً البناء

الفكرى للإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بعناصره من مفاهيم وفروض ومبادئ مقترحة، كما يتناول الهيكل التطبيقي المقترح بعناصره من معايير وأساليب وأدوات وإجراءات مقترحة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لتطبيق الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة على إحدى منظمات الأعمال.

وخلال هذا المبحث تم إجراء دراسة ميدانية على الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على بعض عينات الدراسة ذات الصلة الوثيقة بموضوع البحث وذلك بهدف اختبار افتراضات البحث علمياً لبيان جدواه ودرجة نفعيته في الواقع العلمي.

المبحث الأول

بانوراما عن مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال

يوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إصداراته الرائدة في تحسين الإفصاح تدعيماً للحاجة إلى تحسين جودة المعلومات، ومن أحدث إصداراته ما يتعلق بالإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة (SMC) وبالتالي يعتبر تقرير تعليقات الإدارة وسيلة لتزويد المستخدمين بالمعلومات اللازمة لفهم الشركة ووصف وتفسير البيانات والمعلومات، وعند إصدار المجلس لهذا الإرشاد الدولي في ديسمبر 2010 م كان الهدف منه هو تعزيز الممارسة الجيدة وليس معياراً وليس ملزماً وإنما اختيارياً. (عبد الملك، 2013، ص5).

و لم تتعرض معايير المراجعة لإيجاد إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ لدعم الثقة لدى المستخدمين من القوائم المالية وذلك بعد تمثيلها لجميع الأصول بصورة حقيقية وعادلة.

وتأسيساً على ما تقدم؛ تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

أولاً: مفهوم (ماهية) تقرير تعليقات الإدارة في منظمات الأعمال:

ولكى نحدد بدقة مفهوم تقرير تعليقات الإدارة، يجب تمييزه عن باقي تقارير المنشأة المالية، ومن هنا فإن تقرير تعليقات الإدارة يشتمل على بيانات مالية وأخرى غير مالية وهو تقرير مكمل وهام للغاية كما يوضحه التعريف التالي:-

تمثل تقارير تعليقات الإدارة السنوية واحدة من أهم وسائل جمع المعلومات عن الشركات. لضمان جدوى المعلومات الواردة في التقرير السنوي، تم توسيع حدود الإفصاح الإلزامي تدريجياً مع مرور الوقت.

وفي الأونة الأخيرة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ورقة مناقشة مهمة حول "تقرير تعليقات الإدارة"، التجسيد الدولي الأكثر شمولية لـ OFR. لقد أعقبت ورقة المناقشة هذه الآن مسودة تعرض (IASB، 2009) تُعرّف تعليق الإدارة على النحو التالي: تقرير سردي مصاحب للبيانات المالية تم إعداده وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية التي توفر للمستخدمين تعليقات تاريخية ومحتملة على

الوضع المالي للمنشأة، والأداء المالي والتدفقات النقدية، وأساس لفهم أهداف الإدارة وأنواعها لتحقيق تلك الأهداف. (IASB، 2009، ص 17)

ويمكن تعريف تقرير تعليقات الإدارة كما أورده مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه تقرير يمكن من خلاله تفسير الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، كما يوفر معلومات عن أهداف الإدارة والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وتوفير معلومات تساعد المستخدمين على تقييم المنشأة والمخاطر العامة، وهو يعتبر تقرير مكمل للبيانات المالية، ويعتبر المفتاح لتحليل ووصف الشركة، وعلى ذلك تقرير تعليقات الإدارة يمكن أصحاب المصلحة من رؤية الشركة من خلال أعين الإدارة". (عبد الملك، 2014، ص 16)

وترى الباحثة أن هذا المفهوم لتقرير تعليقات الإدارة أشمل بكثير من كثير من التعريفات التي اختصرت تقرير تعليقات الإدارة بأنه تقرير مكمل للبيانات المالية.

ثانياً: إطار مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال:

تأتي أهمية وجود إطار فكري لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ لما لتقرير تعليقات الإدارة من أهمية من كونه يمثل أهم مصادر الثروة ودعائم القوة لأية منظمة اقتصادية، حيث تعتمد عليها منظمات الأعمال في إطار منافستها مع المنظمات المثيلة، حيث يعد تقرير تعليقات الإدارة مصدراً لتوليد الثروة في المنظمات التي ترغب بالنجاح في بيئة أعمال اليوم.

1 - مفهوم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة

توجد أهمية لحساب قيمة تقرير تعليقات الإدارة والإفصاح عنها ومراجعتها من خلال فريق مراجعة متكامل؛ للتأكد من صحة وسلامة ما تم الإفصاح عنه في القوائم والتقارير المالية للمنظمة، حتى يتم الوقوف على القيمة الفعلية والحقيقية لسعر السهم.

وعلى ذلك فإن مفهوم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة يتمثل في توسيع إطار المراجعة التقليدية من خلال الوقوف على الآثار المترتبة على عملية المراجعة. وعلى ذلك فإن مفهوم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة يتمثل في توسيع مدخل المراجعة التقليدية من خلال الوقوف على الآثار المترتبة على عملية المراجعة، ولتحقيق ذلك يوجد مدخلين أساسيين هما:

أ - الاعتماد على المدخل الفكري للمراجعة التقليدية في التقرير عن تقرير تعليقات الإدارة بالمنشأة كوحدة واحدة، وهذا يستوجب إعادة النظر في الفروض والمبادئ المحاسبية بحيث يتضمن التقارير المتكاملة للمنشأة.

ب - الاعتماد على مدخل جديد لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمفاهيم وفروض ومبادئ مستقلة عن المدخل الفكري للمراجعة التقليدية واعتبارها فرع متميز داخل الإطار العام للمراجعة.

وترى الباحثة أن المدخل الثاني هو المناسب حيث يتم الاعتماد على مدخل فكري متكامل لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، وذلك في ضوء أن وظيفة المراجعة يجب أن تتميز بالحركة لتتناسب مع التغيرات في الظروف المحيطة لها حتى يمكن أن تلبي

احتياجات كافة الأطراف المختلفة المستفيدة من نتيجة مراجعة تقرير تعليقات الإدارة للمنشأة.

كما ترى الباحثة أن عملية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة هي عملية نظامية تهدف إلى فحص منتظم وعلمي وكذلك تحليل وتفسير وأداة تقرير؛ تتضمن دراسة تقرير تعليقات الإدارة بالمنشأة بكافة مكوناته، ودراسة سياسة المنشأة بشأن استخدام أصولها الفكرية وتوظيفها بكفاءة لتحقيق أهدافها ووضعها في موقف تنافسي أفضل من مثيلاتها، كما تهدف عملية المراجعة إلى بيان مواطن القوة ومواطن الضعف والفرص والتحديات وذلك فيما يتعلق بتقرير تعليقات الإدارة بالمنشأة، كما أنها في النهاية تقدم معلومات موثوقة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين؛ مما يدعم الثقة في المنشأة وفي سلامة مركزها المالي.

2: خصائص مراجعة تقرير تعليقات الإدارة

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في إرشاده الصادر في ديسمبر 2010 م خصائص لمعلومات تقرير تعليقات الإدارة تمثلت فيما يلي:-

أ- القابلية للمقارنة: لقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن محتويات تقرير تعليقات الإدارة معلومات مستقبلية، وأن يتم عرض معلومات في صورة مقارنة مع المعلومات الماضية، وبالتالي تتضمن هذه الخاصية إمكانية مقارنة أداء المنشأة في الوقت الحاضر مع الأداء الماضي، بما يسمح للأطراف الخارجية من تقييم أداء الإدارة، ومدى التقدم الذي تحققه.

ب- التوقيت: تشير هذه الخاصية إلى ضرورة تقديم تقرير تعليقات الإدارة وفقاً لتوقيتات محددة ومنتظمة تلبي احتياجات المستخدمين، حيث يرتبط تحقيق هذه الخاصية بتوفير المعلومات عن التقرير في الوقت المناسب حتي يمكن تحقيق المنفعة من اتخاذ القرارات.

ج- الدقة: تشير هذه الخاصية إلى تحقيق الدقة في تقرير تعليقات الإدارة، وتختص هذه الخاصية بالدقة في أساليب القياس والتقييم التي تستخدمها الإدارة في إعداد مؤشرات قياس الأداء، وبالتالي تحقيق مستوى مرضي ومقبول من الثقة في مصداقية التقرير.

د- الفهم: تشير هذه الخاصية إلى ضرورة أن تكون المعلومات التي يحتويها التقرير مفهومة وقابلة للتفسير من قبل مستخدمي التقرير، وبناءً على ذلك ينبغي توفير شرح وإيضاح وتفسير للوضع والأداء المالي للتقارير المالية وغير واردة بالإيضاحات وكذلك للمصطلحات الواردة في التقرير خصوصاً أن تلك المعلومات تحتوي على مصطلحات فنية عديدة.

هـ- الأهمية النسبية: تشير هذه الخاصية إلى عدم تكرار المعلومات الواردة في إيضاحات التقارير المالية، وإنما اختيار معلومات ذات أهمية نسبية.

وترى الباحثة ضرورة أن يتأكد مراجعي تقرير تعليقات الإدارة من أنه قد تم معالجة هذه التقارير، وإظهارها في القوائم المالية لأهمية ظهور القوائم المالية

بصورة أكثر مصداقية، وأنه قد تم اعتبار تقرير تعليقات الإدارة تقاريراً يجب على المراجع فحصها، وفقاً للمعايير والخصائص الواجب توافرها في التقرير، وتحقيقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي وربط الإيرادات بالنفقات وسلامة قياس الدخل؛ يجب رسملة كل ما ورد في تقرير تعليقات الإدارة بتحميل ما يخص السنة من إهلاك في قائمة الدخل وإظهار ما يخص بقية السنوات في قائمة المركز المالي.

كما ترى الباحثة أنه يمكن عرض بيانات تقرير تعليقات الإدارة في القوائم المالية من خلال أربعة طرق يمكن استخدامها لعرض البيانات الخاصة بتقرير تعليقات الإدارة بالقوائم المالية السنوية وهي:

1 - خطاب رئيس مجلس الإدارة: والذي يشتمل على بيانات خاصة بالإنفاق على الموارد البشرية مثلاً، وهو أسلوب مؤقت لحين تطبيق نظام متكامل للمحاسبة عن الموارد البشرية، وعلى سبيل المثال فإن شركة الطيران يجب أن تعلن عن إنفاقها على التدريب وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحليلين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً هاماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل.

2 - عرض المعلومات في قائمة مستقلة: أي قائمة إضافية بخلاف القوائم المالية، ويظهر فيها مقدار الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة من خلال الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة.

3 - عرضها بشكل قوائم مالية: ولا تراجع هذه القوائم من قبل المراجع الخارجي للمنشأة، بحيث تقوم المنشأة بإعداد مجموعة من القوائم المالية وتكون قوائم ملحقة بالقوائم المالية، وينص على أنها ليست معدة وفق مبادئ المحاسبة التقليدية وأنها غير مراجعة من قبل المراجع الخارجي.

ومراجعة تقرير تعليقات الإدارة تحقق قيمة مضافة لعمليات المنشأة وتؤدي إلى تحسينها، حيث تستخدم المراجعة لتحديد قيمة وصحة الأصول الفكرية بالمنشأة، ومراجعة تقرير تعليقات الإدارة توضح تأثيره في العمليات التشغيلية للمنشأة، وكذلك الحكم الموضوعي والمحايد لمدى تأثيره على أهداف المنشأة

المبحث الثاني

سلبيات عدم مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال والإطار المقترح

إن المشكلات التي تترتب على عدم مراجعة أحد عناصر الأصول الثابتة تتمثل في عدم تلبية احتياجات أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية من حاجتهم إلى قوائم مالية ومعلومات ذات ثقة ومصداقية؛ وما يترتب على ذلك من تجاهل تطوير كل من عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تقرير تعليقات الإدارة ومن ضرورة تأهيل المحاسبين والمراجعين للقيام بذلك على الوجه الأكمل.

وجود اختلاف واضح في كلاً من قياس تقرير تعليقات الإدارة والإفصاح عنه بين كافة المنظمات، ومن ثم صعوبة القيام بعملية المراجعة بشكلها المعتاد، والحاجة إلى تأهيل المراجعين بالشكل المطلوب والمناسب للقيام بمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ وبالشكل الذي يمكنهم من ملاحظة التغيرات التي تحدث على الأصول غير الملموسة من فترة لأخرى؛ والوقوف بصورة سليمة على تأثير ذلك على إنتاج أعمال المنظمة ومركزها المالي ومدى الحاجة للإفصاح التفصيلي عن ذلك (شحاته، 2016، ص ص 356:357).

أولاً: مشاكل وتحديات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال:

إن وجود بعض القصور والمشكلات في مراجعة تقرير تعليقات الإدارة لا يجب أن يقودنا للابتعاد عن البحث لإيجاد ووضع إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، خاصة وأن هذا العمل يعتبر هام جداً وضروري للحكم على صحة وسلامة القوائم المالية وما تحويه من معلومات يرغب مستخدموها في أن تكون ذات مصداقية.

كما اتضح للباحثة أيضاً عدم كفاية معايير المراجعة في الوفاء باحتياجات مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ حيث لا يوجد معيار يخصها حتى الآن، الأمر الذي يعني أن هذه المعايير لم تتعرض بشكل مباشر لكيفية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة وكيفية إفصاح مراجع الحسابات عنها في تقريره، مما قد يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المصاحبة لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة، ومن ثم فهناك أهمية لإصدار معيار لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ يتناول كافة جوانب مراجعتها سواء أساليب وإجراءات أو إبداء رأي المراجع عنها في تقريره أو مسؤوليته عنها (صالح وآخرون، 2016، ص 313).

ثانياً: مبررات وأهمية تواجد إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال:

إن المستخدمين المختلفين للقوائم والتقارير المالية لا يمكنهم الاعتماد على أنفسهم للوقوف على ما إذا كانت المعلومات موثوق بها أم لا؟ وبالتالي فإنهم يعتمدون على رأي متخصصين مستقلين لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات مثل المراجعين الأمر الذي يقلل من مخاطرها ويدعم الثقة لدى هؤلاء المستخدمين، ومن ثم كان من الضروري إيجاد إطار لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة؛ لبيان ما إذا

كانت القوائم المالية تقدم صورة صادقة عنه ومن أنها تظهر القيمة الحقيقية للمنظمة؛ وذلك لدعم الثقة لدى كافة الأطراف المستفيدة من تلك القوائم، الأمر الذي يبرر أهمية تواجد إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال، وهو ما تهدف إليه هذه الدراسة (البيب، شحاته، 2013، ص 14).

ثالثاً: الإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال:

لما لتقرير تعليقات الإدارة من أهمية كبيرة داخل منظمات الأعمال، فإن أهمية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة تتزايد بشكل كبير لتوفير بيانات ومعلومات ترشد إتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من هذه البيانات لمنظمات الأعمال؛ وهو ما تحاول الباحثة إقتراحه من خلال هذه الدراسة وذلك لوضع إطار متكامل لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال.

حيث تناولت الباحثة الهيكل الفكري المقترح لهذا الإطار من مفاهيم تتمثل في السلوك الأخلاقي (المهني) والاستقلال والحياد والعناية المهنية الواجبة وأدلة الإثبات والعرض الصادق والعاقل، وفروض تتمثل فيما يتعلق بالمعايير الشخصية وما يتعلق بمعايير العمل الميداني وما يتعلق بمعايير التقرير، حيث سيتم تناول فرض توافر تأهيل خاص للمراجع وفرض حياد المراجعة والإلتزام بالميثاق المهني في الممارسة وفرض عدم التأكد من قبل أطراف عديدة وفرض توافر هيكل متكامل للرقابة الداخلية وفرض المصادقية والتأكيد المناسب في محتويات تقرير المراجع، مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتقييم؛ كمبدأ تكامل الإدراك ومبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري في ضوء الأهمية النسبية ومبدأ الموضوعية في الفحص ومبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية، ومبادئ مرتبطة بركن التقرير؛ كمبدأ الإتصال ومبدأ الإفصاح ومبدأ الإنصاف ومبدأ السببية (الناغي، 2007، ص 27).

كما تناولت الباحثة الهيكل التطبيقي المقترح لهذا الإطار من معايير؛ وهي تمثل مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المراجعة؛ والتي تكفل القيام بعملية الفحص والتقرير بما يمكن المراجع من إبداء رأيه عن نتائج الأحداث التي تمت في المنظمة، أما إجراءات الهيكل التطبيقي للإطار المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنظمات الأعمال فتمثل الخطوات التي يتبعها المراجع أثناء تطبيقه الأساليب بهدف تحقيق الهدف من إستخدام الأسلوب على أكمل وجه؛ بهدف إثبات الدقة في الحسابات والقوائم المالية؛ فهي تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه (العشماوي، غريب، 2013، ص ص 87:90)، وفي النهاية يتم تناول أهداف ومتطلبات وألية تطبيق الإطار المقترح والذي يهدف إلى زيادة ودعم الثقة في التقارير والقوائم المالية التي يتم مراجعتها؛ لإتخاذ القرارات المالية السليمة عن المنظمة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين والمبنية على بيانات ومعلومات تم مراجعتها؛ وتوفير معلومات موثوقة لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية، وعلي ذلك فهناك أهمية كبيرة لمراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الذي تم مراجعتها والذي يمكن أن يكون منها ما يتعلق بتقرير تعليقات الإدارة، في أنها تزيد من ثقة ودرجة إعتداد مستخدمي القوائم المالية في تلك المعلومات (شحاته، 2016، ص ص 21:13).

المبحث الثالث

دراسة ميدانية لتطبيق الإطار المقترح

لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة على إحدى منظمات الأعمال

يهدف هذا المبحث لإختبارات فروض الدراسة وتحليل النتائج، والخروج بنتائج وتوصيات من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث تم التطبيق على إحدى شركات الاتصالات في مصر بصفة أساسية وهي شركة فودافون مصر.

حيث إعتدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة الاستقصاء، حيث قام بإعدادها لغرض هذا البحث، بحيث شملت مجموعة من العبارات، واعتمدت على مقياس ليكرت الخماسي لقياس كل بُعد من الأبعاد الفرعية الخاصة بمتغيرات الدراسة، وقامت الباحثة بتحليل هذه البيانات بما أمكنها من إختبار صحة أو خطأ فروض البحث والتوصل إلى النتائج.

وتقوم هذه المرحلة من الدراسة على الدراسة الميدانية لميدان البحث، حيث تم التعرف على مجتمع البحث، من خلال نبذة مختصرة عن قطاع التطبيق، بالإضافة إلى استطلاع آراء وأفكار عينة من شركة فودافون مصر، ومعرفة رغباتهم وإتجاهاتهم والعناصر الغير مرضية التي تواجههم وإنطباعاتهم واقتراحاتهم وذلك توطئة لإختبار فروض دراسة.

تم عمل التحليل الإحصائي بإستخدام الحزمة الإحصائية SPSS V26 المتمثلة في عدد من الأساليب الإحصائية المتفقة مع أهداف البحث وفروضة، وهي إختبار ثبات المقياس وذلك للتأكد من الثبات وصدق العبارات المستخدمة في مقياس البحث وذلك بإستخدام معامل ألفا كورنباخ Alpha Crompach ويتمثل هذا المقياس في إعطاء قيمة تتراوح بين صفر : 1، وكلما إقتربت هذه القيمة من الواحد دلت على وجود ثبات في إستمارة الإستقصاء وكلما إقتربت هذه القيمة من الصفر فإن ذلك يدل على عدم وجود ثبات، وكانت قيم معامل الثبات مقبولة للعينة (خطاب، 2017، ص 111).

جدول (1) وصف عينة الدراسة لفئة شركة فودافون مصر (n= 115)

النسبة %	العدد	وصف عينة الدراسة لفئة شركة فودافون مصر (n= 115)	
71.6	82	ذكر	النوع
28.4	33	أنثى	
100.0	115	إجمالي	
6.9	8	عضو مجلس إدارة	المسمى الوظيفي
24.1	28	عضو لجنة مراجعة	
8.6	10	رئيس قطاع	
60.3	69	مدير عام	
100.0	115	إجمالي	
21.6	25	أقل من 15 سنة	مدة الخبرة
57.8	66	من 15 إلى أقل من 30 سنة	
20.7	24	من 30 سنة فأكثر	
100.0	115	إجمالي	

كما يعرض جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة لقائمة استقصاء شركة فودافون مصر.

جدول رقم (2)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة لقائمة استقصاء شركة فودافون مصر

ترتيب الآراء	معامل الاختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	العناصر	
2	12.99	.577	4.44	تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة	الأول
1	13.48	.601	4.46	كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية	الثاني
3	15.32	.665	4.34	دور علماء وممتهني المحاسبة والمراجعة بشأن مراجعة تقرير تعليقات الإدارة	1
1	13.36	.589	4.41	كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وترشيد اتخاذ القرارات	2
2	14.93	.651	4.36	ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من البيانات المالية لمنظمات الأعمال	3

يتضح أن عينة البحث المتمثلة في (شركة فودافون مصر تعتقد في (تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة) كأحد الاستراتيجيات التي ينبغي أن تتبناها منظمات الأعمال، حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول هذا المحور والذي يمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة، والذي يبلغ (4.44) وبانحراف معياري بلغ (0.577) وبمعامل اختلاف (12.99) أي أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماماً وتميل إلى أن تكون موافق تماماً، وتمثل نسبة التوافق والإتساق لهذا المحور بين الآراء نسبة (87.01 %) من إجمالي عينة الدراسة من العاملين ب(شركة فودافون مصر).

كما يتضح أن عينة البحث المتمثلة في شركة فودافون مصر تعتقد في (كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية) والذي يمثل المتغير التابع في هذه الدراسة كأحد ثمار (تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة) حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول أبعاد هذا المحور والذي يبلغ (4.46) وبانحراف معياري بلغ (0.601) وبمعامل اختلاف (13.48) أي أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماماً وتميل إلى أن تكون موافق تماماً، وتمثل نسبة التوافق والإتساق لهذا المحور بين الآراء نسبة (86.52 %) من إجمالي عينة الدراسة من العاملين ب(شركة فودافون مصر).

أما تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة (المتغير المستقل) كان الأعلى اتساقاً وتوافقاً بين متغيري الدراسة من وجهة نظر عينة الدراسة من العاملين ب(شركة فودافون مصر).

وباختبار الفرض "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة علي زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية."، تم استخدام الإنحدار البسيط.

إتضح معنوية معامل الإنحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5 %، وبلغت قيمة معامل التحديد لفئة عينة شركة فودافون مصر (0.486) مما يدل على ان المتغير المستقل (تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة) يفسر 8.64 % من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية).

كما إتضح أن إشارة معاملات الإنحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين (تطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة - المتغير المستقل) و(كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وترشيد اتخاذ القرارات) كأحد أبعاد المتغير التابع (كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية) في القطاعات محل الدراسة يؤدي ذلك الى زيادة كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية.

الأمر الذي يتضح معه عدم صحة الفرض الفرعي من الفرض الرئيسي وصحة الفرض البديل:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة علي كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وترشيد اتخاذ القرارات"

الأمر الذي يتضح معه أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لإدراك العاملين بشركة فودافون مصر لتطبيق عمليات مراجعة تقرير تعليقات الإدارة وكفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية في القطاع محل الدراسة تعزي للمتغيرات الديموغرافية المتمثلة في (المؤهل العلمي - المسمى الوظيفي - النوع - مدة الخدمة)".

الخلاصة والنتائج

- اتضح من آراء المستقصين لعينة الدراسة أنها تميل إلى الموافقة بشدة على دواعي ومبررات تواجد إطار مقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال، والسمات والخصائص التي يجب توافرها في مراجع تقرير تعليقات الإدارة، كما تميل إلى الموافقة بشدة بضرورة إصدار معيار يتعلق بمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال، بينما توافق بشدة على "تعتبر مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال إمتداداً طبيعياً لعلم ومهنة المراجعة، كما تميل عينة الدراسة إلى الموافقة بشدة على "العوامل التي تزيد من كفاءة وفاعلية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال والتي تساعد في تدعيم وترشيد اتخاذ القرارات"، حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول أبعاد هذا المحور والذي يبلغ

- (4.00)، (3.96)، (4.02)، (4.25)، (3.83)، لكل الأسئلة حول هذا المحور على الترتيب ويلاحظ وجود فروق طفيفة، أي أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق بشدة وتميل إلى أن تكون موافق بشدة.
- إن البيانات المحاسبية والمالية التقليدية لم تعد كافية لقياس أداء المنظمات حيث أن الأداء يتأثر بصورة متزايدة بالأصول المعرفية، ومن ثم فالمحاسبة عن الموارد البشرية تعمل على توفير معلومات هامة، ومفيدة لكل الاطراف المهتمة بالاستثمار في المنظمة.
- ينعكس قياس تقرير تعليقات الإدارة والافصاح عنه ومراجعتة على تعظيم الدلالة والقيمة للتقارير المحاسبية الداخلية، لتكون أصدق تعبير عن واقع المؤسسة، وأكثر موضوعية وشمولية.
- عدم قياس تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية يؤدي الى ظهور معظم بنود قائمة المركز المالي، وحساب الأرباح، والخسائر بصورة غير عادلة، وبالتالي تعكس نتائج أقل فائدة فيما لو اعتبرت الموارد كأصول وعرضت في القوائم المالية بقيمتها الحقيقية التي قدمتها المنظمة لغرض الاستقطاب والتوجيه والتدريب.

التوصيات

- قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة المعترف بها عالمياً بإصدار دراسات متكاملة تشكل الإطار الفكري الموضوعي والمتكامل الذي يتم الاسترشاد به في الممارسة المهنية، فيما يتعلق بعملية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال.
- قيام لجنة المعايير الدولية للمراجعة بصياغة وإعداد معيار خاص بمراجعة تقرير تعليقات الإدارة ضمن معاييرها.
- إسناد عملية مراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال لفريق عمل متكامل.
- تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمراجعة تقرير تعليقات الإدارة بمنشآت الأعمال بشقيه الفكري والتطبيقي، لأن ذلك سيمكن من توفير بيانات وتقارير مالية موثوق فيها، لتدعيم اتخاذ قرارات مستخدميها الداخليين والخارجيين، وتزيد من كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

(1) الكتب:

- شحاتة السيد شحاتة، دراسات في معايير المراجعة والتاكد المهني الدولية، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2016.
- محمد تامر خطاب، "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS V25"، دار الكتاب العلمي بالمنصورة، القاهرة، 2017.
- محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غريب، "المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد - مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2013.
- محمود السيد الناغي، "دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2007.

(2) الدوريات:

- أحمد رجب عبد الملك، دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية "دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 28، العدد 1، القاهرة، 2014.
- حسن عبدالكريم سلوم، وثامر كاظم عبد الرضا. دور مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتيال من خلال مناقشة وتحليل تقرير الإدارة (دراسة مقارنة). مجلة الادارة والاقتصاد، 2016، 107: 250-270.
- سمير أبو الفتوح صالح وآخرون، "أثر القياس والإفصاح للأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الأربعون، العدد الثالث، 2016.
- محمود عبد الفتاح رزق، "إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2007.

(3) الرسائل العلمية:

- إسراء عصمت مصطفى بدر " أثر الإفصاح الاختياري عن المعلومات المستقبلية وتعليقات الإدارة على جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية " رسالة ماجستير غير منشورة -كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2019.

(4) أخرى:

- عرفات حمدي عبد النعيم، "دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري"، مؤتمر تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 2013.

I- Books:

American Institute of Certified Public Accountants, "Code of Ethical Rules" , Articles No. 101,102,103,104,105,106, Wiley Sons , New York.

American Institute of Certified Public Accountants, "Committee on Management Services", No. 2 and No.3.

II- Periodicals:

Athanasakou, Vasiliki E., Mahmoud El-Haj, Paul Rayson, Martin Walker, and Steven Young "Annual Report Commentary on the Value Creation Process." Available at SSRN 3212854(2019).

Ginesti, Gianluca, Giuseppe Sannino, and Carlo Drago. "Board connections and management commentary readability: the role of information sharing in Italy." *Corporate Governance: The international journal of business in society* 17, no. 1 (2017): 30-47.

Ginesti, Gianluca, Riccardo Macchioni, Giuseppe Sannino, and Maria Spano. "The impact of International Accounting Standards Board (IASB)'s guidelines for preparing management commentary (MC): Evidence from Italian listed firms." *Journal of Modern Accounting and Auditing* 9, no. 3 (2013).

Kabalski, Przemyslaw, and Matejki Street. "The IASB's management commentary and modern paradigms of management." *International Journal of Business and Management* 7, no. 6 (2012): 90-98..

Said, Roshima, Ariffah Ashikin Abdul Rahim, and Rohail Hassan. "Exploring the effects of corporate governance and human governance on management commentary disclosure." *Social Responsibility Journal* 14, no. 4 (2018): 843-858.

III - Others:

IASB. (2009). Reporting statement: Operating and financial review. London: Accounting Standard Board. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Reporting-Statement-Operating-and-Financial-Review-File.pdf>. Accessed 1 March 2019.

FASB. (2009). Disclosure framework. Financial Accounting Standards Board. http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176156344894. Accessed 27 September 2019.