أثر التوكيد المهنى لتقارير الأعمال المتكاملة على فجـــوة التوقعـــات

دراســة تجريبيــة

The Impact of Professional Assurance of Integrated Business Report on Expectation Gap

Experimental Study

أستاذ دكتور

رضـــا إبراهيـــم صالـــح

أستاذ المحاسبة المالية

نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

دكتور

أيمـــن محمد صبرى نخال

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

الباحث

تامر عبدالمنعم مجاهد مجاهد

ملخص الدراسة :

هدف البحث إلي دراسة أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات ، وذلك من خلال دراسة مدي تحقيق المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، ودراسة مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة في تضييق فجوة التوقعات ودراسة مدي وجود اختلاف في أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات ، باختلاف شكل التقرير . اعتمدت منهجية البحث علي المنهج التجريبي من خلال تصميم ثلاث حالات تجريبية علي عينة مكونة من ٢٠١ مفردة من مراقبي الحسابات والمستثمر المؤسسي والمستثمر الفردي والمقرضين والجهات الرقابية والأكاديميين . وتوصلت الدراسة إلي أن؛ المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوه التوقعات في حالة التقرير المنفصل ، يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوة التوقعات في حالة التقرير المدمج يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الحالة التجريبية الثانية (حالة التقرير المنفصل) والحالة التجريبية الثالثة (حالة التقرير المدمج) حيث نجد أن الحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج هي الأكثر تأييداً وقبولاً لدي عينة الدراسة ، تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوه التوقعات يختلف باختلاف شكل التقرير واستقلاله .

Summary:

The study aimed to study the impact of professional assurance of integrated business reports on the expectation gap, by studying the extent to which the information content of the auditor's report on the current annual financial statements for the needs of stakeholders has information, and a study of the extent of the contribution of professional assurance to integrated business reports in narrowing the expectation gap , And a study of the extent of the difference in the impact of the professional assurance of the integrated business reports on the expectation gap, according to the type of the report. The research methodology relied on the experimental approach through designing three experimental cases on a sample consisting of 201 units of auditors, institutional investor, individual investor, lenders, supervisors, and academicians. The study found that: the informational content of the auditor's report on the annual historical financial statements does not meet the information needs of stakeholders, professional assurance on integrated business reports contributes positively to narrowing expectations gaps in the case of a separate report, professional assurance on integrated business reports positively contributes to narrowing Expectation gap in the case of the combined report, there are statistically significant differences between the application of the second experimental case (a separate report) and the third experimental case (the combined report) where we find that the third experimental case the case of the combined report is the most supportive and acceptable to the study sample, affected The report of the professional emphasis on integrated business reports depends on the expectation gap, according to the report's type and independence.

الإطار العام للبحث :

مقدمة :

شهدت مهنة المحاسبة علي المستويين الأكاديمي والمهني العديد من التطورات، ارتبطت معظمها بالأحداث التي حدثت في الآونة الأخيرة من أزمة مالية عالمية غير مسبوقة، إشهار إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات المالية في معظم دول العالم وخروجها من السوق، ومن ثم انخفاض ثقة كثيرين من أصحاب المصالح في الإفصاح المحاسبي من خلال التقارير المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها (بيومي ،٢٠١٥ ، ص٢) . وبسبب الحاجة الملحة لإيجاد تقارير أكثر فعالية فقد بدأت المناقشات حول العالم للتركيز علي ما أصبح معروف بتقارير الأعمال المتكاملة، والهدف من تلك التقارير هو تمكين أصحاب المصلحة من تقييم قدرة المنظمة علي خلق والحفاظ علي القيمة علي المدى القصير الأجل والمتوسط وطويل الأجل، كما أنها تقدم لأصحاب المصلحة نظرة عامة للمنظمة ودمج وربط معلومات هامة حول الاستراتيجية والمخاطر والفرص وربطها بالقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية (المالية) . (IRC/SA, 2011, p. 3)

وباستقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر، فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة، فيتضح عدم وجود وعي بمفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي ترتب عليه عدم إصدار تقارير الأعمال المتكاملة من جانب الشركات ، وإنما إفصاحات بتقارير منفصلة مثل القوائم المالية وتقارير الاستدامة ومناقشات وتحليلات الإدارة ، ونظراً لأهمية تقارير الأعمال المتكاملة ، والمنافع الناتجة عنها ، علي المستوي العالمي ، وللاستفادة من تلك المنافع في بيئة الممارسة المهنية في مصر، فيجب خلق طلب عليها وتلبيته بما يمكن من تحقيق المنافع المرجوة . (شحاتة ، ٢٠١٤، ص٢٣٧)

وحيث أن تقارير الأعمال المتكاملة (Integrated business reports) هي وسيلة لتوصيل معلومات حوكمية وبيئية واجتماعية واستراتيجية واستدامة جنباً إلي جنب مع المعلومات المالية (Deloitte, 2011, p.9) . فلا شك في أن مصداقية تلك المعلومات تظل محل جدل إلي أن يقوم مراقب الحسابات بإضفاء الثقة عليها من خلال ممارسات التوكيد المهني professional assurance ، ومن هنا بات تأثير تفعيل الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة علي خدمات مراقب الحسابات التوكيدية أمراُ حتمياً ، وفي هذا السياق يتبادر التساؤل والذي يهتم بكيفية حدوث هذا التأثير بصفة عامة ، أو بصفة خاصة في مصر ، خاصة وأن الممارسة المحاسبية والمهنية في كثير من الدول المتقدمة لم تكتمل بعد في هذا المجال فضلاً عن أن تلك الممارسات في مصر ما زالت في بداياتها الأولي ، بل ويمكن وصفها أنها مشتتة وغير منظمة وغير متسقة ومعظمها لفروع شركات أجنبية تعمل في مصر . (حجازي، ٢٠١٥، ص٤٦)

وحيث أن التطور في أشكال تقارير الأعمال دون أن يقابله تطور في ممارسات التوكيد المهني عليها يؤدي إلي اتساع فجوة التوقعات بين المستخدمين لهذه التقارير من جهة ومراقبي الحسابات من جهة أخري . ويتفق ذلك مع دراسة مجمع المحاسبين القانونيين في لندن عام ١٩٩٢م بخصوص تضييق الفجوة المتوقعة بين مراقب الحسابات والمجتمع المالي ، حيث اقترحت اللجنة ضرورة إجراء التعديلات الواجب إدخالها علي التقارير المالية وكذلك اقتراحات تقارير أخري إضافية لتلبية تلك الاحتياجات . (جربوع ، ٢٠٠٤، ص٣٧٢)

مشكلة البحث :

منذ نهاية العقد الأول من القرن الحالي، قدمت العديد من الاقتراحات علي المستويين (الأكاديمي والمهني) ، تنادي بتطوير وتحديث أساليب الإفصاح المحاسبي المالي وغير المالي المتكامل الأبعاد (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي، الحوكمي، الأخلاقي، المخاطر) . ولقد تطورت أساليب الإفصاح المحاسبي من قبل الشركات بدءاً من التقرير عن البعد الاقتصادي من

خلال القوائم المالية المتعارف عليها مروراً بالتقارير المستقلة لكل من الأبعاد : (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي) ، وانتهاء بتقارير الاستدامة ، ثم تطورت المبادرات بعد ذلك لتتبني أسلوباً جديداً للإفصاح المالي وغير المالي عن هذه الأبعاد يتحقق من خلاله التوازن والتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة في هذا الشأن ويفي بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح ، أطلق عليها الإفصاح من خلال " التقارير المتكاملة للأعمال " Integrated business reporting (بيومي ، ٢٠١٥، ص٣٥) . ولكي يتم الاستفادة من منافع تقارير الأعمال المتكاملة وكذلك تحقيق الهدف منها ، لابد من إضفاء المصداقية عليها حتى يمكن الاعتماد عليها وذلك من خلال إخضاعها للتوكيد المهني من قبل مراقب الحسابات، ويعتبر التوكيد المهني بواسطة مراقب الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة بما تتضمنه من الأبعاد الآتية (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي والمخاطر) لإضفاء المصداقية علي المعلومات التي تقدمها هذه التقارير ، والطلب عليها طلب قائم من هذا المنطلق ، فإذا كان طلب أصحاب المصالح علي معلومات تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً علي منفعة هذه المعلومات لذلك فإنهم لا يعتمدون عليها حتى لو توافر فيها خاصية الملائمة ، والسبب أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها ولا تتحقق هذه الخاصية إلا من خلال قيام مراقب الحسابات بالتحقق من صدق تأكيدات الإدارة كما جاءت بهذه التقارير من خلال إقامة الدليل الكافي الملائم علي هذا الصدق .

ولما كانت فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي المعلومات في تزايد واتساع مستمر وهي أحد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة حيث تتزايد الفجوة يوماً بعد الأخر بسبب ازدياد متطلبات المستفيدين من مهنة المراجعة من جهة وازدياد الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة من جهة أخري ، لذلك كان لابد من البحث عن طريقة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال تلبية متطلبات المستفيدين المتزايدة وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية في شكل تقارير أعمال متكاملة يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني عليها . وكانت استجابة المنظمات المهنية ومنها معهد مراقبي الحسابات الكندي Accountants Chartered Institute of Canadian (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين(AICPA) Institute American of Certified Public Accountants والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants لطلب أصحاب المصالح Stakeholders علي ما يؤكد لهم صدق هذا الإفصاح ، سريعة وقوية ، وذلك في صورة معايير التوكيد المهني الدولية ISAEs ومعايير خدمات التصديق SSAEs الأمريكية ، والتي قدمت في مجموعها إطاراً مرشداً لدور مراقب الحسابات في التوكيد المهني (التصديق) علي إفصاحات الشركات، بخلاف ما يخضع منها للمراجعة الخارجية التقليدية السنوية أو الفحص المحدود (شحاتة ،٢٠١٣، ص١٢٩) ، وسوف يترتب علي أداء مراقب الحسابات لهذا الدور الجديد إضفاء الصدق علي تقارير الأعمال المتكاملة للشركات ، خاصة الشركات المقيدة بالبورصة ، ومن المفترض أن ينعكس ذلك إيجاباً علي تضييق فجوة التوقعات (Expectation Gap) .

وبناءاً علي ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

- هل يفي المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات ؟
- هل يساهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات ؟
- هل يختلف تأثير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات، باختلاف شكل التقرير (مستقل أم مدمج) ؟

أهداف البحث :

في ضوء عرض مشكلة البحث تتحدد أهداف البحث فيما يلي :

- دراسة مدي تحقيق المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات .
- دراسة مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة في تضييق فجوة توقعات .
- دراسة مدي وجود اختلاف في أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات ، باختلاف شكل التقرير (مستقل أم مدمج) .

أهمية البحث :

لهذا البحث أهمية من الناحية العلمية وأهمية من الناحية العملية تتمثل فيما يلي :

(أ) الأهمية العلمية :

- ندرة البحوث التي تناولت موضوع البحث وخاصة في البيئة المصرية(في حدود علم الباحث) .
- يساهم البحث في التعليم المستمر لمراقبي الحسابات في مجال التعريف بتقارير الأعمال المتكاملة وكيفية التوكيد المهني عليها حتى يكونوا مؤهلين لتلبية الطلب المتوقع علي التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة .
- توجيه اهتمام الجامعات المصرية وكذلك الجهات الرقابية المعنية بالتعاون من أجل توحيد المفاهيم والمعايير التي تتناول تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد المهني لها في ظل اتجاه العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية الدولية نحو الاهتمام بذلك .

(ب) الأهمية العملية :

- فتح المجال أمام مهنة المراجعة من خلال دراسة جانبي العرض والطلب علي دور غير تقليدي لمراقب الحسابات بشأن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة، بهدف بيان مدي المساهمة في تضييق فجوة التوقعات .
- إن أحد الجوانب الأساسية لمهمة مراقب الحسابات هي تأكيد استيفاء التقارير المالية للمتطلبات القانونية ومنها ما تفرضه القوانين البيئية والاجتماعية ، وبذلك يتم الربط بين مجال المحاسبة والمراجعة من ناحية والتنمية المستدامة من ناحية أخري .

منهج البحث :

استخدم الباحث المنهج العلمي بشقية الاستنباطي والاستقرائي ، حيث استخدم المنهج الاستنباطي في تكوين الإطار النظري للبحث واشتقاق فروض البحث ، واستخدم المنهج الاستقرائي في تجميع بيانات الدراسة التجريبية واختبار فروض البحث .

حدود البحث :

يخرج عن حدود البحث الشركات المالية (البنوك وشركات التأمين) نظراً للطبيعة الخاصة التي تحكم هذا النوع من الشركات .

خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وسعياً لتحقيق الهدف من البحث تم تقسيم خطة البحث كما يلي :

- الإطار العام للبحث .
- الدراسات السابقة .
- فجوة التوقعات في المراجعة .
- التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة .
- تطوير الفروض .
- الدراسة التجريبية .
- الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة .

الدراسات السابقـة :

سيتم تقسيم الدراسات السابقة إلي ثلاثة مجموعات : المجموعة الأولي تشمل الدراسات التي تناولت التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة ، والمجموعة الثانية تشمل الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة ، وفي المجموعة الثالثة سيتم تناول الدراسات التي حاولت الربط بين التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة وفجوة التوقعات في المراجعة .

المجموعة الأولى : الدراسات التي تناولت التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة

١- دراسة (Hodge et al., 2009) .. بعنوان :

" Assurance of Sustainability Reports : Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility "

هدفت الدراسة إلي بحث ما إذا كان كلاً من (التوكيد، ومستوي التوكيد المعقول مقابل المحدود ، وتصنيف ممارس التوكيد المحاسب مقابل الاستشاري المتخصص) تؤثر علي إدراك المستخدمين لمدي الموثوقية في تقارير الاستدامة . ولتحقيق هذا الهدف أجريت الدراسة التجريبية في استراليا من خلال توزيع قوائم الاستبيان علي عينة من طلبة الدراسات العليا كبديل لأصحاب المصالح المختلفين . وقد توصلت الدراسة إلي أن توفير التوكيدات يحسن الإدراك حول موثوقية المعلومات البيئية والاجتماعية ، ولكن في حالة الإفصاح اختيارياً عن هذه المعلومات وخاصة إذا كانت تلك المعلومات تحمل أخباراً جيدة ، وعلي الرغم من عدم وجود أثار رئيسية هامة لكل من (مستوي التوكيد وتصنيف من يمارس التوكيد) علي تقارير الاستدامة إلا أن هناك أثر لهذين العاملين علي إدراك المستخدمين لمدي الموثوقية في هذه التقارير ، وبشكل أكثر تحديداً ، وضع المزيد من الثقة في تقارير الاستدامة لمستخدمي التقارير عند مستوي التوكيدات المقدمة المعقولة ، وعند تقديم هذا التوكيد من قبل اكبر شركة في التصنيف في مجال المحاسبة مقارنة بتقديم التوكيد من قبل استشاري متخصص لم يتم العثور علي أي فرق عند مستوي التوكيدات المقدمة الغير محدودة ، وكانت النتيجة الرئيسة لهذه الدراسة تسليط الضوء علي أهمية التوكيد علي تقارير الاستدامة .

٢- دراسة (Eric G.olson, 2010) .. بعنوان :

" Challenges and Opportunities from Greenhouse Gas Emission Reporting and Independent Auditing "

هدفت الدراسة إلي تحديد ومناقشة التحديات والفرص التي تصاحب المحاسبة والمراجعة عن انبعاثات الغازات الدفيئة ومدي الاختلاف بين المراجعة المالية التقليدية ومراجعة معلومات الاستدامة . وتحقيقاً لهذه الأهداف أجريت هذه الدراسة باستخدام مدخل الدراسة التحليلية . وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج؛ حيث استنتجت الدراسة زيادة أهمية عمليات المراجعة المستقلة لانبعاثات الغازات الدفيئة واستهلاك الموارد الطبيعية ، وأنه من المهم أن نفهم كيف أن التجارب السابقة مع المحاسبة المالية والمراجعة يمكن أن تلعب دوراً في صياغة المستقبل للرعاية البيئية ، كما تُظهر الدراسة أن هناك عدداً من الاختلافات الرئيسية بين المراجعة المالية ومراجعة انبعاث الكربون والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عندما تبدأ الشركات النظر في كيفية دعم تقارير الاستدامة، وأنه لابد من وجود تشريع جديد موحد للمحاسبة عن انبعاثات الكربون ، وأوضحت الدراسة أن مراجعة الغازات الدفيئة سيتطلب وظائف متعددة المهارات والمعرفة العلمية والعملية وقدرات محاسبية وفهم لكيفية تقدير البيانات التشغيلية لانبعاثات الغازات الدفيئة .

٣- دراسة (Gillet, 2012) .. بعنوان :

"A Study of Sustainability Verification Practices: French Case "

هدفت الدراسة إلي دراسة أليه الشركات للتوكيد المهني علي تقارير الاستدامة ، كما أنها تناولت المتطلبات الواجب استيفاءها في موفر خدمة التوكيد . وتحقيقاً لهذا الهدف أجريت الدراسة باستخدام مدخل تحليل المحتوي لعينة من التقارير غير المالية وتقارير التوكيد بشأنها لبعض الشركات الفرنسية. وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها؛ إمكانية مساهمة التوكيد علي المعلومات المفصح عنها في زيادة مستوي إدراك أصحاب المصالح لمصداقية محتوي الإفصاح مقارنة بمستوي الإدراك لمصداقية نظيرتها التي لم تخضع للتوكيد ، كما أنها توصلت إلي إمكانية تأثير استيفاء موفري الخدمة لمجموعة من المتطلبات علي مستوي إدراك أصحاب المصالح لمصداقية محتوي الإفصاح عن المعلومات المالية عموماً وغير المالية بشكل خاص .

٤- دراسة (علي ، ٢٠١٢) .. بعنوان : **" مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة "**

استهدفت الدراسة الوصول لتصور علمي ومهني موضوعي ومنطقي للآثار الحتمية لتفعيل الشركات المقيدة بالبورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة علي خدمات مراقب الحسابات التوكيدية ، في فترة تشهد اهتماماً دولياً وإقليميا بهذا المدخل من جهة ، وحاجة مصر لتطوير سوق المال ودعم شفافيته ، من جهة أخري . ولتحقيق هدف الدراسة تم مسح أهم المصادر العلمية الملائمة في مجال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة لاستخلاص العموميات التي اتفقت عليها هذه المصادر، في محاولة لاستنباط ماهية، ومجال، وأهداف، ومتطلبات تقارير الأعمال المتكاملة من جهة، ومراجعتها من جهة أخري. وبعد ذلك تم تحليل محتوي بعض الممارسات المحاسبية والمهنية في هذا المجال في مصر وبعض الدول الأخرى وصولاً لمتطلبات تطوير الممارستين معاً. وخلصت الدراسة إلي عدة نتائج منها؛ أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تستهدف إضفاء الصدق علي محتواها من خلال مراجعة القوائم المالية وتحسين جودة المعلومات غير المالية من خلال التوكيد المهني بشأن الإفصاح البيئي بما فيه الإفصاح عن GHG والإفصاح الاجتماعي والحوكمي والاستدامي والاستراتيجي ، وخلصت الدراسة إلي وجود ممارسات محاسبية متناثرة غير متسقة وغير متكاملة ولكنها واعدة ويقابلها ممارسة مهنية غير رسمية وغير نمطية وغير منظمة من خلال التوكيد المهني علي الإفصاح الفرعي من جانب مكاتب المراجعة الأجنبية ، كما خلصت الدراسة إلي أن أهم متطلبات تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية والمهنية في مصر فيما يخص إعداد تقارير الأعمال المتكاملة ومراجعتها هو وجود معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي من جهة، والإلزام بإعداد ونشر ومراجعة هذه التقارير بواسطة مراقب حسابات الشركة من جانب هيئة الرقابة المالية من جهة أخرى .

٥- دراسة (مبارك ، ٢٠١٣) .. بعنوان :

" أثر مراجعة إفصاح الشركات الملوثة للبيئة عن مدي التزامها بالتشريعات واللوائح البيئية على قرارات الاستثمار في الأسهم - دراسة تجريبية "

هدفت الدراسة إلي دراسة وتحليل العلاقة بين مراجعة الإفصاح عن مدي التزام الشركات بالتشريعات واللوائح البيئية وقرارات المستثمرين بشأن الاستثمار في أسهم هذه الشركات ، واختبار هذه العلاقة تجريبياً في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في مصر . وتحقيقاً لهذه الأهداف أجريت الدراسة في مصر ، من خلال توزيع قوائم استقصاء علي عينة من مراقبي الحسابات الذين يقومون بمراجعة حسابات شركات تمارس نشاطاً قد يؤثر سلباً علي البيئة وكذلك عينة من المستثمرين في هذه الشركات . وتوصلت الدراسة إلي أن المستثمرين يعتمدون علي مصداقية تقرير مراقب الحسابات المنفصل بشأن مراجعة مدي الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية ، والتي تتم بشكل منفصل عن مراجعة القوائم المالية التقليدية كخدمة تصديقيه ثلاثية الأطراف ينتج عنها توكيد إيجابي بشكل أكبر عما إذا تمت في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية .

٦- دراسة (شحاتـه ، ٢٠١٣) .. بعنوان :

" أثر توكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية علي قرارى الاستثمار ومنح الائتمان : دراسة ميدانية وتجريبية "

هدف البحث إلي دراسة واختبار مدي قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للإطار المهني المقترح لتوكيدهم علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية من جهة ، ومدي إدراك أصحاب المصالح في هذه الشركات، خاصة المستثمرين ومانحي الائتمان، للقيمة المضافة من هذا التوكيد المهني، من جهة أخري. وتحقيقاً لهذه الأهداف، أجريت الدراسة الميدانية علي عينة حكمية من مراقبي الحسابات المقيدين لدي الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية ، وأجريت الدراسة التجريبية علي عينة حكمية من المستثمرين في الأسهم ممثلين عن إدارة أمناء الاستثمار في البنوك التجارية المصرية وكذلك عينة حكمية من مانحي الائتمان ممثلين في المسئولين عن إدارة منح الائتمان في البنوك التجارية المصرية ، وتوصل الباحث من الدراسات السابقة والإصدارات المهنية والفنية لإطار مقترح لتوكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن مسئوليتها الاجتماعية وتبين من خلال الدراسة الميدانية قبول غالبية مراقبي الحسابات لهذا الإطار، وانتهت الدراسة النظرية إلي وجود تأثير لتوكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات عن مسئوليتها الاجتماعية علي قراري الاستثمار ومنح الائتمان ، وتوصل الباحث من خلال الدراسة التجريبية إلي أن هذا التوكيد يؤثر إيجاباً علي قرار الاستثمار وعدم وجود تأثير لهذا التوكيد علي قرار منح الائتمان .

٧- دراسة (نمير ، ٢٠١٤) .. بعنوان :

أثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحرارى علي جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها - دراسة تجريبية

هدفت الدراسة إلي دراسة وتأصيل دور مراقبي الحسابات في مجال التوكيد علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن انبعاثاتها ودراسة وتحليل وبلورة متطلبات قيام مراقب الحسابات بهذا الدور في بيئة الممارسة المهنية المصرية وإيجاد دليل عملي علي مدي قبول متطلبات توفير هذه الخدمة، ودراسة واختبار أثر استيفاء تلك المتطلبات علي كل من مستوي جودة التوكيد وإدراك أصحاب المصالح لمصداقية محتوي الإفصاح عن الانبعاثات . وتحقيقاً لهذه الأهداف أجريت الدراسة علي عينات حكمية انتقائية لثلاثة مجتمعات غير متجانسة ، وهي مجتمع مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومجتمع أصحاب المصالح (مستثمرين ومحللون ماليون)، ومجتمع طلبة الدراسات العليا في أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية، وقد أعتمد الباحث علي إجراء المقابلات الشخصية ، وقوائم الاستقصاء، والمشاهدات التجريبية كأدوات لجمع البيانات . وتوصلت الدراسة النظرية إلي وجود اهتمام محلي موازي للاهتمام العالمي بخدمة التوكيد علي الإفصاح عن الانبعاثات من جانب أصحاب المصلحة بالشركات الملوثة للبيئة بصفة عامة ، والمقيدة بالبورصة المصرية بصفة خاصة، خاصة بعد تصديق جمهورية مصر العربية علي اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية للتغيرات المناخية The UNFCCC وتوقيعها علي بروتوكول كيوتو ، وهو ما ينتج عنه بالتبعية مطالبة الدولة الشركات التي حصلت علي تمويل ومساعدات بموجب The UNFCCC وبروتوكول كيوتو بالتقرير عما تحدثه من انبعاثات ، والتدليل علي مصداقية ما ورد بهذه التقارير من معلومات ، وهو ما ينشأ عنه بالتبعية طلب أصحاب المصالح علي المنتج المهني لهذه الخدمة ، مستهدفين بذلك زيادة إمكانية الاعتماد علي تلك المعلومات عند اتخاذهم لمختلف القرارات المتعلقة بتلك الشركات. حيث قام الباحث من خلال الدراسة النظرية باقتراح إطار بمتطلبات توكيد مراقب الحسابات علي الإفصاح عن الانبعاثات يضم متطلبات قبول التكليف

بالخدمة وتخطيطها وتنفيذها والتقرير عنها، ودخول موفري هذه الخدمة بما في ذلك أعضاء وقائد فريق التوكيد ومنشأته في ممارستها . وقدمت الدراسة دليلاً تجريبياً علي موافقة غالبية عينتي طلبة الدراسات العليا ومراقبي الحسابات علي الإطار المقترح ، وما يحتويه من متطلبات رئيسية وفرعية .

٨- دراسة (حجازى ، ٢٠١٥) .. بعنوان :

القيمة المضافة من التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتى نظر مراقبى الحسابات والمستثمرين في الأسهم - دراسة تجريبية

هدفت الدراسة إلي دراسة جانبي العرض والطلب علي خدمات التوكيد المهني لمراقبي الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة بما تتضمنه من الاستدامة بعناصرها الثلاث (الاجتماعي والبيئي والحوكمي) أي طلب المستثمرين في الأسهم خاصة المستثمر المؤسسي، علي خدمات مراقب الحسابات التوكيدية وذلك للوصول لتصور علمي ومهني عما يمكن أن يكون هناك من قيمة مضافة نتيجة للتوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم ، واختبار ذلك تجريبياً في فترة تشهد اهتماما دولياً وإقليميا بهذا المدخل من جهة وحاجة مصر لتطوير سوق المال ودعم شفافيته من جهة أخري. وتحقيقاً لهذا الهدف أجريت هذه الدراسة علي عينة من مراقبي الحسابات الذين يعملون في مكاتب المراجعة الكبرى في مصر ، وكذلك عينة من أمناء الاستثمار في البنوك التجارية المصرية كممثل للمستثمر المؤسسي. وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج وهي ؛ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين تفعيل التوكيد المهني الذي يمكن أن يقوم به مراقب الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة وإدراكه لزيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة (علاقة طردية) ، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين زيادة طلب المستثمر المؤسسي علي الاستثمار في أسهم الشركة وإدراكه لزيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة (علاقة طردية) ، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك مراقبي الحسابات والمستثمر المؤسسي بشأن العلاقة بين تفعيل التوكيد المهني الذي يمكن أن يقوم به مراقب الحسابات علي تقرير الأعمال المتكاملة والقيمة المضافة من عملية المراجعة .

٩- دراسة (مهران ، ٢٠١٥) .. بعنوان :

أثر التوكيد المهنى على إفصاح الشركات عن مدي التزامها بالممارسات القياسية للحوكمة على سلوك متخذى قرار الاستثمار في الأسهم - دراسة تجريبية

هدفت الدراسة إلي دراسة واختبار العلاقة بين التوكيد المهني علي إفصاح الشركات عن مدي التزامها بممارسات الحوكمة وسلوك المستثمرين بشأن اتخاذ قرارات الاستثمار في أسهم تلك الشركات، من خلال دراسة نظرية تجريبية ، وإيجاد دليل بشأن هذه العلاقة في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في مصر . ولتحقيق هذا الهدف، تم إجراء الدراسة علي عينتين لمجتمعين، تتكون العينة الأولي من عينة حكمية من مراقبي الحسابات الممارسين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعينة الثانية تتكون من عينة حكمية من المستثمرين في سوق الأوراق المالية وأمناء الاستثمار وسماسرة الأوراق المالية ، ويعتمد البحث في جانبه التجريبي علي أسلوب قائمة الاستقصاء بالإضافة إلي الحالات الافتراضية وإجراء مقابلات شخصية مع بعض وليس كل مفردات العينتين . وخلص الباحث إلي إطار مهني مقترح للتوكيد المهني علي مدي الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات لقبول وتخطيط وأداء إجراءات أعمال هذه الخدمة وإصدار تقرير برأي مراقب الحسابات بشأن مدي التزام الشركة بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات كخدمة مهنية تصديقيه غير تقليدية تستهدف التوكيد إيجابا بشأن مزاعم الإدارة فيما يتعلق بمدي التزام الشركة بالممارسات القياسية للحوكمة . ويعتقد أن هذا الإطار المهني سوف يلقي قبولا من غالبية مراقبي الحسابات في مصر ، لأنه يوفر لهم إرشادات مهنية كافية

تساعدهم علي أداء هذه الخدمة بالجودة المهنية القياسية . وهو ما أيدته نتائج الدراسة التجريبية حيث تم قبول الفرض الثاني للبحث والذي يشير إلي أن معظم مراقبي الحسابات في مصر يقبلون الإطار المهني المقترح للتوكيد المهني علي مدي الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات .

١٠- دراسة (فرج ، ٢٠١٧) .. بعنوان :

أثر توكيد مراقب الحسابات علي تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة علي قرار منح الائتمان : دراسة تجريبية

استهدف البحث دراسة مدي إدراك أصحاب المصالح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، خاصة مانحي الائتمان، للقيمة المضافة من التوكيد المهني لمراقب الحسابات علي إفصاح الشركات عن الاستدامة، وتحقيقاً لهدف البحث تم اختبار فرض البحث من خلال دراسة تجريبية علي عينة انتقائية حكمية من متخذي قرار منح الائتمان بالبنوك المصرية. وتوصل الباحث من الدراسات السابقة والإصدارات المهنية إلي أن موضوع الإفصاح عن مدي وفاء الشركات بمسئولياتها تجاه التنمية المستدامة محل اهتمام إدارات الشركات وأصحاب المصالح والمنظمات المهنية علي السواء. وأن هناك أيضاً استجابة سريعة وقوية للمنظمات المهنية لطلب أصحاب المصالح وذلك من خلال إصدار معايير التوكيد المهني الدولية ISAEs ومعايير خدمات التصديق الأمريكية SSAEs ، مما يؤدي إلي إضفاء الصدق علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن الاستدامة وينعكس هذا التوكيد إيجابياً علي ترشيد قرارات أصحاب المصالح، خاصة متخذي قرار فتح الائتمان. كما توصل الباحث من خلال الدراسة التجريبية إلي وجود تأثير لهذا التوكيد علي قرار فتح الائتمان .

١١- دراسة (عبده ، ٢٠١٧) .. بعنوان :

أثر توكيد المراجع الخارجى على تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار

هدفت الدراسة إلي دراسة واختبار أثر المنتج المهني لتوكيد مراقب الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة علي بعض قرارات المستثمرين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولتحقيق هدف الدراسة، اعتمد الباحث علي تصميم حالات افتراضية وعرضها علي الأفراد الذين أجريت عليهم التجربة، وقام باستبيان رأي عينة الدراسة في الحالات الافتراضية المقدمة لهم، وإجراء المقابلات كأدوات لجمع البيانات، حيث تم تقسيم عينة الدراسة (المستثمرين المؤسسيين والمحللين الماليين) إلي خمس عينات مستقلة، وإمداد كل عينة بحالة افتراضية. وخلصت الدراسة التجريبية إلي عدة نتائج منها، عدم وجود تأثير جوهري لتقرير التوكيد الذي يصدره مراقب الحسابات علي تقرير الأعمال المتكامل علي تقدير المستثمر لسعر سهم الشركة ، وقد يرجع ذلك إلي ضعف المعرفة والثقافة لدي بعض المستثمرين بأهمية المعلومات غير المالية، وينعكس ذلك علي مدي أهمية التوكيد المهني علي تقرير الأعمال المتكاملة بالنسبة للمستثمر، بالإضافة إلي أن عدم وجود قوانين تلزم الشركات المصرية بإصدار تقرير الأعمال المتكامل وتوفير توكيد مهني عليه ، وعدم وجود معايير مهنية مصرية تحكم التوكيد علي المعلومات غير المالية يقلل من اهتمام المستثمر بأخذ تقرير التوكيد في اعتباره عند اتخاذ قرار الاستثمار .

١٢- دراسة (محمود ، ٢٠١٨) .. بعنوان :

أثر التوكيد المهنى لمراقب الحسابات علي تقارير استدامة الشركات علي قرارات الاستثمار فى الأوراق المالية : دراسة تجريبية فى البيئة المصرية

هدفت الدراسة إلي التعرف علي منافع التوكيد المهني لمراقب الحسابات علي تقارير الاستدامة التي تعدها الشركة، وبصفة خاصة تحديد ما إذا كان هذا التوكيد يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات المفصح عنها في تقرير الاستدامة، وهو الأمر

الذي قد يشجع المستثمرين علي الاستثمار بتلك الشركات . وتحقيقاً لهدف الدراسة، تمت الدراسة التجريبية علي عينة من المستثمرين وطلبة الدراسات العليا، حيث تم الاعتماد علي التصميم التجريبي لاختبار فروض البحث . وقد توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها؛ وجود منافع للتوكيد علي تقرير الاستدامة تمثلت في أنه يؤثر بصورة ايجابية علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية. كما أظهرت الدراسة الدور الهام الذي يلعبه القائم بالتوكيد، حيث يؤثر تقرير التوكيد علي استدامة الشركات والذي يقوم بإعداده المحاسبون المؤهلون بصورة إيجابية اكبر علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية مقارنة بالتقرير الذي يعده أحد المكاتب الفنية. يضاف إلي ذلك أن جودة مكتب المراجعة المسئول عن إعداد التقرير علي توكيد استدامة الشركات تؤثر بصورة إيجابية اكبر علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية .

التعليق على المجموعة الأولى من الدراسات السابقة :

تناولت دراسات هذه المجموعة أثر التوكيد المهني علي بعض مكونات تقارير الأعمال المتكاملة بشكل منفصل مثل الاهتمام بتقرير المراجعة الاجتماعية، ومراجعة الأداء البيئي، والتوكيد المهني علي تقارير الاستدامة، ومراجعة تقارير انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري، مع وجود بعض الدراسات الحديثة التي تناولت التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة. وأغلب هذه الدراسات كانت من وجهة نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم وقد أهملت الجانب الأكاديمي المتمثل في وجهة نظر أساتذة المحاسبة والمراجعة وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية مع العلم أن معظم إن لم يكن كل هذه الدراسات تجريبية وتحتاج إلي وجهة نظر الأكاديميين أكثر من أي فئة أخري من أصحاب المصالح الآخرين حيث أن موضوع الدراسة يعد من الموضوعات الحديثة التي لم تكتمل بعد ومن أجل ذلك كان لابد من إدخال فئة الأكاديميين في هذه الدراسة بهدف زيادة التركيز علي موضوع الدراسة وفتح المجال من أجل عمل دراسات موسعة لحل المشاكل والعقبات المتمثلة في عدم وجود المبادئ والقوانين والمعايير الملزمة للتوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة. وحيث أنه لم تستقر الدراسات السابقة علي اتجاه وشكل العلاقة بين متغيرات الدراسة وأثبتت بعض الدراسات علاقة معينة والبعض الأخر اثبت العكس لذلك كان لابد من إجراء الدراسة الحالية .

المجموعة الثانية : الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة

١- دراسة (غالى ،١٩٩٨) .. بعنوان :

" تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة انتقاديه "

تمثل هدف الدراسة في محاولة تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، عن طريق دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية ومحاولة الاستجابة بطريقة فعالة للتوقعات المعقولة، وتصحيح التوقعات غير المعقولة ، حيث أن ثقة المجتمع في مهنة المراجعة قد تزداد إذا ما تعاملت مع فجوة التوقعات بطريقة تضع اهتمامات المجتمع فوق اهتمامات أعضاء المهنة . وتحقيقاً لهذا الهدف ، فإن الدراسة تناول مفهوم ومكونات فجوة التوقعات ، بالإضافة إلي استعراض الدراسات السابقة لتضييق تلك الفجوة في الدول المتقدمة، ومناقشة توقعات مستخدمي القوائم المالية، ودراسة انتقادية لبعض معايير المراجعة التي أصدرت بهدف تضييق فجوة التوقعات ، وعرض إطار مقترح لتضييق تلك الفجوة مع الإشارة إلي اقتراحات وتوصيات بعض اللجان المهنية مثل لجنة Cohen ، ولجنة Macdonald ، ولجنة Treadway ، ولجنة Daring ، ولجنة Ryan ، ولجنة Cadbury . وخلص الباحث إلي أن تطبيق الإطار المقترح بمكوناته الأربعة (تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، تدعيم استقلال مراقب الحسابات، توسيع مسئوليات مراقب الحسابات، التقييم الخارجي للقوائم المالية وأراء مراقبي الحسابات) يمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات، وأنه من الضروري تطوير مهنة

المراجعة لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وذلك إذا كان لديها رغبة مخلصة في تضييق تلك الفجوة . حيث أن مستخدمي القوائم المالية لديهم تصورات معقولة بخصوص ما يجب أن يفعله مراقبي الحسابات، وليس ما يجب أن يتحدثوا عنه، وإذا استمر اهتمام مراقبي الحسابات بالتركيز علي استخدام طرق وأساليب للحديث عن المراجعة، بدلاً من استخدام طرق وأساليب أفضل لتنفيذ المراجعة، فإنه من المتوقع استمرار واتساع فجوة التوقعات .

٢- دراسة (راضى ، ١٩٩٩) .. بعنوان :

" فجوة التوقعات في المراجعة - التشخيص والحلول: دراسة انتقادية "

تمثل الهدف العام للدراسة في تحسين القدرة علي فهم وإدراك المقصود بفجوة التوقعات وسلوك مراقبي الحسابات في علاقتهم بها ، من خلال محاولة الوصول إلي مفهوم محدد لفجوة التوقعات وتحديد مكونات هذه الفجوة، فضلاً عن تشخيص هذه الفجوة بغرض الوصول إلي مسبباتها، ومحاولة الوصول إلي الحلول المناسبة لتضييق هذه الفجوة. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج؛ حيث قام الباحث بتشخيص مسببات وجود الفجوة أو اتساعها في عدة عوامل وهي الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع، والشك في استقلال مراقب الحسابات، ومدي مسئوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، واعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الايجابي يضمن قدرة المنشأة علي الاستمرار، والاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة. وقام الباحث باقتراح إطار استراتيجي شامل لتضيق فجوة التوقعات ينطوي علي أربعة عوامل متداخلة ومتكاملة فيما بينها وهي دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتوسيع مسئوليات مراقب الحسابات، وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مراقب الحسابات ومسئولياته، وتدعيم استقلال مراقب الحسابات، وتفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة

٣- دراسة (صالح ، ٢٠٠٢) .. بعنوان :

" تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين
دراسة نظرية وتطبيقية – حالة مصر "

هدفت الدراسة إلي دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك من خلال الربط بين محتوي تقرير مراقب الحسابات وفجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات والمستثمرين ، وتقييم مدي فهم كل من مراقبي الحسابات والمستثمرين لبعض العناصر المحددة في تقرير المراجعة، ومدي تلبية مراقبي الحسابات لتوقعات المستثمرين، وأثر ذلك علي وجود فجوة بين توقعات كل منهما وعوامل ظهور تلك الفجوة، وتقديم بعض الدلائل الميدانية عن مدي وجود فجوة توقعات بين مراقبي الحسابات والمستثمرين في جمهورية مصر العربية ، ودور مهنة المحاسبة والمراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة وذلك من خلال تطوير صياغة تقرير المراجعة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوي تقرير المراجعة . وتحقيقاً لهذا الهدف أجريت الدراسة في مصر من خلال توزيع قوائم استبيان علي عينة من مراقبي الحسابات، وكذلك عينة من المستثمرون. وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج ؛ حيث أوضحت الدراسة أن فجوة التوقعات تتكون من عنصرين أساسيين وهما، فجوة المعقولية التي تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من مراقب الحسابات إنجازه وبين مدي معقولية إنجاز تلك التوقعات من جانب مراقب الحسابات، وفجوة الأداء والتي تنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من قبل المجتمع والأداء الفعلي لمراقب الحسابات . وقد حاولت الدراسة توضيح مدي مناسبة ومعقولية توقعات المستثمرين، ودرجة تلبية مراقبي الحسابات لتلك التوقعات، وأثر ذلك علي وجود فجوة بين توقعات كل منهما. ودور مهنة المحاسبة والمراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة، وذلك عن طريق تصحيح التوقعات غير الواقعية لدي المستثمرين، ومحاولة تلبية التوقعات الواقعية من جانب مراقبي الحسابات في ضوء المعايير

المهنية المناسبة، لبث الثقة والطمأنينة في المعلومات المالية التي يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ قراراتهم .

٤- دراسة (أبوالوفا ، ٢٠٠٥) .. بعنوان :

" تضييق فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة المصرية - دراسة تحليلية ميدانية "

هدفت الدراسة إلي تحديد مدي وجود فجوة التوقعات في المراجعة والتعرف علي أسبابها وسبل تضييقها ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فقد تم إجراء دراسة مكتبية من خلال الرجوع إلي الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، كما تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء تم تقديمها إلي عينة من مراقبي الحسابات والمديرين الماليين بالوحدات الاقتصادية. وتوصلت الدراسة إلي أن مكونات الفجوة هي فجوة معقولية ٤٢%، وفجوة قصور معايير ٣٨%، وفجوة أداء ٢٠%، وقد قدمت الدراسة إطاراً لتضييق الفجوة عبارة عن توسيع مسئوليات مراقبي الحسابات وتحديد واضح لدوره وتوعيه المستخدمين به وتدعيم استقلال مراقب الحسابات وتحسين جودة أداء مراقب الحسابات وزيادة فعالية الاتصال .

٥- دراسة (رمضان ، ٢٠٠٦) .. بعنوان :

" فجوة التوقعات فى المراجعة ، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلي تحديد ما إذا كان هناك فجوة للتوقعات في المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية والتعرف علي أسبابها في حالة وجودها، ومما لا شك فيه أن تحديد تلك الأسباب وتحليلها يعتبر اتجاهاً ملائماً للتعرف علي طبيعة الفجوة والعمل علي علاجها وتضييقها بالصورة التي يترتب عليها زيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة. كما يستهدف البحث الوقوف علي رأي المهتمين بالمهنة من الأكاديميين والممارسين والمستخدمين بشأن أسباب فجوة التوقعات في المراجعة ومداها وأثارها السلبية علي مستخدمي القوائم المالية، وكذلك الوقوف علي رأيهم بشأن الآليات المقترحة لتضييق تلك الفجوة. وتحقيقاً لهذا الهدف، اعتمد الباحث في دراسته الميدانية علي توزيع قائمة استقصاء علي عينات ممثلة لثلاث مجتمعات فرعية وهم الممارسين لمهنة المراجعة، ومستخدمي القوائم المالية، والأكاديميين . وقد أيدت نتائج الدراسة الميدانية الدراسة النظرية من حيث وجود فجوة توقعات في مصر ، وأن هذه الفجوة تحتاج من المهتمين بالمهنة البحث عن آليات للتغلب عليها ، وأن للفجوة تأثير سلبي علي مستخدمي القوائم المالية . كما أيدت نتائج الدراسة الميدانية الدراسة النظرية في أن فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن وجود طلب متزايد في بعض النواحي الاقتصادية والثقافية والاجتماعية علي خدمات مراقب الحسابات .

٦- دراسة (محمد ، ٢٠١٥) .. بعنوان :

" دور الجمعيات المهنية فى تقليل فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلي التعرف علي المنظمات والجمعيات المهنية التي تعمل في مجال المراجعة ومدي إسهامها في رفع كفاءة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، وتسليط الضوء علي فجوة التوقعات في المراجعة وأهم مسبباتها وكيفية الحد منها. وتوصلت الدراسة إلي وجود العديد من الأسباب التي تؤدي إلي وجود فجوة التوقعات ومنها عدم التحديد الواضح لدور مراقب الحسابات، وعدم مواكبة كثير من التقارير للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وعدم وجود الثقة الكافية لدي كثير من مستخدمي التقارير المالية في استقلالية وحياد مراقب الحسابات، وعدم تفعيل دور الرقابة الذاتية في كثير من المنظمات التي تقوم بعملية المراجعة، وانخفاض جودة الأداء المهني، وقصور معايير المراجعة في تناول متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة، وزيادة توقع مستخدمي القوائم المالية لحدود المسئوليات التي تقع

علي عاتق مراقبي الحسابات ، وعدم تلبية الكثير من التوقعات المعقولة لأصحاب المصالح المختلفين .

التعليق على المجموعة الثانية من الدراسات السابقة :

تناولت دراسات هذه المجموعة أطراف فجوة التوقعات معاً وهما مراقبي الحسابات (جانب العرض) وأصحاب المصالح المختلفين (جانب الطلب)، لذلك فإن الدراسة الحالية ستأخذ نفس الاتجاه حيث ستتم الدراسة علي مراقبي الحسابات وكذلك أصحاب المصالح المختلفين . كما أن معظم هذه الدراسات تبين أهمية الدراسة الحالية، حيث أيدت وجود فجوة توقعات في مصر وأوضحت أن هذه الفجوة ناتجة عن طلب متزايد في بعض النواحي الاقتصادية والثقافية والاجتماعية علي خدمات مراقب الحسابات وهذا ما ستحاول الدراسة الحالية التحقق منه عن طريق دراسة مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة في تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتضييق فجوة التوقعات .

المجموعة الثالثة : الدراسات التي تناولت أثر التوكيد المهنى لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات فى المراجعة

١- دراسة (Gay, & Schelluch 2006) .. بعنوان :

" Assurance Provided by Auditors on Prospective Financial Information: Implications for The Expectation Gap "

هدفت الدراسة إلي تحديد مدي وجود فجوة توقعات بين كلاً من مراجعي المعلومات المالية المستقبلية ومعدي ومستخدمي هذه المعلومات. وأجريت الدراسة علي عينة من مراقبي الحسابات وحاملي الأسهم ومعدي المعلومات المالية المستقبلية، باستخدام مدخل الدراسة التجريبية .وتوصلت الدراسة إلي وجود اختلاف هام في الثقة بين معدي ومستخدمي ومراجعي المعلومات المالية المستقبلية بخصوص المصداقية المتوقعة ومسئولية ودور الإدارة ومراقبي الحسابات ، وتشير هذه الدراسة إلي وجود فجوة توقعات بين عينات الدراسة من أصحاب المصالح المختلفين حيث يري مراقبي الحسابات أن التوكيد علي المعلومات المالية المستقبلية يوفر موثوقية أكثر من المستخدمين والمعدين ، وعموماً توصلت الدراسة إلي تأثر(قرارات، ومدي إدراك أصحاب المصالح) لمصداقية محتوي الإفصاح بالقوائم المالية إيجاباً بالمحتوي المعلوماتي لتقرير التوكيد .

٢- دراسة (Li., & Green 2012) .. بعنوان :

" Evidence of an Expectation Gap for Green House Gas Emission Assurance "

هدفت الدراسة إلي تحديد مدي وجود فجوة توقعات ما بين ثلاث عينات من أصحاب المصلحة (عينة من موفري الخدمة ، وأخري من حاملي الأسهم، وثالثة من معدي قائمة GHG) بشأن فهم الأبعاد الرئيسية للتوكيد علي الإفصاح عن الانبعاثات . حيث تشمل الأبعاد الرئيسية للتوكيد علي الإفصاح عن الانبعاثات من منظور تلك الدراسة بُعد مسئوليات كل من الإدارة وموفري التوكيد عن قائمة GHG، وبُعد إمكانية الاعتماد علي معلومات GHG ونفعيتها لمتخذ القرار، وبُعد كفاءات ومتطلبات موفري خدمة التوكيد. وتحقيقاً لهذا الهدف، أجريت الدراسة علي عينة من موفري الخدمة وحاملي الأسهم ومعدي قائمة GHG ، اعتماداً علي المنهج التجريبي. وتوصلت الدراسة إلي وجود فجوة توقعات ما بين عينات الدراسة الثلاثة بشأن فهم الأبعاد الرئيسية للتوكيد علي الإفصاح عن الانبعاثات ، هذه الدراسة تسلط الضوء علي الحاجة إلي خدمات التوكيد المهني وإعداد معايير التوكيد واعتبارها آلية لتعزيز فعالية الاتصال، وظيفة التوكيد في هذه الحالة مطلوبة لتعزيز المصداقية والقيمة الاجتماعية من التوكيد علي الانبعاثات ، تعتبر هذه الدراسة هي الأولي لدراسة فجوة التوقعات في سياق التوكيد علي

انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري، وتساهم الدراسة في فهم فجوة التوقعات من التوكيد علي المعلومات الغير مالية وتوفر رؤية فريدة لواضعي المعايير في اتجاه وضع معيار ضمان دولي لبيانات انبعاثات الغازات الدفيئة .

٢- **دراسة (عبدالناصر ، ٢٠١٥)** .. بعنوان :

"دور ومسئولية مراقب الحسابات فى التقرير عن إدارة المخاطر فى ضوء الإصدارات العلمية الحديثة بهدف تضييق فجوة التوقعات - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية "

هدفت الدراسة إلي تحديد مدي دور ومسئولية مراقب الحسابات في التقرير عن إدارة المخاطر وذلك في سياق مراجعة القوائم المالية وكخدمات مهنية توكيدية مستقلة من خلال تحديد إطار إدارة المخاطر والتقرير عنها ووضع إطار توكيد مهني مقترح علي تأكيدات الإدارة بشأن فعالية إدارة المخاطر. ولتحقيق هدف الدراسة ، أجريت الدراسة الميدانية علي عينة من مراقبي حسابات البنوك التجارية من مكاتب المراجعة الخارجية والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر باستخدام قوائم الاستقصاء ، وأجريت الدراسة التجريبية علي عينة من أربع مجتمعات مستقلة وهي الجهات الرقابية والمستثمر الفرد والمستثمر المؤسسي والمقرضين وتم اختيار العينة بطريقة انتقائية حكمية . وتوصلت الدراسة إلي قبول مراقبي الحسابات لإطار التوكيد المهني المقترح علي تأكيدات الإدارة بشأن فعالية إدارة المخاطر ، وأن تطبيق ذلك الإطار يساهم في تضييق فجوة توقعات المراجعة من خلال تحسين جودة عملية المراجعة بدلالة دقة كل من مخاطر المراجعة ، وتقييم واكتشاف مخاطر الغش، وتقييم مدي استمرارية المنشأة من ناحية، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح بشأن تحسين جودة تقرير إدارة المخاطر وتحسين المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات من ناحية أخرى.

٣- **دراسة (عبدالعليم ، ٢٠١٦)** .. بعنوان :

" تقييم معيار المراجعة المصرى رقم ٣٤٠٠ بهدف تفعيل دور المراجع الخارجى عن تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة نظرية تطبيقية "

هدفت الدراسة إلي تقييم المعيار المصري لمهام التأكد ٣٤٠٠ "اختبار المعلومات المالية المستقبلية" لتفعيل دور مراقب الحسابات في مراجعة المعلومات المالية المستقبلية بهدف تضييق فجوة التوقعات . وجاءت نتائج الدراسة الميدانية بشأن تفعيل دور مراقب الحسابات عن المعلومات المالية المستقبلية بهدف تضييق فجوة التوقعات في المراجعة إيجابية، مما يؤكد علي قبول هذا الدور وأثره في الواقع العملي علي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. كما توصلت الدراسة إلي أنه بالرغم من وجود المعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية، حيث اهتم بتوفير إرشادات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، واهتم بموقف مراقب الحسابات من قبول أو عدم قبول مثل هذه العمليات، ولكنه لم يهتم بنوعية المعلومات المالية المستقبلية التي تنتج عن المتغيرات البيئية الحديثة، وأيضاً لم يتناول المعيار إلي إشارة تلزم المنشآت بإعداد القوائم المالية المستقبلية .

٤- **دراسة (عبدالعظيم ، ٢٠١٧)** .. بعنوان :

" دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدي قبوله لدي أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات : دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلي دراسة واختبار مدي قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للإطار المهني المقترح لتوكيدهم علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن معلوماتها المالية وغير المالية في شكل تقرير متكامل من جهة، ومدي إدراك أصحاب المصالح في هذه الشركات، خاصة المستثمرين والمحللين الماليين، للقيمة المضافة من هذا التوكيد المهني، من جهة أخري. ولتحقيق هدف الدراسة، تم إجراء الدراسة الميدانية علي عينة من مراقبي الحسابات المقيدين لدي الهيئة العامة للرقابة المالية من خلال توزيع قوائم

الاستقصاء علي مفردات العينة، كما تم إجراء الدراسة التجريبية علي عينة من مجتمعين مستقلين، الأول المستثمرون في الأسهم، والثاني المحللون الماليون، وذلك من خلال توزيع قوائم الاستقصاء علي مفردات العينتين، وقد اعتمدت كلتا الدراستين علي أخذ العينات بطريقة انتقائية تحكمية. وقد توصلت الدراسة إلي موافقة غالبية مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة علي أنهم لا يقومون حالياً بأداء مهمة التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة الواردة بتقرير الأعمال المتكامل، وتوجد حاجة لدي أصحاب المصالح إلي بعض الإفصاحات غير المالية إلي توكيد مهني من طرف مستقل علي هذه الإفصاحات من أجل إضفاء الثقة والمصداقية علي هذه المعلومات حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وموافقة مفردات عينة الدراسة الميدانية من مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة علي إطار التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بتقرير الأعمال المتكامل بمراحله المختلفة بدءاً من إجراءات قبول العميل وحتى إصدار تقرير التوكيد المهني مما يعني قبول الإطار لديهم، كما توصلت الدراسة التجريبية إلي أنه لا توجد فروق معنوية بين استجابات أصحاب المصالح (المستثمرين والمحللين الماليين) حول التأثير الايجابي للدور التوكيدي لمراقب الحسابات تجاه تأكيدات الإدارة الواردة بتقرير الأعمال المتكامل علي قراراتهم الاستثمارية، كما توصلت الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي للإطار المقترح لتوكيد مراقب الحسابات علي تأكيدات الإدارة بتقرير الأعمال المتكامل علي مستوي إدراك أصحاب المصالح (المستثمرين والمحللين الماليين) لتضييق فجوة التوقعات وذلك من خلال تحقيق احتياجاتهم من المعلومات التي تم استنتاجها من الدراسة النظرية .

التعليق على المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة :

قامت دراسات المجموعة الثالثة بالربط بين التوكيد المهني لبعض جوانب تقارير الأعمال المتكاملة وفجوة التوقعات في المراجعة، وقد تناولت معظم هذه الدراسات طرفي فجوة التوقعات وهم مراقبي الحسابات (جانب العرض) وأصحاب المصالح المختلفين (جانب الطلب) وبناءاً عليه سيسلك الباحث نفس الاتجاه في اختيار مجتمع وعينات الدراسة من خلال وجود تمثيل لكل من جانبي العرض والطلب . ويري الباحث أن الدراسات السابقة في هذه المجموعة تبرز أهمية الدراسة الحالية، ومنها دراسة (Gay., & Schelluch 2006) والتي توصلت إلي تأثر قرارات ومدي إدراك أصحاب المصالح إيجاباً بالمحتوي المعلوماتي لتقرير التوكيد المهني علي المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك دراسة (Li., & Green 2012) والتي توصلت إلي الحاجة لخدمات التوكيد المهني وإعداد معايير التوكيد للإفصاح عن الانبعاثات بهدف تعزيز فعالية الاتصال وتعزيز المصداقية والقيمة الاجتماعية ، وأن ذلك يساهم في تضييق فجوة التوقعات ، كما أن دراسة (عبدالناصر ،٢٠١٥) توصلت لإطار مقترح للتوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن فعالية إدارة المخاطر ، وأن تطبيق ذلك الإطار يساهم في تضييق فجوة التوقعات ، إلا أن معظم هذه الدراسات تناولت التوكيد المهني لأحد مكونات تقارير الأعمال المتكاملة وأثره علي فجوة التوقعات في المراجعة، وعلي الرغم من تناول دراسة (عبدالعظيم ،٢٠١٧) لدور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدي قبوله لدي أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات من خلال الدراسة التطبيقية ، إلا أنها ركزت علي قرار الاستثمار فقط، حيث اهتمت بأخذ أراء المستثمرون في الأسهم والمحللين الماليين، دون أن تهتم بآراء باقي أصحاب المصالح، وعليه فإن نتائج هذه الدراسة ترتبط بالإطار المقترح وبالعينة التي تمت عليها الدراسة ، ولا يمكن تعميم هذه النتائج إلا في حدود هذا الإطار المقترح والعينة التي تمت عليها الدراسة .

الفجوة البحثية والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

تتناول هذه الدراسة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة وأثره علي فجوة التوقعات في ظل اختلاف أشكال التقارير (تقارير مستقلة، تقارير مدمجة)، وبذلك يكون هناك مجال للمقارنة ومعرفة الشكل الذي يزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية من وجهات نظر مختلفة. كما أن الدراسة الحالية تضيف كثيراً إلي الدراسات السابقة في هذا المجال، من خلال إجراء الدراسة علي طرفي فجوة التوقعات في المراجعة، وهما (جانب العرض) والمتمثل في مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الكبرى، (وجانب الطلب) ويمثله الهيئة العامة للرقابة المالية كجهة رقابية حيث تم اختيار عينة من المراقبين الماليين، والمستثمر المؤسسي والذي يهتم بقرار الاستثمار ويتم التعامل معه من خلال إدارات الاستثمار بدرجات وظيفية مديري استثمار ونوابهم وأخصائي استثمار ومديري دراسات جدوى، والمستثمر الفردي والذي يهتم أيضا بقرار الاستثمار ويتم التعامل معه من خلال عينة من المحللين الماليين وسماسرة الأوراق المالية والعاملين بشركات سمسرة الأوراق المالية كبديل للمستثمر الفرد، والمقرضين والذين يهتموا بقرار منح الائتمان وتعتبر البنوك التجارية هي المقرض الأساسي للشركات والأفراد، والأكاديميين لهم دور كبير من خلال استطلاع آرائهم حيث أن لديهم التأهيل العلمي وهو ما يعتبر مطلوباً في مثل هذه الدراسات التجريبية الناشئة والحديثة والتي تحتاج إلي أراء أساتذة الجامعة وأعضاء هيئة التدريس في مجال المحاسبة والمراجعة بمختلف مستوياتهم.

فجوة التوقعات فى المراجعة :

تعد فجوة التوقعات من القضايا الهامة لمهنة المراجعة لما يترتب عليها من أثار تتمثل في رفع دعاوي قضائية ضد مراقبي الحسابات وانخفاض الثقة في المهنة، مما يضعف ثقة أصحاب المصالح في المعلومات التي تقدمها منشآت الأعمال ومن ثم التأثير سلباً علي سوق رأس المال والاقتصاد ككل ، ورغم ذلك فإن التخلص من تلك الفجوة أمر غير واقعي لأن مهنة المراجعة أحد الممارسات الاجتماعية التي تتعرض للتغير والتطور المستمر (الفرح، ٢٠١٣، ص٤٤) . ونظراً للطبيعة الديناميكية لفجوة التوقعات واستحالة القضاء عليها نهائياً، فإن الأمر يتطلب استخدام أكثر من مدخل حتي يمكن تضييقها إلي أقصي حد ممكن (علي، ٢٠١٣، ص٣). ولتحديد أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة فلابد من تناول مفهوم ومكونات فجوة التوقعات والعوامل المسببة لها ووسائل تضييقها .

مفهوم فجوة التوقعات :

عرفت لجنة كوهين التي شكلها مجمع المحاسبين الأمريكي [AICPA] في عام ١٩٧٨م فجوة التوقعات في المراجعة علي أنها الاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور أو يحتاجه ، وبين ما يمكن أو ينبغي أن يقدمه مراقبي الحسابات (السقا،١٩٩٧،ص٤٢٦) . ويري (غالي،١٩٩٨،ص٧٠٨) أن فجوة التوقعات في المراجعة يقصد بها التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مراقبي الحسابات، والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات. وعلي الرغم أن تعبير فجوة التوقعات قد أصبح مألوفاً لدي مستخدمي القوائم المالية ، إلا أن هناك العديد من الزوايا التي تم النظر إلي فجوة التوقعات من خلالها ، فالبعض يستخدمها للإشارة إلي التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عما هو متوقع تحقيقها ، كما يستخدمها البعض الأخر للتعبير عن الاختلاف بين مراقب الحسابات والمجتمع في نطاق واجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات كما تحددها القوانين والمنظمات المهنية المختلفة ، بينما يستخدمها آخرون للتعبير عن الاختلاف في فهم أهداف المراجعة بين المهنة والمجتمع (صالح،٢٠٠٢،ص٦). ويتفق الباحث مع (راضي، ١٩٩٩) في أنه يمكن تعريف فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به مراقبي الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراقبي الحسابات علي أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، حيث يعتمد هذا التعريف علي الهيكل الافتراضي الذي قدمه Porter لمكونات فجوة التوقعات .

مكونات فجوة التوقعات :

قام **Porter** بتقسيم فجوة التوقعات إلي المكونات التالية : (porter, 1993, p.50)

- فجوة المعقولية Reasonableness Gap : وتتمثل في الفجوة أو الفرق بين توقعات المجتمع من مراقبي الحسابات وما يستطيع مراقبي الحسابات انجازه بصورة معقولة
- فجوة الأداء Performance Gap : وتتمثل في الفجوة أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع إنجازه بصورة معقولة من مراقبي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات ، وفجوة الأداء بدورها يمكن تقسيمها إلي مكونين هما :
- الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مراقبي الحسابات، والمهام الحالية لمراقبي الحسابات كما يتم تعريفها بواسطة القانون والمنظمات المهنية والمعايير أو الإصدارات المهنية ويطلق علي هذا المكون نقص المعايير .
- الفجوة بين المعايير المتوقعة للأداء للمهام الحالية لمراقبي الحسابات والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات ويطلق علي هذا المكون عدم كفاية أو قصور الأداء .

ويتفق الباحث مع (محفوظ ،٢٠١١،ص٣٦) في أن هيكل مكونات فجوة التوقعات في المراجعة الذي قدمه Porter قد شمل كل مكونات الفجوة وعناصرها وأشار إلي الأسباب التي أدت لحدوث الفجوة سواء كانت هذه الأسباب نابعة من مهنة المراجعة أو من خارج المهنة .

العوامل المسببة لفجوة التوقعات :

أوضح معهد مراقبي الحسابات الكنديChartered of Institute Canadian Accountants أن العناصر المسببة لفجوة التوقعات تتمثل في التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي القوائم المالية ، التشريعات غير الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدوليين ، الأداء غير الكافي لمراقبي الحسابات (CICA, 1988, pp. 6-7) . وتناولت العديد من الدراسات للعوامل المسببة لفجوة التوقعات في محاولة لتشخيص المشكلة بشكل يساعد في وضع الحلول المناسبة لتضييق الفجوة وكانت من أبرز وأهم تلك الدراسات في البيئة المصرية، دراسة (راضي ،١٩٩٩ ، ص٧٣١) وتمثلت هذه العوامل في الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع، الشك في استقلال مراقب الحسابات ، ومدي مسئوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الايجابي يضمن قدرة المنشأة علي الاستمرار، الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة .

كما تناول (الذنيبات ، ٢٠٠٣ ، ص١١٣) الأسباب الرئيسية المؤدية لفجوة التوقعات وهي التوقعات المتعددة للمجتمع المالي فيما يتعلق بطبيعة المراجعة وأهدافها ومسئوليات مراقب الحسابات ومعايير المراجعة والاستقلالية وتقرير مراقب الحسابات، التصورات المختلفة حول الأداء الفعلي لمراقب الحسابات، تصورات وتوقعات الفئات المختلفة بعضها معقول وبعضها غير معقول، عدم كفاية الأداء الفعلي لمراقب الحسابات، أن التوقعات المختلفة مرتبطة برغبات أصحاب هذه التوقعات وهذه الرغبات قد تكون واقعية أو غير واقعية. وتناول (جربوع ، ٢٠٠٤) العوامل التي أدت إلي وجود فجوة التوقعات وهي عدم التحديد الواضح لدور مراقب الحسابات في المجتمع ومسئولياته، الشك في استقلال وحياد مراقب الحسابات، نقص الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة، انخفاض جودة الأداء في المراجعة ، قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع .

وتشير دراسة (Gay, & Schelluch 2006, p. 654) إلي أن فجوة التوقعات في المراجعة تتصل بعدم اليقين المرتبط بالغرض من المراجعة وقيمتها وطبيعتها وأثرها، نتيجة لذلك، فإن الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في المراجعة كثيرة ومتنوعة ، بما في ذلك؛ التوقعات غير المعقولة من قبل أصحاب المصالح المختلفين، والتقييم المتأخر لأداء المراجعة بما يؤدي إلي توقعات جديدة ومتطلبات للمساءلة، والمهنة التي تحاول السيطرة علي اتجاه ونتائج النقاش حول فجوة التوقعات للحفاظ أو للإبقاء علي الوضع الراهن . وقام

(رمضان،٢٠٠٦،ص٤٢) بحصر أسباب فجوة التوقعات في المراجعة في ثلاث مجموعات وهي أسباب تعود إلي سوء إدراك المستخدمين لمهام مراقبي الحسابات وتتمثل في الإدراك الزائد للمستخدمين لدور مراقبي الحسابات في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية وإفصاح مراقب الحسابات عن استمرارية المنشأة وكذا مستويات الأهمية النسبية ، وأسباب تعود للمنظمات المهنية وتتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم عملية الاتصال بين مراقبي الحسابات والمستخدمين ، وأسباب تعود لمراقبي الحسابات نتيجة نقص الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات والشك في استقلالهم .

ويري (حسين ، ٢٠٠٧ ، ص٣٠) أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر علي فجوة التوقعات منها ما يرجع إلي النقص في جودة الأداء الناتج عن قيام مراقب الحسابات بإنجاز مهامه وفق ما تتطلبه معايير المراجعة وتوقعات المجتمع المالي المعقولة ، أو ناتجة عن قصور معايير المراجعة في تلبية توقعات المجتمع المعقولة حيث يرتفع مستوي توقعاتهم بدرجة أكبر مما يمكن أن ينجزه مراقب الحسابات بدرجة معقولة. وتناول (محفوظ ، ٢٠١١، ص٤٨) أسباب فجوة التوقعات وهي الشك في استقلال مراقب الحسابات، نقص الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية، عدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة، عدم التحديد الواضح لدور مراقب الحسابات في المجتمع ومسئولياته، قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة ، انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة ، قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مسايرة التغيرات في المجتمع، عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة .

وسائل تضييق فجوة التوقعات :

قدمت لجنة (Cohen, 1978) توصيات بعدة مداخل يمكن أن تساهم في تضييق فجوة التوقعات وتشمل تطوير وتوسيع دور مراقب الحسابات، تحسين الاتصال بين مراقب الحسابات والمستخدمين ، المحافظة علي استقلال مراقب الحسابات ، تنظيم المهنة من أجل المحافظة علي جودة ممارسة المراجعة (Cohen Commission, CAR, 1978, pp.94-102) نقلاً عن (عبدالبديع وآخرين ، ٢٠١٤ ، ص١٨٢). وقدمت كلا من الجمعية الاسترالية للمحاسبين القانونيين المعتمدين (CPA Australia) ومعهد المحاسبين القانونيين في استراليا عام ١٩٩٣م، ١٩٩٦م في تقاريرهم عن فجوة التوقعات عدداً من التوصيات لتقليل فجوة التوقعات في التقارير المالية المراجعة. ومع ذلك، أقر معهد المحاسبين القانونيين في استراليا عام ٢٠٠٣م بأن محاولات تقليص الفجوة عن طريق تحريك توقعات المجتمع بما يتماشى مع منتج المراجعة قد فشلت إلي حد كبير، ومن ثم هناك حاجة لتوسيع نطاق مراجعة الحسابات وخدمات التوكيد لتلبية توقعات السوق (Gay, & Schelluch 2006, P. 654) .

كما اقترح (غالي، ١٩٩٨ ، ص٧٢٥) إطار عام لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، يعتمد علي تصحيح التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، وتلبية توقعاتهم المعقولة، وذلك حيث أنه من الصعب القضاء نهائياً علي تلك الفجوة، نظراً لطبيعتها ومكوناتها، وقد أكد ذلك العديد من الباحثين بقولهم أن أقصي ما يمكن تحقيقه هو تضييق تلك الفجوة إلي أدني حد ممكن، ويتضمن الإطار المقترح تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، تدعيم استقلال مراقب الحسابات ، توسيع مسئوليات مراقب الحسابات، التقييم الخارجي للقوائم المالية وأراء مراقبي الحسابات . واقترح (راضي ، ١٩٩٩، ص٧٤٢) إطار استراتيجي ذو أربعة عوامل لتضييق فجوة التوقعات وهي دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتوسيع مسئوليات مراقب الحسابات ، زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مراقب الحسابات ومسئولياته، تدعيم استقلال مراقب الحسابات ، تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة .

وتناول (جربوع ، ٢٠٠٤) السبل والوسائل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراقب الحسابات وهي تدعيم استقلال وحياد مراقب الحسابات في ممارسة مهنته، تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها علي مهنة المحاسبة والمراجعة، دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبية تلك التوقعات ، زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور مراقب الحسابات ومسئولياته في المجتمع السير إلي أدني حد ممكن لأن التخلص من فجوة التوقعات نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً. وتوصل (رمضان،٢٠٠٦،ص٥٧) إلي أن أساليب تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ترتبط بالأطراف الثلاثة المساهمة في الفجوة وهي أساليب مرتبطة بمراقب الحسابات لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، أساليب مرتبطة بمستخدمي القوائم المالية لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، أساليب مرتبطة ببيئة المراجعة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة . ويقصد من الأساليب المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية تضييق فجوة المعقولية من ناحية ترشيد التوقعات، أما دور الأساليب المرتبطة بمراقب الحسابات وبيئة المراجعة هو تضييق فجوة الأداء من ناحية تحسين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات .

وتناول (حسين، ٢٠٠٧ ، ص٥٧) سبل تضييق فجوة التوقعات من خلال مجموعة من العناصر وهي استقلال وحياد مراقب الحسابات، تفهم المجتمع لطبيعة عمل مراقب الحسابات، تحسين مراقبة جودة الأداء في شركات المراجعة، تضييق فجوة توقعات المراجعة المتعلقة بمسئولية مراقب الحسابات لكل من الغش والخطأ والرقابة الداخلية والإنذار المبكر عن حالة قدرة المشروع علي الاستمرار والأفعال غير الشرعية، وبالنسبة لنقص المعايير فإن فجوة التوقعات الناتجة عن نقص المعايير ممكن أن تضيق بتأسيس المعايير والتشريعات المهنية التي تتوافق مع توقعات المجتمع الواقعية والتوقعات المعقولة من جانب مراقب الحسابات لتحملهم المسئولية لذلك فعلي مهنة المراجعة بذل المزيد من الجهد لتوفير المعايير التي تلبي توقعات المجتمع المعقولة، أما بالنسبة لتقرير مراقب الحسابات فعلي الرغم من التوسع في تقرير مراقب الحسابات وفق ما نادت به معايير المراجعة إلا أنه ما زالت هناك مناداة مستمرة من جانب المجتمع المالي بتحمل مراقب الحسابات مسئولية أكبر للكشف والإبلاغ عن حالات الغش والأفعال غير الشرعية والرقابة الداخلية وإبداء الرأي علي قدرة المنشأة علي الاستمرار وإعطاء الإنذار المبكر بهذا الخصوص .

ويري (خليل، ٢٠٠٩ ، ص٤٧) أن الكتاب والباحثين قد اتفقوا علي بعض الوسائل والسبل لتضييق فجوة التوقعات وبينها علي النحو التالي ؛ أولاً : المهمات المرتبطة بمراقب الحسابات وهي (دعم استقلال وحياد مراقب الحسابات ، زيادة مستوي جودة المراجعة وأداء مراقب الحسابات) ، ثانياً : مهمات مرتبطة بالمجتمع المالي والمنظمات المهنية وهي (زيادة وعي المجتمع المالي بدور مراقب الحسابات، تدعيم دور المنظمات المهنية الرقابي) . كما اقترح (محفوظ، ٢٠١١ ، ص٧٦-٩٨) بعض الوسائل لتضييق فجوة التوقعات وهي تدعيم استقلال مراقب الحسابات، تحسين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وترشيد هذه التوقعات، زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة والإعلام عن طبيعة دور مراقب الحسابات ومسئولياته، الاهتمام بأساليب وإجراءات رقابة جودة الأداء المهني للمراجعة ، تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة، إصدار تشريع يلاءم العصر والمتغيرات المستجدة . وتناول (الفرح، ٢٠١٣، ص٥٣) ثلاثة عوامل مساعدة في تضييق فجوة التوقعات وهي تطوير معايير المراجعة الدولية لمقابلة توقعات ومتطلبات جمهور مستخدمي القوائم المالية، تثقيف جمهور مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات، تعزيز أداء مراقبي الحسابات .

وعليه تمكن الباحث من حصر الوسائل الرئيسية لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة فيما يلي ؛ تدعيم استقلال مراقب الحسابات، تحسين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، الاهتمام بأساليب وإجراءات رقابة جودة الأداء المهني للمراجعة، تطوير تقرير مراقب الحسابات، إصدار معايير التوكيد المهني والإلزام بتطبيقها، تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة، دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة، وتوسيع مسئوليات مراقب الحسابات .

اتضح للباحث أن معظم الدراسات السابقة اقترحت ونادت بتلبية التوقعات المعقولة لأصحاب المصالح المختلفين كأحد الحلول المناسبة لتضييق فجوة التوقعات، ويتفق الباحث مع ما خلص إليه (غالي، ١٩٩٨ ، ص٧٣٨) أنه من الضروري تطوير مهنة المراجعة لتلبية توقعات أصحاب المصالح المختلفين، وذلك إذا كان لدينا رغبة مخلصة في تضييق تلك الفجوة، حيث أن أصحاب المصالح لديهم تصورات معقولة بخصوص ما يجب أن يفعله مراقبو الحسابات، وليس ما يجب أن يتحدثوا عنه . إلا أن معظم الدراسات التي نادت بتلبية التوقعات المعقولة جاءت عامة ولم تحدد نوع وشكل المحتوي المعلوماتي المطلوب إضفاء الثقة عليه بهدف تضييق فجوة التوقعات، وهو ما دعا الباحث هنا لدراسة مدي مساهمة التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات في المراجعة، وما إذا كان المحتوي ألمعلوماتي للتوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة يمثل في مجملة توقعات معقولة لأصحاب المصالح، أم أن هناك مبالغة في الإفصاح والتوكيد لجوانب لا يحتاج إليها بعض أصحاب المصالح، وقد يمثل بعضاً منها عبئاً عليهم ، وبذلك نكون بصدد ظهور مشكلة تلبية توقعات معقولة علمياً (أكاديمياً) ولكنها غير مطلوبة عملياً من قبل بعض أصحاب المصالح، وهو ما استدعي دراسة أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات في حالة اختلاف أشكال الإفصاح (كونها تقارير مدمجة أم مستقلة) .

التوكيد المهنى على تقارير الأعمال المتكامل :

تقارير الأعمال المتكاملة :

مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة ، والطلب عليها ، وأهدافها ، ومنافعها :

يعتبر مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة من المفاهيم الحديثة الذي تناولته دراسات عدة من أجل تحقيق الإفصاح المحاسبي المتكامل الأبعاد، وما يحتويه من بنود مالية وغير مالية بأسلوب يتحقق من خلاله خاصيتي تكامل وتوازن الإفصاح (بيومي، ٢٠١٥ ، ص٣٦) . قدمت دراسة (Solstice, 2005, P. 1) تعريفاً عملياً للتقرير المتكامل بأنه التقرير الذي يلبي احتياجات كل من مستخدمي التقرير المالي النمطي وتقرير الاستدامة، ويعني ذلك أنه تقرير سنوي واحد يتضمن معلومات الاستدامة والقوائم المالية ، ولكن يعد الجمع بين تقرير الاستدامة والتقرير السنوي التقليدي بقائمة واحدة هو بداية التكامل، وتتطلب رؤية التقرير المتكامل السليم توضيح للروابط بين الأداء المالي والأداء المتعلق بالاستدامة، ويوصف التقرير المتكامل الكلي عندما يعكس قيم الاستدامة التي تعد أساسية للشركة وأصحاب المصلحة بها . هذا وقد نص دليل حوكمة الشركات الصادر بجنوب أفريقيا سنة ٢٠٠٩م علي ضرورة تكامل تقرير الاستدامة مع التقرير المالي للشركة ، وعرفت تقارير الأعمال المتكاملة طبقاً لذلك الدليل بأنه عرض كلي ومتكامل لأداء الشركة المالي وأداء الاستدامة (Johannesburg,2010) . إن التقرير المتكامل يجب أن يوضح بلغة سهلة كيفية تخطيط الشركة للحفاظ علي تنافسية طويلة الأجل دون التضحية بالربحية قصيرة الأجل (Deloitte,2011,P.6) .

هذا ويعرف التقرير المتكامل حسب لجنة إعداد التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا "بأنه تقرير يعلن عن التنظيم ككل ويبين الاستراتيجية والأداء والأنشطة بما يمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة المنظمة علي خلق والحفاظ علي القيمة علي المدى القصير والمتوسط وطويل

الأجل بناء علي النظم المالية والاجتماعية والبيئية (IRC/SA, 2011, p. 7) أكد مجلس التقرير المتكامل الدولي International Integrated Reporting Council (IIRC) أن التقارير المتكاملة هي تقرير يجمع معلومات مالية وغير مالية حول استراتيجية المنظمة والرقابة والأداء والتوقعات بطريقة تعكس السياق البيئي والاجتماعي والاقتصادي الذي تعمل به وبما يوفر تمثيل واضح ودقيق لكيفية تحقيق القيم لحملة الأسهم وكيفية الحفاظ عليها (IIRC, sep2011, p.3:4) . وقام مجلس التقرير المتكامل الدولي (IIRC) في ديسمبر ٢٠١٣م بوضع تعريف للتقرير المتكامل يتشابه مع تعريف لجنة مناقشة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا ، حيث عرف مجلس التقرير المتكامل الدولي (IIRC) التقرير المتكامل أنه بيان موجز عن استراتيجية المنظمة والحوكمة والأداء والتوقعات المستقبلية ، وهذا في سياق البيئة الخارجية، بما يؤدي إلي خلق قيمة علي المدى القصير والمتوسط وطويل الأجل . (Krzus, 2015, Chapter 2, & Eccles P.2)

يعرف (علي، ٢٠١٢، ص٣٢٨) تقارير الأعمال المتكاملة بأنها وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي ، والاستدامي ، والحوكمي ، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة، من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ، ومن ثم مساعدتهم علي اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم . ويعرف (شحاته، ٢٠١٤ ،ص٢٠٠) تقرير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذي يجمع المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية ، متضمنة في ذلك معلومات الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها ، ويجب أن يكون هناك ارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية فيما بينها من جهة، وبينها وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى .

مما سبق أمكن للباحث تعريف تقارير الأعمال المتكاملة بأنها تقارير تعدها إدارة الشركة بغرض تقديمها إلي الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة لتوصيل معلومات حول استراتيجية الشركة والمخاطر وكيفية إدارة المخاطر وتقييم الأداء المالي وغير المالي للشركة، فيما يتعلق بأداء الشركة الحالي والمستقبلي لبعدها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والحوكمي.

يعد الطلب علي تقارير الأعمال المتكاملة طلب منطقي ، إما لقصور الإفصاح المالي أو لتوصيل هذه التقارير لمعلومات غير مالية – بجانب المعلومات المالية – عن الأداء الشامل للشركة – في الماضي، والحاضر ، والمستقبل القريب والبعيد أو للسببين معاً ، وأن هذا الطلب مصدرة أصحاب المصلحة في الشركات ، خاصة المستثمرين(علي،٢٠١٢، ص ٣٣١) وظهر الاهتمام بتقارير الأعمال المتكاملة مع ازدياد طلب أصحاب المصالح في الشركات علي المعلومات المالية وغير المالية سواء كانت كمية أو نوعية وتشمل الأبعاد المختلفة سواء كانت اجتماعية أو بيئية أو حوكمية أو مستدامة ، وتحقيقاً لرغبة أصحاب المصالح فقد اتفقت الكثير من الإصدارات والكتابات علي أن الحل يكمن في تبني الشركات ، خاصة تلك المقيدة في البورصة، لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة باعتبار أن هذه التقارير وسيلة لتوصيل معلومات حوكمية وبيئية واجتماعية واستراتيجية واستدامة جنباً إلي جنب مع المعلومات المالية (حجازي، ٢٠١٥ ، ص٤٦) . كما أنه من أهم أسباب الحاجة إلي تقارير الأعمال المتكاملة ، والتي تؤدي إلي خلق طلب عليها، هو قصور نماذج التقرير الحالية – سواء التقارير المالية أو تقرير الحوكمة – وعدم ارتباطها ببعضها أو باستراتيجية الشركة بما يؤدي إلي عدم قدرة أصحاب المصلحة علي تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها علي خلق والحفاظ علي قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل ، الأمر الذي دعا إلي الاتجاه إلي تقارير الأعمال المتكاملة (شحاتة، ٢٠١٤ ، ص٢٠٤) .

أشارت لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا إلي أن الهدف من تقرير الأعمال المتكامل هو تقديم تقرير إلي أصحاب المصلحة بشأن استراتيجية المنشأة وأدائها وأنشطتها ، بما يمكن أصحاب المصلحة من تقييم قدرة المنشأة علي خلق والحفاظ علي قيمة في المدي

القصير والمتوسط والطويل، وتوضيح أن تلك القيمة تعتمد علي النظم المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمالية للمنشأة، وعلي جودة العلاقات مع أصحاب المصلحة (IRC/SA, 2011, p.6) . وتهدف التقارير المتكاملة وفقاً لمجلس التقارير المتكاملة العالمية إلي ما يلي؛ تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال بما يؤدي إلي تخصيص رأس المال بكفاءة أكثر وإنتاجية أعلي، تشجيع وجود مداخل أكثر تماسكاً وفعالية لتقارير الشركات التي تعتمد علي أنواع مختلفة من التقارير وترتبط بمجموعة متكاملة من العوامل التي تؤثر بشكل جوهري علي قدرة المنظمة علي خلق قيمة مع مرور الوقت، تعزيز المساءلة والإشراف علي أساس قاعدة واسعة من الاهتمامات (المالية، والصناعية، والفكرية، والإنسانية، والاجتماعية والعلاقات، والطبيعية)، دعم التفكير المتكامل من خلال صنع واتخاذ القرارات التي تركز علي خلق قيمة أعلي في الأجل القصير والمتوسط والبعيد(IIRC,2013,P.2) . هذا وقد أشارت دراسة (بيومي، ٢٠١٥، ص٤٥) إلي أن الإفصاح المحاسبي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة يحقق مجموعة من الأهداف، تتلخص في توفير معلومات مالية وغير مالية عن كافة الأبعاد التي تتضمنها بحيث تفيد أصحاب المصالح فيما يلي؛ تقييم القيمة السوقية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية للشركة، تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار في المستقبل، توفير معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات أداء عن كيفية إدارة الشركة للمخاطر الحالية والمتوقعة ، تقييم الأداء المتوقع للشركة بأسلوب متكامل الأبعاد للوقوف علي مدي تفاعل واستجابة إدارة الشركة مع متطلبات البيئة والمجتمع ، توفير معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات تمكن من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وصافي الدخل المتوقع في المستقبل .

حددت دراسة (Solstice/Vancity, 2005, P.6:7) بعض منافع تقارير الأعمال المتكاملة وأهمها تقليل التكاليف، الكفاءة في إعداد التقارير، دعم الاعتراف بالقيادة، العمل بروح الفريق عند إعداد التقرير ، تحسين الفهم الداخلي للروابط بين الأعمال التجارية والاستدامة ، تحقيق نظرية الفكر المتكامل . وقامت دراسة (young and Green &Ernest group,2013,P.30) بتحديد الأسباب التي تدفع الشركات إلي إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وهي زيادة وعي المستثمرين والعملاء بالاستدامة ، تحسين الشفافية ودقة البيانات، تعزيز العلامة التجارية والسمعة الطيبة، خلق مزايا تنافسية، زيادة التعاون بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة، تحسين الاتصال، تحسين كفاءة التقرير والتقييم، تلبية تساؤلات المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح، تحقيق وفورات في التكاليف ، تعزيز توظيف العامل ، تحسين الابتكار .

ويري (بيومي، ٢٠١٥ ، ص٤٠) أن تقارير الأعمال المتكاملة تعكس درجة التعاون بين أقسام وفروع ومراكز نشاط الشركة وتعمل علي تحقيق الاتصال الفعال بين أصحاب المصالح وإدارة الشركة، تمكن أصحاب المصالح من التقييم المتكامل الأبعاد علي مستوي فروع وأقسام وأنشطة الشركة بأكملها ، تساعد علي تحقيق التحسين المستمر من خلال الإفصاح عن نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات وسيناريوهات إدارتها بصفة مستمرة، تعكس درجة تفاعل الشركة مع الالتزامات والمسئوليات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية وتعمل علي تعميق الروابط مع أصحاب المصالح، توضح التطور في الأداء التشغيلي لكافة الأبعاد التي تحتويها ومن ثم تساعد أصحاب المصالح علي تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار في المستقبل، تمكن إدارة الشركة من إدارة المخاطر بأسلوب علمي منهجي وليس بطريقة عشوائية، توضح درجة الارتباط بين استراتيجية الشركة، والأداء التشغيلي للأبعاد المتضمنة بالتقارير المتكاملة للأعمال .

التحديات التي تواجه تقارير الأعمال المتكاملة :

حددت دراسة (Solstice/Vancity,2005,P.7:9) التحديات التي ما زالت تواجه تقارير الأعمال المتكاملة وهي تحدي دعم الإدارة العليا، التحديات العملية المتمثلة في ضغوط

الوقت وجمع البيانات ، تحدي حجم التقرير، تحدي توافر المهارات الجديدة اللازمة لمثل هذه التقارير، تحدي أولوية مصالح المساهمين. وقامت دراسة (young and Green &Ernest group, 2013,P.3) بتحديد التحديات التي تواجه التقارير المتكاملة وهي تحقيق التوازن بين متطلب الشفافية وبين المخاطر القانونية والاعتبارات المتعلقة بإطلاق المعلومات، توافق عمليات تقارير الاستدامة مع العمليات المالية ، الحد من نفوذ الرئيس التنفيذي للعمليات ورئيس قسم المعلومات ومجلس الإدارة ، الحد من نفوذ المدير المالي، الحاجة إلي موازنة وطقم استشاريين لإعداد التقرير ، عامل الوقت ، الحاجة إلي التوجيه الكافي من واضعي المعايير والجهات المنظمة مثل بورصة الأوراق المالية .

ويري (بيومي، ٢٠١٥ ، ص٤٣) أن التقارير المتكاملة للأعمال، يصاحبها العديد من التحديات، التي تعوق من إعدادها بأسلوب علمي يصلح للتطبيق العملي، تتلخص أهم هذه التحديات في الآتي ؛ ضرورة وضع منهجية علمية تصلح للتطبيق العملي تمكن من إعداد الإفصاح المحاسبي لكافة الأبعاد التي تتضمنها، تصميم نظام معلومات داخلي يمكن معدي هذه التقارير من إعدادها بأسلوب يحظى بالقبول العام، ما هي بنود المحتوي المعلوماتي التي ينبغي أن يتم الإفصاح عنها من خلال هذه التقارير وأولويات الإفصاح عنها من وجهة نظر المحاسبين القائمين علي إعدادها؟ ، تحقيق التوازن بين المعلومات المفصح عنها محاسبياً بالتقارير المتكاملة للأعمال والتي من خلالها يتم تقييم نتائج أداء الأبعاد المتضمنة بتلك التقارير، ما هو الحد الأدنى من المعلومات المالية ومؤشرات الأداء والمعلومات غير المالية الذي يفي باحتياجات أصحاب المصالح وينبغي الإفصاح المحاسبي عنها وما هو أفضل أسلوب للإفصاح المالي وغير المالي عن ذلك الحد؟، ضرورة تحديد شكل العلاقات بين الأبعاد المتضمنة بالتقارير المتكاملة للأعمال واستراتيجية الشركة، كيف يتم تضييق فجوة المعلومات بين ما يتم الإفصاح عنه من قبل معدي التقارير المتكاملة للأعمال والحد الأدنى الذي يفي بمتطلبات أصحاب المصالح من معلومات؟ .

أهم المنظمات الدولية التي حاولت وضع إطار لتقارير الأعمال المتكاملة :

- لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا (IRC/SA) :

The Integrated Reporting Committee of South Africa

أول محاولة لتكوين إطار للتقارير المتكاملة كانت ورقة مناقشة التقارير المتكاملة عام ٢٠١١م وتم تعريف التقارير المتكاملة في هذا الإطار أنها تقرير متكامل يعلن عن التنظيم ككل ويبين الاستراتيجية والأداء والأنشطة بما يمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة التنظيم علي خلق والحفاظ علي القيمة علي المدى القصير والمتوسط وطويل الأجل والتقرير المتكامل الفعال يعكس قدرة التنظيم علي خلق والحفاظ علي القيمة بناء علي النظم المالية والاجتماعية والبيئية ، هذا وقد شملت ورقة المناقشة إطاراً للتقرير المتكامل يحتوي علي إرشادات حول المبادئ الواجب إتباعها عند إعداد التقرير المتكامل ، وبعض العناصر المقترحة الممكن تضمينها بذلك التقرير . (IRC/SA, 2011)

- مجلس التقرير المتكامل الدولى(IIRC) The International Integrated reporting council

قام المجلس في ديسمبر ٢٠١٣م بوضع إطار للتقرير المتكامل الدولي وتم تعريف التقرير المتكامل بأنه تقرير يوضح استراتيجية التنظيم والحوكمة والأداء والتوقعات بما يؤدي إلي خلق قيمة علي المدى القصير والمتوسط وطويل الأجل (Krzus, & Eccles, 2015,p.68) . حيث يقوم إطار التقرير المتكامل ، الذي تعمل اللجنة الدولية للتقرير المتكامل (IIRC) عليه، علي الجمع بين المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية في شكل واضح مختصر ومتسق، ورغم أن جنوب أفريقيا تمضي أسرع ، فيما يتعلق بالتقرير المتكامل إلا أنها تسير في نفس الاتجاه الذي يتبعه باقي العالم . (Deloitte, 2011, P.5)

- إصدار تشريع للتقارير غير المالية من قبل الاتحاد الأوروبى فى عام ٢٠١٤م .

حيث يطلب من الشركات الكبرى المدرجة أن تقدم تقرير سنوي عن المخاطر الأساسية لحقوق الإنسان والآثار الاجتماعية والبيئية المرتبطة بعملياتها التشغيلية والعلاقات والمنتجات والخدمات، وإجراءات تخفيف تلك المخاطر ، ونشر التقرير علي موقع الشركة الالكتروني . (Gregor, & Chaplier, 2014)

معايير الاستدامة (AA1000AP, 2018) :

تصدر هذه المعايير عن مؤسسة Accountability وهي مؤسسة عالمية تُعني بمعايير الاستدامة والخدمات الاستشارية، وتعمل مع الشركات والحكومات والمؤسسات المتعددة الأطراف للنهوض بالممارسات التجارية المسئولة، وتحسين الأداء علي المدى الطويل منذ عام ١٩٩٥م ، حيث دأبت هذه المنظمة علي تقديم الدعم للشركات، والمؤسسات غير الربحية ، والحكومات في إدراج المساءلة الأخلاقية والاجتماعية ، والمتعلقة بالحوكمة في أسسها التنظيمية .

محتويات وعناصر تقارير الأعمال المتكاملة :

هناك خمس مراحل متعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة حسب دراسة (Deloitte,2011,P.13) وهذه المراحل تمثل خارطة طريق يجب علي أي شركة المرور بها عند التوجه نحو إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وهي كما يلي: تحديد المخاطر والفرص ووضع أولويات لها، الربط بالاستراتيجية ، قياس الأداء ، التقرير ، التوكيد المهني .

والعناصر المقترح تناولها في التقرير المتكامل من قبل لجنة إعداد التقارير المتكاملة بجنوب أفريقيا تشمل ثمانية أقسام وهي؛ عنوان التقرير، نظرة عامة علي المنظمة ونموذج الأعمال وهيكل الحوكمة ، فهم سياق التشغيل ، الأهداف الاستراتيجية والكفاءات ، تقييم أداء المنظمة، أهداف الأداء المستقبلية، سياسة المكافآت، تعليق تحليلي (IRC/SA,2011, p.12)

وقامت اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة للأعمال (IIRC) بتقسيم محتوي التقرير المتكامل إلي ثمانية عناصر وهي؛ نظرة عامة عن التنظيم والبيئة الخارجية، الحوكمة، نموذج الأعمال ، المخاطر والفرص، الاستراتيجية وتخصيص الموارد، نظرة مستقبلية، أساس العرض (IIRC, 2013, P.5) .

هناك عدة أراء بالنسبة لمداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة إلا أن مساحة الاتفاق بينها توضح وجود ثلاثة مداخل كما يلى : (Solstice, 2005)

- **مدخل التقرير المجمع** : يكون التقرير المتكامل قائمة واحدة تجمع بين التقرير المالي وتقرير الاستدامة ، ويؤدي ذلك إلي تأكيد تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة من وجهة نظر الشركة وأنهما مجالان متداخلان لأداء الأعمال الكلية، ويعد التقرير المجمع خطوة أولية مفيدة نحو التقرير المتكامل .
- **مدخل التقرير المتكامل** : يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والاستدامة، ويمثل تقرير تكون فيه النتائج المالية لتصرفات الشركة المتعلقة بقضايا الاستدامة واضحة، حيث تتضمن القوائم المالية تفسيرات وصفية بلغة سهلة، أو تكون الروابط بين استراتيجية الأعمال وأداء الاستدامة واضحة، وبرغم عدم وجود مثال لتلك الدرجة من التكامل ، إلا أن الجهود المتعلقة بالإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية الهامة مالياً تعد خطوة جيدة .
- **مدخل التقرير الكلى** : يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة ، ويعد ذلك التقرير (التقرير المتكامل) هو التعبير السليم عن قيمة الشركة ومدخلها للأعمال .

ومن هذا المنطلق فإن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يوصل بصفة مجمعة ومتكاملة وكلية ، معلومات مالية وبيئية واجتماعية واستدامية عن الشركة لأصحاب المصلحة فيها .

ويري (Paternostro, 2013) أن هناك ثلاثة مداخل لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن مستوي ربط المعلومات عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة يعتمد علي طريقة تجميع التقارير الجزئية، وهذه المداخل هى :

- **مدخل التجميع الضعيف :** حيث يتم إعداد التقرير المتكامل من خلال إعداد تقرير جزئي أساسي ثم إضافة تقرير ثانوي إليه، وهناك حالتين لهذا المدخل، الحالة الأولي: تقرير متكامل مشتق من القوائم المالية تدعمها المعلومات الاجتماعية والبيئية، الحالة الثانية : تقرير متكامل مشتق من التقارير الاجتماعية والبيئية تدعمها المعلومات المالية .
- **مدخل التجميع القوى :** يتم إعداد تقرير الأعمال المتكامل وفقاً لهذا المدخل ، من خلال تجميع عدد من التقارير الجزئية .
- **مدخل التكامل من منظور ضيق** : يقوم علي أساس الربط بين المعلومات التي توفرها التقارير الجزئية ، وعليه فإن التقرير المتكامل لا يشمل كل المعلومات الموجودة بالتقارير الجزئية .

بنود تقرير الأعمال المتكامل استنادا إلى الدراسات السابقة فى هذا المجال والتى قدمت أطر مقترحة للتقارير المتكاملة للأعمال أو لبعض جوانب هذه التقارير :

قسم تمهيدى : يشتمل علي المعلومات العامة عن الشركة مثل (اسم الشركة والشكل القانوني لها وعنوانها والمدة الزمنية المعد عنها التقارير وتاريخ النشر لهذه التقارير وروابط المواقع الالكترونية للشركة علي الانترنت والأنشطة والمنتجات والخدمات والدول التي تعمل فيها والهيكل التنظيمي والقطاعات الرئيسية والفروع والمصانع وتوزيعها الجغرافي والأسواق التي تخدمها) . (بيومي، ٢٠١٥ ، ص١٢٢)

قائمة المحتويات : وتتضمن كافة أقسام التقارير علي أن تكون مرقمة ويفضل أن تكون في صورة ملفات رئيسية مدرجة علي الموقع الالكتروني الرسمي للشركة علي شبكة الإنترنت بحيث تكون متاحة لفئات أصحاب المصالح، ويمكن تقسيمها كالتالي :

القسم الأول : نبذة عن الشركة .

القسم الثانى : استراتيجية الشركة متكاملة الأبعاد وما يتبعها من أهداف .

القسم الثالث : الإفصاح عن الأداء التشغيلي من خلال القوائم المالية المتعارف عليها والإيضاحات المتممة لها .

القسم الرابع : الإفصاح عن البعد الاقتصادي .

القسم الخامس: الإفصاح عن البعدين البيئي والاجتماعي، ويشمل؛ الإفصاح عن بنود المعلومات المالية المتعلقة بالبعد البيئي، ومؤشرات الأداء المتعلقة بالبعد البيئي، وبنود المعلومات البيئية غير المالية، وبنود المعلومات المالية المتعلقة بالعاملين، و مؤشرات الأداء المتعلقة بالعاملين ، وبنود المعلومات غير المالية للعاملين، وبنود المعلومات المالية المتعلقة بالأطراف المجتمعية ، ومؤشرات الأداء المتعلقة بالبعد الاجتماعي تجاه أطراف المجتمع، وبنود المعلومات الاجتماعية غير المالية . (بيومي، ٢٠١٥ ، ص١٢٨-١٣٢)

القسم السادس: الإفصاح عن البعد الحوكمي، ويتكون تقرير الإدارة عن الحوكمة من ثلاث فقرات وهي؛ (الفقرة التمهيدية) وتشير الإدارة فيها إلي مسئوليتها عن الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات وعمل تقييم ذاتي مستمر لهذا الالتزام؛ (فقرة مدي الالتزام الحوكمي الفعلي) وتشير الإدارة فيها إلي ما إذا كانت تلتزم التزاماً تاماً بقواعد الحوكمة الملزمة لها، وفي حالة الخروج عن بعض القواعد الحوكمية مع ذكر سبب ذلك، وأنها لديها الآليات المصممة

والمنفذة بكفاءة لمتابعة هذا الالتزام؛ (فقرة نتائج المتابعة والتقييم الحوكمي) وتشير فيها الإدارة إلي مزاعمها أو تأكيداتها بشأن مدي الالتزام الحوكمي للشركة في نهاية الفترة المحاسبية . (مهران، ٢٠١٥ ، ص٧٦)

القسم السابع: الإفصاح عن المخاطر وطرق إدارتها بأسلوب متكامل، يحتوي التقرير عن المخاطر علي نوعين من المعلومات وهي؛ (معلومات كمية) توضح تلك المعلومات الخسائر المحتملة والفعلية المرتبطة بكل نوع من أنواع المخاطر علي حده، وأيضاً الإفصاح في شكل مؤشرات ونسب مالية وتقدير الاحتمال والأثر ثم وضع مدي للمخاطر مرتفعة – متوسطة – منخفضة ؛ (معلومات وصفية) حيث يتم الإفصاح عما يلي، مسئولية مجلس الإدارة عن تصميم وتشغيل والاحتفاظ بنظام إدارة المخاطر والإطار المستخدم في عملية إدارة المخاطر، مسئولية الإدارة عن تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر ونتيجة هذا التقييم مع توضيح لنقاط الضعف والتحسينات المقترحة ومدي التقدم في عملية المخاطر عن العام الماضي، وصف مبادئ وسياسات واستراتيجيات إدارة المخاطر، وصف المخاطر من خلال جدول يوضح نوع المخاطر كل علي حده والأساليب المستخدمة في عملية تحديد وقياس المخاطر والأسلوب المستخدم في إدارة المخاطر والمخاطر المتبقية وأسباب عدم التعامل معها وتوضيح مستوي قبول المخاطر ، هيكل حوكمة المخاطر حيث الإفصاح عن دور ومسئولية الأطراف المرتبطة بعملية إدارة المخاطر وخاصة دور مجلس الإدارة ودور لجنة المخاطر وتكوينها ومدي استقلالها وموقعها التنظيمي ودرجة تأهيلها . (عبدالناصر، ٢٠١٥ ، ص٣٩)

القسم الثامن: تقييم الأداء المتكامل الأبعاد المتوقع في المستقبل من وجهة نظر الإدارة، والذي يتضمن موازنة تقديرية مرفقة بجدول زمني لما يتوقع انجازه في المستقبل علي مستوي كافة الأبعاد المعنية بها إدارة الشركة . (بيومي، ٢٠١٥ ، ص١٢٥)

تجارب بعض الدول في مجال تقارير الأعمال المتكاملة :

تضمن دليل حوكمة الشركات بجنوب أفريقيا (King, 111) الصادر سنة ٢٠٠٩م توصية للشركات بإصدار تقرير متكامل لكون هذا الدليل من ضمن متطلبات القيد ببورصة جوهانسبرج بجنوب أفريقيا ، فإن الشركات المقيدة ملزمة بإصدار تقرير متكامل للسنوات المالية بداية من أو بعد ١ مارس ٢٠١٠م أو توضيح أسباب عدم قيامها بذلك (IRC/SA, 2011, p. 3) . كما أصدرت فرنسا قانوناً يتطلب من الشركات التي يزيد العاملين فيها عن ٥٠٠ موظف أن تقدم تقرير متكامل (Harvard Business School,2010) . وتعتبر الدانمارك أول دولة تلزم الشركات الكبرى بها بالتقرير عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية لها، وتعد المملكة المتحدة من الدول التي اهتمت بذلك الموضوع ، حيث أخذت الحكومة في اعتبارها إلزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات غير المالية من وجهة نظر مالية وتشغيلية. وفي مصر ، توجد بعض الممارسات الجزئية غير المنظمة لتقارير الأعمال المتكاملة، تلك الممارسات محدودة ، وغير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً، وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها غير مالية ، وتخص صناعات ملوثة وصناعات غير ملوثة (علي، ٢٠١٢، ص٣٣٥) .

التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة :

تعرف هذه الخدمة وفقاً للإصدارات الاسترالية الفنية ذات الصلة كخدمة توكيدية يقوم من خلالها قائد فريق التوكيد بإبداء رأي فني محايد فيما يتعلق بمدي دقة مجال الخدمة ، وإمكانية الاعتماد عليه ، واكتماله (نمير، ٢٠١٤ ، ص١٤-١٥) . هذا ويمكن تعريف خدمات لتوكيد عموماً كعملية مُعدة لزيادة ثقة الطرف الثالث في المعلومات التي خضعت لمثل هذا التوكيد من جانب موفر للخدمة مستقل (AESRD,2013,p.2) . كما يمكن تعريف خدمات التوكيد أنها عملية للتقييم المستقل لمدي دقة وإمكانية الاعتماد علي المعلومات المفصح عنها أو الإجراءات المستخدمة لتوليد المعلومات (Bondansky, & Breidenich, 2009, p.6).

وتعرف خدمة التوكيد المهني علي أنها خدمة مستقلة تهدف إلي تحسين جودة المعلومات لخدمة صناع القرار ، ويشمل هذا المفهوم كلاً من خدمة المراجعة وخدمات التصديق بصفة عامة ، وتختلف عن خدمات الاستشارات حيث أنها تركز علي تحسين جودة المعلومات بدلاً من تقديم نصائح، ويعد هذا المفهوم شامل حيث أن المعلومات قد تكون مالية أو غير مالية وقد تتعلق بأحداث وعمليات ماضية أو جارية، وقد تكون معلومات مباشرة عن منشأة أو منتج معين أو معلومات غير مباشرة ، وقد تكون معلومات داخلية أو خارجية (Elliott and Pallais 1997) نقلاً عن (مهران، ٢٠١٥ ، ص٣-٤) .

ويمكن تعريف التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية، الأداء البيئي، الأداء الاجتماعي ، الأداء الحوكمي ، وانبعاثات الشركة من غازات الاحتباس الحراري ، بما يُمكن مراقب الحسابات كرئيس لفريق التوكيد من إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية هذه التأكيدات استناداً لمعايير القياس السارية، وتوصيل توكيده الايجابي، أو السلبي ، للمستخدم المستهدف، أصحاب المصلحة (عبده، ٢٠١٧ ، ص٢٤٩٤) .

مما سبق أمكن للباحث تعريف التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية ، الأداء البيئي بما يتضمنه من انبعاثات الشركة من غازات الاحتباس الحراري ، الأداء الاجتماعي ، الأداء الحوكمي، أداء إدارة المخاطر ، الأداء المستقبلي متكامل الأبعاد ، بما يُمكن مراقب الحسابات من إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية هذه التأكيدات استناداً لمعايير التوكيد المهنية ومعايير القياس الفنية، وتوصيل توكيده للمستخدم المستهدف .

التوكيد المهنى على الإفصاح عن الانبعاثات :

يمكن تعريف خدمة التوكيد علي انبعاثات الغازات كما جاء بإصدار حكومة البرتا الكندية كعملية مُعدة لتمكين موفر الخدمة من إبداء رأي لتعزيز درجة ثقة الطرف الثالث بشان تمشي تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالانبعاثات مع المقاييس السارية (AESRD,2013,P.2). ويمكن تعريفها أيضاً كعملية للتقييم المستقل لمدي دقة وإمكانية الاعتماد علي المعلومات المفصح عنها أو الإجراءات المستخدمة لتوليد المعلومات .(Bodansky, Bridenich 2009,p.6) كما يمكن تعريفها بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة المكتوبة بشأن انبعاثات الشركة من الغازات المسببة للاحتباس الحراري GHG ، بما يمكن مراقب الحسابات المستقل ، من إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية هذه التوكيدات ، استنادا إلي معايير القياس السارية وتوصيل نتائج توكيده الإيجابي إلي أصحاب المصلحة في الشركة بما فيها إدارتها (نمير، ٢٠١٤ ، ص٢٠) .

معايير التوكيد المهنى على الإفصاح عن الانبعاثات من منظور مهنى وفنى :

أصدرت الأيزو عام ٢٠٠٦م معيار المحاسبة عن، والتوكيد علي GHG رقم ١٤٠٦٤ ، وهو من الإصدارات الفنية، ويتكون هذا المعيار من ثلاثة أجزاء ، جزئين متعلقين بالمحاسبة عن الانبعاثات ، وجزء متعلق بالتوكيد علي الإفصاح عن الانبعاثات . وقد أتي الجزء الأول بعنوان غازات الاحتباس الحراري : متطلبات القياس الكمي ، ومتابعة، والتقرير عن الانبعاثات وعمليات التخلص منها علي مستوي الشركة ككل . (ISO, 2006a) نقلاً عن (نمير، ٢٠١٤ ، ص١١)

بينما تشمل الإصدارات المهنية التي يمكن لمراقبي الحسابات الاستناد إليها عند أدائهم لهذه الخدمة ، كل من معيار تكليفات التوكيد الدولي (ISAE NO.3410) ، ونظيره الكندي (CSAE NO.3410) ونظيره الاسترالي (ASAE NO.3410) ، ونظيره النيوزيلندي(ISAE [NZ] NO.3410). وذلك لأن كل هذه المعايير متشابهة إلي حد كبير ،

فضلاً عن أنها توضح كيفية أداء مراقبي الحسابات لهذه الخدمة علي نحو أفضل، ولكن في ظل الأخذ في الاعتبار أن الإصدارات السابقة قابلة للتطبيق علي تكليفات التوكيد المبنية علي تأكيدات الإدارة فقط، فضلاً عن تأكيدها علي ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالمتطلبات الواردة بمعيار تكليفات التوكيد الدولي (ISAE NO. 3000) أو نظيره الكندي أو الاسترالي أو النيوزيلندي عند أداء هذه الخدمة . (نمير، ٢٠١٤ ، ص٢٢)

تجارب بعض الدول والتنظيمات التابعة لها والتى تلزم الشركات بالإفصاح عن معلومات انبعاثات الغازات GHG :

أصدرت الحكومة الكندية متطلبات تقرير إجبارية عن GHG للمصانع التي تصدر ما يعادل ١٠٠٠ طن أو أكثر من انبعاثات GHG سنوياً بدءاً من مارس ٢٠٠٤م . وقامت الحكومة الاسترالية من خلال نظام التقرير القومي عن GHG التابع لها بإلزام الشركات الاسترالية التي تنتج ما يتعدى حدود معينة من الطاقة ، بالتقرير سنوياً عن انبعاثاتها منGHG سنة ٢٠٠٧. وفي المكسيك تم إلزام صناعات معينة بالتقرير عن انبعاثاتها بدءاً من سنة ٢٠٠٨م (Simnet et al., 2009) نقلاً عن (شحاتة، ٢٠١٤ ، ص٢٢٥) . كما قامت ولاية كاليفورنيا بالموافقة علي لائحة للتقرير الإجباري عن GHG سنة ٢٠٠٧م ، وتلزم المصانع بالتقرير عن انبعاثاتها السنوية من GHG بدءاً من سنة ٢٠٠٩م والسنوات التي تليها (California Air Sources Board, 2008)

أما في مصر وفيما يتعلق بالجهود الرسمية المبذولة داخل الدولة لحماية البيئة بوجه عام والحد من ظاهرة التغير المناخي بوجه خاص، نجد أنه يتم إلزام بعض الشركات بموجب قانون البيئة رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م والمعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٩م ولائحته التنفيذية بعدم تجاوز انبعاثاتها من الغازات الناتجة عن حرق الوقود لأغراض الطاقة وخلافة الحدود المسموح بها ، ولكن لم تكن GHG المنبعثة إلي الغلاف الجوى من بين الغازات التي أوردت بشأنها هذه اللائحة حدوداً يتعين عدم تجاوزها . (نمير، ٢٠١٤ ، ص٤٥)

وفي السياق ذاته أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية بالتعاون مع مركز المديرين المصري، مؤشراً لمسؤولية الشركات عام ٢٠٠٨م ، وكان بُعد حماية البيئة، بما في ذلك إفصاح الشركات عن انبعاثاتها وعن جهودها للحد من تلك الانبعاثات، أحد أبعاد المؤشر في اختيار الشركات المقيدة في البورصة المصرية الأعلى التزاماً من حيث المسؤولية الاجتماعية، وذلك إلي جانب إلزامها مراقبي الحسابات، كشرط للقيد واستمرار القيد لديها، بضرورة مواصلة التنمية المهنية المستمرة ومثابرة العمل وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية . (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٠٧، ٢٠٠٩)

أهم المبادرات والبرامج الاختيارية التي تحفز الشركات على الإفصاح عن معلومات GHG:

مشروع الإفصاح عن الكربون CPD :

يمثل مبادرة اختيارية للإفصاح عن انبعاثات GHG من جانب الشركات ، فيقوم بإرسال قوائم استقصاء لكبري الشركات في العالم يطلب منها معلومات عن انبعاثات GHG (شحاتة، ٢٠١٤، ص٢٢٧). وهي منظمة عالمية غير هادفة للربح تأسست عام ٢٠٠٠م ومقرها لندن، وتطالب هذه المنظمة ببيانات موحدة حول تغيير المناخ والماء من أكبر الشركات المقيدة في العديد من البورصات العالمية وذلك من خلال استبيانات سنوية ترسل بالنيابة عن المستثمرين الموقعين علي مبادرة الإفصاح عن الانبعاثات الكربونية، طبقاً لمتطلبات المساهمين وذلك لتشجيع الشركات علي الإفصاح عن معلومات تساعدها علي الحد من المخاطر البيئية، وتمت الإشارة إلي هذه المبادرة في الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة، ضمن الملحق رقم ٣، كأحد أهم المبادرات والمبادئ التي يمكن

للشركات المقيدة بالبورصة الاستعانة بها في إعداد تقارير الاستدامة. (الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة،٢٠١٦،ص٣٧)

مجلس معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB) :

يعد أحد أهم المبادرات التي يمكن للشركات المقيدة بالبورصة المصرية الاستعانة بها في إعداد تقارير الاستدامة، حيث تم الإشارة إليه بالدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة الصادر عن البورصة المصرية عام ٢٠١٦م، وهو عبارة عن مجموعة من ثماني منظمات أعمال ومنظمات بيئية ؛ منها مجموعة المناخ، والمجلس العالمي لقطاع الإفصاح والتنمية المستدامة، والمنتدى الاقتصادي (دافوس). ويدعم المجلس مجموعة العمل الفنية التي تتكون من الأعمال التجارية، وهيئات المحاسبة، وشركات المحاسبة الكبرى، والأوساط الأكاديمية وغيرها، فضلاً عن المستثمرين. وهي تعمل علي تطوير وتعزيز الإطار العام لتقارير تغير المناخ (CDSB) بما يسهل للتواصل بين الشركات والمستثمرين ويساعد علي فهم المعلومات ذات الصلة بتغير المناخ في التقارير الحالية. يطمح مجلس معايير الإفصاح عن المناخ في تزويد صانعي السياسات وغيرهم بإطار جيد لإعداد تقارير المناخ. تم تصميم المعايير بما يوفر وضوحاً وثقة في المعلومات المتاحة ويحقق مزيداً من الاستقرار في الأسواق المالية . (الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة،٢٠١٦،ص٣٨)

التوكيد المهنى على إفصاح الشركات عن مسئوليتها الاجتماعية :

قدمت مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI (The Global Reporting Initiative) مجموعة من الإرشادات أو المعايير لمساعدة الشركات علي وصف أفضل أداء، والتقرير والإفصاح عن، مسئوليتها الاجتماعية وتعتبر تلك الإرشادات بمثابة معيار للقياس بديلاً لمعايير إعداد التقارير المالية ، وتتضمن تلك المعايير أو الإرشادات ثلاثة مبادئ واردة في معيار القياس (AA 1000 AS) الصادر عن GRI ٢٠٠٨م وهي مبادئ الشمولية والأهمية النسبية والاستجابة، ووفقاً لإصدار GRI version G4,2013 يجب أن تحتوي تقارير الاستدامة علي الإفصاح الاجتماعي وفقاً لمجموعة من المبادئ التوجيهية وهي ممارسات العمل وحقوق الإنسان والمجتمع والمسئولية عن المنتج . (شحاتة، ٢٠١٣ ، ص١٣٣-١٣٤)

وبالنسبة لمصر فقد قام مركز المديرين المصريين بالتعاون مع البورصة المصرية ومؤسسة إستا ندر أند بورد بإعداد مؤشر للبيئة والحوكمة والمسئولية الاجتماعية بمصر (S&P/EGX ESG Index) حيث يستخدم هذا المؤشر لتقييم وترتيب الشركات بشكل اختياري علي أساس ما تفصح عنه من معلومات في مجالات البيئة والحوكمة والمسئولية الاجتماعية حسب حجم تلك المعلومات المفصح عنها ، وتتمثل قواعد المسئولية الاجتماعية وفقاً لهذا المؤشر في أربع قواعد وهي احترام حقوق البيئة واحترام حقوق الإنسان واحترام حقوق العاملين والبعد عن أي معاملات بها شبهة فساد . WWW.Eiod.org

الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦م (ص٢٦-٢٧) نص علي أنه يمكن لمجلس الإدارة تشكيل لجان تكلف بموضوعات معينة بحسب حاجة وطبيعة عمل الشركة، وعلي مجلس الإدارة تحديد مدة عمل وصلاحيات هذه اللجان وتشكيلها ومعاملاتها المالية وتنظيم كيفية عملها، وأعطي الدليل أمثلة لهذه اللجان علي سبيل المثال لا الحصر وكان من ضمن هذه اللجان ؛ لجنة المسئولية الاجتماعية، لجنة السلامة والصحة المهنية ، لجنة حماية البيئة .

الإصدارات الدولية التي تناولت الإفصاح البيئى والاجتماعى :

المواصفة القياسية الدولية الأيزو ١٤٠٠١ : (ISO14001,2015)

هي مواصفة اختيارية تضم مجموعة من نظم الإدارة البيئية، أعدت بهدف تحقيق تمكين إدارة الشركة من صياغة نظم للإدارة البيئية والعمل علي تفعيلها وتوثيقها والتقرير عنها، والحصول علي شهادة مطابقة من قبل جهة خارجية، ويتعين أن تطبقها الشركة بأسلوب متكامل

علي مستوي كافة القطاعات والأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات من أجل الالتزام بسياسة التحسين المستمر لنظم الإدارة البيئية، والذي يكون متوافق مع القوانين والتشريعات البيئية المحلية والدولية ، علي أن يتم الإفصاح عن مخرجات هذه النظم من خلال تقارير بيئية . https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en

الميثاق العالمى للأمم المتحدة الصادر عام ٢٠٠٤م :

(United Nations Global Compact 2004)

صدر عن الأمم المتحدة في يونيو عام ٢٠٠٤م ، ويعتبر بمثابة مبادرة اختيارية تعمل علي تحفيز إدارات الشركات المساهمة الهادفة إلي تحقيق الربح لكي تتبني الوفاء بالبعدين البيئي والاجتماعي ، الأمر الذي يصاحبه ضرورة تعديل استراتيجيات هذه الشركات ، وأهدافها وأنشطتها وسياستها التشغيلية ، لكي تتوافق مع عشرة مبادئ تتسم بالقبول العالمي ، موزعة علي أربعة محاور (حقوق الإنسان والعمل والبيئة ومكافحة الفساد) .

المواصفة القياسية الدولية الأيزو ٢٦٠٠٠ التى صدرت عام ٢٠١٠م :

(ISO 26000, 2010)

يعتبر هذا المعيار بمثابة دليل إرشادي لتخطيط وأداء وتنفيذ المسئوليات البيئية والاجتماعية للشركات والمؤسسات الخاصة والعامة سواء تلك العاملة بالدول المتقدمة أو النامية أو كلاهما ، لاستيفاء احتياجات ومتطلبات أصحاب المصالح . ولما كانت الأعمال والمؤسسات لا تعمل في فراغ ، وحيث تعتبر علاقاتهم بالمجتمع والبيئة التي يعملون فيها عاملاً حاسماً في قدرتهم علي مواصلة العمل بفعالية ، لذلك تقوم هذه المؤسسات باستخدام ISO 26000 بشكل متزايد كمقياس لأدائها العام ، حيث يوفر المعيار إرشادات حول كيفية عمل الشركات والمؤسسات بطريقة مسئولة اجتماعياً ، وهذا يعني التصرف بطريقة أخلاقية وشفافة تسهم في صحة المجتمع ورفاهيته . ويساعد المعيار في توضيح ماهية المسئولية الاجتماعية ، ويساعد الشركات والمؤسسات علي ترجمة المبادئ إلي إجراءات فعالة وتقاسم أفضل الممارسات المتعلقة بالمسئولية الاجتماعية علي المستوي العالمي، ويستهدف جميع أنواع المؤسسات بغض النظر عن نشاطها أو حجمها أو موقعها . https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html

وقد أشار (الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة، ٢٠١٦، ص٣٧) إلي المعيار الدولي للمسئولية الاجتماعية الأيزو ٢٦٠٠٠، ضمن الملحق رقم ٣، كأحد أهم المبادرات والمبادئ التي يمكن للشركات المقيدة الاستعانة بها في إعداد تقارير الاستدامة حيث يقدم المعيار توجهات بخصوص المسئولية الاجتماعية والهدف منه هو المشاركة في عملية التنمية المستدامة العالمية من خلال تشجيع الشركات والمنظمات الأخرى علي المشاركة في ممارسة المسئولية الاجتماعية لتحسين هذه الممارسة علي عمال هذه الشركات والمنظمات وبيئتها الطبيعية ومجتمعاتها، وتناول المعيار الموضوعات الرئيسية التي يجب علي كل مستخدم لمعيار الأيزو ٢٦٠٠٠ الاهتمام بها وهي حوكمة المنظمات ، حقوق الإنسان، الممارسات العمالية، البيئة، عدالة ممارسات التشغيل، قضايا المستهلكين ، المشاركة والتنمية المجتمعية .

معايير الأداء البيئية والاجتماعية المستدامة الصادرة عام ٢٠١٢م : (IFC , 2012)

صدرت عن مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في يناير ٢٠١٢ وتتضمن ثمانية معايير، وفقاً لها ينبغي علي إدارات الشركات باعتبارها الطرف المسئول عن تنفيذ وتشغيل أي مشروع أن تستوفي هذه المعايير. وهي؛ معيار الأداء رقم١: تقييم المخاطر والآثار البيئية والاجتماعية وإدارتها، معيار الأداء رقم٢: العمال وأوضاع العمل، معيار الأداء رقم٣: كفاءة الموارد ومنع التلوث، معيار الأداء رقم٤: صحة المجتمعات المحلية وسلامتها وأمنها، معيار الأداء رقم٥: الاستحواذ علي الأراضي وإعادة التوطين القصري ، معيار الأداء رقم٦:

حفظ التنوع الحيوي والإدارة المستدامة للموارد الطبيعية الحية، معيار الأداء رقم٧: الشعوب الأصلية، معيار الأداء رقم٨: التراث الثقافي. وتعتبر هذه المعايير بمثابة إرشادات عامة للإدارة، ومنظمة لعمل المحاسبين القائمين علي إعداد الإفصاح المحاسبي عن المحتوي المتعلق بالبعدين البيئي والاجتماعي، حيث تتضمن العديد من بنود المعلومات المالية وغير المالية التي ينبغي الإفصاح عنها في هذا المجال لأصحاب المصالح ، خاصة أنها تقوم علي أساس التواصل مع أصحاب المصالح .

مبادرة التقرير العالمي GRI :

تأسست مبادرة التقرير العالمي Global Reporting Initiative (GRI) عام ١٩٩٧م وهي منظمة مالية تعمل جنباً إلي جنب مع IIRC وتهدف إلي وضع المبادئ المنظمة لإعداد تقرير الاستدامة لضمان تناسق محتوياته ومصداقيتها وقابليتها للمقارنة وتقديم توجيهات بشأن كيفية قيام المنظمات بالإفصاح عن المعلومات غير المالية وخاصة المعلومات عن الاستدامة، وقد أصدرت مبادرة التقرير العالمي GRI المبادئ الحاكمة لإعداد تقرير الاستدامة علي إصدارين الأول G3 والثاني G3.1 شاملة لمبادئ إعداد التقرير عن الاستدامة وبروتوكولات للمؤشرات المستخدمة في التقرير والملاحق القطاعية الخاصة بصناعات محددة إضافة إلي البروتوكولات الفنية، وتتضح أهمية وجود مبادئ أو إطار يحكم إعداد تقرير الاستدامة من خلال ما استقر عليه خبراء المفوضية الأوروبية في مناقشاتهم حول المعلومات غير المالية التي توصلوا خلالها إلي أن الاهتمام بالتقرير عن الاستدامة أصبح ظاهرة عالمية بالشركات وخصوصاً الكبرى منها حيث يتم بهذه الشركات التركيز علي مفهوم الاستدامة واعتبارها الأداة الأساسية لتنظيم الشركات وإضافة قيمة بما يضمن الاستمرار في الوجود ككيان، وقد أكد خبراء المفوضية الأوروبية أن الانتشار السريع للتقرير عن الاستدامة يتطلب وجود مبادئ تنظم التقرير عن الاستدامة وكذلك يتطلب من مهنة المحاسبة توسيع النطاق الذي يتم التقرير عنه لضمان التعبير عن الصلة بين الأداء المالي والاستدامة. (Touche,Dec,2011,P.p.2-3&IASB,Deloitte)، (IFAC,Aug,2006,p29) نقلاً عن (الأرضي، ٢٠١١ ، ص٢٥٢-٢٥٣)

وقد أشار الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة، ٢٠١٦ ، ص٣٧) إلي المبادرة العالمية لإعداد التقارير، ضمن الملحق رقم ٣، كأحد أهم المبادرات والمبادئ التي يمكن للشركات المقيدة بالبورصة الاستعانة بها في إعداد تقارير الاستدامة. حيث تم تعريفها "مبادرة دولية مستقلة تساعد الشركات والحكومات والمنظمات الأخرى علي فهم ودمج قضايا الاستدامة ، في أعمال الشركات ومساعدتها علي إعداد تقارير الاستدامة". أصدرت المبادرة العالمية لإعداد التقارير، المبادئ والمعايير الأكثر ثقة والتي تستخدم علي نطاق واسع علي مستوي الأعمال عالمياً للإفصاح عن الاستدامة، والتي تمكن المؤسسات من قياس وفهم الآثار الأكثر أهمية علي البيئة والمجتمع والاقتصاد، وتستخدم مبادئ المبادرة في أكثر من ٩٠ دولة .

أهم القوانين المصرية المنظمة للأداء البيئى والاجتماعى :

يعد القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩م من أهم القوانين التي تهتم بحماية البيئة ومكافحة التلوث ، حيث ألزم القانون الشركة الاحتفاظ بسجل خاص لتسجيل نشاطها البيئي، وعلي الإدارة إخطار جهاز شئون البيئة بأي خروج عن المعايير الصادرة عنه بشأن الحفاظ علي البيئة ومنع التلوث، وألزم القانون جهاز شئون البيئة بمتابعة بيانات السجل المشار إليه للتأكد من مطابقتها للواقع، وإذا تبين وجود مخالفات، يتعين علي الجهاز إخطار الجهة الإدارية المختصة ، لتكليف صاحب الشركة بتصحيحها علي وجه السرعة، وإذا لم يقم بذلك خلال ستين يوماً يتم اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ضد الشركة إما بالغلق أو إيقاف النشاط أو المالية القضائية بالتعويضات المناسبة لمعالجة الأضرار الناتجة

عن المخالفات السلبية علي البيئة . كما أن قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣م يلزم صاحب العمل بحماية حقوق العاملين ، ويضمن سلامتهم وصحتهم المهنية وتأمين بيئة العمل المناسبة، وينظم شكل العلاقات بين صاحب العمل والعاملين ، ويلزم إدارة الشركة بتوفير وسائل السلامة والصحة المهنية وتأمين بيئة العمل الداخلية بما يكفل الوقاية من المخاطر، ووضع خطة طوارئ لحماية الشركة والعاملين بها عند وقوع أي كارثة . (بيومي، ٢٠١٥ ، ص٩٠)

الإصدارات المهنية للتوكيد المهنى على إفصاح الشركات عن مدى وفائها بالمسئولية الاجتماعية :

يمكن التوكيد المهني علي إفصاح الشركات عن مسئوليتها الاجتماعية من قبل مراقب الحسابات بالاعتماد علي معيار التوكيد المهني الدولي رقم ٣٠٠٠ أو المعيار المصري المقابل له رقم ٣٠٠٠ بالإضافة إلي المعايير المهنية لخدمات التصديق الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وقواعد آداب وسلوك المهنة . (شحاتة، ٢٠١٣ ، ص١٤٠)

التوكيد المهنى على مدى التزام الشركات بالممارسات القياسية للحوكمة :

أهم الإصدارات في مجال الإفصاح والتوكيد عن مدي التزام الشركات بالممارسات القياسية للحوكمة في مصر :

صدر دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات من مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٣٢ في أكتوبر ٢٠٠٥، بهدف وضع مجموعة من قواعد حوكمة الشركات في مصر لتحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح الإدارة والمساهمين وباقي أصحاب المصلحة، وهو أول دليل لحوكمة الشركات يتناول بصفة أساسية الشركات المقيد لها أوراق بالبورصة وذلك لمساعدتها علي الالتزام بمتطلبات الحوكمة والإفصاح بما يعود عليها وعلي كافة مساهميها والمتعاملين معها بالنفع، وبما يساهم أيضاً في تحقيق معدلات الكفاءة والاستدامة المرجوة منها. ثم في عام ٢٠١١م أصدر المركز دليل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام، نظراً لهذا القطاع العريض من أهمية كبري في الاقتصاد القومي المصري، حيث يحتوي علي مجموعة شركات كبيرة تعمل في كافة الصناعات الاستراتيجية بالدولة، وجاء هذا الدليل ليعزز من دور الدولة كمالك لهذا القطاع ويدعم نظم رقابته ويضمن كفاءة تشغيله. وفي عام ٢٠١١م قام المركز بتحديث دليل حوكمة الشركات المقيدة لها أوراق مالية بالبورصة بما يتماشى مع معدلات تطبيق الحوكمة في ذلك الوقت حرصاً منه علي مواكبة أفضل ممارسات الحوكمة علي المستويين الدولي والإقليمي فيما يخص دور مجالس الإدارة، كما أوصي بتفعيل نظم الرقابة المختلفة بالشركات وتطرق لدور الشركات في مجال المسئولية الاجتماعية وحماية البيئة فضلاً عن التوجيه بإتباع قاعدة الالتزام أو التفسير .

وفي أغسطس ٢٠١٦م عمل مركز المديرين المصري علي تطوير وتحديث الأدلة السابقة ودمجها جميعاً في دليل تحت عنوان "الدليل المصري لحوكمة الشركات" وذلك علي النحو التالي : أضفي صفة العمومية والشمولية علي النسخة الأخيرة من الدليل مستوعباً في ذلك أحدث ما توصل إليه العالم علي المستويين الدولي والإقليمي في مجال الحوكمة، ومخاطباً كافة أنواع الشركات في مصر كل منها بحسب طبيعتها وحجمها وبطريقة تسمح لها جميعاً بتطبيق ما يتناسب معها من قواعد الحوكمة وكذلك بشكل يمكنها من وضع خطط مستقبلية لاستيعاب ما ينفعها من القواعد علي المدى المتوسط والطويل لاستكمال تطبيقها مع معدلات نمو حجمها ، كما قدمه كدليل استرشادي لكافة الجهات التشريعية والرقابية لأخذه في الاعتبار عند سن وتحديث التشريعات والتعليمات الرقابية ذات الصلة بحوكمة الشركات داخل جمهورية مصر العربية ، وفي هذا السياق تم إعطاء أهمية خاصة لقاعدة " الالتزام أو التفسير" كقاعدة جوهرية تمهد لفرض القواعد بشكل إلزامي من خلال هذا الدليل ، كما تناول الدليل سبل وأدوات الإفصاح المختلفة ، وعزز من أهمية الإفصاح غير المالي موضحاً المعلومات الجوهرية الواجب الإفصاح عنها عبر التقارير الدورية المختلفة. ويهدف هذا الدليل إلي دعم كافة الشركات

الراغبة في فهم وتطبيق الحوكمة كمنهج متكامل نحو النمو والاستدامة ، تحقيقاً لرسالة استراتيجية مركز المديرين المصري بما يعود بالنفع علي الشركات وعلي الاقتصاد القومي بشكل عام . (الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦م ، ص٤- ٦)

أما بالنسبة للهيئة العامة للرقابة المالية صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بإلزام الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، وغير المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية، بتطبيق مجموعة من القواعد التنفيذية للحوكمة كأحد متطلبات استمرار ترخيص مزاولة النشاط. كما صدر قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المسجلة ببورصتي القاهرة والإسكندرية باعتباره جزء مكمل للقواعد التنفيذية للحوكمة ، ومن ناحية أخري أصبح لمراقب الحسابات دور في مراجعة تطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة وذلك عن طريق إعداده لتقرير عن التوكيد علي تقرير الإدارة عن مدي التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة، علي أن يرسل إلي الهيئة العامة للرقابة المالية قبل انعقاد الجمعية العمومية للشركة بخمسة عشر يوماً علي الأقل صورة من تقريره عن التوكيد علي إفصاح الإدارة عن مدي التزامها بقواعد حوكمة الشركات .

إن عملية التوكيد المهني علي إفصاحات الإدارة بشأن مدي التزامها بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات تندرج تحت الخدمات التصديقية ذات التوكيد الايجابي وبالتالي فإن مراقب الحسابات عند قيامه بمهمة التوكيد المهني يجب أن يستند إلي معايير التكليف بأداء خدمات التصديق SSAE الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ، ومتطلبات التوكيد المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، حيث أن التوكيد المهني علي إفصاحات الإدارة بشأن مدي التزامها بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات يعتبر خدمة مهنية تصديقيه غير تقليدية تستهدف التوكيد إيجاباً في هذا الشأن، حيث أن هذه الخدمة المهنية لا تخضع لمعايير مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية ولا تخضع لمعايير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية، كما يلتزم مراقب الحسابات بالمعيار الدولي لخدمات التوكيد رقم ٣٠٠٠ والمعايير الأخرى ذات الصلة عند أداء خدمات التوكيد المهنية مثل التوكيد علي إفصاحات الإدارة بشأن مدي التزامها بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات ، وذلك بخلاف مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية. (شحاتة،٢٠٠٨)

وفي مصر يوجد المعيار المصرى لخدمات التوكيد المهني رقم ٣٠٠٠ بخلاف المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية والذي أصدرته وزارة الاستثمار المصرية وهو عبارة عن ترجمة للمعيار الدولي ISAE 3000 . كما أن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة بالبورصة (نوفمبر ٢٠٠٦) أشارت في البند (٣/٦) علي أنه يجب علي مراقب الحسابات أن يخطر الهيئة العامة للرقابة المالية مباشرتاً بتقريره عن مراجعة القوائم المالية وذلك قبل تاريخ انعقاد الجمعية العمومية ، وأن يعد تقريراً عن التوكيد علي مدي الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية والواردة بقواعد القيد وإخطار الهيئة بصورة من تقريره الخاص بالحوكمة قبل انعقاد الجمعية العمومية. كما أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات (فبراير،٢٠١١م) أشار في الفقرة (٥/٤/٩) والخاصة بمسئوليات مراقب الحسابات، إلي أن علي مراقب الحسابات أن يسلم نسخة من تقريره الخاص بالتوكيد المهني علي مدي الالتزام الحوكمي بالشركة بجانب التقرير الذي تعده الشركة عن مدي التزامها بممارسات الحوكمة ألي الهيئة العامة للرقابة المالية قبل ثلاثة أيام من انعقاد الجمعية العمومية السنوية ويفضل أن يقدم هذا التقرير أيضاً إلي الجمعية العامة. كما أن الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦م (ص٣٢) نص علي أنه يجب أن يسلم مراقب الحسابات نسخة من تقريره علي التقرير الذي تعده الشركة عن مدي التزامها بمبادئ الحوكمة إلي الجهة الإدارية

طبقاً لقواعد الحوكمة والإفصاح المعمول بها، ويقدم هذا التقرير أيضاً إلي الجمعية العامة للمساهمين .

التوكيد المهنى على المخاطر :

التوكيد المهني عن فعالية إدارة المخاطر والتقرير عنها هي خدمات مهنية توكيدية تهدف إلي تعزيز درجة ثقة المستخدمين في كفاءة وفعالية إدارة المخاطر ومدي الالتزام به وإضفاء المصداقية علي المعلومات الناتجة عنه . (عبدالناصر، ٢٠١٥ ، ص٨٦)

الإصدارات التى نظمت الإفصاح عن المخاطر وإدارتها :

علي المستوي الفني أصدرت ISO معياراً دولياً ذا طابع رسمي لأول مرة في العالم، وهو المعيار رقم ٣١٠٠٠ الخاص بإدارة المخاطر، ويتصف المعيار بأنه عام بمعني يمكن تطبيقه علي كافة أنواع المنشآت سواء منشآت عامة، أو منشآت أو خاصة. حيث توفر المواصفة القياسية ISO 31000:2018 إرشادات ، المبادئ والإطار وعملية إدارة المخاطر، يمكن استخدامها من قبل أي منظمة بغض النظر عن حجمها أو نشاطها أو القطاع المنتمية إليه يمكن أن يساعد استخدام ISO 31000 المنظمات علي زيادة احتمالية تحقيق الأهداف وتحسين تحديد الفرص والتهديدات وتخصيص الموارد واستخدامها بفاعلية لمعالجة المخاطر، ومع ذلك لا يمكن استخدام ISO 31000 لأغراض إصدار الشهادات ، ولكن المعيار يوفر إرشادات لبرامج المراجعة الداخلية والخارجية، يمكن للمنظمات التي تستخدمها مقارنة ممارسات إدارة المخاطر الخاصة بها مع معيار معترف به دولياً، مما يوفر مبادئ سليمة للإدارة الفعالة وحوكمة الشركات . https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html

وعلي المستوي المهني أصدر مجلس معايير المحاسبة الألماني GASB معيار المحاسبة رقم (٥) ويهدف المعيار إلي وضع إجراءات لمحتوي وهيكل الإفصاح عن المخاطر، وتوفير معلومات مفهومة وذات صلة وموثوقية وقابلة للمقارنة عن المخاطر . (عبدالناصر، ٢٠١٥ ، ص٢٣)

وفي مصر وعلي المستوي التنظيمي والرقابي حدد الباب الثالث من قواعد القيد بالبورصة الصادرة في يناير ٢٠١٤م متطلبات الإفصاح ، حيث ألزمت القواعد المنشآت المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن الأحداث التي يترتب عليها معلومات جوهرية تؤثر في نشاط المنشأة فور وقوعها مع الإلزام بالتحقق من دقة تلك المعلومات وخلوها من التضليل أو الحذف والذي يؤثر في مضمونها، ونجد أن قواعد الحوكمة ألزمت بوجود نظام لإدارة المخاطر متمثلاً في نظام الإنذار المبكر كما ألزمت بالإفصاح عن المخاطر وكيفية إدارتها وإعداد تقرير داخلي، ولم تطالب بالتقرير الخارجي لكافة أصحاب المصالح، وحيث أن معايير المحاسبة المصرية لم تطالب بشكل مباشر بالإفصاح عن المخاطر باستثناء المعيار (٢٥) ورغم ذلك أقتصر علي المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية ، أما الإفصاح عن إدارة المخاطر فقد طالب به المعيار المحاسبي رقم (١) ، ومن ثم فهناك قصور في جوانب متطلبات ومحتوي الإفصاح عن المخاطر وإدارتها وكيفية التقرير عنها . (عبدالناصر، ٢٠١٥ ، ص٣٢-٣٤)

الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦م (ص٢٥-٢٦) نص علي أن يتم تشكيل لجنة لإدارة المخاطر، علي أن تشكل هذه اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين، ويمكن دعوة العضو المنتدب أو مدير إدارة المخاطر بالشركة أو أي من المديرين التنفيذيين لحضور اجتماعاتها كلما دعت الحاجة . وبالنسبة لإدارة المخاطر فقد نص الدليل المصري لحوكمة الشركات (ص٣٠) علي أن مجلس إدارة الشركة مسئول بشكل عام عن إدارة المخاطر علي النحو الذي يتفق مع طبيعة نشاط الشركة وحجمها والسوق التي تعمل به، وللشركة تأسيس إدارة مستقلة للمخاطر طبقا لاحتياجاتها ، وتقع علي المجلس مسئولية وضع استراتيجية لتحديد المخاطر التي قد تواجه الشركة وكيفية التعامل معها ، وكذلك مستوي

المخاطر المقبول لدى الشركة . وينبغي تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والمسئوليات بين العاملين في إدارة المخاطر لتفادي أي تعارض في المصالح، مع ضمان أن يكون لإدارة المخاطر اتصال مباشر مع المجلس ولجنة المخاطر أو لجنة المراجعة في حالة عدم وجود لجنة المخاطر ، بحيث تقوم إدارة المخاطر برفع تقاريرها الدورية وفقاً للأهمية النسبية للمعلومات التي توصلت إليها .

التوكيد المهنى على المعلومات المالية المستقبلية :

تتطور أهداف عملية المراجعة بالتطور الاقتصادي والاجتماعي، وتعمل المنظمات المشرفة علي المهنة بتطويرها وفقاً لهذا، حتى يمكن للمهنة أن تقدم للمجتمع والمستفيدين المعلومات الموثقة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وعلي المهنة أن تطور خدماتها لتفي بحاجات الأطراف المختلفة الذين يطالبون بمعلومات قد تكون مالية أو غير مالية أو معلومات من الماضي أو الحاضر أو حتى المستقبل ، لذا أصبح هناك حاجة ماسة لقيام مراقب الحسابات بتقديم مستوي ملائم من التوكيد المهني علي إمكانية الاعتماد علي تلك المعلومات بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات، وهو ما استجابت إليه المنظمات المهنية من خلال صدور المعيار المصري لمهام التأكد ٣٤٠٠" اختبار المعلومات المالية المستقبلية" حيث أكد المعيار أن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية من مسئوليات الإدارة ومن ضمنها تشخيص الافتراضات التي أسست عليها، والإفصاح عنها، وقد يطلب من مراقب الحسابات اختبار المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها لهدف تعزيز مصداقيتها ، ويتماشى ذلك ، مع ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين حينما قام بإصدار معيار المراجعة الدولي لعمليات التأكد ٣٤٠٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية" حيث أكد المعيار علي أن مراقب الحسابات عند قبوله عملية المراجعة يجب أن يحصل علي أدلة أثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت الافتراضات التي وضعتها الإدارة والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة وتم إعدادها علي أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية وتم عرضها بشكل ملائم (عبدالعليم، ٢٠١٦ ، ص٦-٧). ويهدف المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) إلي إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة إجراءات الاختبار للحصول علي أفضل التقديرات والافتراضات النظرية ، ولا يطبق هذا المعيار علي اختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة في شكل عام أو وصفي مثل تلك التي تقدمها الإدارة في التقرير السنوي للمنشأة بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الاختبار .

خطوات ومراحل التوكيد المهني علي المعلومات المالية المستقبلية وفقاً للمعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) :

- **قبول المهمة** : يجب علي مراقب الحسابات قبل قبول مهمة اختبار المعلومات المالية المستقبلية أن يدرس عدة أمور ومنها الغرض الذي تستخدم فيه هذه البيانات ، وما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم عام ، وما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية ، والعناصر المكونة لتلك المعلومات ، والفترة التي تغطيها المعلومات . وعلي مراقب الحسابات ألا يقبل المهمة أو ينسحب منها عندما تكون الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله. ثم يقوم مراقب الحسابات والعميل بالاتفاق علي شروط المهمة، وبناءاً علي ذلك، يقوم مراقب الحسابات بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادي أي سوء فهم خاص بالمهمة ، حيث يتم تحديد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد مراقب الحسابات بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلي الافتراضات .
- **التخطيط للمهمة وأدائها** : وتشمل هذه المرحلة قيام مراقب الحسابات بمعرفة طبيعة نشاط العميل بشكل كاف، ودراسة مدي إمكانية الاعتماد علي المعلومات المالية التاريخية

للمنشأة، مع الأخذ في الاعتبار المدة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية، ثم يلي ذلك إجراء الاختبارات، وتقييم مصادر الأدلة المؤيدة للافتراضات، والحصول علي درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بعدم واقعيتها ، ويحصل مراقب الحسابات علي إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدي اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية. ثم يقوم مراقب الحسابات بدراسة وتقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية، ودراسة مدي استيفاء المتطلبات التي تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية والمعايير المهنية .

- **التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية** : ينبغي أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية؛ عنوان التقرير، الموجه إليهم التقرير ، تحديد للمعلومات المالية المستقبلية ، إشارة إلي المعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية، عبارة تشير إلي مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما في ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات، الإشارة إلي الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المستقبلية عليها، تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية، إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم علي أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية، تحذير عن مدي إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية، تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات، عنوان مراقب الحسابات، توقيع مراقب الحسابات .

وفيما يتعلق بمستوي توكيد مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية وفقاً للمعيار المصري رقم (٣٤٠٠)، يشير المعيار إلي أن القوائم المالية المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع وقد لا تحدث علي الإطلاق، وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤيه في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية ، لذا فإن مراقب الحسابات ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها. وبالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب علي مراقب الحسابات الحصول علي قدر كاف من القناعة لإبداء رأي إيجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر، وعليه فعند إبداء الرأي علي مدي معقولية افتراضات الإدارة فإن مراقب الحسابات يقدم فقط مستوي معتدل من التأكد، أما إذا كان في تقدير مراقب الحسابات أنه قد تم الحصول علي درجة معقولة من القناعة، فلا يوجد ما يمنع مراقب الحسابات من إبداء رأي ايجابي علي تلك الافتراضات .

مراحل وخطوات التوكيد المهني وفقاً للمعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠) " مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية " :

- **مرحلة قبول المهمة والاستمرار فيها :** ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقبل القيام بمهمة تأكد أو يستمر فيها فقط إذا كان موضوع المهمة مسئولية طرف بخلاف المستخدم المرتقب أو مراقب الحسابات ، ويكون قبول المهمة استناداً علي معرفة مبدئية بظروف المهمة، وأن يكون لدي مراقب الحسابات قناعة بأن الأفراد الذين سيقومون بأداء المهمة يمتلكون الكفاءة المهنية المطلوبة .

- **مرحلة الاتفاق علي شروط المهمة :** يجب علي مراقب الحسابات الاتفاق علي شروط المهمة مع الطرف "مسند المهمة"، لتجنب سوء الفهم يتم تسجيل الشروط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل أخر مناسب للتعاقد، كما ينبغي علي مراقب الحسابات دراسة مدي ملائمة طلب تغيير نوع المهمة قبل اكتمال مهمة تأكد إلي مهمة أخري بخلاف التأكد أو تغييرها من مهمة تأكد مناسب إلي مهمة تأكد محدود، ويجب علي مراقب الحسابات عدم الموافقة علي أي تغيير بدون وجود مبرر مقبول.
- **مرحلة التخطيط للمهمة وأدائها :** يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالتخطيط للمهمة حتى يتم أداؤها بكفاءة ، حيث يقوم بوضع استراتيجية شاملة لنطاق المهمة والتركيز عليها وتوقيتها وسيرها بالإضافة إلي خطة تفصيلية لطبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة الواجب عملها وأسباب اختيارها، ويساعد التخطيط المناسب علي تخصيص الاهتمام اللازم للمناطق الهامة في المهمة، ويقوم بتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب كما يقوم بتنظيم وإدارة المهمة حتى يتم أداؤها بكفاءة وفاعلية، كما يساعد التخطيط الجيد مراقب الحسابات علي تكليف أعضاء فرق المهام بالمهام الملائمة وتسهيل توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم، وتتنوع طبيعة ومدي أنشطة التخطيط بحسب ظروف المهمة وحجم المنشأة والخبرة السابقة لمراقب الحسابات مع هذه المنشأة، ومن الأمور الأساسية التي يجب دراستها (شروط المهمة، خصائص موضوع المهمة والمقاييس المحددة، إجراءات المهمة والمصادر الممكنة للأدلة، تفهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها متضمناً ذلك مخاطر إمكانية تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً ومؤثراً، تحديد المستخدمين المرتقبين واحتياجاتهم ودراسة الأهمية النسبية ومكونات خطر مهمة التأكد، متطلبات الأفراد والخبرة بما في ذلك طبيعة ومدي اشتراك خبراء) .

وبناءاً علي هذا الفهم ينبغي علي مراقب الحسابات تقييم ملاءمة موضوع المهمة، وتقييم مدي ملائمة المقاييس المحددة، ودراسة الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد، وينبغي علي مراقب الحسابات تخفيض خطر مهمة التأكد إلي مستوي منخفض مقبول نسبياً طبقاً لظروف المهمة، الاستعانة بعمل خبير، الحصول علي الأدلة الكافية والملائمة التي يبني عليها استنتاجه، الحصول علي إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائما ، دراسة الأحداث اللاحقة التي تقع حتى تاريخ إصدار تقرير التأكد علي المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمتعلقة بتقرير التأكد ، توثيق الأمور الهامة التي ساعدت علي توفير أدلة تدعم تقرير التأكد ، والتي تؤيد أن المهمة تمت طبقاً للمعيار المصري لمهام التأكد.

- **مرحلة التقرير عن التوكيد :** ينبغي علي مراقب الحسابات أن يستخلص ما إذا كان قد تم الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذي قام بإبدائه في التقرير التأكد، وان يكون تقرير التأكد مكتوب وأن يحتوي علي تعبير واضح عن استنتاج مراقب الحسابات بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة، كما ينبغي أن يشمل تقرير التأكد العناصر الأساسية التالية؛ عنوان يشير بوضوح إلي أن التقرير هو تقرير تأكد مستقل، الموجه إليهم التقرير، تحديد ووصف للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة، تحديد المقاييس المحددة ، وصف لأية محددات متأصلة هامة تصاحب التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة، عبارة لتحديد الطرف المسئول ولوصف مسئوليات كل من الطرف المسئول ومراقب الحسابات، عبارة بأن المهمة تم أداؤها طبقاً للمعايير المصرية لمهام التأكد، ملخص للعمل الذي تم أداؤه، استنتاج مراقب الحسابات، تاريخ تقرير التأكد، اسم المؤسسة أو مراقب الحسابات وموقعه المحدد.

تطوير الفروض :

مدى تحقيق المحتوي المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالى لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات :

يمثل تقرير مراقب الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بين مراقبي الحسابات وأصحاب المصالح في منشآت الأعمال، وعندما تكون تلك الوسيلة غير ملائمة من حيث المحتوي سواء كماً أو كيفاً فإن هناك فجوة ستوجد (سالم، ٢٠١٣ ، ص١) ، ويمكن تضييق تلك الفجوة من خلال معالجة كم المحتوي بتوفير المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح وذلك بشرط أن تكون في حدود مسئولية مراقب الحسابات الحالية أو تطوير تلك المسئولية لتفي بتلك الحاجة، أو تضييق تلك الفجوة كيفاً من خلال الوضوح واستخدام لغة يمكن فهمها من قبل المستخدمين . (عبدالناصر، ٢٠١٥ ، ص١٢٨)

توصلت دراسة (عرفه وآخرون ،٢٠١٣) إلي وجود افتقار للمحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات . كما توصلت دراسة (حجازي، ٢٠١٥ ، ص٦٣) بالنسبة إلي السؤال الذي يتناول القوائم المالية بشكلها التقليدي ومدي كفايتها لإمداد المستثمر المؤسسي في الأسهم بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراته الاستثمارية فقد اتضح أن مراقبي الحسابات يرون أنها غير كافية في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية بواسطة المستثمر المؤسسي. كما اتضح من دراسة (عبد الناصر، ٢٠١٥ ، ص١٩٧-١٩٨) أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو عدم الموافقة علي أن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية بشكله ومحتواه الحالي طبقاً لمعايير المراجعة والتأكد المصرية والدولية يوفر كل المعلومات التي يحتاج إليها أصحاب المصالح والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، ومن بين تلك المعلومات أنه لا يوفر معلومات عن إدارة المخاطر لدي البنك ومدي كفايتها وفعاليتها، وبالتالي توصلت الدراسة إلي أن المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك من وجهة نظر كلاً من الجهات الرقابية والمستثمر المؤسسي والمقرضين ، حيث أنه علي الرغم من الاتجاه العام بالموافقة علي قصور المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات إلا أن المستثمر الفردي وافق علي أن التقرير كافي وملائم، ويشير ذلك إلي عدم إدراك المستثمر الفردي للمحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات ، ويزيد ذلك من فجوة التوقعات لهذه الفئة من ذوي المصالح ، وهو الأمر الذي يتطلب مزيد من التوعية المجتمعية .

وقياساً علي ما سبق توصل الباحث نظرياً، إلي أن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لا يكفي لإمداد أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم المتنوعة .

وبناءاً علي ذلك يمكن اشتقاق الفرض الأول علي النحو التالي :

" لا يفى المحتوى المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالى باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات "

أثر التوكيد المهنى لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات في المراجعة :

إذا كان طلب أصحاب المصلحة علي تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً علي منفعة المعلومات التي توصلها هذه التقارير لهم، فإنهم يترددون في الاعتماد علي هذه المعلومات رغم ملائمتها لقراراتهم ، خاصة قرار الاستثمار ، والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، أو بمعني أصح يمكن الاعتماد عليها، ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذا تم التوكيد علي هذه التقارير من قبل شخص مستقل، لأن التوكيد علي التقارير هنا يعني التحقق من صدق تأكيدات الإدارة كما جاءت بهذه التقارير، من خلال إقامة الدليل الكافي الملائم علي هذا الصدق . (عبده، ٢٠١٧ ، ص٢٤٩٦)

توصلت دراسة (Gillet, 2012) إلي إمكانية مساهمة التوكيد علي المعلومات المفصح عنها في زيادة مستوي إدراك أصحاب المصالح لمصداقية محتوي الإفصاح ، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة (O'Neill, & Hecimovic, 2011) . في حين توصلت دراسة (Milne, & Kuruppu 2010 ; Houghton,1983) إلي عدم تأثر قرارات و/أو مدي إدراك أصحاب المصالح لمصداقية محتوي الإفصاح ، سواء بوجود تقرير التوكيد من عدمه أو بالمحتوي المعلوماتي لهذا التقرير . ولكن في ظل توصل (Milne, & Kuruppu, 2010) إلي تلك النتيجة بالنسبة لحالة الإفصاح اختيارياً عن معلومات تحمل أخباراً سيئة ، لتتفق بذلك نتائج تلك الدراسات من حيث إدراك المستثمرين لقيمة التوكيد فقط في حالة اتساق الإفصاح عن معلومات معينة مع دوافع الإدارة . (نمير، ٢٠١٤ ، ص٧٥)

توصلت دراسة (Hodge et al., 2009) إلي أن توفير التوكيدات يحسن الإدراك حول موثوقية المعلومات البيئية والاجتماعية ، ولكن في حالة الإفصاح اختيارياً عن هذه المعلومات وخاصة إذا كانت تحمل أخبارا جيدة . وتوصلت دراسة (Eric G.olson., 2010) إلي أهمية عمليات المراجعة المستقلة لانبعاثات الغازات الدفيئة واستهلاك الموارد الطبيعية. كما توصلت دراسة (O'Neill, & Hecimovic, 2011) والتي أجريت علي عينة من الشركات الاسترالية، إلي أن إفصاح شركات العينة عن معلومات كانت أغلبها ذات طبيعة غير مالية وكانت شديدة التنوع والتفاوت من حيث المحتوي ، وتفتقر لخصائص الاكتمال والقابلية للمقارنة، وخضع بعضها فقط لعملية توكيد مستقل ، علي نحو قد ينجم عنه تهديد مستوي المصداقية ومن ثم عدم إمكانية الاعتماد علي تلك المعلومات . وقدمت دراسة (غنيم ،٢٠١٧) دليلاً تجريبياً علي وجود تأثير ايجابي لتوكيد مراقب الحسابات للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة علي إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

وقدمت دراسة (حجازي ، ٢٠١٥) دليلاً تجريبياً علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين تفعيل التوكيد المهني الذي يمكن أن يقوم به مراقب الحسابات علي تقرير الأعمال المتكامل وإدراكه لزيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة وهي علاقة طردية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين زيادة طلب المستثمر المؤسسي علي الاستثمار في أسهم الشركة وإدراكه لزيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة وهي علاقة طردية أيضاً. وقدمت دراسة (فرج ، ٢٠١٧) دليلاً تجريبياً علي وجود أثر ايجابي لتوكيد مراقب الحسابات علي تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة علي قرار منح الائتمان . وتوصلت دراسة (عبدالناصر ، ٢٠١٥) إلي إطار مقترح للتوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن فعالية إدارة المخاطر ، وأن تطبيق ذلك الإطار يساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال تحسين جودة عملية المراجعة ، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح بشأن تحسين جودة تقرير إدارة المخاطر وتحسين المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات من ناحية أخري .

وتوصلت دراسة (عبدالعليم ، ٢٠١٦) إلي وجود تأثير إيجابي بشأن تفعيل دور مراقب الحسابات في مراجعة المعلومات المالية المستقبلية علي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة . كما توصلت دراسة (عبدالعظيم ، ٢٠١٧) إلي وجود تأثير ايجابي للإطار المقترح لتوكيد مراقب الحسابات علي تأكيدات الإدارة بتقرير الأعمال المتكامل علي مستوي إدراك أصحاب المصالح (المستثمرين والمحللين الماليين) لتضييق فجوة التوقعات وذلك من خلال تحقيق احتياجاتهم من المعلومات التي تم استنتاجها من الدراسة النظرية. و توصلت دراسة (محمود ، ٢٠١٨) إلي وجود منافع للتوكيد علي تقرير الاستدامة تمثلت في أنه يؤثر بصورة ايجابية علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية، كما أظهرت الدراسة الدور الهام الذي يلعبه القائم بالتوكيد، حيث يؤثر تقرير التوكيد علي استدامة الشركات والذي يقوم بإعداده المحاسبون المؤهلون بصورة إيجابية اكبر علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية مقارنة بالتقرير الذي يعده أحد

المكاتب الفنية، يضاف إلي ذلك أن جودة مكتب المراجعة المسئول عن إعداد التقرير علي توكيد استدامة الشركات تؤثر بصورة إيجابية اكبر علي قرار الاستثمار في الأوراق المالية .

ولكن دراسة (شحاته ،٢٠١٣) قدمت دليلاً تجريبياً علي وجود أثر ايجابي لتوكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات عن مسئوليتها الاجتماعية علي قرار الاستثمار ، وعدم وجود تأثير لهذا التوكيد علي قرار منح الائتمان. و توصلت دراسة (عبده ، ٢٠١٧) إلي عدم وجود تأثير جوهري لتقرير التوكيد الذي يصدره مراقب الحسابات علي تقرير الأعمال المتكامل علي تقدير المستثمر لسعر سهم الشركة .

ويلاحظ الباحث مما سبق اختلاف نتائج الدراسات السابقة ، حول تأثير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي كلاً من قرار الاستثمار وقرار منح الائتمان وفجوة التوقعات في المراجعة، وعلي الرغم من توصل معظم الدراسات السابقة إلي وجود تأثير ايجابي للتوكيد المهني لبعض أو كل جوانب تقارير الأعمال المتكاملة علي قرار الاستثمار وقرار منح الائتمان وفجوة التوقعات في المراجعة، إلا أن تعميم هذه النتائج مرتبط بالإطار المقترح للتوكيد المهني لكل دراسة، وكذلك بالعينة التي تمت عليها الدراسة ، وعلي الرغم من عدم إمكانية تعميم نتائج الدراسات السابقة، إلا أنه يمكن القياس عليها بهدف اشتقاق أحد فروض الدراسة. وقياساً علي ما سبق، يخلص الباحث إلي أن أصحاب المصالح يحتاجون إلي التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك لإضفاء المصداقية عليها ، مما يؤدي إلي زيادة إمكانية الاعتماد علي هذه التقارير، بما يؤثر إيجابا في تلبية حاجة أصحاب المصالح، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني علي النحو التالي :

" لا يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات "

أثر اختلاف شكل تقرير التوكيد المهنى لمراقب الحسابات (تقرير مدمج أم تقرير مستقل) على فجوة التوقعات في المراجعة :

توصلت دراسة (خليل ،٢٠١٢) إلي أن أصحاب المصالح في حاجه لتقرير منفصل عن فعالية الرقابة الداخلية عن تقرير مراجعة القوائم المالية، وتوصلت دراسة (مبارك،٢٠١٣) إلي أن المستثمرين يعتمدون علي مصداقية تقرير مراقب الحسابات المنفصل بشأن مراجعة مدي الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية، والتي تتم بشكل منفصل عن مراجعة القوائم المالية التقليدية كخدمة تصديقيه ثلاثية الأطراف ينتج عنها توكيد إيجابي بشكل أكبر عما إذا تمت في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية. وتوصلت دراسة (عبدالناصر ، ٢٠١٥) إلي اختلاف تأثير تقرير التوكيد المهني لمراقب الحسابات عن تأكيدات الإدارة بشأن مدي فعالية إدارة المخاطر علي تحسين المحتوي المعلوماتي وتحسين ملائمة المعلومات باختلاف شكل التقرير كونه تقرير مستقل عن التقرير عن القوائم المالية التاريخية السنوية أم تقرير مدمج "متكامل" معه .

وتوصلت دراسة (Goicoechea, et. al., 2019, p.11) بشكل عام إلي تفضيل المجيبون تقريرين منفصلين للمراجعة، أحدهما للحسابات المالية السنوية والأخر لبقية المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، وأوضحت الدراسة أنه علي الرغم من توصل معظم الدراسات السابقة إلي أن تقرير واحد للتوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة سيكون أفضل، إلا أنه بمقارنة ردود مراقبي الحسابات والمستخدمين، وجد اختلاف كبير، حيث كان واضحاً تفضيل مراقبي الحسابات إصدار تقريري مراجعة منفصلين، وقد يكون السبب في ذلك أنهم يريدون توكيد المعلومات المالية وغير المالية بمستويات ضمان مختلفة، ويعتقدوا أن ذلك لن يكون ممكناً إذا تم إصدار تقرير مراجعة متكامل واحد، سبب أخر قد يكون أنهم يدركون صعوبة التعامل مع رأي طويل مع هذا المحتوي المتنوع، المستخدمين من ناحية أخري لم يكن لديهم تفضيل واضح لأي من الخيارين .

وقياساً علي ذلك يستنتج الباحث اختلاف تأثير تقرير التوكيد المهني لمراقب الحسابات عن تأكيدات الإدارة بشأن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي والمخاطر والمستقبلي علي تحسين المحتوي المعلوماتي وزيادة ملائمة المعلومات باختلاف شكل التقرير كونه تقرير مستقل عن تقرير مراقب الحسابات علي القوائم المالية التاريخية السنوية أم تقرير مدمج (متكامل) معه .

ولذلك يمكن اشتقاق الفرض الثالث علي النحو التالي :

" لا يختلف تأثير تقرير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات باختلاف شكل التقرير واستقلاله "

الدراسة التجريبية :

المقدمـــة :

استكمالا لما تناوله الباحث في النقاط السابقة من شرح لمنهجية الدراسة والإطار النظري، فإن هذا القسم يستهدف الدراسة التجريبية وذلك لقياس أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات من خلال اختبار مدي تحقيق المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات ، وقياس مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة في تضييق فجوة توقعات ، وقياس مدي وجود اختلاف في أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات، باختلاف شكل ومحتوي الإفصاح، وذلك من خلال ثلاث حالات افتراضية مقدمة لأصحاب المصالح المختلفين لإيجاد دليل تجريبي يمكن به استنتاج قبول أو رفض فروض البحث، ويتناول الباحث في هذا القسم الدراسة التجريبية وذلك من خلال استقراء وتحليل آراء المختصين بهذا المجال ، وتتناول الدراسة التجريبية النقاط التالية :

- فروض الدراسة التجريبية .
- هدف الدراسة التجريبية .
- مجتمع وعينة الدراسة التجريبية .
- خصائص عينة الدراسة .
- تصميم أداة البحث .
- اختبار ثبات وصدق مقاييس الدراسة .
- الرموز الاحصائية المستخدمة .
- الأساليب الإحصائية المستخدمة .
- نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض .

فروض الدراسة التجريبية :

في ضوء طبيعة مشكله الدراسة وتحقيقا للهدف منها يمكن صياغة فروض الدراسة في صورتها العدمية علي النحو التالي :

الفرض الأول : " لا يفي المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات " .

الفرض الثانى : " لا يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات " .

الفرض الثالث : " لا يختلف تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات باختلاف شكل التقرير واستقلاله " .

الهدف من الدراسة التجريبية :

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة التجريبية في اختبار فروض الدراسة ، وذلك من خلال التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة حول التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة وأثره علي فجوة التوقعات .

وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي تتناول الدراسة تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- مدي كفاية المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية المالي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات .
- مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات .
- مدي اختلاف تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات باختلاف شكل التقرير واستقلاله .

مجتمع وعينة الدراسة :

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من (٢٠١) فرد. وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت (٦) فئات وهم مراقبي الحسابات الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة، والمستثمر المؤسسي، المستثمر الفردي ، المقرضين، الجهات الرقابية ، الأكاديميين .

جدول (١)
فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسلة والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائى

بنود العينة	الاستمارات المرسلة	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلى المرسلة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						العدد	النسبة
مراقبي الحسابات	٤٥	٣٨	%٨٤.٤	٨	٣٠	٣٠	%١٤.٩
المستثمر المؤسسي	٤٠	٣٥	%٨٧.٥	٥	٣٠	٣٠	%١٤.٩
المستثمر الفردي	٣٦	٣٢	%٨٨.٩	٢	٣٠	٣٠	%١٤.٩
المقرضون	٤٣	٣٥	%٨١.٤	٥	٣٠	٣٠	%١٤.٩
الجهات الرقابية	٣٨	٣٣	%٨٦.٨	٢	٣١	٣١	%١٥.٤
الأكاديميين	٦٢	٥٥	%٨٨.٧	٥	٥٠	٥٠	%٢٤.٩
إجمالى	٢٦٤	٢٢٨	–	٢٧	٢٠١	٢٠١	%١٠٠

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة :

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فتم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص أفراد العينة وذلك كالآتي :

أولاً : بالنسبة للحالة الوظيفية

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحالة الوظيفية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٢)
التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير الحالة الوظيفية

الفئات	مراقبي الحسابات		المستثمر المؤسسي		المستثمر الفردي		المقرضين		الجهات الرقابية		الأكاديميين		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٣٠	%١٤.٩	٣٠	%١٤.٩	٣٠	%١٤.٩	٣٠	%١٤.٩	٣١	%١٥.٤	٥٠	%٢٤.٩	٢٠١	%١٠٠

من الجدول السابق والذى يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً للحالة الوظيفية فنجد أن ٣٠ مفردة بنسبة ١٤.٩ % من حجم عينة الدراسة من مراقبي الحسابات كما نجد أن ٣٠ مفردة بنسبة ١٤.٩% من حجم عينة الدراسة مستثمر مؤسسي، كما نجد أن ٣٠ مفردة بنسبة ١٤.٩% من حجم عينة الدراسة مستثمر فردي، وأيضاً نجد أن ٣٠ مفردة بنسبة ١٤.٩% من حجم عينة الدراسة من المقرضين، في حين نجد أن ٣١ مفردة بنسبة ١٥.٤% يعملون في الجهات الرقابية، وأخيراً نجد أن ٥٠ مفردة بنسبة ٢٤.٩% من حجم عينة الدراسة أكاديميين وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة .

ثانياً : بالنسبة للمستوي التعليمى

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمستوي التعليمي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٣)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمى

الفئات	بكالوريوس تجارة		دبلوم محاسبة		ماجستير		دكتوراه		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	١٠٩	٥٤.٢%	٢٢	١٠.٩%	٣٩	١٩.٤%	٣١	١٥.٤%	٢٠١	١٠٠%

من الجدول السابق والذى يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً للمستوي التعليمي نجد أن عدد الحاصلين على بكالوريوس تجارة ١٠٩ مفردة بنسبة ٥٤.٢% من حجم عينة الدراسة في حين نجد أن ٢٢ مفردة بنسبة ١٠.٩ % من حجم عينة الدراسة حاصلين على دبلوم في المحاسبة ، كما نجد أن ٣٩ مفردة بنسبة ١٩.٤% من حجم عينة الدراسة حاصلين على درجة الماجستير ، وأيضاً نجد أن ٣١ مفردة بنسبة ١٥.٤% من حجم عينة الدراسة حاصلين على درجة الدكتوراه وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الخلفية العلمية بموضوع الدراسة .

ثالثاً : بالنسبة لسنوات الخبرة

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للخبرة العملية وذلك كما هو موضح بالجدول التالى :

جدول (٤)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

الفئات	اقل من ٥ سنوات		من٥ سنوات الي أقل من١٠ سنوات		من ١٠سنوات إلي أقل من ١٥سنة		اكثر من ١٥ سنة		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٢٧	١٣.٤%	٤٦	٢٢.٩%	٤١	٢٠.٤%	٨٧	٤٣.٣%	٢٠١	١٠٠%

من الجدول السابق والذى يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة نجد أن ٢٧ مفردة بنسبة ١٣.٤% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات ، في حين نجد أن ٤٦ مفردة بنسبة ٢٢.٩% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات ، في حين نجد أن ٤١ مفردة بنسبة ٢٠.٤% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ١٠ سنوات إلي أقل من ١٥ سنة ، كما نجد أن ٨٧ مفردة بنسبة ٤٣.٣% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من ١٥ سنة ، أي نجد أن ٨٦.٦% تقريبا من حجم عينة الدراسة لديهم خبره أكثر من ٥ سنوات . وهذا ينعكس بدوره على قدرة أفراد عينة الدراسة على فهم الحالات التجريبية والإجابة عليها بدقة .

تصميم أداة البحث :

تمثلت أدوات البحث في تصميم الحالات التجريبية، حيث قام الباحث بإعداد صيغ أولية للحالات التجريبية ، تم توزيعها علي مجموعة من أساتذة المحاسبة والمراجعة، والذين قاموا باقتراح التعديلات اللازمة لتدعيم أداة البحث، وبناءاً علي ذلك تم مراجعة وتنقيح الحالات وتعديلها لتصبح بصيغتها النهائية الحالية، ولقد حاول الباحث مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة وذلك من خلال الآتي :

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة .
- الحصول على معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالحالة الوظيفية والمستوي التعليمي وعدد سنوات الخبرة .

وقد تم تقسيم الحالات التجريبية إلي ثلاث حالات افتراضية وذلك كما يلي :

الحالة التجريبية الأولى :

تمثلت الحالة الافتراضية الأولي في تقارير الأعمال المتكاملة مرفق بها تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية فقط وهدفت تلك الحالة إلي قياس مدي وفاء المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات .

الحالة التجريبية الثانية :

وفي الحالة الافتراضية الثانية تم إرفاق تقارير مستقلة للتوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن البعد البيئي بما يشمله من تقرير غازات الانبعاث الحراري والبعد الاجتماعي والحوكمي والمخاطر والمستقبلي، بالإضافة إلي تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية وهدفت تلك الحالة إلي قياس مدي مساهمة تقارير مراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات .

الحالة التجريبية الثالثة :

وفي الحالة الافتراضية الثالثة تم دمج تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية مع تقارير التوكيد المهني المستقلة عن البعد البيئي والاجتماعي والحوكمي والمخاطر والمستقبلي، وبذلك أصبح لدينا تقرير مدمج لمراقب الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة برأي غير متحفظ ، وهدفت تلك الحالة إلي قياس مدي مساهمة تقارير مراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات، وكذلك مقارنة ردود أصحاب المصالح في الحالة الثانية والثالثة لقياس أثر اختلاف شكل تقرير مراقب الحسابات علي فجوة التوقعات .

ومن الصفات الهامة التي ينبغي توافرها في المقاييس أو أدوات جمع البيانات الثبات والصدق وذلك لما لهما من تأثير مباشر على مصداقية النتائج ، لذا وقبل إجراء التحليل الإحصائي بالأساليب المختلفة فقد تم الاعتماد على بعض المقاييس الإحصائية التي تهدف إلى التحقق من مدى الثبات في المقاييس المستخدمة والتأكد أيضاً من مصداقية محتوي هذه المقاييس .

اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة :

التحقق من مستوي الثبات في المقاييس :

يشير الثبات إلي مدي اتساق نتائج المقياس ، فإذا حصلنا علي درجات متقاربة عند تطبيق نفس المقياس علي نفس مجموعة الأفراد مرتين مختلفتين فأننا نستدل علي أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الثبات ، ويتم اختبار ثبات الحالات التجريبية بعدة طرق أهمها معامل " ألفاكرونباخ " " Cronbach's Alpha " وهو يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، وعندما تكون قيمته قريبة من الواحد فإن ذلك يدل علي ثبات الاستقصاء، وتعتبر نسبة ٦٠% مقبولة للحكم علي ثبات الاستقصاء مع مراعاة أنه يتم استبعاد أي متغير له معامل ارتباط

إجمالي Item-Total-correlation أقل من ٣٠% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه ويمكن قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالآتي :

أولاً : قياس مستوى الثبات الخاص بالحالة التجريبية الأولى

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالحالة التجريبية الأولي والتي تستخدم في قياس مدي كفاية المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم التاريخية السنوية الحالي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٥)

قياس درجة ثبات المقياس الخاص بالحالة التجريبية الأولي

عبارات الحالة التجريبية الأولي	Correlated item_ total correlation	معامل ألفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفاكرونباخ بعد الحذف
$X1_1$	٠.٨٢٧	٠.٨٧٣	–	٠.٨٧٣
$X1_2$	٠.٧٨٣			
$X1_3$	٠.٨٠٤			
$X1_4$	٠.٥٥٠			
$X1_5$	٠.٤٠٣			
$X1_6$	٠.٧٠٧			
$X1_7$	٠.٧١٤			
$X1_8$	٠.٧٤٣			

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من ٣٠% بالإضافة أن معامل ألفا لهذا المقياس يبلغ (٠.٨٧٣) وهو معامل ثبات مرتفع، وبالتالي نجد هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات .

ثانياً : قياس مستوى الثبات الخاص بالحالة التجريبية الثانية

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالحالة التجريبية الثانية والتي تستخدم في قياس مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة المنفصلة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٦)

قياس درجة ثبات المقياس الخاص بالحالة التجريبية الثانية

عبارات الحالة التجريبية الثانية	Correlated item_ total correlation	معامل ألفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفاكرونباخ بعد الحذف
$X2_1$	٠.٧٣٦	٠.٩١٣	–	٠.٩١٣
$X2_2$	٠.٧٨٥			
$X2_3$	٠.٧٧١			

$X2_4$	٠.٦١٠			
$X2_5$	٠.٥٨٠			
$X2_6$	٠.٧٣٣			
$X2_7$	٠.٧٥٠			
$X2_8$	٠.٧٩٧			

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من ٣٠% بالإضافة أن معامل ألفا لهذا المقياس يبلغ (٠.٩١٣) وهو معامل ثبات مرتفع، وبالتالي نجد هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات .

ثالثاً : قياس مستوى الثبات الخاص بالحالة التجريبية الثالثة

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالحالة التجريبية الثالثة والتي تستخدم في قياس مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة المدمجة في تضييق فجوة التوقعات وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٧)

قياس درجة ثبات المقياس الخاص بالحالة التجريبية الثالثة

عبارات الحالة التجريبية الثالثة	Correlated item_ total correlation	معامل ألفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفاكرونباخ بعد الحذف
$X3_1$	٠.٦٦٢	٠.٩١٠	–	٠.٩١٠
$X3_2$	٠.٦٩٨			
$X3_3$	٠.٧٢٠			
$X3_4$	٠.٦٧٩			
$X3_5$	٠.٦٩٨			
$X3_6$	٠.٧١٥			
$X3_7$	٠.٧٤٥			
$X3_8$	٠.٧٤٤			

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من ٣٠% بالإضافة أن معامل ألفا لهذا المقياس يبلغ (٠.٩١٠) وهو معامل ثبات مرتفع، وبالتالي نجد هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات .

التحقق من مستوى الصدق في المقاييس :

يقصد بصدق المقاييس تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد ، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة المقاييس تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة، ويمكن قياس الصدق في المقياس بعدة أنواع، هي صدق المحتوي، والصدق الذاتي، وصدق الاتساق الداخلي، وذلك كما هو موضح في الآتي :

أولاً : صدق المحتوى

يعتمد صدق المحتوي بصورة أساسية علي مدي إمكانية تمثيل الاختبار لمحتويات السمة المقاسة تمثيلاً صادقاً وذات معنوية مرتفعة، وذلك لتحقيق الهدف الذي وضع من أجله الاختبار، ويعتمد صدق المحتوي علي عرض الأداة علي الخبراء في مجال التخصص، ويطلب منهم الحكم علي مدي صلاحية فقراته في قياس الشيء المراد قياسه، وقد قام الباحث بعرض أداة الدراسة علي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، وذلك للتأكد من قدرة الحالات التجريبية علي قياس ما وضعت لقياسه، وبعدها قام الباحث بإجراء ما يلزم من تعديل حتي خرج الاستبيان في صورته النهائية ، أنظر ملحق (١) ..

ثانياً : الصدق الذاتى

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد وذلك عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي :

جدول (٨)

نتائج الصدق الذاتى لمقاييس الدراسة

البعـــــد	معامل ألفاكرونباخ (مقياس الثبات)	الصدق الذاتى
الحالة التجريبية الأولي	٠.٨٧٣	٠.٩٣٤
الحالة التجريبية الثانية	٠.٩١٣	٠.٩٥٦
الحالة التجريبية الثالثة	٠.٩١٠	٠.٩٥٤

من جدول (٨) السابق نجد أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد علي أن الحالات التجريبية تتمتع بدرجة عالية من الصدق .

ثالثاً : صدق الاتساق الداخلى

يمكن قياس صدق الأداة المستخدمة وذلك بقياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة المقياس الكلية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٩)

نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل مجال والمعدل الكلى للفقرات

		الحالة التجريبية الأولي	الحالة التجريبية الثانية	الحالة التجريبية الثالثة	المتوسط العام للمقياس
الحالة التجريبية الأولي	Pearson Correlation	١	٣٩٢.**	١٦٩.*	٤٠١.**
	Sig.(2-tailed)		٠٠٠.	٠١٧.	٠٠٠.
	N	٢٠١	٢٠١	٢٠١	٢٠١
الحالة التجريبية الثانية	Pearson Correlation	٣٩٢.**	١	٦٤١.**	٦٥٨.**
	Sig.(2-tailed)	٠٠٠.		٠٠٠.	٠٠٠.
	N	٢٠١	٢٠١	٢٠١	٢٠١
الحالة التجريبية الثالثة	Pearson Correlation	١٦٩.*	٦٤١.**	١	٦٢٥.**
	Sig.(2-tailed)	٠١٧.	٠٠٠.		٠٠٠.
	N	٢٠١	٢٠١	٢٠١	٢٠١
المتوسط العام للمقياس	Pearson Correlation	٤٠١.**	٦٥٨.**	٦٢٥.**	١
	Sig.(2-tailed)	٠٠٠.	٠٠٠.	٠٠٠.	
	N	٢٠١	٢٠١	٢٠١	٢٠١

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

من الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط السابقة مقبولة ودالة إحصائيا وبذلك يكون الباحث قد تأكد من ثبات وصدق مقاييس الدراسة وبذلك أصبحت المقاييس صالحة للتطبيق .

الرموز الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

قام الباحث بإعطاء الرموز الإحصائية لأسئلة المقياس كالآتى :

D1 : ترمز للوظيفة

D2 : ترمز للمستوى العلمي

D3 : لعدد سنوات الخبرة

$X1_1$ ..... $X1_8$ ترمز إلي العبارات التي تقيس المعلومات الخاصة بالحالة التجريبية الأولي.

$X2_1$ ..... $X2_8$ ترمز إلي العبارات التي تقيس المعلومات الخاصة بالحالة التجريبية الثانية.

$X3_1$ ..... $X3_8$ ترمز إلي العبارات التي تقيس المعلومات الخاصة بالحالة التجريبية الثالثة.
AVX_1 : ترمز إلى متوسط عبارات الحالة التجريبية الأولي .
AVX_2 : ترمز إلى متوسط عبارات الحالة التجريبية الثانية .
AVX_3 : ترمز إلى متوسط عبارات الحالة التجريبية الثالثة .
AV TOTAL : ترمز إلى المتوسط العام للمقياس .

الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة :

لكى يقوم الباحث باختبار فروض الدراسة والمتمثلة في التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة وأثره علي فجوة التوقعات في ظل تنوع أساليب الإفصاح ، فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS V.22) ولكى نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة التجريبية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذى سحبت منه العينة ، وقد اعتمد الباحث على اختبار كولمجروف سمرنوف لمعرفة مدي تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ويقوم اختيار كولمجروف سمرنوف على اختبار فرض العدم بان المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (.Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة (.Sig) اكبر من قيمة (α) فان ذلك يعنى قبول فرض العدم بان المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية (tests -parametric) أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية (α) دل ذلك على قبول الفرض البديل بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفى هذه الحالة يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية (tests - parametric-Non) ولقد قام الباحث بتطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (١٠)

نتائج اختبار(K- S) لاختبار الطبيعية

أبعاد الدراسة	احصاء الاختبار (Smirnov -Kolmogorov) z	مستوى الدلالة الإحصائى Asymp Sig	القرار
الحالة التجريبية الأولي	١.٦٨٤	٠.٠٠٧	غير طبيعي
الحالة التجريبية الثانية	٣.٠٦٣	٠.٠٠٠	غير طبيعي
الحالة التجريبية الثالثة	٢.٣٠٠	٠.٠٠٠	غير طبيعي

من جدول (١٠) السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (.Sig) لجميع الأبعاد أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) ، وبالتالي تم قبول الفرض البديل بان البيانات مسحوبة من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي ويمكن الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية .

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة التجريبية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية بالنسبة لجميع الفروض ، فإن الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة هي :

أولاً : عمل تحليل وصفى لكل فقرة من فقرات الدراسة التجريبية

وذلك لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف على الاتجاه العام للإجابات وذلك لكل عبارة مع ملاحظة أن تفسير المتوسطات وفقا لمقياس ليكرت يكون وفقا للجدول التالي :

جدول (١١)
تفسير المتوسطات وفقا لمقياس ليكرت

المتوسط المرجح	المستوى
١ـ ١.٧٩	غير موافق تماما
١.٨ـ ٢.٥٩	غير موافق
٢.٦ـ٣.٣٩	محايد
٣.٤ـ٤.١٩	موافق
٤.٢ـ٥	موافق تماما

ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test

وهو اختبار لا معلمي يستخدم كبديل لاختبار T وهو يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس

وهو اختبار لامعلمى يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة آراء مجموعات عينات الدراسة وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) بقيمة مستوى المعنوية(α) فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أقل من مستوى الدلالة (α) فإن ذلك يعنى وجود اختلافات جوهرية بين آراء مجموعات العينة .

رابعاً : اختبار ولكوكسون

وهو اختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين آراء مجموعتين وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما .

خامساً : أسلوب معامل الارتباط

وهو أسلوب يستخدم لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات .

اختبار فروض الدراسة ونتائج التحليل الإحصائى :

يتم تناول نتائج التحليل الإحصائي واختبار صحة فروض الدراسة وذلك كما يلى :

نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الأول :

ينص الفرض الأول في صورته العدمية على أنه : **" لا يفى المحتوى المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالى باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات " .**

ويتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء في الدراسة التجريبية (الحالة التجريبية الأولي) وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي :

أولاً : التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعيارى

تم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد (الحالة التجريبية الاولي) من خلال الجدول التالي:

جدول (١٢)
التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابى والانحراف المعيارى للعبارات الخاصة باختبار الفرض الأول (الحالة التجريبية الأولى)

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
$X1_1$	٥	٤٦	٧١	٧٦	٣	٢.٨٧١	٠.٨٦٨	غير موافق
	%٢.٥	%٢٢.٩	%٣٥.٣	%٣٧.٨	%١.٥			

$X1_2$	١	٣٩	٧٧	٨٠	٤	٢.٧٦٦	٠.٨٠٠	غير موافق
	%٠.٥	%١٩.٤	%٣٨.٣	%٣٩.٨	%٢			
$X1_3$	٥	٤١	٧٤	٧٨	٣	٢.٨٣٦	٠.٨٥٣	غير موافق
	%٢.٥	%٢٠.٤	%٣٦.٨	%٣٨.٨	%١.٥			
$X1_4$	١	٣	١	٥٢	١٤٤	١.٣٣٣	٠.٦١٩	غير موافق تماما
	%٠.٥	%١.٥	%٠.٥	%٢٥.٩	%٧١.٦			
$X1_5$	١	٣	٣	٥٠	١٤٤	١.٣٤٣	٠.٦٣٨	غير موافق تماما
	%٠.٥	%١.٥	%١.٥	%٢٤.٩	%٧١.٦			
$X1_6$	٣	٩١	٦٨	٣٧	٢	٣.٢٧٩	٠.٨١٤	موافق
	%١.٥	%٤٥.٣	%٣٣.٨	%١٨.٤	%١			
$X1_7$	٣	٨٨	٦٦	٤٢	٢	٣.٢٣٩	٠.٨٣٢	موافق
	%١.٥	%٤٣.٨	%٣٢.٨	%٢٠.٩	%١			
$X1_8$	٤	٨٨	٧٠	٣٧	٢	٣.٢٧٣	٠.٨١٨	موافق
	%٢	%٤٣.٨	%٣٤.٨	%١٨.٤	%١			
الإجمالى	٢٣	٣٩٩	٤٣٠	٤٥٢	٣٠٤	٢.٦١٧٥	٠.٧٨٠٢٥	غير موافق
	%١.٤	%٢٤.٨	%٢٦.٧	%٢٨.١	%١٨.٩			

من جدول (١٢) السابق نجد أن المتوسط العام لجميع أسئلة هذا المقياس يبلغ (**٢.٦١٧٥**) وهو متوسط منخفض يدل علي أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة علي عدم الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الأولي وهذا يدل بشكل أولي علي أن المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية فقط لا يعكس بشكل كامل احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات .

ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test للفرض الأول

لقياس مدي كفاية المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات يتم استخدام اختبار الإشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (١٣)

نتائج اختبار الإشارة للفرض الأول (الحالة التجريبية الأولى)

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
الحالة التجريبية الأولي	Group 1	٣.٤ =>	١٨٦	٩٣.	٥٠.	٠٠٠.[a]
	Group 2	٣.٤ <	١٥	٠٧.		
	Total		٢٠١	١.٠٠		

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وهذا يدل علي أن هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اتجاه عدم الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الأولي واتجاه الموافق عليها حيث تبلغ نسبة عدم الموافقة علي عبارات هذه الحالة التجريبية ٩٣% وهذا يدل علي قبول الفرض العدمي بأن المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس للفرض الأول

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدي كفاية المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (١٤)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الأول (الحالة التجريبية الأولى)

البعـــد	مراقبي الحسابات	المستثمر المؤسسي	المستثمر الفردي	المقرضين	الجهات الرقابية	الأكاديميين	قيمة Chi_Square	مستوى الدلالة الاحصائية Asymp sig
	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب		
مدي كفاية المحتوي المعلومـاتي لتقريـر مراقب الحسابات عن القـــوائم الماليـــة التاريخيـــة الـــسنوية الحـــالي باحتياجـــات أصحاب المصالح من المعلومات	١٣٦.٩٧	٩٢.٣٧	١٤٢	١١٤.٨٠	٦٧.٧١	٧٢.٣٦	٥١.٩٢٠	٠.٠٠٠ معنوي

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وبالتالي نجد أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدي كفاية المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات .

نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الثانى :

ينص الفرض الثاني في صورته العدمية علي أنه : **" لا يسهم التوكيد المهنى على تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً فى تضييق فجوة التوقعات " .**

ويتم اختبار ذلك الفرض من خلال مرحلتين :

المرحلة الأولى : <u>وتتكون من</u> :

- اختبار الفرض في حالة التقرير المنفصل وذلك من خلال سؤال الحالة التجريبية الثانية .
- اختبار الفرض في حالة التقرير المدمج وذلك من خلال سؤال الحالة التجريبية الثالثة .

المرحلة الثانية : <u>وتتكون من</u> :

- مقارنة نتائج الفرض الثاني في حالة التقرير المنفصل مع الفرض الأول (الحالة التجريبية الأولي) .
- مقارنة نتائج الفرض الثاني في حالة التقرير المدمج مع الفرض الأول (الحالة التجريبية الأولي) .

ويمكن تفصيل هذه الخطوات فيما يلي :

المرحلة الأولى :

١- اختبار الفرض الثانى فى حالة التقرير المنفصل :

يمكن صياغة الفرض في حالة التقرير المنفصل كالآتى :

" لا يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل "

ويتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء في الدراسة التجريبية (الحالة التجريبية الثانية) وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي:

أولاً : التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعيارى

يتم عمل دراسة استكشافية لمدى مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات في حالة التقرير المنفصل من خلال الجدول التالي :

جدول (١٥)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابى والانحراف المعيارى للعبارات الخاصة باختبار الفرض الثانى فى حالة التقرير المنفصل (الحالة التجريبية الثانية)

فئات العينة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
$X2_1$	٤١	١٢٢	٣٧	١	-	٤.٠١٠	٠.٦٤٠	موافق
	%٢٠.٤	%٦٠.٧	%١٨.٤	%٠.٥	-			
$X2_2$	٤٤	١١٢	٤٤	١	-	٣.٩٩٠	٠.٦٧٨	موافق
	%٢١.٩	%٥٥.٧	%٢١.٩	٠.٥	-			
$X2_3$	٤٧	١١٧	٣٦	١	-	٤.٠٤٤	٠.٦٥٨	موافق
	%٢٣.٤	%٥٨.٢	%١٧.٩	%٠.٥	-			
$X2_4$	٥٥	١١٦	٣٠	-	-	٤.١٢٤	٠.٦٤٠	موافق
	%٢٧.٤	%٥٧.٧	%١٤.٩	-	-			
$X2_5$	٣٧	١١٣	٥١	-	-	٣.٩٣٠	٠.٦٦٠	موافق
	%١٨.٤	%٥٦.٢	%٢٥.٤	-	-			
$X2_6$	٤٠	١٤٣	١٧	١	-	٤.١٠٥	٠.٥٤٢	موافق
	%١٩.٩	%٧١.١	%٨.٥	%٠.٥	-			
$X2_7$	٤٤	١٣٤	٢١	٢	-	٤.٠٩٤	٠.٥٩٧	موافق
	%٢١.٩	%٦٦.٧	%١٠.٤	%١	-			
$X2_8$	٤٥	١٤٠	١٥	١	-	٤.١٤٠	٠.٥٤٨	موافق
	%٢٢.٤	%٦٩.٧	%٧.٥	%٠.٥	-			
الإجمالي	**٣٥٣**	**٩٩٧**	**٢٥١**	٧	-	**٤.٠٥٥**	**٠.٦٢٠**	**موافق**
	%٢٢	%٦٢	%١٥.٦	%٠.٤	-			

من التحليل الاستكشافي السابق للحالة التجريبية الثانية حالة التقرير المنفصل نجد أن المتوسط العام لجميع أسئلة هذا المقياس يبلغ (**٤.٠٥٥**) وهو متوسط مرتفع يدل علي أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة علي الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الثانية وهذا يعتبر مؤشر مبدئي علي أن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة يسهم إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل .

ثانياً : اختبار الإشارة للفرض الثانى بالنسبة لحالة التقرير المنفصل

لقياس مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل يتم استخدام اختبار الإشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (١٦)

نتائج اختبار الإشارة للفرض الثانى فى حالة التقرير المنفصل (الحالة التجريبية الثانية)

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)

الحالة التجريبية الثانية	Group 1	٣.٤ =>	١٣	٠٦.	٥٠.	٠٠٠.[a]
	Group 2	٣.٤ <	١٨٨	٩٤.		
	Total		٢٠١	١.٠٠		
a. Based on Z Approximation.						

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig = ٠.٠٠٠) وهى أقل من مستوى المعنوية (α = ٠.٠٥) وهذا يدل علي أن هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اتجاه الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الثانية واتجاه عدم الموافقة عليها حيث تبلغ نسبة الموافقة علي عبارات هذه الحالة التجريبية ٩٤% وهذا يدل علي رفض الفرض العدمي بأن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة لا يسهم إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل وقبول الفرض البديل بأن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة يسهم إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات في حالة التقرير المنفصل وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس للفرض الثانى بالنسبة لحالة التقرير المنفصل (الحالة التجريبية الثانية) :

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل . وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (١٧)
نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الثانى بالنسبة لحالة التقرير المنفصل (الحالة التجريبية الثانية)

البعد	مراقبي الحسابات	المستثمر المؤسسي	المستثمر الفردي	المقرضين	الجهات الرقابية	الأكاديميين	قيمة Chi_Square	مستوى الدلالة الاحصائية Asymp sig
	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب		
مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل	١٣٧.١٨	٧٥.٧٨	١٢٥.١٨	٨٩.٧٥	٨٩.٤٢	٩٣.٨٤	٢٦.٣٥٤٥	٠.٠٠٠ معنوي

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig = ٠.٠٠٠) وهى أقل من مستوى المعنوية (α = ٠.٠٥) وبالتالي نجد انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المنفصل .

٢- اختبار الفرض الثاني في حالة التقرير المدمج :

يمكن صياغة الفرض في صورته العدمية في حالة التقرير المدمج كالآتي :

" لا يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج "

ويتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء في الدراسة التجريبية (الحالة التجريبية الثالثة) وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي:

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعيارى

يتم إيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بمدى مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات في حالة التقرير المدمج .. وذلك من خلال الجدول التالى :

جدول (١٨)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابى والانحراف المعيارى للعبارات الخاصة باختبار الفرض الثانى فى حالة التقرير المدمج (الحالة التجريبية الثالثة)

فئات العينة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
$X3_1$	٦٦	١٣٠	٤	١	-	٤.٢٩٩	٠.٥٣٠	موافق
	%٣٢.٨	%٦٤.٧	%٢	%٠.٥	-			
$X3_2$	٦٣	١٣٤	٣	١	-	٤.٢٨٩	٠.٥١٦	موافق
	%٣١.٣	%٦٦.٧	%١.٥	%٠.٥	-			
$X3_3$	٦٤	١٣١	٥	١	-	٤.٢٨٤	٠.٥٣٣	موافق
	%٣١.٨	%٦٥.٢	%٢.٥	%٠.٥	-			
$X3_4$	٩١	١٠٤	٦	-	-	٤.٤٢٣	٠.٥٥٣	موافق
	%٤٥.٣	%٥١.٧	%٣	-	-			
$X3_5$	١٢٥	٧٥	١	-	-	٤.٦١٧	٠.٤٩٨	موافق تماما
	%٦٢.٢	%٣٧.٣	%٠.٥	-	-			
$X3_6$	١١٩	٨٠	١	١	-	٤.٥٧٧	٠.٥٣٤	موافق تماما
	%٥٩.٢	%٣٩.٨	%٠.٥	%٠.٥	-			
$X3_7$	١٢١	٧٦	٣	١	-	٤.٥٧٧	٠.٥٥٣	موافق تماما
	%٦٠.٢	%٣٧.٨	%١.٥	%٠.٥	-			
$X3_8$	١٢٣	٧٥	٢	١	-	٤.٥٩٢	٠.٥٤١	موافق تماما
	%٦١.٢	%٣٧.٣	%١	%٠.٥	-			
الإجمالى	٧٧٢	٨٠٥	٢٥	٦	-	**٤.٤٥٧**	**٠.٥٣٢**	**موافق**
	%٤٨	%٥٠	%١.٦	%٠.٤	-			

من الجدول السابق والذي يمثل التحليل الاستكشافي للحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج نجد أن المتوسط العام لجميع أسئلة هذا المقياس يبلغ **(٤.٤٥٧)** وهو متوسط مرتفع يدل علي أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة علي الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الثالثة وهذا يعتبر مؤشر أولي علي أن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة يسهم إيجاباً في تضيق فجوه التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج .

ثانياً : اختبار الإشارة للفرض الثانى بالنسبة لحالة التقرير المدمج

لقياس مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات في حالة التقرير المدمج يتم استخدام اختبار الإشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (١٩)

نتائج اختبار الإشارة للفرض الثانى فى حالة التقرير المدمج (الحالة التجريبية الثالثة)

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed(
الحالة التجريبية الثالثة	Group 1	٣.٤ =>	١	٠٠.	٥٠.	٠٠٠.[a]
	Group 2	٣.٤ <	٢٠٠	١.٠٠		
	Total		٢٠١	١.٠٠		
a. Based on Z Approximation.						

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وهذا يدل علي أن هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اتجاه الموافقة علي العبارات الخاصة بالحالة التجريبية الثالثة واتجاه عدم الموافقة عليها حيث تبلغ نسبة الموافقة علي عبارات هذه الحالة التجريبية ١٠٠% تقريباً وهذا يدل علي رفض الفرض العدمي بأن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة لا يسهم إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج وقبول الفرض البديل بأن التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة يسهم إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات في حالة التقرير المدمج وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس للفرض الثاني بالنسبة لحالة التقرير المدمج

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق جوهريه ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج . وذلك كما هو موضح بالجدول التالى :

جدول (٢٠)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الثانى بالنسبة لحالة التقرير المدمج (الحالة التجريبية الثالثة)

البعد	مراقبي الحسابات	المستثمر المؤسسي	المستثمر الفردي	المقرضين	الجهات الرقابية	الأكاديميين	قيمة Chi_Square	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp sig
	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب		
مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج	١٠١.٠٥	٨٦.٦٣	١٠٩.٢٨	١٢١.٩٥	٩١.١١	٩٨.١٨	٧.٦١١	٠.١٧٩ غير معنوي

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (٠.١٧٩ = Sig) وهى أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وبالتالي نجد أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدي مساهمة التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات وذلك في حالة التقرير المدمج وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

المرحلة الثانية : <u>وتتكون مما يلى</u> **:**

١- مقارنة نتائج الفرض الثانى في حالة التقرير المنفصل مع الفرض الأول (الحالة التجريبية الأولى)

ويتم ذلك من خلال استخدام اختبار ولكوكسون وذلك كما يلى :

جدول (٢١)

نتائج مقارنة الفرض الثانى فى حالة التقرير المنفصل مع الفرض الأول

المقارنة	القيمة المحسوبة للاختبار Z	المتوسط العام	مستوي الدلالة الإحصائية Sig

الحالة التجريبية الأولي	١٢.٣٠٠	٢.٦١٧٥	٠.٠٠٠
الحالة التجريبية الثانية		٤.٠٥٥	

من الجدول السابق يتضح أن مستوي الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تأييد العينة لعبارات الحالة التجريبية الأولي والحالة التجريبية الثانية وكما هو واضح من المتوسطات فإن إرفاق تقارير مستقلة للتوكيد المهني بالإضافة إلى تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية هو الأكثر قبولا لدي عينة الدراسة .

٢- مقارنة نتائج الفرض الثاني في حالة التقرير المدمج مع الفرض الأول(الحالة التجريبية الأولى) :

ويتم ذلك من خلال استخدام اختبار ولكوكسون وذلك كما يلي :

جدول (٢٢)

نتائج مقارنة الفرض الثانى فى حالة التقرير المدمج مع الفرض الأول

المقارنة	القيمة المحسوبة للاختبار Z	المتوسط العام	مستوي الدلالة الإحصائية Sig
الحالة التجريبية الأولي	١٠.٨٠٠	٢.٦١٧٥	٠.٠٠٠
الحالة التجريبية الثالثة		٤.٤٥٧	

من الجدول السابق يتضح أن مستوي الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تأييد العينة لعبارات الحالة التجريبية الأولي والحالة التجريبية الثالثة وكما هو واضح أيضاً من المتوسطات فإن دمج تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية مع تقارير التوكيد المهني المستقلة هو الأكثر تأييداً لعينة الدراسة .

نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الثالث :

ينص الفرض الثالث في صورته العدمية علي أنه : " لا يختلف تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات باختلاف شكل التقرير واستقلاله ".

ويتم اختبار هذا الفرض من خلال مقارنة الحالة التجريبية الثانية بالحالة التجريبية الثالثة ، ويتم استخدام اختبار ولكوكسون لمعرفة هل هناك فروق جوهرية أم لا ، ويتم ذلك كما يلي :

جدول (٢٣)

نتائج مقارنة الحالة التجريبية الثانية (التقرير المنفصل) مع الحالة التجريبية الثالثة (التقرير المدمج)

المقارنة	القيمة المحسوبة للاختبار Z	المتوسط العام	مستوي الدلالة الإحصائية Sig
الحالة التجريبية الثانية	١٠.١٤٤	٤.٠٥٥	٠.٠٠٠
الحالة التجريبية الثالثة		٤.٤٥٧	

ومن الجدول السابق يتضح أن مستوي الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠ = Sig) وهى أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥ = α) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الحالة التجريبية الثانية والحالة التجريبية الثالثة

حيث نجد أن الحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج هي الأكثر تأييدا وقبولا لدي عينة الدراسة .

مما سبق نستنتج رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأن تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوه التوقعات يختلف باختلاف شكل التقرير واستقلاله وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة :

استهدفت الدراسة التجريبية اختبار فروض الدراسة، وقد تم استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية من أجل اختبار صحة هذه الفروض ؛ وهي اختبار كولمجروف سمرنوف ، اختبار الإشارة ، اختبار كروسكال والاس ، اختبار ولكوكسون ، معامل الارتباط.

وقد توصل الباحث للنتائج الآتية :

- أن المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .
- يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات في حالة التقرير المنفصل وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .
- يسهم التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضييق فجوه التوقعات في حالة التقرير المدمج وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .
- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الحالة التجريبية الثانية والحالة التجريبية الثالثة حيث نجد أن الحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج هي الأكثر تأييدا وقبولا لدي عينة الدراسة .
- تأثير تقرير التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوه التوقعات يختلف باختلاف شكل التقرير واستقلاله وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

توصيات البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه والنتائج التي تم التوصل إليها ، يوصي الباحث بما يلي :

- إلزام الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي والمخاطر والمستقبلي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة .
- تطوير تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية والذي لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات ، والتوجه نحو التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة ، من خلال الإلزام بتطبيق المعايير المصرية للتوكيد المهني رقم ٣٠٠٠ ، ٣٤٠٠ ودمج تقرير التوكيد المهني للبعد البيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي والمخاطر والمستقبلي ، مع تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية ، حيث أن ذلك يزيد من ثقة أصحاب المصالح في المعلومات غير المالية .
- ضرورة استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة .

مجالات البحث المقترحة :

بناءً علي ما توصل إليه الباحث من نتائج وتوصيات ، يوصي الباحث بإجراء مزيد من الأبحاث في موضوعات متعلقة بموضوع البحث الحالى ، ومن أهم هذه الموضوعات :

١- أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي خصائص جودة المعلومات المحاسبية .
٢- أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي قرار الاستثمار .
٣- أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي تقييم أداء المنشأة .

٤- أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي قرار منح الائتمان .
٥- أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي قيمة المنشأة .
٦- دور التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة في تلبية احتياجات أصحاب المصالح .
٧- إطار مقترح للتوكيد المهني علي تقارير الأعمال المتكاملة .

المراجـع

أولاً : المراجع العربية

١- أبوالوفا ، ناصر محمد أنور (٢٠٠٥)، " تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية – دراسة تحليلية ميدانية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة - جامعة أسيوط .
٢- الأرضي ، محمد وداد (٢٠١١)، تقييم وتطوير تقرير الاستدامة المُعد في ضوء مبادئ المبادرة العالمية للتقارير GRI كمدخل لتوفير حاجات سوق رأس المال المصري من المعلومات غير المالية .
٣- الدليل المصري لحوكمة الشركات ، الإصدار الثالث ، أغسطس (٢٠١٦) ، مركز المديرين المصريين ، وزارة الاستثمار ، متاح علي الموقع التالي:
https://www.efsa.gov.eg/jtags/efsa_ar/guide.pdf
٤- الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن الاستدامة ، ٢٠١٦، البورصة المصرية ص ص ١-٣٩.

http://www.egx.com.eg/getdoc/6647f2ce-9c34-480e-868c-d06f01e0dda5/EGX-Model-Guidance-on-ESG_ar-23-10-2016.aspx

٥- الذنيبات ، علي عبدالقادر (٢٠٠٣)، " بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها : دليل من الأردن ، مجلة دراسات العلوم الإدارية – الأردن ، مجلد ٣٠، عدد ١، ص ١٠٨ – ١٢٧. متاح علي الموقع التالي : http://search.mandumah.com/record/47415

٦- السقا ، السيد أحمد إسماعيل (١٩٩٧)، " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة : دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية " ، مجلة البحوث المحاسبية- الجمعية السعودية للمحاسبة- السعودية، المجلد ١، العدد ٥، ص ص: ٤٢٣-٤٦٤. متاح علي الرابط: http://search.mandumah.com/record/478593

٧- الفرح ، عبدالرازق محمد (٢٠١٣)، " العوامل المؤثرة علي تضييق فجوة التوقعات في التدقيق : وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن " ، جامعة البلقاء التطبيقية ، المملكة الأردنية الهاشمية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، ص ص:٤١ - ٧٤. متاح علي الموقع: WWW.uob.edu.bh/uob

٨- الهيئة العامة للرقابة المالية ، مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية ، (نوفمبر، ٢٠٠٦) ، متاح علي الموقع: http://www.fra.gov.eg

٩- الهيئة العامة للرقابة المالية ، القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧، متاح علي الموقع: http://www.fra.gov.eg

١٠-الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٧)، القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة ، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧. ، متاح علي الموقع: http://www.fra.gov.eg

١١-الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٨)، " معايير المراجعة المصرية : المعيار المصري لمهام التأكد رقم٣٠٠٠ - مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية " متاح علي الموقع التالي: http://www.cma.gov.eg

١٢-بيومي ، سعد محمد (٢٠١٥)، "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي - مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .

١٣-جربوع ، يوسف محمود (٢٠٠٤)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة "، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية بغزة - فلسطين ، المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني ، ص ص ٣٦٧ – ٣٨٩ .. متاح علي الموقع التالي :

http://resportal.iugaza.edu.ps/articles/volume%2012-2%20Issue%202%20-Human%20-%2012.pdf

١٤-حجازي ، وجدي حامد (٢٠١٥)، "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 الإسكندرية ، العدد الأول - المجلد الثاني والخمسون .

١٥-حسين ، محمود شعبان (٢٠٠٧)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها ، دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ، مدراء البنوك ،

موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية بغزة ، متاح علي الموقع التالي :
http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010/02/The_Expectation_Gap.pdf

١٦-خليل ، عبداللطيف محمد (٢٠١٢)، " أفضل ممارسات المراجعة المرتبطة بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي في ضوء الإصدارات المهنية : دراسة تحليلية" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد ٣٤.

١٧-خليل ، هاني محمد (٢٠٠٩)، "مدي تأثير تطبيق حوكمة الشركات علي فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية بغزة .

١٨-دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، جمهورية مصر العربية (أكتوبر،٢٠٠٥) ، وزارة الاستثمار ، متاح علي الرابط : http://www.mafhoum.com/press9/253E12.pdf

١٩-دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، جمهورية مصر العربية (٢٠١١)، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، مارس (نسخة معدلة)، ص ص ١-٣٥.

٢٠-راضي ، محمد سامي (١٩٩٩)، " فجوة التوقعات في المراجعة : التشخيص والحلول - دراسة انتقاديه" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد السادس والثلاثون ، الجزء الثاني ، ص ص ٧١٧- ٧٥٨.

٢١-رمضان ، أحمد شوقي (٢٠٠٦)، " فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق علي مهنة المراجعة في مصر- دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .

٢٢-سالم ، أحمد محمد كامل (٢٠١٣)، " فجوة التوقعات في المراجعة: تحليل دور كل من تقرير مراجعة مدي الالتزام وحجم كل من مكتب المراجعة ومستخدمي محتوي التقارير المالية مع دراسة تجريبية في البيئة المصرية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٧ ، العدد٢، ص ص ١-٩٣، متاح علي الرابط: http://search.mandumah.com/record/471875

٢٣- شحاته ، شحاته السيد (٢٠٠٨)، " المتطلبات المهنية لمراجعة مدي التزام الشركات المقيدة بالبورصة بقواعد الحوكمة - دراسة انتقادية وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة- جامعة طنطا .

٢٤-شحاتة ، شحاتة السيد (٢٠١٣)، " أثر توكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية علي قراري الاستثمار ومنح الائتمان : دراسة ميدانية وتجريبية "، مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA، كلية التجارة – جامعة بني سويف، المجلد الثاني - العدد الأول ، ص ص١٢٧ -١٨٥، متاح علي الموقع:
www.bsuv.bsu.eg/panel/upLoads/PDF/AuJAApdf

٢٥-شحاتة، شحاتة السيد (٢٠١٤)،المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين ،الإسكندرية – دار التعليم الجامعي.

٢٦-صالح، رضا إبراهيم (٢٠٠٢)، "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين – دراسة نظرية وتطبيقية – حالة مصر"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الثاني، ص ١١٥-١٦٠.

٢٧-عبد البديع، أشرف محمد، عبد اللاه فراج عبد الرحيم (٢٠١٤)، "دور التعليم المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية : دراسة اختباريه"، المجلة العلمية

– كلية التجارة – جامعة أسيوط - مصر، العدد ٥٦، ص ص ١٦٩ – ٢٣٤. متاح علي الموقع : http://search.mandumah.com/record/760349

٢٨- عبد العظيم، سمير إبراهيم (٢٠١٧)، "دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدي قبوله لدي أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة – جامعة بني سويف.

٢٩- عبدالعليم ، مروة محمد عبدالرحمن (٢٠١٦)، "تقييم معيار المراجعة المصري رقم ٣٤٠٠ بهدف تفعيل دور المراجع الخارجي عن تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة نظرية تطبيقية" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، جامعة بورسعيد – كلية التجارة ، العدد ٢ ، ص ص٣-٢١. متاح علي الموقع التالي: http://HYPERLINK "http://search.mandumah.com/record/866001"search.mandumah.com/record/866001

٣٠- عبد الناصر، عيد محمود أبو زيد (٢٠١٥)، "دور ومسئولية مراقب الحسابات في التقرير عن إدارة المخاطر في ضوء الإصدارات العلمية الحديثة بهدف تضيق فجوة توقعات المراجعة : دراسة تطبيقية علي البنوك التجارية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة – جامعة بني سويف.

٣١- عبده، سعاد زغلول (٢٠١٧)، "إطار مقترح للتوكيد المهني الخارجي علي تقارير الأعمال المتكاملة"، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، خلال الفترة من ٦-٧ مايو ٢٠١٧، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، ص ص: ٨١٥-٨٤٢.

٣٢- عبده، سعاد زغلول (٢٠١٧)، "أثر توكيد المراجع الخارجي علي تقارير الأعمال المتكاملة علي قرار الاستثمار"، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، خلال الفترة من ٦-٧ مايو ٢٠١٧، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، ص ص: ٢٤٨٥-٢٥٢٤.

٣٣- عرفة، نصر طه حسن؛ مجدي مليجي عبد الحكيم (٢٠١٣)، "تطوير تقرير مراقب الحسابات- دراسة ميدانية للبيئة المصرية في ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

٣٤- عشماوي، كامل السيد أحمد (١٩٩٩)، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة – جامعة القاهرة.

٣٥- علي ، عبدالوهاب نصر (٢٠١٢)، "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة" ، مجلة الفكر المحاسبي - مصر، المجلد ١٦ - عدد خاص ، ص ص ٣٢٢ – ٣٦٥. متاح علي الرابط: http://search.mandumah.com/record/417602

٣٦- علي ، عبدالوهاب نصر(٢٠١٣)، " دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله ٢٠١٤" ، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري ، كلية التجارة- جامعة بني سويف .

٣٧- غنيم، محمود رجب يس (٢٠١٧)، " أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوي ألمعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة علي قرارات أصحاب المصالح : دراسة تجريبية وميدانية في بيئة الأعمال السعودية" ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ١، ص ص١٤٦-٢١٠متاح علي الرابط: http://search.mandumah.com/record/902367

٣٨- غالي ، جورج دانيال (١٩٩٨)، "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة انتقادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – مصر، ص ص: ٧٠٥-٧٥٢. متاح علي الرابط:

httpHYPERLINK "http://search.mandumah.com/record/112067"://search.mandumah.com/record/112067

٣٩-فرج ، هاني خليل (٢٠١٧)، "أثر توكيد مراقب الحسابات علي تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة علي قرار منح الائتمان : دراسة تجريبية" ، مجلة الفكر المحاسبي- مصر ، مجلد ٢١، عدد ١، ص ص ٦٢٣-٦٨٣. متاح علي الرابط:

http://HYPERLINK "http://search.mandumah.com/record/810955"search.mandumah.com/record/810955

٤٠-قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١١ بتاريخ(٢٠١٤/١/٢٢)، بشأن قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، متاح على الموقع: http://www.fra.gov.eg

٤١-مبارك ، سهام عبدالمنجى (٢٠١٣)، "أثر مراجعة إفصاح الشركات الملوثة للبيئة عن مدي التزامها بالتشريعات واللوائح البيئية علي قرارات الاستثمار في الأسهم– دراسة تجريبية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .

٤٢-محفوظ ، إسلام عبدالفتاح (٢٠١١) ، " قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة علي قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر- دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة بنها .

٤٣-محمد ، عبدالرحمن عمر أحمد (٢٠١٥)، "دور الجمعيات المهنية في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة تطبيقية"، مجلة الثقافة والتنمية- مصر، المجلد ١٦- العدد ٩٦، ص ص ٢٨٨- ٣٣٢ . متاح علي الرابط :

http://search.mandumah.com/record/701663

٤٤-محمود ، سحر عبدالسميع (٢٠١٨)، "أثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات علي تقارير استدامة الشركات علي قرارات الاستثمار في الأوراق المالية: دراسة تجريبية في البيئة المصرية" ، مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة ، العدد ٢، ص ص ٢-٣٩. متاح علي الرابط: http://search.mandumah.com/record/940746

٤٥-معايير الأداء البيئية والاجتماعية المستدامة (٢٠١٢)، مؤسسة التمويل الدولية (IFC) متاحة علي الموقع التالي :

www.ifc.org/wps/wcm/connect/.../PS_Arabic_2012_Full-Document.pdf؟

٤٦-مهران ، كريم جابر (٢٠١٥)، " أثر التوكيد المهني علي إفصاح الشركات عن مدي التزامها بالممارسات القياسية للحوكمة علي سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم - دراسة تجريبية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة دمنهور .

٤٧-نمير ، أمينة رمضان (٢٠١٤)، "أثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري علي جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها– دراسة تجريبية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية .

ثانياً : المراجع الأجنبية

48. Accountability (AA1000) (2018), Available at: https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2019/02/AA1000AP_2018-Arabic-Version.pdf

49. Alberta Environment & sustainable Resource Development (AESRD). (2013), Technical Guidance for Green house Gas Verification at Reasonable Level Assurance,

www.environment.alberta.ca

50. Breidenich , Clare & Daniel Bondansky. (2009), " Measurement , Reporting & Verification in apost-1212 climate Agreement ", Available at : www.pewclimate.org
51. California Air Sources Board.(2008), "Mandatory Reporting of Greenhouse Gas Emissions : Instructional Guidance for Operators" , Available at:
http://scap1.org/Air%20Reference%20Library/00_06_GenProvs.pdf
52. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). (1988), Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits, Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada , Available at: https://wamacdonald.com/wp-content/uploads/2014/07/Macdonald-Commission-Report-June-1988.pdf
53. Deloitte. (2011), "Integrated Reporting : is your Message Lost in Regulation?, Available at :
http://www.iasplus.com/en/binary/safrica/1107integratedreporting.pdf
54. Eccles, R. G., and M. P. Krzus. (2015), "The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality, Available at :
http://www.bsas.org/docs/ESG/Bob_Eccles_Branded_Chapters-Ch2_and_3.pdf
55. Eric G. Olson. (2010), " Challenges and opportunities from greenhouse gas emissions reporting and independent auditing " , Managerial Auditing Journal , vol.25 Iss9 pp.934-942 . permanent link to this document:
http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686901011080071
56. Ernst & Young and Green Biz Group. (2012)," Six Growing Trends in Corporate Sustainability ", available at:
http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Six_growing_trends_in_corporate_sustainability_2013/$FILE/Six_growing_trends_in_corporate_sustainability_2013.pdf
57. Gillet , Claire. (2012), " a study of sustainability verification practices : the French case ", Journal of Accounting & organizational change, VOL. 8, NO. 1, PP. 62-84. Available at:
http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/18325911211205748
58. Goicoechea, E; Fernando, G; J., Vicente. (2019), "Integrated Assurance: Perceptions of auditors and Users in Spain"; Sustainability 2019,11,713; doi:10.3390/su11030713; pp.1-19, available at:
www.mdpi.com/journal/sustainability
59. Green, W. and Li, Q. (2012), " Evidence of an expectation gap for greenhouse gas emissions assurance", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 25 No. 1, pp. 146-173. https://doi.org/10.1108/09513571211191789

60. Harvard Business School. (2010), " Some Thoughts on Integrated Reporting and its Possibilities ", in " The Landscape of Integrated Reporting : Reflection and Next Steps ", Edited by Eccles, Rebert G., Beiting Cheng and Daniela Saltzman , Available at: http://www.people.hbs.edu/reccles/The%20Landscape%20of%20Integrated%20Reporting.pdf
61. Hecimovic, Angela & Sharron O'Neill. (2011), " Independent Assurance of Corporate Social Disclosure : producing' Certificates of Comfort ' or Enhancing Credibility ? " , Available at: www.afaanz.org
62. Hodge, kristy; Nava Subramanian & Jenny stewart. (2009), " Assurance of sustainability Reports : Impact on Report users ' confidence and perceptions of Information credibility ", Australian Accounting Review,No.50, vol.19, Issue. 3, pp.178-194.Available at http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x/full
63. Integrated Reporting | Deloitte UK https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/audit/articles/integrated-reporting.html
64. Integrated Reporting Committee of South Africa (IRC/SA). (2011), "Framework For Integrated Reporting and The Integrated Report-Discussion paper" available at: www.sustainabilitysa.org
65. International Integrated Reporting Council (IIRC). (Sep. 2011), "Towards Integrated reporting communicating value in the 21st Century". Available at: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/06/Discussion-Paper-Summary1.pdf
66. International Integrated Reporting HYPERLINK "http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf"Council (IIRC). (2013) ,The International (IR) Framework. Available at : https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf
67. International Organization for Standardization (ISO) 26000. (2010), " Guidance Standard on Social Responsibility", Available at: https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html
68. International Organization for Standardization (ISO) 14001. (2015), "Environmental management standard", Available at: https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en
69. International Organization for Standardization (ISO) 31000. (2018) , " Risk management", Available at: https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html
70. Johannesburg. (2010), " An Integrated Report is Anew Requirement for Listed Companies " , Available at:

https://www.saica.co.za/tabid/695/itemid/2344/language/en-ZA/An-integrated-report-is-a-new-requirement-for-list.aspx

71. Paternostro,S.(2013), " The Connectivity of Information for the Integrated Reporting. In Integrated Reporting" pp.59-77, Springer International Publishing, Available at: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-02168-3_4
72. Porter, Brenda. (1993), "An Empirical study of the Audit Expectation -Performance Gap", Accounting and Business Research, vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
73. Schelluch, Peter & Grant Gay. (2006), "Assurance Provided by Auditors on prospective financial Information : Implications for The Expectation Gap", Accounting & finance, VOL.46, ISSUE.4, PP.653-676 . Available at : http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-629X.2006.00187.x/full
74. Solstice sustainability works, inc. (2005), " Integrated reporting : Issues and Implications for reports ", August, Available at : https://www.vancity.com/SharedContent/documents/IntegratedReporting.pdf
75. United National Global Compact. (2004), Available at: http://www.google.com/.

ملحق رقم (١)
قائمة استقصـــاء

السيد الفاضل / .....

تحية طيبة ،، وبعد ،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان : **" أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات - دراسة تجريبية "** . ويشكر الباحث لكم مقدماً حسن تعاونكم وجهدكم ، ويرجو منكم

قراءة العبارات جيداً قبل تحديد درجة الموافقة علي كلاً منها ، وسوف تتمتع إجاباتكم بالسرية المطلوبة ، كما أنها ستستخدم فقط في أغراض البحث العلمي .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

الاسم : ..... (اختياري)
رقم الهاتف : ..... (اختياري)
الوظيفة الحالية : .....
عدد سنوات الخبرة : .....
المستوي التعليمي للمستقصي منه : .....
الشهادات المهنية الحاصل عليها : .....

الحالة الأولى :

افترض أنه أتيحت لك كلاً من (تقرير الأعمال المتكامل للشركة س ص ٢٠١٨/١٢/٣١ ، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية فقط) ، وبذلك أصبح متاح لديك :

أولاً : تقارير الأعمال المتكاملة للشركة (س ص) والمكونة من :

- ملخص القوائم المالية وإيضاحاتها .
- تقرير الإدارة البيئية (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .
- تقرير غازات الانبعاث الحراري (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .
- تقرير الإدارة الاجتماعية (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .
- تقرير الحوكمة (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .
- تقرير المخاطر (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .
- تقرير اختبار المعلومات المالية المستقبلية (لم يخضع للمراجعة من قبل مراقب الحسابات) .

ثانياً : تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية

١. فى ضوء قراءتك لتقرير مراقب الحسابات السابق ، هل توافق على ما يلى ؟

العبـــــــارات	موافق تماماً	موافق إلي درجة ما	محايد	غير موافق إلي درجة ما	غير موافق تماماً
١. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٢. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار إقراض الشركة.					
٣. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لتقييم أداء الشركة.					
٤. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق معلومات عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٥. يزيد تقرير مراقب الحسابات السابق لديكم درجة الموثوقية في معلومات الإدارة عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٦. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٧. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار إقراض الشركة.					
٨. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الشركة .					

الحالة الثانية

افترض في الحالة السابقة أن الجمعية العمومية للشركة كلفت مراقب حسابات الشركة بإعداد تقارير توكيد مهني منفصلة أو مستقلة برأيه في مدي صدق ما يلي كلاً علي حده : (تقرير الشركة عن الأداء البيئي ، تقرير الشركة عن غازات الاحتباس الحراري ، تقرير الشركة عن الأداء الاجتماعي ، تقرير

الشركة عن الأداء الحوكمي ، تقرير الشركة عن إدارة المخاطر ، تقرير الشركة عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية) ، وبذلك يكون متاح لديك :

ملخص القوائم المالية	تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية
محتوي تقرير الشركة عن الأداء البيئي	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء البيئي
محتوي تقرير الشركة عن غازات الاحتباس الحراري	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن غازات الانبعاث الحراري
محتوي تقرير الشركة عن الأداء الاجتماعي	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء الاجتماعي
محتوي تقرير الشركة عن الأداء الحوكمي	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء الحوكمي
محتوي تقرير الشركة عن إدارة المخاطر	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن إدارة المخاطر
محتوي تقرير الشركة عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية	تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

٢- في ضوء قراءتك لما يلي : تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية ، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء البيئي ، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن غازات الانبعاث الحراري، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء الاجتماعي ، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن الأداء الحوكمي ، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن إدارة المخاطر، تقرير التوكيد المهني علي تأكيدات الإدارة بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية، هل توافق علي ما يلي ؟

العبـــــارات	موافق تماماً	موافق إلي درجة ما	محايد	غير موافق إلي درجة ما	غير موافق تماماً
١. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٢. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار إقراض الشركة.					
٣. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لتقييم أداء الشركة.					
٤. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق معلومات عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٥. يزيد تقرير مراقب الحسابات السابق لديكم درجة الموثوقية في معلومات الإدارة عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٦. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٧. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار إقراض الشركة.					
٨. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الشركة .					

الحالة الثالثة

افترض في الحالة الثانية توافر نفس المعلومات فيما عدا أن مراقب الحسابات قام بدمج تقريره عن مراجعة حسابات الشركة مع تقارير التوكيد المهني عن إفصاحات الإدارة عن الأداء البيئي وانبعاثات غازات الاحتباس الحراري والأداء الاجتماعي والحوكمي والمخاطر والمستقبلي ، وبذلك يكون متاح لديك المعلومات التالية : تقارير الأعمال المتكاملة ، تقرير التوكيد المهني (المتكامل أو المدمج) علي تقارير الأعمال المتكاملة .

٣- في ضوء قراءتك لتقرير مراقب الحسابات المدمج (المتكامل) عن تقارير الأعمال المتكاملة السابق هل توافق علي ما يلي ؟

العبـــارات	موافق تماماً	موافق إلي درجة ما	محايد	غير موافق إلي درجة ما	غير موافق تماماً
١. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٢. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذك لقرار إقراض الشركة.					
٣. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق كل المعلومات الملائمة والمطلوبة لتقييم أداء الشركة.					
٤. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق معلومات عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٥. يزيد تقرير مراقب الحسابات السابق لديكم درجة الموثوقية في معلومات الإدارة عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمي وإدارتها للمخاطر والبعد المستقبلي.					
٦. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار الاستثمار في أسهم الشركة.					
٧. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في قرار إقراض الشركة.					
٨. يوفر تقرير مراقب الحسابات السابق لكم معلومات هامة ويمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الشركة .					