

أثر العوامل الخاصة بالعمل على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية: دراسة تطبيقية

أ.د. سماح طارق حافظ
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د. أحمد كمال مطاوع
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ورئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

علي عطيه عبد العظيم الحضري
باحث دكتوراه

ملخص:

استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير خصائص مجلس الإدارة (حجم المجلس، ونسبة الإناث في المجلس، وعدد الاجتماعات)، ووجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية، وتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية. وباستخدام عينة مكونة من ١٤٧ مشاهدة من الشركات المصرية والدولية خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٢١، أشارت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لوجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية، وتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية، في حين أشارت تلك النتائج إلى عدم وجود تأثير معنوي لخصائص مجلس الإدارة على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.

Abstract:

This study aimed to examine the effect of board characteristics (board size, the percentage of women in the board, and number of meetings), the existence of committees specialized in non-financial aspects and include non-financial performance indicators in determining executive remuneration on the level of non-financial reports assurance quality. Using a sample of 147 observations from Egyptian and international companies during the period from 2007 to 2021, the results indicated that there is a significant positive effect of the existence of committees specialized in non-financial aspects and include non-financial performance indicators in determining executive remuneration on the level of non-financial reports assurance quality, while there is no significant effect of the board characteristics.

١ - مقدمة ومشكلة الدراسة:

تُصدر الشركات حالياً أنواع عديدة من التقارير، فبالإضافة إلى التقارير التي تتضمن معلومات مالية تاريخية، هناك تقارير تتضمن أنواع أخرى من المعلومات، فما

بين معلومات مالية مستقبلية أو معلومات غير مالية سواء كانت تاريخية أو مستقبلية يأتي محتوى هذه التقارير. ويرجع السبب وراء إصدار الشركات للأنواع الجديدة من التقارير خصوصاً التقارير التي تتضمن معلومات غير مالية إلى إدراك المستثمرين والجهات التنظيمية وباقي أصحاب المصالح لأهمية القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة، حيث أن إصدار هذه التقارير يبين مدى تأثير أعمال الشركات والمخاطر المرتبطة بها على المجتمع والبيئة، كما أن إصدار هذه التقارير إلى جانب التقارير المالية يعطي صورة شاملة عن أداء الشركة.

ونظراً لاعتماد المستخدمين عند اتخاذ القرارات على المعلومات الواردة في هذه التقارير، فإنه ينبغي أن تتسم هذه المعلومات بالمصداقية، حتى لا تضلل هؤلاء المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم. وبما أن خدمات التأكيد تعتبر بمثابة آلية رقابية مفيدة في تعزيز مصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، فقد تزايد الطلب على خدمات تأكيد هذه التقارير من قبل طرف مستقل، وبذلك اتسع مجال خدمات التأكيد ليشمل، إلى جانب خدمات المراجعة والفحص للقوائم المالية التاريخية، أنواع أخرى عديدة يتم تقديمها بهدف تحسين جودة المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية.

ومن أجل تحقق الهدف من عمليات التأكيد يجب أن يثق المستخدمون في أن مقدمي خدمات التأكيد يؤدون هذه العمليات وفقاً لمعايير مناسبة، وأنه تم إجراؤها بمستوى عالٍ من الجودة (IAASB 2020a).

وفيما يتعلق بالتقارير غير المالية في البيئة المصرية وخدمات تأكيدها فإنه نتيجة لتوجيه الاهتمام نحو القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة، تقوم العديد من الشركات المصرية حالياً بإصدار تقارير تتضمن معلومات عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكومي. ويحصل عدد من هذه الشركات على خدمات تأكيد لهذه التقارير.

ورغم أهمية موضوع الجودة في مجال خدمات تأكيد التقارير غير المالية إلا أن هناك محدودية في الدراسات التي تناولته في البيئة المصرية، فلم يعثر الباحثون على دراسات تناولت جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية في البيئة المصرية، باستثناء دراسة نمير (٢٠١٤) التي اختبرت تجريبياً تأثير توافر متطلبات تأكيد مراقب الحسابات على الإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري على مستوى جودة التأكيد دون التطرق لتأثير عوامل أخرى على مستوى الجودة مثل العوامل المتعلقة بمنشأة العميل طالبة التأكيد، كما أنها لم تتطرق للإفصاحات الأخرى غير المالية بخلاف الإفصاح عن الانبعاثات.

وبما أن الطلب الاختياري على خدمات تأكيد التقارير غير المالية يمكن تفسيره بوجود رغبة لدى المنشآت في تعزيز مصداقية هذه التقارير، كي تنال ثقة المستثمرين وباقي أصحاب المصالح، كما أن عمليات التأكيد يمكن أن تساعد في تحسين أنظمة

المعلومات داخل المنشأة. كما أن تضمين توصيات واقتراحات خارجية -من قبل مقدمي خدمات التأكيد- قد يؤدي إلى تحسين دقة البيانات والمساعدة في تحديد المخاطر الرئيسية للمنشأة (Dalla Via and Perego 2020 p.78). فمن المتوقع أن الحصول على خدمة تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة يزيد من تحقيق هذه المنافع للمنشآت طالبة الخدمة.

وإذا توافرت الدوافع السابق الإشارة إليها لدى منشأة العميل تجعل هناك رغبة في الحصول على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة لتعزيز المنافع المتحققة. ولكن يتطلب الأمر توافر بعض العوامل لدى المنشأة تمكنها من تحقيق هذه الرغبة في الحصول على مستوى عالٍ من الجودة. ومن المتوقع أن يكون من أهم هذه العوامل فعالية مجلس الإدارة، حيث إن مجلس الإدارة الفعال سيكون حريص على الحصول على خدمات التأكيد بمستوى عالٍ من الجودة. وتتوقف فعالية مجلس الإدارة على عدد توافر عدد من الخصائص سيتناولها الباحثون منها في هذه الدراسة الحجم ونسبة الإناث وعدد الاجتماعات. وأيضاً وجود لجان منبثقة عن مجلس الإدارة مختصة بالنواحي غير المالية (لجنة المسؤولية الاجتماعية/ اللجنة البيئية/ لجنة الاستدامة...) تعد من العوامل التي من المتوقع أن تؤثر على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية، حيث إن وجود مثل هذه اللجان قد يجعل هناك ميل للتعاقد على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة. وبالإضافة إلى ما سبق، فإنه عندما تقوم الشركات بتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين قد يدفعها إلى الحصول على خدمة تأكيد للتقارير غير المالية بمستوى عالٍ من الجودة للتحقق من مصداقية المعلومات الواردة في هذه التقارير وتسوية مكافآت التنفيذيين.

وبناءً على ما سبق ولما كان تحقق الهدف من عمليات التأكيد يتوقف على مستوى الجودة الذي تم تقديم هذه العمليات به، ومع محدودية الدراسات -بشكل عام وفي البيئة المصرية بشكل خاص- التي تناولت موضوع الجودة في سياق خدمات تأكيد التقارير غير المالية، ولما كانت العوامل الخاصة بعميل خدمة التأكيد قد تؤثر على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية، سيدور محور هذه الدراسة حول الإجابة على الأسئلة الآتية والتي تمثل مشكلة الدراسة:

- ما تأثير خصائص مجلس الإدارة (الحجم/ نسبة الإناث/ عدد الاجتماعات) على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية؟
- ما تأثير وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية؟
- ما تأثير تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية؟

٢- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة في اختبار تأثير أهم العوامل الخاصة بالعميل على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- اختبار تأثير خصائص مجلس الإدارة (الحجم/ نسبة الإناث/ عدد الاجتماعات) على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.
- اختبار تأثير وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.
- اختبار تأثير تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.

٣- أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: يعتقد الباحثون أن هذه الدراسة ستمثل إضافة للدراسات التي تناولت خدمات تأكيد التقارير غير المالية بوجه عام وفي البيئة المصرية على وجه الخصوص. ففي حدود علم الباحثون، لا توجد دراسات قامت بإجراء تقييم لمستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية في البيئة المصرية من خلال البيانات الفعلية، لذلك سيقوم الباحثون بالاعتماد على الدراسات السابقة والمعايير الدولية للتأكيد في تطوير مؤشر يمكن من خلاله تقييم مستوى جودة تأكيد هذه التقارير. إضافة إلى ذلك سيقوم الباحثون باختبار تأثير بعض العوامل الخاصة بالعميل (خصائص مجلس الإدارة- وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية- تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين) على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية، وذلك بالاعتماد على البيانات الفعلية المتاحة لبعض الشركات المصرية والشركات الدولية، بما قد يساهم في سد جزء من الفجوة البحثية الموجودة في هذا المجال.

الأهمية العملية: النتائج التي سيتم التوصل إليها في هذه الدراسة يمكن الاسترشاد بها من قبل المنظمين والمستخدمين المهتمين بالتقارير غير المالية للشركات؛ فقد تتأثر نظرة هؤلاء والتركزة على مدى وجود إفصاحات غير مالية من عدمه إلى التركيز على مدى الحصول على خدمة تأكيد على هذه الإفصاحات، بل وإلى فهم أهم العوامل التي قد تؤثر على جودة هذه الخدمة.

٤- نطاق وحدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على تناول تأثير بعض العوامل الخاصة بالعميل على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، حيث تقتصر على اختبار تأثير بعض خصائص مجلس الإدارة والمتمثلة في الحجم ونسبة الإناث وعدد الاجتماعات، ولا تتناول باقي

الخصائص. كما تقتصر على اختبار تأثير اللجان المختصة بالنواحي غير المالية، ولن تتطرق للجان أخرى. وتقتصر على اختبار تأثير تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في مكافآت التنفيذيين، ولن تتطرق إلى مؤشرات الأداء الأخرى.

٥- خطة الدراسة:

سيتم استكمال محتوى الدراسة على النحو التالي:

٦- طبيعة خدمات تأكيد التقارير غير المالية

٧- جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية

٨- الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة

٩- الدراسة التطبيقية

١٠- النتائج والتوصيات

٦- طبيعة خدمات تأكيد التقارير غير المالية:

في هذا القسم سيتم تناول أهم أنواع التقارير غير المالية في مصر، ومفهوم خدمات التأكيد، ومقدمو خدمات تأكيد التقارير غير المالية، وأهم المعايير المنظمة لأداء هذه الخدمات، وواقع هذه الخدمات في البيئة المصرية.

٦-١ أهم أنواع التقارير غير المالية:

تتمثل التقارير غير المالية الأكثر انتشاراً وتزايداً في السنوات الأخيرة في تلك التقارير التي تتضمن نوعين رئيسيين من المعلومات غير المالية، الأول هو معلومات الاستدامة، والنوع الثاني هو معلومات عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري (Zhou et al. 2016). ومن الجدير بالذكر أن هذين النوعين من المعلومات يتم تضمينهم في تقارير تحمل مسميات عديدة منها: التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR)، وتقارير الاستدامة، والتقارير المتكاملة، وتقارير الأداء غير المالي.

٦-٢ مفهوم خدمات التأكيد:

لقد تم تعريف خدمات التأكيد بأنها خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذي القرارات (Lessambo 2018 p. 6). وهذا التعريف تم تقديمه من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام ١٩٩٦.

اما المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB) فقد قدم تعريفاً لعملية التأكيد على أنها عملية يهدف فيها الممارس الحصول على أدلة مناسبة وكافية للتعبير عن استنتاج يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بخلاف الطرف المسئول حول ناتج القياس أو التقييم للموضوع محل عملية التأكيد مقارنة بمعايير القياس المحددة (IAASB 2020b p. 70).

ووفقاً للإصدارات المنظمة لأداء عمليات التأكيد، هناك مستويين للتأكيد، الأول مناسب/ مرتفع والآخر محدود/ متوسط، وفي كلا عمليتي التأكيد المناسب أو المحدود يقلل الممارس من خطر العملية إلى مستوى مقبول، ولكن في عملية التأكيد المحدود يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في عملية التأكيد المناسب. وهناك عديد من العوامل التي تؤثر على تحديد مستوى التأكيد، من أهمها، نوع خدمة التأكيد، وعوامل تتعلق بالعميل طالب الخدمة، وعوامل تتعلق بالبيئة التنظيمية.

٦-٣ مقدمو خدمة تأكيد التقارير غير المالية:

على العكس من عمليات مراجعة القوائم المالية، فإن ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لا يحتكرون تقديم خدمات تأكيد التقارير غير المالية، بل يواجهون منافسة في سوق هذه الخدمات مع ممارسين آخرين من ذوي الخبرة في المجالات ذات الصلة (Cohen and Simnett 2015 P.60; Zhou et al. 2016 p.145). حيث يتواجد في سوق خدمات تأكيد التقارير غير المالية إلى جانب مؤسسات المحاسبة والمراجعة، مؤسسات استشارية غير محاسبية متخصصة في قضايا الاستدامة أو القضايا البيئية، ومؤسسات إصدار الشهادات (الاعتمادات)، ومؤسسات استشارية أخرى (Wong et al. 2016 p. 145; Zhou et al. 2016 p. 239). وقد اتفقت غالبية الدراسات السابقة في مجال خدمات تأكيد التقارير غير المالية على تصنيف مقدمي هذه الخدمات في مجموعتين: ممارسين ينتمون لمهنة المحاسبة (مراقبي الحسابات)، وممارسين من خارج مهنة المحاسبة (e. g. Simnett et al. 2009; Wong et al. 2016; Channuntapipat et al. 2020). ولدى كل من هاتين المجموعتين نقاط قوة خاصة بكل منهم، حيث يتمتع مراقبو الحسابات بميزة السمعة الجيدة نظراً لما يقدمونه من خدمات المراجعة للقوائم المالية، بينما يتم النظر إلى المهن الأخرى المنافسة على أن لديها مستوى أعلى من الخبرة في الموضوعات محل خدمة التأكيد، لذلك فإن الاختيار بين مقدمي الخدمة ليس بالأمر السهل (Zhou et al. 2016 p. 145).

٦-٤ أهم المعايير المنظمة لأداء خدمات تأكيد التقارير غير المالية:

لرفع مستوى جودة التقارير غير المالية وتعزيز مصداقية المعلومات المفصح عنها في هذه التقارير تم إصدار معايير وإرشادات من قبل جهات متخصصة في المراجعة والتأكد، وجهات أخرى غير متخصصة، يمكن الاعتماد عليها من قبل الممارسين عند

إجراء عمليات تأكيد لمثل هذه التقارير. وتتمثل أهم إصدارات الجهات المتخصصة في المراجعة والتأكيد في: إصدارات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد بشأن خدمات تأكيد المعلومات غير المالية والمتمثلة في، المعيار ISAE 3000 "عمليات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، والمعيار ISAE 3410 "عمليات التأكيد على قوائم غازات الاحتباس الحراري، وإرشادات تطبيق المعيار ISAE 3000 (معدل) على عمليات تأكيد التقارير الخارجية الموسعة. بالإضافة إلى إصدارات معايير التصديق في البيئة الأمريكية.

أما إصدارات الجهات غير المتخصصة في المراجعة والتأكيد يتمثل أهمها في معيار التأكيد AA1000As الصادر عن منظمة المساءلة، ومعايير تأكيد تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري الصادرة عن المنظمة الدولية للمعايير (ISO).

٦-٥ واقع خدمات تأكيد التقارير غير المالية في مصر:

نتيجة لتوجيه الاهتمام نحو القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة، حدث تطور في أنواع التقارير غير المالية الاختيارية في مصر، ويتمثل أبرزها في تقارير الاستدامة وتقارير البصمة الكربونية، ومن أجل تحسين مصداقية المعلومات الواردة في هذه التقارير، تحصل العديد من الشركات على خدمات تأكيد لهذه التقارير.

وفيما يتعلق بمقدمي خدمات التأكيد في مصر، فإنه بالاطلاع على تقارير التأكيد المرفقة بالتقارير غير المالية الاختيارية للشركات المصرية وجد أن هذه التقارير صادرة عن مقدمين آخرين لخدمة التأكيد بخلاف مراقبي الحسابات، وذلك على عكس الحال في أغلب البلدان والتي يسيطر فيها مراقبو الحسابات على سوق هذه الخدمات.

وفيما يتعلق بالمعايير الخاصة بتأكيد المعلومات غير المالية في البيئة المصرية يوجد المعيار رقم ٣٠٠٠ "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية" الصادر ضمن معايير ٢٠٠٨ وحتى الآن لم يتم إدراج المعيار الدولي ٣٤٢٠، والتعديلات التي تمت على المعيار الدولي للتأكيد رقم ٣٠٠٠ ضمن المعايير المصرية.

٧- جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية:

سيتناول الباحثون في هذا القسم مفهوم وأهمية جودة تأكيد التقارير غير المالية، ومنهجيات قياس مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، والمؤشر المقترح.

٧-١ مفهوم جودة تأكيد التقارير غير المالية:

لقد وردت تعريفات متعددة لجودة المراجعة ومع تشابه مفهوم جودة المراجعة مع مفهوم جودة التأكيد -حيث استندت بعض الدراسات إلى تعريف جودة المراجعة عند تعريف جودة التأكيد (Hummel et al. 2019 p. 734)-، ومع عدم وجود تعريف يحظى

باعتراف عالمي، فإنه بالاستناد إلى ما ورد بإطار الجودة الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من متطلبات تنفيذ عملية مراجعة ذات مستوى عالٍ من الجودة، يعتقد الباحثون أن **جودة التأكيد للتقارير غير المالية يمكن أن تتحقق من خلال** فريق يتحلى بالقيم والأخلاق المهنية، ويكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال التأكيد، ويطبق عملية تأكيد صارمة وإجراءات لرقابة الجودة، ويقدم تقارير مفيدة وفي الوقت المناسب، ويتفاعل بشكل مناسب مع أصحاب المصالح ذوي الصلة.

٢-٧ أهمية جودة تأكيد التقارير غير المالية:

تحقق خدمات التأكيد للتقارير غير المالية العديد من المنافع لكلٍ من الشركات وأصحاب المصالح، ويعمل تقديم هذه الخدمات بمستوى عالٍ من الجودة على تعزيز هذه المنافع. فخدمات تأكيد هذه التقارير هي مطلب أساسي لتقليل عدم تماثل المعلومات، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح. فهناك تضارب للمصالح ينشأ من الاختلاف في تفضيلات الإدارة وأصحاب المصالح فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية، وتؤدي صعوبة مراقبة تصرفات الإدارة وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف إلى زيادة تكاليف الوكالة. وبما أن عمليات التأكيد تؤثر على مصداقية وثقة أصحاب المصالح في التقارير، فإن زيادة مستوى جودة التأكيد يخفف من مشاكل عدم تماثل المعلومات ويقلل تكاليف الوكالة (Ruiz-Barbadillo and Martinez-Ferrero 2020a p. 15)

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن من أهم الأسباب التي تبرر الإفصاح عن المعلومات هو الحاجة إلى الحفاظ على علاقات جيدة مع مقدمي رأس المال، من أجل الحصول على التمويل في ظروف أفضل (García-Sánchez 2020 p. 2545). وبما أن خدمة التأكيد تعد آلية رقابية مفيدة لتعزيز مصداقية المعلومات التي تم الإفصاح عنها بما يزيد من ثقة المستخدمين (Simnett et al. 2009 p. 941)، فإن تقديمها بمستوى عالٍ من الجودة يعزز من الفائدة المتحققة منها. وقد ذكرت دراسة (García-Sánchez 2020 p. 2545) أن جودة التأكيد ستكون أحد الطرق لتقليل عدم تماثل المعلومات مما يسمح للشركة بالوصول إلى سوق رأس المال بطريقة أكثر تنافسية.

٣-٧ قياس مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية:

لقد تنوعت منهجيات دراسات جودة تأكيد المعلومات غير المالية ما بين دراسات **أرشيفية ومسحية وأخرى تجريبية**، ولكل منهجية مزاياها وعيوبها، ويتم اختيار أيًا منها وفقاً للأهداف والظروف الخاصة بكل دراسة. وسيعتمد الباحثون في هذه الدراسة على المنهجية الأرشيفية - باعتبار أنها تعتمد على بيانات خالية من التدخلات - في قياس مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية من خلال تحليل محتوى تقارير التأكيد.

وقد اعتمدت الدراسات الأرشيفية على تحليل محتوى تقارير التأكيد لتقييم مستوى الجودة، حيث يتم مقارنة تقارير التأكيد بالحد الأدنى من المتطلبات التي توصي به المعايير المقبولة (Ruiz-Barbadillo and Martínez-Ferrero, 2020). ويقوم أسلوب تحليل المحتوى على افتراض أساسي هو أنه كلما زادت المعلومات المفصح عنها في تقرير التأكيد كانت عملية التأكيد أكثر شمولية لأصحاب المصالح. ففي تقرير التأكيد يتم الإفصاح إلى حد ما عن الجوانب المتعلقة بعملية التأكيد مثل أهداف ونطاق ومستوى التأكيد ومسئوليات كل من مقدم الخدمة والإدارة والإجراءات المستخدمة والنتائج التي تم الحصول عليها والرأي، وهذا الوصف للعمل المنجز قد يعزز ثقة أصحاب المصالح في عملية التأكيد ويستخدم كطريقة لاستنتاج مستوى جودة عملية التأكيد (Martínez-Ferrero et al. 2018). وتتسم تقارير التأكيد بنقص التجانس من حيث الشكل والمعايير والمستوى وغير ذلك من العناصر التي تحدد جودة عملية التأكيد بما يجعل تحليل محتوى تقرير التأكيد مناسباً لتقييم جودة عملية التأكيد (Ruiz-Barbadillo and Martínez-Ferrero, 2020).

بالاعتماد على الدراسات التي استخدمت مؤشرات لجودة تقارير التأكيد الملحقة بتقارير الاستدامة (Perego and Kolk 2012; Gurturk and Hahn 2016; Dalla Via and Perego 2020)، والتي استندت إلى بعض المعايير والمبادرات المهمة بذلك الشأن، وبالرجوع إلى العناصر التي يجب أن يشملها تقرير التأكيد كحد أدنى وفقاً للمعيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE3000 "عمليات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، قام الباحثون بتطوير مؤشر لجودة تأكيد التقارير غير المالية.

وكما يتبين من الجدول رقم (١)، يحتوي هذا المقياس على ٢١ عنصراً. وتتمثل أهم الاختلافات في هذا المقياس عن المقاييس المستخدمة في الدراسات السابقة في إضافة العنصر رقم ٨ والخاص برقابة الجودة باعتباره من المتطلبات الأساسية لتقرير التأكيد وفقاً للمعيار الدولي للتأكيد ISAE3000. كما تم إضافة نقطة للعنصر رقم ٩، والخاصة بالتعبير عن الالتزام بالاستقلال والمتطلبات المهنية الأخرى وفقاً لقواعد معينة أو المفروضة بموجب نظام أو لائحة. وأيضاً تم إضافة العنصر رقم ١٠ والخاص بالقيود المتأصلة حيث إنه نظراً لطبيعة المعلومات غير المالية، وتعدد واختلاف أساليب وطرق القياس والتقييم مما قد يؤدي إلى قياسات مختلفة قد تؤثر على قابلية المقارنة عبر الزمن أو عبر الشركات، فإنه ينبغي الإشارة إلى ذلك في تقرير التأكيد. كما تم أيضاً إضافة نقطة إلى العنصر رقم ٢٠ باعتبار أن إصدار استنتاج معدل يعد مؤشراً لجودة عملية التأكيد، وذلك استرشاداً بالدراسات في مجال المراجعة (e. g. Chi and Chin 2011; Garcia-Blandon and Argiles-Bosch 2018) والتي اعتبرت أن إصدار رأياً معدلاً يعبر عن استقلالية مراقب الحسابات ومن ثم يعتبر مؤشراً لجودة عملية المراجعة.

جدول رقم (١): المؤشر المقترح لجودة تأكيد التقارير غير المالية

م	عناصر المقياس	التعريف	النقاط	(إجمالي النقاط ٢٩)
١	العنوان	عنوان تقرير التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٢	الموجه إليه التقرير	الطرف الموجه إليه التقرير	صفر لا يوجد ١ الموجه إليه التقرير طرف داخلي أو القراء ٢ ذكر أصحاب المصالح	
٣	اسم مقدم خدمة التأكيد	اسم المؤسسة التي قامت بأداء عملية التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٤	عنوان مقدم الخدمة	عنوان مكتب مقدم خدمة التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٥	تاريخ التقرير	التاريخ الذي تم فيه الانتهاء من عملية التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٦	مسئوليات الطرف المسئول (منشأة العميل)	بيان صريح بأن الطرف المسئول (شركة العميل) مسئول عن إعداد التقرير محل عملية التأكيد (الكلمات المفتاحية: مسئول، ومسئولية)	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٧	مسئوليات مقدم خدمة التأكيد	بيان صريح بأن مقدم خدمة التأكيد مسئول عن إبداء رأي مستقل حول الموضوع	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٨	رقابة الجودة	بيان يشير إلى أن المؤسسة التي ينتمي إليها مقدم خدمة التأكيد تنطبق نظام لرقابة الجودة	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٩	استقلالية مقدم خدمة التأكيد عن منشأة العميل الصادر عنها التقرير، والالتزام بالمتطلبات المهنية الأخرى	بيان يعبر عن استقلالية الطرفين، والالتزام بقواعد تفرض متطلبات معينة (مثل قواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين)	صفر لا يوجد ١ وجود كلمة مستقل في أي مكان في التقرير. ٢ إشارة إلى الالتزام بالاستقلال والمتطلبات المهنية الأخرى الصادرة عن منظمة معترف بها أو المفروضة بموجب نظام أو لائحة	
١٠	القيود المتأصلة	وصف القيود المتأصلة المرتبطة بالمقياس أو التقييم	صفر لا يوجد ١ يوجد	
١١	نطاق عملية التأكيد	ذكر النطاق التي تغطيه عملية التأكيد في أي مكان في تقرير التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
١٢	الهدف من عملية التأكيد	الهدف المراد تحقيقه (يشير إلى مستوى التأكيد المستهدف)	صفر لا يوجد ١ تأكيد محدود/ متوسط	

م	عناصر المقياس	التعريف	النقاط	(إجمالي النقاط ٢٩)
			٢ مختلط (مستوى تأكيد محدود لبعض أجزاء التقرير، ومستوى تأكيد مناسب للبعض الآخر) ٣ تأكيد مناسب/ عالي	
١٣	كفاءات مقدم خدمة التأكيد	وصف المهارات المهنية التي تمكن فريق عملية التأكيد من أداء عملية التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	
١٤	معايير القياس المستخدمة لتقييم الأدلة والوصول إلى الاستنتاج	بيان يشير إلى معايير معينة تم على أساسها إعداد تقرير الاستدانة (مثل معايير GRI، أو معايير مطورة داخلياً)	صفر لا يوجد ١ إشارة إلى معايير غير متاحة للجمهور ٢ إشارة إلى معايير متاحة للجمهور (مثل، معايير GRI أو معايير موضوعة داخلياً وتم نشرها)	
١٥	معايير التأكيد المستخدمة	المعايير المستخدمة التي تحكم عمل مقدم خدمة التأكيد (مثل معيار ISAE3000 أو معيار AA1000As)	صفر لا يوجد ١ إشارة إلى معايير غير متاحة للجمهور ٢ إشارة إلى معايير متاحة للجمهور	
١٦	ملخص العمل المنجز	بيان يوضح الإجراءات المتخذة للتوصل إلى نتيجة	صفر لا يوجد ١ وجود ملخص للعمل المنجز والذي تم على أساسه تكوين الاستنتاج ٢ موجود بشيء من التفصيل، مع الإشارة في حالة عملية التأكيد المحدود إلى أنه أقل من مستوى التأكيد المناسب.	
١٧	الأهمية النسبية (من منظور أصحاب المصالح)	شرح لمدى توفير معلومات تتسم بالأهمية النسبية ومراعات اعتبارات أصحاب المصالح	صفر لا يوجد ١ يوجد	
١٨	الاكتمال	بيان يوضح أن جميع الجوانب الجوهرية يغطيها التقرير	صفر لا يوجد ١ يوجد	
١٩	الاستجابة لأصحاب المصالح	بيان يشير إلى إجراءات المنشأة لتحديد اهتمامات أصحاب المصالح ومخاوفهم	صفر لا يوجد ١ يوجد	
٢٠	استنتاج عام/ الرأي	بيان يعبر عن نتيجة عملية التأكيد	صفر لا يوجد ١ توجد فقرة للتعبير عن الرأي/ الاستنتاج ٢ إبداء استنتاجاً معدلاً مع وصف الأمور التي نشأ عنها التعديل	
٢١	توصيات/ اقتراحات	تقديم توصيات أو اقتراحات من قبل مقدم خدمة التأكيد	صفر لا يوجد ١ يوجد	

ويتراوح النطاق المحتمل للقيم التي يتم الحصول عليها من تحليل المحتوى باستخدام هذا المؤشر من صفر إلى ٢٩، حيث يمثل الصفر أدنى مستوى للجودة بينما تمثل القيمة ٢٩ أعلى مستوى للجودة.

٨- الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة:

سيتناول الباحثون في هذا القسم تحليل الدراسات التي تناولت تأثير أهم العوامل الخاصة بالعمل على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق فروض الدراسة، وتحديدًا سيتم عرض التحليل الخاص بتأثير خصائص مجلس الإدارة على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الأول، بالإضافة إلى عرض تحليل تأثير وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الثاني، وأيضاً عرض تحليل تأثير تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الثالث.

٨-١ تحليل تأثير خصائص مجلس الإدارة على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الأول:

مجلس إدارة الشركة هو الذي يتولى إدارة أمورها بناءً على تكليف من الجمعية العامة، لذلك فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس، ويتم مساءلة المجلس ومحاسبته عن إدارة الشركة من قبل الجمعية العامة للمساهمين. ويلعب مجلس الإدارة دوراً مهماً وحاسماً في وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، وإقرار الخطط والسياسات العامة التي تهيم على سير العمل بالشركة، وكذلك الرقابة على أداء الإدارة التنفيذية، والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الشركة، وتحديد الأسلوب الأمثل لتطبيق الحوكمة، واعتماد السياسات والمعايير المهنية الواجب اتباعها من قبل العاملين بما يعكس على أدائهم وتصرفاتهم، ولذلك فإن قرارات مجلس الإدارة لها تأثير كبير على أداء الشركة بما يضمن الحفاظ على أصولها وتعظيم ثروة مساهميها (الهيئة العامة للرقابة المالية ٢٠١٦ ص. ١٧).

وتعد من مسؤوليات مجلس الإدارة الإشراف على عملية الإفصاح عن المعلومات وضمان نزاهة التقارير وبالتالي فإن مجلس الإدارة الفعال سيكون حريص على الحصول على خدمات التأكيد بمستوى عالٍ من الجودة. فمجلس الإدارة الفعال يعد آلية لخفض تكاليف الوكالة (Garcia-Sanchez 2020 p. 2534).

ومن الجدير بالذكر أن هناك خصائص تؤثر على فعالية مجلس الإدارة في أداء المهام المنوطة به، وتتمثل أهم هذه الخصائص في حجمه واستقلاله وتنوعه ونشاطه. وقد قامت العديد من الدراسات في مجال المراجعة ومؤخراً في مجال خدمات التأكيد باختبار تأثير هذه الخصائص على جودة المراجعة وعلى جودة خدمات التأكيد. ونظراً لقلّة الدراسات في مجال التأكيد التي اهتمت بالعلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وجودة خدمات التأكيد، سيستند الباحثون لبعض نتائج الدراسات في مجال المراجعة

لتغطية هذا النقص، خصوصاً وأنه رغم وجود بعض الاختلافات إلا أن المطالبات بعملية التأكيد الخارجي تتوافق مع المطالبات بالمراجعة المالية، حيث يشير كلاهما إلى أن التحقق من المعلومات من قبل طرف ثالث يوفر ثقة أكبر للمستخدم في مصداقية المعلومات المفصّل عنها (Dalla Via and Perego 2020 p. 78).

وفيما يتعلق بحجم مجلس الإدارة، والذي يشير إلى عدد أعضاء المجلس، فقد اختلفت الآراء حول أفضلية الحجم الصغير أم الحجم الكبير للمجلس. فالعدد الكبير للمديرين يمكن أن يؤثر سلباً على الشركة فقد يعيق عملية صنع القرار وإجراءات الاتصال. ومن ناحية أخرى يمكن للعدد الكبير من المديرين أن يوفر المزيد من الموارد لمجلس الإدارة حيث يكون هناك تنوع في المعرفة وقدرة أكبر على إدارة موارد الشركة بما يعزز من قدرات المتابعة والمراقبة لدى مجلس الإدارة (Garcia- Sanchez 2020; قنديل ٢٠٢٢).

وفيما يتعلق بحجم مجلس الإدارة في علاقته بجودة المراجعة، فقد توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متعارضة، فبينما توصلت دراسات إلى وجود تأثير إيجابي لحجم مجلس الإدارة على جودة المراجعة مثل، دراسة (Alawaqleh et al. 2021) في الأردن، ودراسة (Drogalas et al. 2021) في اليونان التي استخدمت الأنتعاب كمؤشر لجودة المراجعة، توصلت دراسات أخرى إلى وجود تأثير سلبي لحجم مجلس الإدارة على جودة المراجعة مثل دراسة (Khudhair et al. 2019) في العراق، ودراسة قنديل (٢٠٢٢) في مصر.

أما على مستوى خدمات التأكيد فقد توصلت دراسة (Garcia-Sanchez 2020) إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم مجلس الإدارة وجودة عمليات تأكيد تقارير الاستدامة.

ورغم اختلاف النتائج في مجال المراجعة بخصوص علاقة حجم مجلس الإدارة وجودة المراجعة والتي قد يكون سببه اختلاف البيئات أو المقاييس المستخدمة، إلا أن ما توصلت إليه الدراسة الوحيدة التي عرضها الباحثون في مجال خدمات التأكيد من وجود علاقة إيجابية، وما ورد بالدراسة من أن تعقيد الأمور غير المالية -الأثار الاجتماعية والبيئية- يتطلب زيادة في عدد المديرين وبالتالي تعزيز السيطرة على الإدارة ودقة ومصداقية المعلومات المفصّل عنها وتلبية احتياجات أصحاب المصالح، يجعل الباحثون يتوقعون وجود علاقة إيجابية بين حجم مجلس الإدارة ومستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.

وفيما يتعلق بنسبة الإناث في مجلس الإدارة، فالبعض يؤكد على أن وجود المرأة في مجلس الإدارة يؤثر بشكل إيجابي على سلوك الشركة لأنهن يطبقن أطراً ومعايير أخلاقية تختلف عن تلك التي يطبقها الرجال في أحكامهم، بما قد يدعم زيادة شفافية المعلومات (García-Sánchez 2020 p. 2535).

وهناك دراسات في مجال المراجعة اختبرت العلاقة بين تنوع أعضاء مجلس الإدارة وجودة المراجعة ومنها قد توصل إلى وجود ارتباط إيجابي، على سبيل المثال دراسة (Kuang 2011) في الصين. وفي مجال خدمات التأكيد توصلت دراسة García-Sánchez (2020) إلى وجود ارتباط إيجابي بين تزايد عدد المديرات في مجلس الإدارة وجودة خدمة تأكيد تقارير الاستدامة.

وبناءً على ما سبق يتوقع الباحثون أن تواجد المديرات بشكل كبير في مجلس الإدارة يجعل هناك طلب على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة.

وفيما يتعلق بنشاط مجلس الإدارة، يتضمن نشاط مجلس الإدارة عدة عوامل مثل عدد الاجتماعات، والسلوك الفردي لأعضاء مجلس الإدارة بشأن الاجتماعات (على سبيل المثال، التحضير قبل الاجتماعات، والانتباه والمشاركة أثناء الاجتماعات، والمتابعة بعد الاجتماع)، والعامل الوحيد الذي يمكن تحديده بشكل قاطع من بين هذه العوامل هو عدد الاجتماعات (Carcello et al. 2002 p. 371). وهناك آراء مختلفة حول مدى تأثير نشاط مجلس الإدارة على شفافية الشركة. الأول، أن مجلس الإدارة النشط أكثر فعالية لأن تكرار الاجتماعات يسمح بالرقابة بشكل أفضل على إدارة الشركة، واهتمام أكبر بالإفصاح عن المعلومات التي تسمح للأطراف المهتمة بمعرفة الجهود المبذولة. أما الرأي الآخر، أن عدد الاجتماعات الكبير قد يظهر عدم القدرة على العمل أو أن أعضاء مجلس الإدارة يتجاوزون وظائفهم، مما يؤثر سلباً على أداء الأعمال (García-Sánchez 2020 p. 2534).

وبالتركيز على علاقة نشاط مجلس الإدارة بالجودة، توصلت دراسة Carcello et al. (2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، ودراسة (Kuang 2011) في الصين إلى وجود ارتباط إيجابي بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة وجودة المراجعة. كما توصلت دراسة García-Sánchez (2020) إلى وجود ارتباط إيجابي بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة وجودة خدمة تأكيد تقارير الاستدامة.

وبناءً على ما سبق، ولما كان هناك اهتمام متزايد بالإفصاح عن المعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية، فإن زيادة عدد اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة يُمكنهم من الإشراف على عملية الإفصاح عن هذه المعلومات، ويجعل هناك مطالبة بالحصول على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة لتسهيل مهامهم. وعلى ذلك، يتوقع الباحثون أن يرتبط زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة بارتفاع مستوى جودة خدمات التأكيد.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن مسؤولية الإشراف على عملية الإفصاح عن المعلومات وضمان نزاهة التقارير تقع على عاتق مجلس الإدارة، وبالتالي فإن مجلس الإدارة الفعال سيكون حريص على طلب الحصول على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من

الجودة. وهناك العديد من الخصائص التي قد يؤثر توافرها على فعالية مجلس الإدارة في أداء المهام المنوطة به، ومن أهم هذه الخصائص وفقاً لما سبق عرضه، حجم المجلس ونسبة الإناث وعدد الاجتماعات. وعلى ذلك يمكن صياغة فرض الدراسة الأول على النحو التالي:

ف ١: توجد علاقة ارتباط إيجابي بين خصائص مجلس الإدارة (الحجم/ نسبة الإناث/ عدد الاجتماعات) ومستوى جودة خدمات تأكيد المعلومات غير المالية.

٨-٢ تحليل تأثير وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الثاني:

تسعى العديد من الشركات إلى تحسين الحوكمة من خلال إنشاء لجان منبثقة عن مجلس الإدارة تختص بالنواحي غير المالية وتحديد ذات صلة بالنواحي الاجتماعية والبيئية. وتتعدد مسميات هذه اللجان، فقد يطلق عليها لجنة الاستدامة، أو لجنة المسؤولية الاجتماعية، أو لجنة الصحة والسلامة البيئية، وغير ذلك من المسميات، المهم أن هدفها الرئيس يتمثل في المساعدة في دمج مبادرات الاستدامة، وإدارة المخاطر ذات الصلة، وتحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال وضع الأهداف والسياسات، بالإضافة إلى مراقبة دقة واكتمال الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (Peters and Romi 2015; Law Chapple et al. 2017).

وقد نص الدليل المصري لحوكمة الشركات على أنه يمكن لمجلس إدارة الشركة تشكيل لجان تكلف بموضوعات معينة بحسب حاجة وطبيعة عمل الشركة، وعلى مجلس الإدارة تحديد مدة عمل وصلاحيات هذه اللجان وتشكيلها ومعاملاتها المالية وتنظيم كيفية عملها. ومن أمثلة اللجان التي تختص بالنواحي غير المالية التي وردت بالدليل ما يلي (الهيئة العامة للرقابة المالية ٢٠١٦، ص. ٢٧):

- **لجنة المسؤولية الاجتماعية:** تقوم برفع توصياتها للمجلس بشأن سبل الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة التي تعمل فيها الشركة، مما يضمن استدامة الشركة على المدى الطويل وزيادة ارتباطها بالمجتمع.
- **لجنة السلامة والصحة المهنية:** تشكل عادةً في الشركات الصناعية، وتكون المعنية بمراقبة ومتابعة تنفيذ التوصيات الخاصة بالسلامة والصحة المهنية للعاملين في مصانع الشركة ومواقعها الميدانية.
- **لجنة حماية البيئة:** تكون مسؤولة عن السياسات البيئية الواجب اتباعها من قبل الشركة في إطار المحافظة على البيئة.

ويعد وجود اللجان المختصة بالنواحي غير المالية عاملاً مهماً في الطلب على خدمات التأكيد، فنظراً لأن هذه اللجان هي المسؤولة عن مراقبة ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات وتخفيف المخاطر الاجتماعية والبيئية للشركات، فقد تميل إلى طلب التعاقد على خدمات تأكيد خارجية لإنشاء إطار حوكمة أكثر شفافية ومساءلة من أجل تعزيز مصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ولمنع أي تلاعب (Law Chapple et al. 2017 p.5). وفي هذا الشأن فقد توصلت دراسة (Datt et al. 2018) إلى أن الشركات التي لديها لجنة بيئية لديها ميل للحصول على خدمات تأكيد على إفصاحات انبعاثات الكربون. كما توصلت دراستي García-Sánchez et al. (2019) ; Sánchez (2021) أن وجود لجنة متخصصة في قضايا المسؤولية الاجتماعية له تأثير إيجابي في قرار الحصول على خدمات تأكيد للمعلومات غير المالية.

كما أن وجود مثل هذه اللجان قد يؤثر في مستوى جودة خدمات التأكيد، فوفقاً لنتائج دراسة (Peters and Romi 2015) يرتبط وجود اللجان البيئية الفعالة بطلب الحصول على خدمات تأكيد من قبل مراقبي حسابات ذوي جودة أداء عالية. ووفقاً لما توصلت إليه دراسة (Kend 2015) يوجد ارتباط بين وجود لجنة استدامة نشطة وجادة والحصول على خدمات تأكيد من قبل مراقبي الحسابات دون غيرهم من المقدمين الآخرين وذلك باعتبار أن مستوى جودة خدماتهم أعلى. كما توصلت دراسة (Law Chapple et al. 2017) إلى أن وجود لجنة استدامة فعالة يؤثر على تفاصيل عملية التأكيد، فمن المرجح أن يتم الحصول على خدمات تأكيد بمستوى مناسب/عالي، وباستخدام المعايير الدولية للتأكيد (ISAE3000)، ويتم اختيار مراقبي حسابات لتقديم الخدمة.

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن وجود لجان مختصة في النواحي غير المالية أحد أسباب الحصول على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة. وعلى ذلك يمكن صياغة فرض الدراسة الثاني على النحو التالي:

ف ٢: يوجد تأثير إيجابي معنوي لوجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية.

٨-٣ تحليل تأثير تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية واشتقاق الفرض الثالث:

نظراً لوجود تعارض بين مصالح المديرين ومصالح الشركة والمساهمين، فإنه للتخفيف من حدة هذا التعارض، غالباً ما يتم ربط مكافآت المديرين التنفيذيين بأداء الشركة، وذلك لدفعهم نحو اتخاذ القرارات التي تفيد المساهمين. ولكن وفقاً لنظرية أصحاب المصالح، يفترض أن يتم الاستجابة لجميع أصحاب المصالح في الشركة،

والتي لا تشمل فقط الملاك والمساهمين، ولكن أيضاً العملاء والموظفين والمجتمع كله. ولذلك قد يتم ربط مكافآت المديرين التنفيذيين، ليس فقط بتحسين الوضع المالي للشركة، ولكن بتحقيق أهداف أخرى مثل، تحقيق مستويات أعلى من رضا العملاء، وتحسين علاقات العمل، وتقليل مستويات الانبعاثات الملوثة للبيئة (Callan and Thomas 2014 .p. 203).

وتوجد أدلة من الدراسات السابقة على ارتباط الأداء غير المالي بمكافآت المديرين التنفيذيين، فعلى سبيل المثال، توصلت دراسة (Berrone and Gomez-Mejia 2009)، والتي أجريت على عينة من الشركات الأمريكية الأكثر تلويثاً للبيئة، إلى أن الأداء البيئي يرتبط إيجابياً مع إجمالي ما يتقاضاه المدير التنفيذي. وبذلك تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الأداء غير المالي محدد مهم لما يتقاضاه المدير التنفيذي.

وبما أن تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين يعد محفزاً على الاستثمار بشكل كبير في المجالات ذات الصلة والتقرير عنها، فإنه لدعم مصداقية المعلومات الواردة في هذه التقارير تكون هناك حاجة إلى الحصول على خدمة تأكيد خارجية لهذه المعلومات (Al-shaer and Zaman 2019 P. 236). وبالتالي يكون التأكيد آلية هدفها تحسين مصداقية المعلومات وتسوية عقود مكافآت المديرين التنفيذيين (Dalla Via and Perego 2020 P. 78). ولا شك أن خدمة التأكيد ذات المستوى العالي من الجودة تعزز من تحقيق هذا الهدف، لذلك فإنه في الشركات التي يتم فيها تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين سيدفع هذه الشركات للحصول على خدمة تأكيد للمعلومات غير المالية بمستوى عال من الجودة. ويؤكد ذلك ما أشارت إليه نتائج دراسة (Al-shaer and Zaman 2019) في المملكة المتحدة أن مكافآت المديرين التنفيذيين ترتبط إيجابياً بالحصول على خدمة التأكيد من قبل أحد مؤسسات المراجعة الكبرى (Big4) كمؤشر لجودة خدمة التأكيد. وأيضاً ما توصلت إليه دراسة (Dalla Via and Perego 2020) التي تمت على عينة من الشركات الأكبر على مستوى العالم، إلى أن ربط مكافآت التنفيذيين بأهداف الاستدامة يرتبط إيجابياً مع مستوى جودة تأكيد تقارير الاستدامة.

وبناءً على ما سبق ولما كانت نتائج الدراسات السابقة تدعم علاقة التأثير الإيجابي بين تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين ومستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية. وعلى ذلك يمكن صياغة الفرض الثالث للدراسة على النحو التالي:

ف ٣: يوجد تأثير إيجابي لتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية

٩- الدراسة التطبيقية:

يستهدف الباحثون في هذا القسم اختبار الفروض التي انتهت إليها الدراسة النظرية.

٩-١ تصميم الدراسة:

٩-١-١ عينة الدراسة:

في البداية حاول الباحثون اختبار فروض الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية، والتي تصدر تقارير استدامة مرفق بها تقارير تأكيد، وقد قام الباحثون بجمع تقارير الاستدامة التي تخص الشركات المصرية سواء مدرجة أو غير مدرجة في البورصة من خلال الموقع الإلكتروني لـ GRI، عندما كانت خدمة تحميل هذه التقارير متاحة على هذا الموقع، بعد ذلك في فترة لاحقة قام الباحثون بزيارة المواقع الإلكترونية للشركات المصرية واستكمال تحميل باقي تقارير الاستدامة الخاصة بها. وقد بلغ عدد تقارير الاستدامة التي تم تجميعها حتى شهر سبتمبر من عام ٢٠٢٢ م ٨٥ تقرير تخص ٢٧ شركة، منها ٣٠ تقرير استدامة ملحق به تقرير تأكيد تخص ١٦ شركة، والذي يخص الشركات المقيدة في البورصة المصرية من هذه التقارير ١٩ تقرير فقط تخص ١١ شركة. ولكن نظراً للعدد القليل جداً لتقارير التأكيد الملحقة بتقارير الاستدامة الصادرة عن الشركات المصرية بما يجعل هناك صعوبة في إجراء الدراسة التطبيقية، استعان الباحثون ببيانات ١٣ شركة من الشركات الدولية التي لها فروع/ شركات تابعة في مصر والتي تصدر تقارير غير مالية ملحق بها تقارير تأكيد، وذلك لاستكمال عينة الدراسة. وقد حصل الباحثون على البيانات المطلوبة من خلال المواقع الإلكترونية لهذه الشركات.

وقد قام الباحثون بتجميع بيانات شركات العينة خلال الفترة الزمنية من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٢١، وذلك للوصول إلى أقصى عدد ممكن من المشاهدات التي تخص هذه الشركات، حيث إن عام ٢٠٠٧ هو أول عام استطاع الباحثون الحصول فيه على بيانات تخص الشركات المدرجة في العينة.

جدول رقم (٢): اختيار عينة الدراسة

٣٦٠	العدد الكلي للمشاهدات (يطرح):
١٥٩	المشاهدات الخاصة بالسنوات التي لم يصدر فيها تقارير استدامة أو تقارير تأكيد ملحقة بها
٥٤	المشاهدات غير مكتملة البيانات
١٤٧	العينة النهائية

وبناءً على ما سبق وكما يتبين من الجدول رقم (٢) تتمثل العينة الأولية للدراسة في ٣٦٠ مشاهدة، ولكن باستبعاد المشاهدات الخاصة بالسنوات التي لم تصدر فيها الشركات تقارير استدامة أو تقارير تأكيد ملحقة بتقارير الاستدامة يصبح عدد المشاهدات ٢٠١، وباستبعاد المشاهدات التي لم يتمكن الباحثون خلالها من الحصول على البيانات الضرورية لقياس أي من متغيرات الدراسة تصبح العينة النهائية ١٤٧ مشاهدة.

٩-١-٢ قياس المتغيرات:

سيقوم الباحثون بتوصيف نموذج انحدار لاختبار فروض الدراسة ويعرض الباحثون فيما يلي المتغيرات المتضمنة في هذا النموذج، وكيفية قياسها.

٩-١-٢-١ المتغير التابع:

في هذه الدراسة يتمثل المتغير التابع في جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية (AQ)، وقد قام الباحثون بقياس هذا المتغير عن طريق تحليل المحتوى لتقارير التأكيد، بالاعتماد على المؤشر الموجود في الجدول رقم (١) في هذه الدراسة.

٩-١-٢-٢ المتغيرات المستقلة:

يركز **الفرض الأول** في هذه الدراسة على علاقة خصائص مجلس الإدارة (حجم المجلس (B_SIZE)، ووجود الإناث في المجلس (B_WOMEN)، ونشاط المجلس (B_ACTIVITY)) بجودة تأكيد التقارير غير المالية، ويتم قياس المتغير B_SIZE بعدد الأعضاء في مجلس الإدارة، بينما يتم قياس المتغير B_WOMEN بنسبة الإناث في مجلس الإدارة، والمتغير B_ACTIVITY يتم التعبير عنه بعدد الاجتماعات السنوية لمجلس الإدارة. ويركز **الفرض الثاني** على علاقة وجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية (NFC) بجودة تأكيد التقارير غير المالية، والمتغير NFC هو متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ في حالة وجود أحد اللجان المختصة بالنواحي غير المالية (لجنة المسؤولية الاجتماعية/ اللجنة البيئية/ لجنة الاستدامة/ لجنة السلامة والصحة المهنية...)، والقيمة صفر في حالة عدم وجودها. ويركز **الفرض الثالث** على علاقة تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين (COMP) بجودة تأكيد التقارير غير المالية، والمتغير COMP هو متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ إذا تم تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين، والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

٩-١-٢-٣ المتغيرات الرقابية:

بالاستناد إلى العديد من الدراسات السابقة (e.g., Dalla Via and Perego 2020; Ruiz-Barbadillo and Martinez-Ferrero 2020) تم إدراج عدد من المتغيرات في نموذج اختبار الفروض للتحكم في تأثيرها على جودة تأكيد التقارير غير المالية. حيث

تم إدراج متغير حجم الشركة (SIZE) والذي يتم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لحجم الأصول. كما تم إدراج متغير العائد على الأصول (ROA) والذي يقاس بنسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول. وتم إدراج متغير الرافعة المالية (LEV) والذي يقاس بإجمالي الديون إلى إجمالي الأصول. ومتغير الصناعات المؤثرة بيئياً (INDU) وهو متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ إذا كانت الشركة المعنية تنتمي إلى صناعة حساسة بيئياً ويأخذ القيمة صفر فيما عدا ذلك.

٣-١-٩ نموذج اختبار الفروض:

لاختبار فروض الدراسة قام الباحثون بتوصيف النموذج التالي:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 B_SIZE + \beta_2 B_WOMEN + \beta_3 B_ACTIVITY + \beta_4 NFC + \beta_5 COMP + \beta_6 SIZE + \beta_7 LEV + \beta_8 ROA + \beta_9 INDU + \text{Industry and Year dummies} + \varepsilon$$

ويعرض الجدول رقم (٣) تعريف المتغيرات المدرجة في النموذج السابق.

جدول رقم (٣): تعريف المتغيرات

المتغير	التعريف
المتغير التابع:	
AQ	نتائج تجميع النقاط لكل عناصر مؤشر جودة تأكيد التقارير غير المالية، حيث تتراوح النقاط المحتملة بين (صفر، ٢٩).
المتغيرات المستقلة:	
B_SIZE	عدد أعضاء مجلس الإدارة.
B_WOMEN	نسبة الإناث في مجلس الإدارة.
B_ACTIVITY	عدد الاجتماعات السنوية لمجلس الإدارة.
NFC	متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ في حالة وجود أحد اللجان المختصة بالنواحي غير المالية (لجنة المسؤولية الاجتماعية/ اللجنة البيئية/ لجنة الاستدامة/ لجنة السلامة والصحة المهنية...)، وصفر فيما عدا ذلك.
COMP	متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ إذا تم تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين، والقيمة صفر فيما عدا ذلك.
المتغيرات الرقابية:	
SIZE	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
ROA	نسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول.
LEV	نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول.
INDU	متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ إذا كانت الشركة المعنية تنتمي إلى صناعة حساسة بيئياً ويأخذ القيمة صفر فيما عدا ذلك.

٢-٩ النتائج:

١-٢-٩ الإحصاءات الوصفية:

يعرض الجدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية، ويتبين من خلال هذا الجدول أن متوسط مستوى جودة التأكيد (AQ) بلغ ٢٠,٩٤ نقطة، حيث تتراوح النقاط بين ١٣ و ٢٤. كما يتبين من الإحصاءات الوصفية إلى أن حوالي ٤٨٪ من المشاهدات تشير إلى وجود لجان متخصصة في النواحي غير المالية، وأن ٥٩٪ من المشاهدات تشير إلى تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين

جدول رقم (٤): الإحصاءات الوصفية

Variable	N	Mean	Std. Dev.	Min	Max
AQ	147	20.94	2.56	13	24
B_SIZE	147	13.99	3.46	6	21
B_WOMEN	147	0.28	0.13	0	0.58
B_ACTIVITY	147	8.95	3.02	2	25
NFC	147	0.48	0.50	0	1
COMP	147	0.59	0.49	0	1
SIZE	147	11.97	0.86	9.62	13.58
ROA	147	0.05	0.07	-0.08	0.49
LEV	147	0.65	0.17	0.23	0.98
INDU	147	0.31	0.47	0	1

جدول رقم (٥):

الإحصاءات الوصفية لجودة تأكيد التقارير غير المالية (AQ) حسب كل دولة

الدولة	N	Mean	Std. Dev.	Min	Max
مصر	19	16.53	2.17	13	20
المملكة المتحدة	46	21.13	1.95	16	24
فرنسا	42	22.69	0.92	21	24
سويسرا	14	22.07	2.02	17	24
إيطاليا	22	20.32	1.99	13	22
قطر	2	21	0	21	21
الهند	2	20.5	0.71	20	21
كل الدول	147	20.94	2.56	13	24

ويوضح الجدول رقم (٥) الإحصاءات الوصفية لجودة تأكيد التقارير غير المالية (AQ) حسب كل دولة ويتبين من خلاله أن متوسط مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية للشركات المصرية المقيدة في البورصة هو الأقل (١٦,٥٣ نقطة) مقارنة بشركات الدول الأخرى المتضمنة في عينة الدراسة.

٩-٢-٣ اختبار فروض الدراسة:

يوضح الجدول رقم (٦) نتائج تشغيل نموذج الانحدار والمتعلقة بتأثير العوامل الخاصة بالعمل على مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية. وقد تم تشغيل النموذج مع تقدير الأخطاء المعيارية القوية (Robust Standard Errors) لمعالجة مشكلة عدم تجانس تباين البواقي. ويتبين من خلال هذا الجدول أنه على عكس ما توقع الباحثون، لا يوجد تأثير معنوي للمتغيرات **B_SIZE**، **B_WOMEN**، و**B_ACTIVITY**، أي أنه لا يوجد تأثير معنوي لخصائص مجلس الإدارة (الحجم-نسبة الإناث-النشاط) على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية. وعلى ذلك يتم رفض الفرض الأول. أما المتغير **NFC** فالمعامل الخاص به موجباً ومعنوياً عند مستوى ٠,٠١، أي أنه يوجد تأثير إيجابي معنوي لوجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، وبذلك تثبت صحة الفرض الثاني. وفيما يتعلق بالمتغير **COMP** يتبين أن المعامل الخاص به إيجابياً ومعنوياً عند مستوى ٠,٠٥، أي أنه يوجد تأثير إيجابي معنوي لتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، وعلى ذلك يتم قبول الفرض الثالث.

جدول رقم (٦): نتائج تشغيل نموذج الانحدار: (المتغير التابع = AQ)

Variable	Coef.	t	p> t
B_SIZE	0.052	(0.65)	(0.52)
B_WOMEN	-2.463	(-1.52)	(0.13)
B_ACTIVITY	-0.018	(-0.35)	(0.73)
NFC	1.173***	(3.09)	(0.00)
COMP	1.092**	(2.41)	(0.02)
SIZE	2.146***	(4.40)	(0.00)
ROA	-8.663***	(-2.66)	(0.01)
LEV	-7.155***	(-3.18)	(0.00)
INDU	-0.292	(-0.45)	(0.65)
_cons	-0.196	(-0.03)	(0.97)
Controlled by year and industry		Yes	
N	147		
R²	0.68		
adj. R²	0.60		

***، **، * تشير إلى المعنوية عند مستويات ٠,٠١، ٠,٠٥، ٠,١ على الترتيب.

جميع المتغيرات تم تعريفها في الجدول رقم (٣)

وفيما يتعلق بالقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار، فإنه يتضح أن قيمة معامل التحديد المعدل ($adj. R^2$) تساوي ٠,٦٠. أي أن العوامل الخاصة بالعمل والمتغيرات الحاكمة

المدرجة في النموذج تفسر ٦٠٪ من التغيرات التي تحدث في مستوى جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية.

٩-٣ تعليق على النتائج:

تبين خلال عرض النتائج في القسم السابق رفض الفرض الأول، وقبول الفرضين الثاني والثالث، وسيقوم الباحثون في هذا القسم بالتعليق على هذه النتائج ومحاولة تقديم تفسيرات لها وبيان ومدى توافقها مع نتائج الدراسات السابقة.

فيما يتعلق بتأثير خصائص مجلس الإدارة (الحجم- نسبة الإناث- عدد الاجتماعات) على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، فقد تبين على عكس ما توقعه الباحثون وبما لا يتفق مع دراسة (García-Sánchez 2020) أنه لا يوجد تأثير معنوي لخصائص مجلس الإدارة (الحجم- نسبة الإناث- النشاط) على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية. فعلى الرغم من أن خصائص مجلس الإدارة السابق الإشارة إليها ترتبط وفقاً لأغلب الدراسات السابقة بجودة المراجعة، إلا أنه تبين أن الأمر قد لا يكون كذلك في شأن جودة التأكيد، فقد ترتبط فعالية مجلس الإدارة بقرار الحصول على خدمات تأكيد (Liao et al. 2018; Simoni et al. 2020) وليس بمستوى جودة هذه الخدمات باعتبار أن هذه الخدمات غالباً ما تكون اختيارية، وفي أحيان كثيرة يكون الغرض منها إظهار الالتزام بمعايير المسؤولية الاجتماعية والبيئية. وفيما يتعلق باختلاف هذه النتيجة عن تلك الواردة في دراسة (García-Sánchez 2020)، يعتقد الباحثون أن هناك أسباب عديدة قد تؤدي إلى هذا الاختلاف، فبالإضافة إلى اختلاف حجم العينة وفترة الدراسة وبيانات التطبيق، قد يكون من أهم أسباب الاختلاف هو عدم تحكم الدراسة المشار إليها في تأثير نوع الصناعة، وعدم ادراج بعض المتغيرات الرقابية المهمة في نموذج الانحدار (الذي يختبر تأثير خصائص مجلس الإدارة) مثل حجم الشركة، ومعدل الربحية، والرافعة المالية، والذي قد ثبت معنوية تأثيرهم في الدراسة الحالية.

وبشأن اللجان المختصة بالنواحي غير المالية فقد تبين أن وجودها له تأثير إيجابي على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية. وتتوافق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي تناولت وجود اللجان غير المالية كأحد محددات طلب الشركات على خدمات التأكيد للتقارير غير المالية (e. g., Datt et al. 2018, García- Sánchez et al. 2021). وهذه النتيجة تؤكد دور هذه اللجان في مراقبة ممارسات الشركات في النواحي غير المالية (ممارسات المسؤولية الاجتماعية وتخفيف المخاطر الاجتماعية والبيئية...)، حيث إنه من أجل تعزيز مصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في هذا الشأن يتم التعاقد على خدمات تأكيد بمستوى عالٍ من الجودة.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين له تأثير إيجابي على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية. وتتفق هذه

النتيجة مع تلك الواردة في دراسة (Dalla Via and Perego, 2020)، والتي يمكن تفسيرها بأن تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين يعد محفزاً لرفع مستوى هذا الأداء والتقرير عنه، وكألية للترويج للأداء غير المالي القوي يتم الحصول على خدمات تأكيد عالية الجودة، ومن ناحية أخرى، فإنه من أجل تسوية مكافآت التنفيذيين المرتبطة بالأداء غير المالي تكون هناك ضرورة للتحقق من مصداقية المعلومات الواردة في التقارير غير المالية ذات الصلة وذلك بالحصول على خدمات تأكيد عالية الجودة لهذه التقارير.

١٠ النتائج والتوصيات:

١-١٠ النتائج:

لقد استهدف الباحثون في هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل الخاصة بالعميل على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، وتتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي فيما يلي:

- هناك عديد من خدمات التأكيد الأخرى بخلاف المراجعة والفحص دخلت ضمن أعمال مراقبي الحسابات، وخصوصاً خدمات تأكيد التقارير غير المالية، حيث شهد الطلب على هذه الخدمات تزايداً في الفترة الأخيرة.
- إن تأكيد التقارير غير المالية يساهم في تعزيز المصداقية الفعلية والمدركة للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في هذه التقارير وما ينتج عن ذلك من ترشيد للقرارات بما يحقق العديد من المنافع لكلٍ من الشركات وأصحاب المصالح.
- اتجهت العديد من الشركات المصرية نحو الإفصاح عن معلومات عن أدائها البيئي والاجتماعي ضمن أشكال مختلفة من التقارير الاختيارية لعل أبرزها تقارير الاستدامة وتقارير البصمة الكربونية، واتجهت عديد من هذه الشركات نحو الحصول على خدمات تأكيد لهذه التقارير بواسطة طرف مستقل. ورغم أن الفرصة متاحة أمام مراقبي الحسابات في مصر لتقديم خدمات التأكيد الاختيارية، إلا أن من يسيطر على تقديم هذه الخدمات هم مقدمين آخرين غير مراقبي الحسابات.
- توجد معايير وإرشادات يمكن أن يعتمد عليها مقدمو خدمات التأكيد للتقارير غير المالية صادرة عن جهات متخصصة في المراجعة والتأكيد، وجهات أخرى غير متخصصة، ويعد أكثرها استخداماً، المعايير الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (ISAE3000 & ISAE3410) ومعياري AA1000AS الصادر عن منظمة المساءلة، وفي مصر يوجد معيار التأكد المصري رقم ٣٠٠٠ والذي يمثل ترجمة للمعيار الدولي قبل التعديل.

- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية وجود تأثير إيجابي معنوي لوجود لجان مختصة بالنواحي غير المالية وتضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين على مستوى جودة تأكيد التقارير غير المالية، في حين لم تظهر النتائج نفس التأثير في شأن خصائص مجلس الإدارة (الحجم/ نسبة الإناث/ عدد الاجتماعات).

٢-١٠ التوصيات:

في ضوء النتائج التي انتهت إليها الدراسة يوصي الباحثون بما يلي:

- ينبغي على مؤسسات المحاسبة والمراجعة في مصر إن أرادت دخول سوق خدمات تأكيد التقارير غير المالية -باعتبارها من أهم خدمات التأكيد الأخرى التي بدأ انتشارها مؤخراً في البيئة المصرية، ومن المتوقع أن يتزايد انتشارها في المستقبل القريب- وتقديم هذه الخدمات بمستوى عالٍ من الجودة بما يحافظ على/ يحسن سمعتها ويولد لها مصادر دخل إضافية، أن تقوم بتأهيل مراقبي الحسابات لديها لتقديم تلك الخدمات، واستقطاب ذوي الخبرة بالموضوعات ذات الصلة بالقضايا الاجتماعية والبيئية.
- ضرورة إضافة المعيار الدولي ٣٤٢٠ "عمليات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري" ضمن المعايير المصرية، وتحديث معيار التأكيد المصري رقم ٣٠٠٠ "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية" ليواكب نظيره الدولي.
- ضرورة تعزيز آليات الحوكمة الداخلية المرتبطة بالنواحي غير المالية من خلال تكوين/ تفعيل دور اللجان البيئية/ المسئولية الاجتماعية/ الاستدامة وغيرها من اللجان المختصة بالنواحي غير المالية، وأيضاً تضمين مؤشرات الأداء غير المالي في تحديد مكافآت التنفيذيين، حيث يساهم ذلك في تعزيز الممارسات الاجتماعية والبيئية والتقارير عنها والتعاقد على خدمات تأكيد ذات مستوى عالٍ من الجودة.
- اعتمدت الدراسة الحالية على عينة من الشركات المصرية بالإضافة إلى بعض الشركات الدولية، نظراً لقلّة عدد الشركات المصرية الصادر عنها تقارير غير مالية وحصلت على خدمة تأكيد لهذه التقارير، ولكن مع التوقع بزيادة إصدار الشركات المصرية لمثل هذه التقارير في المستقبل القريب، يرى الباحثون أنه يمكن إجراء دراسة لاستكشاف محددات اتخاذ قرار بالحصول على تأكيد للتقارير غير المالية بالتطبيق على الشركات المصرية، كما يمكن إجراء دراسة لاستكشاف محددات جودة خدمات تأكيد التقارير غير المالية بالتطبيق على الشركات المصرية فقط.

المراجع

أولاً مراجع باللغة العربية:

الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٦)، قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ بتاريخ ٢٠١٦/٧/٢٦ بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات.

قنديل، ياسر سعيد سعد (٢٠٢٢). الدور المعدل لهيكل الملكية في تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة: دليل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة- جامعة دمياط، مج ٣، ع ١٦ ج ٢، ص ص ١٠١٩-١٠٨٤.

نمير، أمينة رمضان محمد (٢٠١٤)، أثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري على جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها: دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

Alawaqleh, Q. A., Almasria, N. A., & Alsawalhah, J. M. (2021). The effect of board of directors and CEO on audit quality: Evidence from listed manufacturing firms in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(2), 243-253.

Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2019). CEO compensation and sustainability reporting assurance: Evidence from the UK. *Journal of Business Ethics*, 158(1), 233-252.

Berrone, P., & Gomez-Mejia, L. R. (2009). Environmental performance and executive compensation: An integrated agency-institutional perspective. *Academy of Management Journal*, 52(1), 103-126.

Callan, S. J., & Thomas, J. M. (2014). Relating CEO compensation to social performance and financial performance: Does the measure of compensation matter?. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(4), 202-227.

Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary accounting research*, 19(3), 365-384.

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

Chi, H. Y., & Chin, C. L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 201-229.

Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59-74.

- Dalla Via, N., & Perego, P. (2020). The relative role of firm incentives, auditor specialization, and country factors as antecedents of nonfinancial audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 75-104.
- Datt, R., Luo, L., Tang, Q., & Mallik, G. (2018). An international study of determinants of voluntary carbon assurance. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 1-20.
- Drogalas, G., Nerantzidis, M., Mitskinis, D., & Tampakoudis, I. (2021). The relationship between audit fees and audit committee characteristics: evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(1), 24-41.
- García-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M. (2018). Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain. *International Journal of Auditing*, 22(1), 98-108.
- García-Sánchez, I. M. (2020). Drivers of the CSR report assurance quality: Credibility and consistency for stakeholder engagement. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(6), 2530-2547.
- García-Sánchez, I. M., Gomez-Miranda, M. E., David, F., & Rodríguez-Ariza, L. (2019). The explanatory effect of CSR committee and assurance services on the adoption of the IFC performance standards, as a means of enhancing corporate transparency. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(5), 773-797.
- García-Sánchez, I. M., Raimo, N., Amor-Esteban, V., & Vitolla, F. (2021). Board committees and non-financial information assurance services. *Journal of Management and Governance*, 1-42.
- Gürtürk, A., & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?. *Journal of cleaner production*, 136, 30-41.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733-757.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020a). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements, 1, New York, IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020b). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements*, 3, New York, IFAC.
- Kend, M. (2015). Governance, firm-level characteristics and their impact on the client's voluntary sustainability disclosures and assurance decisions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), 54-78.

- Khudhair, D., Al-Zubaidi, F., & Raji, A. (2019). The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters*, 9(2), 271-282.
- Kuang, X. (2011, January). Board characteristics and higher audit quality—Evidence from Chinese listed companies. In *MSIE 2011* (pp. 348-352). IEEE.
- Law Chapple, L., Chen, Z., & Zhang, Y. (2017). Sustainability committee effectiveness and CSR assurance. Available at SSRN 2967165.
- Lessambo, F. I. (2018). *Auditing, Assurance Services, and Forensics*. Palgrave Macmillan.
- Liao, L., Lin, T. P., & Zhang, Y. (2018). Corporate board and corporate social responsibility assurance: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 150(1), 211-225.
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196.
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 110(2), 173-190.
- Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163-198.
- Ruiz-Barbadillo, E., & Martínez-Ferrero, J. (2020a). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
- Simoni, L., Bini, L., & Bellucci, M. (2020). Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: Evidence from European countries. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1059-1087.
- Wong, J., Wong, N., Li, W. Y., & Chen, L. (2016). Sustainability assurance: an emerging market for the accounting profession. *Pacific Accounting Review*, 28(3), 238-259.
- Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. J. (2016). Assuring a new market: The interplay between country-level and company-level factors on the demand for greenhouse gas (GHG) information assurance and the choice of assurance provider. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 141-168.