

مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية للمنظمات لخدمة متخذي القرارات (دراسة تحليلية ميدانية)

Review requirements for disclosure of operating results for
internal sectors of organizations to serve decision makers
(Field analytical study)

الدكتور / شريف محمد لطفى مؤمن

المستخلص:

ان تعقد عمليات منظمات الأعمال أدى إلى ضرورة التنوع في خطوط الإنتاج، والتوسع من خلال فروع جديدة في مناطق جغرافية مختلفة وهو الأمر الذي أدى إلى عدم كفاية القوائم المالية المجمعة في مساعدة متخذي القرارات المالية، وأصبح من الصعب تحليل الأداء السابق والقدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنظمة، وبالتالي كانت هناك حاجة إلى معلومات كافية عن كل قطاع تشغيلي بها، وهذا الدور المستحدث يتطلب ضرورة الإفصاح عن البنود التي تستخدمها الإدارة في قياس ربح القطاع التشغيلي أو خسارته، سواء على مستوى كل قطاع منها أو على مستوى المنظمة ككل. ويتضمن متطلب الإفصاح هذا معلومات مالية تعرضها قائمة الدخل الشامل، وأخرى غير مالية تتعلق بالمنتجات أو الخدمات، والمناطق الجغرافية، والعملاء الرئيسيين، وكلها يعرضها التقرير المالي للمنظمة.

ويعتبر الهدف من هذه الدراسة عمل مدخل مقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية، بمثابة برنامج إسترشادي للعمل في هذا النطاق، الهدف منه إعطاء هذه المتطلبات مزيد من المصداقية والثقة لأصحاب المصالح عند الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة وإختبار أهمية الدور المستحدث لمراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية في البيئة المصرية.

الكلمات المرشدة: فحص متطلبات الإفصاح - النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية للمنظمات - قائمة الدخل الشامل - خدمة متخذي القرارات - الأداء المستقبلي للمنظمة - مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية - المعلومات المالية وغير المالية بالمنتجات والخدمات - التقرير المالي للمنظمة .

Abstract:

The complexity of the operations of business organizations has led to the need for diversification in production lines, and expansion through new branches in different geographical areas, which led to the insufficiency of the consolidated financial statements in helping financial decision makers, and it became difficult to analyze past performance and the ability to predict the future performance of the organization. Hence, there was a need for sufficient information on each of its operating segments. This new role requires the necessity of disclosing the items used by management in measuring the profit or loss of the operating sector, whether at the level of each sector or at the level of the organization as a whole. and disclosure requirement includes financial information presented in the statement of comprehensive income, and other non-financial information related to products or services, geographical regions, and major customers, all of which are presented in the organization's financial report.

The aim of this study is to make a suggested entrance to review the information of the operational sectors, as a guiding program for work in this scope, the aim of which is to give these requirements more credibility and confidence to stakeholders when relying on them in making various decisions and to test the importance of the role created to review the requirements for disclosure of operational results for the sectors The interior in the Egyptian environment.

Keywords: Review of disclosure requirements - operational results of the internal sectors of the organizations - comprehensive income statement - service of decision makers - future performance of the organization - Review of operating segment information - Financial and non-financial information about products and services - Organization's financial report.

(أولاً) الإطار العام للبحث:

١- مشكلة البحث محل الدراسة:

لقد أدى تعقد عمليات منظمات الأعمال وتشابكها . في ظل ما تواجهه من منافسة شديدة . على ضرورة التنوع في خطوط الإنتاج، والتوسع أفقياً من خلال فروع جديدة في مناطق جغرافية مختلفة وهو الأمر الذي أدى إلى قلة القوائم المالية المجملية في مساعدة متخذي القرارات المالية، وأصبح من الصعب تحليل الأداء السابق والقدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنظمة، وبالتالي كانت هناك حاجة إلى معلومات كافية عن كل قطاع تشغيلي بها^(١).

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إحداث تغيير في مضمون التقارير المالية، ليتضمن تقارير تختص بتوفير معلومات محاسبية تفصيلية عن مختلف أنواع المنتجات (أو الخدمات) التي تقدمها المنظمات، وكذلك عن مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها هذه المنظمات. وذلك بغرض تدعيم فهم وإستيعاب مستخدمي التقارير المالية للمعلومات الإجمالية، الواردة بالتقارير وإستيفاء إحتياجاتهم بالنسبة للمخاطر والعوائد المرتبطة بالمنتجات (أو الخدمات) أو تلك التي ترتبط بالمناطق الجغرافية. فكانت فكرة وفلسفة تقسيم المنظمة إلى مجموعة من القطاعات التشغيلية، والعمل على إعداد تقرير عن كل قطاع منها يمثل أهمية نسبية لمستخدمي التقارير المالية^(٢).

وبالفعل صدرت عدة معايير محاسبية- سواء دولية أو محلية- لتوصي بضرورة الإفصاح عن المعلومات القطاعية، يعتبر من أبرزها المعيار المحاسبي المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - الذي حدد بعض المتطلبات التي يجب أن تقصح عنها المنظمة، وهي: معلومات وصفية، ومعلومات عن قياس الأرباح أو الخسائر والإلتزامات والمصروفات للقطاعات التشغيلية، ومعلومات جغرافية، ومعلومات حول كبار العملاء. وهي خليط من الإفصاحات المالية وغير المالية، ويحتاج مستخدميها إلى التحقق من مصداقيتها والنقطة فيها، وهو من الأمور أو المهام التي يختص بها مراجع الحسابات. وبالرغم من كثرة الدراسات نسبياً في عملية المحاسبة عن نتائج

القطاعات التشغيلية، إلا أن الباحث لاحظ ضعف الإهتمام بعملية فحص ومراجعة تلك الإفصاحات.

وبالتالي تتمثل الفجوة البحثية هنا في الآتي: عدم إبراز الخطوات أو المهام التي يقوم بها مراجع الحسابات عند قيامه بمهام مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية، وكذلك عدم التقرير عن منهجية هذا النوع من المراجعات، الأمر الذي يترتب عليه انخفاض المصداقية والثقة في الإفصاحات الخاصة بالقطاعات التشغيلية. ومن ثم إختيار أهمية الدور المستحدث لمراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية في البيئة المصرية .

٢- أهمية البحث:

في ضوء مشكلة البحث وفي ظل قلة الدراسات المحاسبية العربية بالنسبة لعملية مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية بمنظمات الأعمال. وأيضاً وجود قصور عند عرض فحوى عمليات المراجعة أو مهام التأكد، التي تلائم مثل هذه المتطلبات التي أوصى بضرورة الإفصاح عنها معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية- الصادر عام ٢٠١٥م.

وتتمثل أهمية هذا البحث من الناحية العملية في تقديم مدخل مقترح للتأكيد على مصداقية المعلومات القطاعية المقدمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، وأن الإفصاح تم وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤١)، وذلك وفقاً للخطوات المقترحة لعملية مراجعة متطلبات الإفصاح القطاعي التشغيلي كما تتمثل أهميته المجتمعية في التأكيد على أهمية المعلومات الواردة بالتقارير القطاعية لمستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرارات سواء الداخلية أو الخارجية.

٣- أهداف البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة موضوع البحث، وأهميته العلمية والعملية والمجتمعية، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد الخطوات أو المهام التي يقوم بها مراجع

الحسابات عند قيامه بمهام مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية. وينبثق عن هذا الهدف عدة أهداف فرعية، تتمثل فيما يلي:

- (أ) تبيان أبعاد وأهمية تبني المعايير المحاسبية المرتبطة، بالإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات في منظمات الأعمال.
- (ب) توضيح منهجية مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات- والتقرير عنها وأغراض ذلك.
- (ج) إختبار أهمية الدور المستحدث لمراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية في البيئة المصرية.

٤- تحليل لأهم الدراسات السابقة في مجال البحث:

قدمت في هذا المجال عدة دراسات بحثية، ولكن لم تتناول عملية المراجعة لنتائج القطاعات التشغيلية، ويعتبر من أبرزها ما يلي:

- (أ) قدمت دراسة (Kajuter & Nienhaus) عام ٢٠١٧م، إختباراً لمنفعة التقارير القطاعية في ظل تبني معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨)- القطاعات التشغيلية- حيث توصلت إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، يعتبر من أبرزها أن يؤدي الاعتماد على مدخل الإدارة إلى تغيير المعلومات القطاعية التي يتم الإفصاح عنها، على مستوى المنظمات أو على مستوى المنظمة الواحدة خلال فترات زمنية مختلفة. كما يؤدي الاعتماد على ذات المدخل إلى انخفاض منفعة المعلومات وتدني قابليتها للمقارنة، في حين أن منافع الإفصاح لمتطلبات التقارير القطاعية وفقاً للمعايير الدولية تفوق عيوبها، المتمثلة في انخفاض قابليتها للمقارنة بين المنظمات^(٣). وبذلك إفتقدت تلك الدراسة لدور عملية المراجعة عند الإفصاح لمتطلبات التقارير القطاعية، تركيزاً على أهمية تلك التقارير النسبية.

- (ب) قدمت دراسة (د. رضا محمود محمد) عام ٢٠١٨م، إختباراً لأثر درجة الإفصاح عن المعلومات القطاعية- وفقاً لمعيار المحاسبة المصري (٤١)- والمتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS.8)، على قيمة الشركة، وذلك من خلال عينة

تحكمية من التقارير المالية ربع السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦م، بداية تفعيل المعيار المصري حتى الربع الثاني من عام ٢٠١٨م. واطهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة معنوية بين درجة الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤١) على قيمة الشركة، في حين وجود علاقة معنوية لتأثير حجم الشركة ذات المعلومات القطاعية على قيمة الشركة^(٤). بينما لم تتعرض الدراسة إلى ضرورة عملية مراجعة متطلبات الإفصاح للتقارير القطاعية، بالرغم من الإشارة إلى أن قيمة الشركة تتأثر بجودة عملية المراجعة.

(ج) تناولت دراسة (Ahmed,A.) عام ٢٠١٨م، أثر التغيرات في مستوى جودة المعلومات القطاعية على توقعات المحللين للأرباح، وذلك بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS.8). حيث إتمدت الدراسة على عينة من الشركات الكبرى العاملة في الدول التابعة للاتحاد الأوروبي، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج، يعتبر من أبرزها وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح القطاعي والتنبؤ بالأرباح، وذلك في ضوء تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨)، كما توصلت الدراسة إلى أنه يؤدي تطبيق المعيار إلى تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات عن العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات القطاعية وعدم تماثل المعلومات وقيمة الشركة^(٥).

وهذا يدل على مدى أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية، وأثر ذلك على متخذي القرارات سواء من داخل المنظمة أو من خارجها، وهو ما يتطلب بالضرورة إلى وجود نوع من تأكيد الثقة في تلك المعلومات من خلال مراجع الحسابات، وهو الأمر الذي لم تتعرض له هذه الدراسة.

(د) تناولت دراسة (Ammar & Can) عام ٢٠١٩م، تحليل العوامل المؤثرة في قرار تطبيق المعايير الدولية عند إعداد التقارير والقوائم المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وتأسست الدراسة على عينة من هذه المنشآت في ١٤٥ دولة على مدى زمني بلغ عشرون عاماً (من عام ١٩٩٥م حتى ٢٠١٥م). وتوصلت الدراسة إلى

مجموعة من النتائج يتمثل أهمها في أنه هناك إحصائية أن تطبق الدول ذات الكفاءات التنظيمية المرتفعة والانفتاح المنخفض لمعايير التقارير المالية الدولية، وفي هذه الحالة ستوجد علاقة عكسية بين الكفاءة التنظيمية المرتفعة والانفتاح المنخفض لمعايير التقارير المالية الدولية، في هذا النوع من المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم^(١). ولكن أيضاً لم تنطرق هذه الدراسة إلى موضوع مراجعة متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية، وهو موضوع دراسة الباحث في بحثه هذا، وهو ما يمثل الفجوة البحثية السابق الإشارة إليها فيما تقدم .

٥- فروض البحث:

في ضوء المشكلة موضوع البحث، وأهميته وأهدافه وما توصلت إليه الدراسات السابقة، يمكن أن تتمثل فروضه في الآتي:

(أ) الفرض الأول (العدمي أو الصفري):

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية واتخاذ القرارات القائمة علي الإفصاح القطاعي.

(ب) الفرض الثاني (العدمي أو الصفري) :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها.

(ج) الفرض الثالث (العدمي أو الصفري) :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفي بمتطلبات المصداقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال.

٦- حدود البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة موضوع البحث وأهدافه، فإن الباحث لن يتعرض في بحثه إلى الآتي:

- (أ) مشكلات الاعتراف والقياس الخاصة بالمعلومات القطاعية، وفقاً لما عرضته المعايير ذات العلاقة، إلا بالقدر الذي يفرضه البحث، ووصولاً للدور المقترح لمراجعة متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية في منظمات الأعمال.
- (ب) المعايير الشخصية للقائم بعملية المراجعة ومدى كونه هو ذاته القائم بالمراجعة المالية لذات المنظمة أو غيره كلف لهذا الغرض توفيراً للوقت.
- (ج) كما يخرج عن نطاق البحث قياس دقة تنبؤ متخذ القرارات بأرباح المنظمات أو عوائد الأسهم في ظل الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية لها. والاقترار على التوصل للدور المقترح لمراجعة متطلبات الإفصاح القطاعي لمنظمات الأعمال المقيدة بالبورصة المصرية.
- (د) المقارنة بين النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية حال عدم مراجعتها، وعند خضوعها للمراجعة لصعوبة الحصول على بيانات فعلية في هذا المجال حتى الآن، والإكتفاء بإجراء دراسة إختبارية على عينة من مستخدمي تلك المعلومات في البيئة المصرية.

٧- منهج وأسلوب البحث وخطة الدراسة:

يعتمد الباحث في بحثه هذا على المنهج العلمي المعاصر، الذي يمزج بين المنهجين: الاستقرائي والإستنباطي، وذلك من خلال الاطلاع والمسح المكتبي للدراسات الرائدة التي تناولت طبيعة الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية للمنظمات في ظل المعايير ذات العلاقة. وكذلك إستنباط أركان الدور المستحدث لمراجعة متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية، بالصورة التي أشارت لها المعايير المحاسبية في هذا المجال.

وفي سياق متصل فإن البحث في مساره العلمي يناقش أربعة محاور بحثية رئيسية بخلاف ما تقدم حيث يناقش الأول منها أبعاد مفهوم القطاعات التشغيلية وأهميته في ظل المعايير ذات العلاقة، ويتناول المحور الثاني طبيعة المعلومات القطاعية التي يجب الإفصاح عنها، ثم في المحور الثالث يقدم الباحث الدور المستحدث والمقترح

لمراجعة المعلومات القطاعية والتقارير عنها وأهميته، وأخيراً يقدم المحور الرابع دراسة إختبارية لمدى أهمية عملية المراجعة للنتائج التشغيلية لمنظمات الأعمال من قبل متخذي القرارات.

(ثانياً) أبعاد مفهوم القطاعات التشغيلية وأهميته في ظل المعايير ذات العلاقة:

مع توسع حجم منظمات الأعمال وتشعب نطاق عملياتها، وكثرة تنوع أوجه نشاطاتها، وتعدد مستوياتها الإدارية، وإبتعاد الإدارة العليا للمنظمة عن مجالات التنفيذ الفعلية، وإقتصار عملها على رسم السياسات والإشراف على تنفيذها، ومتابعتها والتخطيط للمستقبل في إطار الخطة العامة للدولة. أصبح من غير العملي إعتداد الإدارة في مهامها الرقابية على أسلوب الملاحظة الشخصية أو المشاهدة المستمرة للعمليات المختلفة، بل تطلب الأمر إستخدام أسلوب آخر للرقابة أكثر فعالية. فكان أسلوب التقارير الداخلية للأغراض الرقابية.

ومن هنا نبعث فكرة مراكز المسؤولية، التي يرجعها البعض إلى منتصف القرن الماضي، عندما نشر الكاتب (جون هيجنز) مقالة الشهير في هذا الموضوع عام ١٩٥٢م، حيث يقصد بمراكز المسؤولية كل وحدة إدارية في الهيكل التنظيمي يرأسها شخص إداري مسئول، وتتخذ أساساً في تجميع البيانات المالية وإصدار التقارير ليتم التقييم بالنسبة للأداء بناء على هذا التقسيم^(٧). ولا شك أن إستخدام أسلوب التقارير المحاسبية للأغراض الإدارية أمر له أهميته ودلالته، ولكنه في نفس الوقت يتطلب من المحاسب الإداري المهارة اللازمة في توفير البيانات التي تنبني عليها هذه التقارير مع ضرورة توافر نظام محاسبي مالي وتكاليفي سليم يركز عليه عند إعداده للبيانات، ونوع من المراجعة لهذه البيانات، وذلك للأسباب التالية^(٨):

(أ) إحتمالية عدم ملاحظة الفاقد أو الإسراف وتقدير خسائره بمجرد النظر، بينما لو وجدت تقارير تنبني على معايير سليمة وخضعت للمراجعة، لتتيح وسيلة للمقارنة مع أرقام تقديرية تكون النتائج أفضل.

(ب) صعوبة قياس الأداء الفعلي بالمشاهدة وخاصة في خطوط العمل الأمامية، ولكن في وجود أسلوب التقارير القطاعية يمكن تقنين حجم الأنشطة وقيمتها وكمياتها، وتفيد في عمليات التنبؤ بالأرباح.

(ج) يضاف إلى ذلك الأثر المعنوي الذي يتركه أسلوب التقارير في العاملين، حيث يدعوهم إلى الأداء بكفاية لان نتائج أعمالهم ستصل إلى كل المستويات الإدارية عن طريق التقارير.

هذا وكانت فلسفة فكرة مراكز المسؤولية، قد تأسست على تقسيم الهيكل التنظيمي للمنظمة إلى عدد من مراكز المسؤولية، وهي ثلاثة أنواع: مراكز إنفاق - في حالة ما إذا كانت تقارير الأداء التي يصدرها هذا المركز قاصرة على قياس النفقات التي ينفقها فقط، ولكنها لا تقيس الإنتاج أو الإيرادات، لعدم تواجد هذا النوع من المخرجات محل القياس في مثل هذه المركز - وينطبق ذلك على قطاعات الخدمات الإدارية، كقسم شؤون العاملين أو الإدارة المحاسبية - وبذلك تقارير هذا المركز كانت غير ذي فائدة ملموسة لأصحاب المصالح.

ثم كان النوع الثاني من التقسيم تحت مسمى "مراكز الربحية"، وذلك في حالة ما إذا كانت تقارير الأداء التي يصدرها تتضمن مدخلات ومخرجات، حيث تتمثل المدخلات في النفقات أما المخرجات تتمثل في الإيرادات - والتي تزيد عن النفقات وفقاً لما كان يطلق عليها مصطلح "أسعار الظل"، وينطبق ذلك على القطاعات الإنتاجية بالمنظمة كمركز الصيانة أو التشغيل وما شابه ذلك. والنوع الثالث من التقسيم كان تحت مسمى "مراكز استثمار"، وذلك في حالة ما إذا كانت مسؤولية مديري هذه القطاعات لا تقتصر على جوانب النفقات والإيرادات فقط، بل تتعداها إلى مسؤوليتهم عن الاستثمار الأمثل للأصول وتحمل بعض الإلتزامات^(٩).

وكان كل ذلك يدخل تحت مظلة ما يعرف "بمحاسبة المسؤوليات". ولكن في تطور لاحق مع نهايات القرن الميلادي المنصرم وبداية الألفية الثالثة، بدأ الفكر يتغير ويركز

على تلك المراكز ذات العوائد (الربحية والاستثمار) وإهمال مراكز الانفاق فقط لأنها لا تساهم في الربحية بشكل مباشر. وتحول المسمى إلى مصطلح "قطاعات"، حتى يدخل في ذلك التقسيم الإدارات الداخلية داخل المنظمة أو حتى الأقسام والفروع المنتشرة جغرافياً. وعلى ذلك حين صدرت المعايير المحاسبية في هذا الشأن كانت تحت مسمى "التقارير القطاعية" - كما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٣) - لتنظم عملية التقرير عن المعلومات القطاعية في منظمات الأعمال.

ثم في تطور لاحق واخير وبعد صدور المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١٣١)، ومعيار التقرير المالي الدولي (IERS:8) رقم (٨) الذي صدر في نوفمبر ٢٠٠٦م، تم تعديل المسمى إلى "القطاعات التشغيلية"، وسار على نفس النهج المعيار المحاسبي المصري رقم (٤١)، بعد إلغاء المعيار الدولي رقم (١٤) والمصري رقم (٣٣). حيث عرف القطاع التشغيلي بأنه*: أحد عناصر المنظمة الذي يشارك في أنشطة الأعمال، والتي يمكن أن تجني منها المنظمة إيرادات وتتكدد مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنظمة). ويتم متابعة نتائج التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي للمنظمة، لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه. وتتوافر معلومات مالية منفصلة بشأن القطاع التشغيلي، ويمكن إعتبار الأنشطة التأسيسية بمثابة قطاعات تشغيلية قبل تحقيقها للإيرادات.

هذا وقد أوضح معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - بعض الملاحظات بشأن هذا التعريف، من بينها، أنه ليس بالضرورة أن يكون كل جزء في المنظمة قطاعاً تشغيلياً أو جزء من قطاع تشغيلي، فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنظمة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات، أو قد تحقق

* معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) بعنوان القطاعات التشغيلية، الصادر في ٢٠١٥م بند (٥).

إيرادات عرضية فقط تابعة لأنشطة المنظمة، لذا فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ومن هنا يتجلى الاختلاف بين فلسفة مراكز المسؤولية (قديمًا) والقطاعات التشغيلية (حديثًا).

كما أنه يعني بمصطلح "الرئيس المسئول"، وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديرًا ذو مسمى محدد. وتكمن هذه الوظيفة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية وتقييم أدائها في منظمة ما. وعادة ما يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المنظمة هو المدير التنفيذي أو مدير العمليات، ولكنه قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو غيرهم. وبشكل عام يتوافر في القطاع التشغيلي مديرًا للقطاع يكون مسئولًا بشكل مباشر تجاه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي، ويبقى على إتصال دائم معه لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية والتقديرات أو الخطط الخاصة بالقطاع.

ويتعين على المنظمة أن تعرض بشكل منفصل معلومات حول القطاع التشغيلي الذي يستوفي أي من الحدود الرقمية التالية*:

(أ) أن يساوي إيراده المعترف به، بما في ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات ١٠٪ أو أكثر من الإيراد المجمع الداخلي والخارجي لكافة القطاعات التشغيلية.

(ب) أن يساوي مبلغ أرباحه أو خسائره المحققة ما نسبته ١٠٪ أو أكثر من المبلغين التاليين، أيهما أكبر:

- الأرباح المعلنه لكافة القطاعات التشغيلية التي لم تحقق خسارة. أو
- الخسائر المعلنه لكافة القطاعات التشغيلية التي حققت خسائر.
- (ج) أن تشكل أصوله ١٠٪ أو أكثر من الأصول المجمع لكافة القطاعات التشغيلية وفي كل الأحوال يمكن للمنظمة أن تعتبر القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أي

* معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) بعنوان القطاعات التشغيلية، الصادر في ٢٠١٥م بند (١٣).

من حدود التصنيف الكمية السابقة، كقطاعات تعرض ويفصح عنها بشكل منفصل في التقارير المالية، إذا رأت الإدارة أن المعلومات الناتجة من هذا القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. ويشير معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - إلى أنه يمكن دمج معلومات القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي الحدود الرقمية مع المعلومات الناتجة عن القطاعات التشغيلية الأخرى المماثلة، وصولاً لقطاع يعرض منفصلاً في التقارير المالية في حالة ما إذا كانت هذه القطاعات ذات خصائص إقتصادية مماثلة من حيث: طبيعة المنتج أو الخدمة، وطبيعة العمليات، والأساليب المستخدمة لتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات.

وهكذا أصبحت فلسفة القطاعات التشغيلية - في ظل كل من معيار التقرير الدولي رقم (٨) (IFRS.8) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - تتأسس على أن الهدف من هذه القطاعات ليس إبراز أهمية أسلوب التقارير الداخلية للأغراض الرقابية وتقييم أداء المنظمة لمحاسبة المسئولية، بينما يعتبر مفهومها عبارة عن مكون يشارك في أنشطة المنظمة ويكون له خصائص مركز الربحية أو الاستثمار، ويكون مساهماً في قطاعات عمل، أو قطاعات جغرافية، أو قطاعات تنظيمية أو مزيج بينها. هذا ويتطلب لذلك الإفصاح عن البنود التي تستخدمها الإدارة في قياس ربح القطاع أو خسارته، سواء على مستوى كل قطاع أو على مستوى المنظمة ككل، مع استخدام سياسات محاسبية لإعداد بيانات القطاعات بحيث تكون متوافقة مع السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير الداخلية لتقييم أداء هذه المكونات^(١٠).

(ثالثاً) طبيعة المعلومات القطاعية التي يجب الإفصاح عنها:

وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - يجب على المنظمة أن تقوم بالإفصاح عما يلي^(١١):

(أ) معلومات حول كيفية تحديد المنظمة للقطاعات التشغيلية الخاصة بها، بالإضافة إلى الأحكام التي تمت بواسطة الإدارة لتجميع القطاعات، كما يجب على

المنظمة أن تفصح عن وصفاً ملخصاً للقطاعات التشغيلية التي تم تجميعها، وأنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع يتم التقرير عن إيراداته.

(ب) يجب على المنظمة أن تفصح في كل فترة تعرض عنها قائمة الدخل الشامل، عن: مطابقة مجاميع إيرادات القطاع، والربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، وأصول القطاع والتزاماته، والبنود الأخرى ذات الأهمية النسبية مع المبالغ المقابلة لها في المنظمة. كما يجب أن تفصح لكل قطاع يتم التقرير عنه، عن: الإيرادات من العملاء الخارجيين، والإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى لنفس المنظمة، وإيرادات ومصروفات الفوائد والإستهلاك.

(ج) معلومات عن أسس القياس، حيث ينبغي أن يكون المبلغ الذي تم التقرير عنه لكل بند بالقطاع هو القياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي لأغراض إتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه.

(د) يجب على المنظمة أن تفصح - كحد أدنى - عما يلي:

- أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التي يتم التقرير عنها.
- طبيعة الفروق بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها، فضلاً عن ارباح وخسائر المنظمة ككل قبل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة.

- طبيعة أي فروق بين مقاييس أصول والتزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها، والمقاييس المناظرة على مستوى المنظمة ككل.

- طبيعة أية ثغرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة عند تحديد أرباح أو خسائر القطاع الذي يتم التقرير عنه، وأثر تلك التغيرات إذا وجدت على قياس أرباح أو خسائر القطاع.

- طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متماثلة للقطاعات التي يتم التقرير عنها.

(هـ) المطابقات وتسويتها، حيث يجب على المنظمة أن تقدم مطابقات لكل مما

يلي:

- إجمالي إيرادات القطاعات التي يتم التقرير عنها.
- إجمالي قياس أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها قبل ضرائب الدخل والعمليات غير المستمرة.
- إجمالي أصول والتزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها، وذلك مع المبالغ المقابلة على مستوى المنظمة ككل.
- (و) بعض المعلومات على مستوى المنظمة التي تتعلق بالمنتجات والخدمات، والمناطق الجغرافية، والعملاء الرئيسيين، وذلك بغض النظر عن القطاعات التشغيلية التي يتم التقرير عنها.

وبناء على ما سبق كانت معظم الدراسات المحاسبية في هذا المجال تركز بشكل كبير على الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية الداخلية للمنظمات، والذي يعد مطلباً إلزامياً من قبل المعايير المحاسبية المرتبطة. إلا أن هذه الدراسات تجاهلت مطلب المصادقية في هذا الإفصاح، وبالتالي الدور المستحدث لعملية المراجعة لهذه المتطلبات ومن ثم التقرير عنها. إضافة إلى ما توصلت عليه بعض الدراسات من حدوث إنخفاض في عدد البنود المفصح عنها بموجب متطلبات معيار التقرير المالي رقم (٨) (IFRS 8) مع حدوث زيادة في عدد القطاعات التي يتم التقرير عنها عند تبني هذا المعيار، الأمر الذي يرجع إلى إرتباط المعيار بالطريقة التي يتم بها إدارة المنظمات، وهو ما يؤدي إلى اعتماد الإفصاح عن المعلومات القطاعية على تقديرات الإدارة بشكل كبير^(١٢).

وبذلك لا يعتمد قرار الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية على ما تنص عليه معايير المحاسبة المرتبطة فقط، وإنما يعتمد أيضاً على سلوك إدارة المنظمة تجاه الإفصاح، ووجود جانب كبير من التقدير مما يفقد ثقة مستخدمي معلومات التقارير القطاعية في مصدقيتها. وبناء على ذلك يرى الباحث أنه لا بد أن يستحدث دوراً لعملية المراجعة، للمساهمة في إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات الواردة بتلك النوعية من التقارير. وهو ما يناقشه المحور التالي من البحث.

(رابعاً) الدور المستحدث لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية والتقرير عنها:

وفقاً لطبيعة المعلومات القطاعية التي يجب الإفصاح عنها بناء على متطلبات المعايير المحاسبية المرتبطة، فإن الأمر يتطلب قيام المراجع الخارجي بشقين من المهام، الأولى منها تتعلق بمراجعة المعلومات المالية، والتي تتمثل في قياس الأرباح أو الخسائر والالتزامات للقطاعات التشغيلية المعروضة في القوائم المالية وكذلك المصروفات والأصول. والثانية تتعلق بمهمة التأكد من صحة المعلومات الوصفية (غير المالية)، والمعلومات الجغرافية، والمعلومات حول كبار العملاء، المطلوب الإفصاح عنها.

فبالنسبة للشق الأول- وهو ما يتعلق بالمراجعة المالية - فإن الأمر يتطلب قيام المراجع الخارجي بمجموعة من الخطوات لمراجعة المعلومات المالية الواردة بالتقارير القطاعية لمنظمات الأعمال، لإضفاء الثقة والمصداقية فيها. وذلك على النحو التالي:

الخطوة الأولى:

يتم من خلالها تقييم ما إذا كان قد تم التقرير عن القطاعات التشغيلية أم لا. وهو ما يتطلب من المراجع القيام بالآتي:

١- مراجعة الخطوات التي إتبعها الإدارة لتحديد القطاعات التشغيلية التي يجب التقرير عنها. حيث يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن الأساليب التي إستخدمتها لتحديد القطاعات التشغيلية، وان يأخذ في الاعتبار مدى معقولية تلك الطرق بناءً على خصائص التقسيم القطاعي الموضحة في المعايير المرتبطة.

٢- يجب على المراجع فحص الأدلة التي تدعم إستخدام الإدارة للقطاع التشغيلي من أجل أغراض الإدارة الداخلية. وقد تشمل هذه الأدلة على التقارير التي تحتوي على المعلومات التي يستخدمها متخذي القرار التشغيلي لتقييم الأداء وتخص الموارد، والعناصر التي عرضت على مجلس الإدارة، ومحاضر إجتماعات مجلس الإدارة، وكذلك البيانات التي توفرها إدارة المعلومات والتي تناسب تحليلات الادارة التي تقدم للمحللين الماليين.

- ٣- إجراء اختبارات للإيرادات، والأرباح أو الخسائر، والأصول للتأكد من أن القطاع التشغيلي يستوفى المعايير المطلوبة، ليتم التقرير عنه.
- ٤- مراجعة القوائم التي أعدتها المنظمة، للتوفيق بين المعلومات القطاعية المستخدمة من قبل صناع القرار، والمعلومات المقدمة بالقوائم المالية والتقارير الخارجية.

الخطوة الثانية:

يتم فيها تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على المعلومات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية، لتعزيز فهم أعمال للعميل والمعاملات والأحداث التي جرت منذ آخر عملية مراجعة. حيث تحدد الإجراءات التحليلية المجالات التي قد تمثل مخاطر محددة لعملية المراجعة التي تتم، وتوفر أساساً للإستفسار عن العلاقات أو البنود الفردية. كما تركز تلك الخطوة على الوقوف على المعلومات التي توضح أسس القياس، حيث ينبغي أن يكون المبلغ الذي تم التقرير عنه لكل بند بالقطاع التشغيلي هو القياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي، ولأغراض إتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه^(١٣).

الخطوة الثالثة:

يتم فيها تقييم كفاية الإفصاح بوجه عام وجودة المعلومات عن القطاعات التشغيلية. حيث يكون دور المراجع الخارجي في تلك الخطوة، التأكد من الإفصاح عن المعلومات العامة التي تخص كل قطاع تشغيلي، وأيضاً المعلومات عن ربح أو خسارة القطاع التشغيلي، وأصوله والتزاماته، والطرق التي تم بها قياس كل بند من بنود كافة القطاعات التشغيلية بالمنظمة.

حيث يجب التحقق من إفصاح المنظمة- كحد أدنى - مما يلي^(١٤):

- ١- أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التشغيلية بعضها وبعض، التي يتم التقرير عنها.

- ٢- طبيعة أية فروق بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات التشغيلية التي يتم التقرير عنها، وأرباح أو خسائر المنظمة ككل قبل ضرائب الدخل أو العمليات غير المستمرة.
- ٣- طبيعة أية فروق بين مقاييس أصول والتزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها، والمقاييس المناظرة على مستوى المنظمة ككل.
- ٤- طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة في تحديد أرباح أو خسائر القطاع التشغيلي الذي يتم التقرير عنه، وأثر تلك التغيرات لو وجدت على قياس أرباح أو خسائر القطاع.
- ٥- طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متماثلة للقطاعات التشغيلية التي يتم التقرير عنها.

الخطوة الرابعة:

يتم من خلالها التقرير عن الانحرافات لما جاء بالمعايير المحاسبية المرتبطة، أو الفشل في تنفيذ الاجراءات الملائمة. وذلك بتضمن تقرير المراجع ما يتعلق بالمعلومات القطاعية، خاصة عند ما يكون هناك أخطاء أو حذف للمعلومات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية وتعتبر جوهرية. حيث يجب على المراجعين النظر في العوامل النوعية والكمية عند تقييم الاهمية النسبية لتحريف المعلومات القطاعية.

أما الشق الثاني من عملية المراجعة بالنسبة لمعلومات القطاعات التشغيلية- والذي يتعلق بمهام التأكد من صحة المعلومات الوصفية (غير المالية) - وهي من متطلبات الإفصاح في المعايير المحاسبية المرتبطة، وتتعلق بمعلومات جغرافية وبيئية وعن كبار العملاء، فينطبق عليها ما يتعلق بخدمات التأكد الأخرى". حيث يطلق على القائم بأعمال هذا النوع من المراجعات مصطلح (مزاول)، والمنظمة محل المراجعة تكون (مسند المهمة) - كما جاء بمعايير خدمات التأكد الأخرى وخاصة المعيار الدولي رقم (٣٠٠٠).

ويكون تكليف المزاوول للمهمة قائماً على قبوله مهمة التأكد أو الاستمرار فيها. ويكون الغرض الأساسي في هذا العمل إضفاء الثقة على المعلومات الوصفية أو السردية المتعلقة بالقطاعات التشغيلية على مستوى المنظمة، والتي تتعلق بالمنتجات والخدمات، والمناطق الجغرافية، والعملاء الرئيسيين، وذلك بغض النظر عن عدد القطاعات التشغيلية التي يتم التقرير عنها. وهذه المعلومات تعتمد على تقديرات الإدارة بشكل كبير، الأمر الذي يجعلها تخرج عن نطاق عمليات المراجعة المالية بطبيعة الحال. ويكون الغرض الأساسي في هذا العمل هو إضفاء مزيد من الثقة على هذه المعلومات الوصفية بقدر الامكان.

حيث يعكس المراجع (المزاوول) في تقريره - على سبيل المثال - عند وصفه لأنواع المنتجات والخدمات في فقرة الرأي، " أن الشركة تملك خمس قطاعات تشغيلية معروضة في القوائم المالية هي: قطاع السيارات وينتج قطع غيار السيارات للبيع بالتجزئة، وقطاع السفن وينتج سفناً صغيرة لخدمة صناعة النفط والأعمال البحرية المماثلة، وقطاع البرمجيات وينتج برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجات أجهزة الحاسب الآلي ومحال بيع أجهزة الحاسب الآلي بالتجزئة، وقطاع الإلكترونيات وينتج دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجات أجهزة الحاسب الآلي، وقطاع التمويل الذي يكون مسئول عن بعض العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات التمويل العقاري*.

القائمون بأعمال المراجعة وخدمات التأكد للقطاعات التشغيلية:

يكون من الطبيعي أن يقوم بأعمال المراجعة المالية أو خدمات التأكد عند فحص الإفصاحات عن المعلومات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال، نفس القائم بأعمال المراجعة المتعاقدة معه المنظمة. ولكن بعد إضافة بنداً جديداً في العقد،

* الملحق الإرشادي لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية.

ينص على مراجعة المعلومات القطاعية سواء المالية أو غير المالية، مع زيادة نسبية في أتعابه، لأن هذا العمل سيكون إضافي لعمله التقليدي في المنظمة.

ويمكن إذا رأت منظمة العمل أن تكلف مراجعاً إضافياً بخلاف القائم بمهام المراجعة المالية للقوائم الختامية للمنظمة، أو طلب المراجع ذلك. ويكون تكلفه في صورة عقد معه "لأغراض خاصة" - وفقاً لما جاء بمعيار المراجعة الدولي رقم (٨٠٠) - حيث يحدد في التكاليف طبيعة المهمة تحديداً واضحاً فضلاً عن شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدره.

وفي هذه الحالة الأخيرة - تكليف مراجع آخر - يجب أن يتضمن تقرير المراجع بشأن الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية: تحديداً المعلومات المالية التي تم مراجعتها، ومسئولية كل من الإدارة والمراجع تجاه هذه المعلومات. ثم وصف لعملية المراجعة خلال فقرة النطاق يستعرض فيها قيامه بالمهام ذات الأغراض الخاصة المكلف بها. وأخيراً رأي المراجع عن المعلومات المالية القطاعية التي قام بمراجعتها. وفي حالة قيام نفس المراجع المكلف بمراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية لمنظمة الأعمال، بمهام مراجعة المعلومات الخاصة بالقطاعات التشغيلية. عليه أن يضيف إلى تقريره ما يتعلق بنتائج فحص هذه المعلومات وإبداء الرأي بشأنها. علماً بأن نفس الإجراء ينطبق على عملية خدمات التأكد الأخرى - فيما يتعلق بالمعلومات الوصفية (غير المالية) للقطاعات التشغيلية، التي تطلبها المعايير المرتبطة - والتي يمكن إسنادها لذات المراجع القائم بأعمال المراجعة بمنظمة الأعمال، أو يتم تكليف غيره بهذا العمل. على أن يراعي مراجع المنظمة ذلك في تقريره عند حضوره لتلاوته على الجمعية العامة في نهاية العام المالي.

بناء على ما تقدم يرى الباحث أنه من الضروري - وفي كافة الأحوال - خضوع المعلومات القطاعية التي حددتها المعايير المرتبطة - سواء معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) أو معيار التقارير الدولية رقم ٨ (IFRS.8) - لعمليات المراجعة، لما لها

من تأثير مباشر ودلالة ذات مغزى على متخذي القرارات بالمنظمة أو خارجها، حيث يتطلب الأمر ضرورة التحقق من مصداقية تلك المعلومات الخاصة بالقطاعات التشغيلية للمنظمات. وينطبق هذا - على أقل تقدير - على أصحاب المصالح من المستثمرين، وأيضاً مانحي الإئتمان بالمصارف المالية، فضلاً عن الإدارة العليا بالمنظمات ذاتها، هذا بجانب العملاء والموردين وأصحاب رأس المال. ذلك حتى تكون القرارات الإستثمارية والمالية والتشغيلية، مرتكزة على كم المعلومات المالية وغير المالية، التي خضعت لعملية المراجعة وتمتعت بقدر ليس بالقليل من المصداقية والصدق.

كما أن الباحث لا يعتقد أبداً أن القائمين على عمليات المراجعة أو التأكد من منشآت المراجعة تمنع في ذلك، خاصة أنه سينعكس على زيادة الأتعاب بشكل نسبي بدون شك، وسيفتح الباب أمام مهام أكثر لهم. وهو ما يحاول الباحث إختباره بشكل ميداني على بيئة الأعمال المصرية، في المحور التالي من البحث.

(خامساً) إختبار مدى أهمية مراجعة المعلومات القطاعية للمنظمات:

يهدف هذا المحور من البحث إلى إختبار مدى أهمية خضوع المعلومات الصادرة عن القطاعات التشغيلية في منظمات الأعمال لعملية المراجعة، بالنسبة لكافة أصحاب المصالح ومتخذي القرارات، بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية. والذي يسلط الباحث الضوء فيها على فئة المستثمرين، ومانحي الإئتمان بالبنوك التجارية الكبرى، وأعضاء الإدارة العليا لمنظمات الأعمال الصناعية الكبرى ذات الأنشطة القطاعية الداخلية ومقيدة ببورصة الأوراق المالية، وطائفة المراجعين بالمنشآت كبيرة الحجم والتي سيقع عليها عبء العمل المهني السابق تصوره في المحور السابق لهذا البحث.

وعلى ذلك تكون مجتمع الدراسة هنا متمثلاً في الطوائف التالية:

١- المستثمرون.. وينوب عنهم العاملين بمكاتب السمسة المالية ووكلاء القيد المعتمدين لدى البورصة، من ذوي الخبرة التي لا تقل عن عشرة أعوام (حيث تعتبر فترة كافية لتفهم طبيعة العمل). وقد وقع إختيار الباحث على ستة مكاتب منها مشهود

لها بالسمعة الطيبة، في بيئة الأعمال المصرية. تم إرسال عشرة إستثمارات إستقضاء لكل منها، مع تحديد شرط الخبرة لها، وبذلك كان عدد مفردات العينة هنا (٦٠) مفردة*.

٢- مانحو الإئتمان بالبنوك التجارية الكبرى.. حيث تم التركيز على بنوك الاهلي ومصر والتجاري الدولي، حيث تم ارسال عشرة إستثمارات لكل من إدارة الإئتمان في المركز الرئيسي لها وأحد الأفرع الكبرى لكل منها ذات تصنيف (أ) داخلياً. وتطلب الباحث أن يكون المختبر له خبرة في مجال هذا العمل بما لا يقل عن عشرة سنوات، وبذلك كان عدد مفردات العينة هنا (٦٠) مفردة أيضاً.

٣- أعضاء الإدارة العليا ببعض الشركات الصناعية الكبرى ذات القطاعات التشغيلية.. حيث وقع إختيار الباحث على سبع شركات ينطبق عليها هذا الوصف، ومقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وقبل أعضاء الإدارة العليا بها المشاركة في الدراسة، خاصة الأعضاء ذوي الخبرة العريضة التي لا يقل عن عشرين عاماً في المجال. وقد تواصل الباحث مع خمس أفراد بكل شركة، ليكون محصلة عدد المفردات هنا هو (٣٥) مفردة*.

٤- منشآت المراجعة الكبرى ذات السمعة الطيبة.. والتي لها شراكة مع منشآت المراجعة العالمية الكبرى (Big4)، وتخضع هذه المنشآت للإشراف والمتابعة من قبل تلك المنشآت العالمية. وتضم بداخلها عدد من شركاء المراجعة (منهم أجنبى ومحللون)، وأيضاً عدد لا بأس به من مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الطويلة في

* كانت مكاتب السمرة المالية ووكلاء القيد المعتمدين لدى البورصة، التي شملتها العينة هي:

- أنفستيا مصر رومانيا لتداول الأوراق المالية.
- شركة بلتون لترويج وتغطية الاكتتاب.
- شركة شامليون للسمرة الأوراق المالية.
- المجموعة المالية للسمرة في الأوراق المالية.
- شركة دليتا لتداول الاوراق المالية.
- شركة العمالقة لتداول الاوراق المالية.
- (*) الشركات الصناعية الكبرى التي شملتها العينة هي:
- شركة مصر لصناعة الكيماويات.
- شركة البويات والصناعات الكيماوية (باكين).
- شركة أمون للأدوية.
- شركة الكابلات الكهربائية المصرية.
- شركة النساجون الشرقيون للسجاد.
- شركة مصر للزيوت والصابون.
- شركة النصر لصناعة المحولات.

مجال العمل، أو من الحاصلين على درجات أكاديمية عالية أو زمالة مهنية. فضلاً عن كونها تستأثر بحجم ليس بقليل من أعمال المراجعة في مصر، وتلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية في عملها. حيث تم مخاطبة خمس منشآت منها بإرسال عدد عشرة إستمارات لكل منها ليكون عدد مفردات العينة هو (٥٠) مفردة (**).

هذا وقد أعد الباحث إستمارة تتضمن ثلاثة محاور، كل منها يتضمن ستة أسئلة للإجابة عليها بنظام بنظام مقياس (Likert Scale) الخماسي، لقياس إستجابات المختبرين لمحاور إستمارة الإستقصاء (**). حيث كانت الأسئلة تتمحور حول أهمية مراجعة المعلومات المفصح عنها بشأن القطاعات التشغيلية، بالنسبة لكل طائفة من الطوائف المختارة كنموذج يقدمه الباحث. ويوضح جدول رقم (١) توزيع درجات مقياس ليكرت:

جدول رقم (١)

توزيع درجات مقياس ليكرت

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وقد تم التواصل مع مفردات العينة سواء بالمقابلات المباشرة أو بالتواصل بوسيلة من وسائل التواصل الاجتماعي، حيث سلم لهم عدد (٢٠٥) إستمارة إستقصاء، وتم تجميع الردود بعد ذلك. ويوضح الجدول رقم (٢) عدد القوائم الموزعة على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة الصحيحة لكل منها:

(**) منشآت المراجعة المشاركة هي:

- مكتب حازم حسن وشركاه محاسبون قانونيون ومستشاريون (KPMG).
- مكتب فريد منصور وشركاه (Price Water House Coopers).
- مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز (Deloitte, Touch & Tohmatsu).
- مكتب زروق وشركاه (B. D. O).
- مكتب مجدي حشيش وشركاه محاسبون ومراجعون قانونيون.

(***) يوضح ملحق رقم (١) نموذج لقائمة الاستقصاء المستخدمة.

جدول رقم (٢)

عدد القوائم المالية ونسبة الإستجابة الصحيحة

طوائف عينات الدراسة	قوائم الاستقصاء المرسله	قوائم الاستقصاء المستلمة والصالحة	النسبة المئوية للاستجابة
١- المستثمرين	٦٠	٤٤	٧٣.٣%
٢- مانحو الإئتمان	٦٠	٣٩	٦٥%
٣- الإدارة العليا	٣٥	٣١	٨٨.٥%
٤- منشآت المراجعة	٥٠	٤٠	٨٠%
الاجمالي	٢٠٥	١٥٤	٧٥.١%

ويعتبر الباحث أن نسبة الاستجابة البالغة ٧٥.١% هي نسبة مقبولة جداً، فيما يتعلق بالدراسات الإجتماعية. كما يعتبر أن إختيار العينة ومفرداتها لا يعتبر به تحيزاً بشكل أو بآخر، وإن كان يصلح أن يطلق عليها (عينة غرضية) أي غير عشوائية، حيث تكون من المجتمع القريب له وفي متناوله وبشكل غير متحيز وبدون تحمل عناء حساب العينات العشوائية^(١٥).

ويحاول الباحث بعد تفريغ الاجابات باستمارات الاستقصاء إثبات صحة أو عدم صحة فروض الدراسة، وهي:

الفرض الأول (العدمي):

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية وإتخاذ القرارات القائمة علي الإفصاح القطاعي.

الفرض الثاني (العدمي):

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها.

الفرض الثالث (العدمي):

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفي بمتطلبات المصادقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال.

التحليل الاحصائي للبيانات:

تم التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج Spss، ولقد تم التحليل وفقاً للنسق الآتي:

١- اختبار درجة الثبات الفيا (Cronbach`s Alpha) لاختبار ثبات أداة القياس، حيث بلغت قيمة معامل الثبات (ألفا) (89%) لقائمة الاستقصاء، وتدل هذه القيمة النسبية على مستوى عال من ثبات أداة القياس لكونها أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً لقيمة (ألفا) وهي (70%) كحد أدنى ويبين ذلك الجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣)

نتائج معامل ألفا كرونباخ Cronpach`s Alpha لاسئلة قائمة الاستقصاء

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0.894	18

وبناء على ثبات أسئلة قائمة الاستقصاء يطمئن الباحث إلي نتائج التطبيق على عينة الدراسة الميدانية، ويؤكد إمكانية الاعتماد على استجابات المستقصي منهم لقياس متغيرات الدراسة لتحقيق أهدافها والتحقق من صحة فروضها.

٢- إختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (إختبار كولمجروف - سمرنوف):

فقد استخدم الباحث إختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لان معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (٤)

نتائج الإختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (٤)

إختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

قيمة مستوى الدلالة	عدد العبارات	متغيرات الدراسة
0.093 ^c	6	١- " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية وإتخاذ القرارات ذات الصلة".
0.096 ^c	6	٢- " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها".
0.072 ^c	6	٣- "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفي بمتطلبات المصداقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال".

وفى ضوء أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات الاحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS الإحصائي، والتي تعتمد على نوعية البيانات المراد تحليلها، وتعتبر أهم الأساليب التي سيتم استخدامها لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها، ما يلي:

➤ الإحصاءات الوصفية (Descriptive Statistics):

تستخدم تلك الاساليب من معرفة خصائص عينة الدراسة باستخدام:

- التكرارات والنسب المئوية.
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت المستخدم فى الإجابة عن أسئلة كل محور داخل قائمة الاستقصاء لتحديد فئة الموافقة على كل سؤال داخل القائمة من قبل المستقصى منهم، وقد تشمل درجة الموافقة (5 موافق بشدة، 4

موافق، 3 محايد، 2 غير موافق، 1 غير موافق بشدة) ، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى (5-1=4) ، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول فئة الموافقة أى (0.8=5/4). وبناء عليه فإن الجدول التالي يوضح فئات المتوسط الحسابي المرجح وما يقابلها من درجة التواجد أو درجة الموافقة:

جدول رقم (٥)

فئات المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت لتحديد درجة الموافقة

درجة الموافقة	فئات المتوسط الحسابي المرجح
غير موافق بشدة	من ١- أقل من 1.80
غير موافق	من 1.80- أقل من 2.60
محايد	من 2.60- أقل من 3.40
موافق	من 3.40- أقل من 4.20
موافق بشدة	من 4.20- 5

■ الانحراف المعياري: يعد الانحراف المعياري من أفضل مقاييس التشتت الإحصائي، ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي ويحسب بالجذر التربيعي لمتوسط مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، ويفيد في مدى التشتت أو التجانس بين الآراء. أى يزيد التجانس بين الآراء عندما يقل الانحراف المعياري، ويزيد التشتت بين الآراء عندما يزيد الانحراف المعياري.

➤ الإحصاءات التحليلية:

■ اختبار الفا كرونباخ (Cronbach`s Alpha): لاختبار ثبات أداة القياس، لأسئلة الاستقصاء وذلك للتحقق من امكانية الاعتماد على نتائج الاستقصاء فى قياس

متغيرات الدراسة لإجراء التحليل الإحصائي للتحقق من صحة فروض الدراسة التي تربط بين المتغيرات.

▪ إختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (إختبار كولمجراف - سمرنوف). وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لان معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

▪ تم دراسة الارتباط بين متغيرات عينة الدراسة واستخدام معامل ارتباط بيرسون (تحديد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة) لإختبار الفروض، واستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع لتحديد القوة التفسيرية للمتغير المستقل في تباين المتغير التابع.

▪ اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر.

٣- التحليل الوصفي لإجابات الاستقصاء:

أ- يوضح الجدول رقم (٦) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية لمتخذي القرارات ذات الصلة.

الجدول رقم (٦)
نتيجة التحليل الإحصائي حول أهمية الإفصاح
عن المعلومات القطاعية لمتخذي القرارات ذات الصلة

المؤشرات الإحصائية				المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم				العبارات
درجة الموافقة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مشتات المراجعة	الإدارة العليا	مانحو الإئتمان	المستثمرون	
موافق	4	0.920	3.83	4.08	3.90	3.54	3.82	يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - من المنظمات أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تشارك فيها وأثارها المالية.
موافق	3	0.848	4.01	3.98	4.26	3.79	4.07	يؤيد متخذ القرارات من اصحاب المختلفة أن تفصح المنظمة بشكل مفصل عن المعلومات الخاصة بكل قطاع تشغيلي على حدة في قوائمها المالية.
غير موافق بشدة	6	0.538	1.54	1.50	1.16	1.64	1.75	ليس هناك أهمية للمعلومات العامة الخاصة بالقطاعات التشغيلية (كأنواع المنتجات أو الخدمات / والمناطق الجغرافية / والعملاء وغيرها) غير المالية، عند الإفصاح عنها ضمن متطلبات

								ذلك في المعايير المرتبطة شأنه شأن المعلومات المالية.
موافق	2	0.792	4.03	4.05	3.77	3.67	4.50	أن التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع تشغيلي، وإجمالي أصوله في القوائم المالية يفيد متخذي القرارات من أصحاب المصالح الخارجيين والداخليين.
موافق	5	0.801	3.82	3.83	3.87	3.87	3.61	أن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية للقطاعات التشغيلية غير كاف بدون اضعاف الثقة عليها من جهة محايدة متخصصة.
موافق	1	0.719	4.08	4.03	4.39	3.82	4.14	هناك كثير من القرارات الإستثمارية والتسويقية والإدارية فضلاً عن ما يتعلق بتقييم الأداء في منظمات الأعمال، يعتمد على المعلومات التفصيلية للقطاعات التشغيلية، ولذا الإفصاح عنها يساعد على ترشيد تلك القرارات ويجعلها مثمرة بشكل أكبر.
		0.54650	3.5519	المتوسط الحسابي المرجح				

يتضح من الجدول السابق رقم (٦) ما يلي:

حصل هذا المحور على متوسط حسابي عام قدره 3.5519 ، يقع في الفئة (من -3.40 اقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر بـ 0.547 ، وحسب ماورد في مقياس ليكرت الخماسي، يتبين بأن غالبية أفراد العينة قد أشارت بالموافقة على محتوى هذا المحور، وأظهر ذلك الانحراف المعياري للمتوسط المرجح العام أقل من الواحد الصحيح بأن هناك تجانس بين الآراء، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

-حصلت العبارة " هناك كثير من القرارات الإستثمارية والتسويقية والإدارية فضلاً عن ما يتعلق بتقييم الأداء في منظمات الأعمال، يعتمد على المعلومات التفصيلية للقطاعات التشغيلية، ولذا الإفصاح عنها يساعد على ترشيد تلك القرارات ويجعلها مثمرة بشكل أكبر"، على أعلى متوسط حسابي عام قدر بـ 4.08 وانحراف معياري قدره 0.719 ، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكرت فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت من قبل الإدارة العليا والمستثمرين بمتوسط حسابي 4.39 ، 4.14 - ويليهما العبارة" أن التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع تشغيلي، وإجمالي أصوله في القوائم المالية يفيد متخذي القرارات من أصحاب المصالح الخارجيين والداخليين.." حيث حصلت على متوسط حسابي عام 4.03، وانحراف معياري 0.792، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح المستثمرين ومنشآت المراجعة حيث حصلت على متوسط حسابي على التوالي 4.50 ، 4.05.

- والعبارة " يؤيد متخذ القرارات من اصحاب المختلفة أن تفصح المنظمة بشكل مفصل عن المعلومات الخاصة بكل قطاع تشغيلي على حدة في قوائمها المالية." حيث حصلت على متوسط حسابي عام 4.01، وانحراف معياري 0.848، والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح الإدارة العليا والمستثمرين بمتوسط حسابي 4.26 ، 4.07.

- والعبارة "يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - من المنظمات أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تشارك فيها وأثارها المالية..". حيث حصلت على متوسط 3.83 وانحراف معيارى 0.920 ، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح منشآت المراجعة والادارة العليا.

- ثم العبارة "أن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية للقطاعات التشغيلية غير كاف بدون اضاء الثقة عليها من جهة محايدة متخصصة". حيث حصلت على متوسط 3.82 وانحراف معيارى 0.801 ، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح الادارة العليا ومنشآت المراجعة.

- وقد تحصلت العبارة "ليس هناك أهمية للمعلومات العامة الخاصة بالقطاعات التشغيلية (كأنواع المنتجات أو الخدمات / والمناطق الجغرافية / والعملاء وغيرها) غير المالية، عند الإفصاح عنها ضمن متطلبات ذلك في المعايير المرتبطة شأنه شأن المعلومات المالية". على عدم الموافقة بشدة من قبل أفراد العينة.

ويشير ما سبق إلى إيجابية معظم مفردات فئات العينة حول أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية لمتخذي القرارات ذات الصلة.

ب- يوضح الجدول رقم (٧) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية خضوع المعلومات القطاعية للمراجعة قبل الإفصاح عنها وكسبها المصدقية.

الجدول رقم (٧)

نتيجة التحليل الإحصائي حول أهمية خضوع المعلومات القطاعية للمراجعة قبل الإفصاح عنها وكسبها المصادقية

المؤشرات الإحصائية				المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم				العبارات
درجة الموافقة	الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مشتات المراجعة	الإدارة العليا	مانجو الإئتمان	المستثمرون	
موافق	3	0.914	3.96	4.05	4.48	3.79	3.66	يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١)- القطاعات التشغيلية- الإفصاح عن كثير من المعلومات المالية القطاعية في الوقت الذي لم يشر إلى ضرورة خضوعها لعمليات المراجعة، فهذا يضعف من مصداقيتها.
موافق	2	0.855	4.04	4.30	4.10	3.85	3.93	يتطلب ذات المعيار أيضاً الإفصاح عن كثير من المعلومات غير المالية (الوصفية) التي تتعلق بالمنتجات/ أو الخدمات/ والجوانب الجغرافية/ والعملاء الرئيسيين/ وغيرها في الوقت الذي تجاهل مدى صدقها، أو الإشارة لضرورة خضوعها لنوع من خدمات التأكد الأخرى، وهو ما يضعف الاعتماد عليها.
موافق	5	1.008	3.71	3.50	3.68	3.77	3.89	يعتقد البعض أن خضوع المعلومات المالية وغير المالية أو الوصفية

								للقطاعات التشغيلية، للمراجعة أمر تقليدي ضمن نطاق عمل المراجع، دون أن يلتفت لضرورة الاتفاق على ذلك في التعاقد. وهو الأمر الذي قد يخضعها لعدم المراجعة سهواً.
موافق	4	0.941	3.90	3.78	3.84	3.97	4.00	إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية التي تطلب المعيار المحاسبي الإفصاح عنها، يفضل أن يذكر صراحة في عقد المراجعة ويكون له أتعاب مستقلة، لصالح متخذي القرارات القطاعية.
موافق	1	0.768	4.07	4.08	4.45	4.08	3.80	إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية لعملية المراجعة والتأكد، لا شك أنه يضيف على تلك المعلومات المصدقية والثقة عند اتخاذ القرارات المختلفة.
موافق	6	1.014	3.64	3.63	3.48	3.44	3.95	تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - بعض المعلومات للإفصاح عنها مثل قياس الأرباح أو الخسائر والإلتزامات والمصرفات للقطاعات التشغيلية، وكلها تحتاج إلى الاطمئنان لصحتها بخضوعها لعمليات المراجعة، عند الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
		0.574	3.8885	المتوسط الحسابي المرجح				

يتضح من الجدول السابق رقم (٧) ما يلي:

حصل هذا المحور على متوسط حسابي عام قدره 3.889 ، يقع فى الفئة (من -3.40- أقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر ب 0.574 ، وحسب ماورد في مقياس ليكرت الخماسي، يتبين بأن غالبية أفراد العينة قد أشارت بالموافقة على محتوى هذا المحور، وأظهر ذلك الانحراف المعياري للمتوسط المرجح العام أقل من الواحد الصحيح بأن هناك تجانس بين الآراء. بينما يشير الانحراف المعياري في عبارات المحور على تشتت في إجابات عينة الدراسة، وهذا لا يقلل من قبول أفراد العينة لهذه العبارات، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

- حصلت العبارة "إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية لعملية المراجعة والتأكد، لاشك أنه يضيف على تلك المعلومات المصدقية والثقة عند إتخاذ القرارات المختلفة." على أعلى متوسط حسابي عام قدر ب 4.07 وانحراف معياري قدره 0.768 ، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكرت فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح الإدارة العليا والمستثمرين بمتوسط حسابي 4.45 ، 3.80 على التوالي.

- ويليهما العبارة "يتطلب ذات المعيار أيضاً الإفصاح عن كثير من المعلومات غير المالية (الوصفية) التي تتعلق بالمنتجات/ أو الخدمات/ والجوانب الجغرافية/ والعملاء الرئيسيين/ وغيرها في الوقت الذي تجاهل مدى صدقها، أو الإشارة لضرورة خضوعها لنوع من خدمات التأكد الأخرى، وهو ما يضعف الاعتماد عليها" حيث حصلت على متوسط حسابي عام 4.04 ، وانحراف معياري 0.855، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن النسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح منشآت المراجعة، والإدارة العليا ثم المستثمرين ومانحي الائتمان.

- والعبارة "يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية- الإفصاح عن كثير من المعلومات المالية القطاعية في الوقت الذي لم يشر إلى

ضرورة خضوعها لعمليات المراجعة، فهذا يضعف من مصداقيتها". حيث حصلت على متوسط 3.96 وانحراف معياري 0.914، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح الادارة العليا بمتوسط حسابي 4.48.

- ثم العبارة " إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية التي تطلب المعيار المحاسبي الإفصاح عنها، يفضل أن يذكر صراحة في عقد المراجعة ويكون له أتعاب مستقلة، لصالح متخذي القرارات القطاعية". حيث حصلت على متوسط 3.90 وانحراف معياري 0.941، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح المستثمرين.

- وأيضاً العبارة "يعتقد البعض أن خضوع المعلومات المالية وغير المالية أو الوصفية للقطاعات التشغيلية، للمراجعة أمر تقليدي ضمن نطاق عمل المراجع، دون أن يلتفت لضرورة الاتفاق على ذلك في التعاقد وهو الأمر الذي قد يخضعها لعدم المراجعة سهواً". حيث حصلت على متوسط 3.71 وانحراف معياري 1.008، والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح المستثمرين ومانحي الائتمان.

وأخيراً جاءت عبارة "تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - بعض المعلومات للإفصاح عنها مثل قياس الأرباح أو الخسائر والإلتزامات والمصرفات للقطاعات التشغيلية، وكلها تحتاج إلى الاطمئنان لصحتها بخضوعها لعمليات المراجعة، عند الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات". على موافقة أقل من قبل أفراد العينة كالعبارة حيث حصلت على متوسط 3.64 وانحراف معياري 1.014، وجاءت النسبة الأعلى للموافقة لصالح المستثمرين. ويرجع ذلك إلى كونهم يدركون جيداً أن العبرة ليست بالإفصاح بقدر خضوعها في الأساس لعمليات المراجعة والتأكد من طرف محايد (المراجع الخارجي).

ويشير ما سبق إلى إيجابية معظم مفردات فئات العينة حول أهمية خضوع المعلومات القطاعية للمراجعة قبل الإفصاح عنها لكسبها المصدقية والثقة.

ج- يوضح الجدول رقم (٨) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور المدخل المقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية في تحقيق المصدقية المطلوبة لمتخذي القرارات:

الجدول رقم (٨)

نتيجة التحليل الإحصائي حول دور المدخل المقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية في تحقيق المصدقية المطلوبة لمتخذي القرارات

المؤشرات الإحصائية				المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم				العبارات
درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي	مشتات المراجعة	الإدارة العليا	الإنتهاء	المستثمرون	
موافق	2	0.750	4.14	4.05	3.97	4.26	4.23	يميز المدخل المقترح بين عملية المراجعة للبيانات المالية، والتأكد من المعلومات غير المالية. ويحدد خطوات العمل لكل منهما، بحيث يكون كاشف للقائم بالعمل باعتباره أمر مستحدث.
موافق	3	0.864	3.84	3.70	3.84	3.82	4.00	حدد المدخل المقترح طبيعة القائمون بأعمال المراجعة وخدمات التأكد وترك الخيار للواقع الميداني لمنظمات الأعمال بحسب الظروف المتاحة لها.

موافق	5	.956	3.79	3.55	3.71	3.97	3.89	حدد المدخل المقترح ما يمكن إضافته في تقرير المراجعة بشأن المهام التي يقوم بها المراجع، حتى يضيف قدر من المصدقية والثقة للمعلومات القطاعية عند إتخاذ القرارات.
موافق	4	0.784	3.81	3.93	3.90	3.72	3.70	يعتبر المدخل المقترح في مراجعة المعلومات القطاعية بالبساطة والسهولة التي يمكن إستيعابه بسهولة لممارس مهنة المراجعة، وفي نفس الوقت يحقق المصدقية للمعلومات المطلوبة لمتخذي القرارات.
موافق	1	0.745	4.18	4.43	4.23	4.08	4.02	لا يعتقد أن هناك منشاء مراجعة سترفض هذا العمل إضافة لعمليات المراجعة التقليدية لمنظمات الأعمال.
موافق	6	1.008	3.71	3.50	3.68	3.77	3.89	تعتبر الأتعاب الإضافية للقيام بهذه المهام وفقاً للمدخل المقترح، أمر بسيط في مقابل المردود الإيجابي لصدق المعلومات والثقة بها التي يشعر بها متخذي القرارات من اصحاب المصالح.
		0.57677	3.9113	المتوسط الحسابي المرجح				

يتضح من الجدول السابق رقم (٨) ما يلي:

حصل هذا المحور على متوسط حسابي عام قدره 3.9113، يقع في الفئة (من 3.40- أقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر بـ 57677، وحسب ماورد في مقياس ليكرت الخماسي، يتبين بأن غالبية أفراد العينة قد اشارت بالموافقة على محتوى هذا المحور، وأظهر ذلك الانحراف المعياري للمتوسط المرجح العام أقل من الواحد الصحيح بأن هناك تجانس بين الآراء. بينما يشير الانحراف المعياري في عبارات المحور على تشتت في إجابات عينة الدراسة، وهذا لا يقلل من قبول أفراد العينة لهذه العبارات، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

- حصلت العبارة " لا يعتقد أن هناك منشأة مراجعة سترفض هذا العمل إضافة لعمليات المراجعة التقليدية لمنظمات الأعمال." على أعلى متوسط حسابي عام قدر بـ 4.18 وانحراف معياري قدره 0.745، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكرت فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل جميع أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح منشآت المراجعة والإدارة العليا بمتوسط حسابي 4.43، 4.23.

- ويليه العبارة "يميز المدخل المقترح بين عملية المراجعة للبيانات المالية، والتأكد من المعلومات غير المالية. ويحدد خطوات العمل لكل منهما، بحيث يكون كاشف للقائم بالعمل باعتباره أمر مستحدث". حيث حصلت على متوسط حسابي عام 4.14، وانحراف معياري 0.750، وبالنظر إلى مقياس ليكرت الخماسي فإن النسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح مانحي الإئتمان والمستثمرين.

- والعبارة "حدد المدخل المقترح طبيعة القائمون بأعمال المراجعة وخدمات التأكد وترك الخيار للواقع الميداني لمنظمات الأعمال بحسب الظروف المتاحة لها". حيث حصلت على متوسط 3.84 وانحراف معياري 0.864 وبالنظر إلى مقياس ليكرت

الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح المستثمرين والإدارة العليا.

- ثم العبارة "يعتبر المدخل المقترح في مراجعة المعلومات القطاعية بالبساطة والسهولة التي يمكن إستيعابه بسهولة لممارس مهنة المراجعة، وفي نفس الوقت يحقق المصدقية للمعلومات المطلوبة لمتخذي القرارات." حيث حصلت على متوسط 3.81 وانحراف معياري 0.784. وبالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح منشآت المراجعة والإدارة العليا.

- وأيضاً العبارة " حدد المدخل المقترح ما يمكن إضافته في تقرير المراجعة بشأن المهام التي يقوم بها المراجع، حتى يضيف قدر من المصدقية والثقة للمعلومات القطاعية عند إتخاذ القرارات." حيث حصلت على متوسط 3.79 وانحراف معياري 0.956 وبالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة والنسبة الأعلى للموافقة جاءت لصالح مانحي الإئتمان والمستثمرين والإدارة العليا.

- وأخيراً جاءت عبارة "تعتبر الأتعاب الإضافية للقيام بهذه المهام وفقاً للمدخل المقترح، أمر بسيط في مقابل المردود الإيجابي لصدق المعلومات والثقة بها التي يشعر بها متخذي القرارات من اصحاب المصالح." حيث على متوسط 3.71 وانحراف معياري 1.008، وجاءت النسبة الأعلى للموافقة لصالح المستثمرين باعتبارهم الأبرز في أصحاب المصالح، ثم مانحي الائتمان وأخيراً الإدارة العليا التي تعتمد على تقرير المراجع الداخلي بالدرجة الأولى.

ويشير ما سبق إلى إيجابية معظم مفردات فئات العينة حول دور المدخل المقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية في تحقيق المصدقية المطلوبة لمتخذي القرارات.

اختبار فروض الدراسة:

بالنسبة للفرض الأول:

أ - اختبار الفرض الأول العدمي والذي ينص على:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية وإتخاذ القرارات ذات الصلة".

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة وظهرت النتائج كما هي موضحة بالجدول كالتالي:

جدول رقم (٩)

معامل الارتباط بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية كمتغير مستقل وإتخاذ القرارات ذات الصلة كمتغير تابع

* قيمة R داله معنويا عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

المحور	الإحصاءات	الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية
إتخاذ القرارات ذات الصلة	معامل الارتباط قيمة R المحسوبة	0.859
	مستوى الدلالة	*0.000
	حجم العينة	154

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية وإتخاذ القرارات ذات الصلة عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$. حيث أن مستوى الدلالة (0.000) وان معامل الارتباط المحسوب (0.859) وهو اكبر من معامل الارتباط الجدولي، وهذا يبين وجود علاقة طردية ايجابية للمتغير التابع (إتخاذ القرارات ذات الصلة) على المتغير المستقل (الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية).

ومما سبق يتضح رفض الفرض الأول العدمي وقبول الفرض البديل على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية واتخاذ القرارات ذات الصلة".

بالنسبة للفرض الثاني:

ب - اختبار الفرض الثاني العدمي والذي ينص على:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها".

جدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر العلاقة بين مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها كمتغير مستقل وإضافته مصداقية للقرارات القائمة عليها

كمتغير تابع

المتغير	معامل الارتباط R	معامل التحديد R Square	معامل الانحدار B	قيمة F	Sig.	t	Sig.
أثر العلاقة بين مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها كمتغير مستقل وإضافته مصداقية للقرارات القائمة عليها كمتغير تابع	0.801 ^a	0.641	0.788	271.5	0.000	4.155	0.000

يتضح من الجدول السابق:

- بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.801^a) وهو مؤشر لطبيعة اتجاه وقوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع مما يعني أن العلاقة بين مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها كمتغير مستقل وإضافته مصداقية للقرارات القائمة عليها كمتغير تابع علاقة إيجابية طردية وقوية وهذا يعني أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها ينعكس إيجابياً على إضافته مصداقية للقرارات القائمة عليها.

- بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.641) وهذا يعنى أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 64% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع.
 - فى حين ظهرت قيمة sig اقل من مستوى المعنوية 0.05 أمام كلا من جميع قيم إحصاء اختبار (F) فى الجدول السابق البالغة (271.5)، وأمام جميع قيم إحصاء اختبار وقيمة (T) البالغة (4.155)، مما يعنى معنوية معامل الانحدار.
- ويتضح مما سبق رفض الفرض الثاني العدمي وقبول الفرض البديل أى إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها".

بالنسبة للفرض الثالث:

ج- اختبار الفرض الثالث العدمي والذي ينص على:

"لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفى بمتطلبات المصداقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال".

استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وذلك كالتالي:

جدول رقم (١١)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

مستوي الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجموعة الثالثة
0.271	1.318	0.624	3	1.871	بين المجموعات	٣/١
		0.473	150	70.986	داخل المجموعات	
			153	72.857	المجموع	
0.466	0.856	0.641	3	1.923	بين المجموعات	٣/٢
		0.749	150	112.337	داخل المجموعات	
			153	114.260	المجموع	
	1.561	1.412	3	4.235	بين المجموعات	٣/٣

0.201		0.905	150	135.693	داخل المجموعات	
			153	139.929	المجموع	
0.457	0.872	0.538	3	1.615	بين المجموعات	٣/٤
		0.617	150	92.541	داخل المجموعات	
			153	94.156	المجموع	
0.066	2.451	1.323	3	3.968	بين المجموعات	٣/٥
		0.540	150	80.941	داخل المجموعات	
			153	84.909	المجموع	
0.358	1.084	1.100	3	3.299	بين المجموعات	٣/٦
		1.014	150	152.129	داخل المجموعات	
			153	155.429	المجموع	

يتضح من الجدول السابق رقم (١١) أن قيم مستوى الدلالة بالنسبة لعبارات المجموعة الثالثة من قائمة الاستقصاء هي أكبر من 0.05. بمعنى أنه يقبل الفرض الثالث والعدم والذي ينص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفى بمتطلبات المصادقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال". وبالتالي رفض الفرض البديل.

❖ ملخص للنتائج الإحصائية لفروض الدراسة الميدانية:

1. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرض الأول والعدم وقبول الفرض البديل على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح القطاعي المطلوب للمعلومات التشغيلية وإتخاذ القرارات ذات الصلة".

٢. أظهرت النتائج رفض الفرض الثاني والعدم وقبول الفرض البديل أى إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أن مراجعة معلومات القطاعات التشغيلية قبل الإفصاح عنها يضيف مصداقية للقرارات القائمة عليها".

٣. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بقبول الفرض الثالث والعدم والذي ينص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المدخل المقترح لمراجعة المعلومات القطاعية يفى بمتطلبات المصداقية والثقة لمتخذي القرارات على معلومات القطاعات التشغيلية لمنظمات الأعمال". ورفض الفرض البديل.

نتائج البحث وتوصياته:

توصل الباحث من دراسته هذه إلى النتائج التالية:

- ١- فيما يتعلق بهدف البحث الأول والذي يتعلق بتحديد أبعاد وأهمية تبني المعايير المحاسبية المرتبطة بالإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات والتقارير عنها، يتضح أن فلسفة القطاعات التشغيلية في ظل المعايير المحاسبية المرتبطة، تتأسس على كونها مكون يشارك في أنشطة المنظمة، وله خصائص مراكز الربحية أو الاستثمار. وذلك بدلاً من لفظ "قطاعات" فقط كما كان في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٤) أو المصري رقم (٣٣) الملغيان، وهو ما يعني تقسيم لخدمة أسلوب التقارير الداخلية للأغراض الرقابية، وتسهيل أو تبسيط فكرة محاسبة المسؤولية.
- ٢- كما يتضح أن هذه الفلسفة الجديدة تتطلب ضرورة الإفصاح عن البنود التي تستخدمها الإدارة في قياس ربح القطاع التشغيلي أو خسارته، سواء على مستوى كل قطاع منها أو على مستوى المنظمة ككل. ويتضمن متطلب الإفصاح هذا معلومات مالية تعرضها قائمة الدخل الشامل، وأخرى غير مالية تتعلق بالمنتجات أو الخدمات، والمناطق الجغرافية، والعملاء الرئيسيين، وكلها يعرضها التقرير المالي للمنظمة.
- ٣- يعتمد قرار الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية على سلوك إدارة المنظمة تجاه الإفصاح، ووجود جانب كبير من التقدير. وليس على ما تنص عليه

معايير المحاسبة المرتبطة- كالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) أو المصري رقم (٤١) - وهذا يخفف من ثقة مستخدمي هذه المعلومات في مصداقيتها. الأمر الذي يتطلب ضرورة وجود دور مستحدث لمراجعة تلك المعلومات.

٤- فيما يتعلق بهدف البحث الثاني وهو بيان منهجية مراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات والتقارير عنها، يتضح أنه يتمثل الدور المستحدث لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية، في تكليف المراجع الخارجي (سواء القائم بالعمل فعلاً أو إضافة له) بنوعين من المهام: الأولى تتعلق بمراجعة المعلومات المالية المطلوبة في المعايير المرتبطة، والثانية تتعلق بالتأكد من صحة المعلومات غير المالية وإضفاء الثقة عليها. وفي الحالتين يقدم تقريراً بنتائج مراجعته لأصحاب المصالح.

٥- فيما يتعلق بهدف البحث الثالث وهو إختيار أهمية الدور المستحدث لمراجعة متطلبات الإفصاح عن النتائج التشغيلية للقطاعات الداخلية في البيئة المصرية، يعتبر البحث المدخل المقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية، بمثابة برنامج إسترشادي للعمل في هذا النطاق، الهدف منه إعطاء هذه المتطلبات مزيد من المصداقية والثقة لأصحاب المصالح عند الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة. هذا وقد أكدت الدراسة الميدانية الاختبارية التي قام بها الباحث، ما توصلت له دراسته النظرية إلى حد كبير.

وعلى ذلك يوصي الباحث بالآتي:

(أ) أن تراعي منظمات الأعمال التي تطبق فلسفة القطاعات التشغيلية، وتقدم كثير من المعلومات التي تطلبها معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية- ضرورة خضوع هذه المعلومات لعمليات المراجعة، تحقيقاً للمصداقية والشفافية. بأن تطلب من المراجع الخارجي إضافة ذلك في تكليف العمل، أو السماح لمراجع آخر بالقيام بهذا العمل بجانب المراجع الأساسي.

(ب) أن تسترشد منشآت المراجعة بالمدخل الذي قدمه الباحث في هذا المجال، مع الإضافة له إذا تطلب الأمر. وتحاول المنشآت التعليمية عمل دورات

تدريبية في هذا المجال حتى يصبح أمراً ليس بجديد على بيئة الأعمال المصرية. مع ضرورة التوصية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية. بخضوع المعلومات الذي تطلبها للمراجعة قبل تقديمها.

هوامش البحث

١- د. داليا عادل عباس السيد، " تحليل لمستوى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير القطاعية مع دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد ٣، ٢٠١٥، ص: ١١١.

٢- د. أمل حسن يوسف، "دور المعيار المصري الجديد رقم (٤١) القطاعات التشغيلية في تحسين مستوى الإفصاح القطاعي في شركة قطاع السياحة قطاع السياحة بالمقارنة بالمعيار المصري القديم رقم (٣٣) التقارير القطاعية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة سوهاج، المجلد ٣٣، العدد ٣، ٢٠١٩، ص: ٢٩٥.

3- Kajuter, P. & Nienhaus, M., "The Impact of IFRS 8 Adoption on the Usefulness of Segment Reports", ABACUS, Vol.53, Issue 1, 2017, Pp: 28-58.

٤- د. رضا محمود محمد عبد الرحيم، "أثر درجة الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤١) على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٤، ٢٠١٨م، ص: ١٠-٦٧.

5- Ahmed, A., "The Impact of IFRS & on Financial Analysts" Earnings Forecast Errors: EM Evidence", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2018, Pp:1-36.

6- Ammar, Z. & Car, S., "An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study", Emerging Markets Finance & Trade, Vol. 55, 2019, Pp: 391-408.

٧- د. نبيل فهمي سلامة، الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية بالقاهرة، ٢٠١٣/٢٠١٤م، ص: ٨٥-٩٣.

٨- المرجع السابق، ص: ٩٣.

- ٩- المرجع السابق، ص.ص: ٨٥-٩٣.
- ١٠- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:
- Kang, H. & Gruy, S.J., "Segment Reporting Practices in Australia: Has IFRS 8 Made a difference?", Australian Accounting Review, Vol.23, No.3, 2013, Pp:232-243.
- Leung, E.& Verriest, A., "The Impact of IFRS 8 on Geographical Segment Information", Journal of Business Finance & Accounting, Vol.42, No.3, 2015, Pp: 273-309.
- ١١- يمكن الرجوع إلى:
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية- الصادر عام ٢٠١٥م، البنود ٢٠-٢٧.
- د. محمد محمود الحوشي، " العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح عن القطاعات التشغيلية في ظل التأثير المعدل لتركز القطاع- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، - جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع، يناير ٢٠٢٠م، ص.ص: ١١-١٢.
- ١٢- يمكن الرجوع إلى:
- Kang, H. & Gray, S.J., OP.Cit., Pp: 232-243.
- Leung, E. & Verriest, A., OP.Cit., Pp: 273-309.
- Kajuter, P. & Nienhaus, M., OP.Cit., Pp: 28-58.
- Zhou, H., Maneesoonthorn, W.O.& Chen, X.B., "The Predictive Ability of Quarterly Financial Statements", International Journal of Financial Studies, Vol.9, No.3, 2021, Pp: 50- 79.
- ١٣- د. محمد محمود الحوشي، مرجع سبق ذكره، ص.ص: ١١-١٢.
- ١٤- يمكن الرجوع إلى:
- Kang, H. & Gray, S.J., OP.Cit., Pp: 232-243.
- Leung, E. & Verriest, A., OP.Cit., Pp: 273-309.
- Dee, C.C., Lulseged, A. and Zhang, T., "Asymmetric Monitoring of Quarterly financial Statements by Big 4 Auditors and SEC's Timely Requirement", Accounting Horizons, No.35, Vol.4, 2021.
- ١٥- د. محمد أبو يوسف، الاحصاء في البحوث العلمية، المكتبة الأكاديمية بالدقي، بالقاهرة، ١٩٨٩، ص.ص: ٦٢٠ - ٦٢٨.

ملحق رقم (١)

نموذج إستمارة الاستقصاء المستخدمة

أولاً- معلومات عامة:

- الوظيفة التي يشغلها المختبر /
- سنوات الخبرة في مجال العمل/
- المؤهلات العلمية الحاصل عليها/
- جهة العمل/

ثانياً- أسئلة الاستقصاء:

المطلوب وضع علامة صواب أما الاجابات المناسبة لسيداتكم:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					المحور الأول: أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية لمتخذي القرارات ذات الصلة.
					١/١ يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١)- القطاعات التشغيلية - من المنظمات أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تشارك فيها وأثارها المالية.
					١/٢ يؤيد متخذ القرارات من اصحاب المختلفة أن تفصح المنظمة بشكل مفصل عن المعلومات الخاصة بكل قطاع تشغيلي على حدة في قوائمها المالية.
					١/٣ ليس هناك أهمية للمعلومات العامة الخاصة بالقطاعات التشغيلية (كأنواع المنتجات أو الخدمات / والمناطق الجغرافية / والعملاء وغيرها) غير المالية، عند الإفصاح عنها ضمن متطلبات ذلك في المعايير المرتبطة شأنه شأن المعلومات المالية.

				١/٤ أن التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع تشغيلي، وإجمالي أصوله في القوائم المالية يفيد متخذي القرارات من أصحاب المصالح الخارجيين والداخليين.
				١/٥ أن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية للقطاعات التشغيلية غير كاف بدون اضاء الثقة عليها من جهة محايدة متخصصة.
				١/٦ هناك كثير من القرارات الإستثمارية والتسويقية والإدارية فضلاً عن ما يتعلق بتقييم الأداء في منظمات الأعمال، يعتمد على المعلومات التفصيلية للقطاعات التشغيلية، ولذا الإفصاح عنها يساعد على ترشيد تلك القرارات ويجعلها مثمرة بشكل أكبر.
المحور الثاني: أهمية خضوع المعلومات القطاعية للمراجعة قبل الإفصاح عنها وكسبها المصادقية.				
				٢/١ يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - الإفصاح عن كثير من المعلومات المالية القطاعية في الوقت الذي لم يشر إلى ضرورة خضوعها لعمليات المراجعة، فهذا يضعف من مصداقيتها.
				٢/٢ يتطلب ذات المعيار أيضاً الإفصاح عن كثير من المعلومات غير المالية (الوصفية) التي تتعلق بالمنتجات/ أو الخدمات/ والجوانب الجغرافية/ والعملاء الرئيسيين/ وغيرها في الوقت الذي تجاهل مدى صدقها، أو الإشارة لضرورة خضوعها لنوع من خدمات التأكد الأخرى، وهو ما يضعف الاعتماد عليها.
				٢/٣ يعتقد البعض أن خضوع المعلومات المالية وغير المالية أو الوصفية للقطاعات التشغيلية، للمراجعة أمر تقليدي ضمن نطاق عمل المراجع، دون أن يلتفت لضرورة الاتفاق على ذلك في التعاقد. وهو الأمر الذي قد يخضعها لعدم المراجعة سهواً.
				٢/٤ إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية التي تطلب المعيار المحاسبي الإفصاح عنها، يفضل أن يذكر صراحة في عقد المراجعة ويكون له أتعاب مستقلة، لصالح متخذي القرارات القطاعية.

				٢/٥ إن خضوع المعلومات المالية والوصفية للقطاعات التشغيلية لعملية المراجعة والتأكد، لاشك أنه يضيف على تلك المعلومات المصدقية والثقة عند إتخاذ القرارات المختلفة.
				٢/٦ تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية - بعض المعلومات للإفصاح عنها مثل قياس الأرباح أو الخسائر والإلتزامات والمصرفات للقطاعات التشغيلية، وكلها تحتاج إلى الاطمئنان لصحتها بخضوعها لعمليات المراجعة، عند الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
المحور الثالث: دور المدخل المقترح لمراجعة معلومات القطاعات التشغيلية في تحقيق المصدقية المطلوبة لمتخذي القرارات.				
				٣/١ يميز المدخل المقترح بين عملية المراجعة للبيانات المالية، والتأكد من المعلومات غير المالية. ويحدد خطوات العمل لكل منهما، بحيث يكون كاشف للقائم بالعمل باعتباره أمر مستحدث.
				٣/٢ حدد المدخل المقترح طبيعة القائمون بأعمال المراجعة وخدمات التأكد وترك الخيار للواقع الميداني لمنظمات الأعمال بحسب الظروف المتاحة لها.
				٣/٣ حدد المدخل المقترح ما يمكن إضافته في تقرير المراجعة بشأن المهام التي يقوم بها المراجع، حتى يضيف قدر من المصدقية والثقة للمعلومات القطاعية عند إتخاذ القرارات.
				٣/٤ يعتبر المدخل المقترح في مراجعة المعلومات القطاعية باليساطة والسهولة التي يمكن إستيعابه بسهولة لممارس مهنة المراجعة، وفي نفس الوقت يحقق المصدقية للمعلومات المطلوبة لمتخذي القرارات.
				٣/٥ لا يعتقد أن هناك منشأة مراجعة سترفض هذا العمل إضافة لعمليات المراجعة التقليدية لمنظمات الأعمال.
				٣/٦ تعتبر الأتعاب الإضافية للقيام بهذه المهام وفقاً للمدخل المقترح، أمر بسيط في مقابل المردود الإيجابي لصدق المعلومات والثقة بها التي يشعر بها متخذي القرارات من اصحاب المصالح.

