



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (25) – العدد الثالث – يوليو 2024



تقييم دور مراجع الحسابات في زيادة ثقة التقارير الطوعية في ضوء
معايير خدمات التأكد.
(دراسة ميدانية في البيئة المصرية)

**Evaluating The Role of The Auditor to increase
Confidence of Voluntary Reports in Light of The
Assurance Service Standards. (Field study on Egyptian
environment)**

الباحثة/ نجلاء طلعت محمد أبوستة

مرشح للماجستير

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة والمراجعة

إشراف

دكتورة

مروة احمد محسن

مدرس المحاسبة والمراجعة

أستاذ دكتور

نبيل فهمي سلامة

أستاذ المراجعة

2024-8-5	تاريخ الإرسال
2024-8-11	تاريخ القبول
https://jsst.journals.ekb.eg/ رابط المجلة:	



ملخص البحث

الفصل الأول: تناولت الباحثة فيه مدى تطور دور مراجع الحسابات في التقارير الطوعية ، حيث ان الباحثة في المبحث الأول من هذا الفصل عرضت ماهية التقارير الطوعية وقامت بتحليل نوعية ما تتضمنه من بيانات، من خلال عرض مفهوم ونشأة التقارير الطوعية، وأهمية التقارير الطوعية لمنشآت الأعمال وأخيراً نوعية بيانات التقارير الطوعية في ضوء متطلبات البورصة المصرية، وفي المبحث الثاني حاولت الباحثة عرض اتساع مهام المراجع الخارجي للتحقق من موثوقية البيانات غير المالية من خلال تحليل حدود مسؤولية مراجع الحسابات تجاه البيانات غير المالية ، و خدمات التأكد الأخرى كبديل لمراجعة البيانات غير المالية، و أخيراً معايير المراجعة التي تنظم عملية خدمات التأكد الأخرى وقد حاولت الباحثة عرض عدد كبير من المعايير والإرشادات والمبادرات التي حاولت تنظيم خدمات التأكد.

الفصل الثاني: وتناولت الباحثة فيه دور المراجع المقترح في إضفاء الثقة على التقارير الطوعية ، قامت الباحثة في المبحث الأول من هذا الفصل بعرض مجالات خدمات التأكد لموثوقية التقارير الطوعية، وقامت بعرض دور خدمات التأكد في إضفاء الثقة للبيانات، مدي ملاءمة خدمات التأكد للتقارير الطوعية وأخيراً مجالات خدمات التأكد المختلفة والتي تنوعت من التأكد من نظم المعلومات والاستدامة والحوكمة والتأكد من التقارير المتكاملة ، ثم تناولت في المبحث الثاني مهام المراجع المتوقعة تجاه بيانات التقارير الطوعية غير المالية وتتمثل في فحص ومراجعة بيانات التقارير الطوعية، وابداء الراي والتقرير عن نتائج مهمة تخص التقارير الطوعية، وأخيراً العوامل التي تؤثر على قرار اختيار مقدمي خدمات التأكد.

الفصل الثالث: وأخيراً حاولت الباحثة فهم المردود الإيجابي لأثر تطوير مهام المراجع لتشمل التقارير الطوعية من خلال عرض اهم الدراسات التي تناولت مردود تطوير مهام المراجع على متخذي القرارات في المبحث الأول سواء على المستثمرين وهم أصحاب المصلحة الأهم في أي منشأة، مانحي الائتمان والقروض، وأخيراً المراجعين أنفسهم وتأثير الإدارات على عملية الاختيار، هذا المردود الذي تم تحليله في سياق الأدبيات والدراسات السابقة ، ثم حاولت الباحثة في المبحث الثاني تأكيده من خلال الدراسة الميدانية لاختبار أثر تطوير مهام المراجع على الفئات المذكورة بشكل تطبيقي.

الكلمات المفتاحية: (خدمات التأكد، دور المراجع، الثقة)

Abstract

The Study was divided into three chapters as follows:

Chapter One: In the first section of this chapter, the researcher dealt with presenting the nature of voluntary reports, by presenting the concept and origin of voluntary reports, the importance of voluntary reports for firms, and finally the quality of voluntary data in light of requirements of the Egyptian Stock Exchange. In the second section, the researcher presented the breadth of the external auditor's tasks to verify the reliability of non-financial data by analyzing the limits of the auditor's responsibility towards non-financial data, and assurance services, and finally the assurance services standards.

Chapter Two: In the first section of this chapter, the researcher addressed assurance services areas, and presented the role of assurance services in imparting confidence to data, the assurance services relevance for voluntary reports, and finally the various areas of assurance services. Then, in the second section, discussed the auditor's expected tasks regarding the data of non-financial voluntary reports, such as examining data of the voluntary reports, expressing an opinion and report the important results, and finally the factors that affect the decision to choose assurance service providers.

Chapter Three: Finally, the researcher tried to understand the positive impact of developing auditor tasks to include voluntary reports by presenting the impact of developing auditor tasks on decision makers in the first section, whether on investors. Then, in the second section, the researcher addressed the field study to test the impact of developing auditor tasks.

Key words:(assurance services, auditor role. Confidence)



أولاً. طبيعة المشكلة موضوع البحث

ان تزايد الاهتمام بالتقارير الطوعية عن البيانات غير المالية في أعقاب الإخفاقات الاقتصادية المختلفة والأزمات المالية العالمية قد انعكس علي تزايد الاهتمام بتوفير طريقة للتأكد من هذه المعلومات وتعزيز دور مراجع الحسابات حول ما يعرف بخدمات التأكد ، ومع هذا الاهتمام كانت التطورات المعيارية والمبادرات المختلفة المرتبطة بخدمات التأكد حاضرة ومتنوعة ، منها علي سبيل المثال لا الحصر المعيار الدولي رقم 3000 الذي أصدره مجلس معايير المراجعة وخدمات التأكد IAASB الخاص بخدمات التأكد بخلاف عمليات المراجعة التقليدية، و مبادرة إعداد التقارير المالية GRI والتي تحاول ان تصدر مجموعة من الإرشادات أو المعايير لمساعدة منشآت الأعمال علي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

وعلى الرغم من تصاعد الدراسات حول أهمية دور مراجع الحسابات في هذه الخدمات الحديثة ، إلا أن تطوير دور المراجع في هذه الخدمات كان جدليا في الأدب المحاسبي ، بعض الأبحاث قد أقرت بأهمية هذا الدور لزيادة موثوقية المعلومات غير المالية في التقارير الطوعية ، والبعض الآخر قد شكك في قدرة مراجع الحسابات علي القيام بهذه الخدمات نتيجة لعدد من المشكلات التي يمكن أن تواجهه، بشكل عام واجه تقييم دور مراجع الحسابات في خدمات التأكد صعوبة نظرا لتعقيده، ومنافسة أصحاب التخصصات الأخرى لمراجع الحسابات في تقديم خدمات التأكد، فمنشآت الأعمال كانت تلجأ في البداية إلى مكاتب هندسية واستشارية تارة ومكاتب مراجعة تارة أخرى. وأحيانا كان يتم التشكيك في قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات التأكد بشكل أكثر كفاءة خاصة بجانب تقديمه للمراجعة التقليدية، ويمكن تلخيص مشكلة البحث فيما يلي.

" ظهور نوع جديد من المهام الذي يمكن ان يقوم مراجع الحسابات بتقديمها بجانب المراجعة التقليدية، وهو خدمات التأكد، والذي لم يتم تقييم مدى قدرة مراجع الحسابات على أداء هذه المهام بشكل أكثر ملاءمة ويضيف قيمة لموثوقية التقارير الطوعية"

ثانياً. أهداف البحث

يهدف هذا البحث من خلال ما تقوم به الباحثة من فحص للأدبيات والدراسات السابقة وما يدعمه من دراسة ميدانية، إلى تقييم دور مراجع الحسابات في زيادة موثوقية البيانات غير المالية في التقارير الطوعية كهدف رئيسي، ويتفرع من هذا الهدف عدة أهداف فرعية كالآتي:

أولاً. مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بنوعية البيانات في التقارير الطوعية وخدمات التأكد

ثانياً. مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بمجالات خدمات التأكد
ثالثاً. الفحص الميداني لقدرة مراجع الحسابات على تطور دوره في خدمات التأكد في البيئة المصرية

ثالثاً. فروض البحث

تعتمد الدراسة سواء الدراسة الميدانية والدراسة التحليلية على محاولة إثبات صحة او عدم صحة الفروض الثلاث التالية (فروض العدم):

- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن هناك أهمية للبيانات غير المالية التي تتضمنها التقارير الطوعية.
- 2- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن هناك ضرورة لخضوع بيانات التقارير الطوعية لنوع من التأكد المهني.
- 3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن تطوير مهام المراجع في مجال خدمات التأكد تساعد على موثوقية معلومات التقارير الطوعية.

رابعاً. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث فيما يلي:

- 1- الأهمية العلمية، وهي تنبع من تناول موضوع يعد من الموضوعات العلمية المعاصرة والمهمة في الوقت الحاضر في ظل إقتصاديات الإستدامة وتزايد التقارير الطوعية
- 2- الأهمية العملية والميدانية، وهي تنبع من تقييم دور مراجع الحسابات في تحقيق موثوقية البيانات غير المالية للتقارير الطوعية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة.

خامساً. حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي:

- أ- لا يتعرض البحث لعمليات المراجعة المالية التقليدية التي يقوم بها مراجع الحسابات بوجه عام.



ب- البحث لن يتعرض لمحتويات التقارير الطوعية السردية إلا إذا كان هذا سيخدم سياق البحث، وبعد مناقشة وتحليل أهم الزوايا التي يمكن ان تشملها التقارير الطوعية.

ت- يدرس ويفحص البحث دور مراجع الحسابات الخارجي في خدمات التأكد في البيئة المصرية، حيث سيقصر العمل الاختباري في البحث على تقييم دور المراجع في البيئة المصرية وبما يتوافق مع المعايير والإرشادات ذات الصلة.

سادسا. منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الإستقرائي والإستنباطي في الدراسة النظرية والميدانية كالتالي:

- المنهج الإستقرائي ، يهدف إلى دراسة وإستقراء الدراسات المحاسبية السابقة والتي يتضمنها الأدب المحاسبي والمتعلق بموضوع البحث والموجودة في الأبحاث العلمية والدوريات والمؤتمرات
- المنهج الإستنباطي ، ويعتمد على التفكير النقدي والمنطقي لتحديد الواقع العملي لدور مراجع الحسابات في خدمات التأكد في البيئة المصرية

سابعا. خطة البحث

- الجانب النظري ويتناول العناصر التالية:
- الفصل الأول وهو بعنوان تطور دور مراجع الحسابات في التقارير الطوعية، وركز المبحث الأول فيه على طبيعة التقارير الطوعية ومفهومها وأهميتها للمنشآت، ومتطلبات البورصة المصرية، أما المبحث الثاني فيتعرض لدور مراجع الحسابات في إضفاء الثقة على التقارير الطوعية من خلال خدمات التأكد ويعرض مسؤولية المراجع وطبيعة خدمات التأكد في ضوء المعايير والإرشادات المختلفة.
- الفصل الثاني وهو بعنوان دور مراجع الحسابات المقترح في خدمات التأكد، ويركز المبحث الأول من هذا الفصل على دور خدمات التأكد في إضفاء الثقة للبيانات، ومجالات خدمات التأكد، ثم المبحث الثاني يتناول مهام المراجع المتوقعة تجاه بيانات التقارير الطوعية غير المالية وتتمثل في فحص ومراجعة بيانات التقارير الطوعية، وابداء الرأي والتقرير عن نتائج مهمة تخص التقارير الطوعية، وأخيراً العوامل التي تؤثر على قرار اختيار مقدمي خدمات التأكد.

الفصل الثالث وهو بعنوان مردود تطوير مهام المراجع في التقارير الطوعية، وتحاول الباحثة فهم المردود الإيجابي لأثر تطوير مهام المراجع لتشمل التقارير الطوعية من خلال عرض اهم الدراسات التي تناولت مردود تطوير مهام المراجع على متخذي القرارات في المبحث الأول سواء على المستثمرين، مانحي الائتمان والقروض، وأخيراً المراجعين.

• الجانب الميداني ويتناول العناصر التالية:

- عينة الدراسة
- التحليل الإحصائي ونتائج الدراسة
- توصيات الدراسة

الإطار النظري للبحث

1- نوعية البيانات في التقارير الطوعية

نشأ الإفصاح الطوعي نتيجة التطورات المتتالية والمتسارعة في بيئة الأعمال والذي يتسم بالديناميكية والتعقيد، والذي جعل من الإفصاح التقليدي والإجباري غير كاف بالنسبة للوفاء بإحتياجات المستخدمين وأصحاب المصالح من المعلومات وذلك لعديد من الأسباب منها:

- أ- يتجاهل الإفصاح الإجباري العديد من البنود المالية، وغير المالية، والتي تتزايد أهميتها يوماً بعد يوماً في تحديد قيمة منشآت الأعمال ومستوى أدائها
- ب- التزايد الكبير في احتياجات أصحاب المصالح للمعلومات المختلفة والمتنوعة والتي أصبحت من المتطلبات الضرورية لمزيد من المعرفة والفهم لمنشآت الأعمال، نتيجة العديد من الإخفاقات الاقتصادية في شركات كبرى وكانت الإشارة لعدم الإفصاح الطوعي عن المعلومات كأهم الأسباب وراء هذه الإخفاقات والإفصاح يمكن تقسيمه إلي:

- الإفصاح الكامل / وهو ان تشمل التقارير المالية على كل المعلومات المتعلقة بمنشأة الأعمال سواء كانت مالية، غير مالية، كمية، نوعية، تاريخية، تنبؤية بحيث تعطي التقارير صورة كاملة شاملة عن حقيقة أداء منشأة الأعمال



-الإفصاح الكافي / وهو يعبر عن كافة المعلومات الحديثة والموثوقة عن أداء منشأة الأعمال

-الإفصاح العادل / وهو يعبر عن المعلومات التي تفي باحتياجات أصحاب المصالح على قدم المساواة

-الإفصاح غير الكافي / وهو يعبر عن افصاح لا يسد حاجة أصحاب المصالح من المعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة.

كذلك يمكن تقسيم الإفصاح إلى إفصاح إجباري تلزم به القوانين والمعايير واختياري أو طوعي لا تلزم به القوانين والمعايير، وتحتوي التقارير الطوعية على العديد من المعلومات والتي يمكن تنفيذها في التالي:

- معلومات عن إستراتيجيات منشآت الأعمال ورؤيتها المستقبلية
- معلومات عامة عن منشآت الأعمال
- معلومات عن تصنيف المستثمرين وأداء الأسهم
- معلومات عن التوقعات المستقبلية
- معلومات عن مجالس الإدارات
- معلومات عن تكاليف البحث والتطوير
- معلومات الاستدامة
- معلومات عن الحوكمة
- معلومات عن العاملين في منشأة الأعمال
- معلومات عن المخاطر واستمرارية الاعمال
- معلومات عن أبرز القرارات والإنجازات
- معلومات عن الأداء المالي والتحديات المالية وغير المالية

من الجدير بالذكر أن مصر من خلال البورصة قد اتجهت إلى تنظيم الإفصاح الطوعي طبقاً لإرشادات متعاقبة، وقدمت إرشادات متكاملة حول أهمية الإفصاح عن أداء الإستدامة ومسئولية منشآت الاعمال تجاه تعزيز الإستدامة وكيفية إعداد تقرير الإفصاح عن الإستدامه ، وحرصت البورصة المصرية كذلك على التشجيع على إتباع المعايير الدولية في إفصاح منشآت الأعمال وتبني الأطر العالمية وهي متعددة . منها على سبيل المثال:

- الاتفاق العالمي للأمم المتحدة
- مبادرة الأمم المتحدة للإستثمار المسئول
- المعيار الدولي للمسئولية الاجتماعية أيزو 26000
- المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI
- منظمة مشروع الإفصاح عن الإنبعاثات الكربونية CDO
- مجلس معايير الإفصاح عن المناخ CDSB
- المجلس الدولي المتكامل لإعداد التقارير المالية IIRC
- مجلس معايير الإستدامة في المحاسبة
- توصيات لجنة الإفصاح المالي المتعلق بالمناخ

2- مهام المراجع في خدمات التأكد

فرقت الأدبيات والتقارير الدولية بين عملية المراجعة وخدمات التأكد حيث صاحب وجود التقارير الطوعية طلبا كبيرا على خدمة التأكد على البيانات غير المالية التي تقدمها شركات الأعمال لما تضيفه من مصداقية وثقة على المعلومات الواردة في تلك التقارير واعتماد أصحاب المصالح عليها في اتخاذ القرارات بحيث أصبحت تلك الخدمة ممارسة معتادة بين منشآت الأعمال. تم اعتبار مهام التأكد تختلف عن المراجعة التقليدية وهي طريقة تجعل المعلومات التي يقدمها طرف ثالث فني ومحايدين "أكثر أنصافاً ودقة". وأنه من المسلم به أن مهام التأكد تعزز المصداقية وجودة التقارير وأن مقدمي مهام التأكد هم خبراء تقنيون يسعون للعمل من أجل المصلحة العامة. ومن أهم المعايير التي حاولت تنظيم خدمات التأكد في مصر، معايير المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى لسنة 2008 وهي ترجمة للمعايير الدولية، وقد تضمنت الإطار المصري لعمليات خدمة التأكد بالإضافة إلى معيارين لمهام التأكد:

- المعيار المصري رقم 3000، وهو مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية.
- المعيار المصري رقم 3400 بعنوان اختبار المعلومات المالية المستقبلية.



وكانت كذلك هناك مبادرات وإرشادات مثل مبادرة التقرير العالمي GRI والتي تناولت مؤشرات الإفصاح عن الإستدامة ، معايير أخرى كذلك مثل معيار ISAE 3410 الذي أصدرتها لجنة المراجعة الدولية IAASB وهو عن " التأكد عن غازات الإحتباس الحرارى" وقد تم إصداره في شهر يونيو 2012 . معيار 3402 والذي أصدره IAASB في عام ديسمبر 2011 حول التأكد من أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات ، هذه المعايير وغيرها تنوعت وإختلفت وكانت أحيانا تتسم بالتنافس ويرى البعض أهمية توحيدها في معايير شاملة . وطبقا للمعيار المصري 3000 فإن مراجع الحسابات يجب عليه فحص ومراجعة بيانات التقارير الطوعية وتحديد نوع الإرتباط سواء كان إرتباط تصديق أو إرتباط مباشر ، كذلك تحديد مستوى التأكد وهما نوعان :

- إرتباط التأكد المعقول / ويهدف فيه المراجع أو الممارس لتخفيض مخاطر إرتباط التأكد إلي مستوى منخفض و التعبير بشكل إيجابي عن استنتاج الممارس مع التوسع في إختبارات وإجراءات جمع الأدلة الكافية والمناسبة
- إرتباط التأكد المحدود / ويهدف فيه المراجع أو الممارس لتخفيض مخاطر إرتباط التأكد إلي مستوى مقبول ، ولكن تكون المخاطر اكبر من الإرتباط المعقول ، ويكون أساس التعبير بشكل سلبي عن إستنتاج الممارس بناءا على الإجراءات والأدلة.

كذلك فإن مراجع الحسابات يكون عليه طبقا للمعايير إبداء رأيه وتكوين استنتاج بناءا على الأدلة التي قام بجمعها وتقديم تأكيد مكتوب يحتوي على تعبير واضح بإستنتاجه عن الموضوع محل الفحص، وطبقا للأدب المحاسبي فان مهام مراجع الحسابات في خدمات التأكد هي جدلية، البعض يرى أن تطور مهام المراجع في خدمات التأكد تعتبر هي التطور الطبيعي لوظيفة مراجع الحسابات نتيجة:

- حجم الخبرة والمعرفة التي يمتلكها مراجع الحسابات أكثر من غيره
- ظهور أنماط جديدة من المراجعة مثل مراجعة البيانات الضخمة، والمراجعة الإلكترونية وتطور مراجع الحسابات هو المنطق الطبيعي حتى لا تندثر المهنة
- المزايا الاقتصادية التي يمكن ان يجنيها مراجع الحسابات من خدمات التأكد

على الجانب الآخر فإن تطور مهام المراجع في خدمات التأكد قد أشار إليها البعض بأنها ليست الاختيار الأمثل لمراجع الحسابات نتيجة:

▪ تعقد مجال التكليف، سواء بسبب التزام مراجع الحسابات بالمراجعة التقليدية، كذلك تنوع المعايير والإرشادات . على سبيل المثال بعد تحليل عدد من الإرشادات والدراسات فإن هناك محدودية لدور مراجع الحسابات تجاه البيانات غير المالية طبقاً للإرشادات المتاحة، حيث أنه على الرغم من وجود إرشادات متعددة فلا يمكن إخفاء وجود تضارب في تحديد مسارات عمل مراجع الحسابات. واختلاف شكل المنشآت

▪ عدم اختصاص مراجع الحسابات في بعض الأحيان، فمراجعة البيانات غير المالية قد تكون في مجالات فنية أخرى يمكن ألا تمت لاختصاص المراجع الأصلي وهي مراجعة البيانات المالية.

3- مجالات خدمات التأكيد لموثوقية التقارير الطوعية

خلال الحقبة الأولى من القرن الحادي والعشرين الميلادي كانت خدمات التأكيد الأخرى وازدياد الثقة تقوم على أربع مداخل يمكن ان تصنف على أساسها تلك الخدمات التي سادت الأوساط المهنية، وكثر النقاش حولها بغرض تسويقها في البدايات، وهم:

▪ خدمات إضفاء الثقة وزيادة الاعتماد على المعلومات -الثقة في المواقع الإلكترونية

Web Trust للمنشآت

▪ خدمات تسهيل إضفاء الثقة على نظم المعلومات الإلكترونية الفورية للمنشآت Sys

Trust

▪ خدمات رعاية المسنين ورجال الاعمال: وهي خدمات تخص الخدمات المالية التي

تتعلق بكبار السن ورجال الأعمال، ولم ينطبق بشكل فعال في البيئة المصرية.

▪ خدمات التأكيد لمقاييس الأداء، وتشمل مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمنشآت

طبقاً للأدبيات فإن خدمات تأكيد الثقة في النظم والمواقع الإلكترونية يمكنها مواجهة المخاوف التي تتعلق بضعف الثقة في النظم والمواقع الإلكترونية والحد من المخاطر التي تواجه مهنة المراجعة في ظل التطورات التكنولوجية، كذلك تساعد خدمات التأكيد التي تحسّن فعالية مراجعة التقارير المنشورة عبر الانترنت وتحسين جودة المعلومات والتقارير. وطبقاً للأدبيات فهناك عدد من مجالات خدمات التأكيد الذي يمكن إضافته بشكل موجز والذي اهتمت به الأبحاث في الفترة الأخيرة حالياً منها على سبيل المثال لا الحصر:



■ خدمات التأكد من تقارير الاستدامة، والاستدامة تعبر عن القدرة على الاستمرار في إمداد الموارد لفترة طويلة وبنفس المستوى ويمكن تعريفها كذلك بأنها إمكانية ازدهار كل أنماط الحياة باستمرار، أو استخدام الموارد المتاحة بشكل متوازن دون المساس بحقوق الأجيال القادمة. وطبقا للدراسات السابقة فقد كان تزايد الاهتمام بخدمات التأكد على الاستدامة يتطور بشكل تاريخي، وقسمت الدراسات جذور الاهتمام بنواحي الإفصاح عن الاستدامة، إلى ثلاثة مراحل حاولت فيها منشآت الأعمال الإفصاح عن نقاط موجزة تتعلق بالقضايا البيئية في تقريرها السنوي في البداية، ثم في المرحلة الثانية بدأت منشآت الأعمال بإعداد تقرير عن مدى استدامتها، بشكل مستقل أو ضمن تقاريرها المالية يتضمن مدي الالتزام بحماية البيئة والمجتمع وتوصيل معلوماتها عن السلامة والصحة المهنية لمختلفة أصحاب المصالح وأخيرا المرحلة الثالثة ارتفع معدل قيام منشآت الأعمال بإعداد تقارير الاستدامة نتيجة صدور مبادرة التقرير العالمي GRI عام 2000، والمبادرات الدولية مثل قمة الأرض التي تنظمها الأمم المتحدة، وقد حاولت مبادرة التقرير العالمي Global Reporting Initiative (GRI) توفير إرشادات للمنشآت لكيفية صياغة تقارير الاستدامة، وقد توصلت الدراسات السابقة إلي وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن ابعاد الاستدامة الثلاثة وقرارات مستخدمي القوائم المالية، كذلك وجود علاقة إيجابية بين مهام التأكد على تقارير الاستدامة وقرارات مستخدمي التقارير المالية بما في ذلك الجوانب السلبية، على الرغم من ان منشآت الأعمال تميل الي تفضيل التوكيد على المعلومات الإيجابية في تقارير الاستدامة.

■ خدمات التأكد من تقارير الحوكمة، وهي من المجالات التي ارتبطت بها خدمات التأكد في السنوات الأخيرة وتتضمن الحوكمة مجموعة من العلاقات بين إدارة منشأة الأعمال ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين. وتعتبر عن الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف منشأة الأعمال ووسائلها ومراقبة الأداء. طبقا للأدبيات فان الحوكمة الرشيدة للمنشآت يجب أن توفر الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة لمتابعة الأهداف المرجوة لمصالح منشأة الأعمال ومساهميها ويجب أن تسهل المراقبة الفعالة، وتعتبر الحوكمة أو الإدارة الرشيدة للمنشآت Corporate governance عن ذلك الإطار الذي يخلق الظروف اللازمة لتطوير منشآت الأعمال والتوقعات المرجوة منها. لذلك، يجب أن يمكن الإطار المؤسسي للمنشآت

التوافق على القواعد الخاصة ويجب أن يجعل المديرين مسؤولين عن أفعالهم أمام مساهمهم.

■ خدمات التأكد من التقارير المتكاملة ، والتقارير المتكاملة هي حركة حديثة للإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات غير المالية مجتمعة في تقرير واحد ، ما يسمى بالتقارير المتكاملة وقد حاول المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) تطوير الاطار **International Integrated Reporting Council** تطوير الاطار المفاهيمي لها ، حيث يتم تعريفها على انها "اتصال موجز حول كيفية تنفيذ استراتيجية منشأة الأعمال والحوكمة والأداء والتوقعات المرجوة ، في سياق بيئتها الخارجية ، مما يؤدي إلى خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل" ، وبالرغم من ان معظم منشآت الأعمال تقدم تقارير بيئية واجتماعية وحوكمة منفصلة ، هناك عدد يتزايد من منشآت الأعمال التي تتبنى نهج التقارير المتكاملة طبقا للمسح الذي اجراه مكتب KPMG للمراجعة لتقارير مسؤولية منشآت الأعمال. وتفترض منشآت الأعمال التي تتبنى التقارير المتكاملة أن هذا النوع من التقارير يعطي رؤية أعمق وأوسع للمساهمين عن إجراءات منشأة الأعمال من التقارير الكلاسيكية ويخلق قيمة أفضل بمرور الوقت وبالتالي تعطي خدمات التأكيد على التقارير المتكاملة قيمة إضافية للمنشآت، كذلك ترتبط جودة التقارير بتقييم السوق حيث يتم تخفيف الاثار الاقتصادية السلبية على منشآت الأعمال من خلال جودة التقارير.

4- أهمية دور مراجع الحسابات في خدمات التأكد

بشكل عام وطبقا للأدبيات السابقة فان خدمات التأكد لها مردود كبير على أصحاب المصالح وقدرة فئات المستخدمين المختلفة على الوثوق بالمعلومات، فالمعلومات الموثوقة سوف تعطي المستثمرين رؤية واضحة عن استثماراتهم وكيفية توجيهها، وطبيعة القرار الاستثماري والاختيار بين البيع والشراء وكشف الإمكانيات المحتملة للمنشآت، الشمول والوضوح والموثوقية هم أساس القرارات الاستثمارية. من جانب آخر فان التأكد بشكل عام يؤدي الى تخفيض عدم تماثل المعلومات ما بين الإدارات وبين المستخدمين الآخرين.



المعلومات الموثوقة كذلك تعطي مردودا على مانحي الائتمان والمقرضين، فهم من أكثر أصحاب المصالح تأثرا بموثوقية المعلومات، وهم الأكثر خوفا من فقدان أموالهم، طبقا للدراسات فإن التأكد بشكل عام يؤثر على خفض تكاليف الديون، ورفع سقف التوقعات للمقرضين في إمكانية تحصيل أموالهم بسهولة ويسر. من جانب آخر إدارات منشآت الأعمال وهي تمثل (الوكيل) تتأثر كذلك بمستوى خدمات التأكد ومدى جودتها، طبيعة الإدارات طبقا لنظرية الوكالة تميل إلى انتهاز الفرص وحماية مصالحها، أكثر من حماية مصالح الأصيل (المساهمين) وطبقا لعدد كبير من الدراسات فإن خدمات التأكد يمكن ان تشكل اخطارا للإدارة في الكشف عن الخلل والممارسات غير الموثوقة، بينما تعطي ميزة نسبية كبيرة للمساهمين في الحفاظ على رؤوس الأموال والحفاظ على ربحية الأسهم التي يمتلكونها. قيام المراجع بمهامه في خدمات التأكد يجب فحصه في إطار كل من الأطراف التي يمكن ان تتأثر بهذا الدور

الإطار العملي للبحث

1- عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة موضوع البحث في الآتي:

(1) المستثمرون - وينوب عنهم وكلاء القيد المعتمدين لدى البورصة المصرية، حيث وقع إختيار الباحثة على عشرة مكاتب منها ينطبق عليه المواصفات التي تتطلب الدراسة، ولكن استجابت منها ست مكاتب فقط، تم إرسال عدد (٢٠) استمارة استقصاء لكل منها، وبذلك بلغت عدد استمارات الاستقصاء المرسله لهم في (١٢٠) إستمارة، ثم إرسالها لهم وطلب منهم تجميع الردود بعد خمسة عشر يوماً، مع توضيح فكرة البحث ومراعاة شرط الخبرة الوظيفية.

(ب) مانحو الإئتمان والقروض..... من العاملين في إدارات الإئتمان بالبنوك المصرية، باجمالي عدد (١٤٠) استمارة ، وطلب منهم المرور بعد خمسة عشر يوماً لتجميع الردود .

(ج) القائمون بعملية التأكد من ممارس مهنة المراجعة .. حيث ركزت الباحثة على المكاتب الكبرى ذات الشراكة الأجنبية ، وذوى السمعة الطيبية ، تم ارسال كل منها عدد (15) إستمارة استقصاء مع بيان بموضوع الدراسة وهدفها ، مع مراعاة خبره الوظيفية المستقصى منهم. كما تم مخاطبة عدد من إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، وقد تم إرسال عدد (20) استمارة استقصاء لكل منها ، بشرط أن يجيب عنها من هو في وظيفة مراقب حسابات أو مراجع أول أو مدير إدارة ، وذلك باجمالي (٦٠) استمارة مع بيان بموضوع الدراسة والهدف منها.

وحتى يتم ذلك ، تستخدم الباحثة أداة الاستقصاء ، كأحد الأدوات ذات الدلالة في التحليل الإحصائي للبحوث الإجتماعية ، وذلك من خلال قائمة ذات ثلاث محاور - وزعت على عينات الدراسة - كل محور يتضمن عدد من الأسئلة ، على النحو التالي:

- المحور الأول: أهمية التقارير الطوعية لخدمة توصيل البيانات غير المالية.
- المحور الثاني: ضرورة خضوع التقارير الطوعية لنوع من التأكد لبياناتها غير المالية.
- المحور الثالث: تطوير مهام المراجع في خدمات التأكد يساعد على موثوقية البيانات.

هذا وقد بلغت عدد استمارات الاستقصاء الموزعة إجمالاً (٣٨٠) استمارة، كان توزيعها على عينة الدراسة، والصحيح منها المرتدة، يوضحه الجدول التالي:

2- التحليل الإحصائي ونتائج الدراسة

من أجل أغراض الفحص بشكل إحصائي ، فقد قامت الباحثة بوضع رموز لكل استجابات المشاركين في الدراسة، ثم قامت تبعاً باستخدام برنامج (SPSS) لتحليل هذه الردود بشكل إحصائي ومن خلال إجابة المستقصي منهم على أسئلة الدراسة توصلت الباحثة للنتائج التالية:

- إيجابية غالبية مفردات فئات العينة إلى أن هناك ضرورة خضوع التقارير الطوعية لنوع من التأكد لبياناتها غير المالية.
- إيجابية غالبية مفردات فئات العينة إلى أن تطوير مهام المراجع في خدمات التأكد يساعد على موثوقية البيانات.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن تطوير مهام المراجع في مجال خدمات التأكد تساعد على موثوقية معلومات التقارير الطوعية

وتبعاً لاستجابات المشاركين في الدراسة في نتائج الفرض الأول والذي يشير إلى أهمية خضوع البيانات غير المالية في التقارير الطوعية لنوع من التأكد ، فإن الباحثة تؤكد أن هذه النتائج تتفق مع الأدبيات السابقة التي تم استنتاجها في الدراسات الميدانية المتعددة في دول العالم والتي تشير بوضوح إلى أهمية خضوع التقارير الطوعية لنوع من التأكد المهني ، حيث ان البيانات السردية بقدر ما هي سهلة الكتابة إلا ان التأكد من صحتها يعد مهماً مع تنامي الحجم وزيادة المنسوب الكبير للمعلومات وتنوع طرق الكتابة وتنوع مجالات التأكد ، وهذا يشير إلى التوافق في البيئة المصرية مع البيئة العالمية بهذا الخصوص.



اما فيما يخص نتائج الفرض الثاني في الدراسة فان استجابات المشاركين في الدراسة الميدانية قد أقرت بوضوح بمدي أهمية تطوير دور مراجع الحسابات في خدمات التأكد، وتتفق هذه الدراسة مع الدراسات التي أقرت ان مراجع الحسابات ينبغي عليه ان يتفاعل مع التطورات والتحديات المختلفة في البيئة المحيطة وان يتعامل مع خدمات التأكد بشكل قوى وفعال ولا ينسحب من دوره الذي يفرضه الواقع والحياة العملية ، وان كانت آراء المشاركين في الدراسة الميدانية لم تتطرق في نتائج هذا الفرض إلي مميزات دور المراجع او مقارنته بغيره من ممارسي التخصصات الأخرى في مجال خدمات التأكد، وانما ركزت علي قدرة مراجع الحسابات في نظر المشاركين في الدراسة في ان يمنح الشعور الكبير بالثقة في البيانات وان تطور دوره والذي ينتهي به الي المشاركة في خدمات التأكد سيؤدي بشكل لا يدع مجالاً للشك في أن يزيد من ثقة المستخدمين ،كما أكدت النتائج علي أهمية تطوير المراجع ليمارس خدمات التأكد . هذه النتائج لا تتفق مع ما أقرته بعض الأدبيات في أن دور المراجع في خدمات التأكد سيؤثر علي مهنته الأساسية في المراجعة التقليدية أو ان هذا سيؤدي إلي تعقد مجال التكليف عليه.

فيما يخص نتائج الفرض الثالث في الدراسة فإن استجابات المشاركين في الدراسة الميدانية قد أشارت إلي تميز دور مراجع الحسابات في إتاحة الثقة للتقارير الطوعية ، وهو فحص لوجهات نظر المشاركين في مدى تميز دور مراجع الحسابات عن ذوي التخصصات الأخرى ، وهذا يدل علي ثقة المشاركين في الدراسة الميدانية في ممارسي مهنة المراجعة عن ممارسي المهن الأخرى ، وهذا يتفق مع معظم الأدبيات في الدول الأخرى والدراسات الميدانية التي تم إجراءها في بيئات متنوعة ويدل علي وجود قاعدة من الثقة بين المجتمع وممارسي مهنة المراجعة رغم كل أزمات الثقة المتكررة في العالم، ولا تتفق نتائج الدراسة مع بعض الدراسات التي أشارت إلى انخفاض الثقة في ممارسي مهنة المراجعة و قدرة ممارسي التخصصات الأخرى علي سحب العديد من المهام من بين أيديهم.

وترى الباحثة بأنه بقدر أهمية وإيجابية النتائج السابقة فان البحث يشير بوضوح إلي معدلات ثقة متنامية لدي المشاركين في الدراسة في مراجع الحسابات وقدرته علي القيام بخدمات التأكد أكثر من غيره ، إلا ان التحليل الإحصائي أيضا لآراء المشاركين في الدراسة الميدانية قد أشار إلي أهمية تطوير المراجع في كل الأبعاد العلمية والمهنية ، كي يستطيع تأدية دوره بشكل متكامل في خدمات التأكد ، وهذا يعطي مؤشر علي عدم رضا المشاركين في الدراسة الميدانية عن مستوى تطور مراجع الحسابات في البيئة المصرية ، ويعطي إنذار كذلك علي أهمية تحسين

الدراسة العلمية والعملية لمراجع الحسابات لتشمل خبرته تخصصات جديدة وحديثة وليس فقط الخبرة المالية والمحاسبية.

وتعد الدراسة الميدانية احد الدراسات التي ترى الباحثة أهمية تكرارها بشكل دوري لمتابعة مدى الاستجابة سواء في مستوى التطور المنشود لمراجع الحسابات أو في مستوى مشاركة ممارسي مهنة المراجعة في هذا المجال سواء من خلال الدراسات المتنوعة كانت تطبيقية أو ميدانية او تجريبية وفهم انطباع ممارسي مهنة المراجعة حول التحديات التي يرون انها تواجههم في هذا المجال الجديد ، او الفرص المحتملة التي يرغبون في انتهازها . وعلي هذا الأساس يمكن ان تعرض الباحثة بعض النقاط التي يمكن ان تكون من النقاط المهمة في توصيات هذا البحث.

3- توصيات الدراسة

توصي الباحثة في ضوء النتائج السابقة بما يلي:

1- السعي نحو إصدار معايير متناغمة لخدمات التأكد لتحقيق الوضوح وعدم الغموض الذي يمكن أن يكون عائقا لتطوير مهام المراجع في خدمات التأكد. حيث ان غموض المعايير كان سببا رئيسا طبقا للعديد من الدراسات في عدم قدرة مراجع الحسابات على التفاعل مع خدمات التأكد، وتحديد إمكاناته فيها ، وكذلك عدم فهمه للعديد من النقاط الشائكة ، مثل ماذا يفعل عندما يكتشف تدليس في التقارير الطوعية ، مع عدم إلزامية الإفصاح الطوعي بالأساس وعدم إلزامية تقديم خدمات التأكد من الأصل ، وهذا يلزم عصف ذهني يشمل الباحثين وكل المهتمين في هذا المجال لكيفية تلافي هذه المشاكل والنقاط ، وبالتالي فإن المحاولات المستمرة لتطوير المعايير لابد ان تنتهي في نظر الباحثة إلى توحيد معايير التأكد لتشمل كل مجالات التأكد بشكل أكثر سهولة و توافق ، وذلك سيخدم العديد من الأطراف ويضيف الكثير ، على الأقل يمكن لتوحيد المعايير ان يخدم أغراض المقارنة والحوكمة بالتبعية.

2- تطوير إمكانات مراجع الحسابات في عدد من التخصصات من خلال منح فرص دراسية موجهة لحصول مراجع الحسابات على تخصصات مختلفة في مجالات متعددة، وهي النقطة الجدلية التي حاول بعض الباحثين الإشارة إلي تمكن ذوي التخصصات الأخرى من مجالات بعينها في خدمات التأكد ، كخدمات التأكد من النظم الإلكترونية ، او خدمات التأكد من تقارير الاستدامة في بعض التخصصات الهندسية ، وخلافه ، وعلى هذا الأساس ترى



الباحثة أهمية تنوع الخبرات ، فالحصول على الخبرة المالية والمحاسبية لا يعني التوقف على هذه الخبرة ، وإنما التعايش في هذه البيئة المتطورة يلزمه اكتساب خبرات في مجالات مختلفة ، مثل اكتساب مهارات في نظم المعلومات، وأخذ دورات إدارية وقانونية وفنية مختلفة يمكن أن تتطلبها خدمات التأكد في فترات زمنية غير طويلة بجانب التخصص الأصلي. وهو الأمر الذي لا يقبل الجدل في هذه البيئة المتطورة بشكل غير مسبوق، والتناغم مع التطورات البيئية لا يعني التخلي عن التخصص الأصلي وإنما التميز في التخصص هو المطلوب كما تعتقد الباحثة.

3- مزيد من الدراسة وتقييم آراء مستخدمي التقارير الطوعية في السوق المصرية بشكل دوري لمعرفة نقاط الضعف والقوة التي يملكها مراجع الحسابات في هذه المجال الحديث وكيفية تطوير دوره. وهذا ما ذكرته الباحثة سابقا في أهمية ان تتكرر مثل هذه الدراسات سواء ميدانية أو تطبيقية ، على أقل تقدير لفحص انطباع مراجع الحسابات لهذا التحدي والفرص المحتملة من وراءه ، وكذلك انطباع المستخدمين بشكل مستمر ومدى تقييمهم لدور المراجع على المدى الطويل وليس في فترة واحدة أو فترات قصيرة .

4- ترى الباحثة أهمية مواكبة التطور الدولي في الإرشادات الخاصة بخدمات التأكد خاصة في الإتحاد الأوروبي حيث أنه الأكثر تطورا من ناحية الإرشادات التي تنظم خدمات التأكد على مستوى العالم، وذلك كذلك لمزيد من التشابه بين الشركات وحجمها في الإتحاد الأوروبي ومصر، حيث يميل حجم الشركات العاملة في الإتحاد الأوروبي إلي الشركات المتوسطة والصغيرة وهي الأكثر، على غرار مستويات الشركات في مصر، وليست شركات ضخمة كما هو الحال في الولايات المتحدة، وترى الباحثة أهمية الاطلاع والمواكبة على الإرشادات المتطورة في خدمات التأكد في الإتحاد الأوروبي وهي حاولت معالجة العديد من النقاط الخلافية.

المراجع :

- إبراهيم، نجلاء إبراهيم محمد، جمعة، سهير شعراوي، وعطية، أمل عبد الفضيل. (2021). "دور خدمات تأكيد الثقة في النظم والمواقع الإلكترونية في الحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني وخطر المراجعة: دراسة استكشافية لبيئة الأعمال المصرية". مجلة الدراسات والبحوث التجارية، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة المنوفية. س41، ع1، ص.ص: 493 - 512.
- أبو جبل، نجوى محمود احمد ، ميخائيل، نرجس قيصر بولس و الشاعر، احمد إبراهيم احمد. (2023). "أثر التوكيد المهني لتقارير الاستدامة على قرارات مستخدمي التقارير المالية." مجلة البحوث المحاسبية- كلية التجارة- جامعة طنطا. 10(1)، ص. ص: 60-93.
- أبو شلوع، هديل توفيق أبو اليزيد. (2013). "محددات الإفصاح المحاسبي الاختياري في شركات المساهمة: دراسة نظرية وميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة- جامعة طنطا، مصر. ص. ص: 22-54
- أبو العز، نهى عاطف عبد الحلیم (أ). (2017). "تقييم الدور المهني للمراجع عند أداء خدمات التأكد الأخرى بهدف تدنية المخاطر وإضفاء الثقة في ضوء متطلبات معيار المراجعة المصري رقم (3000)". مجلة البحوث المالية والتجارية، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد، 18(العدد الثاني-الجزء الثاني)، ص. ص: 64-88.
- أبو العز، نهى عاطف عبد الحلیم ب. (2017). "الطبيعة المهنية لخدمات التأكد الأخرى". مجلة البحوث المالية والتجارية، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد. 18(العدد الثاني - الجزء الأول)، ص. ص: 217-240.
- الأرضي، محمد وداد. (2013). "مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية". مجلة التجارة والتمويل، 4 (1)، ص. ص: 287 - 341.
- الإسداوي، مصطفى السيد مصطفى علي ومحمد، محمد محمود سليمان. (2020). "أثر الإفصاح الاختياري في التقارير المالية على تغطية المحللين الماليين: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، 2(1)، ص. ص: 589 - 647.
- البارودي، علي سيد حسين عبد الرحمن. كمال، أمال محمد، وعشماوي، كامل السيد أحمد. (2017). "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، (العدد الرابع)، ص. ص: 316-357



الجزار، أحمد حمدي عبد المقصود. (2017). "أثر اختلاف مستوى التوكيد المهني لمراقب الحسابات على درجة ثقة واعتماد المستثمرين على مؤشرات الاستدامة: دراسة تجريبية". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية (كلية التجارة - جامعة الإسكندرية)، 1(1)، ص. ص: 209-264.

الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن قرني وبدير، ومحمود عادل عبد اللطيف. (2019). "أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية: دراسة ميدانية". مجلة الدراسات التجارية المعاصرة (كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ)، ع7، ص. ص: 119 - 165.

الجهاز المركزي للمحاسبات المصري، (2009). ' المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم 1300 لسنة 2008 م'، (الطبعة الاولى).

الشعباني، مني محمد علي (2018). "دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية". الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة مج22، ع3: ص. ص: 254 - 316.

الصباغ، احمد عبد المولي. العشماوي، كامل السيد. طنطاوي، سعاد موسي. محمد، إيمان عبد الونيس. شحاته، دعاء عبد الفتاح. كامل، محمود فاروق. (2021). "المراجعة وخدمات التأكيد". (كلية التجارة - جامعة القاهرة، الطبعة الاولى - مصر). ص. ص: 1-195

الصيرفي، أسماء أحمد أحمد. (2019). "أثر اختلاف موثر التوكيد ونوع استنتاجه على العلاقة بين التوكيد المهني على الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة وقرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تجريبية". مجلة البحوث المحاسبية، 2(1). ص. ص: 425-494.

الهيئة العامة للرقابة المالية. 2019. الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة. متاح علي: www.asa.gov.eg.

حسن، ريم سعدي وجواد، محمد عبد الامير. (2021). "تعزيز ابلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة". مجلة دراسات محاسبية ومالية. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد. 16(55)، ص. ص: 26-36.

رمضان، علي الجوهري. (2021). "أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن إدارة المخاطر على قرار منح الائتمان (دراسة تجريبية)". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. 5(1)، ص. ص: 529-619.

منصور، أشرف محمد و إبراهيم، أشرف محمد. (2018). "مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة (دراسة ميدانية علي الشركات المساهمة المصرية)". الفكر المحاسبي، 22(7)، ص.ص: 827 - 911.

هدون، أماني محمود محمد. الباز، مصطفى علي محمود وغالي، أشرف أحمد محمد. (2022). "أثر الإفصاح عن المعلومات المستقبلية على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصرية". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 13(4)، ص. ص: 558 - 595.

يونس، نجات محمد مرعي. (2019). "أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 1ع، ص. ص: 215 - 266.

مؤمن، شريف محمد لطفي. (2017). "التطوير الداعم لخدمات التأكد بغرض تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية المفصح عنها". الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس، 21(8)، ص. ص: 1004-1051.

نathan، دميانة. المسلماني، رشا والشريف، ياسمين. (2021). "أثر الإفصاح الطوعي على ربحية البنوك في القطاع المصرفي المصري (باللغة الإنجليزية)". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. 5(1)، ص. ص: 1722-1749.

AICPA. (1997). ' Report of the special committee on assurance services'. (New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants).

Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). "Exploring diversity in sustainability assurance practice: Evidence from assurance providers in the UK". Accounting, Auditing & Accountability Journal, 32(2), 556-580.

Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2020). "Variation in sustainability assurance practice: an analysis of accounting versus non-accounting providers". The British Accounting Review, 52(2), 100843.



- Dhoraisingam Samuel, S., Mahenthiran, S., & Ramasamy, R. (2022). "CSR disclosures, CSR awards and corporate governance as determinants of the cost of debt: Evidence from Malaysia". *International Journal of Financial Studies*, 10(4), 87.
- Farooq, M. B., Azantouti, A. S. A., & Zaman, R. (2024). "Non-financial information assurance: a review of the literature and directions for future research". *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 15(1), PP.48–84.
- Friedrich, C., Quick, R., & Schmidt, F. (2024). "Auditor-provided non-audit services and perceived audit quality: Evidence from the cost of equity and debt capital". *International Journal of Auditing*, 28(2), PP.388–407.
- García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Aibar-Guzmán, C., & Aibar-Guzmán, B. (2022). "Assurance of corporate social responsibility reports: Does it reduce decoupling practices?" *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 31(1), PP. 118–138.
- Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. (2019). "Integrated reporting assurance: Perceptions of auditors and users in Spain". *Sustainability*, 11(3), 713.
- Haider, M. B., & Nishitani, K. (2022). "Ownership structure, corporate governance, and assurance in sustainability reporting: Evidence from Japan". *International Journal of Disclosure and Governance*, 19, PP.374–388.
<https://doi.org/10.1057/s41310-022-00149-1>
- Harymawan, I., Nasih, M., Salsabilla, A., & Putra, F. K. G. (2020). "External assurance on sustainability report disclosure

- and firm value: Evidence from Indonesia and Malaysia". *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(3), PP.1500–1512
- Hasan, M., Maijoor, S., Mock, T. J., Roebuck, P., Simnett, R., & Vanstraelen, A. (2005). "The different types of assurance services and levels of assurance provided". *International Journal of Auditing*, 9(2), PP. 91–102.
- IAPC. (1997b). 'Exposure draft: Assurance Engagements'.(New York: IFAC).
- IAPC. (1997a). 'Exposure draft: Reporting on the credibility of information'.(New York: IFAC).
- IFAC. (1995). 'Discussion paper: The accountancy profession and the environment'. (New York: IFAC).
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2017). "Responding to Non–Compliance with Laws and Regulations". Retrieved September 5, 2019 from https://www.ifac.org/system/files/publications_/files/IESBA-Responding-to-NOCLAR-Pronouncement.pdf.
- Liu, P., Li, Z., & Luo, P. (2023). "External corporate governance and assurance of corporate social responsibility reports: Evidence from China". *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(2), PP.420–457. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2022-0260>
- Sonnerfeldt, A. L. L., & Pontoppidan, C. A. (2020). "The Challenges of Assurance on Non–financial Reporting". *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2), PP.1–23.