

## مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة (دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية)

د. أشرف محمد إبراهيم منصور<sup>(1)</sup>

### ملخص البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في وضع مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. وقد اعتمد البحث على المنهج المسحي التحليلي، والذي يستند بشكل رئيسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها: وجود عدة مبررات للمطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة منها تعزيز مصداقية هذه التقارير، وزيادة ثقة المستثمرين فيها؛ يعد أفضل بديل لتأكيد التقارير المتكاملة، تأكيدها بمعرفة فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي؛ من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية إعدادها وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة، والطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة؛ ومن أهم التحديات المرتبطة بعملية تأكيدها ارتفاع تكلفة التأكيد مقارنةً بفوائده، عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة، واحتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها؛ من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة تبني مدخل التأكيد الجزئي بدلاً من التأكيد الشامل، ومدخل التأكيد الاختياري بدلاً من الإلزامي؛ من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة الممارس بإطار إعداد هذه التقارير، استعانة الممارس بخبير أو أكثر، تحديد وتقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة؛ من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمستخدمين للفرق بين الرأي والاستنتاج؛ من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهتمة بتأكيد التقارير المتكاملة تقييم مدى مناسبة معايير وإطار التأكيد، ومطالبة المراجعين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم لتمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة. وقدمت الدراسة عدة توصيات منها ضرورة عقد دورات تدريبية لبيان الفرق بين ارتباطات المراجعة والفحص والتأكيد الأخرى، حيث أن لكل ارتباط طبيعة خاصة، كما أن مستوى التأكيد قد يختلف من ارتباط لآخر؛ عقد دورات تدريبية لبيان كيفية تأكيد التقارير

<sup>(1)</sup> أستاذ مساعد بقسم المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان).

المتكاملة؛ ألا تقتصر الاختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط؛ ضرورة تجزئة المعيار الدولي للتأكيد رقم (٣٠٠٠)، حيث أنه يتضمن تفاصيل كثيرة، مما يصعب فهمه من قبل الممارسين؛ توسيع نطاق مسمى مهنة المراجعة ليطلق عليها مهنة المراجعة والتأكد. وأخيراً يوصي الباحث زملائه الباحثين بالبحث في أثر تأكيد التقارير المتكاملة على تحسين جودة عملية التقرير المالي، وعلى كل من أتعاب المراجعة ومخاطر المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة.

الكلمات الرئيسية: تأكيد التقارير المتكاملة، المعايير الدولية للتأكد، ممارس، استنتاج، تأكيد معقول، تأكيد محدود.

### **Abstract:**

The overall objective of the research is to develop a proposed approach to reduce the challenges of integrated reporting. The research was based on an analytical survey approach. The results of the research are: There are several reasons for demanding the assurance of the integrated reports, the most important to increase investor confidence in these reports. The challenges face assurance of integrated reporting associated with the integrated reporting process: The cost of confirming integrated reports compared to its benefits. One of the most important elements of meeting the challenges of integrated corporate reporting for integrated reporting is the adoption of a partial assurance approach, one of the most important elements of meeting the challenges of integrated reporting are integrated reporting practitioners: the rules and rules for preparing such reports, the use of the practitioner by an expert or more; key elements of meeting the challenges of integrated reporting assertions for users of integrated reporting information include users for integrated reporting by the nature of the conclusion of integrated reports; One of the most important elements of meeting the challenges of confirming the integrated reports of scientific and professional organizations interested in the assurance of integrated reports: to assess the adequacy of the criteria and framework of assurance, and external auditors to develop their qualification. The study made several recommendations, including: showing the difference between the audit, review and assurance. The level of assurance may differ from one association to the other; training courses to demonstrate how integrated reports are confirmed; The Association of Accountants and Auditors of Egypt should have

questions regarding the audit or review of financial statements only, but should also include questions regarding the assurance of integrated reports; Extend the scope of the profession of auditing to be called the profession of audit and assurance. Finally, the researcher recommends researchers to investigate the impact of integrated reporting on both audit fees, audit risk, audit gap and the impact of integrated reporting on improving the quality of the financial reporting process.

**key words:** Integrated reports assurance, international standards of assurance, practitioner, conclusion, reasonable assurance, limited assurance.

## ١. الإطار العام للبحث:

### ١/١. مقدمة:

طالب العديد من المستثمرين وغيرهم من المتعاملين مع منشآت الأعمال، بزيادة المعلومات غير المالية المفصّل عنها في التقارير التي تعدّها وتصدرها هذه المنشآت. وقد أدى ذلك إلى إعداد بعض شركات المساهمة لتقارير أُطلق عليها تقارير الأعمال المتكاملة **Integrated Business Reports** (أو التقارير المتكاملة **integrated reports**)، تُعبّر عن الأداء الشامل للمنشأة (Dumitru, and Guş, 2016). وتقوم هذه التقارير على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركات، مثل التقارير المالية وتقرير الحوكمة وتقرير الأداء البيئي وتقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الاستدامة، والجمع بينها في تقرير واحد (أبو جبل، ٢٠١٤؛ Monterio, 2013). وقد أكد المجلس الدولي للتقرير المتكامل **International Integrated Reporting Council (IIRC)** على أن إعداد بعض الشركات لتقرير متكامل يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية عن جميع أنشطتها لتوفير منظور أكثر شمولاً عن أداؤها، يعدّ أحدث تطور في عملية التقرير (**OII and Rommerskirchen, 2018**).

وقد أدى تزايد عدد الشركات التي تُضمّن بيانات عن الجوانب الاجتماعية والبيئية والاستدامة في تقاريرها السنوية المتكاملة، إلى أهمية وضرورة التحقق من مصداقية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على **reliability** البيانات الواردة في هذه التقارير (وهو ما يطلق عليه تأكيد التقارير المتكاملة **integrated reports Assurance**). وتوجد بعض الآليات لذلك، والتي بدونها قد لا يتم الاعتماد على هذه التقارير، وقد يُنظر إليها

على أنها، ليست أكثر من وثائق تسويقية أو دعائية، وبالتالي لن تقوم بتزويد مستخدم التقرير بمعلومات مفيدة (Simnett, Zhou and Hoang, 2016; IIRC, 2014, 2014a). وقد حدد إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل **Integrated Reporting Framework of the International Integrated Reporting Council (IIRC)** عدداً من الآليات لتعزيز مصداقية وموثوقية التقرير المتكامل، أهمها: أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير القوية، مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة)، والمراجعة الداخلية أو وظائف متشابهة، التأكيد الخارجي (IIRC, 2013; Simnett, Zhou and Hoang, 2016).

## ٢/١. مشكلة وتساؤلات البحث:

أدى تزايد إهتمام أصحاب المصالح **Stakeholders** بالتقارير المتكاملة التي تصدرها بعض الشركات، وحرصهم على بث الثقة في محتويات هذه التقارير، إلى ضرورة إخضاع هذه التقارير لعمليات تأكيد، بمعرفة شخص أو جهة أو فريق متخصص ومؤهل لذلك، خاصة وأن إعداد وإصدار بعض الشركات للتقارير المتكاملة، أدى إلى طرح العديد من التساؤلات حول موثوقية المعلومات الواردة في هذه التقارير (Edgley et al., 2010). وتعد هذه التساؤلات بمثابة صعوبات وتحديات قد تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. ومن أهم هذه التساؤلات، ما إذا كانت المعايير الدولية للمراجعة و/أو الفحص و/أو التأكيد الأخرى ستكون مناسبة لعملية تأكيد التقارير المتكاملة أم لا؟؛ وما إذا كانت المعايير الدولية الحالية (IAASB, 2017)، توفر إرشادات كافية للقيام بهذا التأكيد أم لا؟؛ وما إذا كان من الضروري وضع معيار أو معايير منفصلة لاستيعاب العناصر الجديدة الواردة في التقرير المتكامل أم لا؟؛ وما إذا كانت المهارات المطلوبة لتأكيد هذه التقارير متوفرة أم لا؟؛ وما إذا كان هذا التأكيد يتطلب فرق تأكيد متعددة التخصصات أم لا؟؛ وما إذا كانت تكلفة تأكيد التقرير المتكامل ستتناسب مع المنافع المنتظرة أم لا؟ (Simnett, Zhou and Hoang, 2016). وبجانب ذلك، هناك عدد من التحديات التقنية **technical challenges** المتعلقة بتأكيد التقارير المتكاملة، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية للمعلومات الواردة بها، ومستوى التأكيد الذي يمكن تقديمه بشأن جوانب التقرير المتكامل المختلفة والمتنوعة، وكيفية تأكيد المعلومات الوصفية والمستقبلية **discursive and future-oriented information** (IIRC, 2014). ونظراً لهذه التحديات، لا يتطلب IIRC، بل يشجع فقط، اجراء تأكيد مستقل للتقارير المتكاملة (IIRC, 2014a).

إن المطالبات بتعزيز مصداقية وموثوقية محتويات التقارير المتكاملة لإمكانية الإعتدال عليها، تستدعي البحث في تحديد وتحليل التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة (Smith, 2016; Simnett and Huggins, 2015; Cheng et al. 2014)، فعلى الرغم من التوسع النسبي في إعداد التقارير المتكاملة، إلا أن عمليات التأكيد التي تتم على هذه التقارير، ما زالت قليلة، وقد يرجع ذلك إلى وجود العديد من التحديات التي تواجه تأكيد هذه التقارير. لذا، فإن مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود مقترحات عملية يُمكن تطبيقها لتجنب التحديات التي تواجه عملية تأكيد التقارير المتكاملة أو على الأقل الحد منها، وهو ما يسعى هذا الباحث لتحقيقه في هذا البحث. ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١. ما المقصود بتأكيد التقارير المتكاملة، وما هي أهدافه، وأنواعه، ونطاقه؟
٢. ما هي أهم الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة؟
٣. من هو الممارس الذي يقوم بتأكيد التقارير المتكاملة؟
٤. ما هي مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة؟
٥. ما هي التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة؟
٦. ما هي مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة؟

### ٣/١. أهداف البحث:

- يتمثل الهدف العام للبحث في وضع مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. ويقسم هذا الهدف إلى الأهداف الفرعية التالية:
١. بيان المقصود بالتأكيد، وبيان أهدافه، وأنواعه، ونطاقه.
  ٢. تحديد أهم الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة.
  ٣. تحديد الممارس الذي يمكنه تأكيد التقارير المتكاملة.
  ٤. تحديد مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة.
  ٥. تحديد وتحليل التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة.
  ٦. تحديد وتحليل مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة.

### ٤/١. أهمية ودوافع البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في تناول موضوع تعددت فيه آراء الباحثين والمنظمات المعنية، فلم يحسم بعد من الناحية العلمية. لذا، يعتقد الباحث أن مناقشة تأكيد التقارير المتكاملة، وما يواجهه هذا التأكيد من تحديات، وتقديم مقترحات للحد من هذه التحديات، سيمثل إضافة علمية هامة تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي، الذي تناول تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة أنه لا توجد حتى الآن - في حدود علم الباحث - دراسات عربية تناولت تحليل والحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة. كما تتمثل أهمية البحث من الناحية العملية في أهمية تأكيد التقارير المتكاملة للعديد من الفئات المتعاملة مع الشركات. لذا، فإن وضع مدخل مقترح للحد من التحديات التي تُحد من هذا التأكيد، سيكون مفيداً لهذه الفئات، من خلال تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المتكاملة، مما يُزيد من ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح Stakeholders في هذه التقارير. كما يأمل الباحث أن يفيد المدخل المقترح القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة (الممارسين) في تحسين أدائهم. ويفيد أيضاً المنظمات المعنية بمهنة المراجعة في أن يكون لها دوراً إيجابياً في زيادة الثقة في بيئة الأعمال.

#### ٥/١. منهج البحث وأدواته:

لتحقيق أهداف البحث، ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث، فإن الباحث يعتقد أن الأسلوب الأنسب لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، والاجابة على تساؤلاته هو المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكل رئيسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/ ٢٠٠٤ م). وقام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات البحث واختبار فرضياته وتحقيق أهدافه، من عينة من بعض الأطراف ذات العلاقة بموضوع البحث.

#### ٦/١. الدراسات السابقة:

سوف يتم عرض هذه الدراسات في ضوء معيارين أساسيين هما، طبيعة الموضوع محل البحث، والتتابع الزمني لها.

١/٦/١. دراسات تناولت طبيعة ومبررات المطالبة بتأكيد محتويات التقارير المتكاملة:

خلصت دراسة (Dhaliwal et al., 2011) إلى أن العديد من منشآت الأعمال تسعى إلى تقليل عدم التناسق المحتمل وجوده في المعلومات غير المالية الواردة في التقارير الصادرة عنها، وكذلك تقليل تكاليف الوكالة agency costs وانخفاض تكاليف

رأس المال **equity capital costs** وزيادة مصداقية المعلومات المتعلقة بالاستدامة، وأن الوسيلة التي تمكنها من ذلك هو استخدام التأكيد الخارجي. وتساءلت دراسة (Eccles, Krzus, and Watson, 2012) حول ما إذا كان يجب الحصول على تأكيد عن التقرير المتكامل بأكمله أو مكونات محددة منه، وحول ما إذا كان تأكيد التقرير المتكامل سيكون إلزامياً أم اختيارياً. وأظهرت الحاجة إلى تقديم تأكيد بشأن التقارير المتكاملة. ومع ذلك، عندما يتعلق الأمر بما إذا كان ينبغي أن يكون التأكيد على كامل التقرير المتكامل، أو على مكونات منه، أشارت إلى أن غالبية أصحاب المصلحة تفضل التأكيد المستقل على التقرير المتكامل بأكمله، ويرجع ذلك أساساً إلى أن تأكيد التقرير بالكامل يعزز من مصداقية المعلومات إلى حد كبير. كما أكدت على أنه لا يمكن تعظيم قيمة التقرير المتكامل إلا عندما يكون مصحوباً بتأكيد متكامل.

وقدم علي (٢٠١٢) رؤية علمية ومهنية للتأثيرات المتوقعة لإعداد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للتقارير المتكاملة، على الارتباطات التأكيدية التي يقدمها المراجع. وخلص إلى عدة نتائج منها، من أهم متطلبات وضوابط تنظيم التقارير المتكاملة في مصر الالتزام بإعداد ونشر ومراجعة التقارير المتكاملة بواسطة مراجع الشركة، لما لذلك من تأثير إيجابي على تخفيض مخاطر المعلومات ومن ثم تحسين عملية اتخاذ القرارات. ويهدف شحاته (٢٠١٤) إلى دراسة واختبار مدى قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لإطار مهني أقترحه في ضوء الدراسات السابقة والإصدارات المهنية، للتأكيد على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤولياتها الإجتماعية، مع بيان أثر هذا التأكيد على قرار الاستثمار ومنح الائتمان. وخلصت الدراسة النظرية إلى وجود تأثير لتوكيد مراقبي الحسابات على إفصاح الشركات عن مسؤولياتها الإجتماعية وعلى قراري الاستثمار ومنح الائتمان. وتبين من خلال الدراسة الميدانية قبول غالبية مراقبي الحسابات لهذا الإطار. وخلص من خلال الدراسة التجريبية إلى أن هذا التوكيد يؤثر إيجابياً على قرار الاستثمار، وعدم وجود تأثير لهذا التوكيد على قرار منح الائتمان. وقد أوصى الباحث بضرورة إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية للشركات المقيدة بالبورصة للالتزام بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية مصحوبة بتقرير توكيد مراقب الحسابات عليه، بصرف النظر عن نشاطها.

وسعت دراسة (Kend and Michael, 2015) لتحقيق عدة أهداف، من بينها بيان تأثير ارتباطات تأكيد التقارير المتكاملة التي يقدمها المراجع الخارجي على الثقة في هذه التقارير. وقد اعتمدت الدراسة على عينة من ٢٢٠ شركة في المملكة المتحدة

وأستراليا. وخلصت إلى عدة نتائج، منها أن وجود لجنة للاستدامة يكون له تأثير هام في اختيار المراجع الخارجي الذي يوفر التأكيدات المطلوبة على تقارير الاستدامة. كما أكد (Opriúor, 2015) على أهمية إعداد وتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، وعلى وجوب مساهمة الأطراف ذات العلاقة بدور ايجابي في هذا الامر. وأشار إلى الدور الذي يقدمه التأكيد الخارجي المستقل لتقارير الأعمال المتكاملة، وأكد على أن هذا التأكيد ساعد كثيراً على تعزيز موثوقية هذه التقارير. وأشارت دراسة (Simnett and Huggins, 2015) إلى أن المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC)، أصدرت مؤخراً إطاراً للتقارير المتكاملة، يوسع من نطاق تقارير الشركة باستخدام مفهوم رأس المال المتعدد، ويتطلب وصفاً لنموذج أعمال الشركة، مما يسمح بالتقرير عن أنشطة الشركة بشكلٍ أشمل. ومن أجل الحصول على قبول دولي لهذا الإطار، يجب إثبات الفوائد المستندة إلى السوق لتبني الإطار. وتساءلت الدراسة عما إذا كانت آليات التأكيد التقليدية قابلة للتطبيق على التقارير المتكاملة. وخلصت الدراسة أيضاً إلى أن تأكيد التقارير المتكاملة يضيف قيمة للمنشأة التي تقوم بتأكيد هذه التقارير.

وتهدف دراسة (Simnett, Zhou and Hoang, 2016) إلى البحث في آليات تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة، بما فيها آلية التأكيد. وخلصت إلى أن المعلومات التي تم التقرير عنها، وفقاً لإطار التقرير المتكامل الصادر عن (IIRC)، لن تكون مفيدة للغرض المقصود منه، ما لم تكن موثوقة وذات مصداقية *credible and perceived to be credible*. ويحدد الإطار العام أهمية التأكيد الخارجي المستقل *independent external assurance*، ولكنه يحدد أيضاً آليات أخرى لتعزيز المصداقية، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير الفعالة ومشاركة أصحاب المصلحة *stakeholder engagement* والمراجعة الداخلية. وتهدف دراسة (Daniel et al., 2016) إلى بيان التأثيرات الناتجة عن تأكيد بيانات التقارير المالية وتقارير الاستدامة على القرارات المتعلقة بالاستثمار. وخلصت إلى أن التأكيد الذي يقدم للبيانات الواردة في تقارير الاستدامة، له تأثيراً ايجابياً على أداء الاستدامة في منشآت الأعمال وعلى قرارات المستثمرين. وخلصت دراسة (Hien et al., 2016) إلى أن البيانات التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة المعدة وفقاً لإطار التقرير المتكامل الذي أعده المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC)، لن تكون مفيدة للأهداف المعدة من أجلها، إلا إذا كانت الأطراف المستخدمة لمعلومات التقارير المتكاملة متأكدة من مصداقيتها وموثوقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.



ويهدف فرج (٢٠١٧) إلى دراسة مدى إدراك أصحاب المصالح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، خاصةً مانحي الائتمان، للقيمة المضافة من التوكيد المهني لمراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن الاستدامة. ومن خلال دراسة تجريبية على عينة من متخذي قرار منح الائتمان بالبنوك المصرية، خلص إلى عدة نتائج منها، أهمية تأكيد المعلومات الخاصة بالتنمية المستدامة، خاصةً في ظل تزايد الإفصاح عن هذه المعلومات، وتزايد مطالبات أصحاب المصالح والمنظمات المهنية بزيادة وتأكيد هذا الإفصاح. وأكد أيضاً على أن هناك استجابة سريعة وقوية للمنظمات المهنية لطلب أصحاب المصالح، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير الدولية للتأكيد ISAEs والمعايير الأمريكية لخدمات التصديق SSAEs، مما يؤدي إلى إضفاء المصداقية على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن الاستدامة. وينعكس هذا التوكيد بشكل إيجابي على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، خاصةً متخذي قرار منح الائتمان. كما خلص من خلال الدراسة التجريبية إلى وجود تأثير لهذا التوكيد على قرار منح الائتمان. وأوصى بضرورة إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية، الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن معلومات الاستدامة مصحوباً بتقرير توكيد مراقب الحسابات على هذا الإفصاح.

كما أكدت دراسات أخرى مثل (Coram, Monroe, and Woodliff, 2009; Hodge, Subramaniam, and Stewart, 2009; Pflugrath, Roebuck, and Simnett, 2011; Brown-Liburd and Zamora, 2015) على أن التأكيد الخارجي للمعلومات الواردة في تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة، من المفترض أن يؤدي إلى تحسين مصداقية وموثوقية هذه التقارير، ووجود تأثير إيجابي لهذا التأكيد على قرارات مستخدمي هذه التقارير، ويمكن أن تترجم هذه الموثوقية إلى تقديرات أعلى لأسعار الأسهم.

٢/٦/١. دراسات تناولت المراجعة الداخلية كأحد آليات تأكيد التقارير

المتكاملة<sup>(٢)</sup>:

تهدف دراسة (Hockers and Lance, 2004) إلى بيان الدور الذي يمكن أن يلعبه نشاط المراجعة الداخلية تجاه التقارير المتكاملة التي تصدرها بعض منشآت

---

(٢) لم يخصص الباحث جزءاً للدراسات التي تناولت دور المراجعة الخارجية في تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبار أن الأصل أن جميع الدراسات المعروضة تتناول دور المراجعة الخارجية، ما لم ينص على غير ذلك.

الأعمال. وقد خلصت إلى عدة نتائج، من أهمها أن للمراجعة الداخلية دوراً كبيراً للتحقق من عدالة ومصداقية التقارير المتكاملة. ويرجع ذلك للعديد من الأسباب منها؛ فهم المراجعين الداخليين العميق لطبيعة نشاط وعمليات المنشأة، وقدرتهم على توفير تأكيدات لزيادة مصداقية المعلومات المالية الواردة بالتقارير المتكاملة، وتوفير معلومات عن المخاطر المتوقعة التي قد تواجهها المنشأة، وكيفية التعامل معها.

وأكدت الدراسة التي قام بها أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وهو مكتب **Deloitte** (Deloitte, 2011) على ذلك، من خلال بيان الدور المتوقع أن تلعبه المراجعة الداخلية في ظل تطبيق منشآت الأعمال لإطار التقرير المتكامل. وقد خلصت إلى أنه وتمشياً مع التطور الذي طرأ على المراجعة الداخلية من قبل المعهد الدولي للمراجعين الداخليين **The Institute of Internal Auditors (IIA)** يجب أن يتسع نطاق المراجعة الداخلية، ليشمل توفير خدمات تأكيدية واستشارية في بعض المجالات الهامة، والتي تعتبر ضمن محفزات تحسين قيمة المنشأة، حيث أنها تؤثر بشكل مباشر وكبير على قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل الطويل، ومن هذه المجالات؛ الأداء الإستراتيجي، والأداء التشغيلي، والأداء في مجال الاستدامة، بالإضافة إلى دورها المتعارف عليه في مجال الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر. وخلصت دراسة قام بها المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA, 2013) إلى أن تبني العديد من الشركات لإطار التقرير المتكامل، يعد مؤشراً جيداً على أن تطبيق التقارير المتكاملة سيستمر في التوسع. وطرحت الدراسة تساؤلاً متعلقاً بالكيفية التي تستعد بها المراجعة الداخلية لتأكيد التقارير المتكاملة. وخلصت الدراسة إلى أن التحدي الذي يواجه تأكيد التقارير المتكاملة، ليس تأكيد البيانات المالية، بل البيانات غير المالية، فأهمية تأكيد التقارير المتكاملة تنبع من التحقق من البيانات غير المالية الواردة بها، لأن البيانات المالية تم التحقق منها من خلال خدمة المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين في وضع فريد في الشركة يمكنهم من تأكيد هذه التقارير.

وتهدف دراسة قامت بها مشابط (٢٠١٥) إلى بيان الدور الذي تقدمه المراجعة البيئية الداخلية في التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المتعلقة بتخفيض خطر الانبعاثات المؤدية للإحتباس الحراري **Greenhouse Gas**. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المراجعين الداخليين يقومون بالفعل بمراجعة الأنشطة المرتبطة بالبيئة في المنشأة، كما أكدت على أن فريق المراجعة البيئية الداخلية له دوراً تأكيدياً واستشارياً عند قيامه بعملية المراجعة البيئية، بما يتماشى مع التعريف والتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية

الصادرة عن IIA. وفي نفس السياق، وبعد صدور تقرير (III) King عن تفعيل آليات الحوكمة في جنوب أفريقيا في عام ٢٠٠٩، أشارت دراسة قام بها مكتب آخر من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وهو مكتب Pricewaterhouse Coopers (PwC, 2016) إلى أن الدور الذي يمكن أن تقدمه المراجعة الداخلية لتأكيد المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، يتمثل في تعظيم القيمة المحققة من هذه التقارير. وتوصلت الدراسة إلى أن الدور المنتظر للمراجعة الداخلية يتجه إلى التركيز على إضافة قيمة لأصحاب المصالح في المنشأة، من خلال توسيع الدور الذي يمكن أن تلعبه في تقديم خدمات تأكيدية واستشارية للمنشأة في عدة مجالات أهمها؛ الأداء الإستراتيجي والمالي والتشغيلي والبيئي والحوكومي، وكذلك مجال إدارة المخاطر والاستدامة.

### ٣/٦/١. دراسات تناولت التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

وجدت دراسة (Simnett, Vanstraelen and Chua, 2009) أن مهنة المحاسبة والمراجعة يمكنها أن تضيف قيمة إلى ارتباطات تأكيد التقارير المتكاملة، حيث أن لدى المراجعين الخارجيين معرفة بعملية التقرير في الشركات بشكل عام، وكذلك لديهم خبرة في الرقابة الداخلية، وفي تنفيذ ارتباطات التأكيد. ومن خلال الدراسة التجريبية خلصت إلى أن المراجعين الخارجيين هم أكثر الممارسين الذين يقومون بتقديم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة. وأشار (Ridehalgh, 2010) إلى أن المطالبة بأن تقوم الشركات بإعداد "تقرير واحد"، يجب أن يستتبعه المطالبة بالتحقق من هذا التقرير عن طريق تقديم خدمة "مراجعة واحدة". ومع ذلك، لا يزال الدعم المقدم لتأكيد القوائم المالية باعتبارها أهم مكون في تقارير الشركات كبيراً، ويرجع ذلك إلى أن التأكد من التقرير بأكمله موضع شك حالياً، بسبب عدم وجود معايير تأكيد ومهارات ونظم مناسبة لدعم هذا التأكيد. وأشارت دراسة (Edgley et al., 2010) إلى أن العديد من الشركات لا تقدم تأكيد بشأن المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، وأشارت إلى أنه حتى عندما يتم تقديم تأكيد، فإنه لا يتم بنفس الدرجة من الدقة مثل مراجعة القوائم المالية. وفي هذا الصدد، تساءلت الدراسة عما إذا كان ينبغي أيضاً دمج بيانات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة مع عمليات مراجعة القوائم المالية، وكيف يؤثر العرض المتكامل للمعلومات المالية والاستدامة على استخدام مثل هذه المعلومات.

وأشارت دراسة (عبد الحميد، والليثي، ٢٠١٣) إلى تزايد الإهتمام بخدمات التأكيد منذ منتصف تسعينات القرن الماضي، باعتبارها إحدى المهام التي يمكن أن يُطلب أدائها من

المراجعين الخارجيين. وعليه فقد سارعت منشآت الأعمال والهيئات المهمة بمهنة المحاسبة والمراجعة بإصدار الإرشادات والمعايير الخاصة بتلك الخدمات. وأكدت الدراسة على أن المراجعين الخارجيين يواجهون تحدٍ بشأن تأكيد التقارير المتكاملة، يتمثل في المنافسة التي تواجههم من بعض أصحاب المهن الأخرى مثل الاستشاريين في مجال الخدمات الإدارية والبيئية والاجتماعية والقانونية وتكنولوجيا المعلومات. كما أكدت على وجود طلب حقيقي على ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء تلك الخدمات التأكيدية. ويهدف فتح الله (٢٠١٣) إلى تحليل عملية مراجعة التقارير المتكاملة من قبل المراجعين الخارجيين، كأحد التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في الوقت الراهن. كما يهدف إلى المساهمة في وضع نموذج شامل، يساعد المراجع الخارجي في مراجعة التقارير المتكاملة في ضوء العايير الدولية للمراجعة ISAs. وباعتبار أن مراجعة التقارير المتكاملة تعد من أحدث الموضوعات المطروحة في بيئة الأعمال، خاصة مع تزايد الإهتمام العالمي بقضايا التنمية المستدامة، أصبح الرأي العالمي أكثر إهتماماً بضرورة إيجاد حلول للمشاكل البيئية والإقتصادية والاجتماعية والحوكومية، بغرض خلق مجتمعاً مستداماً. وقد أدى ذلك إلى زيادة العبء الملقى على مهنة المراجعة، وتعرضها لضغوط شديدة قد تؤثر على جودة أداء المراجعة والمراجعين. ولقد أدى عدم وجود قاعدة معرفية تتم من خلالها المراجعة، إلى صعوبة عملية مراجعة التقارير المتكاملة. وأكدت الدراسة على أن مراجعة التقارير المتكاملة يعول عليها كمراجعة متكاملة في ااضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير. وخلصت إلى أنه أصبح هناك التزام أخلاقي على المراجعين بإعداد تقرير عن التقارير المتكاملة للمنشآت، والتي تشمل على جوانب مالية وجوانب مرتبطة بالاستدامة لاضفاء الثقة والمصادقية، لحماية حقوق مستخدمي هذه التقارير.

وركزت دراسة (Warren and Jill, 2015) على قضية التأكيد المستقل. واستطلعت آراء عينة من مجتمع المراجعة في جنوب أفريقيا، بشأن التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. وأشارت إلى أن جنوب أفريقيا كانت أول دولة في العالم فرضت التقارير المتكاملة (IRs) في عام ٢٠١٠ على جميع الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية. وطرحت الدراسة السؤال التالي: هل يمكن ويجب أن يتم تقديم تأكيد مستقل عن IRs بنفس الطريقة التي يتم بها تقديم تأكيد مستقل عن التقارير السنوية والقوائم المالية التقليدية؟ وثبين آراء عدد من كبار ممارسي التأكيدات senior assurance practitioners في مهنة المراجعة في جنوب أفريقيا، أنه على الرغم من أهمية التأكيدات المستقلة لـ IRs، فإنه من المتوقع وجود عدداً من

القضايا المرتبطة بالمسئولية التقنية والقانونية، مما قد يؤثر على تقديم هذا التأكيد. وأكدت الدراسة على حاجة أصحاب المصلحة لتأكيد موثوقية المعلومات الموجودة في التقارير المتكاملة. لذا، يلزم وجود شكل من أشكال التأكيد المستقل. وأشار حوالي ٦٠٪ من المستقصى منهم إلى أنه إذا تم الحصول على تأكيد، فيجب أن يشمل التقرير بأكمله. وأعرب ٢١٪ عن اعتقادهم بأنه ينبغي التأكيد على جوانب محددة من التقرير، وأن ٦٪ فقط لا يوافقون على الحصول على تأكيد على أساس أنه غير ضروري أو مرهق أو غير فعال من حيث التكلفة. وتشير الدراسة إلى أن النقاش بشأن تأكيد التقرير المتكامل يحتاج إلى أخذ عدة قضايا في الاعتبار هي: ما هي قيمة التأكيد؟. هل ينبغي تأكيد التقرير المتكامل بالكامل؟. ما هي أجزاء التقارير المتكاملة التي يتم تأكيدها؟. هل سيتم الخلط بين المستخدمين من خلال أنواع مختلفة من التأكيد؟. هل ينبغي أن يركز المراجعون في عملية إعداد التقرير المتكامل؟. هل ينبغي إعادة النظر في مسئولية المراجعين؟. إذا تم التأكيد من التقارير المتكاملة، فهل سيؤدي ذلك إلى تقليل محتواها؟.

وتهدف دراسة (Oprisor 2015) إلى القاء الضوء على مراجعة التقارير المتكاملة والتحديات والعقبات التي تواجه هذه المراجعة. وأشارت إلى أن مفهوم التقارير المتكاملة له أبعاد متعددة، وأحد هذه الأبعاد هو توفير تأكيد للبيانات الواردة بها. وخلصت إلى أنه من الصعب الحصول على مستوى عالٍ (أو معقول) من التأكيدات في حالة التقارير المتكاملة بسبب عدم وجود لوائح مراجعة وعدم وجود أو نقص في معايير المراجعة الحالية. وأكدت على أن القضايا الأخرى التي يجب أخذها في الاعتبار هي تكاليف مثل هذه المراجعة، وصعوبة توفير تأكيد للمعلومات المستقبلية. كما أكدت هذه الدراسة على أن حل مشكلات التقارير المتكاملة يكمن في حدوث تعاون وتنسيق بين كل من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد **International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)** واللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC). ويعتبر هذا التعاون أفضل وسيلة للتغلب على العقبات والتحديات، وتوفير منهجيات متماسكة وفعالة لعملية المراجعة التي يمكن استخدامها في حالة التقارير المتكاملة. وأكدت دراسة (Cohen and Simnett, 2015) على أن التحدي الذي يواجه تأكيد التقارير المتكاملة لا يقتصر على وجود إرشادات عملية قليلة لارتباط التأكيد في إعداد التقارير المتكاملة؛ حيث أكدت على أن الجمع بين التقارير المتكاملة مع تأكيد المعلومات المتعلقة بالاستدامة هي منطقة مجهولة في ممارسة العديد من الشركات والبحوث العلمية.

وأشار (Smith 2016) إلى أن التقنيات والابتكارات تسببت في حدوث تغييرات كبيرة في العديد من الصناعات، وبشكلٍ خاص في توقعات ومتطلبات الشركات التي تعمل على نطاق عالمي. ويمثل ذلك تحدي للعديد من المهنيين، خاصةً مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة. بالإضافة إلى ذلك، يؤدي استمرار مطالبات أصحاب المصلحة بالمزيد من المعلومات المالية وغير المالية المفصّل عنها في التقارير الصادرة عن الشركات، إلى زيادة انتاج والافصاح عن المعلومات غير التقليدية. وأوجب ذلك ضرورة تطوير مهارات المهنيين الماليين والمحاسبين والتكيف مع سوق سريع التغير والتطور. كما يجب تحسين اللوائح والعمليات المرتبطة بالمراجعة وإدماجها في متطلبات السوق في الوقت الفعلي. وأكدت الدراسة على ضرورة تطور المحاسبة والتمويل والمراجعة إلى وظيفة أكثر استراتيجية للتعامل مع تقارير الأعمال المتكاملة.

وتهدف دراسة حسن (٢٠١٦) إلى تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن يقدمه المراجع الخارجي في التحقق من ومراجعة مصداقية البيانات الواردة في تقارير الاستدامة التي تعدها بعض منشآت الأعمال، باعتبار هذه المراجعة الآلية الأساسية - وتكاد تكون الأهم - لاجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب. ومن أهم نتائج هذه الدراسة، أهمية إخضاع تقارير التنمية المستدامة للتأكيد؛ وأن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي عند تقديم خدمة التأكيد لتقارير الاستدامة، وأن مطالبة المراجعين الخارجيين بتقديم خدمات التأكيد لمثل هذه التقارير يعتبر تحدٍ جديد لهم. وأشارت دراسة (Burke and Clark, 2016) إلى أن تأكيد التقارير المتكاملة *the assurance of integrated reports* أصبح من الموضوعات الرئيسية التي أخذت قدراً ليس قليلاً في النقاش المستثمر. كما خلصت الدراسة إلى أن من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة وجود تعدد وإختلاف في المصادر التي يمكنها تقديم خدمات التأكيد، وكذلك عدم وجود معايير موحدة لأداء هذا التأكيد.

وتهدف دراسة (Dumitru, and Guş, 2016) إلى استكشاف الدور الذي يمكن أن يقدمه المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة في إعداد وتقديم تأكيد للأشكال الجديدة من تقارير الشركات. وتناولت أحدث ما توصلت إليه التكنولوجيا لتأكيد التقارير المتكاملة، بأقسامها المختلفة (الاستدامة، الجوانب الإجتماعية، الجوانب البيئية، والجوانب الحوكمة). وكانت الأسئلة البحثية الرئيسية لهذه الدراسة هي: ما هي الأقسام التي تحتاج إلى تأكيد؟ إلى أي مدى يشارك المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة في عملية تأكيد التقارير المتكاملة؛ وما هي المعايير المستخدمة في مهام التأكيد؟ ومن خلال استكشاف

التقارير المتكاملة الصادرة في عام ٢٠١٤ من ٩٨ شركة مضمنة في البرنامج التجريبي للمجلس الدولي للتقرير المتكامل **International Integrated Reporting Council's Pilot Programme**، خلصت الدراسة إلى أن هناك عدد متزايد من الشركات التي تحصل على تأكيد لتقاريرها المتكاملة، خاصةً في ظل الطبيعة الصعبة للمعايير الحالية. وأشارت إلى أن مطالبات العديد من مستخدمي التقارير المالية لمعلومات مالية وغير مالية عن الأداء الشامل للمنشأة، أدت إلى الحاجة لإعداد منشآت الأعمال لتقارير أطلق عليها تقارير الأعمال المتكاملة (أو التقارير المتكاملة). كما أكدت على أن معظم الشركات تحصل على تأكيدات فقط لجزء من المعلومات التي تم الإفصاح عنها في التقارير المتكاملة، وأن معظم التقارير التي تم تأكيدها، تم من قبل مكاتب المحاسبة، وأن المعيار الأكثر استخداماً هو معيار التأكيد (٣٠٠٠).

وأشار (2017) Maroun إلى قلة التوجيهات حول ارتباط تأكيد التقارير المتكاملة، خاصةً فيما يتعلق بمعايير ونطاق هذا التأكيد. كما أشار إلى مدى صعوبة تحقيق هذا التأكيد، في ضوء تضمن هذه التقارير لأنواع متعددة من البيانات (واقعية، نوعية، كمية). وأكدت الدراسة على عدم وجود إرشادات كافية حول، كيف يمكن أن تكون التقارير المتكاملة موضوعاً لارتباط تأكيد تقليدي **conventional assurance** **engagement**، على الرغم من استخدامها المتزايد كوسيلة هامة للتواصل مع أصحاب المصلحة. وتعتمد الدراسة على البيانات الأولية التي تم جمعها من مقابلات مع ٢٠ من خبراء المراجعة و ٢٠ من معدي التقارير المتكاملة. وأكدت الدراسة على ضرورة تطوير معايير التأكيد المهنية القائمة، خاصةً تطوير نماذج التأكيد المحتملة (التأكيد المقيد والمتكامل **restricted and integrated assurance**). ويركز نموذج التأكيد المقيد **restricted assurance model** فقط على مراجعة القوائم المالية والتقرير عن أوجه عدم الاتساق **inconsistencies** بين القوائم المالية وغيرها من المعلومات الواردة في التقرير المتكامل للمكلفين بالحوكمة بالمنظمة. ويركز نموذج التأكيد المتكامل **integrated assurance model** على تأكيد التقرير المتكامل بأكمله. ويعتمد التأكيد على أنظمة مختلفة من الضوابط لتزويد المديرين بأساس لقبول المسؤولية عن التقارير المتكاملة لمنظماتهم. وأخيراً، قدمت الدراسة لمحة عن كيفية تطور ارتباطات التأكيد، وأنها تعتمد على مجموعة من الخبراء لإبداء الرأي حول الطريقة المستخدمة لإعدادها.

وبحثت دراسة تجريبية قام بها (Reimsbach and Hahn, 2017) في كيفية تفاعل اختبار صيغة عملية التقرير مع التأكيد الاختياري لمعلومات الاستدامة. وأشارت إلى

أنه تتم مناقشة اتجاهين حديثين في التقارير غير المالية هما: التقرير المتكامل وتأكيده معلومات الاستدامة. وتؤكد النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عينة من المستثمرين على الدور الهام للتأكيد في سياق الإفصاح الاختياري والتفاعل مع نموذج التقرير. وقد أثر تأكيد معلومات الاستدامة إيجابياً على تقييم المستثمرين لأداء الشركة في مجال الاستدامة، مما أدى إلى زيادة قيمة هذه المعلومات، وأدى إلى زيادة الأحكام المتعلقة بالاستثمار. ومع ذلك، كان تأثير التأكيد هذا أضعف في حالة التقرير المتكامل مقارنةً بالتقرير المنفصل. ويرجع هذا التأثير إلى التحيز المعرفي في عملية اتخاذ القرار عندما يتم تقديم أداء مالي مؤكد وأداء استدامة غير مؤكد في نفس التقرير، حيث أن تأكيدات المعلومات المالية إلزامية، أما تأكيدات المعلومات غير المالية اختيارية. وأخيراً أشارت الدراسة إلى أنه، بما أن التأكيد على المعلومات المالية إلزامي، سيحتوي التقرير المتكامل دائماً على بيان تأكيد. لذا، فإن الانطباع العام هو أن المعلومات مؤكدة، حتى إذا كانت المعلومات المتعلقة بالاستدامة في هذا التقرير غير مؤكدة بالفعل، ومن ثم من المرجح أن يكون التأثير الإضافي للتأكيد الاختياري لأداء معلومات الاستدامة تأثيراً ضعيفاً. وأكدت على أن تأكيدات المعلومات غير المالية لطرف ثالث لا يزال أمراً اختيارياً. كما أكدت على أن تأكيد التقارير المتكاملة لا يعد الحل السحري للمشاكل المرتبطة بزيادة موثوقية التقارير المتكاملة. كما أنه لن يقلل من التكلفة المعرفية للحصول على المعلومات. وقد يتسبب ذلك في عدم توقع أي تأثير رئيسي للتأكدات وعدم توقع أي تفاعل للتأكدات مع نموذج التقرير الحالي.

وأشارت دراسة (Oll and Rommerskirchen, 2018) إلى بروز التقارير المتكاملة كممارسة محاسبية بشكلٍ سريع، باعتبارها أحدث محاولة للتغلب على أوجه القصور الموجودة في عملية التقرير المالي والاستدامة **financial and sustainability reporting** بشكلها التقليدي. وقد تعرض هذا الإتجاه في الآونة الأخيرة لبعض الانتقادات، وأصبح موضوعاً للجدل. وبدأ العديد من الباحثين في التشكيك في هذا الاتجاه من زوايا مختلفة. وخلصت نتائج الدراسة إلى أن النقد الرئيسي يتعلق بالمفاهيم الأساسية والمبادئ الإرشادية لإطار التقرير المتكامل **integrated reporting framework**. وأن أهم أوجه النقد للتقارير المتكاملة هو صعوبة تأكيدها، نظراً لإختلاف طبيعة البيانات التي تتضمنها.



٤/٦/١. دراسات تناولت وضع إطار أو مدخل أو مقترحات لتأكيد التقارير

#### المتكاملة:

تهدف دراسة حسن (٢٠١١) إلى وضع إطار لمراجعة تقارير التنمية المستدامة يمكن تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية. وخلصت إلى أنه يمكن زيادة دور المراجع عند مراجعة هذه التقارير من خلال وجود إطار يستند إليه في القيام بهذه المراجعة. ويتضمن هذا الإطار عدة وسائل منها وجود معايير مراجعة ملزمة لمراجعة هذه التقارير، وكذلك وجود قوانين ولوائح وتعليمات تلزم منشآت الأعمال بإعداد تقرير عن التنمية المستدامة. وتهدف دراسة (أبو جبل، ٢٠١٤) إلى تحليل واختبار إطار مقترح قدمته الدراسة، لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أهمية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؛ وجود عدد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؛ وجود دور واضح للمراجعة الداخلية في تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة. كما سعت دراسة (أبو زر، العنوم، ٢٠١٦) لوضع مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية. وأشارت إلى أن اختبار وتأكيد وتطوير مؤشرات التنمية المستدامة، يساعد على التوسع في إعداد تقارير الاستدامة. وتم ذلك من خلال تحليل ومراجعة القوائم المالية للشركات الصناعية الكبيرة في دول مجلس التعاون الخليجي، وكذلك تحليل تقارير مجلس الإدارة والتقارير والإيضاحات والافصاحات ذات العلاقة.

وتهدف دراسة غنيم (٢٠١٧) إلى وضع إطار مهني لتوكيد المحتوى الاعلامي لتقارير الأعمال المتكاملة، وبيان مدى قبول مراجعي الحسابات في الشركات المقيدة بالبورصة السعودية لهذا الإطار، مع بيان أثر التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات. وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج، منها قبول غالبية مراقبي الحسابات للإطار المهني المقترح؛ كما قدم البحث دليلاً تجريبياً على وجود تأثيراً إيجابياً لهذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات. وقدم الباحث عدة توصيات من أهمها ضرورة إلزام هيئة السوق المالية السعودية الشركات المقيدة بصرف النظر عن نشاطها، بالافصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، مصحوباً بتقرير توكيد مراجع الحسابات عليه؛ وضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار معيار محاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، في ضوء ما تم من تعديلات على المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠)؛ وضرورة قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية، بتصميم وتنفيذ برامج لتنمية إدراك المراجعين مهنياً لمواجهة الطلب المتزايد على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

كما تهدف دراسة (Martin and Patrick, 2017) إلى بيان نطاق تطبيق منشآت الأعمال في دول الاتحاد الأوروبي لإعداد التقارير المتكاملة. وقامت الدراسة بتحديد وتحليل المحتوى الاعلامي للتقارير المتكاملة الموجودة على الموقع الالكتروني لقاعدة البيانات الخاصة بالمجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC). وأكدت على أهمية التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية لأنشطة منشآت الأعمال من خلال إعداد التقارير المتكاملة وفقاً لإطار (IIRC). وكان من أهم نتائجها ضرورة استكمال النقص في المبادئ والعناصر الرئيسية في هذا الإطار، وزيادة الطلب على تأكيد هذه التقارير. وأكدت الدراسة على أن تأكيد تقارير المتكاملة له تأثيراً إيجابياً على تحسين الأداء المالي للمنشأة وتخفيض تكلفة رأس المال وتخفيض المخاطر التي قد تعرض لها المنشأة، مما يساعد في خلق قيمة مضافة للمنشأة.

#### ٥/٦/١. تحليل وتقييم عام للدراسات السابقة، والحاجة للدراسة الحالية:

يخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة إلى ما يلي:

- الهدف من التقارير المتكاملة الصادرة عن بعض منشآت الأعمال، توفير معلومات مالية وغير مالية تمكن الأطراف المهتمة بهذه التقارير، من تقييم أداء المنشأة بشكلٍ شامل وتقييم قدرتها على البقاء والاستمرار في مزاوله النشاط في المستقبل. وتمكنهم من فهم أفضل لأداء المنشأة المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي والاستدامي.
- أكدت معظم الدراسات أن آليات التأكيد وغيرها من الأدوات الأخرى تعد ضرورية لتأكيد مصداقية وموثوقية التقارير المتكاملة، خاصةً وأن الإطار الدولي للتقرير المتكامل (IIRF) International Integrated Reporting Framework يقر بأن المستثمرين هم الجمهور الأساسي **the primary audience** للتقارير المتكاملة (Dumitru, and Guş, 2016). وأدى ذلك لمطالبة العديد من أصحاب المصالح في الشركات بضرورة التحقق من المعلومات الواردة في هذه التقارير (تأكيد هذه التقارير) (IIRC, 2013; Kiliç and Kuzey, 2018; Erkens, Paugam and Stolowy, 2015; Reimsbach and Hahn, 2017).

- بشكلٍ عام، توجد ندرة في البحوث التي تتناول الخدمات الأخرى التي تحتاج إليها منشآت الأعمال وبشكلٍ خاص تأكيد البيانات الواردة في التقارير المتكاملة بخلاف القوائم المالية. فتأكيد التقارير المتكاملة ما زال موضوعاً رئيسياً في النقاش المستثمر

(Cheng et al. 2014; Warren and Jill, 2015; Simnett and Huggins 2015; Burke and Clark 2016; Maroun 2017)

- يوجد في بعض الدراسات خلط بين ثلاثة ارتباطات قد يتعاقد المراجع الخارجي عليها، وهي: (١) ارتباطات المراجعة؛ (٢) ارتباطات الفحص؛ (٣) ارتباطات التأكيد. ولكل نوع من هذه الارتباطات معايير خاصة به، تحدد كيفية قبوله والتخطيط له وتنفيذه والتقرير عنه (علي، ٢٠١٢؛ أبو زر، العتوم، ٢٠١٦؛ أبو جبل، ٢٠١٤، حسن، ٢٠١٦).

- تشير معظم الدراسات السابقة إلى أن تأكيد معلومات الاستدانة وغيرها من المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة يُزيد من موثوقية ومصداقية هذه المعلومات، حتى لو كان هذا التأكيد اختيارياً. وخلصت إلى أن التأكيد يمكن أن يعمل بمثابة "بديل عن الجودة" لأداء الشركة (Birkey et al., 2016; Cheng, Green, and Ko, 2015; Coram, Monroe, and Woodliff, 2009; Hodge, Subramaniam, and Stewart, 2009). لذا، يوجد اتفاق بين هذه الدراسات على أهمية تأكيد التقارير المتكاملة، لما لذلك فائدة لأصحاب المصلحة في المنشأة.

- الممارسة الحالية التي تستخدمها الشركات لتأكيد التقارير المتكاملة هي الحصول على رأي مراجعة في قسم القوائم المالية ورأي منفصل لمعلومات غير مالية مختارة. ولا يوفر هذا المزيج رأي مراجعة "متكامل". فالتقارير المتكاملة تتضمن قسمين أساسيين هما: (١) القوائم المالية (الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية)، والإيضاحات المرفقة معها، ويتم مراجعتها من خلال معايير المراجعة والفحص المالية التقليدية، كخدمة تصديقية تأكيدية تقدم تأكيداً إيجابياً. (٢) التقارير الأخرى (مثل تقرير الحوكمة وتقرير الاستدانة وتقرير الأداء البيئي والمسئولية الاجتماعية)، ويتم تأكيدها من خلال معايير التأكيد الأخرى، كخدمة تصديقية تأكيدية تقدم تأكيداً إيجابياً أو سلبياً (غنيم، ٢٠١٧، نصر، ٢٠١٢).

- لا يمكن أن تؤدي الممارسة المهنية الحالية لتأكيد التقارير المتكاملة، إلا إلى درجة محدودة من التأكيد. لذا، يتطلب تأكيد التقارير المتكاملة في مجملها مجموعة جديدة من المعايير والكفاءات المهنية (Dumitru, and Guş, 2016).

- على الرغم من وجود بعض الاختلافات في طبيعة المعلومات التي يحتاجها كل طرف من الأطراف المهتمة بالتقارير المتكاملة، إلا أنه يوجد اتفاق بينهم على أهمية التحقق من عدالة هذه التقارير، لذا من المتوقع يحمل المستقبل طلباً متزايداً على

ارتباطات تأكيد التقارير المتكاملة في مصر (أبو جبل، ٢٠١٤؛ غنيم، ٢٠١٧؛ شحاته، ٢٠١٤).

- خلصت بعض الدراسات إلى أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد سلاح ذو حدين، حيث يقدم فرص ويواجه تحديات محتملة كبيرة. ورغم أن العديد من الدراسات السابقة أسهبت في تناول فرص وأهمية تأكيد التقارير المتكاملة، إلا أنها لم تناقش بشكلٍ تحليلي مفصل التحديات التي تعترض تأكيد التقارير المتكاملة - بإستثناء دراسة (Warren and Jill, 2015) - ولم تقدم هذه الدراسات مقترحاً لكيفية مواجهة تلك التحديات. فالدراسات السابقة لم تتناول التحديات التي قد تحد من جدوى تأكيد المعلومات التي تتضمنها التقارير المتكاملة في جمهورية مصر العربية، وهذا هو أهم وجه إختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة. وهذا ما تسعى الدراسة الحالية إلى بحثه.

- توجد ضرورة للبحث في تحديات تأكيد التقارير المتكاملة التي تصدرها شركات المساهمة المصرية، خاصةً وأن المستقبل يحمل طلباً رسمياً على خدمة تأكيد التقارير المتكاملة في جمهورية مصر العربية (علي، ٢٠١٢).

#### ٧/١. خطة البحث:

١. الإطار العام للبحث.

٢. الإطار النظري للبحث وصياغة فرضياته.

٣. الدراسة الميدانية واختبار فرضيات البحث.

٤. نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المقترحة.

٥. حدود البحث.

٦. المراجع المستخدمة.

٢. الإطار النظري للبحث وصياغة فرضياته.

١/٢. تأكيد التقارير المتكاملة (التعريف، الأهداف، الأنواع، النطاق):

١/١/٢. تعريف تأكيد التقارير المتكاملة وأهدافه:

يوجد اتجاه متزايد لدى كثيراً من دول العالم نحو تطوير النموذج التقليدي للتقرير المالي، من خلال إعداد تقرير يحقق التكامل بين كل من الجوانب المالية وغير المالية (Brown and Dillard, 2014)، ويعكس الأداء الإقتصادي والإجتماعي والبيئي والحوكومي وإدارة المخاطر، بهدف تحسين شفافية الإفصاح المحاسبي وزيادة ثقة

المستثمرين الحاليين والمرتقبين في تقارير الشركات، وهو ما يطلق عليه التقارير المتكاملة **Integrated Reporting** (غنيم، ٢٠١٧).

ويُعرف IIRC التقرير المتكامل بأنه تقرير يضم معلومات هامة تعكس الأداء الإقتصادي والإجتماعي والبيئي والحوكمي (Reimsbach and Hahn, 2017). وهناك تعريفات أخرى للتقارير المتكاملة، إلا أنها تتفق على أنها تلك التقارير التي تتضمن معلومات عن جميع أنشطة المنشأة سواء كانت معلومات مالية أو إقتصادية أو إجتماعية أو بيئية أو حوكمية، بما في ذلك معلومات عن الاستدامة وإستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والفرص والمخاطر التي تواجهها. فهي وسيلة لتوصيل معلومات مالية وغير مالية عن أداء المنشأة لخدمة أصحاب المصالح (علي، ٢٠١٢؛ شحاته، ٢٠١٤؛ أبو جبل، ٢٠١٤؛ غنيم، ٢٠١٧؛ Tweedie et al., 2018; Deloitte, 2011).

وقد عرف علي (٢٠١٢، ٣٣٢) تأكيد التقارير المتكاملة على أنه التحقق من مدى مصداقية اقرارات الإدارة التي وردت في هذه التقارير. ويعرف (غنيم، ٢٠١٧، ١٦٨) خدمة تأكيد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، على أنها خدمة مهنية تصديقية تستهدف تقديم تأكيد ايجابي لمزاعم الإدارة، فيما يتعلق بالجوانب الإقتصادية والبيئية والإجتماعية والاستدامة والحوكمية والأخلاقية، بما يساعد مقدم تلك الخدمة على الوصول لاستنتاج ايجابي بشأن مصداقية وعدالة هذه المزاعم، وفقاً لمعايير قياس محددة، لخدمة أصحاب المصلحة في هذه الشركات بما فيها الإدارة والجهات الرقابية. ويُعرف المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠) ارتباطاً بالتأكيد بأنه، ارتباطاً يهدف الممارس من خلاله إلى الحصول على قدرٍ كافٍ من الأدلة المناسبة، من أجل إبداء استنتاج مصمم لتعزيز درجة ثقة المستخدمين الآخرين بخلاف الطرف المسؤول عن الموضوع محل التأكيد (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par. 12(a)).

ويُعرف المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC) التأكيد على أنه، عملية يقوم بها ممارس خارجي مختص ومستقل **competent and independent external practitioner**، للحصول على أدلة مناسبة وكافية وإبداء استنتاج مكتوب **written conclusion** يعزز درجة الثقة التي يمكن للمستخدمين المعنيين وضعها في التقرير المتكامل للمنشأة. فتأكيد التقرير المتكامل IR يعد استنتاجاً مستقلاً حول ما إذا كان التقرير المتكامل للمنشأة يعرض إستراتيجيتها وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها في ضوء الإطار الدولي للتقرير المتكامل IIRF (IIRC, 2014). وتتضمن جميع ارتباطات التأكيد ثلاثة أطراف على الأقل (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, 12, A37): (١)

الممارس: الفرد الذي يقوم بالارتباط. ٢) الطرف المسئول: الطرف المسئول عن الموضوع محل التأكيد. ٣) المستخدمون: الشخص أو المنظمة أو المجموعة التي يتوقع الممارس أنها ستستخدم تقرير التأكيد.

وتتميز ارتباطات التأكيد تتميز بالخصائص التالية (حسين، ٢٠١٣، ٣٥٥، بتصرف):  
١) أنها تقدم خدمات مهنية، لذا تتطلب ممارسة الحكم المهني من قبل الممارس القائم بها، في ظل توافر الأمور التالية: أ) تمتع الممارس بالتأهيل العلمي والمهني اللازم. ب) بذل الممارس للعناية المهنية الواجبة. ج) التخطيط والإشراف على أداء ارتباطات التأكيد. د) جمع بيانات كافية وملائمة لاعطاء أساس معقول للاستنتاج المتعلق بالخدمة المهنية المقدمة. ٢) استقلالية الممارس الذي يقوم بتقديم هذه الخدمات. ٣) تهدف ارتباطات التأكيد إلى تلبية حاجات متخذ القرار إلى المعلومات الملائمة.

ويهدف الممارس من ارتباط تأكيد إلى (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par. 10):  
١) الحصول على تأكيد معقول أو محدود، عما إذا كان الموضوع محل التأكيد خالي من التحريفات الجوهرية. ٢) إبداء استنتاج بشأن نتيجة قياس أو تقييم الموضوع محل التأكيد من خلال تقديم تقرير مكتوب، يتضمن استنتاج تأكيد معقول أو محدود. ٣) المزيد من الاتصال كما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠) وأي معيار من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ذات الصلة. وعندما تكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا تحتاج جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة إلى نفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج في شكل مناسب إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par. A2).

## ٢/١/٢. أنواع تأكيد التقارير المتكاملة:

تتضمن ارتباطات التأكيد مجموعة واسعة من الخدمات المهنية التي تم تحديدها من قبل بعض المنظمات المهنية. ففي عام ١٩٩٧ قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بوضع إطار عام للخدمات المهنية التي ينبغي تقديمها من قبل المراجعين الخارجيين، حيث إشمئ ذلك الإطار بالإضافة إلى خدمة مراجعة القوائم المالية على عدة أنواع من ارتباطات التأكيد، والتي تغطي الموضوعات التالية: ١) المعلومات المالية المستقبلية. ٢) الرقابة الداخلية. ٢) الالتزام بالقوانين واللوائح. ٤) قواعد البيانات الإلكترونية. ٥) الأداء البيئي للمنشآت. ٦) العمليات والأداء في مختلف الجوانب والأنشطة (حسين، ٢٠١٣، ٣٥٦، ٣٥٧).

ويصنف البعض تأكيد التقارير المتكاملة كما يلي (غنيم، ٢٠١٧، ١٦٩؛ شحاته، ٢٠١٤، ٢٠٥): (١) تأكيد ايجابي لقرارات الإدارة بشأن القوائم المالية (الإقرارات عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها) (تأكيد القوائم المالية السنوية) (IAASB, ISA 315, 2013, A129). (٢) تأكيد ايجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسئولية الإجتماعية والالتزام بالقوانين واللوائح الإجتماعية وصحة القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي للمنشأة (تأكيد تقارير المسئولية الإجتماعية). (٣) تأكيد ايجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسئولية البيئية والالتزام بالقوانين واللوائح البيئية وصحة القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة (تأكيد تقارير الأداء البيئية). (٤) تأكيد ايجابي بشأن وفاء الإدارة بمعدل انبعاثات غازات الإحتباس الحراري (تأكيد قوائم غازات الإحتباس الحراري). (٥) تأكيد ايجابي بشأن وفاء الإدارة ببرنامج الاستدامة (تأكيد تقارير الاستدامة) (Velte and Stawinoga, 2017; Ackers, 2017; Simnett, Vanstraelen and Chua, 2019a). (٦) تأكيد ايجابي بشأن وفاء الإدارة بقواعد الحوكمة (تأكيد تقارير الحوكمة). ويلخص علي (٢٠١٢) ذلك بالقول أن إطار تأكيد التقارير المتكاملة يتضمن: (١) ارتباطات التأكيد التقليدية (ويتم تقديم هذه الخدمات في ظل كل من معايير المراجعة ومعايير الفحص). (٢) ارتباطات التأكيد غير التقليدية (ويتم تقديم هذه الخدمات في ظل معايير التأكيد).

وتصنف المعايير الدولية للتأكيد ارتباط تأكيد إلى (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par. 12): (١) ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود **reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement** (أ) ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقلل فيه الممارس من خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بشكلٍ مقبول، كأساس لاستنتاجه. ويتم إبداء استنتاج الممارس في شكل يتضمن رأيه في نتيجة القياس أو التقييم للموضوع محل التأكيد وفقاً للضوابط. (ب) ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقلل فيه الممارس من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول، ولكن عادةً يكون ذلك الخطر أكبر منه في ارتباط تأكيد معقول كأساس لإبداء استنتاج في شكل يتضمن ما إذا كان أمر لفت انتباه الممارس، يجعله يعتقد أن الموضوع محل التأكيد محرف بشكلٍ جوهري. وتعد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود مقارنةً بتلك الإجراءات اللازمة في ارتباط التأكيد المعقول. (٢) ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر **attestation engagement or a direct engagement** (أ) ارتباط التصديق: ارتباط تأكيد

يُقَيس فيه أو يُقَوم فيه طرف آخر بخلاف الممارس الموضوع محل التأكيد وفقاً للضوابط. وغالباً يقدم الطرف الآخر بخلاف الممارس أيضاً معلومات الموضوع الناتجة في تقرير. ومع ذلك، وفي بعض الحالات يمكن تقديم معلومات الموضوع من قبل الممارس في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج الممارس ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريفات الجوهرية. وقد يتم صياغة استنتاج الممارس من حيث: الموضوع محل التأكيد والضوابط المطبقة؛ أو معلومات الموضوع والضوابط المطبقة؛ أو بيان أعدده طرف مناسب. ب) الارتباط المباشر: ارتباط تأكيد يُقَيس فيه أو يُقَوم فيه الممارس الموضوع محل التأكيد وفقاً للضوابط المطبقة، ويعرض الممارس معلومات الموضوع الناتجة كجزء من، أو مرفقة بتقرير التأكيد. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج الممارس النتيجة التي تم التقرير عنها لقياس أو تقييم الموضوع محل التأكيد وفقاً للضوابط.

### ٣/١/٢. نطاق تأكيد التقارير المتكاملة:

طرح بعض الدراسات السابقة التساؤل: هل ينبغي أن يتم تأكيد التقرير المتكامل بأكمله؟ فعلى الرغم من القيمة التي يمكن أن يضيفها التأكيد للتقرير المتكامل، إلا أن أحد شركاء المراجعة من أحد الأربعة الكبار لخص وجهة نظر الأغلبية بالقول: "هل سنصل إلى النقطة التي سنتمكن من خلالها من إصدار رأي للتقرير المتكامل ككل؟ أشك في ذلك، لوجود العديد من التحديات لدعم هذا الرأي (Warren, and Maroun, 2018). ويتفق معظم المراجعين على أن الأجزاء التي يمكن تأكيدها من التقرير المتكامل، بالإضافة إلى القوائم المالية، هي الأجزاء الموضوعية، التي لا تتطلب سوى القليل من حكم الإدارة، والتي لا تتضمن معلومات مستقبلية هامة **material forward-looking information**. ويرجع ذلك إلى أن معظم الإفصاحات الواردة في التقارير المتكاملة لا يمكن أن تكون موضوعاً للتأكيد لقصور المعايير الحالية الصادرة عن (IAASB) عن تأكيد جميع البيانات الواردة في هذه التقارير. وبخصوص أنواع المعلومات التي لا يمكن أن تكون موضوعاً لارتباط تأكيد فيما يتعلق بمعايير التأكيد الحالية، من غير الممكن تقديم تأكيد على خطة أعمال الشركة، أو مدى كفاية برامج المسؤولية الاجتماعية للشركات أو رسالتها المؤسسية. كما أن قسم الاستراتيجية في التقارير المتكاملة يميل إلى تقديم وجهة نظر الإدارة حول المخاطر واتجاه الشركة، ولا يوجد أساس مرجعي يمكن استخدامه بشكل موضوعي لتقييمه (Ackers, 2017; Davies, 2014).



ويؤكد البعض على ذلك بالقول أن تضمين المعلومات المستقبلية في التقارير المتكاملة يعتبر أحد الأسباب التي تجعل المستثمرين يطالبون بهذه التقارير (Atkins and Maroun 2014). ولكن هذه الإفصاحات، بشكلٍ أساسي، من المستحيل تأكيدها. فلن يتم النظر إلى المستقبل، حيث لا يمكن تقديم تأكيد حول الأحداث المستقبلية وخطط الإدارة المستقبلية. وأفضل ما يمكن القيام به في هذا الوضع هو التحقق من افتراض استمرارية المنشأة في ضوء خطط الإدارة للأشهر الـ ١٢ المقبلة (Warren and Jill, 2015). وسيلتزم هذه الارتباط بالمعيار الدولي لارتباط التأكيد (٣٤٠٠) "اختبار المعلومات المالية المستقبلية The Examination of Prospective Financial Information" (IAASB, ISAE 3400 (Revised)).

## ٢/٢. آليات تأكيد التقارير المتكاملة:

أشارت الدراسات السابقة إلى وجود عدة آليات يمكن من خلالها التحقق من مصداقية وموثوقية التقارير المتكاملة، هي: (١) التأكيد الخارجي (المراجعة الخارجية أو مهنة متشابهة): يعد التأكيد الخارجي الآلية الرئيسية لتعزيز المصداقية، والتي تم وضعها لتأكيد القوائم المالية، وتم تكييفها وتطبيقها على الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكومية **environmental, social and governance disclosures**. وإذا كانت نظرية الوكالة تمثل الإطار المفاهيمي الذي تقوم عليه مراجعة القوائم المالية، فلها أيضاً صلة بعملية التقرير غير المالي، حيث يقوم المديرون (معدو التقارير) بإعداد القوائم المالية (والتقارير المتكاملة) لتوفير المعلومات لمساهميهم وغيرهم (مستخدمو التقارير) عن الموارد (بما في ذلك الموارد غير المالية) الموكلة إلى المديرين. إن القوائم المالية (والتقارير المتكاملة) مؤكدة من قبل المراجعين، لإثبات أن المديرين لا يسيئون استخدام هذه الثقة أو يستخدمون هذه الموارد في غير منفعة مقدمي رأس المال **capital providers**، وأن المعلومات التي يتم التقرير عنها يمكن الاعتماد عليها من خلال مستخدمي التقارير لاتخاذ قراراتهم (Simnett, Zhou and Hoang, 2016). (٢) أنظمة الرقابة الداخلية: نظراً لأهمية عمليات إعداد التقارير الداخلية، يمكن أن يكون تأكيد أنظمة الرقابة الداخلية التي تم إعداد التقارير في ضوءها مفيداً لتعزيز الشفافية وتعزيز ثقة مستخدمي التقارير في المعلومات. (٣) عمليات حوكمة الشركات: حيث تؤدي دوراً هاماً في تأكيد المنشأة ضد المخاطر الرئيسية، بما في ذلك مخاطر التقرير. وتعزز من جودة عمليات إعداد التقارير. (٤) مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة): فالقوائم والبيانات الصادرة عن الشركة توضح أن المديرين يتحملون صراحةً المسؤولية عن

تأكيد سلامة وموثوقية التقارير المتكاملة، مما يحسن مصداقيتها. ٥) التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية): توفر تأكيداً لفعالية أدوات وعمليات الرقابة الداخلية التي يتم الاعتماد عليها لإنتاج التقرير. واستنتاج المراجع الداخلي أن أدوات الرقابة الداخلية للتقارير المالية وغير المالية **financial and non-financial reporting** الفعالة سوف تؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات الواردة في التقرير المتكامل (Soh, and Martinov- Bennie, 2018; IIA, 2013). ٦) التأكيد المشترك (الداخلي والخارجي): تتمثل إحدى آليات تعزيز المصداقية في تأكيد خارجي وداخلي معاً، وهو ما يطلق عليه "تأكيد مشترك **combined assurance**". ويقر التأكيد المشترك بوجود ثلاثة "خطوط دفاع" تدير المخاطر وتحسن من جودة التقارير هي (Datatec, 2011): الإدارة **management**، مقدمي التأكيدات الداخليين **internal assurance providers**، ومقدمي التأكيد الخارجييين **external assurance providers**.

### ٣/٢. الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة:

وفقاً لطبيعة ارتباط تأكيد التقارير المتكاملة، يمكن القول أن توجد مجموعة من الخبرات والمهارات التي يجب أن تتوفر في الممارس القائم على تنفيذ هذا الارتباط (غنيم، ٢٠١٧، ١٧٠) أهمها: الخبرة في مجال القياس المالي وغير المالي لنشاط المنشأة، والمسئولية الاجتماعية والبيئية للشركة، والقوانين واللوائح المتعلقة بالتنمية المستدامة، وتكنولوجيا المعلومات. لذا توجد عدة جهات يمكنها تقديم خدمة التأكيد منها (شحاته، ٢٠١٤، ١٣٩): ١) فريق المراجعة الداخلية: تعد المراجعة الداخلية الأداة الرقابية التي تتولى تقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة، لذا قد يكون تأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة فريق من المراجعين الداخليين كافياً ومناسباً، خاصةً وأن تأكيد هذه التقارير ما زال أمراً اختيارياً. ٢) المراجعين الخارجيين: يعد المراجعين الخارجيين أكثر الجهات التي يمكنها تقديم خدمة ارتباطات التأكيد للثقة والخبرات والمهارات التي يتمتعون بها، ووجود قواعد أخلاقية يلتزمون بها عند أداء الخدمات التي يتعاقدون على تقديمها. فالتقارير المتكاملة ستكون أكثر موثوقية إذا أکدها مراجع خارجي. ٣) جهات أخرى مهتمة بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة في منشآت الأعمال. ويرى شحاته (٢٠١٤، ١٣٩) أن الأفضل أن يؤدي خدمة التأكيد فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي، ويفضل أن يكون هو نفسه المتعاقد على مراجعة القوائم المالية.

وفيما يتعلق بدور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، أكد المراجعون أن مراعاتهم للتقرير المتكامل تقتصر حالياً على قراءته، للتأكد من أنه لا يحتوي على معلومات تتناقض مع القوائم المالية. ويعكس هذا معايير المراجعة القائمة ويشكل جزءاً طبيعياً من مراجعة القوائم المالية للعميل (Kim, Green and Johnstone, 2016; Edgley, Jones and Atkins, 2015). وبدأت مطالبة المراجعين الخارجيين بتأكيد التقارير المتكاملة كاستجابة لما شهدت بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات أدت إلى نشأة طلب متزايد على أنواع جديدة من المعلومات المؤكدة لأغراض اتخاذ القرار داخل وخارج المنشأة، حيث لم تتمكن مهنة المراجعة من تلبية ذلك الطلب من خلال المراجعة التقليدية. وقامت المنظمات المهنية بتطوير ارتباطات التأكيد، لأن المراجعة التقليدية تركز على مراجعة القوائم المالية التاريخية، والتي تهدف إلى إبداء الرأي المهني في مدى عدالة هذه القوائم (Stubbs and Higgins, 2018). وعلى الرغم من قيام المراجع بتقديم بعض الخدمات التقليدية الأخرى كالاستشارات الإدارية، إلا أن هذه الخدمات تعتبر خدمات مباشرة يتم تقديمها إلى إدارة المنشأة، ولا تنطوي على تعزيز موثوقية المعلومات التي تقدمها الإدارة إلى المستخدمين، لذا يطلق على هذه الخدمات مصطلح الخدمات غير التأكيدية. وقد اتسع نطاق المعلومات التي يطالب بها المستخدمون، حيث أصبحوا يطالبون بمعلومات أخرى ذات طبيعة مالية وغير مالية (علي وآخرون، ٢٠٠٤، ١٣١).

ويمكن بيان أهم الدوافع وراء مطالبة المراجعين الخارجيين بدور في تأكيد التقارير المتكاملة في النقاط التالية (أبو جبل، ٢٠١٤): (١) وجود تداخل بين مراجعة القوائم المالية وتأكيد التقارير غير المالية، فكلية نيسا بديلين بل يكمل كل منهما الآخر، فتأكد المراجعون الخارجيون للتقارير المتكاملة يعد امتداداً طبيعياً للخدمات التي يقدمونها. (٢) تمتع المراجعين الخارجيين بقدر كافي من الخبرة تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة. وقد لا تقتصر هذه الخبرة على المجال المالي المحاسبي، بل قد تمتد إلى المجالات غير المالية. (٣) وجود معايير أو إرشادات للمراجعة في بعض الدول تطالب المراجعين الخارجيين بدور فعال في تأكيد التقارير المتكاملة. (٤) تجنب اتهام المراجعين الخارجيين بعدم القدرة على تأكيد التقارير المتكاملة. (٥) مجازة المراجعين الخارجيين للقضايا المعاصرة. فقد عزز المعيار الدولي للمراجعة (المعدل) بعنوان "مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى" من مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى الواردة في تقرير مجلس الإدارة بخلاف المعلومات المالية. وتُعرف "المعلومات الأخرى" على أنها "معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، والتي يتم

تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويقصد بالتقرير السنوي "وثيقة أو مجموعة من الوثائق، تُعد عادةً على أساس سنوي من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة وفقاً لنظام أو لائحة أو عرف، والغرض منها هو تزويد الملاك (أو ما يماثلهم من أصحاب المصالح) بمعلومات عن عمليات المنشأة والنتائج المالية للمنشأة ومركزها المالي، كما هو محدد في القوائم المالية. ويحتوي التقرير السنوي عن القوائم المالية وتقرير المراجع عليها أو ترفق به، وعادةً يتضمن معلومات عن تطورات المنشأة، ونظرة مستقبلية عنها والمخاطر وحالات عدم التأكد المستقبلية، وبيان صادر عن الهيئة الحاكمة في المنشأة، وتقارير تغطي أمور الحوكمة (IAASB, ISA 720 (Revised), 2015, para. 12).

وجدير بالذكر أنه توجد بعض الممارسات المحاسبية بشأن مراجعة التقارير المتكاملة من جانب بعض مكاتب المراجعة الأجنبية في مصر، إلا أنها ممارسات متناثرة وغير منظمة. كما أن تفعيل خدمات التأكد المهني في مصر على التقارير المتكاملة خاصة في شقها غير المالي، يحتاج إلى ضوابط أو مقومات منها؛ إلزام جهات الإشراف والرقابة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة مصحوبة بتقرير تأكيد مهني من المراجع الخارجي، بجانب الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي لكيفية إعداد ومراجعة التقارير المتكاملة (أبو جبل، ٢٠١٤؛ علي، ٢٠١٢).

وفيما يتعلق بدور المراجعين الداخليين في تأكيد التقارير المتكاملة، أكد المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) على أن للمراجعة الداخلية دوراً في تأكيد التقارير المتكاملة. ويتطلب إطار IR أن تتعامل منشآت الأعمال مع التقارير المتكاملة، على غرار الطريقة التي تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، خاصةً متطلبات المعايير المتعلقة بإدارة المخاطر والحوكمة (IIA, 2017). فوفقاً لمعيار المراجعة الداخلية (٢١٠٠)، "ينبغي أن يُقيم نشاط المراجعة الداخلية ويساهم في تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة باستخدام منهجية منظمة ومنضبطة". ويبدأ دور المراجعة الداخلية بتوفير تأكيد على المقاييس غير المالية *nonfinancial metrics*. بمرور الوقت، من المحتمل أن يتغير دور المراجعة الداخلية للتوسع من دور تأكدي إلى دور استشاري، لتقديم توصيات فيما يتعلق بتعزيز أهمية وموثوقية التقارير ذات الصلة. ومع انتقال منشآت الأعمال من تلبية الحد الأدنى من المتطلبات للتقارير المتكاملة إلى اعتماد التفكير المتكامل بشكل كامل، سيصبح دور المراجعة الداخلية أكثر إستراتيجية (Deloitte, 2011; IIA, 2017).

## ٤/٢. مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة:

تزايدت المطالبات لتأكيد التقارير المتكاملة (KPMG, 2017; Eccles, Krzus and Watson, 2012). وقد دعمت العديد من الأطراف المعنية بالتقارير المتكاملة في بعض الدول، الاتجاه الخاص بتأكيد التقارير المتكاملة. فقد أظهرت الأبحاث الأولية التي قامت بها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين **The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)** أن تأكيد التقارير المتكاملة في جنوب أفريقيا قد تم المطالبة به من قبل مجتمع المستثمرين. ويرتبط ذلك بفوائد هذا التأكيد، والذي يزيد من ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي هذه التقارير. ويؤكد تقرير أعدته (ACCA) على وجود حالة قوية لجعل التقرير المتكامل موضوعاً لارتباط تأكيد. وينبغي ألا تكون تكاليف التأكيد سبباً لعدم تأكيد هذه التقارير (Warren and Jill, 2015). فالمراجعين يرون أن التقرير المتكامل سيكون قيماً لمختلف أصحاب المصلحة، إذا كانت المعلومات التي يتم التقرير عنها موثوق بها (McNally, Cerbone and Maroun, 2014; Atkins and Maroun 2014).

وتوجد عدة مبررات للمطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة، أهمها (Monterio, 2013, Deloitte, 2012; Davies, 2014): ١) طمأننة أصحاب المصلحة على صحة عملية إعداد التقارير المتكاملة (IAASB, 2015a). ٢) تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الإدارية، فتأكد التقارير المتكاملة يعد مدخل جديد للمساءلة. ٣) تعزيز مصداقية عملية التقرير، وبشكل خاص تأكيد تقارير الاستدامة assurance of sustainability reports (Velte and Stawinoga, 2017; Jones and Solomon 2010; Simnett, Vanstraelen and Chua, 2019a). على الرغم من أن التأكيدات قد تكون وسيلة واحدة فقط لتعزيز الثقة. فبمجرد ختم التقرير "مؤكد Assured"، فإنه يخلق الثقة (IIRC, 2015). ٤) حرص مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها (نصر، ٢٠١٢، فتح الله، ٢٠١٣). ٥) سد الفجوة بين معد التقرير reporter ومستخدم التقرير report user. ٦) تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة. تقوم العديد من مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبيرة بوضع نفسها بالفعل في السوق لمواكبة الموجة المقبلة من التقارير كمصدر للدخل في هذه الأوقات الإقتصادية الصعبة. ٧) المساهمة في زيادة انتشار التقارير المتكاملة على نطاق أوسع. ٨) تدعيم الثقة الداخلية للجهة التي قامت بالتقرير. ٩) زيادة فائدة التقارير المتكاملة (شحاته، ٢٠١٤، ٢٣٥). ١٠) ضرورة مواكبة

التطور في مجال المحاسبة المالية، والتي أولت إهتماماً كبيراً بالتقارير المتكاملة. (١١) إضافة قيمة للمنشأة، من خلال تحسين مصداقية التقرير ومساعدة مجالس الإدارة في أداء مهام المتابعة والفحص، مما يسمح لأصحاب المصالح بتقييم مدى قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل ( Warren and Jill, 2015). (١٢) توصيل معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية مؤكدة يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات، خاصةً المستثمرين الذين انتقدوا محدودية المعلومات المالية في ظل الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية من جانب الكثير من الشركات من جهة، والنقد الموجه لمحاسبة القيمة العادلة رغم تفوقتها في دعم خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى (علي، ٢٠١٢).

## ٥/٢. التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

أثيرت عدد من التحديات التي تواجه التقارير المتكاملة في ورقة بعنوان "تأكيد التقارير المتكاملة: مقدمة للمناقشة" نشرها المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC). وتم استكمالها في وثيقة أكثر تفصيلاً بعنوان، "تأكيد التقارير المتكاملة: استكشاف القضايا" أعدتها مجموعة التعاون الفني للتأكيد التابعة للمجلس الدولي للتقرير المتكامل IIRC's Assurance Technical Collaboration Group (IIRC TCG). وتوضح هذه الوثائق عدداً من التحديات التقنية الفنية التي تُصعب من عملية تأكيد التقارير المتكاملة، يمكن بيانها في النقاط التالية (Davies, 2014; Simnett, Zhou and Hoang, 2016):

## ١/٥/٢. تحديد وتحليل التحديات المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة:

تمثل التحديات التي يواجهها معدي التقارير المتكاملة، وتمثل هذه التحديات أيضاً عقبة أمام عملية تأكيد مصداقية التقارير المتكاملة، لا سيما في الوقت الذي لا يزال فيه التقرير المتكامل يسلك طريقه نحو الشرعية والقبول في السوق الأوسع ( Davies, 2014). ويمكن بيان أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية إعدادها كالتالي:

- وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة: تم بناء إطار IR على سبعة مبادئ إرشادية لإعداد وعرض التقرير المتكامل، هي (IIRC, 2013): (١) التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي. (٢) ترابط المعلومات. (٣) العلاقات مع أصحاب المصلحة. (٤) الأهمية النسبية. (٥) الإيجاز. (٦) الموثوقية والاكتمال. (٧)

التناسق والقابلية للمقارنة. وقد تعرضت هذه المبادئ لبعض الانتقادات ( Oll and Rommerskirchen, 2018). فقد تسبب المبدأ الأول في الخلط بين الباحثين والممارسين (Steyn, 2014). فمصطلح المستقبل ليس محدداً بشكل جيد، مما يعني أن الإطار الزمني المحدد غير واضح (Reuter and Messner 2015). علاوة على ذلك، تم التساؤل عن كيف يمكن للمنظمات تقديم محتوى مفيد عن النظرة المستقبلية والاستراتيجية دون التخلي عن المعلومات الحساسة (Reuter and Messner 2015; Steyn, 2014; Rinaldi, Unerman and De Villiers, 2018). وتم أيضاً انتقاد المبدأ الثاني لوجود صعوبات متعلقة بالمعنى الدقيق للمصطلحات الرئيسية فيه، مثل التفكير المتكامل *integrated thinking* (Oll and Rommerskirchen, 2018). وأعربت بعض منشآت الأعمال عن مخاوفها من جدوى إنتاج تقرير لأصحاب المصلحة فقط في ضوء المبدأ الثالث. وبناءً على ذلك، قد تقرر المنشآت أن التقرير المتكامل السنوي النمطي ليس كافياً لتلبية احتياجات مستخدميها. ويؤكدون أنه من غير المحتمل أن يلبي التقرير السنوي المتكامل "احتياجات المعلومات الخاصة بمقدمي رأس المال" (Kannenbergh and Schreck, 2018). كما أن الشركات لا تقوم في كثير من الأحيان بمشاركة أصحاب المصلحة الخارجيين في اتخاذ القرارات وإدارة الأعمال (Oll and Rommerskirchen, 2018). وبخصوص المبدأ الرابع، فعلى الرغم من أن الهدف من التقرير المتكامل هو تقليل كمية المعلومات التي تم التقرير عنها وجعل المعلومات أكثر إيجازاً وقابلية للقراءة، يبدو أن كمية المعلومات تتزايد (Melloni et al. 2017). كما أن الانتقائية والتجزئة وعدم التوازن، غالباً ما تؤدي إلى تقديم تقارير متكاملة ناقصة تنتهك مفهوم الاكتمال وفقاً للمبدأ السادس (Gunarathne and Senaratne 2017; Haji and Anifowose 2016; Melloni et al. 2017). وتعتمد مسألة الاكتمال بشكل كبير على التكلفة، لأنها عبء كبير على المنشآت التي تُعد تقرير متكامل (Chaidali and Jones 2017; Steyn 2014; Oll and Rommerskirchen, 2018). وتؤدي قضية التكلفة مباشرة إلى مفهوم الموثوقية، وهو أحد مكونات المبدأ السادس، والذي يتطلب أن تكون التقارير المتكاملة خالية من أي تحريف جوهري، وهو ما يصعب تحقيقه أحياناً (Maroun, 2017). وعلى الرغم من أن المبدأ السابع والأخير يحمل في طياته مفهوم التوحيد القياسي *standardization* للتقارير المتكاملة، فإن هذا الاحتمال

- غالباً ما يتم التشكيك فيه في الأدبيات (Reuter and Messner 2015).  
فالتقارير المتكاملة "غير متسقة، وبالتالي لا تساعد على زيادة التوحيد القياسي (OII  
and Rommerskirchen, 2018; Haji and Anifowose, 2016).
- وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة: الغرض الأساسي من IR هو  
"شرح لمقدمي رأس المال كيف يمكن لمؤسسة أن تحقق قيمة بمرور الوقت (IIRC,  
2013). إلا أن رؤوس الأموال ومفهوم خلق القيمة، باعتبارهما مفهومين أساسيين لـ  
IR، واجها انتقادات شديدة في الأدبيات. وتتساءل (Flower 2015) حول: "القيمة  
لمن؟" يمكن تفسير القيمة، على سبيل المثال، بالإشارة إلى أصحاب المصلحة،  
والأجيال المستقبلية، أو المجتمع، لكن المنتقدين يخطئون بتركيز IR على  
المستثمرين (Brown and Dillard 2014; Cheng et al. 2014; Flower  
2015). فلم يعد التركيز على IR هو الصالح العام للكثيرين، بل هو مصلحة محددة  
لعدد قليل (Zinsou, 2018).
- تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة: هناك وجهات نظر متباينة فيما يتعلق بمدخل  
إعداد التقارير المتكاملة، كما تعكسها الإصدارات المحاسبية والمهنية والدراسات،  
حيث يوجد ثلاثة مداخل هي: مدخل التقرير المجمع، مدخل التقرير المتكامل، ومدخل  
التقرير الكلي (Zinsou, 2018). إن التوجه العام للمداخل الثلاث واحد وهو مفهوم  
التجميع ولكن الخلاف في طريقة التجميع. فوفقاً لمدخل التقرير المجمع، يكون  
التقرير المتكامل قائمة واحدة تجمع بين التقرير المالي وتقرير الاستدامة، وهذا يعطي  
إشارة إلى تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة وأنهما مجالان متداخلان  
للأداء الكلي للشركة، ويعد التقرير المجمع خطوة أولية في سبيل الوصول للتقرير  
المتكامل (Kannenberg and Schreck, 2018; Datatec, 2011). وفي  
ظل مدخل التقرير المتكامل، يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والاستدامة،  
 ويفصح عن الآثار المالية للاستدامة وعلاقة الاستدامة بإستراتيجية الأعمال  
(McNally, Cerbone and Maroun, 2017). ووفقاً لمدخل التقرير الكلي،  
يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة، ويعبر عن  
قيمة الشركة. وهناك شركات تسمى التقرير الكلي، بالتقرير المتكامل الواحد (على،  
٢٠١٢؛ أبو جيل، ٢٠١٤، ٥١).
- عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة: أعرب بعض المراجعون  
عن شكوكهم في وجود ضوابط مناسبة لقياس مدى ملاءمة أنظمة العمل وعملياته



وأدوات الرقابة لإعداد تقرير متكامل (IIRC, 2015). وأكد العديد من المراجعين أنه في العديد من الارتباطات لم يتمكنوا من الاعتماد بشكلٍ فعال على أدوات الرقابة المالية الداخلية internal financial controls، واعتمدوا بدلاً من ذلك على اختبارات التفاصيل الأساسية substantive tests of detail لمعالجة مخاطر مراجعة التقارير المتكاملة (Simnett, Carson and Vanstraelen, 2016). فمن غير المحتمل أن يتمكن العملاء من إدارة أنظمة الرقابة المتطورة للغاية بشكلٍ فعال والتي ستكون ضرورية لتأكيد الثقة في عملية إعداد التقارير المتكاملة (McNally, Cerbone and Maroun, 2017; Maroun, 2018).

- غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل: وضع المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC) إطار تقرير متكامل. ويرى العديد من المراجعين بأن هذا الإطار قد يكون غامضاً للغاية، لتوفير تأكيد بشأن مدى التزام التقارير المتكاملة بتوصياتها. ويتعلق ذلك بصعوبات إبداء رأي بشأن المعلومات المستقبلية واكتمال المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة (Maroun, 2017). وأكد IIRC على أن التأكيد يتجاوز نطاق الإطار الذي تم إعداده لإعداد التقارير، وأنه ليس من ضمن اختصاص IIRC وضع معايير أو منهجيات للتأكيد. وقد أجمع المراجعون على رأيهم بأن المبادئ في الإطار كانت عامة جداً بحيث لا يمكن تطبيقها بشكلٍ متسق من قبل فرق المراجعة المختلفة، وأن درجة الحكم المهني التي تمارسها الإدارة عند إعداد المعلومات التي يتم التقرير عنها تجعل من المستحيل إبداء الرأي حول الاكتمال أو ملاءمة المعلومات الموجودة في التقارير المتكاملة (Warren, and Maroun, 2018).

- وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة: على الرغم من توافر الوعي بأهمية وفوائد التقارير المتكاملة، إلا أنها لم تحقق الانتشار الكافي. ويرجع ذلك إلى وجود بعض المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيقها ومنها؛ عدم وجود إرشادات كافية وخاصةً فيما يتعلق بطرق إعدادها ومحتوياتها، وطريقة عرضها، بحيث تكون مفهومة لكافة أصحاب المصالح، ووضع مقاييس أداء ملائمة للأداء غير المالي. كما أن محتوى التقارير المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية. وتخوف الإدارة في بعض الشركات من التوسع في الإفصاح عن بعض المعلومات وخاصةً المتعلقة بنموذج الأعمال الإستراتيجية للشركة في ظل وجود منافسة حادة في السوق (علي، ٢٠١٢)؛

أبو جبل، ٢٠١٤). وقد أدى عدم وجود معايير أو إرشادات لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة إلى تكوين كل من لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا IRC والمجلس الدولي للتقرير المتكامل IIRC، بهدف وضع إطار للتقارير المتكاملة، يتضمن مبادئ تتبعها الشركات عند إعداد تلك التقارير. ولا توجد مبادئ أو معايير متفق عليها لإعداد التقارير المتكاملة، حيث تقوم كل شركة بالتقرير عما تراه مما يُصعب من أداء ارتباط التأكيد (غنيم، ٢٠١٧، ١٦٣، ١٧٢؛ Tweedie et al., 2018).

- احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها: من المحتمل أن تقلل المنشآت من المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة - سواء بشكلٍ متعمد أو غير متعمد - إذا علمت أن هذه المعلومات سوف تقع ضمن نطاق التأكيد المستقل الموضوعي (Warren, and Maroun, 2018).

- الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة: تتسم التقارير المتكاملة بأنها غير نمطية، ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية. فالتقرير المتكامل يوضح أن هناك مجموعة واسعة من العوامل التي تحدد قيمة منظمة، بعضها مالي أو ملموس بطبيعتها، في حين أن العديد منها غير مالي (Dumitru, and Guşu, 2016; IIA, 2013).

## ٢/٥/٢. تحديد وتحليل التحديات المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة:

- عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة: يوجد إختلاف في وجهات النظر حول ملاءمة إطار IR كضابط للتأكيد **criteria for assurance**. وعلى وجه الخصوص، تتطلب معايير التأكيد الحالية، وأبرزها المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠) ISAE 3000، ضوابط مناسبة لتقييم موضوع ارتباط تأكيد. ويقدم الممارس تأكيداً معقولاً أو محدوداً **reasonable or limited assurance** بشأن مدى توافق الموضوع مع أساس محدد، ويجب أن يكون هناك أساس مرجعي مناسب يمكن تطبيقه وتفسيره بشكلٍ موضوعي، على الرغم من أنه قد يلزم وجود درجة من الحكم المهني **professional judgement** (IFAC 2013). كما أشار أحد شركاء المراجعة الأربعة الكبار بأن المعايير الحالية، مثل معيار التأكيد الدولي (٣٠٠٠) (IAASB, ISAE 3000 (Revised), IFAC, 2013)، لم تتم كتابتها خصيصاً للتقارير المتكاملة، ولكن يمكن تطبيقها بالتشابه مع مراجعة الأجزاء المختلفة من التقرير المتكامل، وسيُستكمل الباقي بإطار التأكيد (Reimsbach and Hahn, 2017).

- ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده: تعتبر التكلفة أيضاً عقبة رئيسية أمام جعل التقرير المتكامل كله موضوعاً لارتباط تأكيد (IIIRC, 2015). فتأكيد التقرير المتكامل بأكمله، يحتاج إلى مشاركة خبراء متعددين، مما سيجعل الارتباط مكلف للغاية. ولكن هل فوائد التأكيد تزيد عن التكاليف الإضافية على المدى القصير والمتوسط والطويل؟ فمن الصعب صياغة وتقدير إجمالي التكاليف ومزايا التأكيد على التقرير المتكامل بدقة (Simnett, Carson and Vanstraelen, 2016). ومع تراكم المزيد من الخبرة على المدى الطويل، من المرجح أن تتمكن فرق الارتباط من تطوير المهارات الضرورية التي تؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف (IIIRC, 2015). ومع ذلك، فإن الإجماع العام هو أنه - فيما يتعلق بمعايير التأكيد الحالية - فإن تأكيد أكثر من عدد محدود من أقسام تقرير متكامل من غير المحتمل أن يضيف قيمة كافية لتبرير تكلفة الارتباط (Warren, and Maroun, 2018).
- إختلاف مستوى المصدقية والموثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنةً بالمراجعة: لا يقدم تأكيد التقارير المتكاملة نفس مستوى المصدقية **credibility** والثقة **trust** الذي تقدمه مراجعة القوائم المالية. ويرجع ذلك لأسباب متعددة، منها أن التقارير المتكاملة أقل قابلية للقياس الكمي وأكثر نوعية من حيث الطبيعة (Kılıç and Kuzey, 2018). فقد يفشل الشكل الجديد من التأكيد في أن يحظى بنفس ثقة مراجعة القوائم المالية. ونتيجة لذلك، قبل الشروع في إجراء تغييرات جذرية في نماذج التأكيد الحالية، يجب منح الشركات الوقت الكافي لتنقيح تقاريرها المتكاملة والتعامل مع أصحاب المصلحة لتحديد مدى الحاجة الفعلية إلى تأكيد خارجي **external assurance** (Maroun, 2018).
- تنوع طبيعة آليات تأكيد التقارير المتكاملة: إن الطبيعة المتكاملة لعمليات التقرير والأنواع العديدة من المعلومات التي تم التقرير عنها، تتطلب أشكال مبتكرة لتعزيز المصدقية، يمكن أن تستوعب الربط بين المكونات المختلفة للتقارير المتكاملة (Simnett, Zhou and Hoang, 2016). ويعد التأكيد أحد الآليات التي يمكن أن تستخدمها المنشآت لتعزيز المصدقية والثقة في IR. وتشمل الآليات الأخرى مشاركة أصحاب المصلحة الخارجيين، ووجود نماذج قوية لإدارة المخاطر، ودور معزز للمراجعين الداخليين (Oll and Rommerskirchen, 2018). وقد تكون

آليات تعزيز المصادقية بديلاً أو مكملة لبعضها البعض (Zhou, 2014; Simnett, Zhou and Hoang, 2016).

- عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة: تضمن إطار التقرير المتكامل أن يتعهد من تناط بهم مسئولية الحوكمة في الشركة (وهم على الأغلب مجلس الإدارة ولجان المراجعة) بأنهم مسئولين عن صحة المعلومات الوارد في التقرير المتكامل. ووفقاً لإطار IR (IIRC, 2013) "يكون المسئول عن الحوكمة مسئولاً عن تأكيد إعداد وعرض التقارير المتكاملة (Robertson and Samy 2015; Oll and Rommerskirchen, 2018).

- صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة: من المرجح أن المستخدم العادي average user سيعاني من صعوبة فهم نطاق رأي التأكيد assurance opinion لأنه سيتعين عليه التحقق من دقة التأكيد الذي تم تقديمه. وهذا بدوره يؤدي إلى خطر في أن يفسر أصحاب المصلحة بشكل غير صحيح ما ورد بالتقارير المتكاملة. وفي هذا الصدد يثار التساؤل، هل ينبغي على المراجعين الاستغناء عن تأكيد الإفصاحات المختلفة الواردة في التقرير المتكامل، والتركيز بدلاً من ذلك على اختبار اللوائح المستخدمة لإعداد التقارير المتكاملة وما يرتبط بها من أدوات رقابية (Kannenberg and Schreck, 2018)؟

- عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة: بخصوص القائم بتأكيد التقارير المتكاملة: أكد العديد من المراجعين على أن مهارات فريق المراجعة التقليدية، تعد قيود تحد من الجهود المبذولة لتأكيد التقرير المتكامل بالكامل، حيث يتطلب تأكيد IR مجموعة من المهارات والخبرات من ممارسي التأكيد (IIRC, 2015). ويمكن توفير مجموعة واسعة من المهارات من خلال استخدام فرق متعددة التخصصات (Davies, 2014). إن عدم مناسبة قدرات الأشخاص الذين سيشاركون في أداء ارتباط تأكيد التقارير المتكاملة أحد القضايا التي لم يتم حلها فيما يتعلق بتأكيد التقارير المتكاملة (IAASB, 2015c). ويحقق وجود مراجعين معتمدين certified auditors كأعضاء في فريق التأكيد، العديد من المزايا الناجمة عن خبرتهم في تقييم المخاطر والقرارات، وتنظيم تقرير التأكيد/المراجعة assurance/audit report، فضلاً عن قدراتهم المكتسبة مثل العمل الجماعي teamwork (في فرق متعددة التخصصات)، والتعليم ذات الصلة والتطوير المهني المستمر، أو الالتزام

بقواعد السلوك المهني Code of Ethics والسياسات والإجراءات الصادرة عن جمعية مهنية مثل IAASB (Huggins, Green and Simnett, 2011). ومع ذلك، قد يكون من الصعب إدارة الفرق متعددة التخصصات. بالإضافة إلى ذلك، فإن المشاركة الكبيرة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار، توحى بأن تأكيد التقارير المتكاملة ليس صعباً من حيث الكفاءات فحسب، بل أيضاً من حيث الموارد البشرية والأهمية النسبية اللازمة (Dumitru, and Guş, 2016).

- عدم الإتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم تأكيد التقارير المتكاملة في ضوءها: تشمل التقارير المتكاملة، القوائم المالية التقليدية وتقارير أخرى غير مالية. بالنسبة للقوائم المالية السنوية التي تتضمنها التقارير المتكاملة، يتم مراجعتها من خلال معايير المراجعة المالية التقليدية، كخدمة تصديقية تأكيدية، ومجالها إقرارات الإدارة بشأن القوائم المالية. بالنسبة للتقارير الأخرى، بخلاف القوائم المالية التاريخية، التي تشملها تقارير الأعمال المتكاملة، يقوم المراجع الداخلي بعمل تأكيد عليها وفقاً لمعايير التأكيد. وينطبق ذلك على تقرير المسؤولية الاجتماعية، وتقرير الأداء البيئي، وتقرير الاستدامة، وتقرير غازات الاحتباس الحراري GHG emissions statements، وتقرير الحوكمة (أبو جبل، ٢٠١٤). ويبدو أن غياب المعايير المناسبة هو العقبة الأكثر أهمية لتأكيد التقرير المتكامل. وبشكل عام، يختار المهنيون بين المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ٣٠٠٠ (المعدل) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية" (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015). وأية معايير تأكيد أخرى مرتبطة. وتعد الأسس المرجعية benchmarks في هذا المجال هي الإرشادات الصادرة عن مبادرة التقرير العالمية (GRI) Reporting Initiative the Global (IAASB, ) 2015d. وينبغي أن تكون الإدارة مسؤولة عن تقرير كيفية الاعتماد على مزيج من الخدمات من المراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين، والخبراء أو الاستشاريين الخاصين بها، لتأكيد أن تكون المعلومات المقدمة للمستخدمين ذات جودة عالية (Dumitru, and Guş, 2016).

- تخوف المراجعين من المسؤوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد: قد يتسبب الخوف من القضايا المحتملة في جعل المراجعين غير قادرين أو غير راغبين في تقديم تأكيدات بشأن التقرير المتكامل بأكمله، خاصة وأن مكاتب المراجعة محافظة بطبيعتها، ولن تضع أسمائها على شيء ما دون التأكد من أنها قد غطت كل شيء،

وتأكدت من أنه لا يوجد ما يمكن أن يضر. وطبيعة معظم المعلومات الواردة في التقرير المتكامل، لا سيما الإفصاحات النوعية والتقييمات المستقبلية، هي ذاتية لدرجة لا تسمح بإبداء رأي بشأنها دون تعريض المراجعين لخطر التقاضي (Davies, 2014). ففي الوقت الحالي، لا يؤكد المراجعون التقرير المتكامل بالكامل. وعندما يتم تقديم ارتباط تأكيد بخلاف مراجعة القوائم المالية، فإن شروط هذه الارتباطات تحد من المسؤولية (Warren, and Maroun, 2018). فالنتائج التي تقدم مستويات مختلفة من التأكيد على موضوعات مختلفة من شأنها تضليل المستخدمين؛ مما يؤدي إلى الاعتماد غير المبرر على المعلومات الموجودة في التقارير المتكاملة؛ وتؤدي إلى زيادة مخاطر التقاضي. وأكد البعض على أن غياب إطار تأكيد ملائم ومجموعة معايير محددة بوضوح وموضوع موحد هي العوائق التي تعوق تأكيد وجود تقرير متكامل، وليس خطر مقاضاة المراجعين. فالنتائج المتكامل يمكن أن يكون موضوعاً لارتباط تأكيد إذا تم وضع ضوابط مناسبة، وأن مسؤولية المراجع ليست سوى اعتبار ثانوي (Kiliç and Kuzey, 2018).

- عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها: يرى معظم مستشاري IIRC أن ارتباط تأكيد التقرير المتكامل يجب أن يغطيه بأكمله (Kannenberg and Schreck, 2018). ويبدو أن اتخاذ قرار حول ما ينبغي وما لا ينبغي أن يتم تأكيده من قبل الممارس عملية معقدة. فلا يوجد إجماع حول النطاق المناسب للتأكيد. فقد يتم تأكيد بعض المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، أو قد يتم تأكيد التقرير المتكامل ككل. فغالباً ما يحدد مجلس إدارة العميل أجزاء التقارير المتكاملة التي تعتقد الشركات أنه من المتوقع أن يستفيد أصحاب المصلحة من تأكيدها. غير أن ما أكده العديد من المراجعين هو أنه لا توجد متطلبات تنظيمية تصف بالضبط جوانب التقرير المتكامل التي ينبغي تأكيدها، وبالتالي، فإن القرار النهائي يتأثر عادة بتحليل التكلفة مقابل الفائدة. النتيجة النهائية هي وجود أنواع مختلفة من ارتباط التأكيد التي تغطي أجزاء مختلفة من التقارير المتكاملة (Kiliç and Kuzey, 2018). وقد يؤدي ذلك إلى استبعاد المعلومات التي قد يجدها المستخدمون مفيدة ولكن لا يمكن تأكيدها. وبدلاً من مدخل التوجه إلى الأمام forward-looking approach حيث تقدم الإدارة تحليلاً مفصلاً لتوقعاتها، تقوم التقارير عن معلومات واقعية وتاريخية. وهذا من شأنه أن يؤدي إلى استبعاد نصف أو أكثر مما يتم التقرير عنه حالياً. فالعميل قد يستجيب لمتطلبات التأكيد الخارجي

من خلال الحد من المعلومات الواردة في التقرير (Simnett, Zhou and Hoang, 2016).

- تقديم أنواع مختلفة من الرأي/الاستنتاج المهني لعناصر مختلفة من التقارير المتكاملة: يتمثل أحد بواغث القلق الرئيسية الأخرى أن ارتباطات التأكيدات الحالية قد تؤدي إلى تقديم أنواع مختلفة من الرأي المهني لعناصر مختلفة من التقارير المتكاملة. ومن المحتمل أن يضيف هذا إلى "فجوة توقع في المراجعة audit expectation gap"، ويشكل خطراً على المستخدمين (Warren, and Maroun, 2018).

- وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد: توجد مخاوف كبيرة من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائمين بالتأكد assurers. وأصبحت هذه الأمور أكثر حدة في السنوات الأخيرة مع ظهور تقارير الاستدامة وتأكيداتها (Davies, 2014).

- احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً: يقدم الممارسون أنواعاً متعددة من التأكيد على أجزاء مختلفة من التقرير، مثل المعلومات المستقبلية والوصفية (Simnett, Zhou and Hoang, 2016). ففي الوقت الحالي والمستقبل القريب، سيكون من الصعب تطوير منهج مقبول لمراجعة التقرير المتكامل بالكامل (IIRC, 2015).

- مطالبة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الجزئي: ناقش الباحثون عدداً من الاحتمالات لتأكيد التقارير المتكاملة. وخلصوا إلى ضرورة تبني المدخل التأكيد المتكامل integrated assurance approach. والذي ينطوي على الجمع بين التأكيد الخارجي والتأكيد الداخلي للتقارير المتكاملة بأكملها. ويتسم هذا المدخل بميزتين رئيسيتين: (١) لا توجد حاجة إلى قيام المراجع بإصدار تقرير إضافي لتلخيص الآراء المهنية المقدمة إلى العميل. (٢) يحد من المخاطر التي قد تحول مسؤولية موثوقية المعلومات المدرجة في التقرير المتكامل من الإدارة إلى المراجع (Maroun, 2018).

- رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة: فقد لا يكون العملاء استعداداً لتحمل الزيادة الكبيرة في الأتعاب بشأن تأكيد التقارير المتكاملة (Warren and Jill, 2015).

## ٦/٢. مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

يسعى الباحث في هذا الجزء إلى بيان مقومات المدخل المقترح للتعامل مع التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة.

### ١/٦/٢. مقومات خاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة:

- تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة: ويرتبط بذلك تحديد احتياجاتهم والافصاح عنها لضمان تقبلهم للمعلومات الواردة في هذه التقارير.
- الاستفادة من جميع آليات تأكيد التقارير المتكاملة: من أهم هذه الآليات المراجعة الداخلية، مع التأكيد على أن دور الممارس الخارجي (سواء كان مراجع خارجي أو شخص آخر مؤهل) الذي يقوم بتأكيد التقارير المتكاملة يعد دوراً مكماً وليس بديلاً لدور المراجعة الداخلية. ويرتبط بذلك التأكد من صحة الإطار المستخدم في إعداد التقرير المتكامل.
- تدعيم دور المراجعين الداخليين في تأكيد التقارير المتكاملة: قد تكون هناك فرصة للمراجعة الداخلية لتقديم تأكيد لأطراف خارج الشركة (وهو شيء جديد)، بطريقة غير مباشرة من خلال تقديم تأكيد عن محتويات التقرير المتكامل قبل نشره وعن مدى توافقه مع إطار التقرير المتكامل. ويتمتع المراجع الداخلي بموقع فريد داخل المنشأة لتوفير نظرة ثابتة ودعم تنفيذ التقارير المتكاملة.
- التعاقد مع الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة أصحاب رأس المال أسوةً بمراجعة القوائم المالية، وليس بمعرفة الإدارة: عادةً ما تقوم الإدارة بالتعاقد مع القائم بأي خدمة تأكيدية (بخلاف خدمة مراجعة القوائم المالية)، ويقدم لها تقريره مما قد يؤثر على استقلاله، خاصةً وأن الإدارة هي التي تحدد مجال التأكيد ونطاقه ودرجة الوصول إلى المعلومات الداخلية المقدمة للقائم بأداء التأكيد، مما قد يؤثر على مستوى التأكيد الذي يقدمه الممارس القائم بالخدمة، لذا من الضروري أن يتم التعاقد بمعرفة أصحاب المصلحة خاصةً أصحاب المنشأة (Edgley et al., 2010).
- تبني مدخل التأكيد الجزئي للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الشامل: على الرغم من أن غالبية أصحاب المصلحة تفضل تأكيد التقرير المتكامل بأكمله، لتعزيز مصداقية المعلومات الواردة فيها. إلا أنه في ضوء التحديات التي تواجه تأكيد IR، يفضل أن يقتصر التأكيد في الوقت الراهن على أجزاء معينة فقط من التقارير



المتكاملة. عادةً ما تكون هذه الأجزاء من التقارير التي تتضمن الإفصاحات الواقعية، مع تقييم قليل أو بدون تقييم من قبل الإدارة للمعلومات المستقبلية أو التنبؤية أو النوعية والتي تعد ذاتية للغاية **too subjective**، بحيث لا تكون موضوعاً لارتباط تأكيد معقول أو محدود (Warren and Jill, 2015).

- تبني مدخل التأكيد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الإلزامي: في ضوء التحديات التي تواجه تأكيد IR، يفضل أن يكون تأكيد التقارير المتكاملة في الوقت الراهن اختياريًا وليس إلزاميًا. خاصةً وأن إطار عمل IR لا يتطلب أن يكون التقرير المتكامل مؤكداً من الخارج، ولا يتطلب صراحةً تأكيداً رسمياً على التقرير المتكامل (Warren and Jill, 2015).

## ٢/٦/٢. مقومات خاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة:

- المام الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير: يجب على المراجعين الخارجيين - وغيرهم ممن يمكنهم تقديم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة - تفهم القواعد التي تضعها الجهات المختصة لتأكيد هذه التقارير.
- استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر: قد تتضمن التقارير المتكاملة معلومات فنية، لا تمكن خبرة وتأهيل الممارس من تأكيدها. وهنا يلزم عليه تفعيل المعايير التي تتطلب منه الاستعانة بخبير أو أكثر، لفحص هذه المعلومات وتقديم تقرير بشأنها (ISA 620, 2009). وعرفت الفقرة (١٢) من معيار التأكيد (٣٠٠٠) الخبير الذي يستعين به الممارس: على أنه فرد (أو منظمة) لديه خبرة في مجال آخر بخلاف التأكيد، يستخدم الممارس عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على قدرٍ كافٍ من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به الممارس خبيراً داخلياً أو خارجياً (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par, 12(s)). وبخصوص العمل المنفذ من قبل الخبير الذي يستعين به الممارس: ورد بالفقرة (٥٢) من معيار التأكيد (٣٠٠٠) على أنه "عندما يتم استخدام عمل الخبير الذي يستعين به الممارس، يجب على الممارس أيضاً (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, par, 52): أ) تقييم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به لديه الكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة. وفي حالة الخبير الخارجي الذي يستعين به الممارس، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعية الخبير. ب) الحصول على فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير. ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة

ونطاق وأهداف عمل الخبير. د) تقييم مدى كفاءة عمل الخبير. وبخصوص العمل المنفذ من قبل ممارس آخر، أو الطرف المسئول، أو خبير يستعين به القائم بالتقييم أو القائم بالقياس، أو المراجع الداخلي: ورد بالفقرة (٥٣) من معيار التأكيد (٣٠٠٠) على أنه: "عندما يتم استخدام عمل ممارس آخر، يجب تقييم ما إذا كان هذا العمل كاف لأغراض الممارس (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, 53). وعندما يشير الممارس لعمل الخبير في تقرير التأكيد، فإن صياغة ذلك التقرير يجب ألا تعني أن مسؤولية الممارس للاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير تم تخفيضها بسبب اشتراك ذلك الخبير (IAASB, ISAE 3000 (Revised), 2015, 70). وينص معيار (٣٤١٠) على أنه "يمكن تنفيذ الارتباط من قبل فريق متعدد التخصصات يشمل خبير واحد أو أكثر، وخصوصاً في العمليات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءة متخصص معين في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة ١٩). ويحتوي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبير الذي قد يكون من المطلوب أخذه في الحسبان في مرحلة التخطيط عند التأكد من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد الضرورية لتنفيذ الارتباط (IAASB, ISAE 3410, 2013, par, A42).

- تحديد وتقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة: يلزم تحديد معايير وضوابط تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبارها الأسس المرجعية التي يستند إليها الممارس في قبول وتخطيط وتنفيذ والتقرير عن نتائج ارتباط التأكيد. وكما سبقت الإشارة تتضمن التقارير المتكاملة بيانات مالية وأخرى غير مالية. لذا يعتمد التحقق من مدى عدالة هذه البيانات على عدة أنواع من المعايير الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، كالتالي: أ) المعايير الدولية لارتباطات المراجعة (ISAs) والمعايير الدولية لارتباطات الفحص (ISREs). وتستخدمان في مراجعة القوائم المالية السنوية والدورية والبيانات المرفقة معهما، وتوفر مستوى مرتفعاً من التأكيد (ولكن ليس مطلقاً). ب) المعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAEs). وتتضمن مجالات متنوعة هي: ١) معيار (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية". ٢) معيار (٣٤٠٠) "اختبار المعلومات المالية المستقبلية". ٣) معيار (٣٤٠٢) تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنظمة الخدمية. ٤) معيار (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الإحتباس

الحراري". (٥) معيار (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التنبؤية الواردة في نشرات الاكتتاب". وتستخدم هذه المعايير في تأكيد العمليات الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية. ويعد معيار التأكيد (٣٠٠٠) معيار "للأغراض العامة" **general purpose**، ويستخدم لتوجيه الارتباطات التي تتناول أي موضوع مناسب بخلاف المعلومات المالية التاريخية (Warren and Jill, 2015). ويستخدم معيار التأكيد (٣٤١٠) للارتباطات التي تتعامل مع قوائم الإحتباس الحراري **Greenhouse Gas Statements** بالتزامن مع معيار التأكيد (٣٠٠٠). وتقدم هذه المعايير مستويات تأكيد محدودة أو معقولة. (ج) الإطار الدولي للتأكيد. ويتضمن هذا الإطار إرشادات أخرى مفيدة لارتباطات التأكيد. (د) إطار التقرير الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل **Integrated Reporting Framework of the International Integrated Reporting Council (IIRC)** وذكر IIRC أن إطاره يوفر ضوابط، يمكن للمنظمات ومقدمي التأكيدات من خلالها تقييم التقرير المتكامل (Warren and Jill, 2015). (٥) الإرشادات الصادرة عن مبادرة التقرير العالمية **the Global Reporting Initiative (GRI)**. (٦) القوانين واللوائح ذات العلاقة بالمعلومات التي قد تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة، مثل القوانين واللوائح المرتبطة بالمراجعة المالية للقوائم المالية والمرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة والمرتبطة بالحوكمة والاستدامة.

٣/٦/٢. مقومات خاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة:

- إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة لوجود ثلاثة أنواع من الخدمات التأكيدية قد يقدمها المراجعين الخارجيين (باعتبارهم أحد الممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة)، وهي المراجعة والفحص والتأكد.

المقارنة	ارتباط المراجعة	ارتباط الفحص	ارتباط التأكيد
الهدف	تعزيز درجة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، من خلال بيان المراجع لما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق	بيان ما إذا كان قد لفت انتباه القائم بهذا الارتباط (الممارس أو المراجع) شيء يجعله يعتقد أن القوائم المالية لم يتم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق	توجد ارتباطات تأكيد متعددة، ويختلف الهدف باختلاف نوع ارتباط التأكيد

النتيجة	يقدم رأي	يقدم استنتاج	يقدم استنتاج
مستوى التأكيد	تأكيد معقول	تأكيد متوسط	تأكيد معقول أو محدود
المعايير	معايير المراجعة	معايير الفحص	معايير التأكيد

- إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين الرأي والاستنتاج: فكما سبقت الإشارة، تقدم مراجعة القوائم المالية رأياً، بينما يقدم تأكيد التقارير المتكاملة استنتاجاً. ونظراً لإختلاف طبيعة كل منهما، يلزم احاطة مستخدمي تأكيد التقارير المتكاملة بالفرق بينهما.

- إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين التأكيد المعقول والمتوسط والمحدود: فكما سبقت الإشارة، تقدم مراجعة القوائم المالية تأكيداً معقولاً، بينما يقدم تأكيد التقارير المتكاملة تأكيداً معقولاً أو محدوداً. ونظراً لإختلاف طبيعة كل منهما، يلزم احاطة مستخدمي تأكيد التقارير المتكاملة بالفرق بينهما.

٤/٦/٢. مقومات خاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بتأكيد التقارير المتكاملة:

- تقييم مدى مناسبة كل من معايير وإطار التأكيد: تقييم مدى مناسبة المعايير الدولية للتأكيد الحالية - مجموعة أذ ٣٠٠٠، (٣٠٠٠، ٣٤٠٠، ٣٤٠٢، ٣٤١٠، ٣٤٢٠) وكذلك الإطار الدولي الحالي للتأكيد، لتأكيد التقارير المتكاملة. وما يستتبعه ذلك من بيان الحاجة إلى إصدار معايير تأكيد مهنية جديدة و/أو إرشادات ودليل اجرائي لكيفية تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة وأن هذه التقارير ما زالت في مرحلة الإنشاء، وتحتاج إلى جهود المنظمات العلمية والمهنية للمساهمة في حل المشكلات التي تعترض تنفيذها.

- تدعيم دور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبار أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد امتداداً طبيعياً لمراجعة القوائم المالية: يتطلب تنبؤ التأكيد المتكامل تغييراً في فهم أصحاب المصلحة لمضمون التأكيد. فمن الصعب شرح كيف أن التأكيد التي يوفره فريق تأكيد التقرير المتكامل يختلف عن التأكيد التقليدي التي يوفرها رأي المراجعة بشأن القوائم المالية. إن إدخال نوع جديد من التأكيدات من شأنه أن يضيف إلى حد كبير المفاهيم الخاطئة القائمة بالفعل بشأن وظيفة المراجعة الخارجية، ويؤدي إلى اعتماد لا مبرر له على رأي التقرير المتكامل. ولهذا السبب، يرى البعض (Warren and Jill, 2015) أنه يجب أن يقتصر ارتباط التأكيد على

المراجع الذي يُبدي رأي حول القوائم المالية وقراءة المعلومات الموجودة في التقارير المتكاملة للحصول على معلومات تتناقض أو لا تتفق مع القوائم المالية. فيجب أن يكون هناك تقرير واحد من المراجع. ليس من المعقول وجود بيان منفصل للمراجعة المالية وبيان منفصل للتقرير المتكامل (Gürtürk, and Hahn, 2016).

- القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في موضوع تأكيد التقارير المتكاملة: وصف بعض المراجعين التقرير المتكامل بأنه "عمل قيد التطبيق a work in progress"، مما أدى إلى القول أن تأكيد التقرير المتكامل سابق لأوانه. كما أوضح أحد شركاء المراجعة: "لا فائدة من قيام المراجعين بالمراجعة في كيفية تأكيد التقارير المتكاملة" لأن "الشركات لم تفهم ما ستشمله هذه التقارير (Warren and Jill, 2015). لذا، من الضروري استمرار وزيادة الدراسات والمناقشات والحوار بين الجهات المعنية بتأكيد التقارير المتكاملة، للوصول إلى إطار شامل ومفصل لكيفية تأكيد هذه التقارير.

- مطالبة المراجعين الخارجيين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة: يجب أن يكون المراجع الخارجي على قدرٍ كافٍ من الخبرة، تمكنه من تأكيد التقارير المتكاملة.

- نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة: نظراً لأن التقارير المتكاملة تتضمن بيانات متنوعة ومختلفة في طبيعتها (مالية، إجتماعية، بيئية، حوكمية، ...)، فإن تأكيد التقارير المتكاملة يحتاج إلى خبرات متنوعة. لذا يجب أن تنتشر ثقافة الفريق عند تأكيد هذه التقارير. ونظراً لأن البيانات المالية التي تتضمنها التقارير المتكاملة تعد أكثر أهمية وأسهل في تأكيدها من البيانات الأخرى، يفضل أن يضم هذا الفريق عدة متخصصين برئاسة مراجع خارجي.

## ٧/٢. فرضيات البحث:

بعد عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وبعد بناء الإطار النظري للبحث، ووفقاً لمشكلة البحث وتساؤلاته وأهدافه، يمكن صياغة فرضيات البحث كالتالي:

- (١) يعد التوكيد المشترك (الداخلي والخارجي) الآلية الأفضل لتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة.
- (٢) أفضل ممارس يمكنه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة، هو فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي.
- (٣) تحتاج بيئة الأعمال المصرية إلى توكيد تقارير الأعمال المتكاملة..
- (٤) يواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة العديد من التحديات التي تُحد من انتشاره.

(٥) يساهم تنفيذ مقومات الإطار المقترح في الحد من التحديات التي تواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة.

### ٣. الدراسة الميدانية واختبار فرضيات البحث:

استكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث، يرى الباحث ضرورة إستقراء الواقع، من خلال إعداد قائمة إستبيان يستطلع فيها الباحث رأي عينة من الأطراف المهتمة بموضوع البحث.

#### ١/٣. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

١. الإدارة في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص)، المدرجة في بورصة الأوراق المالية (ويمثلهم المدراء الماليون وبعض أعضاء مجلس الإدارة في هذه الشركات)، باعتبارهم المسئولون عن إعداد التقارير المتكاملة.
  ٢. المراجعون الخارجيون في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص)، باعتبارهم أحد الأطراف التي يمكنها تقديم خدمات تأكيد التقارير المتكاملة.
  ٣. المستثمرون في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص)، المدرجة في بورصة الأوراق المالية، باعتبارهم من أهم مستخدمي التقارير المتكاملة.
- ومن أجل اختبار فرضيات البحث، قام الباحث باختيار عينة الدراسة بشكلٍ تحكيمي (عينة تحكيمي)، تتضمن ١٨٠ مفردة، ٦٠ يمثلون الإدارة، ٦٠ يمثلون المراجعين الخارجيين، ٥٠ يمثلون المستثمرون. ويبين الجدول التالي ذلك.

جدول (١) قوائم الاستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل الاحصائي

النسبة المئوية للاستجابة	قوائم الاستبيان الخاضعة للتحليل	قوائم الاستبيان الموزعة	فئات عينة الدراسة
٧٠ %	٤٢	٦٠	١. الإدارة في شركات المساهمة.
٧٨ %	٤٧	٦٠	٢. المراجعون الخارجيون في شركات المساهمة.
٥٧ %	٣٤	٦٠	٣. المستثمرون في شركات المساهمة.
٦٨,٣٣ %	١٢٣	١٨٠	الاجمالي

### ٢/٣. أساليب جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإختبار فرضيات البحث من خلال أسلوبين الأول المقابلة الشخصية، حيث تم إجراء مقابلات مع بعض مفردات العينة قبل وبعد إعداد قائمة الاستبيان. وكان الهدف من المقابلات التي تمت قبل إعداد القائمة، استطلاع الآراء بخصوص مدى الإلمام بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد الشكل المبدئي للقائمة. وكان هدف المقابلات التي تمت بعد إعداد الشكل المبدئي للقائمة، تحديد الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحها المستقصى منهم، وتوضيح بعض النقاط الواردة بالإستبيان. أما الأسلوب الثاني هو إعداد قائمة الإستبيان. وأعدت على مرحلتين، الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمون القائمة، في ضوء كل من الإطار النظري للبحث والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، وتم في هذه المرحلة التحقق من سلامة القائمة، من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة بهدف إختبار مدى صلاحية القائمة ومدى إحتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية ومدى وضوحها. وقد أسفرت هذه الدراسة عن إستبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الآخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على عينة الدراسة.

### ٣/٣. إختبار مدى ثبات وصدق الإستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس. وليبان مدى ثبات قائمة الإستبيان تم حساب معامل الثبات  $\alpha$  لأسئلة الإستبيان، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). ويقصد بإختبار الصدق الإختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الإختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق الإستبيان - سواء من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءتها كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة - تم إخضاعها لإختبار المصدقية، حيث تم عرضها على عدة متخصصين في الإحصاء لتحديد مدى سلامتها من الناحية النظرية، كما تم عرضها على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحها وفهمها. ومن ناحية أخرى تم إخضاعها إحصائياً لتحليل الموثوقية. وقد تضمن إختبار مدى صلاحية الإستبيان للإستخدام ثلاثة إختبارات (النجار، ٢٠٠٢) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال وإزالة ما قد يوجد به من غموض، وتم ذلك من خلال عرض الإستبيان على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الإستبيان للهدف منه، وتم

ذلك من خلال اختيار عدة أشخاص من مجتمع البحث وطلب منهم إجابة الإستبيان، وفي ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الإستبيان. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقضي منهم في إجاباتهم من خلال تنوع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

جدول (٢) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معامل الثبات	معامل الصدق
(١)	الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة.	٠,٦٢٣	٠,٧٨٩
(٢)	الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة.	٠,٧٥٣	٠,٨٦٨
(٣)	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة.	٠,٦٣٠	٠,٧٩٤
(٤)	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة.	٠,٨٧٢	٠,٩٣٤
(٥)	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة.	٠,٧٢٢	٠,٨٥٠

يُظهر الجدول السابق أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل ألفا ٠,٦ فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال، وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠,٦٢٣ و ٠,٨٧٢ أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠,٧٨٩ و ٠,٩٣٤ (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الإعتماد عليها في تعميم النتائج.

وبعد تجميع قوائم الاستبيان تمت مراجعتها، وتصنيفها، وترميز الأسئلة الواردة بها، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي **Statistical Package for Social Sciences (SPSS)**. ونظراً لطبيعة البيانات المستخدمة في التحليل، تم استخدام الإختبارات اللامعلمية **Non Parametric Tests**، وتتميز هذه الطرق بأنها لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، فضلاً عن أن هذه الإختبارات تكون أكثر ملاءمة للاستخدام عندما تكون بيانات البحث من النوعين الاسمي والرتبي. وأخيراً فإن الإختبارات اللامعلمية تستخدم مع البيانات التي تكون في شكل تكرارات، لذا فإن الإختبارات اللامعلمية هي الأنسب لطبيعة بيانات الدراسة الميدانية (القحطاني، وآخرون، ٢٠٠٤/هـ ١٤٢٥ م).



وإلى جانب التحليل الوصفي للبيانات (المتوسط، والانحراف المعياري) فسوف يتم إجراء التحليلات الإحصائية الآتية لاختبار فرضيات البحث (القحطاني، وآخرون، ٢٥/١٤٤هـ/٢٠٠٤م):

(١) إختبار كروسكال واليس **Kruskal Wallis**: يمثل أحد الإختبارات الإحصائية اللامعلمية، التي تستخدم في إختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الرتبية. ويتم إختبار مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية (درجة خطأ) ٥ %.

(٢) إختبار مان ويتني **Man Wuatny**: إذا أظهر إختبار كروسكال واليس إختلافاً معنوياً بين مجموعات الدراسة، فإن هذا الإختبار يُحدد المجموعات التي بينها إختلاف معنوي، حيث يتم إختبار المجموعات بشكلٍ ثنائي.

#### ٤/٣. التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية:

سيتم في الفقرات الآتية عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات على مستويين هما، التحليل الوصفي والتحليل الاستدلالي. وسيتم تنظيم عرض هذا التحليل، وفقاً لفرضيات البحث.

#### ١/٤/٣. الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة.

#### ١/١/٤/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول (٣) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أن آلية التأكيد المشترك (التأكيد الخارجي والداخلي)، تعتبر الآلية الأفضل التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة. ويمثل التأكيد المشترك تعاون بين طرف من خارج المنشأة يقدم خدمة التأكيد الخارجي، وطرف من داخل المنشأة يقدم خدمة التأكيد الداخلي. وتعد هذه النتيجة منطقية ومتوقعة إلى حد كبير، فقد يكون التأكيد الخارجي فقط غير مناسب، وقد يكون التأكيد الداخلي فقط غير مناسب أيضاً، لأن الطبيعة المختلفة والمتنوعة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة قد تحتاج إلى أكثر من متخصص لتأكيداتها، خاصةً إذا كان الأمر متعلق بتأكيد بيانات بيئية أو إجتماعية أو متعلقة بالاستدامة، مثل هذه البيانات. فقد لا يكون لدى الممارس الخارجي بمفرده أو لدى الممارس الداخلي بمفرده الخبرة التي تمكنه من تأكيد هذه التقارير. كما يلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أن الآلية الأقل قبول من الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد

التقارير المتكاملة هي التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة). ويعد ذلك أمراً منطقياً أيضاً، لأن الاستنتاج الذي يقدمه التأكيد الداخلي، لا يحظى بنفس مستوى الثقة والمصادقية التي يحظى بها التأكيد الخارجي. كما أن إدراك فئات العينة إلى أن أساس الثقة في استنتاج التأكيد الذي يتوصل إليه الممارس هو استقلاله، أدى بهم إلى عدم تفضيل الأداء الداخلي فقط، لأن الممارس الداخلي أقل استقلالاً من الممارس الخارجي.

جدول (٣) "الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة"

الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة
5	79.0	83.3	إداري	(1) التأكيد الخارجي (المراجعة الخارجية أو مهنة متشابهة).
2	63.0	45.4	مراجع خارجي	
2	59.0	39.4	مستثمر	
3	82.0	24.4	إداري	(2) التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة).
5	94.0	11.4	مراجع خارجي	
6	59.0	28.3	مستثمر	
2	51.0	42.4	إداري	(3) أنظمة الرقابة الداخلية.
6	61.0	03.4	مراجع خارجي	
4	69.0	82.3	مستثمر	
4	61.0	18.4	إداري	(4) مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة).
4	70.0	17.4	مراجع خارجي	
4	49.0	04.4	مستثمر	
6	59.0	63.3	إداري	(5) عمليات حوكمة الشركات <sup>(٥)</sup> .
3	63.0	29.4	مراجع خارجي	
3	82.0	23.4	مستثمر	
1	48.0	56.4	إداري	(6) التأكيد المشترك (تعاون بين ممارس خارجي وممارس داخلي).
1	72.0	48.4	مراجع خارجي	
1	69.0	63.4	مستثمر	

<sup>(٥)</sup> يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس.

### ٢/١/٤/٣. التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لجميع الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة بشكل عام، ولآلية التأكيد المشترك (التعاون بين ممارس خارجي وممارس داخلي) بشكل خاص. وللتأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، تم إجراء اختبار

كروسكال واليس (راجع جدول ١٨)، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية لجميع الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة المعروضة من غير وجود فروقات معنوية بينها، فيما عدا آلية واحدة فقط هي "عمليات حوكمة الشركات". ومع أهمية هذه الآلية لجميع فئات العينة، إلا أنه يلاحظ أن فئة المراجعين الخارجيين والمستثمرين أعطت لها أهمية أكبر مما أعطته فئة الإداريين. ومع صعوبة تفسير هذا الاختلاف في ظل أهمية الآلية لجميع الفئات، إلا أن إعطاء الاداة أهمية أقل لها مقارنةً بالفئتين الأخرتين، قد يرجع إلى الإداريين يرون أن آلية حوكمة الشركات لا تعمل بالشكل المنتظر والمتوقع على عكس الآليات الأخرى. ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرضية الأولى للبحث، والتي تنص على أنه "يعد التوكيد المشترك (الداخلي والخارجي) الآلية الأفضل لتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة". وللتعرف على المجموعات المختلفة، تم استخدام اختبار مان ويتني، كما يظهر في الجدول التالي.

جدول (٤) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص آلية "عمليات حوكمة الشركات"

فئات عينة الدراسة	مراجع خارجي			مستثمر	
	المتوسط الرتبي	قيمة Z لمان ويتني	الدلالة	المتوسط الرتبي	قيمة Z لمان ويتني
إداري	٢٨,٤٧	٠,٠٧	غير دال	٢٧,٠٤	٠,٦
مراجع خارجي	٢٥,٩٢			٢١,٦٨	٠,٠٣
				٢٦,٣٨	٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن فئة المستثمرين والمراجعين الخارجيين كانوا أكثر موافقة من فئة الإداريين على أهمية آلية "عمليات حوكمة الشركات"، باعتبارها أحد الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة. كما أن المراجعين الخارجيين كانوا أكثر موافقة من المستثمرين على هذه الآلية، وهو ما يتفق مع ما ورد بجدول الاحصاءات الوصفية (٣).

٢/٤/٣. الممارسون الذين قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة.

١/٢/٤/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول الممارس الذي قد يقدم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة. وقد تبين أن معظم أفراد العينة يرون أن أهم هؤلاء

الممارسين "فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي"، يليه "فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع داخلي". ويعد ذلك أمراً منطقياً، حيث أن تأكيد التقارير المتكاملة من خلال فريق (سواء كان برئاسة المراجع الخارجي أو الداخلي أو شخص آخر)، يُزيد من مستوى المصداقية والموثوقية والدقة في استنتاج التأكيد، لوجود خبرات متنوعة في هذا الفريق. كما يلاحظ وجود اتفاق بين الإداريين والمستثمرين على أن الأقل أهمية هو "طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة". وقد يرجع ذلك إلى أن فئات الدراسة يدركون جيداً أهمية وجود مراجع (داخلي أو خارجي) في فريق التأكيد، سواء كان هذا المراجع عضواً أو رئيساً لهذا الفريق، من منطلق أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد امتداداً طبيعياً لعمل المراجع، بجانب أن لديه خبرة في التعامل مع الشركات، وقد يجمع من المعلومات التي تمكنه من تقديم خدمة تأكيدية مرتفعة الجودة، بجانب استقلاليتها (خاصةً المراجع الخارجي). ويلاحظ أن المراجعين الخارجيين "أعطوا للممارس المراجع الداخلي"، أهمية أقل، وقد يرجع ذلك إلى إدراكهم أنه الأقل استقلالا".

جدول (٥) "الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة"

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة
3	58.0	19.4	إداري	(1) المراجع الداخلي.
6	87.0	49.3	مراجع خارجي	
5	59.0	98.3	مستثمر	
4	0.88	4.03	إداري	(2) المراجع الخارجي.
2	72.0	32.4	مراجع خارجي	
4	63.0	00.4	مستثمر	
6	59.0	27.3	إداري	(3) طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة <sup>(٤)</sup> .
5	03.1	65.3	مراجع خارجي	
6	27.1	55.3	مستثمر	
1	93.0	41.4	إداري	(4) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي.
1	61.0	65.4	مراجع خارجي	
1	39.0	47.4	مستثمر	
2	61.0	27.4	إداري	(5) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع داخلي.
3	27.1	15.4	مراجع خارجي	
2	40.0	38.4	مستثمر	
5	1.19	3.56	إداري	(6) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه متخصص آخر خلاف المراجع.
4	82.0	07.4	مراجع خارجي	
3	61.0	27.4	مستثمر	

<sup>(٤)</sup> يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس.

### ٢/٢/٤/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لتأكيد التقارير المتكاملة عن طريق "فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي"، وأعطت أهمية أقل للممارسين الآخرين، خاصةً إذا كان الممارس "طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة". وقد يرجع هذا إلى اقتناع جميع فئات العينة بضرورة تأكيد التقارير المتكاملة، بصرف النظر عن الممارس الذي سيقوم بهذا التأكيد. وللتأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع جدول ١٨). ويلاحظ أن فئات العينة أعطت أهمية لجميع الممارسون من غير وجود فروقات معنوية بينها، فيما عدا ممارس واحد فقط هو "طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة"، حيث أظهر اختبار كروسكال واليس تفاوتاً معنوياً في درجة الأهمية التي أعطتها فئات العينة المختلفة لهذا الممارس. ومع أهمية هذا الممارس لجميع فئات العينة، إلا أنه يلاحظ أن فئة المراجعين الخارجيين أعطت له أهمية أكبر مقارنةً بالفئات الأخرى. وقد يرجع ذلك إلى اقتناع المراجعين الخارجيين بأهمية عدم انفراد "طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة" لتأكيد التقارير المتكاملة، بسبب احتمال عدم المامه بطبيعة الخدمات التأكيدية. ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرضية الثانية للبحث، والتي تنص على أنه "أفضل ممارس يمكنه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة، هو فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي". وللتعرف على المجموعات المختلفة، تم استخدام اختبار مان ويتني، كما يظهر في الجدول التالي.

جدول (٦) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص

"طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة"

فئات عينة الدراسة	مراجع خارجي			مستثمر		
	المتوسط الرتبي	Z لمان	مستوى الدلالة	المتوسط الرتبي	Z لمان	مستوى الدلالة
إداري	١٦,٧١	٠,٠٤	دال عند ٠,٠٥	٢٢,١٥	٠,٠٣	دال عند ٠,٠٥
مراجع خارجي				١٦,٣١	٠,٠٩	غير دال

### ٣/٤/٣. مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة.

#### ١/٣/٤/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة. ويلاحظ أن معظم أفراد العينة يرون أهمية جميع هذه المبررات، ويلاحظ وجود اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن أهم هذه المبررات "حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها"، و "تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة". وعلى الرغم من وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على المبررات التي حصلت على أهمية أقل، فإن فئة المراجعين ترى أن أقل هذه المبررات أهمية "تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الإدارية"، في حين ترى فئة الإداريين أن المبرر الأقل أهمية "تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة"، في حين ترى فئة المستثمرين أن المبرر الأقل أهمية "ضرورة مواكبة التطور في مجال المحاسبة المالية، والتي أولت إهتماماً كبيراً بالتقارير المتكاملة. وقد يرجع ذلك إلى الإختلاف النسبي في ثقافة كل فئة من هذه الفئات، وإلى إختلاف الوزن النسبي لكل مبرر تم عرضه بالنسبة لها.

جدول (٧) مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة

الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة
3	47.0	38.4	إداري	(1) طمأنة أصحاب المصلحة على صحة عملية إعداد التقارير المتكاملة.
5	59.0	22.4	مراجع خارجي	
3	73.0	40.4	مستثمر	
9	51.0	57.3	إداري	(2) تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الإدارية.
12	38.0	25.3	مراجع خارجي	
10	55.0	85.3	مستثمر	
2	13.1	42.4	إداري	(3) حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها.
1	71.0	41.4	مراجع خارجي	
1	68.0	54.4	مستثمر	
8	0.65	83.3	إداري	(4) سد الفجوة بين معد التقرير ومستخدم التقرير.
7	40.0	09.4	مراجع خارجي	
6	75.0	25.4	مستثمر	
12	35.0	10.3	إداري	(5) تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة مكاتب
8	07.1	01.4	مراجع خارجي	

11	24.1	63.3	مستثمر	المحاسبية والمراجعة.
11	87.0	19.3	إدارى	(6) التأكيد يُساهم بشكلٍ كبير في زيادة انتشار التقارير المتكاملة على نطاقٍ أوسع.
11	54.0	59.3	مراجع خارجي	
7	48.0	11.4	مستثمر	
6	68.0	09.4	إدارى	(7) التأكيد يدعم الثقة الداخلية للجهة التي قامت بالتقرير.
9	60.0	88.3	مراجع خارجي	
8	41.0	08.4	مستثمر	
5	0.38	4.10	إدارى	(8) زيادة فائدة التقارير المتكاملة.
4	19.1	4.28	مراجع خارجي	
4	61.0	39.4	مستثمر	
10	43.0	25.3	إدارى	(9) ضرورة مواكبة التطور في مجال المحاسبة المالية، والتي أولت إهتماماً كبيراً بالتقارير المتكاملة.
3	72.0	31.4	مراجع خارجي	
12	58.0	31.3	مستثمر	
7	26.1	02.4	إدارى	(10) تأكيد التقرير المتكامل يضيف قيمة للمنشأة.
10	92.0	70.3	مراجع خارجي	
9	52.0	00.4	مستثمر	
4	51.0	12.4	إدارى	(11) توصيل معلومات غير مالية مؤكدة بجانب معلومات مالية مؤكدة يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات.
6	03.1	15.4	مراجع خارجي	
5	58.0	38.4	مستثمر	
1	71.0	45.4	إدارى	(12) تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة.
2	92.0	38.4	مراجع خارجي	
2	61.0	46.4	مستثمر	

### ٢/٣/٤/٣ . التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق أن جميع فئات العينة، أعطت أهمية مرتفعة لجميع مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة، وتزيد هذه الأهمية عن قيمة المتوسط، ومن ثم يمكن القول أن فئات عينة الدراسة تتفق على ضرورة تأكيد التقارير المتكاملة. وللتأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، فقد تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع جدول ١٨). ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرضية الثالثة للبحث، والتي تنص على أنه "تحتاج بيئة الأعمال المصرية إلى توكيد تقارير الأعمال المتكاملة"، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية لجميع العناصر المعروضة من غير وجود فروقات معنوية بينها.

٤/٤/٣. التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

١/٤/٤/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه التحديات، وهي نتيجة متوقعة، لحدثة هذا الاتجاه، ووجود اتجاهات متعددة وأراء بشأنه. كما يلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أن أهم هذه التحديات هي: "الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة". وقد يرجع ذلك إلى إدراك جميع فئات العينة لطبيعة التقارير المتكاملة واحتوائها على بيانات عن مجالات مختلفة. فهذه التقارير تتضمن بيانات مالية وبيانات غير مالية، وقد تخص هذه البيانات أنشطة إقتصادية أو إجتماعية أو بيئية أو عن الاستدامة والمخاطر، مما يجعلها غير متجانسة، الأمر الذي يُصعب تأكيدها. كما يلاحظ عدم وجود اتفاق بين فئات العينة على التحدي الذي يحظى بالأهمية الأقل، فمن وجهة نظر فئة الإداريين فإن التحدي الأقل أهمية هو "وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة"، ويرى المراجعين الخارجيين أنه "عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة"، ويرى المستثمرين أنه "غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل".

جدول (٨) التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة
5	73.0	41.3	إداري	١) وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة.
5	62.0	04.4	مراجع خارجي	
5	84.0	32.3	مستثمر	
8	58.1	06.3	إداري	٢) وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة.
6	58.0	84.3	مراجع خارجي	
6	45.0	3.20	مستثمر	
7	74.0	15.3	إداري	٣) تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة.
7	35.1	35.3	مراجع خارجي	
7	48.0	11.3	مستثمر	
6	45.0	28.3	إداري	٤) عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة.
8	36.0	12.3	مراجع خارجي	
4	66.0	48.3	مستثمر	



4	46.0	48.3	إدارى	٥) غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل <sup>(٥)</sup> .
4	65.0	18.4	مراجع خارجي	
8	83.0	05.3	مستثمر	
3	94.0	27.4	إدارى	٦) وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة.
2	48.0	43.4	مراجع خارجي	
3	46.0	3.82	مستثمر	
2	52.0	28.4	إدارى	٧) احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها.
3	0.52	4.24	مراجع خارجي	
2	85.0	30.4	مستثمر	
1	0.68	4.36	إدارى	٨) الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة.
1	0.36	4.47	مراجع خارجي	
1	57.0	55.4	مستثمر	

(٥) يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠١) باستخدام اختبار كروسكال واليس.

كما يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن "التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة". ويلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه التحديات، ولكن يلاحظ وجود إختلاف بين مستوى أهمية كل تحدي منها على مستوى فئات العينة الثلاث. فيرى الإداريين أن أهم تحدي هو "احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً". في حين يرى المراجعين أن أهم تحدي هو "رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة"، ويرى المستثمرين أن أهم تحدي هو "صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة". كما أن التحدي الأقل أهمية من وجهة نظر فئة الإداريين كان "ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده"، ومن وجهة نظر فئة المراجعين كان "وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد"، ومن وجهة نظر فئة المستثمرين كان "رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة". ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى رؤية كل فئة من هذه الفئات لكل تحدي، في ضوء ما تصبو إليه من تأكيد التقارير المتكاملة.

جدول (٩) التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة
7	61.0	00.4	إدارى	١) عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة.
14	68.0	05.3	مراجع خارجي	
6	58.0	98.3	مستثمر	

15	50.0	02.3	إدارى	٢) ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده <sup>(*)</sup> .
12	56.0	15.3	مراجع خارجي	
8	64.0	3.63	مستثمر	
3	74.0	25.4	إدارى	٣) إختلاف مستوى المصادقية والموثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنةً بالمراجعة.
7	33.1	17.4	مراجع خارجي	
7	87.0	88.3	مستثمر	
8	58.0	90.3	إدارى	٤) تنوع طبيعة آليات تأكيد التقارير المتكاملة.
8	27.0	05.4	مراجع خارجي	
5	52.0	17.4	مستثمر	
9	88.0	53.3	إدارى	٥) عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة.
9	74.0	90.3	مراجع خارجي	
4	94.0	21.4	مستثمر	
2	92.0	28.4	إدارى	٦) صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة.
4	85.0	36.4	مراجع خارجي	
1	58.0	4.32	مستثمر	
10	57.0	36.3	إدارى	٧) عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة.
10	0.58	3.77	مراجع خارجي	
13	22.1	14.3	مستثمر	
11	46.0	22.3	إدارى	٨) عدم الإتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم تأكيد التقارير المتكاملة في ضوءها.
11	92.0	41.3	مراجع خارجي	
3	68.0	29.4	مستثمر	
4	00.1	19.4	إدارى	٩) تخوف المراجعين من المسئوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد.
3	44.0	39.4	مراجع خارجي	
2	81.0	30.4	مستثمر	
5	52.0	14.4	إدارى	١٠) عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها.
5	81.0	29.4	مراجع خارجي	
12	24.1	3.25	مستثمر	
6	93.0	02.4	إدارى	١١) تقديم أنواع مختلفة من الرأي/الاستنتاج المهني لعناصر مختلفة من التقارير المتكاملة.
13	80.0	10.3	مراجع خارجي	
9	82.0	55.3	مستثمر	
12	44.0	15.3	إدارى	١٢) وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد.
15	46.0	03.3	مراجع خارجي	
11	12.1	46.3	مستثمر	
1	41.0	38.4	إدارى	١٣) احتواء التقارير المتكاملة على معلومات

2	62.0	46.4	مراجع خارجي	يصعب تأكيدها حالياً.
10	70.0	54.3	مستثمر	
13	60.1	14.3	إداري	١٤) مطابقة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الجزئي.
6	46.0	18.4	مراجع خارجي	
14	56.0	3.10	مستثمر	١٥) رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة.
14	48.0	12.3	إداري	
1	56.0	58.4	مراجع خارجي	
15	38.0	05.3	مستثمر	

(٢) يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠١) باستخدام اختبار كروسكال واليس.

### ٢/٤/٤/٣. التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول (٨) - والذي يعرض التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة - والجدول (٩) - والذي يعرض التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة - أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لجميع التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. وللتأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع جدول ١٨). ويلاحظ أن جميع فئات العينة أعطت أهمية لجميع للتحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة من غير وجود فروقات معنوية بينها، فيما عدا التحديين التاليين: (١) غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل. (٢) ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده. فقد أظهر اختبار كروسكال واليس تفاوتاً معنوياً في درجة الأهمية التي أعطتها فئات العينة المختلفة لهذين التحديين. ومع أهمية هذه التحديات لجميع فئات العينة، إلا أنه يلاحظ أن فئة المستثمرين أعطت لغموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل أهمية أقل من الفئات الأخرى، وعلى العكس من ذلك أعطت فئة المستثمرين أهمية أكبر للتحدي "ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده"، من الفئتين الأخرتين. وقد يرجع - كما سبق الإشارة - إلى إختلاف رؤية كل فئة لكل تحدي، إلا أن جميع الفئات أعطت أهمية مرتفعة لجميع التحديات. ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرضية الرابعة للبحث، والتي تنص على "يواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة العديد من التحديات التي تُحد من انتشاره". وللتعرف على المجموعات المختلفة، تم استخدام اختبار مان ويتني، كما يظهر في الجدولين التاليين.

جدول (١٠) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص "غموض إطار التقرير المتكامل"

مستثمر			مراجع خارجي			عينة الدراسة
مستوى الدلالة	لمان Z قيمة ويتني	المتوسط الرتبي	مستوى الدلالة	لمان Z قيمة ويتني	المتوسط الرتبي	
غير دال	٠,٠٦	٢٤,٤١	دال عند ٠,٠٥	٠,٠٣	١٥,١٢	إداري
دال عند ٠,٠١	٠,٠٠	٣٨,٢٦			٢١,٩٣	مراجع خارجي
		١٤,٤٨				

جدول (١١) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص "ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده"

مستثمر			مراجع خارجي			عينة الدراسة
مستوى الدلالة	لمان Z قيمة ويتني	المتوسط الرتبي	مستوى الدلالة	لمان Z قيمة ويتني	المتوسط الرتبي	
دال عند ٠,٠٥	٠,٠٢	٢٥,٥١	دال عند ٠,٠١	٠,٠٠	١٥,٦٢	إداري
غير دال	٠,١١	٢٨,٣٥			٢٧,٤٢	مراجع خارجي
		٢٦,٤١				

يتضح من الجدول (١٠) والجدول (١١) أن المستثمرين كانوا أقل موافقة من فئة الإداريين والمراجعين الخارجيين على أن غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل، باعتباره أحد التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة. كما أن المستثمرين كانوا أكثر موافقة من الإداريين والمراجعين الخارجيين على التحدي الخاص بارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده. وقد يرتبط ذلك بنظرية الوكالة، وما يعتقده المستثمرين من أن أية خدمة تحصل عليها المنشأة تحملها تكاليف، خاصة إذا أفادت فئة الإدارة أن تأكيد التقارير المتكاملة يُحمل المنشأة تكاليف قد تزيد عن فائدة هذا التأكيد.

٥/٤/٣ مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

١/٥/٤/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدّة للتقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه

المقومات. ويلاحظ وجود اتفاق بين كل من المراجعين الخارجيين والمستثمرين على أن أهم هذه المقومات هي: "الاستفادة من جميع آليات تأكيد التقارير المتكاملة". وقد يرجع ذلك إلى ضرورة تحديد جميع آليات التأكيد، واختيار الأنسب منها (في حالة عدم وجود التزام بآلية معينة). أما فئة الإدارة فترى أن أهم مقوم هو "تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة". وقد يرجع ذلك إلى ضرورة تحديد جميع المستفيدين من هذه التقارير، كبدائية لتحديد نطاق التأكيد، ونوعية الممارس القائم بالتأكيد. ويلاحظ أيضاً وجود اتفاق بين كل من المراجعين الخارجيين والإداريين على أن أقل هذه المقومات أهمية "التعاقد مع الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة أصحاب رأس المال أسوأ بمراجعة القوائم المالية، وليس بمعرفة الإدارة". أما فئة المستثمرين فترى أن أقل هذه المقومات أهمية هو "تبني مدخل التأكيد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلاً من التأكيد الإلزامي". وقد يرجع ذلك إلى إدراكها لصعوبة تنفيذ ذلك، خاصة في الوقت الحال.

جدول (١٢) مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه

تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة

الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة
1	47.0	36.4	إداري	١) تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة.
2	28.1	38.4	مراجع خارجي	
2	65.0	29.4	مستثمر	
4	26.1	18.3	إداري	٢) الاستفادة من جميع آليات تأكيد التقارير المتكاملة.
1	64.0	41.4	مراجع خارجي	
1	82.0	34.4	مستثمر	
5	99.0	10.3	إداري	٣) تدعيم دور المراجعين الداخليين في تأكيد التقارير المتكاملة.
5	86.0	92.3	مراجع خارجي	
3	56.0	16.4	مستثمر	
6	46.0	02.3	إداري	٤) التعاقد مع الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة أصحاب رأس المال أسوأ بمراجعة القوائم المالية، وليس بمعرفة الإدارة.
6	52.0	43.3	مراجع خارجي	
4	55.0	87.3	مستثمر	
2	66.0	35.4	إداري	٥) تبني مدخل التأكيد الجزئي للتقارير المتكاملة بدلاً

3	65.0	24.4	مراجع خارجي	من مدخل التأكيد الشامل.
5	70.0	44.3	مستثمر	
3	59.0	26.4	إداري	٦) تبني مدخل التأكيد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلاً من التأكيد الإلزامي.
4	94.0	21.4	مراجع خارجي	
6	52.0	01.4	مستثمر	

كما يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه المقومات. كما يلاحظ وجود عدم اتفاق بين فئات العينة على المقوم الذي يحتل الأهمية الأعلى. فمن وجهة نظر الإداريين فإن المقوم الأكثر أهمية هو "المام بممارس تأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير"، في حين أن كل من المراجعين الخارجيين والمستثمرين يرون أنه الأقل أهمية. ومن وجهة نظر المستثمرين فإن المقوم الأكثر أهمية هو "استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر"، ومن وجهة نظر المراجعين الخارجيين فإن المقوم الأكثر أهمية هو "تحديد المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة". كما يلاحظ أن أقل هذه المقومات أهمية من وجهة نظر الإداريين تقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة".

جدول (١٣) مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه

تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة

الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة
1	65.0	36.4	إداري	١) المام بممارس تأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير.
4	83.0	14.4	مراجع خارجي	
4	68.0	04.4	مستثمر	
2	44.0	25.4	إداري	٢) استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر <sup>(٥)</sup> .
3	04.1	35.4	مراجع خارجي	
1	82.0	28.4	مستثمر	
3	47.0	00.4	إداري	٣) تحديد المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة.
1	43.0	38.4	مراجع خارجي	
3	53.0	15.4	مستثمر	

4	26.0	68.3	إدارى	٤) تقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة.
2	62.0	29.4	مراجع خارجي	
2	55.0	32.4	مستثمر	

(٤) يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠١) باستخدام اختبار كروسكال واليس. كما يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه المقومات. كما يلاحظ أن أهم هذه المقومات من وجهة نظر الإداريين والمستثمرين "إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين الرأي والاستنتاج"، ومن وجهة نظر المراجعين "إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة لوجود ثلاثة أنواع من الخدمات التأكيدية التي قد يقدمها المراجعين الخارجيين". وقد يرجع ذلك إلى إدراك فئات العينة إلى وجود بعض المصطلحات الفنية المتخصصة، التي قد يصعب على العديد من مستخدمي التقارير المتكاملة فهمها، مثل الفرق بين الرأي والاستنتاج، والفرق بين التأكيد المعقول والمتوسط والمحدود، والفرق بين المراجعة والفحص والتأكيد. لذا يلزم معرفة وفهم الإختلاف طبيعة جميع هذه المصطلحات والإختلافات بينها.

جدول (١٤) مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه

تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة

الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة
2	47.0	21.4	إدارى	١) إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة لوجود ثلاثة أنواع من الخدمات التأكيدية قد يقدمها المراجعين الخارجيين وهي المراجعة والفحص والتأكيد.
1	45.0	31.4	مراجع خارجي	
2	52.0	99.3	مستثمر	
1	42.0	38.4	إدارى	٢) إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين الرأي والاستنتاج.
2	63.0	29.4	مراجع خارجي	
1	78.0	25.4	مستثمر	
3	36.1	10.4	إدارى	٣) إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين التأكيد المعقول والمتوسط والمحدود.
3	47.0	25.4	مراجع خارجي	
3	58.0	14.3	مستثمر	

كما يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة حول مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمنظمات

العلمية والمهنية المهمة بتأكيد التقارير المتكاملة. ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه المقومات. كما يلاحظ أن أهم هذه المقومات من وجهة نظر الإداريين والمستثمرين "مطالبة المراجعين الخارجيين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة"، ومن وجهة نظر المراجعين الخارجيين "تقييم مدى مناسبة كل من معايير وإطار التأكيد". كما يلاحظ أن أقل هذه المقومات أهمية من وجهة نظر الإداريين والمستثمرين "القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في تأكيد التقارير المتكاملة"، ومن وجهة نظر المراجعين الخارجيين "نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة".

جدول (١٥) مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بتأكيد التقارير المتكاملة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة
2	76.0	31.4	إداري	١) تقييم مدى مناسبة كل من معايير وإطار التأكيد.
1	91.0	35.4	مراجع خارجي	
4	82.0	66.3	مستثمر	
3	83.0	15.4	إداري	٢) تدعيم دور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبار أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد امتداد طبيعي لمراجعة القوائم المالية.
2	72.0	32.4	مراجع خارجي	
2	54.0	26.4	مستثمر	
5	26.1	51.3	إداري	٣) القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في تأكيد التقارير المتكاملة.
4	45.0	93.3	مراجع خارجي	
5	60.0	49.3	مستثمر	
1	86.0	48.4	إداري	٤) مطالبة المراجعين الخارجيين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة.
3	60.0	18.4	مراجع خارجي	
1	46.0	29.4	مستثمر	
4	72.0	88.3	إداري	٥) نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة <sup>(٥)</sup> .
5	38.0	72.3	مراجع خارجي	
3	49.0	10.4	مستثمر	

<sup>(٥)</sup> يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠١) باستخدام اختبار كروسكال واليس.



### ٢/٥/٤/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في جدول (١٢) أن جميع الفئات أعطت أهمية مرتفعة لمقومات المدخل المقترح الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة. كما أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في جدول (١٣) أن جميع الفئات أعطت أهمية مرتفعة لمقومات المدخل المقترح الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة. كما أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في جدول (١٤) أن جميع الفئات أعطت أهمية مرتفعة لمقومات المدخل المقترح الخاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة. كما أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في جدول (١٥) أن جميع الفئات أعطت أهمية مرتفعة لمقومات المدخل المقترح الخاصة بالمنظمات المهتمة بتأكيد التقارير المتكاملة.

وللتأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع جدول ١٨). ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرضية الخامسة للبحث، والتي تنص على أنه "يساهم تنفيذ مقومات الإطار المقترح في الحد من التحديات التي تواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة"، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية لجميع المقومات من غير وجود فروقات معنوية بينها فيما، عدا مقومين هما: (١) استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر (جدول ١٣). (٢) نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة (جدول ١٥). وللتعرف على المجموعات المختلفة، تم استخدام اختبار مان ويتني، كما يظهر في الجدولين التاليين.

جدول (١٦) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص مقوم

"استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر"

فئات عينة الدراسة	مراجع خارجي			مستثمر	
	المتوسط الرتبي	Z لمان قيمة ويتني	مستوى الدلالة	المتوسط الرتبي	قيمة Z لمان ويتني
إداري	٢٦,١٨ ٣١,٠٩	٠,٠٧	غير دال	١٥,٢٦ ١٩,٦٣	٠,٠٨
مراجع خارجي				٢٧,٢٨ ٢٦,٦٣	٠,٠٤
					دال عند ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن المستثمرين كانوا أقل موافقة من المراجعين الخارجيين والإداريين على المقوم "استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر"، وقد

يرجع ذلك إلى إدراك المستثمرين لضرورة الاستعانة بخبير متخصص في موضوع التأكيد، إذا كان هذا الموضوع غير مالي، مثل الجوانب المرتبطة بالبيئة والاستدامة.

جدول (١٧) الفروق بين فئات الدراسة الثلاث بخصوص "نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة"

مستثمرين			مراجع خارجي			فئات عينة الدراسة
مستوى الدلالة	قيمة Z لمان ويتني	المتوسط الرتبي	مستوى الدلالة	قيمة Z لمان ويتني	المتوسط الرتبي	
دال عند ٠,٠٥	٠,٠٤	١٦,٣٦ ١٩,٣٧	دال عند ٠,٠٥	٠,٠٣	٢٦,٢٦ ١٧,٣٥	إداري
غير دال	٠,٠٦	١٤,٢٨ ٣٠,١٣				مراجع خارجي

يتضح من الجدول السابق أن المستثمرين كانوا أقل موافقة من المراجعين الخارجيين والإداريين على المقوم "نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة". وقد يرجع ذلك إلى إدراك المستثمرين لضرورة عدم الاعتماد على شخص واحد فقط لتأكيد التقارير المتكاملة، بل من الأفضل الاستعانة بخبرات متنوعة.

جدول (١٨) الفروق بين فئات العينة الثلاث في ضوء اختبار كروسكال واليس

ملاحظات	مستوى الدلالة	قيمة اختبار كروسكال واليس	أبعاد الاستبانة	
توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)	دال عند مستوى 0.0٥	0.03	آلية "عمليات حوكمة الشركات"	1. الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة.
توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)	دال عند مستوى 0.0٥	0.02	طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكمة والاستدامة.	2. الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة.
لا توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)	غير دال	0.3	3. مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة.	
توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)	دال عند مستوى 0.01	0.00	غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن مجلس التقرير	4. التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية إعداد التقارير

المتكاملة.	المتكامل			(خارجي، مستثمر)
5. التحديات التي تواجه التقارير المتكاملة المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة.	ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده	0.00	دال عند مستوى 0.01	توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)
6. مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة.		0.09	غير دال	لا توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)
7. مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة.	استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر.	0.01	دال عند مستوى 0.01	توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)
8. مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمنظمات المعنية.	نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة.	0.01	دال عند مستوى 0.01	توجد فروق بين فئات العينة الثلاث (إداري، مراجع خارجي، مستثمر)

#### ٤. نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المقترحة:

##### ١/٤. نتائج البحث:

- توجد عدة مبررات للمطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة أهمها: تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة، وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في هذه التقارير.

- توجد عدة آليات يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة هي التأكيد الخارجي والتأكيد الداخلي والتأكيد المشترك، ويعد الأخير الآلية الأفضل للاستفادة من خبرات الممارس الخارجي والممارس الداخلي.
- يتعدد الممارسين الذين يمكنهم تقديم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة، وأفضل بديل هو تأكيد هذه التقارير بمعرفة فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي.
- من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة: وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة، عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة، والطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة.
- من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة: ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده، عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة، عدم الإتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم تأكيد التقارير المتكاملة في ضوءها، تخوف المراجعين من المسؤوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد، واحتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً.
- من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة: تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة، تبني مدخل التأكيد الجزئي للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الشامل، وتبني مدخل التأكيد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلاً من التأكيد الإلزامي.
- من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة: المام بممارس تأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير، استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر، تحديد وتقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة.
- من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بمستخدمي التقارير المتكاملة: احاطة الفئات المستخدمة لهذه التقارير بإختلاف طبيعة استنتاج تأكيد التقارير المتكاملة عن رأي مراجعة القوائم المالية.
- من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بتأكيد التقارير المتكاملة: تقييم مدى مناسبة معايير وإطار التأكيد،

ومطالبة المراجعين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة، ونشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة.

#### ٢/٤. توصيات البحث ومجالات البحث المقترحة:

تتمثل التوصية العامة للبحث في الدعوة لتبني مقومات الإطار المقترح في هذا البحث، من قبل كل طرف من أطراف عملية تأكيد التقارير المتكاملة. ويمكن تفعيل هذه التوصية العامة من خلال التوصيات الفرعية التالية:

- عقد دورات تدريبية للمراجعين المبتدئين ولمستخدمي تقارير الشركات، لبيان الفرق بين ارتباطات المراجعة والفحص والتأكيد الأخرى، وطبيعة النتيجة ومستوى التأكيد الذي يقدمه كل ارتباط، حيث أن لكل ارتباط طبيعة خاصة.
- توسيع نطاق مسمى مهنة المراجعة ليطبق عليها مهنة المراجعة والتأكد، حيث أن مصطلح التأكيد أعم وأشمل من مصطلح المراجعة. فمصطلح التأكيد يتضمن المراجعة والفحص وغيرها من الارتباطات التأكيدية.
- عقد دورات تدريبية لبيان كيفية تأكيد التقارير المتكاملة في ضوء المعايير الدولية للتأكد وقد يكون ذلك عن طريق جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، باعتبارها المنظمة المهنية المحاسبية المشرفة على مزاولة مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، وقد يكون ذلك عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة نفسها، كنوع من التدريب والتطوير الذاتي المستمر، وباعتبار هذه المكاتب أحد الممارسين الذين يمكنهم تقديم الخدمات التأكيدية الأخرى بخلاف المراجعة والفحص.
- ألا تقتصر الاختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط، بل ينبغي أن تتضمن أيضاً أسئلة خاصة بارتباطات التأكيد الأخرى، بما في ذلك تأكيد التقارير المتكاملة.
- ضرورة تجزئة المعيار الدولي للتأكد رقم (٣٠٠٠)، الذي يستند إليه معظم الممارسين عند تأكيد التقارير المتكاملة، حيث أنه يتضمن تفاصيل كثيرة، مما يصعب فهمه من قبل الممارسين.
- تبني مدخل التأكيد الاختياري وليس الإلزامي، وكذلك تبني مدخل التأكيد الجزئي وليس الشامل عند تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة في الوقت الحالي.
- وبخصوص مجالات البحث المقترحة يوصي الباحث زملائه الباحثين بالبحث في:  
(١) أثر تأكيد التقارير المتكاملة على كل من أتعاب ومخاطر المراجعة وفجوة التوقعات

في المراجعة. ٢) بيان مدى الحاجة إلى إصدار معايير تأكيد مستقلة مخصصة لتأكيد التقارير المتكاملة. ٣) أثر تأكيد التقارير المتكاملة على تحسين جودة عملية التقرير المالي. ٤) دور لجان المراجعة في تأكيد التقارير المتكاملة. ٤) مدى المام أصحاب المصالح للفرق بين الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية.

#### ٥. حدود البحث:

عند قراءة نتائج هذه الدراسة، يجب أخذ الأمور التالية في الاعتبار:

- لم يتناول الباحث التقارير المتكاملة من وجهة نظر المحاسبة المالية، إلا بالقدر الذي يخدم أغراض البحث.
- على الرغم من وجود معيارين لمهام التأكيد ضمن المعايير المصرية، هما المعيار (٣٠٠٠) و (٣٤٠٠)، فقد اعتمد البحث على المعايير الدولية للتأكيد، ولم يعتمد على المعايير المصرية، لقناعته بأنها تمثل ترجمة غير دقيقة وغير كاملة للمعايير الدولية، بجانب أن المعايير الدولية تم ادخال العديد من التعديلات عليها، ولم يتم ذلك على المعايير المصرية. كما أن الباحث كان أحد مستشاري اللجنة التنفيذية بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المكلفة بتنفيذ مشروع تحول المملكة العربية السعودية من تطبيق معايير المراجعة السعودية إلى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- تعددت المصطلحات التي تضمنتها المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيد الأخرى، للشخص القائم بالتحقق من التقارير المتكاملة. فالمصطلح الوارد في المعايير الدولية للمراجعة هو المراجع. أما المصطلح الوارد في المعايير الدولية للفحص والتأكيد هو المراجع والممارس، وسوف يستخدم البحث المصطلحين بحسب الضرورة.
- تم الحصول على بيانات الدراسة الميدانية باستخدام منهجية المسح، والتي لا تسمح للمشاركين بتقديم تفسيرات للأسئلة المطروحة، وبالتالي لا تضمن دقة عالية.
- على الرغم من حرص الباحث على مشاركة عينة ممثلة لمجتمع البحث، من خلال توزيع عدد مناسب من الاستبانات. إلا أن نسبة الاستجابة - وإن كانت ضمن الحدود المقبولة في مثل مجال الدراسة - فإنها تتطلب أن تتم قراءة النتائج التي تم التوصل إليها في ضوء نسبة الاستجابة. وعلى الرغم من تواصل الباحث مع عدد من المستقصى منهم لمعرفة أسباب عدم الاستجابة، إلا أنه لم يتوصل إلى أسباب موضوعية لذلك.

## ٦. المراجع المستخدمة:

### ١/٦. المراجع العربية:

- أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠١٤)، تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة نظرية وميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، ٢٤، ديسمبر، ٣٠-٩٥.
- أبو زر، د. عفاف اسحق؛ العتوم، د. راضي عقله (٢٠١٦)، مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان - الأردن، ١٢م، ١٢ع، ١٣٣-١٦١.
- حسن، د. حنان جابر (٢٠١١)، إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة: دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، ١-٧٨.
- حسن، د. دينا زين العابدين سعيد (٢٠١٦)، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحدٍ جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠م، ٢٤ع، يوليو، ٩٧٣-١٠٢٤.
- حسين، علي كاظم (٢٠١٣)، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز ارتباطات التأكيد: بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ٨، ع ٢٢، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية - جامعة بغداد، العراق، ٣٤٩-٣٦٩.
- شحاته، شحاته السيد (٢٠١٣)، أثر توكيد مراقب الحسابات على افصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الإجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة ميدانية وتجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، قسم المحاسبة، كلية التجارة-جامعة بني سويف، ٢م، ١٤ع، يونيو، ١٢٧-١٨٥.
- عبد الحميد، أحمد أشرف؛ الليثي، عبد اللاه فراج (٢٠١٣)، دور مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في أداء خدمات مهام التأكد في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تحليلية ميدانية، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ٢٧، ١٤ع، يناير، ٢٦٩-٣٠٩.

- علي، د. عبدالوهاب نصر (٢٠١٢)، مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع١،٢، أكتوبر، ٣٦٥-٣٢٥.
- غنيم، د. أحمد الرفاعي، صبري، د. نصر محمود (٢٠٠٠)، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الجاهز SPSS، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
- غنيم، محمود رجب يس (٢٠١٧)، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح: دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، ع١، يونيو، ٢١٠-١٤٦.
- فتح الله، عصام محمد (٢٠١٣)، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقدير عنها: دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، مج٥٣، ع٢، يوليو، ٣٥٤-٢٨٩.
- فرج، د. هاني خليل (٢٠١٧)، أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، مج١٢، ع١، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، أبريل ٦٢٣-٦٨٣.
- القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS، الطبعة الثانية، مكتبة العكبان - الرياض.
- مشابط، د. نعمة حرب (٢٠١٥)، دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات تخفيض الانبعاثات المؤدية للإحتباس الحراري مع دراسة تطبيقية على شركات قطاع البترول والبتروكيماويات المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، م٥٢، ع١، يناير، ١٠٩-٥٠.
- النجار، د. عبدالله بن عمر (٢٠٠٢): "الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها - جامعة الزقازيق، ع١.



- Ackers, Barry (2017), Independent corporate social responsibility assurance: a response to soft laws, or influenced by company size and industry sector?. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14:4, 278-298.
- Atkins, J. F. and Maroun, W. (2014), South African Institutional Investors' Perceptions of Integrated Reporting, ACCA Research Report, available at: [www.accaglobal.com/ab109](http://www.accaglobal.com/ab109).
- Briem, Christian Rainer (2018), Implementing third-party assurance in integrated reporting: Companies' motivation and auditors' role, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1461-1485.
- Brown, J. and Dillard, J. (2014), Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(7), 1120–1156.
- Brown-Liburd, H. and Zamora, V. L. (2015), The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investors' Judgments When Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR Performance, *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 75–96.
- Burke, J. J., Clark, C. E. (2016), The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics, *Business Horizons*, 59, 273–228
- Chaidali, P. and Jones, MJ (2017), It's a matter of trust: Exploring the perceptions of integrated reporting preparers, *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 1–20
- Cheng, M. M., Green, W. J. and Ko, J. C. W. (2015), The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors' Decisions, *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 131–162.
- Cheng, M.; Green, W.; Conradie, P.; Konishi, N. and Romi, A. (2014), “The International Integrated Reporting Framework: Key issues and future research opportunities”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 25(1): 90–119.
- Cohen, J. R. and Simnett, R. (2015), CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 59–74.
- Coram, P. J.; Monroe, G. S. and Woodliff, D. R. (2009), The Value of Assurance on Voluntary Nonfinancial Disclosure: An

- Experimental Evaluation, *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 28(1), 137–151.
- Datatec (2011), Combined assurance, Datatec Annual Report 2011. Available at: [http://datatec.investoreports.com/datatec\\_ar\\_2011/integrated-report/combined-assurance/](http://datatec.investoreports.com/datatec_ar_2011/integrated-report/combined-assurance/)
- Davies, Paul (2014), Assuring Integrated Reports – A Double-edged Sword? Available at: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/12/1-Banarra.pdf>
- Deloitte, (2011), The role of internal audit in integrated reporting: A blend of the right ingredients”, summarizing a discussion forum out of IIA–South Africa, published by Deloitte. Available at: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-SouthAfrica/Local%20Assets/Documents/The%20role%20of%20internal%20audit%20in%20integrated%20reporting.pdf>.
- Deloitte (2014), CFOs and Sustainability: Shaping their roles in evolving environment, Available at: [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Risk/dttl-risk-Deloitte-CFOs\\_and\\_Sustainability-2014.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Risk/dttl-risk-Deloitte-CFOs_and_Sustainability-2014.pdf).
- Dhaliwal, D.; Zhen, L.; Tsang, A. and George, Y. (2011), “Voluntary non-financial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting”, *The Accounting Review*, 86(1), 59-100.
- Dumitru, Mădălina and Gușe, Raluca-Gina (2016), Assurance of integrated reports: the state of the art, *Audit financiar*, 2(134), 227-234. available at: <https://www.researchgate.net/publication/307841478>
- Eccles, R. G.; Krzus, M. P. and Watson, L.A. (2012), “Integrated reporting requires integrated assurance”, in Joe Oringel (Ed.), *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury, London, UK, 161-178.
- Edgley, C.; Jones, M. and Atkins, J. (2015), The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *British Accounting Review*, 47(1), 1-18.
- Edgley, Carla Rhianon; Jones, Michael John and Solomon, Jill Frances (2010), Stakeholder inclusivity in social and

- environmental report assurance, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(4), 532-557.
- Engelbrecht, Lindie; Yasseen, Yaeesh and Omarjee, Irfaan (2018), The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective, *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 657-674.
- Flower J. (2015), The international integrated reporting council: A story of failure, *Critical Perspectives on Accounting*, (27), 1–17.
- Gunarathne, Nuwan and Samanthi, Senaratne (2017), Diffusion of integrated reporting in an emerging South Asian (SAARC) nation, *Managerial Auditing Journal*, 32(4/5), 524-548.
- Gürtürk, A. and Hahn, R. (2016), An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information?, *Journal of Cleaner Production*, 136, 30–41.
- Haji, Abdifatah Ahmed (2016), Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?, *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 915-948.
- Haji, Abdifatah Ahmed and Mutalib, Anifowose (2016), The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive?, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 190-224.
- Hodge, K.; Subramaniam, N. and Stewart, J. (2009), Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility, *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194.
- Huggins, A.; Green, W.J. and Simnett, R. (2011), Engagements on greenhouse gas statements: is there a role for assurers from the accounting profession?, *Current Issues in accounting*, 5(2), A1–A12.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3400, The Examination of Prospective Financial Information*, New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015), International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, New York, NY: International Federation of Accountants.**
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015), International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information, New York, NY: International Federation of Accountants.**
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015), International Standard on Auditing (ISA) 620 (Revised), Using the Work of an Auditor’s Expert, New York, NY: International Federation of Accountants.**
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015a), Exploring assurance on integrated reporting and other emerging developments in external reporting. <http://www.ifac.org/publications-resources/exploring-assuranceintegrated-reporting-and-other-emerging-developments>**
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015c): Agenda Item E.2, Assurance on Integrated Reports: An Emerging and Innovative Landscape, Available at: [http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20190309-IAASB-CAGAgenda\\_Item\\_E.2\\_IR\\_Awareness\\_Paper-final.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20190309-IAASB-CAGAgenda_Item_E.2_IR_Awareness_Paper-final.pdf).**
- International Integrated Reporting Council (2014), Assurance on IR: An exploration of issues, IIRC Publications, (IIRC). available at: <http://www.theiirc.org/resources-2/assurance>**
- International Integrated Reporting Council (2014a), Assurance on IR: An introduction to the discussion, IIRC Publications, (IIRC). available at: <http://www.theiirc.org/resources-2/assurance>**
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013), “The international framework”, available at: [www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf](http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf).**
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2015), Assurance on IR: Overview of feedback and call to action. available at:**

<http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2015/07/IIRC-Assurance-Overview-July-2015.pdf>

- International Standard on Assurance Engagements (ISAE) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements, New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).**
- Jones, M.J. and Solomon, J.F. (2010), Social and Environmental Report Assurance: Some Interview Evidence, Accounting Forum, 34(1):20–31.**
- Junior, R.; Best, P. and Cotter, J. (2014), Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon, Journal of Business Ethics, 120(1), 1–11.**
- Kannenbergh, Linda and Schreck, Philipp (2018), Integrated reporting: boon or bane? A review of empirical research on its determinants and implications, Journal of Business Economics, 27.**
- Kılıç, Merve and Kuzey, Cemil (2018), Assessing current company reports according to the IIRC integrated reporting framework, Meditari Accountancy Research, 26(2), 305-333.**
- Kim, S.; Green, W. and Johnstone, K. M. (2016), Biased Evidence Processing by Multidisciplinary Greenhouse Gas Assurance Teams, AUDITING: A Journal of Practice and Theory, 35(3), 119-139.**
- KPMG (2017), The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. available at: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/10/kpmg-survey-of-corporateresponsibility-reporting-2017.pdf>.**
- Maroun, Warren (2017), Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers, The British Accounting Review, 49(3), May, 329-346.**
- Maroun, Warren (2018), A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice, Journal of Business Ethics 17, June.**
- McNally, Mary-Anne; Cerbone, Dannielle and Maroun, Warren (2017), Exploring the challenges of preparing an integrated report, Meditari Accountancy Research, 25(2), 481-504.**
- Oll, Josua and Rommerskirchen, Sabrina (2018), What’s wrong with integrated reporting? A systematic review,**

- Accounting, Auditing and Accountability Journal, 27(7), 1120-1156. available at: <https://doi.org/10.1007/s00550-018-0475-x> uwf
- Oprisor, Tudor (2015), Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to this Puzzle?, *Procedia Economics and Finance*, August, (25), 87-95.
- Opriúor, T. (2015), Contributions to an improved framework for integrated reporting, *Accounting and Management Information Systems*, 14(3), 483-507.
- Owen G. (2013), Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, (22), 340–356
- Pflugrath, G.; Roebuck, P. and Simnett, R. (2011), Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information, *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 30(3), 239–254.
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2016), Integrated reporting in Germany, The DAX 30 benchmark survey 2015. available at: <https://www.pwc.de/de/rechnungslegung/assets/studie-integrated-reporting-2015.pdf>.
- Reimsbach, Daniel and Hahn, Rüdiger (2017), Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing, *European Accounting Review*, January.
- Ridehalgh, N. (2010), One audit—moving towards 21st century integrated assurance. In *The landscape of integrated reporting*, eds. R.G. Eccles, B. Cheng, and D. Saltzman, 144. Harvard Business School: Boston. available at: <https://www.slideshare.net/livapnesethwatson/the-landscape-of-integrated-reporting-8734888>
- Rinaldi, Leonardo; Unerman, Jeffrey and De Villiers, Charl (2018), Evaluating the integrated reporting journey: insights, gaps and agendas for future research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1294-1318.
- Simnett, R.; Vanstraelen, A. and Chua, W.F. (2009), Assurance on general purpose non-financial reports: An international comparison, *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
- Simnett, R.; Vanstraelen, A. and Chua, W.F. (2009a), Assurance on sustainability reports: An international comparison, *The Accounting Review*, 84(3), 937-968.

- Simnett, Roger and Huggins, Anna Louise (2015), Integrated reporting and assurance: Where can research add value?, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 6(1), 29–53. available at: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2014-0053>**
- Simnett, Roger; Carson, Elizabeth and Vanstraelen, Ann (2016), International Archival Auditing and Assurance Research: Trends, Methodological Issues, and Opportunities. AUDITING: A Journal of Practice and Theory, 35(3), 1-32.**
- Simnett, Roger; Zhou, Shan and Hoang, Hien (2016), Assurance and Other Credibility Enhancing Mechanisms for Integrated Reporting, 269-286. available at: [https://link.springer.com/content/pdf/10.1057%2F978-1-137-55149-8\\_14.pdf](https://link.springer.com/content/pdf/10.1057%2F978-1-137-55149-8_14.pdf)**
- Smith, Sean Stein (2016), Integrated Reporting and the Future of Auditing, Journal of Accounting and Finance, 16(1), 140-145.**
- Soh, Dominic S.B. and Martinov-Bennie, Nonna (2018), Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting, International Journal of Auditing, 22(3), 404-421.**
- Steyn, M. (2014), Organisational Benefits and Implementation Challenges of Mandatory Integrated Reporting: Perspectives of Senior Executives at South African Listed Companies, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 5(4), 476-503.**
- Stubbs, Wendy and Higgins, Colin (2018), Stakeholders' Perspectives on the Role of Regulatory Reform in Integrated Reporting, Journal of Business Ethics, 147(3), 489-508.**
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), Integrated reporting and the emerging role of internal auditing, Audit Executive Center, Altamonts Spring, Florida, USA, IIA. available at: [https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20 Report.pdf](https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf)**
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017), “The international professional practices framework– International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA)”, Altamonts Spring, Florida, USA, IIA. available at: <http://www.theiia.org>.**

- Tweedie, Dale; Nielsen, Christian and Martinov-Bennie, Nonna (2018), The Business Model in Integrated Reporting: Evaluating Concept and Application, Australian Accounting Review, 28(3), 405-420.**
- Velte, Patrick and Stawinoga, Martin (2017), Empirical research on corporate social responsibility assurance (CSRA): A literature review, Journal of Business Economics, 87(8), November, 1017–1066.**
- Warren, Maroun (2018), Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting. Accounting, Auditing and Accountability Journal 31(2), 400-427.**
- Warren, Maroun and Jill, Atkins (2015), The Challenges of Assuring Integrated Reports: Views from the South African Auditing Community, The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), October. available at: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/integrate/ea-south-africa-IR-assurance.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/ea-south-africa-IR-assurance.pdf)**
- Zhou, Shan (2014), “Integrated reporting, assurance, and the cost of equity capital: Evidence from the mandatory adoption of Integrated Reporting in South Africa”, Working Paper, University of New South Wales, August.**
- Zinsou, Kuassi M. Charles (2018), Integrated or non-integrated reports: French listed companies at a crossroads?. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 9(3), 253-288.**



## ملاحق البحث - استبيان بشأن

التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة، ومقترحات الحد منها

أستاذي/ زميلي الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة". ونقدم لسيادتكم هذا الاستبيان من أجل الاستفادة من خبرتكم، للإجابة عن بعض التساؤلات الواردة فيه، للخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات، التي يأمل الباحث أن تُحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة، الأمر الذي يعود بالنفع على مستخدمي هذه التقارير، خاصةً المستثمرين.

والتقارير المتكاملة هي تقارير تتضمن معلومات عن جميع أنشطة المنشأة سواء كانت معلومات مالية أو إجتماعية أو بيئية أو معلومات عن عمليات الحوكمة والاستدامة وغيرها. وقد طالب العديد من الأطراف المهتمة بالتقارير المتكاملة بضرورة التأكد والتحقق من مدى مصداقية البيانات التي وردت في هذه التقارير، ومن هنا بدأ الاهتمام بتأكيد هذه التقارير، بمعرفة طرف مستقل ومؤهل لذلك، يُسمى الممارس. ويُعرف المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠) ارتباط التأكيد بأنه ارتباط يهدف الممارس من خلاله إلى الحصول على قدرٍ كافٍ من الأدلة المناسبة، من أجل إبداء استنتاج مصمم لتعزيز درجة ثقة المستخدمين في الموضوع محل التأكيد. ويوفر الممارس من خلال هذا الاستنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، عما إذا كان الموضوع محل التأكيد خالي من التحريفات الجوهرية.

شكراً مقدماً لتعاون سيادتكم الصادق،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور - البريد الإلكتروني

amamansour@hotmail.com

(أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان)

### الاستبيان

قد تجمع سيادتكم بين أكثر من صفة من الصفات التالية، لذا أرجو تحديد الصفة التي من خلالها تجيبون على تساؤلات هذا الاستبيان، بوضع علامة (√) تحت صفة سيادتكم:

إداري في شركة مساهمة مصرية	مراجع خارجي في شركة مساهمة مصرية	مستثمر في شركة مساهمة مصرية

(١) فيما يلي الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل آلية منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة
					التأكيد الخارجي (المراجعة الخارجية أو مهنة متشابهة).
					أنظمة الرقابة الداخلية.
					التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة).
					مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة).
					عمليات حوكمة الشركات.
					التأكيد المشترك (تعاون بين ممارس خارجي وممارس داخلي).

(٢) فيما يلي الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل ممارس منهم، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الممارسون الذين قد يُقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة
					المراجع الداخلي.
					المراجع الخارجي.
					طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة.
					فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي.
					فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع داخلي.
					فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه متخصص آخر خلاف المراجع.

(٣) فيما يلي مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل مبرر منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة
					طمأنة أصحاب المصلحة على صحة عملية إعداد التقارير المتكاملة.
					تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الإدارية.

				حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها.
				سد الفجوة بين معد التقرير ومستخدم التقرير.
				تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة.
				المساهمة بشكل كبير في تحقيق وقبول التقارير المتكاملة في السوق العالمية.
				التأكيد يدعم الثقة الداخلية للجهة التي قامت بالتقرير.
				زيادة فائدة التقارير المتكاملة.
				ضرورة مواكبة التطور في مجال المحاسبة المالية، والتي أولت إهتماماً كبيراً بالتقارير المتكاملة.
				إضافة قيمة للمنشأة.
				توصيل معلومات غير مالية مؤكدة بجانب معلومات مالية مؤكدة يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات.
				تعزير مصداقية التقارير المتكاملة.

(٤) فيما يلي بيان بالتحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل تحدي منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة
					(أ) التحديات المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة:
					وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة.
					وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة.
					تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة.
					عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة.
					غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل.
					وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة.
					احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها.
					الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة.
					(ب) التحديات المرتبطة بعملية تأكيد التقارير المتكاملة:
					عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة.
					ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنةً بفوائده.

					إختلاف مستوى الوثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنةً بالمراجعة.
					تنوع طبيعة آليات تأكيد التقارير المتكاملة.
					عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة.
					صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة.
					عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة.
					عدم الإتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم التأكيد في ضوءها.
					تخوف المراجعين من المسؤوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد.
					عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها.
					تقديم أنواع مختلفة من الرأي/الاستنتاج لعناصر التقارير المتكاملة.
					وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد.
					احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً.
					مطالبة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الجزئي.
					رفض العديد من الشركات تحمل أعباء تأكيد التقارير المتكاملة.

(٥) فيما يلي مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل مقوم منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:
					(أ) مقومات خاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة:
					تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة.
					الاستفادة من جميع آليات تأكيد التقارير المتكاملة.
					تدعيم دور المراجعين الداخليين في تأكيد التقارير المتكاملة.
					التعاقد مع الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة أصحاب رأس المال أسوةً بمراجعة القوائم المالية، وليس بمعرفة الإدارة.
					تبني مدخل التأكيد الجزئي للتقارير المتكاملة بدلاً من مدخل التأكيد الشامل.
					تبني مدخل التأكيد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلاً من التأكيد الإلزامي.

مقومات خاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة:				
				المام بممارس تأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير.
				استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر.
				تحديد المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة.
				تقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة.
مقومات خاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة:				
				إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة لوجود ثلاثة أنواع من الخدمات التأكيدية قد يقدمها المراجعين الخارجيين وهي المراجعة والفحص والتأكد.
				إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين الرأي والاستنتاج.
				إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين التأكيد المعقول والمتوسط والمحدود.
مقومات خاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بتأكيد التقارير المتكاملة:				
				تقييم مدى مناسبة كل من معايير وإطار التأكيد.
				تدعيم دور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبار أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد امتداداً طبيعياً لمراجعة القوائم المالية.
				القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في تأكيد التقارير المتكاملة.
				مطالبة المراجعين الخارجيين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة.
				نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة.

خالص شكري وتقديري وإحترامي لسيادتكم أساتذتي وزملائي المحترمين

على حسن تعاونكم الصادق والمخلص. الباحث،