التطوير الداعم لخدمات التأكد بغرض تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية المفصح عنها

الدكتور
شريف محمد لطفى مؤمن
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية تكنولوجيا الإدارة ونظم المعلومات
جامعة بورسعيد

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة ومناقشة الطبيعة الخاصة لمهام خدمات التأكد والتى تخص الأداء الإجتماعى أو البيئى أو الحوكمى أو الإستراتيجى أو الإستدامة والتى يتم الإفصاح عنها فى صورة تقارير طوعية، وإبراز دورها فى تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية التى تغلب على هيكل التقارير لمنظمة الأعمال، ويهدف البحث أيضاً إلى لفت الأنظار نحو أهم وأبرز النواقص التى تنطوى عليها المعايير الدولية (والمصرية) لخدمات التأكد،حتى يمكن تفعيل الدور المهنى للقائم بهذه المهام بالصورة التى تزيد من الإقبال على هذا النوع من الخدمات، وزيادة القيمة المضافة لمنشآت المراجعة وأصحاب المصالح.

وقد خلص الباحث إلى أن مهام خدمات التأكد تفيد أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين عند طلبهم من منظمات الأعمال الإفصاح عن بعض المعلومات غير المالية، وأن هناك نقاط ضعف تنطوى عليها المعايير الدولية والمصرية، وقد إستخدم الباحث أسلوب الإستقصاء فى جمع البيانات وتحليلها مستخدماً الأساليب الإحصائية المناسبة.

وبناء على نتاج الدراسة قدم الباحث توصيات بضرورة إهتمام التنظيمات المهنية العالمية بمراجعة المعايير الدولية للتأكد، ومعالجة الثغرات التى أشار إليها الباحث والنظر إليها كخدمة مستقلة تماماً عن خدمات المراجعة المالية، ومحاولة تجميع المقاييس المناسبة لمجالات التأكد الخاصة بالمعلومات غير المالية.

الكلمات المرشدة: خدمات التأكد – الموثوقية – المعلومات غير المالية – التقارير الطوعية.

Abstract

This research aims to study and discuss the specific nature of assurance services functions to social , environmental , governmental,strategic or sustainbility,which disclosed in from of voluntary reports and highlight its role in activating the reliability of non-financial information that beat structure of business organizations reports,the research also aims to draw attention towards the deficiencies in International standards (Egyptain) to emphasis services,to activate professional role of these tasks as they increase the demand for this type of services increase the added value of audited facilities nd stakeholders.

The researcher concluded that the functions of assurance services benefit stakeholders especially investors upone request from business organizations to disclose certain non-financial information,and that there are weaknesses include in International and Egyptain standards,and researcher use the survey method in the collection and analysis of data using appropriate statistical methods.

Based on the results of the study the researcher presented recommendations need to global interest in professional organizations audit of assurance International standards,and to address the gaps mentioned by the researcher,and seen as a fully independent service on a financial audit and try to gather metrics appropriate for areas make sure non-financial information.

Key words: Assurance services – Reliability – Non-financial information – Voluntary reports.

مقدمة البحث:

يشعر الباحثون ومزاولو، مهنة المراجعة بنوع من التقصير تجاه أصحاب المصالح بوجه عام والمستثمرين بوجه خاص، عندما تعجز المراجعة عن تقديم تأكيد بموثوقية البيانات والمعلومات غير المالية التى تفصح عنها منظمات الأعمال طواعية وتكون محل إهتمام من المستخدمين للوقوف على نتائج أداء المنظمة سواء الإجتماعى أو البيئى أو الحوكمى أو الإستراتيجى، وذلك بجانب الأداء الإقتصادى المالى، بغرض إمكانية تقييم الأداء المتكامل للمنظمة. ليكون هذا بالتوازى مع التقرير بموثوقية البيانات المالية التاريخية التى تخضع للمراجعة المالية التاريخية (التقليدية) منذ زمن بعيد.

وكان لظهور مهام التأكد الأخرى – التى بدأت تطئ قدمها المجال الميدانى مع نهاية القرن العشرين الميلادى – عندما شكل المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة متخصصة لدراسة هذا الأمر "لجنة إيليوت"– Elliot committee – والتى أوصت بضرورة التوسع فى نطاق هذه الخدمات لعدة أسباب، لاقت قبولاً واسعاً داخل وخارج الولايات المتحدة الأمريكية [1].وقد تدارك الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) هذا الأمر، وأصدر بهذا الشأن معياره الأول لخدمات التأكد (ISAE 100) عام 2000م ، والذى مر بعدة تعديلات كان آخرها عام 2004م ليتم العمل به إعتباراً من عام 2005،وهو المعيار الدولى للتأكد (ISAE 3000) تحت مسمى "مهام التأكد الأخرى بخلاف المراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية" [2].

وقد تم تعريف تلك المهام بأنها "خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة"، كما عرفها الإطار العام لمعايير المراجعة المصرية الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008م ، بأنها "العملية التى يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة

---

[1] American Institute of certified public Accountants (AICPA),"Report of the special committee on Assurance Services",**Elliot Committee**,New York,1996.

[2] International Federation of Accountants (IFAC),"Hardbook of International Auditing ,Assurance and Ethics Pronouncement",**IFAC**,2008.

تهدف إلى تعزيز درجة الثقة للمستخدمين المرتقبين – بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة – فى تاريخ تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة".

هذا وبعد أن إستقر الأمر نسبياً بشأن مهام خدمات التأكد الأخرى خلال الحقبة الأولى من القرن الحادى والعشرين الميلادى، إستصدر الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) أربعة معايير أخرى مكملة للمعيار رقم (3000) ، تختص بمهام فرعية محددة فى التأكد ، وهى:

- المعيار الدولى للتأكد رقم (3400) بشأن فحص المعلومات المالية المستقبلية
- المعيار الدولى للتأكد رقم (3402) بشأن أنظمة الرقابة فى المؤسسات الخدمية
- المعيار الدولى للتأكد رقم (3410) بشأن البيانات الخاصة بالغازات الدفيئة
- المعيار الدولى للتأكد رقم (3420) بشأن جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة فى نشرة الإكتتاب للشركات.

ومن هنا بدأت بعض الدراسات البحثية تطالب المراجعين بالإهتمام بالدور المهنى لمهام التأكد الأخرى وإضفاء الثقة على البيانات والمعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع عمليات المراجعة المالية التاريخية (التقليدية) الخاصة بالبيانات المالية التاريخية [3]. وخاصة بعد إصدار الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) قسم مستقل بالمعايير الدولية للتأكد، على غرار المعايير الدولية للمراجعة. حيث خص هذا القسم بتكوين يبدأ بالرقم (3000) وينتهى عند (3699)، وذلك لكى يتسع المجال مستقبلاً لمزيد من الإصدارات لمعايير خدمات التأكد بخلاف الخمسة معايير المالية، كما كان الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى قام بتمصير تلك المعايير وإصدارها بقرار رئيس الجهاز رقم 1300 لسنة 2008م.

حيث يمكن للدور المهنى لخدمات التأكد أن يتضامن مع عمليات المراجعة من

---

[3] O'Dwyer,B.,Owen,D.andUneman,J.,"Seeking Legitimacy for New Assurance Forms:The Case of Assurance on Sustionabillity Reporting;Accounting , Organization and Society,Vol.36,No.1, 2011,PP31 - 52.

خلال مراجع الحسابات، للوصول إلى إفصاح طوعى لمنظمات الأعمال يغطى كافة الأنشطة – الإجتماعية والبيئية والحوكمية والإستراتيجية – أو ما يتعلق بالإستدامة بما يحويه من بيانات ومعلومات غير مالية، يغلفه بالتقرير عن موثوقيته، لخدمة المستثمر من ناحية، وليضاف مع التقارير المالية ليكون ما يعرف "بتقارير الأعمال المتكاملة" لخدمة أصحاب المصالح بوجه عام [4].

ولكن يرى الباحث أن المشكلة تكمن فى ضرورة معالجة بعض الثغرات التى تنطوى عليها المعايير الدولية (المصرية) لخدمات التأكد بوضعها الحالى، ومدى التكامل بينها، حتى يتسق الدور المهنى لمراجع الحسابات ويؤدى هذه المهام بالصورة التى تعمل على تضييق فجوة الثقة بين المعلومات غير المالية وأصحاب المصالح، ويتمثل هذا التطوير فى المعيار الرئيسى للتأكد رقم (3000) والمعايير الأربعة المرتبطة به، مع ضرورة تحديد ضوابط جودة الأداء والسلوك الأخلاقى لمؤدى الخدمة، وبعض مستويات الأداء الهامة المنظمة للأداء سواء العامة أو الميدانية.

ويستتبع التطوير المزمع لتفعيل الدور المهنى للمراجع عند أدائه مهام خدمات التأكد الأخرى، إجراء دراسة ميدانية إختبارية على بيئة الأعمال المصرية (سواء مستثمرين أو منشآت مراجعة)، بهدف تحليل آرائهم وإثبات صحة أو عدم صحة فروض الدراسة، التى ترمى إلى مدى نجاح التطوير المقترح فى تفعيل الدور المهنى لخدمات التأكد، فى موثوقية المعلومات غير المالية التى يتم الإفصاح عنها ضمن التقارير الطوعية لمنظمات الأعمال، ومن ثم قصور مهام التأكد الأخرى بوضعها الحالى فى تحقيق قناعة المستثمرين بتلك المعلومات.

وتنبع أهمية هذا البحث من عدة نواحى، فمن الناحية العملية حيث يلقى الضوء على ضرورة الإهتمام بالدور المهنى لخدمات التأكد الأخرى وتنميته وتفعيله – وبصفة خاصة فى مصر نظراً لضآلة الدور الذى يقوم به هنا – وذلك للتقرير عن مدى موثوقية المعلومات غير المالية التى تكشف عنها التقارير الطوعية لمنظمات الأعمال

---

[4] Birkey,R.N.,Michelon,G.,Patter,D.M,andSankora,J.,"Does Assurance on CSR Reporting Enhance Environmental Reputation?An Examination in the U.S. Context" ,Accounting Forum,Vol.40, 2016,PP143 - 152.

والتى تجد إهتمام من الباحثين فى الآونة الأخيرة، حيث تتضمن نتائج الأداء الإجتماعى والبيئى والحوكمى والإستراتيجى لتلك المنظمات أو الدور الإستدامى لها وذلك لخدمة أصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين عند إتخاذ قراراتهم. ومن الناحية العملية تتمثل أهمية البحث فى محاولة معالجة النواقص التى تعيب المعايير الدولية (المصرية) للتأكد، ومن ثم تطويرها لتذليل أداء هذا النوع من المهام بسهولة ويسر، لتواكب نظيرها فى عملية المراجعة المالية التقليدية على التقارير المالية، أيضاً يقدم دراسة إختبارية لهذا التطوير على بيئة الأعمال المصرية للوقوف على مدى قبول هذه المهام التى إستحدثت فى الوسط المهنى.

ويهدف هذا البحث إلى دراسة ومناقشة الطبيعة الخاصة لمهام خدمات التأكد الأخرى، ودورها فى تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية التى تغلب على هيكل التقارير الطوعية لمنظمات الأعمال، وأيضاً يهدف إلى لفت الأنظار نحو أهم وأبرز النواقص التى تنطوى عليها المعايير الدولية (المصرية) لخدمات التأكد، حتى يمكن تفعيل الدور المهنى للقائم بهذه المهام بالصورة التى تزيد من الإقبال على هذا النوع من الخدمات وزيادة القيمة المضافة لمنشآت المراجعة من ناحية وأصحاب المصالح من ناحية أخرى. وأخيراً إلقاء الضوء الإنتقادى على مفهوم خطوات أداء مهام التأكد فى تصور بعض الباحثين حتى يكون البناء على أسس سليمة مع إختبار ذلك ميدانياً على بيئة الأعمال المصرية.

وفى سبيل ذلك ينتهج الباحث فى بحثه هذا الدمج بين منهجى البحث العلمى فى العلوم الإجتماعية، وهما منهج الإستقراء ومنهج الإستنباط، ويستخدم لذلك أساليب البحث الملاءمة كالتحليل والدراسة والمناقشة والإستدلال، وكذلك الأسلوب الميدانى القائم على الإستقصاء وإثبات صحة أو عدم صحة فروض الدراسة.

ويخرج عن نطاق البحث التعرض بالدراسة التفصيلية لإجراءات الفحص والمراجعة المالية للبيانات المالية، وأيضاً طبيعة وأهداف الخدمات ذات الغرض المحدود (الفحص المحدود)، وكذلك العمل التفصيلى أو المهنى لمهام التأكد الأخرى

لمختلف المجالات سواء ما يخص التقارير الطوعية أو البيانات والمعلومات غير المالية .

وعلى ذلك يتناول الباحث في المسار العلمى لبحثه، نبذة مختصرة عن طبيعة مهام التأكد الأخرى ودورها في موثوقية المعلومات غير المالية لصالح المستثمر، وأهم النواقص ونقاط الضعف في معايير التأكد وكيفية تلافيها، ثم الخطوات الواجب أخذها في الحسبان عند تنفيذ مهام التأكد الأخرى للمعلومات غير المالية، وأخيراً دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية لإختبار مدى إيجابية النتائج النظرية.

أولاً: طبيعة مهام التأكد ودورها في موثوقية المعلومات غير المالية:

تتأسس الفلسفة التى تقوم عليها فكرة مهام خدمات التأكد الأخرى، على أن هذا النوع من المهام يعتبر أعم وأشمل من مفهوم عملية المراجعة المالية التقليدية للقوائم المالية التاريخية، وكذلك عن مفهوم خدمات التأكد المحدودة المعروفة بالفحص المحدود أو لأغراض خاصة. فبينما تتأسس عملية المراجعة المالية التقليدية، على فحص ومراجعة القوائم المالية التاريخية وتقييم هيكل الرقابة الداخلية والتحقق من عناصر المركز المالى ومراجعة مدى الإلتزام، ومن ثم إجازتها وإعتمادها عن طريق التقرير عنها وأبداء الرأي الفني بشأنها. وتتأسس خدمات التأكد المحدودة على نفس مهارات وأساليب المراجعة المالية، ولكن لغرض التأكد من طرف معين لصالح طرف آخر، فى جزيئات محددة وعادة ما تكون البيانات المستخدمة مالية، وتكون درجة التأكد الممنوحة أقل عنها في تقارير المراجعة.

تقوم مهام التأكد الأخرى – Assurance Services – بإضفاء الثقة على المعلومات غير المالية (وأحياناً يدخل في نطاقها معلومات مالية أو مستقبلية) فى العديد من المجالات، ومن ثم التقرير بموثوقية تلك المعلومات التي قد تكون عن المسئوليات الاجتماعية أو البيئية لمنظمات الأعمال أو عن الأداء الإستراتيجى والحوكمى لها. والتي عادة ما تفصح عنها المنظمات في صورة تقارير طوعية يغلب

عليها الطابع السردى، لخدمة أصحاب المصالح بوجه عام والمستثمرين بوجه خاص وأحياناً يطلق على هذه التقارير الطوعية تقارير الإستدامة [5].

وبصفة عامة فإن مصطلح "خدمات التأكد الأخرى"، يستخدم لوصف المدى الواسع لخدمات تقرير المعلومات التي يتم تقديمها عن طريق منشآت المراجعة. وقد أوصت المعايير الدولية (والمصرية) لخدمات التأكد، بأنه لا يجوز للمزاول بعد قبول مهمة التأكد الأخرى، تحويلها إلى عملية مراجعة مالية أو تأكد محدود دون تبرير منطقى. ويظهور هذا النوع من المهام – الذى أجمعت التنظيمات المهنية الدولية أن يكلف بأدائه المراجع الخارجي – بدأت مرحلة جديدة في العمل المهنى تعتمد على منظور التحرر النسبى من كثير من القيود والإلتزامات التي كانت تسيطر على المراجع، بشأن إبداء الرأى والتقرير على الإفصاح غير المالى لمنظمات الأعمال والذى يطلبه بشدة أصحاب المصالح وعلى رأسهم المستثمرين.

حيث يكون دور القائم بمهام التأكد الأخرى، بالنسبة لمعلومات المسئوليات الاجتماعية أو البيئية أو غيرها، إعطاء تأكيد بموثوقية تأكيدات الإدارة بشأن الوفاء بهذه المسئوليات والإلتزام بالتشريعات واللوائح الاجتماعية أو البيئية، وسلامة القياس لهذين النوعين من الأداء. وبالنسبة للمعلومات المتعلقة بغازات الإحتباس الحرارى (GHG) – الناتجة عن زيادة معدل إستهلاك الوقود وتراكم المخلفات وحرقها وإستخدام تقنيات بالية في الزراعة بالصورة التى تؤثر على التغير المناخى – يكون التأكد من معلومات الإدارة بأن هذه الإنبعاثات في حدود معدلاتها المتاحة، وأن المنظمة تلتزم بالقوانين واللوائح والإتفاقيات الرسمية الملزمة [6] – معيار التاكد الدولى والمصرى رقم (3410) – كما يشير التأكد في مجال معلومات حوكمة الشركات ، في التأكد من إفصاحات الإدارة بشأن الإلتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ومبادئها

---

[5] Simnett,Roger,"Assurance of Sustainablility Reports-Revision of ISAE 3000 and Associated Research Oppertunities",**Sustainability Accounting,Management and Policy Journal**,Vol.3,No.1 2012,PP89 - 98.

[6] Zhou,S.,Simnett,R.,and Green.W.,"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 Proctic and Theory**,Vol.35,No.3, 2015,PP:141 - 168.

مع وجود تفعيل للجان ذات الصلة والوفاء بمتطلبات هيئة الرقابة المالية فى هذا الخصوص[7].

وترجع أهمية خدمات التأكد الأخرى – بصفة عامة – في أنها تقدم ما يفيد أن المعلومات غير المالية التي تفصح عنها المنظمات، تكون موضع ثقة ويمكن الإعتماد عليها، وذلك من قبل شخص مستقل يقوم بالتحقق من صدق تأكيدات الإدارة بطريقته ووفقاً لمقاييس مقبولة، التى تفصح عنها في شكل تقارير طوعية تتضمن معلومات سردية غير مالية عادة، وذلك من خلال إقامة الدليل الملائم على صدق تأكيدات الإدارة التي تعكسها تلك التقارير. وقد أكدت بعض الدراسات على أن الهدف الأساسى من مهام خدمات التأكد الأخرى، يتبلور في تحسين جودة المعلومات التى يعتمد عليها متخذ القرار، وذلك من خلال إضفاء الثقة على تلك المعلومات، مما يضيف قيمة لها وينعكس إيجابياً على متخذ القرار من أصحاب المصالح بتخفيض خطر المعلومات، ومن ثم دعم رشد صاحب المصلحة متخذ القرار[8].

هذا وقد أشار المعيار الدولى (والمصرى) للتأكد رقم (3000) ، إلى أن أطراف مهمة التأكد الأخرى تتمثل في ثلاثة أطراف، وهم: مقدم الخدمة أو الممارس (الطرف الأول)، وهو الذى يمثله مراجع الحسابات، والمسئول أو طالب الخدمة (الطرف الثانى)، وهو الجهة التي تقدم البيانات أو المعلومات المراد التأكد منها – سواء كانت إدارة المنظمة أو غيرها – ، وأخيراً المستخدم المستهدف (الطرف الثالث)، وهو الذى يستخدم التقرير بنتائج التأكد وعادة ما يكونوا أصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمر الذى يهتم بالمعلومات غير المالية المفصح عنها.

---

[7] Simnett,Roger and Corson,Elizabeth,"International Archival Auditing and Assurance Research:Trends,Methodogical Issues,and Opportunities",American Accounting Association,Vol.35,No.3,August2016,PP:1 - 32.

[8] من هذه الدراسات على سبيل المثال

- Cheng,H.,Green,W.and John,C.ko,"The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors Decisions",**Auditing:A Journal of practic and Theory**,Vol.34,No.1, 2015,PP131 - 162.

- Dillo,William.N.,Diana,Janvrin.J,and Perkins,Jon.D.,"Assurance on Environmental Performance and Investor Judgments:The Impact of Environmental Attitudes", 2014,Available at:**http://www.ssrn.com**.

ولا شك من ضرورة وجود مقاييس محددة لتقييم أو قياس موضوع المهمة – كما تطلب المعيار رقم (3000) للتأكد – على أن تتوافر فيها خصائص مناسبة، كان قد حددها ذات المعيار بالآتى: الملاءمة (أي ذات صلة بموضوع المهمة) ، الإكتمال ، المصداقية ، الحياد ، القدرة على الفهم. وبالرغم من طلب المعيار المشار إليه ضرورة توافر هذه المقاييس للمستخدمين المرتقبين لتمكنهم من فهم كيفية قياس وتقييم المهمة إلا أنه لم يتعرض لها أو لأمثلة منها من قريب أو بعيد، سواء عند إعداد التقرير موضوع التأكد، أو عند القيام بأداء المهمة ذاتها من مقدم الخدمة أو الممارس، والأمر الذى لا يقبل أي جدل أن هذه المقاييس الموضوعية من الأهمية بمكان، لمساعدة مقدم الخدمة (المراجع) في صياغة نتائج للتأكد مكتوبة يستند إليها في تقرير موثوقية المعلومات غير المالية المفصح عنها لخدمة متخذ القرار.

ثانياً: أهم النواقص ونقاط الضعف في معايير التأكد ومقترح علاجها:

جاءت معايير التأكد الدولية (والمصرية) في صورة معيار رئيسى وهو رقم (3000)، ثم أربعة معايير فرعية هي (3400 ، 3402 ، 3410 ، 3420) – علماً بأنها غير مترابطة ولكن كل منها ينافش مهمة من مهام التأكد سواء مالية مستقبلية كمعيار (3400) ، أو لمعلومات غير مالية كالثلاثة الآخرين. دونما أى توضيح لأسباب ذلك، علماً بأن نطاق المعايير الدولية لخدمات التأكد الأخرى كما أشار الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) يتخذ المدى من (3000 – 3699) ، وكان ينبغي الإيضاح أو التفسير ولكن لم يحدث. وبالرغم من مرور أكثر من عشرة أعوام على صدور أول معيار منها وهو المعيار رقم (3000)، وأيضاً دراسات بحثية عديدة في هذا المجال في مختلف دول العالم، وتجارب ميدانية على أرض الواقع فى بعض الدول المتقدمة إلا أن هذه المعايير بقيت على حالها، بما فيها من بعض الثغرات والنواقص التى تحتاج إلى معالجة بشكل مناسب بإعتبارها من أهم الدعائم المنظمة للدور المهنى للمراجع عند قيامه بممارسة خدمات التأكد الأخرى.

هذه الثغرات والنواقص جعلت كثير من الباحثين والتوصيات المهنية للتنظيمات في مختلف دول العالم، تعامل هذا المجال بصورة مباشرة تماماً لعملية المراجعة

المالية التقليدية، معتمدة على أن مؤدى هذه الخدمات هوذاته المراجع الخارجي، وفى هذا يكون هناك عوار مؤكد لطبيعة ونوعية المعلومات التي يتم التعامل معها في الحالتين، فهناك فروق كبيرة بين المعلومات المالية التاريخية ذات الأدلة الموضوعية والمعلومات غير المالية أو المستقبلية غير ذات أدلة أو إثباتات ملموسة. فضلاً عن أن ممارسة المراجعة المالية من الأمور المستقرة والإجبارية بنص التشريعات، على خلاف مهام التأكد الأخرى، إلى غير ذلك. ويرى الباحث أن من أبرز تلك الثغرات ما يلى :

1- جاء بمعيار التأكد الرئيسى رقم (3000) أن الهدف منه "هو وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين"(أي منشآت المراجعة) ولكن في نفس الوقت خلا المعيار من هذه الإرشادات التي تساعد في أداء مهام التأكد، بل جاء فيه على العكس من ذلك أن التأكد مثل عمليات المراجعة تؤديه المنظمات (الطرف المستفيد) جبراً وليس طوعاً. علماً بأن هذه المهام خيارية لمنظمات الأعمال، ولا يوجد تشريع قانونى واحد – في العالم – يجبر الإدارات بممارسة مهام التأكد الأخرى للإفصاحات الطوعية لها، فهى مهام تشابه عملية الإستشارات التي يمكن أن يقوم بها المراجع (والتي يطلق عليها أحياناً مهام التأكد الأخرى)، هذا بالإضافة إلى أنه يمكن مزاحمة المراجع في هذا العمل من بعض المهن الأخرى، حيث لا يوجد تشريع يمنع ذلك على الإطلاق.

وكان ينبغي أن يأتي بهذا المعيار، مسببات تفضيل المراجع عن غيره للقيام بهذه المهام، مع تحديد المجالات التي لا يجوز دخول غيره فيها لإتصالها بأعمال الفحص في التقارير أو ما شابه، ثم التعرض فعلاً للمبادئ الأساسية والإجراءات الواجب القيام بها عند أداء مهمة التأكد الأخرى، بعيداً عن ما يتم في عمليات المراجعة المالية التقليدية، مثل قبول المهمة والإستمرار فيها، والتخطيط لها، وتقييم ملاءمة موضوع المهمة، والأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد، والإستعانة بخبير والحصول على أدلة ودراسة الأحداث اللاحقة وإعداد التقرير، فكل هذه الإجراءات ربما تصلح فى عملية المراجعة المالية، ولكن لا جدوى منها فى مهام التأكد الأخرى.

2- تأثر فحوى المعيار الدولى (أو المصرى) للتأكد رقم (3000) فى صياغته، بما يتضمنه كثير من معايير المراجعة الدولية (أو المصرية)، مع أن هناك إختلاف واضح بين المهمتين، حيث أن الأولى وهى التأكد من المهام الخيارية التى يمكن أن تضيف لأتعاب منشأة المراجعة، بينما مهمة المراجعة تكون إجبارية لأطراف التعاقد، كما أنه لا يقوم بها سوى منشأت المراجعة، فعلى سبيل المثال عند قبول المهمة والإستمرار فيها يضع المعيار المذكور شروطاً يطلبها المراجع، بينما فى الواقع يمكن أن يقوم بمهام التأكد مهن أخرى منافسة لمنشآت المراجعة، فكان من الأفضل عند صياغة المعيار تحديد مجالات محددة يقتصر العمل فيها على ممارسى المراجعة دون غيرهم، وفرض شروط خاصة بالتأهيل العلمى والعملى.

3- أشار المعيار إلى إمكانية إستعانة المراجع عند أداء مهام التأكد الأخرى، بخبير من الأفراد الذين يمتهنون مهنة بخلاف المراجعة، وهذا إعتراف أكيد بأن هذا النوع من المهام يتضمن بعض المجالات التى لا تناسب تخصص المراجع أو قدراته، وكان من الأفضل الإشارة إلى نوعية المقاييس أو المؤشرات الممكن إستخدامها فى هذا النوع من المهام، على الأقل عندما تكون بغرض التأكد من مصداقية وموثوقية بعض المعلومات غير المالية، كما هو الحال فى حالة المسئوليات الإجتماعية أو البيئية.

4- حض المعيار مؤدى الخدمة من المراجعين بضرورة التخطيط لأدائها، والحرص على الحصول على الأدلة الكافية وإتخاذ موقف "الشك المهنى" للحصول على الأدلة الملاءمة. وكان من الأنسب توضيح خطوات مهمة التأكد لبعض المجالات الشائعة، والتى تختلف بطبيعة الحال عن مهام المراجعة المالية للمعلومات المالية التاريخية حيث أنه لا داعى بالمرة أن تكون المعايير الدولية للتأكد نسخة كربونية من المعايير الدولية للمراجعة المالية، وخاصة أن هناك عدة إختلافات بين طبيعة كل من المهتمين وكذلك أهداف كليهما.

5- لم يراع المعيار الرئيسى للتأكد رقم (3000) المجالات العديدة التى يمكن أن تخضع لمهام التأكد الأخرى، ولذا عاد وأصدر عدة معايير مكملة خاصة ببعض المجالات الفرعية دون باقى المجالات المتعددة، كما أنه لم يوضح الطرف المتحمل

لأعباء أتعاب مهام خدمات التأكد وخاصة أنها خدمات أو مهام غير إجبارية، أى لا يفرضها تشريع كحالة أعمال المراجعة المالية التقليدية، وإن كان فى الغالب سيكون الطرف الثانى أى المسئول فى مهمة التأكد الأخرى (منظمة الأعمال صاحبة التقارير الطوعية)، لخدمة المستخدم وهو الطرف الثالث فى مهام التأكد الأخرى.

6- لم يذكر أى معيار من معايير التأكد الصادرة عما إذا كان يجوز قيام المراجع الخارجى الذى يقوم بعملية المراجعة المالية للمنظمة، هو ذاته الذى يقوم بمهام التأكد الأخرى، أم ينبغى أن يكون شخص آخر (أو منشأة أخرى). وهذا الأمر هام بشأن الحفاظ على إستقلال القائم بمهام التأكد الأخرى.

ومع هذا يؤخذ على الدراسات البحثية العديدة التى تعرضت لموضوع مهام التأكد الأخرى بشكل أو بآخر بأنها لم تتعرض لمثل هذه الثغرات وتقديم الحلول لها لتدعيم المعايير الدولية (أو المصرية) للتأكد حتى يستفاد منها بشكل أكثر فعالية، حيث تناولت معظمها ما يحيط هذا النوع من المهام من أهمية، دون الخوض فى عمق تلك المهام - كما ناقش الباحث - فقدمت دراسة (Moroney et al.) عام 2012م - على سبيل المثال - أن خدمات التأكد الأخرى على تقارير الإستدامة بإعتبارها من التقارير الطوعية الهامة والتى تعتمد على المعلومات غير المالية عادة، تفيد كثيراً وتؤدى إلى جودة الإفصاح [9].

وأيضاً دراسة (Lackmann et al.) فى ذات السنة، أنه توجد ردود أفعال إيجابية لا يمكن تجاهلها عندما تصاحب التقارير الطوعية عملية التأكد من موثوقية بياناتها، والتى من أهمها العوائد غير العادية لهذا النوع من التقارير التى يفضلها المستثمر عادة عند تحديده للقيمة السوقية لمنظمة الأعمال، فضلاً عن أن تلك العوائد الناتجة عن التأكد من موثوقية معلومات التقارير الطوعية غير المالية، يمكن أن تختلف من قطاع إلى آخر من حيث درجة الإستفادة أو الإستخدام، فالمنظمات ذات

---

[9] Moroney,Robyn,Windsor,Carolyn and yong Tiny,A.W.,"Evidence of Assurance Enbaucing The Quality of Voluntary Environmental Disclosures An Empirical Analysis", **Accounting& Finance**,Vol.52,No.3, 2012,PP 903 - 939.

مخاطر الإستثمار العالى تكون تلك البيانات مفيدة للمستثمر بشكل أكبر من غيرها، وخاصة عند إجرائه تقييماً خارجياً موضوعياً [10].

وفى مواجهة هذا كان ينبغى إشارة المعيار الرئيسى الدولى (أوالمصرى) لخدمات التأكد بشكل أو بآخر، بالمستويات العامة (الشخصية) أوالميدانية للأداء من قبل مقدمى هذا النوع من الخدمات،والتى ينبغى أن يكون فى أقل تقدير على الوجه التالى:

أ- ضرورة تأهيل القائم بخدمات التأكد تأهيلاً علمياً وعملياً مناسباً لطبيعة هذا النوع من المهام، على أن يكون منفتحاً على العلوم الإجتماعية والبيئية والسلوكية وكذلك العلوم الإحصائية والقانونية.

ب- ضرورة توافر الإستقلال المهنى والذهنى لمؤدى خدمات التأكد الأخرى، مع تحديد مستويات لقياس جودة الأداء والسلوك الأخلاقى ملاءمة لهذا النوع من المهام .

ج- ضرورة إلمام القائم بمهام التأكد بطبيعة المقاييس المناسبة للمعلومات غير المالية وكذلك النواحى الفنية الخاصة بمهام التأكد،كما فى حالة إنبعاثات الغازات الدفيئة.

وبالإضافة إلى ما تقدم، يؤخذ على المعيار الرئيسى لخدمات التأكد رقم (3000) إشارته إلى المستوى الذى تؤدى به المهام، قاصراً إياه على مستويين، الأول "مهام التأكد المناسب"، والثانى "مهام التأكد المحدود"، وحتى لا يحدث لبس فى الفهم بين هذا وتلك المهام الأخرى التى يمكن القيام بها من المراجع كالفحص المحدود مثلاً، كان ينبغى إختيار مستويين مختلفين وذات دلالة أوضح لمتخذ القرار من المستثمرين، حيث يمكن القول بأنهما: "مستوى تأكد مقبول"، "ومستوى تأكد غير مقبول"، لأن هذه الموثوقية المطلوبة فى المعلومات غير المالية لا تقبل أنصاف الحلول.

ولكن بشأن مراقبة الجودة، فقد أجاد المعيار عندما تطلب تطبيق إجراءات مراقبة الجودة واجبة التطبيق على كل مهمة على حدة، من زاوية أنه يقع على عاتق أى

---

[10] Lackmann,J,Ernstberger,J.and Stick,M,"Market Reactions to Increased Reliability of Sustainability Information",Journal of Business Ethics,Vol.107,No.2, 2012,PP 111 - 128.

منشأة بها محاسبين مهنيين (مراجعين) ضرورة الإلتزام بوضع نظام لمراقبة الجودة يصمم لتزويدها بدرجة مناسبة بالتزام كافة العاملين بها، ويتم التحقق كل فترة مناسبة بتطبيق تلك السياسات والإجراءات.

ويرى الباحث أن ما يكمل معالجة الثغرات فى معايير مهام التأكد الأخرى، هو وجود تشريع ينظم أداء تلك المهام وفقاً لظروف كل مجتمع أو بيئة عمل، يحدد فى أبسط قواعده : شروط حصول منشأة المراجعة على الترخيص بمزاولة مهام التأكد من حيث التأهيل العلمى والعملى والإستقلال وما شابه، والحد الأدنى لمتطلبات سياسات التحكم فى الجودة، وعدم الجمع بين مهام التأكد وأعمال المراجعة المالية لذات المنظمة، ثم العقوبات المتدرجة التى تواجه عدم مراعاة الحدود المهنية عند القيام بأداء المهمة أو عند تقديم نتائج مضللة وغير حقيقية بشأن المعلومات محل التأكد مما يتسبب عنه تأثر أصحاب المصالح من المستثمرين.

ثالثاً: الخطوات الواجب أخذها فى الحسبان عند تنفيذ مهام التأكد:

بناء على القصور الظاهر فى المعايير الدولية (أو المصرية) للتأكد، فقد حددت كثير من الدراسات البحثية الحديثة مراحل خدمات التأكد الأخرى،عند تطبيقها على المعلومات غير المالية، ممثلة فى الإفصاح عن تقارير الإستدامة أو غيرها من التقارير الطوعية، على أساس ما ينطبق من مراحل فى عمليات المراجعة المالية التقليدية [11]، وهى:

1. مرحلة قبول التكليف بأداء خدمة التأكد الأخرى على تقرير الإستدامة (أو غيرها من التقارير الطوعية)، من قبل الجمعية العامة للمنظمة، ووفقاً لمعيار التأكد رقم (3000). وعليه يقوم بالحصول على المعلومات الكافية عن العميل (المستفيد) والتأكيد على مسئوليات الإدارة ومسئولياته وحدود التكليف، ثم صياغة العقد بينهما.

---

[11] د/ هانى خليل فرج،"أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير إستدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الإئتمان - دراسة تجريبية"،مجلة الفكر المحاسبى،كلية التجارة - جامعة عين شمس،العدد(11)، أبريل2017م،ص.ص 399 - 445.

2. مرحلة تخطيط أعمال التأكيد، والتى يحدد فيها مراقب الحسابات (مؤدى الخدمة أو الممارس)، مخاطر التأكد بالنسبة للإفصاح عن الإستدامة، وكذلك إصدار أحكامه الأولية عن الأهمية النسبية لتأكيدات الإدارة. ثم تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة، وتقييم مدى خلو تقارير الإستدامة من التحريفات الجوهرية.
3. مرحلة أداء إجراءات التأكيد،حيث يمكن الإستعانة ببعض الخبراء أو الإستشاريين من أصحاب المعرفة والمهارات المتخصصة، مع الإشراف على المساعدين وطلب إقرارات من الإدارة وتوثيق أعمال التأكيد المهنى.
4. مرحلة التقرير عن نتائج التأكيد، حيث يقر عن مدى توافق مزاعم الإدارة عن الإستدامة مع متطلبات ومعايير القياس المناسبة والتى إتفق عليها مع العميل (المستفيد)، مع ضرورة إستيفاء التقرير من الناحية الشكلية.

ولا شك أن هذه المراحل وما حملته من بعض المصطلحات، تكون من الأمور المعيبة جداً كما تصورها كثير من الدراسات المشابهة [12]. لأن طبيعة هذا النوع من المهام تختلف تماماً عن طبيعة عملية المراجعة، فمثلاً من حيث أن المهمة يمثلها من منظمة الأعمال الجمعية العامة كطرف ثان، هذا يصلح مع المراجعة لأنه سيكون صاحب المصلحة، أما فى حالة التأكد فتقدم القوائم لمؤدى الخدمة "المراجع" (الطرف الأول)، إدارة المنظمة بإعتبارها المستفيد (كطرف ثان)، وذلك لخدمة المستخدم المرتقب (الطرف الثالث)، كذلك باقى الخطوات تنم على أن المهمة إجبارية وعلى مراقب الحسابات إملاء شروطه، فإن الأمر خلاف ذلك نهائياً، فهى مهمة إختيارية

---

[12] من هذه الدراسات على سبيل المثال:

- د/ شحاته السيد شحاته،"أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئولياتها الإجتماعية على قرارى الإستثمار ومنح الإئتمان دراسة ميدانية وتجريبية"،مجلة المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة - جامعة بنى سويف،العدد (1)،مجلد (2)،يونيه2014م،ص.ص 127 - 185.

- عمرو السيد أحمد جاد المولى،"نحو إطار مقترح لدور مراقب الحسابات فى التوكيد المهنى على إفصاح الشركات عن الإستدامة"،المؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة - جامعة الإسكندرية،بعنوان:دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر،خلال الفترة بين 6 - 7 مايو2017م،ص.ص 1923 - 1967.

يستفيد منها المراجع فى زيادة أتعابه، ويؤديها كخدمة بإعتباره يمثل شخصية مستقلة يثق فى رأيه أصحاب المصالح.

ولكن بعد أن تستقر مفاهيم وأساسيات مهام التأكد الأخرى، وتتضح الصورة جلية أمام كافة الأطراف، وكذلك يتم معالجة الثغرات التى تنطوى عليها المعايير الدولية (أو المصرية) لمهام خدمات التأكد الأخرى،ستكون المعالجة والإجراءات أكثر إستقراراً وذات فعالية مؤثرة ونتائج مطمئنة كثيراً لأصحاب المصالح تتقلص معها فجوة الثقة بين مقدم الخدمة والأطراف المستخدمة للنتائج كالمستثمرين.

وعلى ذلك تكون الإجراءات الملاءمة – بعد المعالجة لبعض الثغرات المشار لها مسبقاً أو بعد التفهم الصحيح لطبيعة مهام التأكد – من وجهة نظر الباحث فى أضيق الحدود كما يلى:

(أ) تكون من مسئولية الإدارة العليا لمنظمة الأعمال تعيين منشأة مراجعة ذات صلاحية لأعمال التأكد الأخرى لأداء المهمة المحددة بشرط ألا تكون تزاول أعمال المراجعة لها فى نفس الوقت.

(ب) يقبل المزاول أو مقدم الخدمة (المراجع) المهمة، إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أنه سيتمكن من أدائها مع الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بالكفاءة المهنية، ويمكن له الإستعانة بخبير.

(جـ) يحدد المزاول أو مقدم الخدمة (المراجع) المعلومات الخاصة بالموضوع، سواء كانت تقارير غير مالية أو خصائص فيزيائية تتعلق بطاقة المصنع أو نظم وإجراءات كنظام الرقابة الداخلية أو أداء سلوكى كحوكمة الشركات أو ممارسات للموارد البشرية أو غير ذلك، حتى يمكنه تحديد المقاييس الملاءمة لأداء المهمة.

فمثلاً إذا كانت معلومات غير مالية يحدد المؤشرات المناسبة لموضوع المهمة وما هو خاص بالكفاءة أو بالفعالية، وإذا كانت نظم أو إجراءات يحدد مستندات التوصيف، ونفس الشئ بالنسبة للخصائص الفيزيائية، وإذا كانت عن السلوك تكون هناك تقارير عن الإلتزام والفعالية. وهكذا تختلف المقاييس المستخدمة كوسيلة قياس عند أداء مهام التأكد الأخرى بطبيعة الحال عن أدلة الإثبات فى المراجعة الملائمة

للمعلومات المالية، فعلى سبيل المثال قد تكون المقاييس المحددة المناسبة هى القانون أو اللوائح المطبقة أو العقد، أو إختيار عدد من شكاوى العملاء والتى تم حلها تحت مسمى"إرضاء العملاء"، أو إختيار آخر عدد مرات للشراء المتكرر فى الأشهر الثلاثة التى تلى الشراء الأول كمقياس وهكذا.

على أن يتوافر لها المقاييس المحددة المناسبة، التى أشار لها معيار التأكد الرئيسى رقم (3000) وهى: الملاءمة وذات الصلة، والإكتمال، والمصداقية، والحياد، والقدرة على الفهم. ولا تعتبر توقعات المزاول أو مقدم الخدمة الخاصة أو أحكامه الشخصية مقاييس مناسبة،على خلاف عملية المراجعة المالية فى بعض الحالات.

(د) يتحقق المزاول أو مقدم الخدمة (المراجع)، من مصداقية المعلومات من خلال بعض الأدلة الأخرى التى يحصل عليها من مصادر خارجية عن المنظمة أو من المصادر الداخلية بعد التأكد من خضوعها لرقابة فعالة، أيضاً ما يحصل عليه مباشرة وليس بصورة غير مباشرة، وأخيراً الموثقة أو تلك التى تقدمها الوثائق الأصلية وليس الصور أو الفاكسات.

(هـ) بعد تولد القناعة عند المزاول أو مقدم الخدمة بالمستوى الملائم للتأكد بالنسبة للمهمة، يصدر تقريره المكتوب بنتائج عملية التأكد المكلف بها، يذكر فيه – على أقل تقدير – شرح موجز للمهمة التى قام بها ونطاقها، والأدلة أو المقاييس التى إستندت عليها ليصل إلى قناعته، ثم نتيجة فحصه لمفردات المهمة والتى تكون من خلال مستويين كما سبق وأشار الباحث، هما : تأكد مقبول أو غير مقبول للمعلومات، وعلى أن يوجه هذا التقرير إلى الطرف الثانى فى مهمة التأكد، وهو المستفيد (أى إدارة المنظمة التى أعدت التقرير الطوعى بالمعلومات غير المالية والمراد الإفصاح عنه)، الذى بدوره ينشره إلى الطرف الثالث وهو المستخدم المرتقب، بمصاحبة التقرير الطوعى موضوع المهمة.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن خدمة أو مهمة التأكد الأخرى بالنسبة للإفصاح عن المعلومات غير المالية فى صورة تقارير طوعية، تختلف إلى حد كبير عن مهام فحص ومراجعة التقارير المالية التاريخية. حيث تحتاج إلى المزيد من العناية عند

صياغة معايير التأكد المنظمة للعمل وخاصة المعيار الرئيسى رقم (3000)، حتى تساعد المزاول أو مؤدى الخدمة على الوصول إلى نتيجة بمؤداها يمكن إضفاء الثقة فى المعلومات المفصح عنها من منظمة الأعمال، وجعلها ذات موثوقية يمكن الإعتماد عليها من أصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين. وهذا يجعل الباحث يناشد الباحثين فى هذا المجال مراعاة تلك الفروق الجوهرية، وتأييد ذلك التطوير الداعم والإضافة له كلما أمكن. وربما يتضح هذا ميدانياً من خلال إختبار بيئة الأعمال المصرية، والتى يظهرها البند التالى.

رابعاً: إختبار أثر التطوير الداعم على تفعيل موثوقية المعلومات لصالح المستثمر:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى إختبار بيئة الأعمال المصرية، بالنسبة لأهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية، وكذلك دور التطوير المقترح فى تفعيل مهام التأكد ومن ثم زيادة موثوقية هذه المعلومات لخدمة المستثمر عند إتخاذ القرارات. وقد حدد الباحث فئتين فى بيئة الأعمال المصرية للإختبار، وهما: منشآت المراجعة بإعتبارها تمثل الطرف الأول أى مقدم الخدمة، والمستثمرين بإعتبارهم الطرف الثالث المستخدمين المرتقبين كممثلين عن أصحاب المصالح.

(أ) فروض الدراسة:

تتمثل فروض الدراسة الميدانية هنا فى فرض العدم (الصفريين) التاليين وهما:

1- لا توجد ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة على أن الإفصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذ قراراتهم.

2- لا توجد ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة على أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد على زيادة درجة الثقة فى المعلومات غير المالية المفصح عنها.

وفى حالة عدم قبول فرض العدم السابقيين يُقبل بديلهما وهما الفرضين البديلين الذى تكون صياغتهما عكس ما تقدم، وفقاً للفكر الإحصائى فى هذا المجال.

(ب) عينة الدراسة:

بناء على تخير الباحث لبيئة الأعمال المصرية وكان مجتمع الدراسة عبارة عن منشآت المراجعة بإعتبارها الطرف الأول فى مهام التأكد (مقدم الخدمة)، والمستثمرين بإعتبارهم الطرف الثالث فى مهام التأكد (المستخدم المرتقب)، لذا تقتصر العينة على فئتين فقط هما : منشآت المراجعة الكبرى، والتى يتنظر أن تكون قد أدت مثل هذه المهام – وقد وقع إختيار الباحث على ثمانية منها تضم فى مستوياتها العليا ذوى درجات أكاديمية عليا أو تتبع أحد المكاتب العالمية الكبرى أو تجمع بين الشرطين، وتكون ذات سمعة طيبة – وقد تم إرسال خمسة عشر إستمارة إستقصاء لكل منها بشرط أن يجيب عنها ذوى الخبرة العملية التى لاتقل عن خمسة عشر سنة.

أما الفئة الثانية فهى مكاتب أو وكلاء القيد المعتمدين لدى البورصة (مكاتب الإستشارات المالية والسمسرة)، وقد تم مراسلة ومخاطبة عشرة مكاتب منها من ذوى الشهرة والسمعة الطيبة فى المجال. حيث أرسلت لكل منها عشر إستمارات إستقصاء بشرط أن يجيب عليها ذو الخبرة العملية التى لا تقل عن عشر سنوات.

(جـ) أسلوب جمع البيانات وتحليلها:

إعتمد الباحث فى جمع البيانات على أسلوب الإستقصاء، من خلال تصميم إستمارة وزعت على مفردات عينة الدراسة، تضمنت تسعة أسئلة قسمت إلى محورى الدراسة لإختبار فرضى الدراسة، وبحيث يتم الإجابة عنها وفقاً لمقياس (ليكرت) الخماسى الذى من خلاله يمكن تحويل الإجابات غير المقيسة إلى إجابات مقيسة كمية، لسهولة إجراء التحليل الإحصائى على البيانات [13].

والجدول رقم (1) التالى يوضح بيان تفصيلى بالقوائم المرسلة لأفراد العينة والواردة منهم بعد الرد عليها:

---

[13] ملحق رقم واحد يصور نموذج لقائمة الإستقصاء.

جدول رقم (1)

بيان تفصيلى بقوائم الإستقصاء المرسلة والواردة

فئات الدراسة	عدد الإستمارات المرسلة	عدد الإستمارات التالفة	الردود الصحيحة	نسبة الإيجاب
1- منشآت المراجعة الكبرى	120	31	89	%74,2
2- وكلاء القيد (المستثمرين)	100	28	72	% 72
الإجـــمـــالى	220	59	161	%73,2

هذا ومن الجدول رقم (1) السابق كانت نسبة الإيجاب لمنشآت المراجعة 74,2%، وبالنسبة لوكلاء القيد (المستثمرين) بلغت 72%، وهى نسبة مقبولة جداً من وجهة نظر الباحث لإستكمال الدراسة حيث بلغت نسبة الإيجاب الإجمالية 73,2%.

الأساليب الإحصائية المناسبة لإجراء معالجة البيانات:

تم فحص البيانات بعد تفريغها من قوائم الاستقصاء وتبويبها وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة الحاسب، حيث تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences-(SPSS) لإجراء التحليل الإحصائي، وقد اعتمد الباحث في تحليل البيانات علي الأساليب الإحصائية التالية:

1- **جداول التوزيعات التكرارية** في الملحق رقم (2) في صورة الجداول المزدوجة لمعرفة مدي تركز الاجابات.

2- **تحليل إحصائي وصفي بغرض تلخيص البيانات الإحصائية**، وقد شمل هذا التحليل: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة علي محاور الاستقصاء.

3- **إختبار مان ويتني (Mann-Whitney)** بهدف إختبار معنوية الإختلافات بين كل فئتين مستقلتين من فئات العينة، حيث يعتبر إختبار مان- ويتني من الأساليب اللامعلمية المهمة والمستخدمة لمقارنة مجموعتين من بيانات العينة للتعرف على ما إذا كانت المجموعتان مسحوبتان من مجتمعين مختلفين ولهما نفس المتوسط الحسابي أم مسحوبتان من مجتمع واحد.

4- **إختبار درجة الثبات الفا كرونباخ (Cronbach`s Alpha)** لإختبار ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة معامل الثبات (ألفا) (97%) لقائمة الاستقصاء، وتدل هذه القيمة النسبية علي مستوي عال من ثبات أداة القياس لكونها أعلي من النسبة المقبولة إحصائياً لقيمة (ألفا) وهي (60%) كحد أدني ويبين ذلك الجدول رقم (2) التالي :

جدول رقم(2)

معامل الثبات (الفا كرونباخ)

متغيرات الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات (Alpha)
1- لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن الافصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذهم للقرارات.	4	0,936
2- لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد علي زيادة درجة الثقة في المعلومات غير المالية المفصح عنها.	5	0,949
قيمة معامل الثبات(ألفا) لجميع العبارات	9	0,970

إختبارات الفروض

تم إختبار فروض الدراسة علي النحو التالي:

أ- اختبار الفرض الأول العدم والذي ينص على:

" لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن الافصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذهم للقرارات".

الجدول رقم (3)

الإحصاء الوصفي لمدي أهمية الافصاح الطوعي للمنظمات بالنسبة للمستثمرين

العبارات	منشآت المراجعة الكبري		وكلاء القيد(المستثمرين)	
	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى
إن الافصاح عن معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي والحوكمي والاستراتيجي لمنظمات الأعمال من الأمور التي يطلبها أصحاب المصالح وتفيد عند إتخاذ القرارات.	3,87	0,568	3,96	0,592

يمثل التقرير عن معلومات الإستدامة هذه نوعاً من الافصاح الطوعي للمنظمات، وتغلب علي معلوماته النوع غير النقدي عادة .	3,76	0,622	3,71	0,659
إن خضوع المعلومات غير المالية هذه للتأكد من شخص مستقل، يضفي ثقة ومصداقية عليها في صالح المستخدمين المرتقبين.	3,99	0,554	4,13	0,555
إن الافصاح عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية لمنظمات الأعمال من الأمور التي تدعم متخذ القرار وبصفة خاصة المستثمر.	3,99	0,511	4,11	0,519
المتوسط العام	المتوسط الحسابي		3,93	
	الانحراف المعياري		0,526	

يتضح من الجدول السابق اتجاه آراء العينة بشكل عام بالموافقة علي مدي أهمية الافصاح الطوعي للمنظمات بالنسبة للمستثمرين، وذلك بمتوسط حسابي عام (3,93) وانحراف معياري عام (0,526). حيث أن العبارة المتمثلة في "إن خضوع المعلومات غير المالية هذه للتأكد من شخص مستقل، يضفي ثقة ومصداقية عليها في صالح المستخدمين المرتقبين". حصلت علي أعلي نسبة لفئة وكلاء القيد (المستثمرين) بمتوسط حسابي4,13 وانحراف معياري 0,555، أما بالنسبة لفئة منشآت المراجعة الكبري فجاءت بمتوسط حسابي 3,99 وانحراف معياري 0,554 وحصلت أيضاً العبارة "إن الافصاح عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية لمنظمات الأعمال من الأمور التي تدعم متخذ القرار وبصفة خاصة المستثمر" علي نسبة عالية بالنسبة لفئة وكلاء القيد (المستثمرين) بمتوسط حسابي 4,11 وانحراف معياري 0,519 .

ولإختبار هذا الفرض تم إستخدام إختبار مان ويتني ، وذلك لإختبار وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة حول الافصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير

الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذهم للقرارات. ويعرض الجدول رقم (4) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (4)

نتائج إختبار مان ويتني

العبارات	عينة الدراسة	متوسط الرتب	Sig.	القرار الإحصائي عند مستوى معنوية(0,05)
إن الافصاح عن معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي والحوكمي والاستراتيجي لمنظمات الأعمال من الأمور التي يطلبها أصحاب المصالح وتفيد عند إتخاذ القرارات.	منشآت المراجعة الكبري	78,24	0,318	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	84,42		
يمثل التقرير عن معلومات الإستدامة هذه نوعاً من الافصاح الطوعي للمنظمات ، وتغلب علي معلوماته النوع غير النقدي عادة.	منشآت المراجعة الكبري	82,40	0,628	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	79,26		
إن خضوع المعلومات غير المالية هذه للتأكد من شخص مستقل ، يضفي ثقة ومصداقية عليها في صالح المستخدمين المرتقبين.	منشآت المراجعة الكبري	76,84	0,123	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	86,14		
إن الافصاح عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية لمنظمات الأعمال من الأمور التي تدعم متخذ القرار وبصفة خاصة المستثمر.	منشآت المراجعة الكبري	77,17	0,135	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	85,74		

* معنوى عند مستوى معنوية 0,05

يتضح من نتائج إختبار **مان ويتني** جدول رقم (4) عدم معنوية العبارات عند مستوى معنوية 0,05 ، حيث أن قيم الدلالة **Sig** أكبر من مستوى المعنوية 0,05 ، مما يدل على وجود اتفاق معنوي بين فئات عينة الدراسة ، علي أن الافصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذهم للقرارات".

مما سبق يتضح **صحة الفرض الأول العدم : بأنه** " لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن الافصاح عن المعلومات غير المالية عبر التقارير الطوعية يخدم أصحاب المصالح من المستثمرين عند إتخاذهم للقرارات". وبالتالي رفض الفرض البديل.

ب-اختبار الفرض الثاني العدم والذي ينص على:

" لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد علي زيادة درجة الثقة في المعلومات غير المالية المفصح عنها".

الجدول رقم (5)

الإحصاء الوصفي لأثر التطوير الداعم لمهام التأكد علي جودة وموثوقية المعلومات

العبارات	منشآت المراجعة الكبري		وكلاء القيد (المستثمرين)	
	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى
إن القيام بمهام التأكد للمعلومات غير المالية أمر شاق ويحتاج إلي دعم من المعايير المهنية المنظمة.	3,97	0,510	3,85	0,597
هناك فروق ملموسة بين عملية المراجعة المالية، ومهام للتأكد الأخري ، ولذا وجب عدم الخلط بينهما.	3,89	0,532	3,74	0,628
إن القصور في متطلبات معايير التأكد ونقص التشريعات المنظمة يؤدي إلي نقص في موثوقية المعلومات.	3,97	0,487	3,88	0,555

إن معالجة الثغرات وأوجه القصور في معايير التأكد الحاكمة للمهمة ، تضيف جودة في الأداء المهني لمؤدي الخدمة ، ومن ثم ينعكس بالايجاب علي درجة الموثوقية في النتائج.	4,13	0,431	4,08	0,496
إن إكتمال المعالجة السابقة باستصدار تشريع ينظم العمل والمستويات الشخصية والمهنية للأداء له مردود إيجابي بالضرورة علي جودة نتائج التأكد للمعلومات غير المالية.	4,04	0,475	3,99	0,544
المتوسط العام	المتوسط الحسابي		3,96	
	الانحراف المعياري		0,479	

يتضح من الجدول السابق اتجاه آراء العينة بشكل عام بالموافقة نحو أثر التطوير الداعم لمهام التأكد علي جودة وموثوقية المعلومات ، وذلك بمتوسط حسابي عام (3,96) وانحراف معياري عام (0,479). حيث أن العبارة المتمثلة في إن معالجة الثغرات وأوجه القصور في معايير التأكد الحاكمة للمهمة، تضيف جودة في الأداء المهني لمؤدي الخدمة، ومن ثم ينعكس بالايجاب علي درجة الموثوقية في النتائج. حصلت علي أعلي نسبة بمتوسط حسابي 4,13 وانحراف معياري 0,431 بالنسبة لفئة منشآت المراجعة الكبري، أما بالنسبة لفئة وكلاء القيد (المستثمرين) فجاءت بمتوسط حسابي 4,08 وانحراف معياري 0,496

ولإختبار هذا الفرض تم إستخدام إختبار مان ويتني ، وذلك لإختبار وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة علي أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد علي زيادة درجة الثقة في المعلومات غير المالية المفصح عنها. ويعرض الجدول رقم (6) نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (6)

نتائج إختبار مان ويتني

العبارات	عينة الدراسة	متوسط الرتب	Sig	القرار الإحصائي عند مستوى معنوية(0,05)
إن القيام بمهام التأكد للمعلومات غير المالية أمر شاق ويحتاج إلي دعم من المعايير المهنية المنظمة.	منشآت المراجعة الكبري	84.80	.158	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	76.30		
هناك فروق ملموسة بين عملية المراجعة المالية، ومهام للتأكد الأخري،لذا وجب عدم الخلط بينهما	منشآت المراجعة الكبري	85.58	.099	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	75.33		
إن القصور في متطلبات معايير التأكد ونقص التشريعات المنظمة يؤدي إلي نقص في موثوقية المعلومات .	منشآت المراجعة الكبري	83.95	.253	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	77.35		
إن معالجة الثغرات وأوجه القصور في معايير التأكد الحاكمة للمهمة، تضيف جودة في الأداء المهني لمؤدي الخدمة، ومن ثم ينعكس بالايجاب علي درجة الموثوقية في النتائج.	منشآت المراجعة الكبري	82.55	.518	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	79.08		
إن إكتمال المعالجة السابقة باستصدارتشريع ينظم العمل والمستويات الشخصية والمهنية للأداء له مردود إيجابي بالضرورة علي جودة نتائج التأكد للمعلومات غير المالية .	منشآت المراجعة الكبري	82.83	.469	غير معنوي
	وكلاء القيد (المستثمرين)	78.74		

* معنوى عند مستوى معنوية 0,05

يتضح من نتائج إختبار **مان ويتني** جدول رقم (6) عدم معنوية العبارات عند مستوى معنوية 0.05 ، حيث أن قيم الدلالة **Sig** أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ، مما يدل على وجود اتفاق معنوي بين فئات عينة الدراسة ، علي أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد علي زيادة درجة الثقة في المعلومات غير المالية المفصح عنها.

مما سبق يتضح **صحة الفرض الثاني العدم : بأنه** " لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة علي أن التطوير الداعم لمعايير التأكد يساعد علي زيادة درجة الثقة في المعلومات غير المالية المفصح عنها". وبالتالي رفض الفرض البديل.

خلاصة البحث والنتائج والتوصيات:

ناقش الباحث فى هذه الدراسة التطوير الداعم لخدمات التأكد الأخرى بغرض تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية المفصح عنها. حيث ناقش طبيعة خدمات التأكد وأشار إلى أنها أعم وأشمل من عملية المراجعة المالية التقليدية، ولا يجوز الزج بإجراءات عملية المراجعة المالية عند التعرض لإجراءات خدمات التأكد الأخرى. تلك المهام التى تعرف بأنها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذ القرارات.

ونظراً لأن التنظيمات المهنية الدولية أفردت لها عدداً من المعايير الدولية للتأكد وقد تم تمصيرها من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات، فقام الباحث بإجراء دراسة إنتقادية لتقييم فحوى هذه المعايير، وتوصل من ذلك إلى بعض نواحى القصور أو الثغرات التى لا تضيف إلى القائم بهذه المهام، ولذلك حاول تقديم مقترحاته الداعمة لعلاج هذا القصور بهدف زيادة جودة الأداء المهنى لها وإنعكاسه على تفعيل موثوقية المعلومات غير المالية، التى جرى العرف كثرة الطلب عليها من أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين وتحاول منظمات الأعمال الإفصاح عنها فى صورة تقارير طوعية.

وقد دعم نتائج دراسته النظرية التحليلية، ما قدمه من دراسة إختبارية ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية.

وقد توصل إلى النتائج الهامة التالية:

1- إن مهام خدمات التأكد تفيد أصحاب المصالح عند طلبهم من منظمات الأعمال الإفصاح عن بعض المعلومات غير المالية، والتى تخص الأداء الإجتماعى أو البيئى أو الحوكمى أو الإستراتيجى أو عن الإستدامة، ويتم الإفصاح عنها فى صورة تقارير طوعية.

2- أنه بالرغم من مرور حوالى عقدين من الزمان على إكتشاف مهام خدمات التأكد الأخرى، إلا أن هناك كثير من اللبس فى مفهوم الباحثين بين طبيعة هذه المهام، وعملية المراجعة المالية التقليدية، حيث يتم الخلط بين إجراءات كلاً منهما.

3- إن سبب هذا القصور واللبس هو بعض نقاط الضعف التى تنطوى عليها المعايير الدولية أو المصرية لخدمات التأكد الأخرى، وبصفة خاصة المعيار الرئيسى لها رقم (3000).

4- يمكن إعادة صياغة هذه المعايير بصورة مستقلة لمهام خدمات التأكد بعيداً عن شبح معايير المراجعة الذى يهيمن على واضعيها. بحيث تحدد بصورة خاصة إجراءات مهام التأكد ومقاييس أو أدلة التأكد وبعض مستويات الأداء الشخصية والميدانية ومقاييس الجودة فى الأداء، وبذلك تكون أكثر فاعلية فى الأداء.

5- عند الإهتمام بكل ما يحيط مهام خدمات التأكد من إجراءات وأساليب، وتشريعات منظمة للعمل، ينعكس على أداء مقدم هذه الخدمة ويزيد من فاعلية موثوقية البيانات والمعلومات المطلوب التأكد بشأنها حتى لو كانت ذات طبيعة غير مالية. ومن ثم تسهل عملية إتخاذ القرارات لأصحاب المصالح المستخدمين لهذه النتائج وخاصة المستثمرين.

وعلى ذلك يوصى الباحث بالآتى:

(أ) ضرورة إهتمام التنظيمات المهنية المختصة العالمية بمراجعة المعايير الدولية للتأكد، ومعالجة الثغرات التى تنطوى عليها والنظر لها كخدمة مستقلة تماماً عن خدمات المراجعة المالية.

(ب) محاولة تجميع المقاييس المناسبة لكافة مجالات التأكد الخاصة بالمعلومات غير المالية وطرحها للنقاش العام لتدعيمها، وإهتمام الدراسات البحثية بهذا الأمر أكثر من كثرة التحدث عن أهمية خدمات التأكد وطبيعة المهام دون الدخول فى التفاصيل.

(جـ) الترويج لهذه المهام ذات الدور المتميز من خلال الدراسات البحثية، والمراحل الدراسية المتخصصة، والإهتمام بالتدعيم المستمر للمعايير المنظمة لها.

مـراجـع الـبـحـث

أولاً: المراجع العربية:

1. شحاته السيد شحاته،"أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئولياتها الإجتماعية على قرارى الإستثمار ومنح الإئتمان دراسة ميدانية وتجريبية"،مجلة المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة – جامعة بنى سويف،العدد (1)،مجلد (2)،يونيه2014م.
2. عمرو السيد أحمد جاد المولى،"نحو إطار مقترح لدور مراقب الحسابات فى التوكيد المهنى على إفصاح الشركات عن الإستدامة"،المؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة – جامعة الإسكندرية،بعنوان:دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر،خلال الفترة بين 6 – 7 مايو2017م.
3. هانى خليل فرج،"أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير إستدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الإئتمان – دراسة تجريبية"،مجلة الفكر المحاسبى،كلية التجارة – جامعة عين شمس،العدد(11)، أبريل2017م.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1- American Institute of certified public Accountants (AICPA), "Report of the special committee on Assurance Services", **Elliot Committee**,New York,1996.

2-Birkey,R.N.,Michelon,G.,Patter,D.M,and Sankora,J.,"Does Assurance on CSR Reporting Enhance Environmental Reputation ? An Examination in the U.S. Context" ,**Accounting Forum**, Vol.40 , 2016.

3- Cheng,H.,Green,W.and John,C.ko,"The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors Decisions",**Auditing:A Journal of practic and Theory**,Vol.34,No.1, 2015.

4- Dillo,William.N.,Diana,Janvrin.J,and Perkins,Jon.D., "Assurance on Environmental Performance and Investor Judgments:The Impact of Environmental Attitudes", 2014, Available at:**http://www.ssrn.com**.

5- International Federation of Accountants (IFAC),"Hardbook of International Auditing,Assurance and Ethics Pronouncement", **IFAC**,2008.

6- Lackmann,J,Ernstberger,J.and Stick,M,"Market Reactions to Increased Reliability of Sustainability Information",**Journal of Business Ethics**,Vol.107,No.2, 2012.

7- Moroney,Robyn,Windsor,Carolyn and yong Tiny,A.W., "Evidence of Assurance Enhaucing The Quality of Voluntary Environmental Disclosures An Empirical Analysis", **Accounting& Finance**,Vol.52,No.3, 2012.

8- O'Dwyer,B.,Owen,D.andUneman,J.,"Seeking Legitimacy for New Assurance Forms:The Case of Assurance on Sustionabillity Reporting;**Accounting , Organization and Society**,Vol.36,No.1, 2011.

9- Simnett,Roger,"Assurance of Sustainablility Reports-Revision of ISAE 3000 and Associated Research Oppertunities", Sustainability Accounting,**Management and Policy Journal**, Vol.3,No.1 2012.

10- Simnett,Roger and Corson,Elizabeth,"International Archival Auditing and Assurance Research:Trends,Methodogical Issues, and Opportunities",**American Accounting Association**,Vol.35, No.3,August 2016.

11- Zhou,S.,Simnett,R.,and Green.W.,"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 Proctic and Theory**,Vol.35,No.3, 2015.

ملحق رقم (1)

قائمة الإستقصاء للبحث

المحور الأول- مدى أهمية الإفصاح الطوعى للمنظمات بالنسبة للمستثمرين

رقم	العبارات موضوع الإستقصاء	موافق بشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق بشدة
1/1	إن الإفصاح عن معلومات الأداء الإجتماعى والبيئى والحوكمى والإستراتيجى للمنظمات الأعمال من الأمور التى يطلبها أصحاب المصالح وتفيدعند إتخاذ القرارات					
1/2	يمثل التقرير عن معلومات الإستدامه هذه نوعاً من الإفصاح الطوعى للمنظمات، وتغلب على معلوماته النوع غير النقدى عادة					
1/3	إن خضوع المعلومات غيرالمالية هذه للتأكد من شخص مستقل، يضفى ثقة ومصداقية عليها فى صالح المستخدمين المرتقبين .					
1/4	إن الإفصاح عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية لمنظمات الأعمال من الأمور التى تدعم متخذ القرار وبصفة خاصة المستثمر.					

المحور الثانى- أثر التطوير الداعم لمهام التأكد على جودة وموثوقية المعلومات

رقم	العبارات موضوع الإستقصاء	موافق بشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق بشدة
2/1	إن القيام بمهام التأكد للمعلومات غير المالية أمر شاق ويحتاج إلى دعم من المعايير المهنية المنظمة.					
2/2	هناك فروق ملموسة بين عملية المراجعة المالية، ومهام التأكد الأخرى، ولذا وجب عدم الخلط بينهما.					
2/3	إن القصور فى متطلبات معايير التأكد و نقص التشريعات المنظمة يؤدى إلى نقص فى موثوقية المعلومات.					
2/4	إن معالجة الثغرات وأوجه القصور فى معايير التأكد الحاكمة للمهمة، تضييف جودة فى الأداء المهنى لمؤدى الخدمة، ومن ثم ينعكس بالإيجاب على درجة الموثوقية فى النتائج.					
2/5	إن إكتمال المعالجة السابقة بإستصدار تشريع ينظم العمل والمستويات الشخصية والمهنية للأداء له مردود إيجابى بالضرورة على جودة نتائج التأكد للمعلومات غير المالية.					

ملحق رقم (2)

التوزيعات التكرارية

(الجداول المزدوجة)

Frequencies

منشآت المراجعة الكبري

1/1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	21	23.6	23.6	23.6
	موافق	59	66.3	66.3	89.9
	موافق بشدة	9	10.1	10.1	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

1/2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.1	1.1	1.1
	محايد	27	30.3	30.3	31.5
	موافق	53	59.6	59.6	91.0
	موافق بشدة	8	9.0	9.0	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

1/3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	14	15.7	15.7	15.7
	موافق	62	69.7	69.7	85.4
	موافق بشدة	13	14.6	14.6	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

1/4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	13.5	13.5	13.5
	موافق	66	74.2	74.2	87.6
	موافق بشدة	11	12.4	12.4	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

2/1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	13	14.6	14.6	14.6
	موافق	66	74.2	74.2	88.8
	موافق بشدة	10	11.2	11.2	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

2/2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	18	20.2	20.2	20.2
	موافق	63	70.8	70.8	91.0
	موافق بشدة	8	9.0	9.0	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

2/3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	13.5	13.5	13.5
	موافق	68	76.4	76.4	89.9
	موافق بشدة	9	10.1	10.1	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

2/4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	3.4	3.4	3.4
	موافق	71	79.8	79.8	83.1
	موافق بشدة	15	16.9	16.9	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

2/5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	9.0	9.0	9.0
	موافق	69	77.5	77.5	86.5
	موافق بشدة	12	13.5	13.5	100.0
	Total	89	100.0	100.0	

Frequencies

وكلاء القيد (المستثمرين)

1/1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	14	19.4	19.4	19.4
	موافق	47	65.3	65.3	84.7
	موافق بشدة	11	15.3	15.3	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

1/2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2.8	2.8	2.8
	محايد	23	31.9	31.9	34.7
	موافق	41	56.9	56.9	91.7
	موافق بشدة	6	8.3	8.3	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

1/3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	9.7	9.7	9.7
	موافق	49	68.1	68.1	77.8
	موافق بشدة	16	22.2	22.2	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

1/4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	8.3	8.3	8.3
	موافق	52	72.2	72.2	80.6
	موافق بشدة	14	19.4	19.4	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

2/1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	19	26.4	26.4	26.4
	موافق	45	62.5	62.5	88.9
	موافق بشدة	8	11.1	11.1	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

2/2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.4	1.4	1.4
	محايد	23	31.9	31.9	33.3
	موافق	42	58.3	58.3	91.7
	موافق بشدة	6	8.3	8.3	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

2/3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	16	22.2	22.2	22.2
	موافق	49	68.1	68.1	90.3
	موافق بشدة	7	9.7	9.7	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

2/4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	8.3	8.3	8.3
	موافق	54	75.0	75.0	83.3
	موافق بشدة	12	16.7	16.7	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

2/5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	15.3	15.3	15.3
	موافق	51	70.8	70.8	86.1
	موافق بشدة	10	13.9	13.9	100.0
	Total	72	100.0	100.0	

ملحق رقم (3)

الاحصاء الوصفي للبيانات

Descriptives .

Descriptives

	الوظيفة			Statistic	Std. Error
1/1	منشآت المراجعة الكبري	Mean		3.87	.060
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.75	
			Upper Bound	3.98	
		5% Trimmed Mean		3.85	
		Median		4.00	
		Variance		.323	
		Std. Deviation		.568	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.019-	.255
		Kurtosis		.019	.506
	وكلاء القيد (المستشرين	Mean		3.96	.070
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.82	
			Upper Bound	4.10	
		5% Trimmed Mean		3.95	
		Median		4.00	
		Variance		.350	
		Std. Deviation		.592	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		.008	.283
		Kurtosis		-.039-	.559
1/2	منشآت المراجعة الكبري	Mean		3.76	.066
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.63	
			Upper Bound	3.90	
		5% Trimmed Mean		3.75	
		Median		4.00	
		Variance		.387	
		Std. Deviation		.622	
		Minimum		2	
		Maximum		5	

		Range		3	
		Interquartile Range		1	
		Skewness		-.084-	.255
		Kurtosis		-.039-	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		3.71	.078
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.55	
			Upper Bound	3.86	
		5% Trimmed Mean		3.71	
		Median		4.00	
		Variance		.435	
		Std. Deviation		.659	
		Minimum		2	
		Maximum		5	
		Range		3	
		Interquartile Range		1	
		Skewness		-.212-	.283
		Kurtosis		.097	.559
1/3	منشأت المراجعة الكبري	Mean		3.99	.059
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.87	
			Upper Bound	4.11	
		5% Trimmed Mean		3.99	
		Median		4.00	
		Variance		.307	
		Std. Deviation		.554	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.006-	.255
		Kurtosis		.384	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		4.13	.065
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.99	
			Upper Bound	4.26	
		5% Trimmed Mean		4.14	
		Median		4.00	
		Variance		.308	
		Std. Deviation		.555	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		.056	.283
		Kurtosis		.196	.559
1/4	منشأت المراجعة الكبري	Mean		3.99	.054
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.88	
			Upper Bound	4.10	

		5% Trimmed Mean		3.99	
		Median		4.00	
		Variance		.261	
		Std. Deviation		.511	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.020-	.255
		Kurtosis		.990	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		4.11	.061
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.99	
			Upper Bound	4.23	
		5% Trimmed Mean		4.12	
		Median		4.00	
		Variance		.269	
		Std. Deviation		.519	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		.159	.283
		Kurtosis		.654	.559

Descriptives

	الوظيفة			Statistic	Std. Error
2/1	منشآت المراجعة الكبري	Mean		3.97	.054
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.86	
			Upper Bound	4.07	
		5% Trimmed Mean		3.96	
		Median		4.00	
		Variance		.260	
		Std. Deviation		.510	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.060-	.255
		Kurtosis		.983	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		3.85	.070
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.71	
			Upper Bound	3.99	
		5% Trimmed Mean		3.83	
		Median		4.00	

		Variance		.357	
		Std. Deviation		.597	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		1	
		Skewness		.059	.283
		Kurtosis		-.246-	.559
2/2	منشآت المراجعة الكبري	Mean		3.89	.056
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.78	
			Upper Bound	4.00	
		5% Trimmed Mean		3.88	
		Median		4.00	
		Variance		.283	
		Std. Deviation		.532	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.115-	.255
		Kurtosis		.462	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		3.74	.074
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.59	
			Upper Bound	3.88	
		5% Trimmed Mean		3.72	
		Median		4.00	
		Variance		.394	
		Std. Deviation		.628	
		Minimum		2	
		Maximum		5	
		Range		3	
		Interquartile Range		1	
		Skewness		-.089-	.283
		Kurtosis		-.038-	.559
2/3	منشآت المراجعة الكبري	Mean		3.97	.052
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.86	
			Upper Bound	4.07	
		5% Trimmed Mean		3.96	
		Median		4.00	
		Variance		.237	
		Std. Deviation		.487	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	

		Skewness		-.089-	.255
		Kurtosis		1.368	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		3.88	.065
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.74	
			Upper Bound	4.01	
		5% Trimmed Mean		3.86	
		Median		4.00	
		Variance		.308	
		Std. Deviation		.555	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		-.056-	.283
		Kurtosis		.196	.559
2/4	منشآت المراجعة الكبري	Mean		4.13	.046
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4.04	
			Upper Bound	4.23	
		5% Trimmed Mean		4.13	
		Median		4.00	
		Variance		.186	
		Std. Deviation		.431	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		.746	.255
		Kurtosis		1.600	.506
	وكلاء القيد (المستثمرين	Mean		4.08	.059
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.97	
			Upper Bound	4.20	
		5% Trimmed Mean		4.09	
		Median		4.00	
		Variance		.246	
		Std. Deviation		.496	
		Minimum		3	
		Maximum		5	
		Range		2	
		Interquartile Range		0	
		Skewness		.187	.283
		Kurtosis		1.092	.559
2/5	منشآت المراجعة الكبري	Mean		4.04	.050
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.94	
			Upper Bound	4.14	
		5% Trimmed Mean		4.05	
		Median		4.00	

	Variance		.225	
	Std. Deviation		.475	
	Minimum		3	
	Maximum		5	
	Range		2	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		.144	.255
	Kurtosis		1.577	.506
وكلاء القيد (المستثمرين)	Mean		3.99	.064
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.86	
		Upper Bound	4.11	
	5% Trimmed Mean		3.98	
	Median		4.00	
	Variance		.296	
	Std. Deviation		.544	
	Minimum		3	
	Maximum		5	
	Range		2	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		-.011-	.283
	Kurtosis		.547	.559

	N	Mean	Std. Deviation
1/1	161	3.91	.579
1/2	161	3.74	.638
1/3	161	4.05	.557
1/4	161	4.04	.517
total1	161	3.93	.526
Valid N (listwise)	161		

	N	Mean	Std. Deviation
2/1	161	3.91	.552
2/2	161	3.82	.580
2/3	161	3.93	.519
2/4	161	4.11	.461
2/5	161	4.02	.506
total2	161	3.96	.479
Valid N (listwise)	161		

ملحق رقم (4)

معامل الثبات

قيمة معامل الثبات(ألفا) لجميع العبارات

Cronbach's Alpha	N of Items
.970	9

المحور الاول

Cronbach's Alpha	N of Items
.936	4

المحور الثاني

Cronbach's Alpha	N of Items
.949	5

ملحق رقم (5)

الاختبارات الاحصائية

Mann-Whitney Test

Ranks

الوظيفة		N	Mean Rank	Sum of Ranks
1/1	منشآت المراجعة الكبري	89	78.24	6963.00
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	84.42	6078.00
	Total	161		
1/2	منشآت المراجعة الكبري	89	82.40	7334.00
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	79.26	5707.00
	Total	161		
1/3	منشآت المراجعة الكبري	89	76.84	6839.00
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	86.14	6202.00
	Total	161		
1/4	منشآت المراجعة الكبري	89	77.17	6868.00
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	85.74	6173.00
	Total	161		

Test Statistics[a]

	1/1	1/2	1/3	1/4
Mann-Whitney U	2958.000	3079.000	2834.000	2863.000
Wilcoxon W	6963.000	5707.000	6839.000	6868.000
Z	-.998-	-.484-	-1.544-	-1.495-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.318	.628	.123	.135

a. Grouping Variable: الوظيفة

Mann-Whitney Test

Ranks

	الوظيفة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
2/1	منشآت المراجعة الكبري	89	84.80	7547.50
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	76.30	5493.50
	Total	161		
2/2	منشآت المراجعة الكبري	89	85.58	7617.00
	وكلاء القيد (المستثمرين.	72	75.33	5424.00
	Total	161		
2/3	منشآت المراجعة الكبري	89	83.95	7471.50
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	77.35	5569.50
	Total	161		
2/4	منشآت المراجعة الكبري	89	82.55	7347.00
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	79.08	5694.00
	Total	161		
2/5	منشآت المراجعة الكبري	89	82.83	7371.50
	وكلاء القيد (المستثمرين	72	78.74	5669.50
	Total	161		

Test Statistics[a]

	2/1	2/2	2/3	2/4	2/5
Mann-Whitney U	2865.500	2796.000	2941.500	3066.000	3041.500
Wilcoxon W	5493.500	5424.000	5569.500	5694.000	5669.500
Z	-1.413-	-1.652-	-1.143-	-.646-	-.724-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.158	.099	.253	.518	.469

a. Grouping Variable: الوظيفة