

إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة :- دراسة ميدانية

د/ منى محمد علي داود
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

د/ أسماء عبد المنعم سراج
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

يهدف البحث إلى توضيح دور مراقبي الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، مع بيان المنافع والتحديات المرتبطة بتقديم مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد على هذه النوعية من المعلومات في ظل زيادة اهتمام أصحاب المصالح بالحصول على تأكيدات على المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة، وخاصة المعلومات غير المالية ومن أهمها المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للمنشأة.

ولتحقيق هذا الهدف، اعتمد البحث على استخدام المدخل الإيجابي من خلال استخدام المنهج الاستنباطي لتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث واشتقاق فروض البحث، بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار صحة فروض البحث في الواقع العملي في بيئة الأعمال المصرية، وذلك بواسطة دراسة ميدانية أجريت على عينة تشمل فئتين هما فئة الأكاديميين ممثلة في أساتذة الجامعات بكليات التجارة بالجامعات المصرية، بالإضافة إلى مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية والمنوط بهم مراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية.

وقد تم تحليل البيانات باستخدام بعض الاختبارات الإحصائية التي تتناسب مع طبيعة البيانات التي تم جمعها. وبناءً على نتائج اختبار فروض البحث إحصائياً، تم قبول الفرض الأول والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

تقارير الأعمال المتكاملة، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح. كما تم قبول الفرض الثاني والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما تم رفض الفرض الثالث والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة.

الكلمات الرئيسية: الأداء الاستراتيجي - نموذج الأعمال - التأكيد على التقارير المتكاملة - خدمات التأكيد .

Abstract

The research aims to clarify the role of auditors in emphasizing information related to strategic performance and business model in integrated business reports, with an indication of the benefits and challenges associated with providing auditors with services to emphasize this type of information in light of increased interest of stakeholders in obtaining assurances on the information contained in integrated reports, Especially non-financial information.

To achieve this goal, the research relied on the use of a positive approach through the use of a deductive approach to analyze previous studies related to the topic of research and derive research hypotheses, in addition to using the inductive approach to test the validity of research hypotheses in practice in the Egyptian business environment, through a field study conducted on a sample that includes two categories. The first category is :

(a) the academic represented by university professors in the faculties of commerce in the Egyptian universities, the second category is represented auditors registered in the General Authority for Financial Supervision, and they are responsible for auditing the accounts of joint stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

The data was analyzed using some statistical tests that are appropriate to the nature of the data collected. Based on the results of the research hypothesis test statistically, the first hypothesis was accepted, which stipulated that there is agreement between the views of the two study groups on the importance of information assurance services related to strategic performance and business model in integrated business reports, and the benefits these assurances bring to companies and stakeholders.

The second hypothesis, which stipulated that there is an agreement between the views of the two study groups on the role and responsibilities of the auditors on emphasizing information related to strategic performance and the business model in integrated business reports, was accepted too , while the third hypothesis, which stipulated that there is an agreement between the two study group views on Challenges facing auditors when providing services to confirm information related to strategic performance and business model in integrated business reports was rejected .

Key Words: strategic performance assurance - business model assurance - integrated reports assurance – assurance services.

مقدمة :

كشفت الأزمة المالية العالمية التي تأثرت بها العديد من الدول عن وجود أوجه قصور في الإفصاح كأداة تنظيمية فعالة في الأسواق المالية وعدم توفير معلومات كافية للمستثمرين بخصوص الفرص والمخاطر ، لذلك أصبحت توجد ضغوط من أصحاب المصالح على الإدارة لتطوير ممارسات الإفصاح والتوسع في الإفصاح الاختياري ليشمل مجموعة متنوعة من المعلومات غير المالية التي تغطي كافة جوانب الأداء بالشركة وليس الجانب الاقتصادي فقط ، لذلك فقد أصبح من الضروري أن تتضمن التقارير السنوية والفترية للشركات معلومات عن الأداء الاستراتيجي والبيئي والاجتماعي والحوكمي ومعلومات عن الفرص والمخاطر المتاحة بجانب المعلومات المرتبطة بالأداء الاقتصادي .

ونظراً لتزايد طلب أصحاب المصالح على المعلومات ذات الطبيعة غير المالية ، فإن نموذج التقرير المالي بوضعه الحالي أصبح قاصراً عن توفير هذه النوعية من المعلومات وأصبح من الضروري تطويره حتى يمكنه أن يوفر للمستخدمين معلومات غير مالية تتعلق بالأداء الاستراتيجي والبيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة . وقد اتفقت العديد من الدراسات ومن أهمها (Eccles & Krzus,2010b ; Hoboucha,2010 ; Business Reporting Leaders Forum (BRLF),2011; Deloitte,2011b; IFAC,2011) على أن الحل يكمن في إصدار الشركات - وخاصة الشركات المقيدة في البورصة - لتقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Repors لأن هذه التقارير تعتبر وسيلة فعالة لتوصيل المعلومات المالية وغير المالية بشكل مترابط لخدمة أصحاب المصالح وتخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لهم ، وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ قرارات أفضل. وتقوم فكرة التقارير المتكاملة على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات بشكل مستقل مثل التقارير المالية ، وتقارير الحوكمة ، وتقارير الأداء البيئي والمسئولية الاجتماعية (تقرير الاستدامة) في شكل تقرير واحد يعرف بتقرير الأعمال المتكامل ، بما يمكن أصحاب المصالح من تقييم مدى قدرة الشركة على خلق

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل ، ويقوم الإطار الخاص بالتقارير المتكاملة على أساس مفهوم التفكير المتكامل Integrated Thinking والرؤية الشاملة لأداء المنشأة من جميع جوانبه ، بمعنى أنه يدفع المنشأة للربط بين عناصر التقارير المنفصلة باختلاف أنواعها بهدف توصيل صورة كاملة وأكثر دقة ووضوحاً عن كيفية خلق القيمة داخل المنشأة .

وقد تم تفعيل إصدار تقارير الأعمال المتكاملة بناءً على توصية لجنة مبادئ الحوكمة في جنوب أفريقيا والتي أصدرت تقريرها في سبتمبر عام ٢٠٠٩ - المعروف باسم تقرير (KING III) - والذي تضمن توصية بإلزام الشركات المقيدة في بورصة جوهانسبرج بإصدار تقرير واحد يربط بين المعلومات الهامة والجوهرية المتعلقة بالأداء المالي والأداء في مجال الاستدامة ، وتم تنفيذ هذه التوصية بالفعل ابتداءً من شهر مارس ٢٠١٠ . ثم تم تشكيل اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Committee في عام ٢٠١٠ بدعم من المبادرة العالمية للتقرير عن الاستدامة (GRI) Global Reporting Initiative ، وتضم هذه اللجنة في عضويتها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، ومن أهم إنجازات هذه اللجنة طرح مسودة مشروع الإطار العام لتقارير الأعمال المتكاملة في فبراير ٢٠١٣ .

وقد تم تحويل اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة إلى المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Council بهدف تطوير ومتابعة إعداد التقارير المتكاملة لتوفير احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات ، وقام هذا المجلس بإصدار الإطار الدولي للتقارير المتكاملة في ديسمبر ٢٠١٣ ، وقد ساعد هذا الإطار الشركات في إعداد التقارير المتكاملة بشكل سليم ، وتناول الإطار شرح وتوضيح بعض المفاهيم الأساسية لإعداد التقارير المتكاملة ، مثل مفهوم التفكير المتكامل ، وأشكال رأس المال ، ومفهوم خلق القيمة عبر الزمن ، بالإضافة إلى بعض المبادئ الإرشادية الخاصة بإعداد التقارير المتكاملة مثل التركيز على الاستراتيجية والتوجه المستقبلي ،

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاح المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

وترابط المعلومات ، والأهمية النسبية والإفصاح عن الأمور الجوهرية ، والموثوقية والقابلية للمقارنة . كما تضمن الإطار الدولي للتقارير المتكاملة عرض للعناصر الرئيسية التي تمثل محتوى التقرير المتكامل، وهي الاستراتيجية ونموذج الأعمال ، القوائم والمؤشرات المالية ، الحوكمة، المخاطر والفرص المحيطة بالمنشأة ، ومؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي. ويعتبر الإطار الدولي للتقارير المتكاملة قابلاً للتطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة والكبرى ، بالإضافة إلى مؤسسات القطاع العام والوحدات غير الهادفة للربح .

نتيجة لماسبق تزايد إهتمام البحوث المحاسبية بتقارير الأعمال المتكاملة وبمحتوى هذه التقارير والمنافع والتحديات المرتبطة بإصدار التقارير المتكاملة وتأثير إصدار هذه التقارير على حوكمة الشركات واستدامة وقيمة الشركة . لكن لم يلق موضوع التأكيد على محتوى تقارير الأعمال المتكاملة وخاصة التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج الأعمال للشركة اهتماماً كافياً في البحوث المحاسبية ، ومن هنا جاء الدافع لدراسة وتحليل دور مراقبي الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

مشكلة البحث :

اتفقت العديد من الدراسات ومنها (Coram et al.,2011; Eccles et al.,2011; Arnold et al,2012 ; Cohen et al.,2012) على أن التقارير المالية السنوية لا توفر معلومات كافية تمكن أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين من تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة ، حيث أنها لا تتضمن بعض أنواع المعلومات غير المالية التي تعكس الأبعاد البيئية والاجتماعية التي تعمل في ظلها منشآت الأعمال ، كما تتصف غالبية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في هذه التقارير بأنها معلومات تاريخية تتعلق بنتائج الأداء السابق للشركات ، وبالتالي فإنها لا توفر للمستثمرين وباقي فئات أصحاب المصالح معلومات ذات نظرة مستقبلية تمكنهم من تقييم مقدرة هذه الشركات على خلق القيمة والحفاظ عليها في المستقبل .
وقد توصلت دراسة (IIRC,2011) أنه حتى في حالة إصدار بعض

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

الشركات لتقارير الاستدامة بشكل منفصل ومستقل عن التقارير المالية فإنها لا تربط هذه المعلومات بالمخاطر والفرص المتاحة ، ولا توضح علاقتها باستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال الذي تطبقه . لذلك تساعد التقارير المتكاملة في تكوين صورة شاملة ومترابطة عن أداء الشركة والمخاطر والفرص المحيطة بها ، وخاصة في ظل التوجه نحو اقتصاد عالمي مستدام . كما تناولت دراسة (Krzus,2011) بعض العوامل التي أدت إلى ضرورة الاتجاه إلى تطبيق التقارير المتكاملة ، وهي :

١- عوامل إقتصادية : وتتمثل في زيادة درجة الشفافية وجودة التقارير المالية مما يساعد على تحقيق كفاءة واستقرار أسواق المال ، ورغبة الشركات في التواصل مع المستثمرين وأصحاب المصالح بصورة أفضل للحصول على تمويل إضافي بسهولة وجذب استثمارات جديدة بتكلفة مناسبة .

٢ – عوامل بيئية وإجتماعية : مثل التغيرات المناخية وندرة الموارد الطبيعية كالمياه والطاقة ، والاتجاه نحو الالتزام بمبادئ الحوكمة وقواعد السلوك الأخلاقي ، والحفاظ على حقوق العاملين .

وقد أوضحت بعض الدراسات (ACCA,2010 ; IIRC,2013a,2013c ; KPMG,2014 ; PWC,2013a,2016) أن التقارير المتكاملة تساعد الشركات في شرح نموذج الأعمال وعمليات خلق القيمة التي تقوم بها المنشأة بشكل أفضل وأكثر دقة ، بحيث توفر صورة شاملة عن أداء الشركات . بالإضافة إلى تحسين التقرير عن قضايا الاستدامة ودمجها في استراتيجية المنشأة ، والربط المباشر بين الأداء والاستراتيجية ونموذج الأعمال مما يمكن أصحاب المصالح من تقييم مدى قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الحاضر والمستقبل .

وكذلك توصلت بعض الدراسات (KPMG,2011,2012 ; Dumay et al,2016 ; PWC,2012,2013b) إلى أن أهم الدوافع التي تشجع الشركات على إصدار تقارير الأعمال المتكاملة هي الضغوط التي تتعرض لها الشركات من أصحاب المصالح وتزايد احتياجاتهم من المعلومات غير المالية خاصة المرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي . وهذا ما دفع المنظمات المهنية إلى

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

إصدار توجيهات تحفز الشركات على إعداد التقارير المتكاملة ، وذلك بالتزامن مع ما قامت به عدة دول من إجراءات وإصدارها لتشريعات من شأنها تحفيز الشركات للإفصاح من خلال هذه التقارير . كما أوضحت دراسة (Owen,2013) أنه توجد عدة جهود ومحاولات منذ عام ١٩٧٠ لتطوير نموذج التقرير المالي وتبني شكل متكامل ومتوازن للتقرير عن الأداء المالي وغير المالي للشركات بحيث يوفر احتياجات جميع فئات أصحاب المصالح ، لذلك فإن الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة والطلب عليها يعتبر ضروري ومنطقي نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية ، سواء فيما يتعلق بالأداء الماضي أو الأداء المتوقع في المستقبل .

كما أكدت بعض الدراسات ومنها (Erguden et al.,2016 ; Burke& Clark,2016 ; Joshi,2018 ; al.2017) على أن قصور التقارير المالية من جهة وتزايد طلب المستخدمين على المعلومات غير المالية من جهة أخرى ، أدى إلى إتجاه العديد من الشركات إلى الإفصاح عن المعلومات غير المالية – البيئية والاجتماعية والحوكومية – في شكل تقارير منفصلة بجانب التقارير المالية ، ولكن ذلك لم يحقق المنافع المرجوة لعدم مراعاة هذه التقارير لضرورة الربط بين هذه المعلومات وبعضها وبين أهداف واستراتيجية الشركة ، وقد دعا ذلك إلى ضرورة وجود نموذج للتقرير يعمل على تكامل المعلومات المالية وغير المالية في تقرير واحد يوضح جوانب الأداء المختلفة للشركة بشكل مترابط يوضح أثر كل جانب منها على الجوانب الأخرى وعلى الشركة والمجتمع ككل .

وقد أكدت العديد من الدراسات ومنها (علي، ٢٠١٢؛ شحاته، ٢٠١٤؛ Hien et al.,2016; IIRC, 2014a,b) على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة والمنافع التي يوفرها هذا التأكيد للمستخدمين ، واتفقت هذه الدراسات على أن المعلومات التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة لن تكون مفيدة للمستخدمين ولن تؤدي الغرض المتوقع منها إلا إذا توافرت فيها الثقة والمصداقية. كما تناولت هذه الدراسات بعض الآليات التي تضمنها إطار إعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتي تستخدم لإضفاء الثقة والمصداقية على محتويات هذه التقارير ، وتزيد إمكانية

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

الاعتماد على المعلومات الواردة بها ، ومن أمثلة هذه الآليات التأكيد على محتوى التقارير المتكاملة بواسطة مراقب حسابات خارجي مستقل ، وتفعيل هياكل الرقابة الداخلية ونشاط المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال ، و بناء العلاقات والتواصل المستمر مع مختلف فئات أصحاب المصالح للحصول على معلومات التغذية العكسية .

وتمثل مراجعة القوائم المالية السنوية النموذج التقليدي للتوكيد المهني الذي يستهدف توفير تأكيد إيجابي بشأن مصداقية المعلومات المالية التاريخية الواردة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ، وقد أدى اتجاه الشركات نحو الإفصاح عن المعلومات غير المالية لتلبية إحتياجات أصحاب المصالح ، و رغبة أصحاب المصالح أنفسهم في التحقق من مصداقية هذه المعلومات إلى ظهور ما يعرف بخدمات التأكيد المهني غير التقليدية ، وهي عبارة عن أي تأكيدات بخلاف المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية التاريخية ، وهو ما ينطبق على التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة التي تشمل على معلومات مالية ومعلومات غير مالية ، تاريخية ومستقبلية (Arens et al.,2014، موسى، ٢٠١٨) .

وقد وجد أن هناك اتفاق بين الدراسات ذات الصلة على أن التقارير المتكاملة سوف تزداد انتشاراً خلال السنوات القليلة القادمة مما يبرر أهمية البحث بشأنها وخاصة في مجال التأكيد على محتوى هذه التقارير. وقد تلاحظ وجود عدد كبير من الدراسات التي تناولت الجانب المحاسبي المتعلق بمفهوم ومحتوى تقارير الأعمال المتكاملة ومنفعتيها بالنسبة للمستخدمين ، إلا أنه قد تلاحظ في نفس الوقت قلة عدد الدراسات التي تناولت التأكيد على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة وخاصة المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للمنشأة ، وهو ما يتناوله هذا البحث . وبناءً على ما سبق تم صياغة مشكلة البحث في صورة الأسئلة

البحثية الآتية :

(١) ما هي أهمية تأكيد مراقبي الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وماهي المنافع التي يحققها هذا التأكيد للمنشأة ولأصحاب المصالح ؟

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

- (٢) ما هو دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ؟
- (٣) ما هي التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ؟

هدف البحث :

يهدف البحث إلى تحليل دور مراقبي الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، بالإضافة إلى بيان المنافع والتحديات المرتبطة بتقديم مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد على هذه النوعية من المعلومات في ظل زيادة اهتمام أصحاب المصالح بالحصول على تأكيدات على المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة ، وخاصة المعلومات غير المالية ومن أهمها المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للمنشأة ، ومحاولة بناء إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات والتحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة فيما يتعلق بالإيضاحات المهمة للأداء الإستراتيجي ونموذج الأعمال ، وإبراز مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح من خلال القيام بدراسة ميدانية لإستطلاع رأى مراقبي الحسابات والأكاديميين.

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من أنه يتناول أحد الموضوعات الحديثة نسبياً والتي حازت على اهتمام المنظمات المهنية الدولية وهو التأكيد على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة وخاصة المعلومات غير المالية ومن أهمها المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونماذج الأعمال التي تطبقها الشركات ، وذلك نظراً لما يترتب على هذا التأكيد من منافع لمنشآت الأعمال وأصحاب المصالح بها ، بالإضافة إلى التحديات المتعددة التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم هذه التأكيدات ، ونظراً إلى أنه من المتوقع في القريب العاجل توجه الشركات المقيدة بالبورصة المصرية سواء إجبارياً أو اختيارياً نحو تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة ، فإن ذلك من شأنه أن يوفر فرصة لمراقبي الحسابات لتقديم تشكيلة واسعة ومتنوعة من خدمات التأكيد على المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير ، ومن أهمها خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونماذج الأعمال التي تطبقها

الشركات والتي تعد من أهم أقسام التقارير المتكاملة .

منهجية البحث :

اعتمد البحث على استخدام المدخل الإيجابي ، وذلك من خلال استخدام المنهجين التاليين :

أولاً : المنهج الاستنباطي : وذلك لتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ، واشتقاق فروض البحث .

ثانياً : المنهج الاستقرائي : وذلك لاختبار صحة فروض البحث في الواقع العملي في بيئة الأعمال المصرية .

فروض البحث :

قامت الدراسة باختبار عدد من الفروض ، وهي :

الفرض الأول : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح .

الفرض الثاني : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض الثالث : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث ، سيتم تقسيمه إلى خمسة أقسام كما يلي :

القسم الأول : طبيعة ومحتوى الإفصاح المتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

القسم الثاني : دور مراقب الحسابات في التأكيد على المعلومات الخاصة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

القسم الثالث : أهمية تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والتحديات التي تواجه تقديم هذا التأكيد .
القسم الرابع : الدراسة الميدانية .
القسم الخامس : خلاصة وتوصيات البحث .

القسم الأول : طبيعة ومحتوى الإفصاح المتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .:

أوضح الإطار الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC,2013d) أن الغرض الأساسي من التقرير المتكامل هو شرح وتوضيح كيف تقوم الشركة بخلق القيمة عبر الزمن ، وبالتالي فإن التقرير المتكامل يجب أن يتضمن المعلومات الهامة والضرورية ذات الصلة بعملية خلق القيمة سواء المعلومات المالية أو غير المالية لتقدمها لجميع أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين والعملاء والموردين والشركاء التجاريين والجهات الرقابية والمؤسسات التنظيمية والتشريعية والمجتمع ككل .
وقد توصلت العديد من الدراسات (الغايش، ٢٠١٣ ؛ Camilleri,2018) إلى أن الإفصاح عن رأس المال النقدي فقط Financial Capital - باعتباره المؤشر الوحيد على عملية خلق القيمة – تعتبر ذات منفعة وقيمة محدودة للمستثمرين وأصحاب المصالح في اتخاذ القرارات ، وفي تحديد القيمة السوقية للشركات. لذلك بدأت الشركات تتجه لتطوير تقاريرها المالية، من خلال زيادة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة إيماناً منها بأن اقتناء هذه الأصول وإدارتها بشكل مناسب يساهم في خلق ميزة تنافسية للشركة، ويساعد على جذب الاستثمارات إليها مما ينعكس إيجاباً على قيمة الشركة. لذلك اعتمد إطار التقارير المتكاملة على توسيع نطاق الإفصاح عن عدة أنواع مختلفة من رأس المال تساهم جميعها في خلق القيمة على المدى الطويل (عبد العظيم، ٢٠١٧؛ Soyka,2013) ، مع ضرورة أن يوضح التقرير المتكامل طرق التفاعل بينها ، ودور الإدارة في الحفاظ عليها وتتميتها . وبصفة عامة ، يجب أن تتضمن التقارير المتكاملة الإفصاح عن ستة أنواع من رأس المال ، وهي (IIRC,2013b) :

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

(أ) رأس المال النقدي **Financial Capital** : ويتمثل في الأموال المملوكة للشركة، أو الأموال التي حصلت عليها عن طريق الاقتراض أو المنح ، أو الأموال التي يتم توليدها من العمليات التشغيلية والتي تكون متاحة للاستخدامات الإنتاجية .

(ب) رأس المال الصناعي **Manufactured Capital** : ويتمثل في القدرات الإنتاجية والأصول المادية ووسائل الإنتاج التي تمتلكها المنشأة ، وتستهملها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات ، مثل : الآلات و المعدات والمباني ، مما يؤدي إلى خلق القيمة للمنشأة ولأصحاب المصالح بها .

(ج) رأس المال الفكري **Intellectual Capital** : ويتمثل في الأصول غير الملموسة التي تمتلكها الشركة مثل الابتكارات، وبراءات الاختراع ، وحقوق الملكية الفكرية ، والبرمجيات ، ونظم إدارة الأصول ، والعلاقات مع الموردين ، والتراخيص وحقوق الانتفاع وغيرها .

(د) رأس المال الطبيعي **Natural Capital** : ويتمثل في جميع الموارد التي توفرها البيئة الطبيعية، مثل الماء والهواء والطاقة الشمسية والمعادن والغابات والأراضي الزراعية .

(هـ) رأس المال البشري **Human Capital** : ويتمثل في القدرات والخبرات التي يمتلكها العاملون بالمنشأة، والتي تمكنهم من إنجاز الأعمال بكفاءة وتحقيق مستويات أعلى من الإنتاجية بشكل مستمر .

(و) رأس المال الاجتماعي **Social Capital** : ويتمثل في العلاقات مع الموردين والعملاء ومختلف فئات أصحاب المصالح، والتعاون بين المنشأة وأفراد المجتمع بشكل عام .

وقد أكد الإطار الدولي للتقارير المتكاملة على أن الأشكال المختلفة لرأس المال ليست متساوية في الأهمية بالنسبة لجميع الشركات على حد سواء، لذلك يجب أن تقوم كل شركة بالإفصاح عن أنواع رأس المال في ضوء اعتبارات الأهمية النسبية التي يحددها طبيعة نشاط الشركة ونموذج الأعمال الذي تطبقه . كما أكد إطار التقارير المتكاملة على أهمية ربط نموذج الأعمال الخاص بالمنشأة بالأنواع الستة لرأس المال،

وذلك لبيان ما تخلقه المنشأة أو تفقده من القيمة نتيجة لأنشطتها التشغيلية، حيث يوضح التقرير المتكامل كيفية استخدام أو استهلاك الموارد في إنتاج المخرجات ، وكيفية تحويل رؤوس الأموال من شكل لآخر ، وتحديد ما إذا كانت هذه الأنشطة قد أدت إلى خلق قيمة أو إلى ضياعها وتدميرها .

كما حدد إطار التقارير المتكاملة العناصر والمكونات الرئيسية للتقارير المتكاملة (IIRC,2013d) ، حيث يجب أن يشمل التقرير المتكامل معلومات عن الأداء المالي ، بالإضافة إلى كافة المعلومات غير المالية التي تساعد أصحاب المصلحة في الشركة ، على تقييم قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل . وفيما يتعلق بالعلاقة بين المعلومات غير المالية وخلق القيمة ، اتفقت عدة دراسات ومنها (Deloitte,2012b ; الغايش ، ٢٠١٣) على أن خلق القيمة في منشآت الأعمال يرتبط بعدة عوامل وهي الابتكارات وبراءات الاختراع ، الجودة ، العلاقات مع العملاء والموردين ، المهارات والقدرات الإدارية ، سمعة الشركة ، التحالفات الاستراتيجية ، التكنولوجيا ، العلامة التجارية ، العلاقات مع العاملين ، و معلومات الأداء البيئي والاجتماعي ، وهو ما يبرر أهمية المعلومات غير المالية ، فعلى الرغم من أهمية المقاييس المالية إلا أنها لا تكفي وحدها كمؤشر للحكم على مقدرة الشركة على خلق القيمة في الأجل الطويل .

ويجب أن يقدم التقرير المتكامل معلومات مترابطة تشرح رحلة المنشأة نحو خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل ، ويتم ذلك من خلال الربط بين أقسام ومحتويات التقرير المختلفة ، والربط بين المعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بالأداء الماضي والحالي والمستقبلي . كما يجب أن يوفر التقرير المتكامل تحليلاً تفصيلياً للترابط والعلاقات بين الأشكال المختلفة لرأس المال ونموذج أعمال المنشأة وما يترتب عليها من خلق للقيمة داخل المنشأة . وبصفة عامة ، يجب أن يقدم التقرير المتكامل نظرة شاملة للهيكل التنظيمي للمنشأة وسياق التشغيل والعوامل الخارجية المؤثرة عليه ، كما ينبغي أن يتضمن التقرير المتكامل معلومات كافية بخصوص (Ernst & Young,2018) :

- رسالة ورؤية المنشأة .
- طبيعة نشاط المنشأة والظروف التي تعمل بها .

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

- هيكل الملكية والهيكل التنظيمي للمنشأة . - الحصة السوقية للمنشأة ووضعها التنافسي .
- بعض العوامل الخارجية (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والقانونية والسياسية)
التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل،
سواء بشكل مباشر أو غير مباشر .

أما بخصوص الأداء الاستراتيجي للمنشأة ، يجب أن يوضح التقرير المتكامل معلومات
كافية عن الأهداف الاستراتيجية للمنشأة ، والاستراتيجيات التي تعتمد عليها المنشأة لتحقيق
أهدافها ، والموارد التي تستخدمها لذلك وخطط تخصيص هذه الموارد ، ومدى الارتباط بين
هذه الخطط وبين استراتيجية المنشأة ، وإلى أي مدى نجحت هذه الخطط والاستراتيجيات
في تحقيق أهداف المنشأة . كما يجب أن يركز التقرير المتكامل على التوجه المستقبلي
للشركة ويوضح مدى قدرتها على خلق القيمة على المدى الطويل . كما يتطلب إطار
التقارير المتكاملة أن يتضمن التقرير المتكامل وصف تفصيلي لنموذج الأعمال الذي تطبقه
المنشأة باعتباره الوسيلة التي تستخدمها المنشأة لخلق القيمة . وقد عرف المجلس الدولي
للتقارير المتكاملة (IIRC,2013d) نموذج الأعمال بأنه " النظام الذي تختاره المنشأة لخلق
القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، و يتكون هذا النظام من المدخلات

Inputs وأنشطة خلق القيمة Value- adding Activities والمخرجات Outputs
والنتائج المترتبة على إدارة الأشكال المختلفة لرأس المال Outcomes " ، ويساهم هذا
التعريف الجديد لنموذج الأعمال في ظل تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة في تحديد الأهداف
الاستراتيجية للمنشأة والاستراتيجيات المناسبة لتحقيق هذه الأهداف ، كما يساعد على وضع
خطط تخصيص الموارد مع الأخذ في الاعتبار استغلال الفرص الخارجية المتاحة للمنشأة
والحد من المخاطر المحيطة بها .

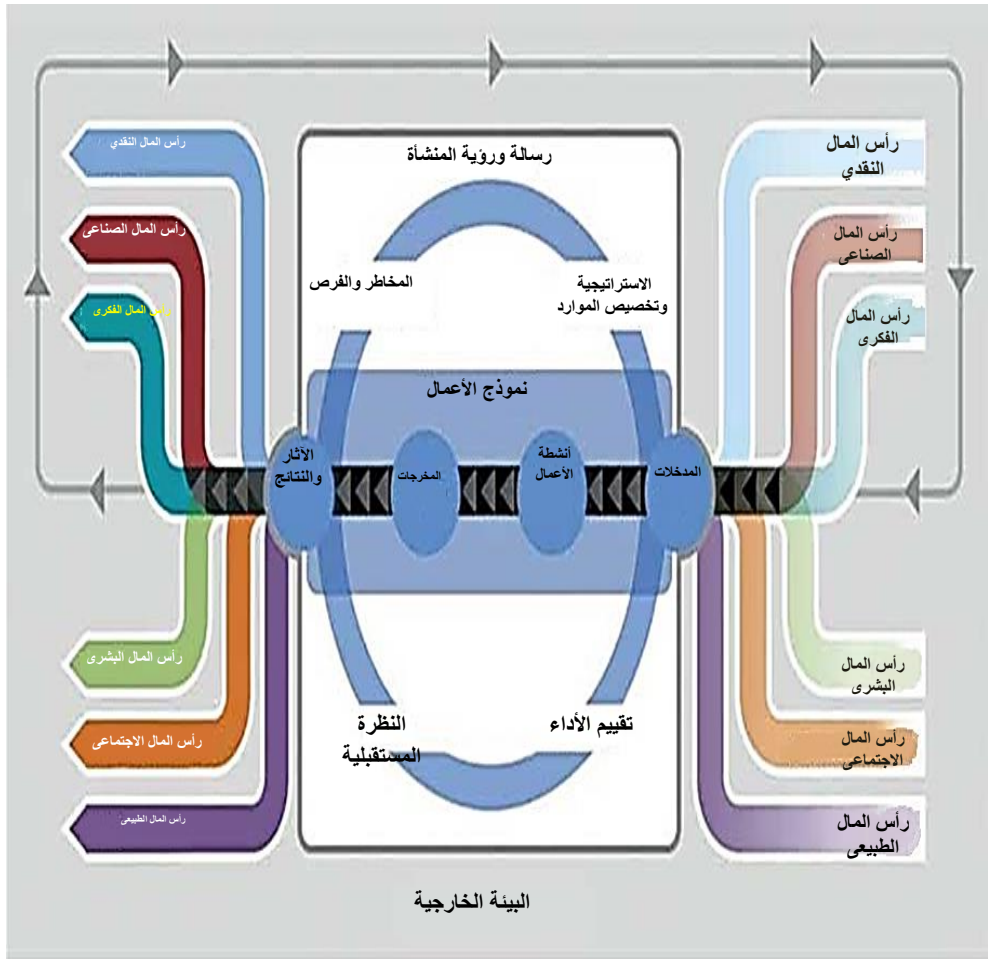
ويرى (Beattie& Smith,2013) أن إعادة تعريف مفهوم نموذج الأعمال في ظل
تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة يرجع إلى أنه يمثل المحور الرئيسي للتقارير المتكاملة ،
حيث أنه يوضح كيفية قيام المنشأة بتحويل مواردها وإمكانياتها إلى قيمة مضافة ، كما
يوضح أيضاً طريقة اكتساب واستخدام المنشأة لأنواع الستة من رأس المال في خلق القيمة
، كما أن التحديد الواضح لنموذج الأعمال يساعد على تحديد الإفصاحات الضرورية التي

يجب أن يتضمنها التقرير المتكامل للمنشأة والاستغناء عن بعض المعلومات الأخرى التي تعتبر غير مرتبطة بعمليات خلق القيمة في المنشأة . كما يرى (Ernst & Young,2018) ؛ عبد العظيم، ٢٠١٧) أن إعادة صياغة مفهوم نموذج الأعمال في ظل تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة يعمل على الربط بين رسالة المنشأة Mission واستراتيجيتها بمدخلاتها ومخرجاتها . ووفقاً للإطار الدولي للتقارير المتكاملة ، ينبغي أن يوضح التقرير المتكامل بعض النقاط الهامة المتعلقة بنموذج الأعمال ، وهي :

- ما هو مفهوم خلق القيمة من وجهة نظر المنشأة ؟
- ما هو نموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة ، ومدى مرونته ؟
- ما هي المدخلات (الأنواع المختلفة لرأس المال) التي تعتمد عليها المنشأة ؟
- ما هي أهم الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة ؟
- ما هي المخرجات (المنتجات والخدمات) التي تقدمها المنشأة ؟
- ما هي النتائج المترتبة على نشاط المنشأة ؟ (الزيادة أو النقص في قيمة الأنواع الستة لرأس المال) .

ويجب أن توفر التقارير المتكاملة للمستثمرين وأصحاب المصالح المعلومات التي تجعلهم قادرين على تقييم ما إذا كان نموذج الأعمال الخاص بالمنشأة يدعم أم يهدم خلق القيمة في الأجل القصير، والمتوسط ، والطويل . ويعتبر خلق القيمة لأصحاب المصالح هو المعيار الأساسي لتقييم الشركات ، ويضمن قدرة الشركة على الإستمرار وتقديم نفسها بشكل جيد للمستثمرين وجذب الإستثمارات والتمويل اللازم بتكلفة منخفضة . وقد أكد الإطار الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC,2013d) أن خلق القيمة يتم من خلال نموذج أعمال المنشأة ، الذي يستمد مدخلاته من أنواع رأس المال المختلفة المتاحة لدى المنشأة ، ويقوم بتحويلها من خلال أنشطة المنشأة وعملياتها إلى مجموعة من المخرجات والنتائج على المدى القصير والمتوسط والطويل ، ويوضح الشكل رقم (١) عملية خلق القيمة من منظور تقارير الأعمال المتكاملة :

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
 د/ أسماء عبد المزنم سراج & د/ منى محمد علي داود



عملية خلق القيمة عبر الزمن

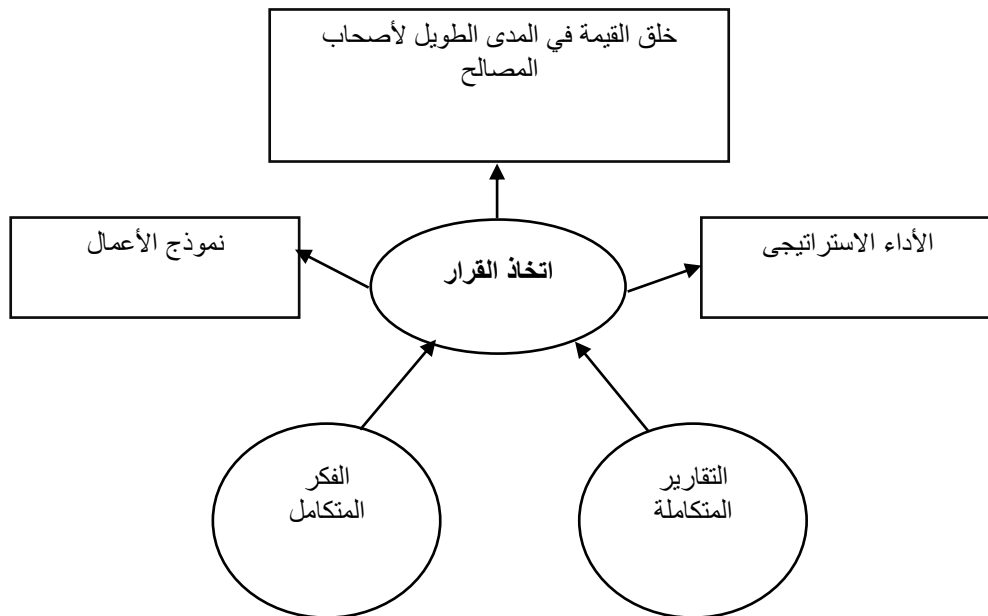
ويتضح من الشكل السابق أن خلق القيمة يتم بواسطة نموذج الأعمال الخاص بالمنشأة ، والذي يقوم بتحويل المدخلات (الأنواع الستة لرأس المال) إلى مخرجات من خلال العمليات والأنشطة ، والتي ينتج عنها آثار إيجابية أو سلبية تتمثل في الزيادة

أو النقص في المصادر المختلفة لرأس المال ، وتظهر القيمة المحققة في شكل الآثار الإيجابية والسلبية على أشكال رأس المال نتيجة أنشطة وعمليات المنشأة عبر الزمن ، وعادةً ما تكون هذه الآثار تراكمية وتتكون على مدى عدة فترات زمنية لذلك يظهر أثرها في الأجل الطويل . ويحدث خلق القيمة عندما يتم دمج الموارد المتاحة للمنشأة بطرق جديدة بغرض زيادة إنتاجية هذه الموارد، وبالتالي فإنه يتطلب ابتكار طرق جديدة ومستحدثة لأداء العمليات تميز المنشأة عن منافسيها وتخلق لها المزيد من الفرص ، وتساعد في الحفاظ على الموارد المتاحة واستغلالها بالشكل الأمثل لتعظيم القيمة المحققة لأصحاب المصالح .

واتفقت العديد من الدراسات ومنها (Ernst&Young,2016b; IIRC,2013c ؛ عبد العظيم ، ٢٠١٧) على أن خلق القيمة يعتمد على الإبداع والابتكار Innovation والتكيف مع التغيرات المستمرة في البيئة المحيطة بالمنشأة ، وتحويل المخاطر التي تهددها إلى فرص للنجاح وتحقيق مزايا تنافسية ، وذلك من خلال تبني استراتيجيات جديدة وتحسين استغلال الموارد لخلق قيمة مستدامة في المستقبل . ولم يعد خلق القيمة مقتصرًا على ما يتم إنتاجه داخل المنشأة فقط بل تعدى الحدود الجغرافية والتنظيمية للمنشأة، ويتطلب ذلك التطوير المستمر في استراتيجيات المنشأة ونموذج الأعمال الذي تطبقه .

واعتمادًا على تحليل الدراسات السابقة يمكن الوصول إلى نتيجة مؤداها أن عملية خلق القيمة لأصحاب المصالح مرتبطة بإتباع فكر متكامل يساعد في اتخاذ القرارات بصورة سليمة مما يؤدي إلى النجاح في تنفيذ الاستراتيجية والأهداف الموضوعية بكفاءة ، بما يؤكد أن للتقارير المتكاملة دوراً هاماً في عملية خلق القيمة على المدى الطويل من خلال اتخاذ قرارات سليمة مستندة إلى معلومات التقارير المتكاملة وتبني فلسفة الفكر المتكامل ويكمن توضيح ذلك من الشكل (٢):

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود



الشكل (٢) دور التقارير المتكاملة في خلق القيمة لأصحاب المصالح
(المصدر: إعداد الباحثان)

القسم الثاني : دور مراقبي الحسابات في التأكيد على المعلومات الخاصة بالأداء

الإستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة

تلاحظ في الآونة الأخيرة وجود اهتمام متزايد بمسألة التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة من جانب إدارة الشركات وأصحاب المصالح والمنظمات المهنية الدولية ، بالرغم من أنه يصعب إقامة الدليل على صدق مزاعم الإدارة بخصوص الجوانب غير المالية Non financial Assertions ، وكان الحل فيما اتفق على تسميته بخدمات التأكيد المهني غير التقليدي ، وهو أي تأكيد بخلاف المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية التاريخية (علي، ٢٠١٢ ؛ شحاته، ٢٠١٤ ؛ Arens

et al.,2014، موسى، ٢٠١٨) ، وقد نشأت خدمات التأكيد المهني كاستجابة لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات أدت إلى زيادة طلب أصحاب المصالح على أنواع مختلفة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ، ولم تتمكن مهنة المراجعة من إضفاء الثقة على هذه الأنواع المستحدثة من المعلومات من خلال خدمات المراجعة التقليدية ، لذا ظهر مفهوم خدمات التأكيد المهني.

وتهدف خدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير تأكيد معقول Reasonable Assurance وليس مطلق بشأن سلامة إعداد التقارير المتكاملة وفقاً للإطار الدولي للتقارير المتكاملة وخلوها من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الأخطاء أو الغش (Erguden et al.,2017; Maroun, 2018) ، كما تستهدف هذه الخدمات تحسين مستوى جودة المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة من خلال مساهمتها في تحسين بعض الخصائص النوعية لهذه المعلومات مثل خاصيتي الملائمة وإمكانية الاعتماد. وبالرجوع إلى العناصر الأساسية التي ينبغي توافرها في خدمات التأكيد المهني وفقاً للمعيار الدولي (ISAE No.3000) نجد أن خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة تعتبر ضمن الخدمات التصديقية ثلاثية الأطراف التي ينبغي أن تتوافر بها الشروط الآتية (IAASB,2015) :

١- وجود علاقة ثلاثية الأطراف بين مقدم خدمات التأكيد وهو مراقب الحسابات (الطرف الأول) ، وبين المسئول عن إعداد المعلومات التي يتم التأكيد عليها وهو الإدارة (الطرف الثاني) ، والمستخدمين المستهدفين من أصحاب المصالح بالشركة (الطرف الثالث) .

٢- وجود معايير قياس ملائمة ، ووجود أدلة إثبات كافية وملائمة .

٣- توفير تقرير عن نتائج التأكيد في شكل مكتوب .

ويتم أداء هذه الخدمات في ظل مجموعة من المعايير المهنية مثل المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني الصادرة عن مجلس معايير المراجعة الدولية IAASB ومعايير المراجعة المصرية وذلك عند مراجعة القوائم المالية التي تتضمنها التقارير المتكاملة . بالإضافة إلى بعض المعايير الخاصة بالتأكد على المعلومات غير المالية مثل المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني بخلاف خدمات المراجعة والفحص

المحدود (ISAE No.3000) وتعديلاته ، و المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني على المعلومات المستقبلية (ISAE No.3400) ، بالإضافة إلى المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى الصادرة عن وزارة الاستثمار عام ٢٠٠٨ والتي تتضمن المعيار المصري لخدمات التأكيد المهني بخلاف المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية السنوية رقم ٣٠٠٠ الذي يعتبر ترجمة للمعيار الدولي لمهام التأكيد (ISAE No. 3000) ، ووفقاً لهذه المعايير يوجد مستويين للتأكيد يمكن أن يوفرهما مراقب الحسابات ، وهما

(أ) **التأكيد المعقول** : ويهدف التأكيد المعقول إلى تقليل خطر مهمة التأكيد إلى مستوى منخفض ومقبول في ظل الظروف المحيطة بالمهمة ، بما يمكن مراقب الحسابات من توفير تأكيد إيجابي.

(ب) **التأكيد المحدود** : ويهدف إلى تقليل خطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل الظروف المحيطة بالمهمة ، إلا أن هذا الخطر يكون حينئذ أكبر منه في حالة التأكيد المعقول ، بما يمكن مراقب الحسابات من توفير تأكيد سلبي .

وقد اتفقت العديد من الدراسات (Oprisor,2015; Cohen & Simnett,2015; Erguden et al.,2017; Miller et al., 2017 ، ٢٠١٧ ؛ موسى ، ٢٠١٨) على أن أفضل من يقوم بتوفير خدمات التأكيد المهني على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة هم المراجعون الخارجيون لما يتمتعون به من الخبرة والنزاهة والاستقلال والموضوعية ، والكفاءة المهنية اللازمة لأداء خدمات التأكيد ، بالإضافة إلى التزامهم بالمعايير المهنية وقواعد وأداب السلوك المهني ، مما يترتب عليه ارتفاع جودة خدمات التأكيد التي يقومون بتقديمها. وبصفة عامة ، أشارت بعض الدراسات (Maroun & Atkins,2015; IIRC,2015) ؛ عبد العظيم ، ٢٠١٧ ؛ Maroun,2018) إلى ضرورة توافر مجموعة من الخصائص بمراقبي الحسابات المسؤولين عن التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة ، كما أكدت هذه الدراسات على أن المنظمات المهنية يجب أن تهتم بتدريب المراجعين على تنمية هذه الخصائص ضمن ساعات التعليم المهني المستمر ، ومن أهم هذه الخصائص :

- الكفاءة المهنية وتوافر المعرفة والخبرة الكافية بمجال التأكيد .
- الفهم الجيد لبيئة الشركة ، والمعرفة المتخصصة بطبيعة الصناعة .
- الفهم الشامل لعمليات خلق القيمة في المنشأة من خلال نموذج الأعمال والتفاعل بين الأنواع المختلفة من رأس المال
- توافر بعض المهارات الشخصية مثل مهارات الاتصال الفعال وقيادة الفريق .
- الالتزام بالقيم الأخلاقية وآداب السلوك المهني (النزاهة – الموضوعية – الإستقلال) .

وفيما يخص خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونماذج الأعمال التي تطبقها الشركات ، فقد أشارت دراسة (موسى، ٢٠١٨) إلى أن هذه الخدمات تهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية على مزاعم الإدارة الواردة بهذا الجزء الهام من التقارير المتكاملة والذي يشمل معلومات عن استراتيجية الشركة ، ومدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أهداف الشركة ، والأداء المستهدف للشركة في المستقبل والمؤشرات الرئيسية لقياسه ، ورؤية إدارة الشركة بخصوص كيفية زيادة الحصة السوقية ومستوى رضا العملاء ، الابتكارات وأنشطة البحوث والتطوير ، فرص النمو المتاحة للشركة من خلال فتح أسواق جديدة وتقديم منتجات وخدمات جديدة للعملاء ، العلاقات مع أصحاب المصالح وخاصة العملاء والموردين، قيمة العلامة التجارية وبراءات الاختراع وحقوق الانتفاع والملكية الفكرية .

وبصفة عامة ، تعرف الاستراتيجية بأنها " خطة تتضمن مجموعة من الإجراءات التي يتم تصميمها وتنفيذها لتحقيق أهداف المنشأة " ، وتهدف خدمات التأكيد على الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال إلى توفير تقييم مستقل وموضوعي بخصوص مدى نجاح الاستراتيجية المطبقة في تحقيق أهداف المنشأة ، وتوفير تأكيد لأصحاب المصالح على أن إدارة المنشأة تقوم بوضع وتطبيق الخطط والاستراتيجيات الملائمة لتحقيق هذه الأهداف ومن أهمها خلق القيمة لأصحاب المصالح على المدى الطويل ، وتتضمن مسئوليات مراقب الحسابات في هذا الشأن ما يلي :

أولاً : تقييم مدى كفاءة الإدارة في تصميم الاستراتيجية ، وذلك من خلال تقييم مدى

إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

كفاية الإجراءات التي تتضمنها الاستراتيجية لتحقيق أهداف المنشأة .
ثانياً : تقييم مدى فعالية تنفيذ الإجراءات التي تتضمنها الاستراتيجية في الواقع العملي.
ثالثاً : مقارنة الأداء الفعلي للمنشأة بالأداء المخطط ، لتقييم مدى نجاح الاستراتيجية المطبقة في تحقيق أهداف المنشأة .

كما تهدف خدمات التأكيد على الأداء الاستراتيجي للمنشآت الأعمال إلى مساعدة إدارة المنشأة على تقييم أدائها الاستراتيجي وتحسينه من خلال تقييم عملية وضع وصياغة الأهداف ، وتقييم مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهداف هذه المنشآت بما يدعم بقاءها واستمرارها في ظل ظروف المنافسة ، كما تساهم هذه الخدمات في إلقاء الضوء على نقاط القصور والضعف حتى يمكن للإدارة تغيير أو تعديل الاستراتيجية التي تطبقها لضمان تحقيق أهداف المنشأة بصورة أفضل . وذلك بالإضافة إلى تقييم نموذج الأعمال الذي يعتبر من أهم عناصر تقارير الأعمال المتكاملة ، فهو يصف كيفية خلق القيمة في المنشأة في الأجل القصير والمتوسط والطويل من خلال التفاعل بين الأنواع المختلفة من رأس المال . لذلك يجب على مراقب الحسابات تقييم مدى ملائمة نموذج الأعمال المطبق لأهداف المنشأة مع تقديم ملاحظات ومقترحات للإدارة لتعديل نموذج الأعمال عند الحاجة للحفاظ على بقاء واستمرار الشركة وقدرتها على خلق القيمة عبر الزمن .

وقد اقترحت دراسة (IIRC,2015) بعض المهام لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ، ويوضحها الشكل التالي رقم (٣) :-

إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاح المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

دور مراقب الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال



الشكل رقم (٣) دور مراقب الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج الأعمال
المصدر (إعداد الباحثان)

وتتميز خدمات التأكيد المهني بأنها عملية منظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة ،
وقياساً على خدمات المراجعة التقليدية تشتمل خدمة التأكيد على الأداء الاستراتيجي ونموذج
الأعمال على ثلاث مراحل أساسية هي : مرحلة تخطيط التكلفة ، مرحلة تنفيذ أعمال
التكلفة ، وأخيراً مرحلة صياغة الاستنتاج وإعداد التقرير ، وفيما يلي استعراض لهذه
المراحل بشئ من التفصيل (عبد العظيم ، ٢٠١٧ ؛ موسى ، ٢٠١٨) :

أولاً : مرحلة تخطيط أعمال التأكيد :

تتضمن مرحلة التخطيط تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات واختبارات التأكيد ، وتخصيص أعمال التأكيد على المساعدين وتنسيق المهام بينهم للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ، ولا تعتبر مرحلة التخطيط مرحلة منفصلة ، ولكنها عملية مستمرة ومتكررة خلال أداء جميع مراحل التأكيد نتيجة للأحداث غير المتوقعة أو التغييرات في الظروف أو نتائج جمع الأدلة ، لذلك فإن مراقب الحسابات يجب أن يقوم بتعديل خطة العمل كلما لزم الأمر .

ووفقاً لمعيار التأكيد الدولي (ISAE No.3000) ينبغي على مراقب الحسابات فهم الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وبيئتها وهيكلها التنظيمي بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المتكاملة كأساس لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية ، وذلك من خلال إجراء الاستفسارات اللازمة من الأطراف المعنية وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة ، كما ينبغي على مراقب الحسابات توسيع نطاق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة للحصول على فهم كافي لكافة أنشطة الشركة وفهم أهداف واستراتيجيات الشركة ونموذج الأعمال الخاص بها. ومن جهة أخرى أشار معيار التأكيد الدولي (ISAE No.3400) إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات في مرحلة التخطيط أن يحدد الإجراءات اللازمة للتحقق من أن الافتراضات التي استندت إليها الإدارة في إعداد المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة تعتبر مقبولة ، وأن هذه المعلومات تم إعدادها والإفصاح عنها بطريقة سليمة ومتسقة مع مبادئ إعداد التقارير المتكاملة وباستخدام مقاييس ملائمة . كما أكد المعيار على أهمية توثيق مراقب الحسابات لمرحلة التخطيط في شكل خطة عامة تتضمن أهداف مهمة التأكيد ، نطاق ومجال التأكيد ، معايير التأكيد التي سيتم الاعتماد عليها لأداء خدمة التأكيد ، معايير القياس والتقييم المستخدمة ، الإجراءات المخططة لجمع الأدلة ، المهام المكلف بها كل عضو من فريق العمل ، والتوقيت الزمني المقدر لأداء مهام التأكيد .

ثانياً : مرحلة تنفيذ أعمال التأكيد :

في هذه المرحلة يتم تنفيذ خطة التأكيد ، وتشتمل هذه المرحلة على العديد من

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

الإجراءات التي يتم تنفيذها بهدف جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل الأساس الذي تبنى عليه استنتاجات وملاحظات مراقب الحسابات ، وتكوين رأي ملائم بخصوص صحة المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال . ونظراً لطبيعة هذه المعلومات ، فإن ذلك يتطلب أداء بعض الإجراءات الخاصة واستخدام بعض الأساليب للتحقق من صحة المعلومات غير المالية التي تحتويها هذه التقارير .

وقد أشار معيار التأكيد الدولي رقم 3000 إلى أن الإجراءات المتبعة للحصول على أدلة الإثبات يجب أن تكون مزيجاً من عدة أساليب (IAASB, 2018) ومن أمثلة هذه الإجراءات : إجراء مقابلات شخصية مع الإدارة والعاملين ، وفحص أنظمة إنتاج البيانات والتقارير ، وفحص الوثائق ، وزيارة مواقع وأماكن العمل ، وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن لمراقب الحسابات استخدامها لجمع أدلة الإثبات :

١- الاستفسارات : تستخدم الاستفسارات سواء الشفهية أو الكتابية للتحقق من صحة المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة ، ويتم إجراؤها على كافة المستويات الإدارية بالمنشأة بدءاً من مجلس الإدارة لفهم مدى إدراكهم لثقافة التفكير المتكامل ومدى انعكاسها في المعلومات التي يتضمنها التقرير المتكامل ، مروراً بالإدارة التنفيذية والعاملين بالوظائف والأنشطة المختلفة داخل المنشأة .

٢- الملاحظة : حيث يقوم مراقب الحسابات بملاحظة بعض العمليات والأنشطة المختلفة التي يتم أدائها داخل المنشأة وتسجيل ملاحظاته عليها ، ويتميز هذا الأسلوب بقدرته على توفير معلومات موضوعية وأدلة إثبات مقنعة يمكن الاعتماد عليها .

٣- الفحص المستندي : وذلك من خلال فحص المستندات المؤيدة للمعلومات بغرض التحقق من صحتها ، بالإضافة إلى فحص الاتفاقيات والتعاقدات الخاصة بالمنشأة لتقييم مدى الالتزام بشروطها ، وكذلك فحص السياسات واللوائح الخاصة بالمنشأة والتحقق من الالتزام بتطبيقها . ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب المفيدة في التحقق من صحة المعلومات غير المالية التي يتضمنها التقرير المتكامل .

٤- المصادقات : وهي عبارة عن إقرارات كتابية يطلبها المراجع من عدة أطراف من

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

داخل وخارج المنشأة للتحقق من بعض المعلومات التي قد يصعب الحصول على أدلة إثبات كافية بشأنها باستخدام الوسائل الأخرى .

٥- إجراءات الفحص التحليلي : عن طريق إجراء مقارنات بين مؤشرات أداء الشركة مع الشركات المثيلة على مستوى الصناعة ، أو مقارنة مؤشرات الأداء لنفس الشركة مع الفترات السابقة ، أو مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وذلك بهدف تحديد الاتجاهات غير العادية أو التقلبات غير المتوقعة في بنود معينة ، وخاصة تلك التي تتعرض لمخاطر مرتفعة لحدوث أخطاء أو تحريفات جوهرية .

كما توجد بعض الإجراءات الأخرى التي يمكن أن يقوم بها مراقب الحسابات للتحقق من المعلومات غير المالية ، مثل إجراء المقابلات مع المسؤولين عن إعداد هذه المعلومات ، والاطلاع على محاضر مجلس الإدارة ، والتأكد من وجود اتساق بين المعلومات المالية بالقوائم المالية للشركة والمعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها في الأقسام الأخرى للتقرير المتكامل ، ويستلزم أداء هذه الإجراءات ضرورة تفهم وإلمام مراقب الحسابات بطبيعة نشاط وعمليات المنشأة ، وينعكس أثر ذلك بصورة إيجابية على كفاءة خدمات التأكيد التي يقدمها . وبعد الانتهاء من تجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، يجب على مراقب الحسابات بناء استنتاجاته على تحليل وتقييم ملائم للمعلومات ، مع ضرورة توثيق هذه المعلومات لتدعيم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

ثالثاً : مرحلة التقرير عن نتائج أعمال التأكيد :

بعد الانتهاء من مرحلة تنفيذ إجراءات التأكيد يجب أن يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقرير يتضمن أهم الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها ، بالإضافة إلى الاستنتاج أو الرأي الكلي الشامل ، و يجب أن يوضح التقرير أهداف ونطاق التأكيد ، والفترة الزمنية التي تم إصدار الرأي بشأنها . كما يجب أن يوضح التقرير الإجراءات التي تم تنفيذها ، بالإضافة إلى تحديد مصادر الحصول على المعلومات والعوائق التي اعترضت الحصول عليها ومدى وجود أي قيود على نطاق الفحص إن وجدت .

ووفقاً لمعيار التأكيد الدولي (ISAE No.3000) يجب أن يشتمل تقرير التأكيد المهني على بعض العناصر الأساسية وهي : عنوان التقرير يجب أن يوضح أنه تقرير تأكيد مهني

إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

مستقل ، تحديد الطرف أو الأطراف الذين يوجه لهم التقرير ، الأهداف العامة للتأكيد ، تحديد ووصف مجال التكاليف ، معايير القياس المستخدمة ، مستوى التأكيد المقدم ، بالإضافة إلى ضرورة وجود فقرة تنص على أن التكاليف قد تم أدائه بما يتفق مع المعايير المهنية لخدمات التأكيد المهني ، وملخص العمل الذي تم تأديته ، استنتاج مراقب الحسابات بشأن مجال التكاليف ، تاريخ التقرير ، وتوقيع مراقب الحسابات .

كما ينبغي على مراقب الحسابات بناءً على تقييمه لأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها أن يصدر استنتاجاً غير معدل ، إذا توصل إلى أن المعلومات الواردة في تقرير الأعمال المتكامل بخصوص الأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال تعبر بصدق وعدالة في جميع جوانبها الهامة عن مجال التأكيد وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة . أما في حالة توصل مراقب الحسابات إلى وجود تحريفات جوهرية في هذه المعلومات أو عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على أدلة كافية وملائمة ينبغي عليه إصدار استنتاج معدل .

القسم الثالث : أهمية تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والتحديات التي تواجه تقديم هذا التأكيد .

تعتبر المراجعة نشاطاً مضيفاً للقيمة يهدف إلى توفير تأكيدات على مصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير التي تصدرها منشآت الأعمال سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (تاريخية أو مستقبلية) ، مما يعكس بشكل إيجابي على متخذ القرار من خلال تخفيض خطر المعلومات ومساعدته في اتخاذ قرارات أفضل . وقد أصبح أصحاب المصالح في أمس الحاجة إلى التأكيد على مصداقية المعلومات المتاحة لهم ، ويتطلب إشباع احتياجات المستخدمين توسيع نطاق خدمات المراجعة ، حيث أكدت العديد من الدراسات السابقة ومنها (Arnold et al.,2012; Daniel et al., 2016) على أن المنافع التي تحققها التقارير المتكاملة من خلال التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية - وما يترتب عليها من آثار إيجابية على ترشيد القرارات الاستثمارية وزيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين - لا تتحقق إلا في ظل وجود تأكيد على هذه المعلومات لتعزيز مصداقيتها وزيادة إمكانية الاعتماد عليها.

وقد تناولت العديد من الدراسات (Coram et al.,2009 ; Moroney et al.,2012 ; IIRC,2014a,b ; Miller et al.,2017) أهمية خدمات التأكيد المهني بشكل عام ، وما تحققه من قيمة مضافة من وجهة نظر المستثمرين وأصحاب المصالح ، وتوصلت هذه الدراسات إلى أن تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة يحقق العديد من المنافع بالنسبة للمنشأة وأصحاب المصالح ، ومن أهمها التأكيد على نزاهة ومصداقية المعلومات التي يتم توفيرها لأصحاب المصالح ، بما يمثل أداة لبناء الثقة مع أصحاب المصالح و تحسين سمعة المنشأة ، ويساهم في تحسين أداء الشركات وتطوير الأنظمة الإدارية ونظم المعلومات والتقارير . كما أشارت دراسة (حجازي، ٢٠١٥) إلى أن تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة يساعد المنشآت في تحديد أوجه القصور بها ، ويمنعها من إصدار معلومات مضللة ، ويضيف قيمة لأصحاب المصالح ويساعدهم في ترشيد قراراتهم الاستثمارية ، مما يؤدي إلى تحسين العلاقات بين أصحاب المصالح والإدارة ، ويزيد من درجة مصداقية التقارير المتكاملة .

بينما أشارت بعض الدراسات (Cheng et al.2015 ; IIRC,2015 ; Birkey,2016) إلى أن التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة يزيد من جودة المعلومات ، ويضيف عليها المصداقية ويزيد من إمكانية الإعتماد عليها ، وبالتالي يكون له تأثير إيجابي على قرارات أصحاب المصالح . وأكدت هذه الدراسات على أن توفير مراقب الحسابات لخدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة – وخاصة المعلومات غير المالية - يحسن سمعة الشركة ويحقق منافع مزدوجة ، حيث يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال من خلال تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين المنشأة والجهات المانحة للتمويل ، مما يساهم في حصول المنشأة على التمويل المطلوب بتكلفة أقل ، كما يؤدي من جهة أخرى إلى زيادة قيمة الشركة وارتفاع سعر أسهمها في السوق .

كما أشارت بعض الدراسات الأخرى (Zhou et al.,2017; Simnett et al., 2015 ، غنيم، ٢٠١٧) إلى أن التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة يساهم في زيادة مصداقية المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير ، والتي تعتمد عليها الإدارة في

اتخاذ القرارات الاستراتيجية وإدارة المخاطر، مما يترتب عليه زيادة إمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها وتعزيز قدرتها التنافسية وهو ما يوفر الارتياح لدى أصحاب المصالح بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار وخلق القيمة في المستقبل. في حين توصلت دراستي (IAASB,2015 ; IIRC,2014a) إلى أن معظم الشركات التي تتبنى إصدار التقارير المتكاملة تسعى إلى الحصول على تأكيد على محتواها لتحقيق ميزة لنفسها مقارنة بالشركات الأخرى التي لا تصدر هذه التقارير .

ومن جهة أخرى ، توصلت بعض الدراسات (Lodhia ,2015 ; Daniel et al., 2016; Loprevite et al., 2018) إلى أن الشركات تقوم بالإفصاح عن أداءها البيئي والاجتماعي والحوكمي من خلال التقارير المتكاملة لتحسين صورتها أمام أصحاب المصالح ، إلا أن هذه المعلومات تحتاج إلى التأكيد عليها لزيادة مصداقيتها ، حيث يضيف هذا التأكيد الثقة على وفاء الشركة بمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع ، ويزيد من قيمة الشركة ويحسن سمعتها وعلاقتها مع أصحاب المصالح. كما توصلت نتائج هذه الدراسات إلى أن التأكيد على إفصاح الشركات عن أداءها البيئي والاجتماعي والحوكمي بجانب أداءها المالي له تأثير جوهري على تقييم المستثمرين لأسعار الأسهم مقارنة بتقييمهم لها بالاعتماد على المعلومات المالية فقط ، ويؤدي إلى تحسين قدرة المحللين الماليين على تقدير أسعار الأسهم بدقة أكبر ، مما يدل على أن التأكيد المهني على محتوى التقارير المتكاملة له تأثير إيجابي على قرارات المستثمرين وتوقعات المحللين الماليين .

أما فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على محتوى تقارير الأعمال المتكاملة ، وخاصة المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال وغيرها من المعلومات غير المالية ، اتفقت نتائج العديد من الدراسات (De Villiers et al.,2014 ; PWC,2015 ; Simnett & Huggins,2015) على أن أهم التحديات التي تواجه التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة هو أنها تتضمن مزيجاً من المعلومات المالية وغير المالية (معلومات كمية ووصفية معاً) بخصوص كيفية استخدام المنشأة للأنواع الستة من رأس المال في خلق

القيمة لأصحاب المصالح ، حيث أن المعلومات غير المالية بصفة عامة تعتبر أقل موضوعية وأكثر اعتماداً على التقدير الشخصي مقارنة بالقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS مما يضع تحديات كبيرة أمام المراجعين ويتطلب مرونة أكبر في نماذج التأكيد المستخدمة ، واستحداث نماذج تأكيد متطورة بالإضافة إلى ضرورة تطوير معايير التأكيد الحالية لتناسب مع طبيعة ومحتويات تقارير الأعمال المتكاملة .

كما توصلت العديد من الدراسات ومنها (IIRC,2017; Erguden et al.,2017; Maroun, 2017) إلى أن نماذج التأكيد التقليدية لم تعد مناسبة للتأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة ، حيث أصبح نطاق العمل أكثر تعقيداً ، لذلك يلزم تكوين فريق عمل متعدد المهارات يمتلك خبرات في مجالات متعددة ، ويجب أن يتوافر لدى فريق التأكيد التعليم والتدريب الكافي بشأن مجال التكاليف وكيفية خلق القيمة باستخدام الأنواع المختلفة من رؤوس الأموال المتاحة للشركة. كما توصلت دراسة (Martin&Patrick,2017) إلى أن توفير مستوى مرتفع من التأكيد (تأكيد إيجابي) هو أمر يصعب تحقيقه ، وذلك نظراً لخصائص المعلومات غير المالية ، مما يجعل اختبارها أمراً معقداً ، وأضافت الدراسة أن أهم وأكبر العوائق التي تعترض عملية تأكيد هذه التقارير يتمثل في نقص الدوافع القانونية ، وذلك حيث أن التأكيد يعتبر قراراً اختيارياً وليس إلزامياً حتى بالنسبة للدول التي لديها قوانين صريحة تلزم بإعداد التقارير المتكاملة .

كما أشارت دراسة (Bentley et al.,2013) إلى الاعتبارات الخاصة بالتكلفة والعائد من التأكيد ، حيث توصلت الدراسة إلى أن اتباع منشآت الأعمال لاستراتيجيات معينة وخاصة الاستراتيجيات التي تعتمد على الإبداع والابتكار يؤدي إلى ارتفاع مستوى الخطر الملازم للمنشأة inherent risk مما يؤدي إلى زيادة احتمال أن تصدر هذه المنشآت تقارير تتضمن أخطاء جوهرية ، مما يترتب عليه ارتفاع أتعاب المراجعة لهذه المنشآت مقارنة بالمنشآت الأخرى التي لا تطبق مثل هذه الاستراتيجيات.

وبشكل عام يمكن تلخيص أهم التحديات التي يمكن أن تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على التقارير المتكاملة وخاصة المعلومات المتعلقة بالأداء

الاستراتيجي ونموذج الأعمال فيما يلي (Oprisor,2014; ACCA,2015; IAASB,2016a,b ; Mio,2016 ; Maroun,2017 ; Dumay et al,2019) :

١- وجود نقص واضح في المعايير والإرشادات المهنية المتعلقة بالتأكد على المعلومات غير المالية بشكل عام ، وعدم وجود إجراءات محددة لتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها ، مما يترتب عليه صعوبة توفير تأكيد مرتفع (إيجابي) على هذه النوعية من المعلومات بسبب نقص وقصور معايير المراجعة ، لذلك يجب وجود تعاون بين المسؤولين عن وضع وتحديث معايير المراجعة والمجلس الدولي للتقارير المتكاملة للتغلب على العقبات والتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات في هذا المجال .

٢- عدم توافر الخبرات المطلوبة والتدريب الكافي ، حيث يلزم توافر خبرات ومهارات متقدمة لدى مراقب الحسابات المسئول عن تقديم خدمات التأكيد المهني ، كما يجب أن يمتلك مراقب الحسابات المعرفة الكافية بمجال التأكيد ، والقدرة على إصدار الأحكام والتقييمات المهنية بقدر كبير من الموضوعية لضمان تقديم خدمات تأكيد ذات جودة مرتفعة ، بالإضافة إلى ضرورة استخدام أساليب وإجراءات مراجعة مستحدثة تتلائم مع طبيعة المعلومات ومجال التأكيد المطلوب .

٣- صعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية في ظل التقارير المتكاملة ، وقد عرف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC,2013d) العناصر الهامة نسبياً بأنها " العناصر التي تؤثر بشكل جوهري على تقييم المستثمرين وأصحاب المصالح لمقدرة المنشأة على خلق القيمة في الأجل الطويل " ، وقد أوضح الإطار الدولي للتقارير المتكاملة أن تحديد الأهمية النسبية للبنود غير المالية تتطلب غالباً قدر كبير من الحكم الشخصي ، مما قد يترتب عليه استبعاد الإدارة لبعض القضايا الأخرى الهامة التي قد تؤثر سلباً على تقييم المستثمرين وأصحاب المصالح لقدرة المنشأة على خلق القيمة على المدى الطويل .

٤ - عدم توافر معايير قياس ملائمة للأداء غير المالي للشركات ، وخاصة بالنسبة للأداء الاستراتيجي ومدى ملائمة نموذج الأعمال ، مما يترتب عليه عدم وجود معايير تقييم واضحة يتم على أساسها إبداء الرأي في هذه المعلومات وتوفير

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

- مستوى تأكيد مقبول بشأنها . بالإضافة إلى صعوبة التحقق من المعلومات المستقبلية التي يحيط بها درجة كبيرة من الغموض وعدم التأكيد ، لذلك فإن درجة التحقق منها تكون أقل مقارنة بدرجة التحقق من المعلومات التاريخية .
- ٥- ارتفاع مخاطر تقديم خدمات التأكيد على المعلومات غير المالية وخاصة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للشركات ، مما يترتب عليه ارتفاع تكلفة الحصول على هذا النوع من خدمات التأكيد .
- ٦- طبقاً لأنظمة التقرير الحالية في معظم دول العالم لا يزال إعداد التقارير المتكاملة والتأكيد على المعلومات الواردة بها يتم بشكل إختياري – باستثناء جنوب أفريقيا التي ألزمت الشركات المقيدة بالبورصة لديها بضرورة إعداد التقارير المتكاملة والتأكيد على المعلومات الواردة بها بواسطة مراجع خارجي مستقل – لأن ذلك يحمل منشآت الأعمال أعباء مالية إضافية قد تفوق العائد المتوقع تحقيقه من إعداد هذه التقارير والتأكيد عليها .
- ٧- عدم وجود نظم معلومات متطورة وملائمة بشكل كافي للتقرير عن الجوانب غير المالية لأداء الشركات ، بالإضافة إلى الضعف والقصور في نظم الرقابة الداخلية ، وعدم توافر النضج الكافي لهيكل الحوكمة بعدد كبير من الشركات .

ويمكن مقاومة هذه التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات كما يوضح الشكل التالي (شكل ٤) :

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

مقومات الحد من التحديات التي تواجه التأكيد على التقارير المتكاملة



شكل (٤) : مقومات الحد من تحديات التأكيد على التقارير المتكاملة
(المصدر: إعداد الباحثان)

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

القسم الرابع : الدراسة الميدانية

هدف الدراسة الميدانية :

هدفت الدراسة الميدانية إلى إثبات صحة فروض البحث، ومحاولة توفير دليل عملي من بيئة الأعمال المصرية على اتفاق الأكاديميين ومراقبي الحسابات على أهمية خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة والمنافع التي تحققها للشركات ولأصحاب المصالح ، وكذلك تحديد مدى اتفاق فئتي الدراسة على مهام ومسئوليات مراقبي الحسابات بخصوص التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة ، والتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم هذه التأكيدات .

مجتمع وعينة الدراسة:

وقد تمثل مجتمع الدراسة في فئتين أساسيتين هما فئة الأكاديميين ممثلة في أساتذة الجامعات بكليات التجارة بالجامعات المصرية بالإضافة إلى مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية والمنوط بهم مراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية ، وقد تم تحديد حجم العينة حكماً بما يسمح أن تكون صالحة لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار الفروض ، وبما يمكن من تعميم النتائج التي تم التوصل إليها فيما بعد ، وقد تم اختيار أفراد عينة الدراسة بناءً على معيار إمكانية الوصول نظراً لصعوبة تحقيق الاختيار العشوائي بسبب عدم تجانس فئتي مجتمع الدراسة . وقامت الباحثتان بتجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض من خلال قائمة استقصاء تم تصميمها وتوزيعها على عدد ٢٠٠ فرداً بواقع ١٠٠ استمارة لكل فئة من فئتي الدراسة وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء بشكل يساعد على سهولة اختبار فروض الدراسة ، اشتملت قائمة الاستقصاء على الأسئلة الآتية :

السؤال الأول : وقيس مدى أهمية خدمات التأكيد المهني التي يقدمها مراقبو الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة (ويمثله المتغير X_1) .
السؤال الثاني : ويهدف إلى قياس مدى موافقة فئتي عينة الدراسة على المنافع المتوقع

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

تحقيقها نتيجة تأكيد مراقبي الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة (ويمثلها المتغيرات من X_{2-1} حتى X_{2-10}) .

السؤال الثالث : ويهدف إلى تحديد مدى وجود منافع أخرى من المتوقع تحقيقها نتيجة تقديم مراقبي الحسابات لخدمات تأكيد مهنية مستقلة على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك بخلاف المنافع المذكورة بالسؤال الثاني (ويمثله المتغير X_3) .

السؤال الرابع : ويقيس مدى قبول فنتي عينة الدراسة لبعض الأدوار والمهام المقترحة لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة (ويشمل المتغيرات من X_{4-1} حتى X_{4-13}) .

السؤال الخامس : ويهدف إلى تحديد مدى وجود أدوار أو مهام أخرى يمكن أن يؤديها مراقبو الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة ، وذلك بخلاف الأدوار والمهام المذكورة بالسؤال الرابع (ويمثله المتغير X_5) .

السؤال السادس : ويهدف إلى قياس مدى موافقة فنتي عينة الدراسة على التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديمهم لخدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة (ويشمل المتغيرات من X_{6-1} وحتى X_{6-8}) .

السؤال السابع : ويهدف إلى تحديد مدى وجود تحديات أخرى يمكن أن تواجه مراقبي الحسابات عند تقديمهم لخدمات تأكيد مهنية مستقلة على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك بخلاف التحديات المذكورة بالسؤال السادس (ويمثله المتغير X_7) .

وقد تم تجميع عدد ١٣١ قائمة من إجمالي عدد القوائم الموزعة وعددها ٢٠٠ بنسبة ٦٥.٥% ، وقد تم استبعاد عدد ١٢ استمارة منها (٥ استمارات من فئة الأكاديميين ، ٧

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

استمارات من فئة المراجعين) وذلك بسبب عدم اكتمال الإجابات ، و يوضح الجدول التالي رقم (١) عدد الاستمارات التي تم توزيعها على فئتي الدراسة ، ومعدل الاستجابة بالنسبة لكل فئة :

جدول رقم (١) : عدد قوائم الاستقصاء الموزعة و معدل الاستجابة ونسبة الردود الصحيحة بالنسبة لكل فئة

فئة الدراسة	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	معدل الاستجابة	عدد الاستمارات الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة
الأكاديميين	١٠٠	٦٧	%٦٧	٦٢	%٥٢
المراجعين	١٠٠	٦٤	%٦٤	٥٧	%٤٨
الإجمالي	٢٠٠	١٣١	%٦٥.٥	١١٩	% ١٠٠

ويوضح الجدول رقم (٢) المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة ، بينما يوضح الجدول رقم (٣) عدد سنوات الخبرة العملية لأفراد العينة :

جدول رقم (٢) : المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي	العدد	النسبة مئوية
بكالوريوس	١٨	% ١٥.١
دبلومة	٢١	%١٧.٦
ماجستير	٣٦	%٣٠.٣
دكتوراة	٤٤	%٣٧
الإجمالي	١١٩	%١٠٠

جدول رقم (٣) : عدد سنوات الخبرة العملية لأفراد عينة الدراسة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة مئوية
أقل من ٥ سنوات	٢٦	%٢١.٨
من ٥-١٠ سنوات	٣٤	%٢٨.٦
من ١٠-٢٠ سنة	٤٠	%٣٣.٦
أكثر من ٢٠ سنة	١٩	%١٦
الإجمالي	١١٩	%١٠٠

وقد تم إخضاع أسئلة استمارة الاستقصاء لاختبار الموثوقية Reliability Analysis

من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لقياس الصدق والثبات والاتساق الداخلي لأسئلة ومتغيرات الدراسة ، حيث يعكس هذا الاختبار مدي ثبات إجابات أفراد العينة علي أسئلة الاستبيان ، واختبار مدي الموثوقية في استجابات مفردات العينة على الأسئلة ، ومدي صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي ، ومعرفة مدي إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة علي مجتمع الدراسة (البلداوي ، ٢٠٠٧) . وقد بلغ معامل الثبات لأسئلة استمارة الاستقصاء ٠.٩٠٢ . بمعنى أنه لو تم توزيع استمارة الاستقصاء على عينة أخرى بخلاف العينة التي تم اختيارها في هذه الدراسة وفي أوقات مختلفة فإنه يوجد احتمال قدره ٩٠.٢% أن يتم الحصول على نفس النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة . ويلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وقدرها ٦٠% ، مما يعكس وجود درجة عالية من الثبات والمصدقية في البيانات ، ويدل على أن البيانات التي تم جمعها يمكن الاعتماد عليها في استكمال المراحل التالية للتحليل الإحصائي واختبارات الفروض ، وقد قامت الدراسة باختبار مجموعة من الفروض ، وهي :

الفرض الأول : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح .

الفرض الثاني : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض الثالث : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

نتائج اختبار فروض البحث :

وقد تم اختبار فروض البحث من خلال تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لإجراء

التحليلات والاختبارات الإحصائية اللازمة عند مستوى معنوية ٥%. وقد قامت الباحثتان باستخدام بعض الاختبارات الإحصائية التي تلائم طبيعة البيانات التي تم جمعها ، وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فروض البحث كل فرض على حده كما يلي :

نتائج اختبار الفرض الأول :

هدف هذا الفرض لاختبار مدى وجود اتفاق بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات بشأن أهمية تقديم مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح ، وقد تم صياغة هذا الفرض لاختباره إحصائياً في صورة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي :

الفرض العدمي (H_0) : لا يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح .

الفرض البديل (H_1) : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل إجابات فئتي عينة الدراسة على السؤال الأول والثاني والثالث من قائمة الاستقصاء، وقد أوضحت إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الأول موافقة ٩٥ % من أفراد عينة الدراسة (عدد ١١٣ فرد بواقع ٦٢ أكاديمي و ٥١ مراقب حسابات) على أهمية تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، في مقابل عدم موافقة ٥% من أفراد عينة الدراسة (عدد ٦ مراقبي حسابات) على ذلك . وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في السؤال الثاني لقياس مدى موافقة أفراد العينة على المنافع المحققة من تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة بالنسبة للشركات ولأصحاب المصالح ، وقد تم تخصيص الأوزان الآتية لردود أفراد العينة : (٥) أوافق

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

بشدة ، (٤) أوافق ، (٣) محايد (لا أدرى) ، (٢) لا أوافق ، (١) لا أوافق مطلقاً .
كما تم حساب الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة الثلاثة الأولى من قائمة الاستقصاء وتحليلها باستخدام اختبار (ت) لعينة واحدة - T One Sample test وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الأسئلة الثلاثة ، وبين الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) ، ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج هذا التحليل :
الجدول رقم (٤) : الاحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (ت) لعينة واحدة لمتغيرات السؤال الأول والثاني والثالث

رمز المتغير	المتغير	الإحصاءات الوصفية		اختبار (ت) لعينة واحدة	
		متوسط	انحراف معياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X ₁	أهمية توفير مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .	٠.٩٤٩٦	٠.٢١٩٧	١٠١.٧٩-	٠.٠٠٠
X _{2.1}	إضفاء الثقة وزيادة مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الذي تطبقة المنشأة .	٤.٠٥٩	١.٠٤٤	١١.٠٦٥	٠.٠٠٠
X _{2.2}	المساعدة في تحقيق أهداف منشآت الأعمال من خلال توفير تأكيد على تطبيق الخطط والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف	٣.٧٤٠	١.١٥٣	٦.٩٩٥	٠.٠٠٠
X _{2.3}	مساعدة إدارة المنشأة على تقييم أدائها الاستراتيجي وتحسينه من خلال تقييم عملية وضع وصياغة الأهداف ، وتقييم مدى نجاح الإدارة في تحقيقها .	٣.٧٦٥	١.١٤٨	٧.٢٦٩	٠.٠٠٠
X _{2.4}	زيادة إمكانية إتماد أصحاب المصالح على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة في تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل .	٣.٩٤١	١.٠٩٢	٩.٤٠٦	٠.٠٠٠

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

X ₂₋₅	تخفيض مخاطر المعلومات والمساهمة في تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال.	٣.٧٩٠	١.٢٠٦	٧.١٤٢	٠.٠٠٠
X ₂₋₆	زيادة قدرة الشركة على جذب الإستثمارات والحصول على مصادر تمويل إضافية بتكلفة مناسبة	٣.٧٩٨	١.١١٧	٧.٧٩٨	٠.٠٠٠
X ₂₋₇	تحسين سمعة الشركة وتخفيض تكلفة رأس المال	٣.٨٦٦	١.١٥٧	٨.١٦٤	٠.٠٠٠
X ₂₋₈	تحسين أداء الشركة ووضعها التنافسي وزيادة قدرتها على تحقيق أهدافها .	٣.٥٦٣	١.٢٨٠	٤.٧٩٩	٠.٠٠٠
X ₂₋₉	بناء الثقة وتحسين العلاقات بين الإدارة وأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين .	٣.٩٥٠	٠.٩٥٥٣	١٠.٨٤٣	٠.٠٠٠
X ₂₋₁₀	زيادة إطمئنان وثقة أصحاب المصالح في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل ظروف المنافسة.	٣.٨٨٢	١.١٢٩	٨.٥٢٧	٠.٠٠٠
X ₃	منافع أخرى	٠.٣٧٨٢	٠.٤٨٦٩	٥٨.٧٣-	٠.٠٠٠

وكشفت النتائج عن أن جميع متغيرات السؤال الأول والثاني والثالث ذات وسط حسابي يختلف معنوياً عن الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) (Test) Value=3 بمستوى ثقة ٩٥% ، مما يدل على موافقة فئتي عينة الدراسة على أهمية خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة والمنافع التي تحققها للشركات ولأصحاب المصالح ، كما أوضحت النتائج أن أهم المنافع المحققة من هذه الخدمات من وجهة نظر أفراد العينة هي إضفاء الثقة وزيادة مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة ، وزيادة إمكانية إعتداد أصحاب المصالح على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة في تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل ، بالإضافة إلى زيادة اطمئنان وثقة أصحاب المصالح في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل ظروف المنافسة .

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

ولاختبار مدى صحة الفرض الأول تم استخدام اختبار (ت) لمقارنة متوسطي عينتين مستقلتين Independent- Samples T – test للوقوف على مدى معنوية الفروق بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين و متوسطات إجابات مجموعة المراجعين بالنسبة لمتغيرات السؤال الأول والثاني والثالث عند مستوى ثقة ٩٥% ، مع التحقق من النتائج باستخدام اختبار لا معلمي يحقق نفس الغرض وهو اختبار مان ويتي Mann-Whitney ، ويوضح الجدول رقم (٥) النتائج التي تم التوصل إليها :
جدول رقم (٥) : نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين Independent- Samples T – test واختبار مان ويتي Mann-Whitney لمتغيرات السؤال الأول والثاني والثالث

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	اختبار ت لعينتين مستقلتين			اختبار مان ويتي	
			المتوسط	قيمة ت	مستوى المعنوية	متوسط الترتيب	قيمة Z
X ₁	أهمية توفير مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة	أكاديميين مراجعين	١.٠٠ ٠.٨٩٥	٢.٥٦٧	٠.٠١٣	٦٣.٠٠ ٥٦.٧٤	٢.٦١- ٠.٠٠٩
X ₂₋₁	إضفاء الثقة وزيادة مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الذي تطبقة المنشأة .	أكاديميين مراجعين	٣.٩٦٨ ٤.١٥٨	٠.٩٧-	٠.٣٣١	٥٢.٦٠ ٦٨.٠٥	٢.٦٨- ٠.٠٧٠
X ₂₋₂	المساعدة في تحقيق أهداف منشآت الأعمال من خلال توفير تأكيد على تطبيق الخطط والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .	أكاديميين مراجعين	٣.٨٣٩ ٣.٦٣٢	٠.٩٦٤	٠.٣٣٨	٦٠.٢٤ ٥٩.٧٤	٠.٠٨- ٠.٩٣٢
X ₂₋₃	مساعدة إدارة المنشأة على تقييم أدائها الاستراتيجي وتحسينه من خلال تقييم عملية وضع وصياغة الأهداف ، وتقييم مدى نجاح الإدارة في تحقيقها	أكاديميين مراجعين	٦.٦٤٥ ٣.٨٩٥	١.١٨-	٠.٢٣٨	٥٣.٦١ ٦٦.٩٥	٢.٢٣- ٠.٢٦٠
X ₂₋₄	زيادة إمكانية إعتدأ أصحاب المصالح على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة في تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل	أكاديميين مراجعين	٣.٩٣٥ ٣.٩٤٧	٠.٠٦-	٠.٩٥٣	٥٩.٧١ ٦٠.٣٢	٠.١٠- ٠.٩١٩

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

0.814	0.24-	59.32 60.74	0.651	0.453	3.839 3.737	أكاديميين مراجعين	تخفيض مخاطر المعلومات والمساهمة في تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال .	X ₂₋₅
0.499	0.68-	58.06 62.11	0.935	0.081	3.806 3.789	أكاديميين مراجعين	زيادة قدرة الشركة على جذب الإستثمارات والحصول على مصادر تمويل إضافية بتكلفة مناسبة	X ₂₋₆
0.331	0.97-	57.24 63.00	0.793	0.26-	3.839 3.895	أكاديميين مراجعين	المساهمة في تحسين سمعة الشركة وتخفيض تكلفة رأس المال	X ₂₋₇
0.790	0.27-	60.77 59.16	0.471	0.723	3.645 3.474	أكاديميين مراجعين	تحسين أداء الشركة ووضعها التنافسي وزيادة قدرتها على تحقيق أهدافها .	X ₂₋₈
0.178	1.35-	56.32 64.00	0.583	0.55-	3.903 4.000	أكاديميين مراجعين	بناء الثقة وتحسين العلاقات بين الإدارة وأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين	X ₂₋₉
0.693	0.39-	61.11 58.79	0.396	0.852	3.968 3.789	أكاديميين مراجعين	زيادة إطمئنان وثقة أصحاب المصالح في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل ظروف المنافسة	X ₂₋₁₀
0.834	0.21-	60.53 59.42	0.835	0.208	0.387 0.368	أكاديميين مراجعين	منافع أخرى	X ₃

وقد أظهرت النتائج أن قيمة P- value للاختبارين أكبر من 5% بالنسبة لجميع المتغيرات (فيما عدا المتغير X₁) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين ومجموعة المراجعين ، وهو ما يدل على وجود اتفاق (عدم وجود اختلافات جوهرية) بين آراء المجموعتين ، وهو ما يرجح رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل . وبناءً على النتائج السابقة فقد تم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح .

نتائج اختبار الفرض الثاني :

وقد هدف هذا الفرض لاختبار مدى وجود اتفاق بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات بشأن دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وقد تم صياغة هذا الفرض لاختباره إحصائياً في صورة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي :

الفرض العدمي (H_0) : لا يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض البديل (H_1) : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل إجابات فنتي عينة الدراسة على السؤال الرابع والخامس من قائمة الاستقصاء ، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في السؤال الرابع لقياس مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات والمهام التي يجب عليهم القيام بها بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وقد تم تخصيص الأوزان الآتية لردود أفراد العينة :

(٥) أوافق بشدة ، (٤) أوافق ، (٣) محايد (لا أدري) ، (٢) لا أوافق ، (١) لا أوافق مطلقاً .

كما تم حساب الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع والخامس من قائمة الاستقصاء وتحليلها باستخدام اختبار (ت) لعينة واحدة T – test One Sample وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذين السؤالين ، وبين الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) ، ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج هذا التحليل :

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

الجدول رقم (٦) : الاحصاءات الوصفية ونتائج اختبار(ت) لعينة واحدة لمتغيرات السؤال الرابع والخامس

رمز المتغير	المتغير	الإحصاءات الوصفية		اختبارات لعينة واحدة	
		المتوسط	الانحراف المعياري		قيمة ت
X4-1	تقييم سلامة الإفصاح عن الأداء الاستراتيجي في التقرير المتكامل الذي تصدره المنشأة ، وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة .	٤.٢٣٥	٠.٨٨٩٧	١٥.١٤٦	٠.٠٠٠
X4-2	تقييم مدى التوافق بين أهداف واستراتيجيات المنشأة وبين رسالتها .	٣.٩٧٥	١.٠١٢	١٠.٥٠٤	٠.٠٠٠
X4-3	تقييم ما إذا كانت الخطط الاستراتيجية تعكس أهداف المنشأة وتؤدي إلى تحقيقها .	٤.١٠٩	٠.٩٩٨٢	١٢.١٢٢	٠.٠٠٠
X4-4	تقييم مدى كفاية الموارد وأنواع رأس المال المتاحة ، ومدى كفاءة تخصيصها واستغلالها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية .	٤.٠٠٨	٠.٩٦٩٨	١١.٣٤٢	٠.٠٠٠
X4-5	تقييم ما إذا كان خلق القيمة لأصحاب المصالح يتم بشكل عادل أم يتم تخصيص الموارد بشكل يحقق مصلحة فئة معينة على حساب مصالح باقي الفئات .	٤.٠٤٢	٠.٩٢٤٢	١٢.٢٩٩	٠.٠٠٠
X4-6	التأكيد على أن الخطط الاستراتيجية للمنشأة قد تم إعدادها في ضوء منهجية تقوم على مشاركة أصحاب المصالح ، والاعتماد على افتراضات وتقديرات واقعية ومنطقية .	٣.٩٦٦	٠.٩٧٣٦	١٠.٨٢٧	٠.٠٠٠
X4-7	التحقق من سلامة ودقة المعلومات المستخدمة في بناء الخطط الاستراتيجية ، والتأكيد على أسباب ومبررات حدوث أي تعديلات جوهرية في هذه الخطط .	٤.١٦٨	٠.٩١٤٢	١٣.٩٧٣	٠.٠٠٠
X4-8	تحليل أسباب وجود فجوة بين الأداء الفعلي والمخطط إن وجد .	٤.٠٨٤	٠.٩٩٦٤	١١.٨٦٨	٠.٠٠٠
X4-9	التأكيد على دقة وصف التقرير المتكامل لنموذج الأعمال الذي تطيقه المنشأة ، وأن نموذج الأعمال يعبر عن الواقع ويصور حقيقة عملية خلق القيمة في المنشأة	٤.١١٨	٠.٩١٢٩	١٣.٣٥٤	٠.٠٠٠
X4-10	تقييم مدى التوافق بين نموذج الأعمال المستخدم وبين أهداف واستراتيجية المنشأة التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل	٤.١٥٩	٠.٩٠١٨	١٤.٠٢٨	٠.٠٠٠

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

٠.٠٠٠	١٢.٧٢٦	٠.٩٢٢٠	٤.٠٧٦	تقييم مدى ملائمة الموارد المستخدمة وأنواع رأس المال التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل مع نموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة .	X ₄₋₁₁
٠.٠٠٠	١٤.٧٥٣	٠.٨٨٨٥	٤.٢٠٢	تقييم كفاءة استغلال الموارد والأنواع المختلفة من رأس المال في خلق القيمة لأصحاب المصالح بمختلف فئاتهم	X ₄₋₁₂
٠.٠٠٠	١٤.٨٥٩	٠.٨٣٢٩	٤.١٣٥	تقييم مدى كفاءة الإدارة في متابعة التغيرات الداخلية والخارجية في المنشأة والتعامل معها ، ومواجهة تأثيرها على نموذج الأعمال و عملية خلق القيمة في المنشأة .	X ₄₋₁₃
٠.٠٠٠	٨٠.٤٦-	٠.٣٨٢٨	٠.١٧٦٥	أدوار ومهام أخرى	X ₅

وكشفت النتائج عن أن جميع متغيرات السؤال الرابع والخامس ذات وسط حسابي يختلف معنوياً عن الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) (Test Value=3) بمستوى ثقة ٩٥% ، مما يدل على موافقة فنتي عينة الدراسة على المسؤوليات والمهام المقترحة لمراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، كما أوضحت النتائج أن أهم هذه المهام والمسؤوليات من وجهة نظر أفراد العينة هي تقييم سلامة الإفصاح عن الأداء الاستراتيجي في التقرير المتكامل الذي تصدره المنشأة وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة ، وتقييم كفاءة استغلال الموارد والأنواع المختلفة من رأس المال في خلق القيمة لأصحاب المصالح بمختلف فئاتهم ، بالإضافة إلى التحقق من سلامة ودقة المعلومات المستخدمة في بناء الخطط الاستراتيجية وتقييم مدى التوافق بين نموذج الأعمال المستخدم وبين أهداف واستراتيجية المنشأة التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل .

ولاختبار مدى صحة الفرض الثاني تم استخدام اختبار (ت) لمقارنة متوسطي عينتين مستقلتين Independent- Samples T – test للوقوف على مدى معنوية الفروق بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين و متوسطات إجابات مجموعة المراجعين بالنسبة لمتغيرات السؤال الرابع والخامس عند مستوى ثقة ٩٥% ، مع التحقق من النتائج باستخدام اختبار لا معلمي يحقق نفس الغرض وهو

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

اختبار مان ويتني Mann-Whitney ، ويوضح الجدول رقم (٧) النتائج التي تم التوصل إليها :

جدول رقم (٧) : نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين Independent- Samples T – test واختبار مان ويتني Mann-Whitney لمتغيرات السؤال الرابع والخامس

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	اختبار ت لعينتين مستقلتين			اختبار مان ويتني	
			المتوسط	قيمة ت	مستوى المعنوية	متوسط الرتب	قيمة Z
X4.1	تقييم سلامة الإفصاح عن الأداء الاستراتيجي في التقرير المتكامل الذي تصدره المنشأة، وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة .	أكاديميين مراجعين	٤.٣٥٥ ٤.١٠٥	١.٥٣٧	٠.١٢٧	٦٢.٠٣ ٥٧.٧٩	٠.٧٥- ٠.٤٥٦
X4.2	تقييم مدى التوافق بين أهداف واستراتيجيات المنشأة وبين رسالتها	أكاديميين مراجعين	٤.٠٩٧ ٣.٨٤٢	١.٣٧٦	٠.١٧١	٦٤.٥٠ ٥٥.١١	١.٦٤- ٠.١٠٠
X4.3	تقييم ما إذا كانت الخطط الاستراتيجية تعكس أهداف المنشأة وتؤدي إلى تحقيقها	أكاديميين مراجعين	٤.١٦١ ٤.٠٥٣	٠.٥٩٢	٠.٥٥٥	٦٢.٦٦ ٥٧.١١	٠.٩٦- ٠.٣٣٦
X4.4	تقييم مدى كفاية الموارد وأنواع رأس المال المتاحة ، ومدى كفاءة تخصيصها واستغلالها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية .	أكاديميين مراجعين	٤.٠٦٥ ٣.٩٤٧	٠.٦٥٧	٠.٥١٣	٦٠.٩٧ ٥٨.٩٥	٠.٣٤- ٠.٧٣٢
X4.5	تقييم ما إذا كان خلق القيمة لأصحاب المصالح يتم بشكل عادل أم يتم تخصيص الموارد بشكل يحقق مصلحة فئة معينة على حساب مصالح باقي الفئات	أكاديميين مراجعين	٤.٢٢٦ ٣.٨٤٢	٢.٣٠٣	٠.٠٢٣	٦٥.٦١ ٥٣.٨٩	٢.٠٠- ٠.٠٤٥
X4.6	التأكيد على أن الخطط الاستراتيجية للمنشأة قد تم إعدادها في ضوء منهجية تقوم على مشاركة أصحاب المصالح ، والاعتماد على افتراضات وتقديرات واقعية ومنطقية .	أكاديميين مراجعين	٤.٠٣٢ ٣.٨٩٥	٠.٧٦٨	٠.٤٤٤	٦١.٣٥ ٥٨.٥٣	٠.٤٨- ٠.٦٢٩

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

٠.٤٥٩	٠.٧٤-	٥٧.٩٧ ٦٢.٢١	٠.٦٢٩	٠.٤٨-	٤.١٢٩ ٤.٢١١	أكاديميين مراجعين	التحقق من سلامة ودقة المعلومات المستخدمة في بناء الخطط الاستراتيجية ، والتأكيد على أسباب ومبررات حدوث أي تعديلات جوهرية في هذه الخطط.	X4-7
٠.٥٠٦	٠.٦٧-	٥٨.١١ ٦٢.٠٥	٠.٨٢٥	٠.٢٢-	٤.٠٦٥ ٤.١٠٥	أكاديميين مراجعين	تحليل أسباب وجود فجوة بين الأداء الفعلي والمخطط إن وجد.	X4-8
٠.٠٨٤	١.٧٣-	٦٤.٧٤ ٥٤.٨٤	٠.٠١٢	٢.٥٥٤	٤.٣٢٣ ٣.٨٩٥	أكاديميين مراجعين	التأكيد على دقة وصف التقرير المتكامل لنموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة، وأن نموذج الأعمال يعبر عن الواقع ويصور حقيقة عملية خلق القيمة في المنشأة	X4-9
٠.٧٣٦	٠.٣٤-	٦٠.٩٢ ٥٩.٠٠	٠.٩٨٤	٠.٠٢	٤.١٦١ ٤.١٥٨	أكاديميين مراجعين	تقييم مدى التوافق بين نموذج الأعمال المستخدم وبين أهداف واستراتيجية المنشأة التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل	X4-10
٠.١٦٨	١.٣٨-	٦٣.٧٧ ٥٥.٨٩	٠.١٤٦	١.٤٦٢	٤.١٩٤ ٣.٩٤٧	أكاديميين مراجعين	تقييم مدى ملائمة الموارد المستخدمة وأنواع رأس المال التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل مع نموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة .	X4-11
٠.٠٩٠	١.٦٩-	٦٤.٦٩ ٥٤.٨٩	٠.٠١٧	٢.٤٢٣	٤.٣٨٧ ٤.٠٠٠	أكاديميين مراجعين	تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد والأنواع المختلفة من رأس المال في خلق القيمة لأصحاب المصالح بمختلف فئاتهم .	X4-12
٠.٤١٦	٠.٨١-	٦٢.١٨ ٥٧.٦٣	٠.٠٩١	١.٧٠٢	٤.٢٥٨ ٤.٠٠٠	أكاديميين مراجعين	تقييم مدى كفاءة الإدارة في متابعة التغيرات الداخلية والخارجية في المنشأة والتعامل معها ، ومواجهة تأثيرها على نموذج الأعمال وعملية خلق القيمة .	X4-13
٠.٠١٨	٢.٣٧-	٥٥.٢٦ ٦٥.١٦	٠.٠١٩	٢.٣٨-	٠.٠٩٧ ٠.٢٦٣	أكاديميين مراجعين	أدوار ومهام أخرى	X5

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

وقد أظهرت النتائج أن قيمة P- value للاختبارين أكبر من ٥% بالنسبة لغالبية المتغيرات (فيما عدا المتغيرات X_{4-9} , X_{4-12} , X_5 , X_{4-5}) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين ومجموعة المراجعين بالنسبة لهذه المتغيرات ، وهو ما يدل على وجود اتفاق (عدم وجود اختلافات جوهرية) بين آراء المجموعتين بخصوص المسؤوليات والمهام المقترحة لمراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وهو ما يرجح رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل . وبناءً على النتائج السابقة فقد تم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

نتائج اختبار الفرض الثالث :

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود اتفاق بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وقد تم صياغة هذا الفرض لاختباره إحصائياً في صورة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي :

الفرض العدمي (H_0) : لا يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض البديل (H_1) : يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل إجابات فنتي عينة الدراسة على السؤال السادس والسابع من قائمة الاستقصاء ، وقد تم استخدام مقياس ليكرت

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

الخماسي في السؤال السادس لقياس مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وقد تم تخصيص الأوزان الآتية لردود أفراد العينة : (٥) أوافق بشدة ، (٤) أوافق ، (٣) محايد (لا أدري)، (٢) لا أوافق ، (١) لا أوافق مطلقاً .

كما تم حساب الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال السادس والسابع من قائمة الاستقصاء وتحليلها باستخدام اختبار (ت) لعينة واحدة - T One Sample test وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذين السؤالين ، وبين الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) ، ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج هذا التحليل :
الجدول رقم (٨) : الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (ت) لعينة واحدة لمتغيرات السؤال السادس والسابع

رمز المتغير	المتغير	الإحصاءات الوصفية		اختبار ت لعينة واحدة	
		متوسط	انحراف معياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X ₆₋₁	عدم توافر معايير قياس مناسبة لتقييم سلامة الإفصاح عن محتوى التقارير المتكاملة ، وخاصة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال .	٤.١٥٩	٠.٨٦٣٤	١٤.٦٥٢	٠.٠٠٠
X ₆₋₂	ضرورة توافر الكفاءة المهنية والخبرة الكافية لدى مراقب الحسابات ، وخاصة في مجال تقديم خدمات التأكيد على المعلومات غير المالية .	٤.٤٩٦	٠.٦٦٢٢	٢٤.٦٤٠	٠.٠٠٠
X ₆₋₃	عدم وجود معايير أو إرشادات مهنية كافية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتأكيد عليها بواسطة مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر .	٤.٣٢٨	٠.٨٣٤٧	١٧.٣٥٢	٠.٠٠٠
X ₆₋₄	صعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية ومستوى التأكيد الملائم لكل ارتباط ولكل نوع من أنواع المعلومات .	٤.١٣٥	٠.٨٦٢٨	١٤.٣٤٣	٠.٠٠٠
X ₆₋₅	عدم قدرة مراقب الحسابات على توفير مستوى تأكيد مرتفع (تأكيد إيجابي) بالنسبة لبعض أنواع المعلومات وخاصة المعلومات غير المالية .	٤.١٩٣	٠.٨٦٦٣	١٥.٠٢٦	٠.٠٠٠

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

٠.٠٠٠	١٤.٨٥٩	٠.٨٧٦٠	٤.١٩٣	قد تفرض الإدارة أحياناً بعض القيود على الوصول إلى المعلومات الهامة المتعلقة بالخطط الاستراتيجية للمنشأة ، مما يؤثر على جودة خدمات التأكيد وعلى مستوى التأكيد المقدم من مراقب الحسابات .	X ₆₋₆
٠.٠٠٠	١٦.٥٢٨	٠.٨٠٤٢	٤.٢١٩	عدم ملائمة نماذج التأكيد التقليدية للتطبيق على تقارير الأعمال المتكاملة نظراً لأن محتوى هذه التقارير غير نمطي ويختلف من منشأة لأخرى ويتضمن مزيجاً من المعلومات المالية وغير المالية.	X ₆₋₇
٠.٠٠٠	٢٠.٥٧٧	٠.٧٢١٧	٤.٣٦١	زيادة درجة التعقيد في بعض الارتباطات تتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين ، مما يترتب عليه ارتفاع تكاليف خدمات التأكيد وصعوبة الموازنة بين تكلفة تقديم هذه الخدمات والمنافع المحققة منها .	X ₆₋₈
٠.٠٠٠	٦٠.٧٠-	٠.٤٧٧٢	٠.٣٤٤٥	صعوبات وتحديات أخرى	X ₇

وكشفت النتائج عن أن جميع متغيرات السؤال السادس والسابع ذات وسط حسابي يختلف معنوياً عن الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت وهو يساوي (٣) (Test Value=3) بمستوى ثقة ٩٥% ، مما يدل على موافقة فنتي عينة الدراسة على التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، كما أوضحت النتائج أن أهم هذه التحديات من وجهة نظر أفراد العينة هي ضرورة توافر الكفاءة المهنية والخبرة الكافية لدى مراقبي الحسابات وخاصة في مجال التأكيد على المعلومات غير المالية ، وزيادة درجة التعقيد في بعض الارتباطات مما يتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين وهو ما يترتب عليه ارتفاع تكاليف خدمات التأكيد وصعوبة الموازنة بين تكلفة تقديم هذه الخدمات والمنافع المحققة منها ، بالإضافة إلى عدم وجود معايير أو إرشادات مهنية كافية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتأكيد عليها بواسطة مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

ولاختبار مدى صحة الفرض الثاني تم استخدام اختبار (ت) لمقارنة

إطار مقترح لدور مراقبة الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

متوسطي عينتين مستقلتين Independent- Samples T – test للوقوف على مدى معنوية الفروق بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين و متوسطات إجابات مجموعة المراجعين بالنسبة لمتغيرات السؤال السادس والسابع عند مستوى ثقة ٩٥%، مع التحقق من النتائج باستخدام اختبار لا معلمي يحقق نفس الغرض وهو اختبار مان ويتي Mann-Whitney ، ويوضح الجدول رقم (٩) النتائج التي تم التوصل إليها :

جدول رقم (٩) : نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين Independent- Samples T – test واختبار مان ويتي Mann-Whitney لمتغيرات السؤال السادس والسابع

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	اختبار ت لعينتين مستقلتين			اختبار مان ويتي	
			المتوسط	قيمة ت	مستوى المعنوية	متوسط الرتب	قيمة Z
X ₆₋₁	عدم توافر معايير قياس مناسبة لتقييم سلامة الإفصاح عن محتوى التقارير المتكاملة وخاصة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال	أكاديميين مراجعين	٣.٨٧١ ٤.٤٧٤	٤.٠٤-	٠.٠٠٠	٥٠.٠٣ ٧٠.٨٤	٣.٧٠- ٠.٠٠٠
X ₆₋₂	ضرورة توافر الكفاءة المهنية والخبرة الكافية لدى مراقب الحسابات ، وخاصة في مجال تقديم خدمات التأكيد على المعلومات غير المالية	أكاديميين مراجعين	٤.٤١٩ ٤.٥٧٩	١.٣٢-	٠.١٩٠	٥٦.٧١ ٦٣.٥٨	١.٢٤- ٠.٢١٤
X ₆₋₃	عدم وجود معايير أو إرشادات مهنية كافية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتأكيد عليها بواسطة مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر .	أكاديميين مراجعين	٤.٠٩٧ ٤.٥٧٩	٣.٣٦-	٠.٠٠١	٥٣.١٣ ٦٧.٤٧	٢.٥١- ٠.٠١٢
X ₆₋₄	صعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية ومستوى التأكيد الملائم لكل ارتباط ولكل نوع من أنواع المعلومات	أكاديميين مراجعين	٤.١٦١ ٤.١٠٥	٠.٣٥٣	٠.٧٢٥	٦٠.٢٩ ٥٩.٦٨	٠.١١- ٠.٩١٦

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

٠.٢٨	٢.١٩-	٥٣.٩٥ ٦٦.٥٨	٠.٣٤	٢.١٥-	٤.٠٣٢ ٤.٣٦٨	أكاديميين مراجعين	عدم قدرة مراقب الحسابات على توفير مستوى تأكيد مرتفع (تأكيد إيجابي) بالنسبة لبعض أنواع المعلومات وخاصة المعلومات غير المالية .	X ₆₋₅
٠.٠٥	٢.٨٠-	٥٢.٣١ ٦٨.٣٧	٠.٠٠١	٣.٥٩-	٣.٩٣٦ ٤.٤٧٤	أكاديميين مراجعين	قد تفرض الإدارة أحياناً بعض القيود على الوصول إلى المعلومات الهامة المتعلقة بالخطط الاستراتيجية للمنشأة ، مما يؤثر على جودة خدمات التأكيد وعلى مستوى التأكيد المقدم من مراقب الحسابات .	X ₆₋₆
٠.٤٢	٢.٠٣-	٥٤.٥٣ ٦٥.٩٥	٠.٠٠٨	٢.٧٠-	٤.٠٣٢ ٤.٤٢١	أكاديميين مراجعين	عدم ملائمة نماذج التأكيد التقليدية للتطبيق على تقارير الأعمال المتكاملة نظراً لأن محتوى هذه التقارير غير نمطي ويختلف من منشأة لأخرى ويتضمن مزيجاً من المعلومات المالية وغير المالية .	X ₆₋₇
٠.١٨٧	١.٣٢-	٥٦.٤٢ ٦٣.٨٩	٠.١٠٤	١.٦٤-	٤.٢٥٨ ٤.٤٧٤	أكاديميين مراجعين	زيادة درجة التعقيد في بعض الارتباطات تتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين ، مما يترتب عليه ارتفاع تكاليف خدمات التأكيد وصعوبة الموازنة بين تكلفة تقديم هذه الخدمات والمنافع المحققة منها .	X ₆₋₈
٠.٠٥	٢.٨٣-	٥٢.٩٤ ٦٧.٦٨	٠.٠٥	٢.٨٩-	٠.٢٢٥ ٠.٤٧٣	أكاديميين مراجعين	صعوبات وتحديات أخرى	X ₇

وقد أظهرت النتائج أن قيمة P- value للاختبارين أكبر من ٥% بالنسبة لثلاثة متغيرات فقط (وهي المتغيرات X_{6-4} , X_{6-8} , X_{6-2}) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين ومجموعة المراجعين بالنسبة لهذه المتغيرات ، وهو ما يدل على وجود اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن هذه التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، وهي ضرورة توافر الكفاءة المهنية والخبرة الكافية لدى مراقبي الحسابات بمجال التأكيد ، وصعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية ومستوى التأكيد الملائم لكل إرتباط ولكل نوع من أنواع المعلومات ، وزيادة درجة التعقيد في بعض الارتباطات مما يتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين وهو ما يترتب عليه ارتفاع تكاليف خدمات التأكيد وصعوبة الموازنة بين تكلفة تقديم هذه الخدمات والمنافع المحققة منها .

ومن جهة أخرى أظهرت النتائج أن قيمة P- value للاختبارين أقل من ٥% بالنسبة لباقي المتغيرات وهو ما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مجموعة الأكاديميين ومجموعة المراجعين بالنسبة لهذه المتغيرات وهو ما يدل على عدم وجود اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن هذه التحديات ، وهو ما يرجح قبول الفرض العدمي ورفض الفرض البديل . وبناءً على النتائج السابقة فقد تم قبول الفرض العدمي الذي ينص على أنه لا يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، ورفض الفرض البديل الذي ينص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

القسم الخامس : خلاصة وتوصيات البحث .

أدى انهيار العديد من الشركات الكبرى وما تبعه من أزمات مالية على مستوى العالم إلى التساؤل حول مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية التقليدية ذات المنظور المالي قصير الأجل في اتخاذ القرارات ، حيث أنها لا توفر معلومات كافية تمكن المستثمرين وأصحاب المصالح من تكوين صورة شاملة عن أداء المنشأة ، وتقييم مدى قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل ، كما أنها فشلت في الربط بين استراتيجية الشركة وأداءها المالي وأداءها البيئي والاجتماعي والحوكومي . وقد اقتضى ذلك ضرورة وجود نموذج للتقرير يعمل على تكامل المعلومات المالية والاجتماعية والبيئية والحوكومية للشركة في شكل تقرير واحد يوضح الترابط بين قضايا الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال الذي تطبقه ، بالإضافة إلى المخاطر والفرص التي تواجهها ، وأثر جميع هذه العوامل على نتائج الأداء المالي للشركة ، مما أدى إلى اتجاه الشركات نحو إصدار تقارير الأعمال المتكاملة وتزايد الطلب عليها من جانب المستثمرين وأصحاب المصالح بصفة عامة .

وتحقق تقارير الأعمال المتكاملة العديد من المزايا والمنافع سواء للمنشأة أو لأصحاب المصالح بها ، حيث تعتبر وسيلة لتوصيل معلومات مالية وغير مالية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي ، والاستدامي ، والحوكومي ، والاستراتيجي للمنشأة بشكل مترابط لخدمة أصحاب المصالح وتخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لهم ، مما يؤدي إلى تحسين قرارات الاستثمار وتخصيص رأس المال . كما تساعد التقارير المتكاملة في تحقيق وفورات في الوقت والتكلفة وكفاءة استخدام الموارد نتيجة للدمج بين فريق التقرير المالي ومعدي الأنواع الأخرى من التقارير ، بالإضافة إلى تأثيرها الإيجابي على سمعة المنشأة، حيث أنها تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة لأداء الشركة بما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل وتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل . كما تساهم التقارير المتكاملة في زيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن استراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال ، مما يساهم في تحسين سمعة المنشأة ووضعها

التنافسي ، ويزيد من قدرتها على الحصول على التمويل المطلوب بتكلفة مناسبة وفي نفس الوقت الذي رحب فيه المستخدمون وأصحاب المصالح بتقارير الأعمال المتكاملة فقد طالبوا بضرورة مراجعتها وإضفاء الثقة والمصادقية على ما تحتويه من معلومات قبل استخدامها في اتخاذ القرارات ، لذا ظهر ما يسمى بخدمات التأكيد المهني غير التقليدية ، وهي عبارة عن أى تأكيدات بخلاف المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية التاريخية ، وهو ما ينطبق على التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة التي تشتمل على معلومات مالية ومعلومات غير مالية . وتهدف خدمات التأكيد المهني إلى توفير تأكيد معقول Reasonable Assurance بأن المعلومات المتعلقة بمجال التكاليف خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين من خلال تقرير مكتوب وهو تقرير التأكيد المهني. كما تستهدف خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة تحسين جودة المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، وبيئة إنتاج هذه المعلومات ، ويقوم من خلالها مراقبي الحسابات بتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة ، والعمليات والإجراءات التي يتم في ظلها إنتاج هذه المعلومات .

ويتم أداء هذه الخدمات في ظل مجموعة من المعايير المهنية مثل المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني الصادرة عن مجلس معايير المراجعة الدولية IAASB وذلك عند مراجعة القوائم المالية التي تتضمنها التقارير المتكاملة ، بالإضافة إلى بعض المعايير الخاصة بالتأكيد على المعلومات غير المالية مثل المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني بخلاف خدمات المراجعة والفحص المحدود (ISAE No.3000) وتعديلاته . ولا شك أن توجه الشركات سواء إجبارياً أو اختيارياً لتطبيق تقارير الأعمال المتكاملة من شأنه أن يؤثر جوهرياً على تشكيلة خدمات مراقبي الحسابات ، حيث أصبح باستطاعتهم تقديم عدة أنواع من خدمات التأكيد على المعلومات التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة ومن أهمها المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال .

وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم أسباب الطلب على خدمات التأكيد على

التقارير المتكاملة هو إضفاء الثقة ودعم مصداقية تقارير الأعمال المتكاملة ، وتخفيض خطر المعلومات ، وتحقيق الالتزام بالمتطلبات التشريعية والقانونية ، وفرض الرقابة الشاملة على الشركات ، بالإضافة إلى العمل على تحسين سمعة المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية . كما خلصت الدراسة إلى أنه توجد العديد من المزايا والمنافع التي تعود على المنشأة وأصحاب المصالح من تقديم مراقب الحسابات لخدمات التأكيد المهني على التقارير المتكاملة ، وخاصةً المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال، ومن أهم هذه المنافع زيادة امكانية الاعتماد على المعلومات من جانب أصحاب المصالح عند اتخاذ قراراتهم ، وتخفيض تكلفة رأس المال ، وتحسين توقعات المستثمرين والمحللين الماليين ، وزيادة اطمئنان وثقة أصحاب المصالح في استمرارية المنشأة وتوصيل رسائل إيجابية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وأصحاب المصالح بوجه عام ، وذلك بالإضافة إلى فرض ضوابط وقواعد رقابية على الشركات والحد من حدوث الغش وتحقيق كفاءة أسواق رأس المال .

أما فيما يخص التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على التقارير المتكاملة ، وخاصةً المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال ، فقد خلصت الدراسة إلى أن أهم هذه التحديات تتمثل في وجود نقص وقصور في المعايير والإرشادات المهنية المتعلقة بالتأكد على هذه المعلومات ، وعدم وجود إجراءات محددة لتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها ، مما يترتب عليه صعوبة توفير تأكيد مرتفع (إيجابي) على هذه النوعية من المعلومات ، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرات المطلوبة والتدريب الكافي لدى مراقبي الحسابات لتقديم هذه الخدمات . كما خلصت الدراسة إلى وجود بعض التحديات الأخرى مثل صعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية للملائم ، وعدم توافر معايير قياس ملائمة للأداء غير المالي للشركات ، وخاصةً بالنسبة للأداء الاستراتيجي ومدى ملائمة نموذج الأعمال ، مما يترتب عليه عدم وجود معايير تقييم واضحة يتم على أساسها إبداء الرأي في هذه المعلومات وتوفير مستوى تأكيد مقبول بشأنها ، بالإضافة إلى ارتفاع مخاطر تقديم خدمات التأكيد على المعلومات غير المالية وخاصةً فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للشركات ، مما يترتب

عليه إرتفاع تكلفة الحصول على هذا النوع من خدمات التأكيد .
وقد تم اختبار فروض الدراسة إحصائياً ، وكشفت نتائج التحليل الإحصائي صحة الفرض الأول والثاني وذلك بما يتماشى مع الإطار النظري للبحث ، حيث تم قبول الفرض الأول والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح . كما تم قبول الفرض الثاني والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسئوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما تم رفض الفرض الثالث والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة .

وبناءً على مشكلة البحث وأهدافه ، وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري

والميداني ، توصي الباحثتان بما يلي :

- 1- ضرورة وجود مجموعة من الآليات لتفعيل تطبيق التقارير المتكاملة في مصر وتوفير خدمات التأكيد المهني عليها ، وذلك بالتنسيق بين الهيئة العامة للرقابة المالية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية . ويمكن تحقيق ذلك من خلال إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن معلوماتها المالية وغير المالية في صورة تقارير متكاملة ، مع ضرورة التأكيد على هذه التقارير بواسطة مراقب حسابات مستقل .
- 2- ضرورة إصدار المنظمات المهنية المصرية لمعيار محاسبي مصري بشأن تقارير الأعمال المتكاملة يتضمن إرشادات للشركات بشأن شكل ومحتوى التقارير المتكاملة ، مع تحديث معايير المراجعة والتأكيد المصرية في ضوء ما تم من تعديلات على معيار التوكيد المهني الدولي رقم (٣٠٠٠) ، وتوفير إرشادات مهنية إضافية لتوجيه المراجعين للممارسات المهنية السليمة لأداء دورهم التأكيدي

بشأن تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك خلال أداء جميع مراحل خدمات التأكيد بدايةً من مرحلة التخطيط للمهمة وتنفيذها وصولاً إلى مرحلة إعداد التقرير، بحيث يمكن من خلالها الحكم على جودة خدمات التأكيد المقدمة.

٣- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية بالتأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجعين من خلال تنفيذ البرامج التدريبية وعقد المؤتمرات والندوات العلمية المتخصصة وورش العمل التي تساعد على زيادة خبرات ومهارات المراجعين ورفع مستواهم المهني باستمرار وتنمية إدراكهم لمواجهة الطلب المنتظر على خدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة .

٤- ضرورة اهتمام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مناهج ومقررات المحاسبة والمراجعة لتشمل دراسة تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك بما يساعد على تخريج كوادر مؤهلة لإعداد التقارير المتكاملة والتأكيد عليها . مع ضرورة قيام كل من مكاتب المراجعة وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالتسويق الجيد لخدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة ، وذلك لتوعية المستخدمين بأهمية هذه الخدمات ودورها في تحسين جودة المعلومات .

٥- أهمية رفع مستوى الوعي بين المراجعين بخصوص مسؤولياتهم الجديدة والفرص المتاحة أمامهم في ظل تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة ، مع ضرورة توسيع نطاق وتطوير تشكيلة الخدمات التي يقدمونها لتشمل مجموعة متنوعة من خدمات التأكيد على الجوانب المختلفة لأداء المنشأة ، ومن أهمها خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونماذج الأعمال ، والتي من المتوقع زيادة الطلب عليها بشكل كبير من جانب الإدارة وأصحاب المصالح .

٦- ضرورة تعزيز دور المنظمات المهنية المصرية في تأهيل المراجعين بشكل كافي لأداء هذه الخدمات الجديدة ونشر الوعي بأهميتها ، سواء بالنسبة للمستخدمين المستفيدين من هذه الخدمات أو بالنسبة للمراجعين أنفسهم . ويمكن أن يتم الترويج لهذه الخدمات من خلال المطبوعات المهنية أو الدوريات العلمية التي تصدرها هذه المنظمات أو من خلال مواقع هذه المنظمات المهنية على الإنترنت أو من خلال رسائل البريد الإلكتروني .

- كما تعتقد الباحثتان أنه يلزم إجراء المزيد من البحوث المستقبلية في بعض الموضوعات ذات الصلة بموضوع البحث ، ومن أهمها :
١. دور خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة في تدنية فجوة التوقعات في المراجعة .
 ٢. دور خدمات التأكيد المهني في تحسين خصائص جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
 ٣. نموذج مقترح لتقدير الخطر عند أداء المراجع لخدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة .
 ٤. محددات إختيار مستويات الأهمية النسبية عند أداء خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة .
 ٥. محددات جودة خدمات التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة .
 ٦. دراسة العوامل المحددة لقرار منشآت الأعمال في جمهورية مصر العربية بتبني تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة .
 ٧. أثر التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة على قرارات الاستثمار ومنح الائتمان .
 ٨. أثر التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة على دقة توقعات المحللين الماليين بخصوص التغييرات في أسعار الأسهم .
 ٩. أثر تبني الشركة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على قيمة الشركة وأسعار أسهمها في السوق .
 ١٠. إنعكاسات إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

مراجع البحث

المراجع العربية :

- البلداوي ، عبد الحميد عبد المجيد . ٢٠٠٧ . أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي : التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدوياً وباستخدام SPSS . دار الشروق . الطبعة الثالثة .
- الغايش، أمل محمود عبد المجيد . ٢٠١٣ . إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة علي أساس القدرات البشرية والتكنولوجية والتنظيمية وأثر ذلك علي أسعار أسهم الشركة : دراسة نظرية وتطبيقية . رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
- حجازي ، وحدى حامد . ٢٠١٤ . القيمة المضافة من التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم – دراسة تجريبية . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية ، المجلد الثاني والخمسون ، العدد الأول ، يناير، الجزء الأول ، ٤٥ – ٨٠ .
- شحاته ، شحاته السيد . ٢٠١٤ أ . المراجعة المتكاملة . مكتبة الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الإسكندرية
- شرف ، إبراهيم أحمد . ٢٠١٥ . أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة علي تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة علي خلق القيمة – دراسة ميدانية وتجريبية . رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة دمنهور عبد الدايم ، سلوى عبد الرحمن ، ليلى محروس العقيلي . ٢٠١٥ . تقييم العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة : دراسة تطبيقية . مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ديسمبر ٢٠١٥ ، ١١٤ – ١٨٠ .
- عبد العظيم ، سمير إبراهيم . ٢٠١٧ . دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدى قبوله لدى أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات : دراسة تطبيقية . رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة بني سويف .
- علي ، عبد الوهاب نصر . ٢٠١٢ . مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة . مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، أكتوبر ، ٣٢٥ – ٣٦٥ .
- غنيم ، محمود رجب يس . ٢٠١٧ . أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة علي قرارات أصحاب المصالح – دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية . مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول ، يونيو، ١٤٧ - ٢١٠ .
- موسى ، سعاد زغول عبده . ٢٠١٨ . أثر توكيد المراجع الخارجي علي تقارير الأعمال المتكاملة علي قراري الاستثمار ومنح الانتماء – دراسة تجريبية . رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية .

المراجع الأجنبية :

- *Abeysekera, Indra . 2013. A Template for Integrated Reporting. *Journal of Intellectual Capital* ,.14(2), 227 – 245
- * ACCA (Association of Chartered Certified Accountants).2010. The Value Creation Model for Business : 2010 & beyond . Available at : www.accaglobal.com .
- * 2015. The Challenges of Assuring Integrated Reports : Views from the South African Auditing Community . Available at : <http://www.accaglobal.com> .
- *Alberto.R.,Silvia F.,and Elena G. 2017. Exploring Integrated Reporting Research: Results and Perspectives . *International Journal of Accounting and Finance*, 7(1), 32-59.
- *Arens, A., Randal J. and Mark S. 2014 . Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach. Prentice Hall., 57-70.
- * Arnold, M.; Alexander B. & R.Frank. 2012. Integrating Sustainability Reports Into Financial Statements: An Experimental Study. *Journal of Public Administration and Governance*. 3(3), Available at : www.dvfa.com .
- * Atkins, J., & Maroun, W. 2015. Integrated Reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African Institutional Investors. *Meditari Accountancy Research*, 23 (2), 197–221.
- * Beattie, V. & S. Smith. 2013. Value creation and business models : Refocusing the intellectual capital debate. *The British Accounting Review*, 45, 243-254.
- * Bentley, Kathleen A., Thomas C. Omer and Nathan Y. Sharp. 2013. Business Strategy, Financial Reporting Irregularities and Audit Effort. *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 780–817 .
- * Brown, J., & Dillard, J. 2014. Integrated reporting : On the need for broadening out and opening up. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7),1120 -1156
- * Burke,J.J. and Clark,C.E. 2016. The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics . Available at : www.sciencedirect.com

- * Busco, C., Frigo, M. L., Quattrone, P., & Riccaboni, A. 2013. Redefining corporate accountability through integrated reporting: What happens when values and value creation meet?. *Strategic Finance*, 95 (2), 33-42. Available at: www.Proquest.org
- * Business Reporting Leaders Forum (BRLF) .2011. The Perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting. Discussion paper, April, 1-20.
- * Camilleri, M.A. 2018.Theoretical Insights on Integrated Reporting: The Inclusion of Non-Financial Capitals in Corporate Disclosures. *Corporate Communications: An International Journal* . Available at: www.researchgate.net , 1-21.
- * Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., & Romi, A. 2014. The International Integrated Reporting Framework : Key Issues and Future Research Opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting* 25, (1), 90 -119 .
- * Churet, C. & Eccles, R.G. 2014. Integrated reporting, quality of management, and financial performance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 26(1), 56–64.
- * Cohen,J.R., Holder-Webb,L.L. Nath.L. and Wood,D. 2012. Corporate Reporting of Nonfinancial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability. *Accounting Horizons*, 26(1), 65–90.
- * Cohen, J. R., & Simnett, R. 2015. CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59–74.
- * Coram, P., Monroe,S. and Woodliff,D. 2009.The value of assurance on voluntary nonfinancial disclosure: An experimental analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (1), 137–152.
- * Coram,P. Mock,T. Monroe,G.S. 2011. Financial analysts' evaluation of enhanced disclosure of non-financial performance indicators. *The British Accounting Review*, 87–101.
- *Daniel R.,Ridiger H.,and Anil G. 2016. Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information : An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing . Available at : <https://papers.ssrn.com/> .

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

- * Deloitte . 2011. Integrated Reporting: A Better View ?. Available at : www.Deloitte.com
- * 2012a. Integrated Reporting : The New Big Picture. Available at : www.Deloitte.com .
- * 2012b. Disclosure of long-term business value : What matters ?. Available at : www.Deloitte.com .
- * 2015. *Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking – Maturity of <IR> in the Netherlands* . Available at : www.Deloitte.com
- * De Villiers, C., Rinaldi, L., & Unerman, J. 2014. Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7), 1042-1067.
- * Dumay, John, Cristiana Bernardi, James Guthrie and Paola Demartini. 2016. Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum* ,40,166–185 .
- * 2019. Integrated reporting and Integrated thinking : Practical Challenges . Available at : <https://www.researchgate.net/publication/327975983> .
- * Eccles, Robert G. and Daniela Saltzman .2010.The Landscape of Integrated Reporting : Reflections and Next Steps. online issue. Available at : www.hbs.edu .
- * Eccles, R. G., & Krzus, M. P. 2010a . Integrated Reporting for a sustainable strategy., *Financial executive*, 26 (2), 28-33 .
- * 2010b. One Report : Better Strategy Through Integrated Reporting .(April),1-6 , Available at : www.hbs.edu .
- * Eccles, Robert G.; M.P. Krzus and G.Serafeim .2011. Market Interest in Nonfinancial Information . *Harvard Business School*, working paper, Available at : www.hbs.edu
- * Erguden, A.Engin, C.Tansel,Kaya, and A.R.Zafer. 2017. Integrated Assurance for Non-Financial Reporting.*International Journal of Economics, Commerce & Management*, 5(1), 72-81.
- * Ernst & Young (EY). 2016a. Integrated reporting : Linking strategy, purpose and value .Online Issue. Available at : www.ey.com .
- * 2016b. Integrated reporting : Elevating value . Online Issue. Available at : www.ey.com .

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

- * 2018. EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2018 . Online Issue. Available at : www.ey.com .
- * Federation of European Accountants (FEE) . 2011.Integrated Reporting . Available at : www.Fee.be.
- * Hien H.,Roger S.,and Shan z. 2016. Integrated Reporting Assurance and other Credibility Enhancing Mechanisms for Integrated Reporting. Available at : <https://link.springer.com/>
- * Hoboucha,F. 2010. Some Thoughts on Integrated Reporting & its possibilities. Available at : www.hbs.edu .
- * Hoque, M.Enamul .2017. Why Company should Adopt Integrated Reporting?. *International Journal of Economics & Financial Issues*, 7(1), 241-248 .
- * Hughen, L., Lulseged, A. & Upton, D.R. 2014. Improving stakeholder value through sustainability and integrated reporting. *The CPA journal*, 84(3),57-61.
- * The Integrated Reporting Committee of South Africa (IRCSA) . 2011. Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report . Discussion Paper. Available at : www.sustainabilitysa.org .
- *International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) .2012. *Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information : International Standard on Assurance Engagements (ISAE No.3000)*. Available at : www.ifac.org .
- * 2015. Exploring Assurance on integrated reporting and other emerging developments in external reporting . Working group publication, July 2015 .
- * 2016a. Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting : Ten Key Challenges for Assurance Engagements . Integrated Reporting Working Group , Discussion Paper, August
- * 2016b. Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting : Ten Key Challenges for Assurance Engagements . Integrated Reporting Working Group , Discussion Paper, August 2016 .
- * International Federation of Accountants (IFAC) . 2011. Integrating the business reporting Supply Chain . Available at: www.ifac.org.

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

- * International Integrated Reporting Council (IIRC) . 2011. Towards Integrated Reporting : Communicating Value in the 21st Century . Available at : www.theiirc.org
- * International Integrated Reporting Council (IIRC) . 2013a. Business Model . Background Paper for Integrated Reporting, (March) , Available at : www.theiirc.org .
- * 2013b. Capitals . Background Paper for Integrated Reporting, (March) , Available at : www.theiirc.org .
- * 2013c. Value Creation . Background Paper for Integrated Reporting, (July) , Available at : www.theiirc.org .
- * 2013d. The International Integrated Reporting Framework. December. Available at : www.theiirc.org .
- * International Integrated Reporting Council (IIRC) .2014a. Assurance on IR : An Exploration of Issues. July. Available at : www.theiirc.org/assurance .
- * 2014b. Assurance on IR: An Introduction to e Review. *Accounting Forum*, 40(3), Septembethe Discussion. December. Available at: www.theiirc.org/assurance .
- * 2015. Assurance on IR: Overview of feedback and call to action" , July , available at : www.theiirc.org/assurance .
- *John D., Cristiana B., and Paola D. 2016. Integrated Reporting: A Structured Literaturr, 166-185.
- * Joshi P.L. 2018. Integrated Reporting: Current Trends in Financial Reporting. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 177-195.
- * KPMG International. 2011. Integrated Reporting, Closing The Loop of Strategy. Available at: www.kpmg.com .
- * 2012. Integrated Reporting, performance insight through better business reporting, 1-42.
- *2014. A New Vision of Value Connecting corporate and social value creation. Retrieved from <https://www.kpmg.com/Global/> .
- * Krzus, Michael P. 2011. Integrated Reporting: If not now, when? Available at: www.hbs.edu .
- * Lee, K.W., & Yeo, G. 2016. The association between integrated reporting and firm valuation. *Review of Quantitative Finance & Accounting*, 47(4), 1221-1250.

- * Loana, B.R. and Petru, S. 2017. Integrated Reporting for Good Corporate Governance. Ovidius University Annals, *Economic Sciences Series*, 11(1), 424-428.
- * Lodhia, S. 2015. Exploring the Transition to Integrated Reporting Through a Practice Lens: An Australian Customer Owned Bank Perspective. *Journal of Business Ethics*, 129, 585–598.
- Loprevite, S., Daniela Rupo and Bruno Ricca . 2018. Integrated Reporting Practices in Europe and Value Relevance of Accounting Information under the Framework of IIRC. *International Journal of Business and Management*, 13(5), 1-12.
- *Manetti, G., & Toccafondi, S. 2012. The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 363–377.
- Maroun, W. 2017. Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3), 329–346.
- Maroun, W. 2018. Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting: The case for interpretive assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 400–427.
- Martin, S. and Patrick V. 2017. Empirical Evidence of the Disclosure and Assurance of Integrated Reporting- A Content Analysis of the IIRC Examples Database. Available at: <https://papers.ssrn.com/>
- * Melloni, G. 2015. Intellectual capital disclosure in integrated reporting: an impression management analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 16(3), 661 – 680.
- Miller, Karen C., Lacie Fink & Thomas Y. Proctor. 2017. Current Trends and Future Expectations in External Assurance for Integrated Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 20(1), 11-17.
- Mio, Chiara. 2016. Integrated Reporting: A New Accounting Disclosure, 269 – 286.
- Monterio, Brad J. 2013. Corporate Reporting Evolved: Integrated Reporting and the role of XBRL. *XBRL International*, 1-17.
- Moroney, R., Windsor, C., & Aw, Y. T. 2012. Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An

- empirical analysis. *Accounting & Finance*, 52 (3), 903–939.
- Oprisor, Tudor. 2014. The Integrated Reporting Framework between Challenge and Innovation. *Network Intelligence Studies*, 1(3), 85-94.
 - Owen, Gareth. 2013. Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for The Accounting Curriculum. *Accounting Education: An International Journal*, 22 (4), 340 – 356.
 - PriceWaterhouseCoopers (PWC). 2012. Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting. Available at: www.pwc.org.
 - 2013a. the value creation journey: A survey of JSE Top-40 companies' integrated reports, August, Retrieved from <https://www.pwc.com>.
 - * 2013b. Integrated Reporting: Going beyond the financial results , August , Retrieved from <https://www.pwc.com> .
 - 2016. Reporting your business model, emerging practices and future trends. November. Retrieved from <https://www.pwc.com> .
 - Simnett, R., & Huggins, A. L. 2015. Integrated reporting and assurance: Where Can Research Add Value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6 (1), 29–53.
 - Solstice Sustainability Works INC. 2005. Integrated Reporting: Issues and Implications for reporters. August, 1-16, Available at : www.vancity.com .
 - Soyka, P. A. 2013. The international integrated reporting council (IIRC) integrated reporting framework: Toward better sustainability reporting and (Way) beyond. *Environmental Quality Management*, 23 (2), 1-14.
 - Van Staden, C. & Wild, S. 2013. Integrated Reporting: An Initial Analysis of Early Reporters. Paper presented at the Massey University Accounting Research Seminar, Auckland.
 - Van Zyl, A.S. 2013. Sustainability and Integrated Reporting In the South African Corporate Sector. *International Business & Economics Research Journal*, 12(8), 19-42.
 - Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. 2017. Does integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*, 53 (1), 94–132.

إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

ملاحق البحث

الملحق رقم (١) : استمارة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل /

بعد التحية و التقدير

تعتبر هذه الاستمارة جزء من بحث بعنوان :

" دور مراقب الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي
ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة "

من إعداد :

د/ منى محمد علي داود

دكتورة الفلسفة في المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

د/ أسماء عبد المنعم سراج

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

وتأمل الباحثان تعاونكم معهما بالإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء بدقة
قدر الإمكان ، علما بأن جميع المعلومات التي ستدلون بها ستحظى بالسرية التامة ولن
تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .
و تتشرف الباحثان بتقديم خالص شكرهما وتقديرهما لسيادتكم على مساهمتكم الفعالة
في إتمام هذا البحث .
وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

الباحثان

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

البيانات الخاصة بالمشاركين :

الإسم :

المؤهل العلمي : () بكالوريوس () دبلومة

() ماجستير () دكتوراه

الوظيفة الحالية :

عدد سنوات الخبرة : () أقل من خمس سنوات () من ٥ - ١٠ سنوات

() من ١٠ - ٢٠ سنة () أكثر من ٢٠ سنة

(١) هل تعتقد أنه من المهم أن يقوم مراقبوا الحسابات بتوفير خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة؟؟

() نعم () لا

(٢) فيما يلي بعض المنافع المتوقع تحقيقها نتيجة تقديم مراقب الحسابات لتأكيدات مستقلة على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ، من فضلك حدد مدى موافقتك على كل نقطة منها من وجهة نظرك:

لا أوافق مطلقا	لا أوافق	لا أدري	أوافق	أوافق بشدة	يؤدي تقديم مراقب الحسابات لتأكيدات مستقلة على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال إلى:
					١- إضفاء الثقة وزيادة مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الذي تطبقة المنشأة ٢- المساعدة في تحقيق أهداف منشآت الأعمال من خلال توفير تأكيد على تطبيق الخطط والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف . ٣- يساعد إدارة المنشأة على تقييم أدائها الاستراتيجي وتحسينه من خلال تقييم عملية وضع وصياغة الأهداف ، وتقييم مدى نجاح الإدارة في تحقيقها. ٤- زيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصالح على المعلومات الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة في تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل .

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

				<p>٥- تخفيض مخاطر المعلومات والمساهمة في تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال .</p> <p>٦- زيادة قدرة الشركة على جذب الإستثمارات والحصول على مصادر تمويل إضافية بتكلفة مناسبة .</p> <p>٧- المساهمة في تحسين سمعة الشركة وتخفيض تكلفة رأس المال .</p> <p>٨- تحسين أداء الشركة ووضعها التنافسي وزيادة قدرتها على تحقيق أهدافها</p> <p>٩- بناء الثقة وتحسين العلاقات بين الإدارة وأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين .</p> <p>١٠- زيادة إطمئنان وثقة أصحاب المصالح في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل ظروف المنافسة .</p>
--	--	--	--	---

(٣) من وجهة نظرك ، هل توجد منافع أخرى يمكن تحقيقها من تأكيد مراقب الحسابات على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ؟

لا () نعم ()

في حالة الإجابة بنعم : أذكر هذه المنافع من فضلك :

.....
.....

(٤) فيما يلي بعض المهام المقترحة لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ، من فضلك حدد مدى موافقتك على كل نقطة منها من وجهة نظرك :

لا أوافق مطلقا	لا أوافق	لا أدري	أوافق	أوافق بشدة	<p>بعض المهام المقترحة لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة</p> <p>أولاً : بخصوص الأداء الاستراتيجي وتخصيص الموارد :</p> <p>١- تقييم سلامة الإفصاح عن الأداء الاستراتيجي في التقرير المتكامل الذي تصدره المنشأة ، وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة .</p>
----------------------	-------------	------------	-------	---------------	--

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

				<p>٢- تقييم مدى التوافق بين أهداف واستراتيجيات المنشأة وبين رسالتها</p> <p>٣- تقييم ما إذا كانت الخطط الاستراتيجية تعكس أهداف المنشأة وتؤدي إلى تحقيقها .</p> <p>٤- تقييم مدى كفاية الموارد وأنواع رأس المال المتاحة ، ومدى كفاءة تخصيصها واستغلالها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية .</p> <p>٥- تقييم ما إذا كان خلق القيمة لأصحاب المصالح يتم بشكل عادل أم يتم تخصيص الموارد بشكل يحقق مصلحة فئة معينة على حساب مصالح باقى الفئات .</p> <p>٦- التأكيد على أن الخطط الاستراتيجية للمنشأة قد تم إعدادها في ضوء منهجية تقوم على مشاركة أصحاب المصالح ، والاعتماد على افتراضات وتقديرات واقعية ومنطقية .</p> <p>٧- التحقق من سلامة ودقة المعلومات المستخدمة في بناء الخطط الاستراتيجية / والتأكيد على أسباب ومبررات حدوث أى تعديلات جوهرية في هذه الخطط .</p> <p>٨- تحليل أسباب وجود فجوة بين الأداء الفعلي والمخطط إن وجد .</p>
				<p>ثانياً : بخصوص نموذج الأعمال :</p> <p>٩-التأكيد على دقة وصف التقرير المتكامل لنموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة ، وأن نموذج الأعمال يعبر عن الواقع ويصور حقيقة عملية خلق القيمة في المنشأة .</p> <p>١٠- تقييم مدى التوافق بين نموذج الأعمال المستخدم وبين أهداف واستراتيجية المنشأة التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل .</p> <p>١١- تقييم مدى ملائمة الموارد المستخدمة وأنواع رأس المال التي تم الإفصاح عنها في التقرير المتكامل مع نموذج الأعمال الذي تطبقه المنشأة .</p> <p>١٢- تقييم كفاءة استغلال الموارد والأنواع المختلفة من رأس المال في خلق القيمة لأصحاب المصالح بمختلف فئاتهم .</p> <p>١٣- تقييم مدى كفاءة الإدارة في متابعة التغيرات الداخلية والخارجية في المنشأة والتعامل معها ، ومواجهة تأثيرها على نموذج الأعمال و عملية خلق القيمة في المنشأة .</p>

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المنعم سراج & د/ منى محمد علي داود

(٥) من وجهة نظرك ، هل توجد مهام أخرى يمكن أن يؤديها مراقب الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ؟

() نعم () لا
في حالة الإجابة بنعم : أذكر هذه المهام من فضلك :

(٦) فيما يلي بعض الصعوبات أو التحديات التي تواجه مراقب الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال والواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ، من فضلك حدد مدى موافقتك على كل منها من وجهة نظرك :

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	لا أدري	أوافق	أوافق بشدة	التحديات التي تواجه مراقب الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد المهني على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال والواردة في تقارير الأعمال المتكاملة
					<p>١- عدم توافر معايير قياس مناسبة لتقييم سلامة الإفصاح عن محتوى التقارير المتكاملة ، وخاصة فيما يتعلق بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال .</p> <p>٢- ضرورة توافر الكفاءة المهنية والخبرة الكافية لدى مراقب الحسابات ، وخاصة في مجال تقديم خدمات التأكيد على المعلومات غير المالية .</p> <p>٣- عدم وجود معايير أو إرشادات مهنية كافية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتأكيد عليها بواسطة مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر .</p> <p>٤- صعوبة تحديد مستوى الأهمية النسبية ومستوى التأكيد الملانم لكل ارتباط ولكل نوع من أنواع المعلومات .</p> <p>٥- عدم قدرة مراقب الحسابات على توفير مستوى تأكيد مرتفع (تأكيد إيجابي) بالنسبة لبعض أنواع المعلومات وخاصة المعلومات غير المالية .</p> <p>٦- قد تفرض الإدارة أحياناً بعض القيود على الوصول إلى المعلومات الهامة المتعلقة بالخطط الاستراتيجية للمنشأة ، مما يؤثر على جودة خدمات التأكيد وعلى مستوى التأكيد المقدم من مراقب الحسابات .</p>

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

					<p>٧- عدم ملائمة نماذج التأكيد التقليدية للتطبيق على تقارير الأعمال المتكاملة نظراً لأن محتوى هذه التقارير غير نمطي ويختلف من منشأة لأخرى ويتضمن مزيجاً من المعلومات المالية وغير المالية .</p> <p>٨- زيادة درجة التعقيد في بعض الارتباطات تتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين ، مما يترتب عليه ارتفاع تكاليف خدمات التأكيد وصعوبة الموازنة بين تكلفة تقديم هذه الخدمات والمنافع المحققة منها .</p>
--	--	--	--	--	--

(٦) من وجهة نظرك ، هل توجد تحديات أخرى يمكن أن تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ؟

() نعم () لا

في حالة الإجابة بنعم : أذكر هذه التحديات من فضلك :

.....

.....

وشاكرين لسيادتكم حسن تعاونكم معنا

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

الملحق رقم (٢) : نتائج التحليل الإحصائي

نتائج اختبارات لعينة واحدة :

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1	-101.793	118	.000	-2.05042	-2.0903	-2.0105
X2_1	11.065	118	.000	1.05882	.8693	1.2483
X2_2	6.995	118	.000	.73950	.5302	.9488
X2_3	7.269	118	.000	.76471	.5564	.9730
X2_4	9.406	118	.000	.94118	.7430	1.1393
X2_5	7.142	118	.000	.78992	.5709	1.0089
X2_6	7.798	118	.000	.79832	.5956	1.0010
X2_7	8.164	118	.000	.86555	.6556	1.0755
X2_8	4.799	118	.000	.56303	.3307	.7954
X2_9	10.843	118	.000	.94958	.7762	1.1230
X2_10	8.527	118	.000	.88235	.6774	1.0873
X3	-58.732	118	.000	-2.62185	-2.7103	-2.5334
X4_1	15.146	118	.000	1.23529	1.0738	1.3968
X4_2	10.504	118	.000	.97479	.7910	1.1586
X4_3	12.122	118	.000	1.10924	.9280	1.2905
X4_4	11.342	118	.000	1.00840	.8323	1.1845
X4_5	12.299	118	.000	1.04202	.8742	1.2098
X4_6	10.827	118	.000	.96639	.7896	1.1431
X4_7	13.937	118	.000	1.16807	1.0021	1.3340
X4_8	11.868	118	.000	1.08403	.9031	1.2649
X4_9	13.354	118	.000	1.11765	.9519	1.2834
X4_10	14.028	118	.000	1.15966	.9960	1.3234
X4_11	12.726	118	.000	1.07563	.9083	1.2430
X4_12	14.753	118	.000	1.20168	1.0404	1.3630
X4_13	14.859	118	.000	1.13445	.9833	1.2856
X5	-80.456	118	.000	-2.82353	-2.8930	-2.7540
X6_1	14.652	118	.000	1.15966	1.0029	1.3164

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

X6_2	24.640	118	.000	1.49580	1.3756	1.6160
X6_3	17.352	118	.000	1.32773	1.1762	1.4793
X6_4	14.343	118	.000	1.13445	.9778	1.2911
X6_5	15.026	118	.000	1.19328	1.0360	1.3505
X6_6	14.859	118	.000	1.19328	1.0343	1.3523
X6_7	16.528	118	.000	1.21849	1.0725	1.3645
X6_8	20.577	118	.000	1.36134	1.2303	1.4924
X7	-60.700	118	.000	-2.65546	-2.7421	-2.5688

نتائج اختبارات لعينتين مستقلتين :

t-test for Equality of Means		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
						X1	Equal variances assumed
	Equal variances not assumed	2.567	56.000	.013	.10526	.02311	.18742
X2_1	Equal variances assumed	-.993	117	.323	-.19015	-.56955	.18924
	Equal variances not assumed	-.977	96.713	.331	-.19015	-.57654	.19624
X2_2	Equal variances assumed	.979	117	.330	.20713	-.21203	.62630
	Equal variances not assumed	.964	97.767	.338	.20713	-.21944	.63370
X2_3	Equal variances assumed	-1.187	117	.238	-.24958	-.66592	.16677
	Equal variances not assumed	-1.173	103.365	.243	-.24958	-.67151	.17235
X2_4	Equal variances assumed	-.059	117	.953	-.01188	-.41025	.38648
	Equal variances not assumed	-.059	115.678	.953	-.01188	-.41067	.38690
X2_5	Equal variances assumed	.459	117	.647	.10187	-.33804	.54178
	Equal variances not assumed	.453	102.934	.651	.10187	-.34409	.54783

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	Equal variances assumed	.083	117	.934	.01698	-.39058	.42454
X2_6	Equal variances not assumed	.081	101.540	.935	.01698	-.39662	.43058
	Equal variances assumed	-.263	117	.793	-.05603	-.47802	.36596
X2_7	Equal variances not assumed	-.261	109.690	.795	-.05603	-.48145	.36940
	Equal variances assumed	.729	117	.468	.17148	-.29456	.63751
X2_8	Equal variances not assumed	.723	109.029	.471	.17148	-.29863	.64158
	Equal variances assumed	-.550	117	.583	-.09677	-.44499	.25144
X2_9	Equal variances not assumed	-.544	104.197	.587	-.09677	-.44944	.25589
	Equal variances assumed	.860	117	.392	.17827	-.23241	.58894
X2_10	Equal variances not assumed	.852	107.640	.396	.17827	-.23649	.59303
	Equal variances assumed	.208	117	.835	.01868	-.15902	.19637
X3	Equal variances not assumed	.208	116.331	.835	.01868	-.15896	.19632
	Equal variances assumed	1.537	117	.127	.24958	-.07191	.57107
X4_1	Equal variances not assumed	1.508	90.754	.135	.24958	-.07927	.57842
	Equal variances assumed	1.376	117	.171	.25467	-.11184	.62117
X4_2	Equal variances not assumed	1.372	114.005	.173	.25467	-.11314	.62248
	Equal variances assumed	.592	117	.555	.10866	-.25511	.47243
X4_3	Equal variances not assumed	.591	115.902	.556	.10866	-.25534	.47266
	Equal variances assumed	.657	117	.513	.11715	-.23616	.47046
X4_4	Equal variances not assumed	.652	109.506	.516	.11715	-.23910	.47339
	Equal variances assumed	2.303	117	.023	.38370	.05380	.71361
X4_5	Equal variances not assumed	2.273	101.089	.025	.38370	.04879	.71861
X4_6	Equal variances assumed	.768	117	.444	.13752	-.21694	.49198

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	Equal variances not assumed	.761	107.432	.448	.13752	-.22053	.49557
	Equal variances assumed	-.484	117	.629	-.08149	-.41484	.25186
X4_7	Equal variances not assumed	-.482	113.609	.630	-.08149	-.41620	.25321
	Equal variances assumed	-.222	117	.825	-.04075	-.40433	.32284
X4_8	Equal variances not assumed	-.220	110.529	.826	-.04075	-.40701	.32551
	Equal variances assumed	2.616	117	.010	.42784	.10398	.75170
X4_9	Equal variances not assumed	2.554	83.216	.012	.42784	.09471	.76098
	Equal variances assumed	.020	117	.984	.00340	-.32574	.33253
X4_10	Equal variances not assumed	.020	116.853	.984	.00340	-.32505	.33185
	Equal variances assumed	1.462	117	.146	.24618	-.08730	.57966
X4_11	Equal variances not assumed	1.450	108.581	.150	.24618	-.09035	.58271
	Equal variances assumed	2.423	117	.017	.38710	.07065	.70354
X4_12	Equal variances not assumed	2.370	86.548	.020	.38710	.06241	.71179
	Equal variances assumed	1.702	117	.091	.25806	-.04220	.55833
X4_13	Equal variances not assumed	1.664	85.545	.100	.25806	-.05026	.56638
	Equal variances assumed	-2.417	117	.017	-.16638	-.30274	-.03002
X5	Equal variances not assumed	-2.378	96.731	.019	-.16638	-.30526	-.02751
	Equal variances assumed	-4.044	117	.000	-.60272	-.89788	-.30756
X6_1	Equal variances not assumed	-4.149	90.904	.000	-.60272	-.89127	-.31417
	Equal variances assumed	-1.317	117	.190	-.15959	-.39951	.08032
X6_2	Equal variances not assumed	-1.327	115.954	.187	-.15959	-.39772	.07854
	Equal variances assumed	-3.275	117	.001	-.48217	-.77375	-.19060
X6_3	Equal variances not assumed	-3.360	90.965	.001	-.48217	-.76722	-.19712

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	Equal variances assumed	.353	117	.725	.05603	-.25871	.37076
X6_4	Equal variances not assumed	.351	112.238	.726	.05603	-.26048	.37253
	Equal variances assumed	-2.147	117	.034	-.33616	-.64628	-.02604
X6_5	Equal variances not assumed	-2.167	114.653	.032	-.33616	-.64339	-.02893
	Equal variances assumed	-3.504	117	.001	-.53820	-.84235	-.23405
X6_6	Equal variances not assumed	-3.599	89.096	.001	-.53820	-.83534	-.24106
	Equal variances assumed	-2.704	117	.008	-.38879	-.67354	-.10404
X6_7	Equal variances not assumed	-2.772	92.461	.007	-.38879	-.66734	-.11025
	Equal variances assumed	-1.640	117	.104	-.21562	-.47604	.04480
X6_8	Equal variances not assumed	-1.660	112.193	.100	-.21562	-.47299	.04175
	Equal variances assumed	-2.919	117	.004	-.24788	-.41603	-.07972
X7	Equal variances not assumed	-2.898	109.607	.005	-.24788	-.41741	-.07834

Mann-Whitney Test نتائج اختبار مان ويتني

group	N	Mean Rank	Sum of Ranks	z	Asymp. Sig. (2-tailed)
academic	62	63.00	3906.00	-2.611	.009
X1 auditors	57	56.74	3234.00		
Total	119				
academic	62	52.60	3261.00	-2.684	.007
X2_1 auditors	57	68.05	3879.00		
Total	119				
academic	62	60.24	3735.00	-.085	.932
X2_2 auditors	57	59.74	3405.00		
Total	119				
X2_3 academic	62	53.61	3324.00	-2.231	.026

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	auditors	57	66.95	3816.00		
	Total	119				
	academic	62	59.71	3702.00	-.101	.919
X2_4	auditors	57	60.32	3438.00		
	Total	119				
	academic	62	59.32	3678.00	-.235	.814
X2_5	auditors	57	60.74	3462.00		
	Total	119				
	academic	62	58.06	3600.00	-.676	.499
X2_6	auditors	57	62.11	3540.00		
	Total	119				
	academic	62	57.24	3549.00	-.973	.331
X2_7	auditors	57	63.00	3591.00		
	Total	119				
	academic	62	60.77	3768.00	-.267	.790
X2_8	auditors	57	59.16	3372.00		
	Total	119				
	academic	62	56.32	3492.00	-1.347	.178
X2_9	auditors	57	64.00	3648.00		
	Total	119				
	academic	62	61.11	3789.00	-.394	.693
X2_10	auditors	57	58.79	3351.00		
	Total	119				
	academic	62	60.53	3753.00	-.209	.834
X3	auditors	57	59.42	3387.00		
	Total	119				
	academic	62	62.03	3846.00	-.745	.456
X4_1	auditors	57	57.79	3294.00		
	Total	119				
	academic	62	64.50	3999.00	-1.644	.100
X4_2	auditors	57	55.11	3141.00		
	Total	119				
	academic	62	62.66	3885.00	-.962	.336
X4_3	auditors	57	57.11	3255.00		
	Total	119				

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	academic	62	60.97	3780.00	-0.342	.732
X4_4	auditors	57	58.95	3360.00		
	Total	119				
	academic	62	65.61	4068.00	-2.004	.045
X4_5	auditors	57	53.89	3072.00		
	Total	119				
	academic	62	61.35	3804.00	-0.483	.629
X4_6	auditors	57	58.53	3336.00		
	Total	119				
	academic	62	57.97	3594.00	-0.740	.459
X4_7	auditors	57	62.21	3546.00		
	Total	119				
	academic	62	58.11	3603.00	-0.666	.506
X4_8	auditors	57	62.05	3537.00		
	Total	119				
	academic	62	64.74	4014.00	-1.726	.084
X4_9	auditors	57	54.84	3126.00		
	Total	119				
	academic	62	60.92	3777.00	-0.337	.736
X4_10	auditors	57	59.00	3363.00		
	Total	119				
	academic	62	63.77	3954.00	-1.378	.168
X4_11	auditors	57	55.89	3186.00		
	Total	119				
	academic	62	64.69	4011.00	-1.693	.090
X4_12	auditors	57	54.89	3129.00		
	Total	119				
	academic	62	62.18	3855.00	-0.813	.416
X4_13	auditors	57	57.63	3285.00		
	Total	119				
	academic	62	55.26	3426.00	-2.368	.018
X5	auditors	57	65.16	3714.00		
	Total	119				
X6_1	academic	62	50.03	3102.00	-3.702	.000
	auditors	57	70.84	4038.00		

إطار مقترح لدور مراقبي الحسابات في التأكيد على الإفصاحات المتعلقة بالأداء الإستراتيجي ونموذج ...
د/ أسماء عبد المزمع سراج & د/ منى محمد علي داود

	Total	119				
	academic	62	56.71	3516.00	-1.242	.214
X6_2	auditors	57	63.58	3624.00		
	Total	119				
	academic	62	53.13	3294.00	-2.514	.012
X6_3	auditors	57	67.47	3846.00		
	Total	119				
	academic	62	60.29	3738.00	-.105	.916
X6_4	auditors	57	59.68	3402.00		
	Total	119				
	academic	62	53.95	3345.00	-2.192	.028
X6_5	auditors	57	66.58	3795.00		
	Total	119				
	academic	62	52.31	3243.00	-2.798	.005
X6_6	auditors	57	68.37	3897.00		
	Total	119				
	academic	62	54.53	3381.00	-2.033	.042
X6_7	auditors	57	65.95	3759.00		
	Total	119				
	academic	62	56.42	3498.00	-1.318	.187
X6_8	auditors	57	63.89	3642.00		
	Total	119				
	academic	62	52.94	3282.00	-2.831	.005
X7	auditors	57	67.68	3858.00		
	Total	119				