

أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوي
المعلوماتي
لتقارير الأعمال المتكاملة على
قرارات أصحاب المصالح
دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال
السعودية

د. محمدود رجب يس غنيم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية

ملخص:

يستهدف البحث دراسة واختبار مدى قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة السعودية للإطار المهني المقترح لتوكيدهم على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، مع بيان أثر هذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات.

وتوصل الباحث من الدراسات السابقة والإصدارات المهنية والفنية لإطار مقترح لتوكيد مراقبي الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة السعودية عن تقارير الأعمال المتكاملة.

وتم اختبار فروض البحث، باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتنوعة، وكانت أهم نتائج الدراسة ما يلي: (1) قدم البحث دليلاً ميدانياً، على قبول غالبية مراقبي الحسابات لهذا الإطار المقترح. (2) كما قدم البحث دليلاً تجريبياً على وجود تأثير إيجابي لهذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

وقدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي:

- ضرورة إلزام هيئة السوق المالية السعودية للشركات المقيدة بالبورصة السعودية بصرف النظر عن نشاطها بالالتزام بالإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، مصحوباً بتقرير توكيد مراقب الحسابات عليه.
- ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار معيار محاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، وتحديث معيار فحص التوكيدات في ضوء ما تم من تعديلات على معيار التوكيد المهني الدولي رقم (3000) .
- ضرورة قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية، بتصميم وتنفيذ برامج لتنمية إدراك المراجعين-مهنياً-لمواجهة الطلب المتزايد على تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد عليها.

الكلمات الدالة:

تقارير الأعمال المتكاملة -توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي -أثر التوكيد على قرارات أصحاب المصالح.

**The effect of auditor's assurance on the content of integrated
business reports on stakeholders of decision.
Field and Experimental study in the Saudi Business Environment**

Abstract

The research aims to study and test the acceptance of the Saudi listed companies 'auditors of the proposed professional framework for their assurance on Information content for integrated business reports and in the same time, to show the effect of this assurance on stakeholders' perceptions of decision-making.

Based on the literature review for professional publications and academic studies, the researcher has been able to formulate a proposed professional framework for their assurance on listed companies' integrated business reports.

The hypotheses were tested using various statistical tools. The results reveal that: (i) the field study provides evidence that the acceptance of the majority of participated auditors on this framework... (ii) the experimental study provides evidence that that, this assurance positively effects on stakeholders' perceptions of decision-making.

The recommendations of this study are: (1) the Saudi Capital Market Authority should enforce listed companies, regardless its activity nature, to disclose on its integrated business reports attached with an auditor's assurance report (2) the professional bodies and institutions in the Kingdom should issue an accounting standard for integrated business reports, and to update the assurance test standard in the light of updates to the International Professional Assurance Standard No. (3000) (3) the Saudi audit firms should design their training programs to enhance auditors' perception –professional– to meet and assurance the growing demand for integrated business reports

Keywords:

Integrated business reports –Auditor's assurance on Information content – The effect of assurance on stakeholders of decision

القسم الأول: الإطار العام للبحث

1- مقدمة ومشكلة البحث:

بدأت فكرة التقارير المتكاملة في عام ٢٠٠٩ عندما ناشدت الأمم المتحدة كل من الاتحاد الدولي للمحاسبة ومؤسسة مبادرة التقارير العالمية لتشكيل لجنة للإشراف على وتطوير إطار عالمي للتقارير المتكاملة، وفي عام ٢٠١٣ تم طرح إطار التقارير المتكاملة. والذي اعتبره (Alberto , et al., 2017) البداية الحقيقية لانتشار التقارير المتكاملة، *Integrated Reporting Exploded from 2013*، ولقد أخذ موضوع التقرير المتكامل بعدا عالميا بعد إنشاء (IIRC) مجلس التقارير المتكاملة الدولي وهو تحالف عالمي من المنظمين والمستثمرين والشركات وواضعي معايير مهنة المحاسبة والمنظمات غير الحكومية. (آل عباس , 2015)

ويقوم اطار التقرير المتكامل، الذي تعمل على تطويره اللجنة الدولية للتقرير المتكامل (IIRC) على الجمع بين المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحكومية في شكل واضح ومختصر ومتسق. (Deloitte , 2011)

واكد (Martin & Patrick ,2017) على أهمية الحاجة الى التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية من خلال اعداد التقارير المتكاملة وفقاً لإطار المجلس الدولي للتقارير المتكاملة. (IIRC). وتركز المعلومات المالية في الإفصاح عن الأداء المالي للشركة ومركزها المالي الحالي والمستقبلي، بينما يركز الإفصاح غير المالي على جوانب أخرى مثل استراتيجية الشركة والأداء البيئي والاجتماعي والأخلاقي والالتزام بقواعد الحوكمة (سعد الدين، 2012).

كما قدم (Alberto , et al., 2017) تحليلاً شاملاً أولاً للأدبيات الحديثة في مجال التقارير المتكاملة ، *First comprehensive analysis of the recent literature on the integrated reporting* ، ويصعب إقامة الدليل على صدق تأكيدات (مزاعم) الإدارة Assertions Management غير المالية (Non Financial) من خلال الدور التقليدي لمراقب الحسابات ، وكان الحل فيما اتفق على تسميته بالتوكيد المهني غير التقليدي ، وهو اي توكيد بخلاف مراجعة القوائم المالية وفحصها المحدود (Limited Review) ، كما هو الحال في التقارير المتكاملة .

واعتبر (عبدالرحيم ، 2016) أن تقارير الأعمال المتكاملة من تحديات القرن الحادي والعشرون.. كما أصبحت موضع اهتمام إدارة الشركات وأصحاب المصالح (Stakeholders) والمنظمات المهنية الدولية، (IFAC , AICPA , CICA) وكانت استجابة هذه المنظمات المهنية لطلب أصحاب المصالح على ما يؤكد لهم على صدق هذا الإفصاح ، أو بالأحرى صدق محتواه المعلوماتي سريعة وقوية ، وذلك في صورة معايير التوكيد المهني الدولية (ISAEs) ومعايير خدمات التصديق (SSAEs) الأمريكية ، حيث يقوم حالياً مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB)

بتعديل المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE 3000) من أجل تقديم خدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة،

وفي هذا الصدد أكد (Hien, et al., 2016) على أهمية التوكيد المهني لإطار التقارير المتكاملة
the importance of independent external assurance

وسوف يترتب على أداء مراقب الحسابات لهذا الدور الجديد إضفاء الثقة على إفصاح الشركات، خاصة المقيدة بالبورصة، عن وفائها بمسئوليتها الاجتماعية، والبيئة والحوكمة والأخلاقية، من خلال ممارسات التوكيد المهني Professional Assurance سواء أكانت تلك الممارسات تقليدية أو غير تقليدية، للتحقق من مصداقية المعلومات وملاءمتها لاتخاذ القرار وتوفير إفصاحا نزيها ومتوازنا وشفافا عما حدث بالشركة.

ومن المفترض أن ينعكس ذلك ايجابياً على تضيق فجوة التوقعات (Expectation Gap) من جهة، والمساهمة الإيجابية أيضاً في ترشيد قرارات أصحاب المصالح، خاصة ما يعرف بقرارات الاستثمار الأخضر (Green Investment) من جهة أخرى. (شحاته، 2013، ص129)

وتتطلب تقارير الأعمال المتكاملة، وفقاً لمعيار فحص التوكيدات السعودي، والمعيار الدولي رقم (3000) (ISAE No.3000&No.3410) ومعايير التصديق الأمريكية (SSAEs) ضرورة قيام مراقب الحسابات بعمل توكيد مهني بالنسبة لتقرير المسؤولية الاجتماعية والبيئية وغازات الاحتباس الحراري وتقرير الحوكمة وإدارة المخاطر.

وهذا ما أكدته (Martin & Patrick, 2017) بضرورة التأكيد الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة للوصول إلى مستوى التأكيد المعقول.

The external verification is regularly based upon a reasonable assurance level

وفي المملكة العربية السعودية، لقد نضجت السوق المالية بما يكفي لتلحق بالركب العالمي في مضمار تطوير التقرير المالي والانضمام إلى هذه المنظومة العالمية الجديدة، حيث يعتبر تقرير شركة المراعي لعام 2014 نقطة تحول بارزة جداً، وذلك لوعي منها بمدى أهمية الاستثمارات الأجنبية وحاجة الشركة إلى التمويل في المستقبل، ولذا كان عليها أن تستجيب في تقاريرها للمنظومة العالمية، وهي ما أصبحت تسمى بالتقرير المتكامل. Integrated Report (آل عباس، 2015)

ولاتزال العديد من المنظمات في مراحل النضج الأولى من حيث إنتاج تقرير متكامل ووضع العمليات الجديدة في مكانها المناسب، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس على أنشطتهم التجارية بصورة متكاملة. (شحاته، 2014، ص416)

ومن استقراء الممارسات المحاسبية والمهنية في بيئة الأعمال السعودية , يمكن القول بأنه برغم وجود بعض الممارسات الجزئية غير المنظمة لتقارير الأعمال المتكاملة، بإعداد تقارير مستقلة لكل من البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وانتهاء بإعداد تقرير الاستدامة عن أبعاد التنمية المستدامة الثلاث، فإن التوكيد المهني على هذا الإفصاح لم تقن بعد .

فإذا كان بالإمكان بلورة اطار ومتطلبات تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني , فهل يمكن لمراقبي الحسابات في الشركات المقيدة بالبورصة السعودية، القيام بمثل هذا التوكيد، خاصة إذا توفر لهم إطار مهني متكامل ينظم ويحكم أداء هذه الخدمة المهنية؟،

وإن امكن لمراقبي الحسابات القيام بهذا التوكيد، فهل يدرك أصحاب المصالح في هذه الشركات القيمة المضافة من هذا التوكيد، أي زيادة إمكانية الاعتماد على المحتوى المعلوماتي لهذا الإفصاح؟ هذا ما يحاول البحث الإجابة عليه نظرياً وميدانياً وتجريبياً.

ويرى الباحث، أن التوكيد المهني لمراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، يعتبر مجالاً متطوراً من مجالات التوكيد المهني الإيجابي يحتاج لأن يتم وفق إطار مهني متكامل، كما أن هذا التوكيد يضيف قيمة لمحتوى هذا الإفصاح يفترض انعكاسها إيجاباً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرار .

وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات كما يلي:

- ما طبيعة وأهمية ومحتوى تقارير الأعمال المتكاملة للشركات من منظور مهني؟
- ما هي المتطلبات المهنية لتوكيد مراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة؟ وهل يقبل مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة السعودية هذه المتطلبات؟
- ما هي القيمة المضافة من توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن تقارير الأعمال المتكاملة؟ وأثرها على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم؟ وما هو الدليل على وجود مثل هذه العلاقات التأثيرية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية؟

2- أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة واختبار مدى قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة السعودية للإطار المهني المقترح للتوكيد على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة , مع بيان أثر هذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات , ويشترك من الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

- تحديد طبيعة وأهمية ومحتوى تقارير الأعمال المتكاملة للشركات من منظور مهني.
- التعرف على المتطلبات المهنية لتوكيد مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة.
- تحليل الآثار الإيجابية للتوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح. في اتخاذ القرارات..

3- أهمية ودوافع البحث:

يستمد البحث أهميته ودوافعه مما يلي:

- تمثل الدراسة أهمية كبيرة لبيئة الأعمال السعودية في الوقت الحالي , حيث تمر بمرحلة الإعداد والتمهيد لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية في عام 2017م ,ويمكن اعتبارها نقطة انطلاق مفيدة للجهات المسؤولة بصفة عامة (هيئة السوق المالية ووزارة التجارة والصناعة, والمنظمات المهنية) ومراقبي الحسابات بصفة خاصة لمواكبة التطورات المستقبلية في المجالات المستحدثة للإفصاح عن والتوكيد على التقارير المتكاملة .
- يكتسب البحث أهمية أكاديمية لكونه يتناول قضية مهنية لم تلق الاهتمام والبحث الكافي في السعودية، رغم حاجة أصحاب المصالح لها , ومن ثم يجب لفت انتباه الأكاديميين والممارسين للمهنة وأصحاب المصالح في الشركات , وكذا القائمين على المهنة في المملكة العربية السعودية الى أهمية تبنى وتفعيل مدخل تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد المهني عليها .
- تزايد حاجة أصحاب المصالح إلي وجود توكيد مهني على تقارير الأعمال المتكاملة لتقديم تأكيد إيجابي بشأن توجهات الإدارة تجاه القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكومية والأخلاقية.
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في مجال خدمات التوكيد المهني , والتي سيكون مطلوباً من مراقبي الحسابات فهمها والتأهيل لها والتدريب على ممارستها في مواجهة تفعيل الشركات المقيدة بالبورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة في القريب العاجل - من وجهة نظرنا - اختيارياً أو اجبارياً .
- تقديم دليل ميداني بشأن قبول مراقبي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة السعودية للإطار المهني المقترح للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة.
- تقديم دليل تجريبي بشأن أثر هذه الخدمة على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات في بيئة الأعمال السعودية.

4-حدود البحث

- لن يتطرق البحث إلى الإطار المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة، وما يرتبط بمراجعة الحسابات من الأبعاد المالية، إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.
- لن نركز على نموذج التوكيد لكل عنصر من عناصر التقرير، حيث سنتناول النموذج العام للتوكيد.
- لن يتطرق البحث إلى الدور التوكيدي للمراجع الداخلي على تقارير الأعمال المتكاملة.

• تقتصر الدراسة في شقها الميداني على مراقبي الحسابات المقيدين بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ولن تتناول الدراسة التجريبية اختبار أثر بدائل الاستنتاج الإيجابي (بخلاف الرأي غير المتحفظ) على قرارات أصحاب المصالح، وأخيراً فإن قابلية تعميم نتائج البحث ستكون محدودة بقيود اختيار عينة الدراسة سواء فيما يتعلق بمراقبي الحسابات أو الشركات المفصحة عن التقارير المتكاملة ، حيث لم يتم تطبيقها بشكل الزامى.

5- منهج البحث : يجمع البحث بين المنهج الاستقرائي الذي يستند إلى استقراء وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث والممارسات المهنية للوقوف على ما توصلت اليه بشأن المتطلبات المهنية لتوكيد مراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة ، والمنهج الاستنباطي لمحاولة استنباط الإطار المهني المقترح للتوكيد المهني على الأبعاد المختلفة لنشاط الشركة الاجتماعي والبيئي والحوكمي وغازات الاحتباس الحراري، وانعكاس القيمة المضافة من تقديم مراقب الحسابات لهذه الخدمات إيجاباً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات ، وكذلك اشتقاق فروض البحث.

6-فروض البحث: سوف يتم اشتقاق الفروض التالية نظرياً تمهيداً لاختبارها ميدانياً وتجريبياً:
الفرض الأول: يلقي الإطار المقترح للتوكيد المهني لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية قبول غالبية مراقبي الحسابات.
الفرض الثاني: يؤثر التوكيد المهني لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة وفقاً للإطار المقترح ايجابياً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات.

7-خطة البحث: في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وتحقيق لأهدافها، فقد تم تقسيم الدراسة كما يلي:

- القسم الأول: الإطار العام للبحث.
- القسم الثاني: الدراسة النظرية للبحث.
- القسم الثالث: طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني.
- القسم الرابع: واقع الممارسة المحاسبية والمهنية في المملكة العربية السعودية بشأن تقارير الأعمال المتكاملة.
- القسم الخامس: التوصيف المهني للتوكيد الإيجابي على تقارير الأعمال المتكاملة واشتقاق الفرض الأول للبحث.
- القسم السادس: أثر التوكيد المهني الإيجابي للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرار، واشتقاق الفرض الثاني للبحث.
- القسم السابع: الدراسة الميدانية والتجريبية في بيئة الأعمال السعودية.
- القسم الثامن: نتائج البحث وانعكاسها على مهنة المراجعة.

القسم الثاني: الدراسة النظرية للبحث

هناك اتجاه متزايد لدى كثير من دول العالم نحو تطوير النموذج التقليدي للتقارير المالية ليعكس الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكمي والأخلاقي وإدارة المخاطر بهدف تحسين شفافية الإفصاح المحاسبي وزيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في التقارير المالية. وهو ما يطلق عليه تقارير الأعمال المتكاملة، "Integrated Reporting Business". ومن جانب آخر، تزايد حاجة أصحاب المصالح الى ضرورة إضفاء الثقة عليها من خلال ممارسات التوكيد المهني Professional Assurance سواء أكانت تلك الممارسات تقليدية أو غير تقليدية وذلك لتقديم تأكيد إيجابي بشأن توجهات الإدارة تجاه تلك القضايا. الأمر الذي ينعكس إيجابياً على دالة عائد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات . ويمكن للباحث تقسيم الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث إلى:

1-2 : الدراسات التي اهتمت بالمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.

• دراسة (رجب,2012) :

هدفت الى دراسة المحتوى المعلوماتي والإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري. واختبار أثره على سلوك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات. ومن أهم نتائجها وجود تأثير إيجابي لمحتوي الإفصاح عن معلومات انبعاثات غازات الاحتباس الحراري على أصحاب المصالح في التنبؤ بالأرباح وسعر السهم والأداء المالي للشركة.

• دراسة (أحمد,2013) :

هدفت الى تحليل إدراك معدي القوائم المالية لآثار ممارسات التنمية المستدامة والحوكمة على مؤشرات استدامة أداء الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. , ومن أهم نتائجها أن ممارسات التنمية المستدامة لها تأثيراً إيجابياً على الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الأمر الذي يحقق استدامة أداء الشركة, كما أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات أيضاً لها تأثيراً إيجابياً في دعم ممارسات التنمية المستدامة للشركة .

• دراسة (European Accounting Association EAA,2015) :

هدفت الى معرفة أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية في تقارير الاستدامة على قيمة الشركات المسجلة في بورصة جوهانسبرج بجنوب أفريقيا في ضوء توصيات اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة IIRS ودليل حوكمة الشركات King 111 بالتطبيق على عينة من الشركات المسجلة خلال عامي 2009 و2013 , وكان من أهم نتائجها أن الإفصاح عن المعلومات غير المالية في تقارير الأعمال المتكاملة لا يوجد له تأثيراً جوهرياً على القيمة السوقية للشركات.

- دراسة (Jennifer M., et al., 2015) :

هدفت إلى تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية وجودة معلومات المسؤولية الاجتماعية بالتطبيق على عينة من (747) شركة عالمية مسجلة في (25) دولة خلال الفترة من عام (2002م حتى عام 2010 م). , ومن أهم نتائجها وجود علاقة ارتباط قوية بين جودة التقارير المالية وجودة الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة, وأن الشركات التي تنخفض فيها ممارسات إدارة الأرباح تتميز بجودة تقاريرها المالية وتميل أكثر الى الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة.

- دراسة (أبو زر , العتوم , 2016) :

هدفت الى تحليل مؤشرات الاستدامة وتطويرها بما يخدم فلسفة الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات , ولتحقيق ذلك قامت بمراجعة وتحليل البيانات المالية الفعلية للشركات الصناعية الكبرى في دول الخليج العربي , وتحليل تقارير مجلس الإدارة والتقارير والإيضاحات والإفصاحات المتعلقة بالشركات المطروحة , وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن معظم شركات دول الخليج لديها خطط استراتيجية , وتخطيط مالي , وتفاوتت الشركات في تقديمها للخدمات والسلع ضمن مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية , ومن أهم توصياتها , بناء أنظمة انذار مبكر للشركات , وأنظمة حماية وحكومية قادرة على التنبؤ بالمشكلات المالية والفنية وتقديم الحلول السريعة قبل وقوع الأزمات للتمكن من تفاديها .

- دراسة (John, et,al .2016)

هدفت الى استعراض مجال التقارير المتكاملة، وتوضيح الرؤى حول كيفية تطوير أبحاث التقارير المتكاملة , وتقديم نقد للبحث حتى الآن وتحديد الفرص المستقبلية , وكان من أهم نتائجها , أن معظم البحوث المنشورة تقدم الحجج المعيارية فقط , وهناك القليل من البحوث لدراسة ممارسة التقارير المتكاملة .

most published IR research presents normative arguments for IR and there is little research examining IR practice.

- دراسة (Alberto., et al., 2017)

هدفت الى استكشاف الدراسات التي تمت في مجال التقارير المتكاملة , والتحقق في نشر وديناميكية الدراسات في هذا المجال - وذلك منذ بداية ظهور هذا المفهوم حتى الآن - بالإضافة الى تحديد وتحليل وجهات النظر للتطورات المستقبلية , وقامت باستخدام ثلاثة من أهم قواعد البيانات للبحوث العلمية وهي :

scientific publications (Science Direct, Ebsco and Scopus) and Google Scholar

ويوضح الجدول التالي توزيع البحوث العلمية في مجال التقارير المتكاملة للأدبيات الحديثة في

قواعد البيانات الثلاثة:

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Science Direc	0	0	0	0	5	4	8	17
Ebsco	1	1	0	0	2	6	0	10
Scopus	0	1	1	3	33	13	31	82
Total	1	2	1	3	40	23	39	109

ويتضح من الجدول ان عام 2013 هو بداية تزايد الاهتمام بالتقارير المتكاملة، حيث بلغت البحوث العلمية (40) في قواعد البيانات الثلاثة ، ثم حدث نقص في عام 2014 حيث بلغت البحوث العلمية (23) في قواعد البيانات الثلاثة، وتزايد في عام 2015 حيث بلغت البحوث العلمية (39) في قواعد البيانات الثلاثة

وأوضحت الدراسة أن النقاش العلمي حالياً في مجال التقارير المتكاملة في مرحلة تطويرية ، ويظهر النقص في المساهمات بشأن هذا الموضوع فيما يتعلق بأهميته المتوقعة ، والحاجة الى انعكاس نظري اكثر قوة ، كما تمثل النتائج التي تم التوصل اليها نقطة انطلاق مفيدة للأكاديميين، لتعكس المسارات المستقبلية للبحوث، وذلك لوضع اطار نظري للتقارير المتكاملة.

The results represent also a useful starting point for academics in order to the future tracks of research and in order to develop a theoretical reflect on reporting framework for integrated.

وتوصلت إلى أن هناك اتجاهاً متزايداً في الاهتمام بالتقارير المتكاملة سيستمر خلال الفترة القادمة، مع اهتمام كبير من جانب الأكاديميين بمسألة التقارير المتكاملة.

2-2: الدراسات التي اهتمت بالتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة:

• دراسة (حسن, 2011) :

هدفت الى وضع إطار لمراجعة تقرير التنمية المستدامة في البيئة المصرية ، وكان من أهم نتائجها، أنه يمكن زيادة دور المراجع في مجالات مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة من خلال عدة وسائل منها وجود معايير مراجعة ملزمة لمراجعتها، وتدخّل الدولة بسن قوانين تلزم المنشآت بإعداد تقرير عن التنمية المستدامة .

• دراسة (علي, 2012) :

هدفت الى محاولة وضع تصور علمي ومهني موضوعي ومنطقي للآثار الحتمية لتفعيل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية وكان من أهم نتائجها، أن من أهم متطلبات وضوابط تنظيم تقارير الأعمال في مصر، وجود معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي من جهة والإلزام

بإعداد ونشر ومراجعة هذه التقارير بواسطة مراقب حسابات الشركة ومن جانب هيئة الرقابة المالية من جهة أخرى.

• دراسة (Kend, Michael, 2015) :

هدفت الى تحليل أثر الحوكمة وخصائص الشركة على مستوى الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة. بالإضافة الى تناول خدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات على تلك التقارير. من خلال دراسة على عينة من (220) شركة استرالية وإنجليزية. وكان من أهم نتائجها وجود علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية بين كل من وجود هيكل قوي للحوكمة، وحجم مكتب المراجعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بالإضافة الى أن وجود لجنة للاستدامة يكون له تأثير هام في اختيار مراقب الحسابات الذي يوفر التأكيدات المطلوبة على تقارير الاستدامة.

• دراسة (مشابط, 2015) :

هدفت الى دراسة وتحليل دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات المتعلقة بتخفيض الانبعاثات المؤدية للاحتباس الحراري وكان من أهم نتائجها أن فريق المراجعة البيئية الداخلية له دور تأكيدى واستشاري عند قيامه بعملية المراجعة البيئية وذلك من خلال مراجعته لكل ما يتعلق بالبيئة في الشركة من حيث المشروعات التي تقوم بها الشركة ومراقبة كل خطوات العمل بداية من شراء المواد الخام والطاقة المستخدمة حتى الانتهاء من العملية الإنتاجية.

• دراسة Tudor Oprisor , 2015

هدفت الى القاء الضوء على مراجعة التقارير المتكاملة والتحديات والعقبات التي تواجهها , ومحاولة حل لغز التقارير المتكاملة , وأوضح ان هناك تطورات عديدة متعلقة بهذا الموضوع وفي حاجة الى مزيد من البحوث , ومن أهم نتائجها , ان مستوى التوكيد المطلق على تلك التقارير صعب الحصول عليه , وذلك لعدم أو نقص في معايير المراجعة , وتوصلت الى أن حل لغز التقارير المتكاملة يكمن في التعاون بين واضعي معايير المراجعة , والمجلس الدولي للتقارير المتكاملة , والذي يعتبر افضل وسيلة للتغلب على العقبات والتحديات في هذا الموضوع , وتوفير منهجيات متماسكة وفعالة لعملية المراجعة التي يمكن استخدامها في حالة التقارير المتكاملة .

• دراسة (حسن, 2016) :

هدفت الى ابراز دور المراجعة الخارجية في فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات بوصفها الجهة الأصلية والرئيسية على اجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب , وذلك تطبيقاً في البيئة المصرية , وانتهت الدراسة الى تحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات , وأهمية التأكيد على تقارير الإستدامة.

• دراسة (Daniel, et al., 2016)

هدفت الدراسة الى تقديم تحليل تجريبي لآثار التوكيد المهني والتكامل للمعلومات المالية والاستدامة على الأحكام والإرشادات المتعلقة بالاستثمار بالتطبيق على مجموعة من المستثمرين المحترفين , وتوصلت الدراسة الى أن الأدبيات السابقة قد وثقت بالفعل الآثار الإيجابية للتوكيد المهني على معلومات الاستدامة على تصورات وتوقعات المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين , وتتمشى هذه النتائج مع العمل التجريبي , حيث تشير الى أن التوكيد المهني على معلومات الاستدامة , يؤثر ايجابياً على تقييم المستثمرين المهنيين لأداء الاستدامة للشركة , مما يؤدي الى إعطاء قيمة عالية للمحتوى المعلوماتي, وانفقت هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Birkey, et al., 2016)

Assurance of sustainability information positively affected professional investors' evaluation of a firm's sustainability performance, resulted in a higher weighting of this information

• دراسة (Hien, et al., 2016) :

أوضحت الدراسة أن المعلومات الواردة وفقاً لإطار اعداد التقارير المتكاملة الذي أعده المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) لن تكون ذات مغزى (فائدة) للغرض التي أعدت من أجله، إلا إذا كانت صادقة وينظر إليها على أنها ذات مصداقية.

will not be useful for its intended purpose unless it is both credible and perceived to be credible.

وشارك (IIRC) في عملية التشاور مع أصحاب المصلحة الدولية للحصول على ردود أفعال على هذه القضايا , عن طريق فحص الردود على عمليات التشاور واستعراض الممارسات الحالية , كما اقترحت الآليات الأخرى التي تعزز المصداقية لهذا الإطار ومنها: (1) الرقابة الداخلية الفعالة. (2) نظم الإفصاح (أنظمة التقارير) (3) اشراك أصحاب المصالح . (4) المراجعة الداخلية.

but also identifies other credibility-enhancing mechanisms, including robust internal control and reporting systems, stakeholder engagement, and internal audit.

كما حددت العمليات المبتكرة الحالية لزيادة مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، وما يرتبط بها من فرص البحث في المستقبل.

for increasing the credibility of the information contained in integrated reports, and associated future research opportunities.

• دراسة (Martin & Patrick 2017)

هدفت الدراسة لتحليل الى أي مدى يتم تطبيق التقارير المتكاملة في الواقع العملي، حيث قامت بتحليل المحتوى لجميع تقارير الأعمال المتكاملة المدرجة على الموقع الإلكتروني لقاعدة

بيانات (IIRC Examples Database) مع التركيز بشكل خاص على الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي , وكان من أهم نتائجها، زيادة الطلب على التأكيد على هذه التقارير

Increased demand for integrated reporting assurance

وأن النقص في المبادئ والعناصر الرئيسية في إطار المجلس الدولي للتقارير المتكاملة يجب أن يستكمل , وأهمية الحاجة الى التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية من خلال اعداد التقارير المتكاملة وفقاً لإطار المجلس الدولي للتقارير المتكاملة. (IIRC).

كما أن تطبيق التقارير المتكاملة ينبغي تعزيزها في المستقبل لفائدتها في اتخاذ القرارات.

The decision usefulness of integrated reporting practice has to be enhanced in the future.

وفي نهاية عرض هذه الدراسات يخلص الباحث إلى ما يلي:

- ركزت بعض الدراسات السابقة على أهمية تقديم مراقب الحسابات لخدمات التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة لإضفاء الثقة على ما تتضمنه هذه التقارير من معلومات مالية وغير مالية إلا أنها لم تتعرض بشكل كافي لطبيعة هذه الخدمات التوكيدية والمعلومات التي يفحصها مراقب الحسابات للوصول إلى التأكيد الإيجابي المطلوب توفيره باستثناء دراسة (علي, 2012) وهو ما يحاول الباحث تناوله بشكل أكثر تفصيلاً.
- لم تتطرق الدراسات السابقة بشكل كافي إلى تحليل أثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقرير الأعمال المتكاملة في ترشيد قرارات أصحاب المصالح باستثناء دراسة رجب (2012) التي اشارت إلى أن الإفصاح المحاسبي عن غازات الاحتباس الحراري يؤثر إيجابياً على أصحاب المصالح في التنبؤ بالأرباح وسعر السهم والأداء المالي وهو ما يبرز أهمية هذه الدراسة حيث تحاول توضيح اثار التوكيد المهني على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .
- تقدم الدراسة الحالية إطار مقترح للمتطلبات المهنية لخدمة التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة، ويعتبر خطوة إيجابية تعبر بها الشركات عن مدى صدق وصحة أدائها المفصح عنه في المجال البيئية والاجتماعي والحوكيمي والإستدامى , كما يعتبر خطوة في الاتجاه الصحيح وليس تأكيداً مطلقاً.
- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، في أنها تقدم دليلاً ميدانياً، من خلال استقصاء آراء عينة من مراقبي الحسابات للإطار المقترح للتوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة.
- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، في أنها تقدم دليلاً تجريبياً، من وجهة نظر عينة من أصحاب المصالح (المستثمرون والمحللون الماليون) عن تأثير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة الإيجابي على ادراكهم في اتخاذ القرارات.
- وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، أنها من أحدث وأول الدراسات التي أجريت في بيئة الأعمال السعودية، حيث تعتبر نقطة انطلاق مفيدة للأكاديميين، وهامة لأصحاب المصالح وواضعي المعايير والإدارة وممارسي المهنة في هذا المجال الجديد.

القسم الثالث: طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني

تزايد الضغوط على إدارات الشركات من قبل أصحاب المصالح لتبني إفصاح شامل يعتمد على التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية وفي بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح وهو ما أطلق عليه تقارير الأعمال المتكاملة (أحمد, 2015)

ويمكن للباحث إلقاء الضوء على هذه التقارير من خلال العناصر التالية:

3-1 مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وأسباب الحاجة إليها

يرى (IFAC, 2011) ضرورة توسيع التقرير المالي الحالي ذو النظرة الضيقة ليصبح تقرير أعمال يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكومية والاستراتيجية للشركة واكد (Martin & Patrick 2017) على أنه بعد الأزمة المالية العالمية 2008/2009 انتقدت القيود المفروضة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على المستوى الدولي , وزادت الحاجة الى التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية من خلال اعداد التقارير المتكاملة وفقاً لإطار المجلس الدولي للتقارير المتكاملة .

وتلعب تقارير الاعمال المتكاملة دوراً هاماً في زيادة الشفافية والمصداقية تجاه المستثمرين والمنظمات الحكومية وغير الحكومية، التي تضغط من أجل المزيد من المعلومات.

حيث أشار احد الكتاب (علي, 2012, ص328) إلى أنها وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي، والاستدامي، والحوكومي، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصالح من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومن ثم مساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم .

بينما يرى (شحاته , 2014, ص234) ان تقرير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذى يجمع المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية , متضمنة في ذلك معلومات الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها , ويجب أن يكون هناك ارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والبيئية والحوكومية فيما بينها من جهة , وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث استنتاج بعض الخصائص المميزة لتقارير الأعمال المتكاملة:

- أن التقرير المتكامل يعطى نظرة كلية عن الشركة من خلال تكامل معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي مع معلومات الأداء المالي للشركة.
- هناك اعتراف عالمي بضرورة تحسين تقرير الشركات للتأكيد على تفهم الأعمال
- المسئول عنها إدارة الشركة، وتتضمن معلومات مالية وغير مالية اقتصادية وبيئية واجتماعية وحوكومية واخلاقية ملائمة.

- تتضمن إفصاح عن رؤية ورسالة واستراتيجية الشركة وما ينبثق عنها من أهداف وتقييم للوضع الحالي من حيث الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف والمخاطر.

2-3 أسباب الحاجة الى تقارير الأعمال المتكاملة

أصبح هناك اتفاق بأن القوائم والتقارير المالية للشركات لا تظهر الأداء الحقيقي ولا تعطي صورة كاملة عن كافة أنشطتها وهو ما عبر عنه (Kaveen et al., 2013) بقوله

"The Traditional Financial Reporting Framework Gives an Incomplete Picture of Operation of A Company"

وأشارت دراسة (BRLF, 2011) الى مدى الحاجة الى التقرير المتكامل لتوفير نظرة كلية عن الشركة، مع التركيز على المجالات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية، بما يمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .

بينما أشار (شحاته, 2014, ص235) إلى تقارير الأعمال المتكاملة *Integrated Reporting Business* "ظهرت نتيجة قصور نماذج التقارير الحالية (التقارير المالية أو تقارير الحوكمة) وتركيزها على المعلومات المالية والمدي الزمني القصير وعدم قدرتها على تلبية احتياجات المستخدمين، فضلاً عن تزايد تأثير المعلومات غير المالية على استدامة أداء الشركة في الأجل الطويل. ويتفق الباحث مع (شحاته, 2014, ص235) , فى أن من أهم أسباب الحاجة الى تقارير الأعمال المتكاملة والتي تؤدي الى خلق طلب عليها , هو قصور نماذج التقرير الحالية , وعدم ارتباطها ببعضها أو باستراتيجية الشركة بما يؤدي الى عدم قدرة أصحاب المصالح على تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها على خلق والحفاظ على القيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل , الأمر الذي دعا الى الاتجاه الى تقارير الأعمال المتكاملة .

3-3 أهداف تقارير الأعمال المتكاملة

خلصت اللجنة الدولية للتقرير المتكامل (IIRC , 2011) إلى أن التقارير المتكاملة تعمل على تحسين طريقة تفكير وتخطيط الشركات , كما أنها توثق قصة الشركة ضمن تقرير متكامل , وتهدف إلى: (عبد الرحيم , 2016)

- تحسين جودة المعلومات المتوفرة إلى أصحاب المصالح.
- تعزيز نهج أكثر تماسكاً وفعالية لتقارير الشركات من خلال اعتماد معايير وإيصال صورة كاملة عن كافة العوامل الرئيسية التي تؤثر في المؤسسة لخلق قيمة على مر الزمن.

- تعزيز المساءلة والإشراف على قاعدة واسعة من المواضيع وخاصة المواضيع المتعلقة بـ (المالية، التصنيع، الفكر، الموارد البشرية، العلاقة مع المجتمع والبيئة) كما تعزز فهم الترابط بين هذه المواضيع.
- دعم التفكير المتكامل وصنع القرار والإجراءات التي تركز على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
- ورأى البعض إلى أن, تقارير الأعمال المتكاملة تهدف الى:

(Marianne,2014;Silivia et al.,2014)

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للشركة وتقييم قدرتها على الاستمرار في المستقبل.
- تقييم قدرة إدارة الشركة على إدارة المشاكل والمخاطر الاقتصادية والبيئة والاجتماعية والأخلاقية.
- تقييم أداء الشركة بشكل متكامل بهدف إمداد المستثمرين بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل.
- تقييم القيمة السوقية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية للشركة
- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصالح.

ويتضح للباحث مما سبق أن الهدف من تقرير الأعمال المتكاملة هو توفير المعلومات المالية وغير المالية لمساعدة أصحاب المصالح على تقييم أداء الشركة بشكل شامل وتقييم قدرتها على الاستمرار في المستقبل، وقدرتها على خلق والحفاظ على قيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل، وتوضيح أن تلك القيمة تعتمد على النظم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمالية للشركة , بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة .

3-4 احتياجات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة:

توفر تقارير الأعمال المتكاملة معلومات مالية وغير مالية والتي تؤثر على قرارات المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وفي بناء توقعات مستقبلية دقيقة يعتمد عليها ,

وقد أكد (Mandy et al., 2014) على ضرورة أن تمكن هذه التقارير أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على تحقيق قيمة مضافة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

ويتفق الباحث مع (شحاته , 2014 , ص208)، أنه برغم اختلاف أصحاب المصالح في بعض الأمور المتعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة، إلا أنهم يتفقون فيما بينهم على احتياجاتهم الى تقرير أعمال متكامل يوفر معلومات تمكنهم من التفهم الأفضل للأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم .

3-5 العلاقة بين إعداد التقارير المتكاملة وإعداد التقارير بشأن الاستدامة

(G4, 2013.) (Global Reporting Initiative)

يعد اعداد التقارير المتكاملة اتجاها ناشئا ومتطورا في اعداد تقارير الشركات، وهو يهدف في الاساس بصفة عامة الى تقديم تمثيل متكامل للعوامل الرئيسية الجوهرية في خلق القيمة الحالية والمستقبلية لأصحاب المصالح.

ويرتكز معدو التقارير المتكاملة الى أسس اعداد تقارير الاستدامة وافصاحتها في اعداد تقريرهم المتكامل. ومن خلال التقرير المتكامل، تعطي المنظمة بلاغا موجزا حول كيفية اسهام استراتيجيتها وحوكمتها وادائها وافاقها في خلق القيمة على مر الزمن.

لذا، فإن التقرير المتكامل لا يقصد به ان يكون مقتطفات من التقرير السنوي التقليدي، ولا مزيجا من البيانات المالية السنوية وتقرير الاستدامة. لكن، التقرير المتكامل يتفاعل مع تقارير وبلغات أخرى من خلال الإشارة الى المزيد من المعلومات المفصلة المقدمة بشكل منفصل.

ورغم ان اهداف اعداد تقرير الاستدامة واعداد التقرير المتكامل قد تختلف. الا ان اعداد تقرير الاستدامة يعد جزءا جوهريا من اعداد التقرير المتكامل.

ويضع اعداد تقرير الاستدامة في الاعتبار أهمية الاستدامة بالنسبة للمنظمة ويتناول أيضا أولويات الاستدامة والموضوعات الرئيسية، مركزا على تأثير اتجاهات الاستدامة ومخاطرها وفرصها على افاق المنظمة وادائها الاقتصادي على المدى الطويل.

3-6 : النموذج المقترح لتقارير الأعمال المتكاملة:

أدى عدم وجود معايير أو إرشادات لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة الى تكوين كل من لجنة التقرير المتكامل بجنوب افريقيا (IRC) واللجنة الدولية للتقرير المتكامل (IIRC)، وتهدف كلتا اللجنتين الى تطوير إطار لتقارير الأعمال المتكاملة يتضمن مبادئ تتبعها الشركات عند اعداد تلك التقارير.

كما قامت لجنة اعداد التقارير المتكاملة بجنوب افريقيا (The Integrated IRC) (Reporting Committee , 2011) بإصدار ورقة مناقشة اعداد التقارير المتكاملة في يناير عام 2011 بهدف توفير الإرشاد لمعدّي التقارير المتكاملة، والتي وصفت التقرير المتكامل على أنه التقرير الرئيسي للمنظمة، وتحدد ثمانية عناصر مقترحة ينبغي أن يشمل عليها هذا التقرير , كذلك يشير الى القوائم المالية وتقارير الاستدامة والتقارير التي سيتم الاستعانة بها عند اعداد التقرير المتكامل. ويمكن توضيح الهيكل المقترح والمحتوى على النحو التالي : (شحاته , 2014, ص410)

التقرير المتكامل
يتم اعداده وفقاً لإطار اعداد التقارير المتكاملة، ووفقاً لورقة مناقشة التقارير المتكاملة الصادرة في يناير 2011
تقرير الحوكمة
يتم اعداده مع الإشارة الى (King III)
تقرير الاستدامة
يغطي مجموعة من القضايا البيئية والاجتماعية وقضايا الحوكمة , ويتم اعداده وفقاً للإطار المعترف به مثل مبادرة التقارير العالمية (Global Reporting Initiative) GRI

أطار المحاسبة والمراجعة لتوفير توكيد محدود على المؤشرات الرئيسية بموجب AA AS , ISAE 3000 ,
1000

القوائم المالية

تعد وفقاً لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية , وتراجع وفقاً لمعايير المراجعة الدولية لتوفير توكيد معقول

ويوجد ثلاثة قطاعات للتقارير المتكاملة وهي:

- تقرير الحوكمة ,
- تقرير الاستدامة.
- القوائم المالية.

وتتمثل المقومات الأساسية للتقرير المتكامل في دمج واتساق استراتيجية الاستدامة مع استراتيجية الأعمال، كما أن إطار الحوكمة الفعال ينبغي أن يدعم جدول أعمال الاستدامة (Sustainability Agenda)

وأشار البعض الى أن الأقسام الرئيسية لتقارير الأعمال المتكاملة يمكن أن تتمثل فيما يلي:

(عبد العزيز, 2015, أحمد, 2015, IIRC, 2013, GRI, 2013)

القسم التمهيدي: يشتمل على المعلومات العامة عن الشركة .

قائمة المحتويات: تتضمن كافة أقسام التقارير وفقاً للآتي:

- القسم الأول: نبذة مختصرة عن الشركة وتتضمن معلومات عن الآتي: (نشاطها، ومراحل التطور التاريخي لها، وأصحاب المصالح وأساليب التواصل معهم).
 - القسم الثاني: استراتيجية الشركة المتكاملة الأبعاد وما يتبعها من أهداف، والخطط المقترحة لتنفيذ هذه الأهداف، على أن يتم إدراج معدلات النمو ونسب الإنجاز.
 - القسم الثالث: الإفصاح عن الإداء الفعلي: ويتضمن التقارير المالية المنشورة كحد أدنى (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية)
 - القسم الرابع: الإفصاح عن البعد الاقتصادي ويتضمن الإفصاح عن العناصر التالية:
 - أ- الإفصاح عن بنود المعلومات المالية وغير المالية التي تخص البعد الاقتصادي
 - ب- الإفصاح عن مؤشرات الأداء التي تخص البعد الاقتصادي
 - ج- الإيضاحات المتممة للإفصاح عن البعد الاقتصادي .
 - القسم الخامس: الإفصاح المحاسبي عن البعد البيئي والاجتماعي
- يتضمن هذا القسم محتوى المعلومات المالية وغير المالية التي تخص الممارسات البيئية والاجتماعية مثل :

أ- معلومات عن الأداء البيئي للشركة، ومؤشرات الأداء البيئية.

ب- معلومات عن الأداء التي تخص العاملين في الشركة .

ج-معلومات عن الأداء نحو أطراف المجتمع المحلي.

▪ القسم السادس: الإفصاح عن البعد الحوكمي

يتضمن الإفصاح عن معلومات مالية ومؤشرات أداء ومعلومات غير مالية وصفية وإيضاحات متممة.

▪ القسم السابع: الإفصاح عن البعد الأخلاقي

يتضمن الإفصاح عن معلومات مالية ومؤشرات أداء ومعلومات غير مالية وصفية وإيضاحات متممة.

▪ القسم الثامن: الإفصاح عن المخاطر:

يتضمن الإفصاح عن المخاطر الحالية والمتوقعة وسيناريوهات إدارتها من قبل الإدارة وأساليب التعامل معها.

▪ القسم التاسع: تقييم الأداء المتكامل الأبعاد والمتوقع في المستقبل من وجهة نظر الإدارة:

يتضمن موازنة تقديرية مرفقة بجدول زمني متوقع إنجازه في المستقبل على مستوى كافة الأبعاد المعينة بها إدارة الشركة.

ويمكن بيان تفاصيل هذه الأقسام في ملحق رقم (1)

القسم الرابع: واقع الممارسة المحاسبية والمهنية في المملكة العربية السعودية بشأن

تقارير الأعمال المتكاملة

مع تزايد الضغوط على إدارات الشركات من قبل أصحاب المصالح تطورت المبادرات لتبني أسلوباً جديداً للإفصاح يعتمد على التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية وفي بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح وهو "تقارير الأعمال المتكاملة"

إذا كان بالإمكان بلورة إطار ومتطلبات تقارير الأعمال المتكاملة من منظور المحاسبة المالية، وإذا كان بالإمكان تصور ادراك واستجابة مراقب الحسابات للتوكيد المهني لتلك التقارير، فإننا سنكون بصدد الإجابة على التساؤل الآتي: ما هو واقع الممارسة المحاسبية والمهنية في السعودية بشأن تقارير الأعمال المتكاملة ؟

قام الباحث باستقراء الممارسة المحاسبية والمهنية في بيئة الأعمال لسعودية على سبيل المثال:

• تقرير شركة سابك لعام 2016م عبر الرابط

www.sabic.com/ar/sustainability/corporate-reporting

• تقرير البنك السعودي للاستثمار عبر الرابط :

<http://www.alriyadh.com/998188>

- تقرير مجموعة زين لعام 2015 "بناء المستقبل"
<https://www.zain.com/ar/social-responsibility/sustainability-reports>
- تقرير صافولا
<https://www.almowaten.net/2014/03/>
- تقرير شركة المراعي -
<http://annualreport.almarai.com/management-review/a->
[/sustainable-future](http://annualreport.almarai.com/management-review/a-)

ومن استقراء الممارسة المحاسبية والمهنية يمكن القول بما يلي :

- توجد بعض الممارسات الجزئية غير المنظمة لتقارير الأعمال المتكاملة في السعودية، ولم توضع في اطار متكامل , وإنما في صورة تقارير مستقلة لكل من البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وانتهاء بإعداد تقرير الاستدامة عن أبعاد التنمية المستدامة الثلاث .
- وأن هذه الممارسات لم ترتبط بمخاطر، وفرص، واستراتيجيات، ونماذج الأعمال.
- . وتحليل محتوى هذه التقارير يتضح لنا أنها غير نمطية، ولا تتبع نموذجاً محدداً , وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية ., الأمر الذي يتطلب تنمية الوعي المالي والاقتصادي لأصحاب المصالح , وبخاصة المساهمون والمستثمرون المحتملون , ومنظمات المجتمع المدني , خاصة منظمات أصدقاء البيئة .
- وإذا نظرنا لنماذج التوكيد المهني المرفقة بالتقارير السابقة لبعض الشركات بيئة الأعمال لسعودية فإننا نستنتج:

- أن تقارير التوكيد المهني معده وفقاً لمعيار التوكيد المهني الدولي رقم 3000 , وأن القائم بالتوكيد مكاتب مراجعة أجنبية , وأن بعض التقارير غير خاضعة للتأكد المهني , وأن مراقبي الحسابات في السعودية لم يمارسوا بعد التوكيد المهني في هذا المجال , إلا ما ندر
- هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على درجة التأكيد التي يتضمنها التقرير ومدى استيعاب أصحاب المصالح لها، وهي:

- عدم وجود صيغة موحدة للتأكيد على تلك التقارير .
- لا توجد مجموعة من الإرشادات يتم تطبيقها في الواقع العملي .
- اختلاف شكل التوكيد باختلاف الجهة المصدرة أو حجم الشركة أو الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وكذلك المعايير والمقاييس المحددة في عملية التوكيد .
- وفي ضوء ذلك، يمكن القول بأن :

- السوق المالية السعودية نضجت بما يكفي لتلحق بالركب العالمي في مضمار تطوير التقرير المالي والانضمام إلى هذه المنظومة العالمية الجديدة، ومن المهم أن تتخذ هيئة السوق المالية ووزارة التجارة والصناعة قرارات واضحة بهذا الشأن، وأن تبدأ بالانضمام إلى المجالس والأعمال ذات العلاقة ولعلها تبدأ بتطبيق هذه النوع من التقارير لرفع الوعي به قبل أن تبدأ مرحلة تجريبية إلزامية لتصل إلى الإلزام الكامل به.

- الرؤية الحالية لإعداد التقارير المتكاملة ينبغي أن ينظر إليها على أنها الرحلة التي تستطيع الشركة من خلالها تحقيق زيادة في مستوى النضج في التشغيل واعداد التقارير مع مرور الوقت .
- الأمر الذي يؤكد الباحث بأن المستقبل القريب يحمل طلباً رسمياً للتوكيد المهني على تلك التقارير في بيئة الأعمال السعودية.

القسم الخامس: التوصيف المهني للتوكيد الايجابي على المحتوى المعلوماتي

للتقارير المتكاملة (واشتقاق الفرض الأول للبحث)

يتناول الباحث في هذه الجزئية التوصيف المهني لخدمة التوكيد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، ويشتمل هذا التوصيف على التعريف بالخدمة والهدف منها ومجالها FIELD ونطاقها SCOPE , والقائم بها , والمعايير المهنية ومعيار القياس المستخدم ومراحلها.

وفيما يتعلق بمفهوم الخدمة , تعتبر خدمات التوكيد المهني، خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة مصداقيتها من خلال التأكيدات التي يقدمها مراقب الحسابات بخصوص ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتوفيرها في توقيت مناسب. (أحمد, 2015, Alessandro et al., 2014; Michael et al., 2015,)

وعرف (النواس , 2017) خدمات التوكيد بأنها التقييم الموضوعي للأدلة وتزويد رأي مستقل أو استنتاجات متعلقة بالعمليات والأنظمة , كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التوكيد بصفة عامة بأنه عملية يعبر فيها الممارس (Practitioner) عن استنتاجاته بشأن قياس وتقييم موضوع معين وفقاً لمعيار محدد، أي أنها أداة لتقييم المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة والذي يتضمن كلا من النواحي المالية وكذلك غير المالية (ISAE,3000)

وقد جاء الاهتمام بخدمات التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة استجابة للطلب المتزايد من جانب مستخدمي هذه التقارير للحصول على تأكيدات بشأن مدي مصداقيتها ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات،

ويتفق الباحث مع (على , 2012 , ص333, شحاته, 2014, ص234) على أن إطار التوكيد

المهني على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يتضمن ما يلي:

- خدمات التوكيد المهني التقليدية (وفقاً لمعايير ال مراجعة GAAS , ISAs , ومعايير الفحص المحدود)
- خدمات التوكيد المهني غير التقليدية , وفقاً لمعيار التأكد الدولي رقم 3000 , 3410, (ISAE,3000& N0 3410) ومعايير التصديق الأمريكي (SSAEs, No . 10), ومعايير فحص التأكيدات الصادر عن إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب قرار رقم (1/2/11) وتاريخ 1421/3/5هـ الموافق 2002/6/7م..

ويرى (على , 2012, ص332) ان التوكيد المهني يعنى التحقق من صدق تأكيدات الإدارة كما جاءت بهذه التقارير , من خلال إقامة الدليل الكافي الملائم على هذا الصدق . ويعتبر التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة خطوة إيجابية , يتم التعبير من خلالها عن مدى صحة وصدق أداء الإدارة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكمي والأخلاقي

وفي ضوء ما سبق , يرى الباحث أن خدمة التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، بأنها , خدمة مهنية تصديقية تستهدف عمل توكيد ايجابي لمزاعم الادارة فيما يتعلق بالجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاستدامة والحوكومية والاخلاقية , بما يساعد مقدم تلك الخدمة على الوصول لاستنتاج ايجابي بشأن مدى مصداقية وعدالة تلك المزاعم وفقاً لمعايير قياس محددة , لخدمة أصحاب المصلحة في هذه الشركات بما فيهم الادارة وجهات الرقابة.

ويتمثل الهدف من خدمة التوكيد المهني Reasonable Assurance في اعداد تقرير يتضمن استنتاجاً ايجابياً أو توكيداً أو معقولاً بشأن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، حيث يحرص مقدم التوكيد المعقول على تخفيض خطر القيام بخدمة التوكيد الى حد مقبول أو منخفض في ظل الظروف المحيطة بأداء الخدمة. Assurance Risk , وتتمثل في الآتي :- (حسن, 2011, ص35 , شحاته, 2014, ص205)

- تقديم توكيد إيجابي لتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود، الاكتمال، والعرض والافصاح، والحقوق والتعهديات).
 - تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسئولية الاجتماعية والالتزام بالتشريعات واللوائح الاجتماعية وسلامة القياس والافصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة
 - تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسئولية البيئية وسلامة قياس الأداء البيئي والافصاح عنه والالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية ذات الصلة.
 - تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بمعدلات الانبعاث الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري، والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات الرسمية الإلزامية للشركة.
 - تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بسلامة وخطة برنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة الاستدامة باستراتيجية الشركة، ونموذج مخاطر الأعمال، وسلامة وقياس والافصاح عن الأداء المستديم.
 - تقديم توكيد إيجابي بشأن التزام الإدارة بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركة، ومبادي الحوكمة، والوفاء بمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية
- وبشأن مجال خدمة التوكيد المهني , يشمل التأكيدات (المزاعم) التي اعدتها الادارة عن فترة زمنية محددة، والتي تتضمنها التقارير المتكاملة – بشأن وفاء الشركة. بمسؤوليتها في تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والاخلاقية , وتتمثل في :

- القوائم المالية السنوية التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة
- تقرير المسؤولية الاجتماعية
- تقرير الأداء البيئي
- تقرير غازات الاحتباس الحراري
- تقرير الاستدامة
- تقرير الحوكمة .

وبشأن نطاق الخدمة، يحددها القائم بها في ضوء معايير التوكيد المستخدمة ذات الصلة وشروط التكليف وحكمه على الأهمية النسبية ومخاطر التكليف وتقييم الرقابة الداخلية على أداء الشركة (شحاته , 2013, ص139).

وفيما يتعلق بالقائم بأداء الخدمة، أشار (Edgley et al ,2010 , نقلًا عن شحاته , 2013 , ص139) إلا أنه في معظم الحالات تقوم الإدارة بتعيين القائم بأداء الخدمة ويقدم لها تقريره الأمر الذي يؤثر على استقلال القائم بالتوكيد وعلى جودة تقارير التوكيد المهني، بالإضافة إلى احتمال غياب أو نقص الشفافية والمصادقية

ويرى الباحث أنه، وفقاً للتوصيف المهني للتوكيد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، فإن أهم الخبرات والمهارات التي يجب أن تتوفر في القائم بالتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة:

- الخبرة في مجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات.
- الخبرة والمهارة في مجال كافة النظم التشغيلية والإدارية.
- الخبرة والمهارة في مجال الهندسة البيئية والصحة البيئية والجيولوجيا البيئية.
- الخبرة والمهارة في مجال القياس المالي وغير المالي.
- الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات التي تتعلق بالتنمية المستدامة ودور الشركة في تحقيق هذه التنمية

• الخبرة والمهارة في مجال تكنولوجيا المعلومات وطرق رقابتها الخبرة في مجال الحوكمة * ويسبب تباين تأكيدات الإدارة في عناصر ومكونات تقارير الأعمال المتكاملة من جهة، ووجود تأكيدات إدارية نوعية وغير مالية وغير نمطية من جهة أخرى ، فإنه من الصعب أن يتم التوكيد المهني في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية ، والذي يقوم بها مراقب الحسابات فقط ، وان الحل يكمن في تطوير نموذج التوكيد المهني التصديقي .

كما يمكننا أن نجزم بصعوبة أن يقوم بعملية التوكيد المهني للتقارير المتكاملة مراقب الحسابات بنفسه وبمفرده، وأن المنطق يقول بأن يكون فريق عمل هو الأنسب للقيام بالتوكيد المهني على التقارير المتكاملة. وحسب قناعة الباحث يفضل ان يكون رئيس فريق العمل القائم بعملية التوكيد المهني هو نفسه مراقب الحسابات المرخص له بمراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة.

وفيما يتعلق بالمعايير والمقاييس المناسبة لأداء خدمة التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، يعتبر توافر المعايير والمقاييس عنصراً داعماً لمراقبي الحسابات عند أداء خدمة التوكيد المهني للتقارير المتكاملة ، لما تمثله من اطر مرجعية تزيد من ثقة أصحاب المصالح في التأكيد المصدر من مراقب الحسابات ، والتي يمكن الاسترشاد بها ومنها :

- المعيار الدولي لخدمة التوكيد المهني رقم 3000 (ISAE, 3000) وتعديلاته. ووفقاً لهذا المعيار يجب على مراقب الحسابات تقييم ملاءمة المقاييس لتقييم أو قياس الاستدامة، وعدم قبوله عملية التأكيد إلا إذا كانت المقاييس التي سيتم استخدامها مناسبة.
- المعايير المهنية لخدمات التصديق Attestation Standards الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى وقواعد آداب وسلوك المهنة (SSAEs, No . 10) حيث يسير العمل بمجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA على أن خدمات التصديق - مثل مراجعة الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية، البيئية ، - يتم أدائها التزاماً بمعايير التصديق (أحد عشر معياراً) طالما توافرت العلاقة الثلاثية وكان مجال الخدمة يخرج عن نطاق مراجعة الحسابات التي يتم ادائها وفقاً ل GAAS وأيضاً SASs.
- معيار تكاليفات التوكيد الدولي رقم 3410 (ISAE, NO 3410) ، هذا المعيار خاص بشأن تكاليفات التوكيد على قوائم غازات الاحتباس الحرارى ، الصادر عن (IAAB) عام 2012 ، " Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements
- معيار فحص التأكيدات الصادر عن إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب قرار رقم (1/2/11) وتاريخ 1421/3/5هـ الموافق 2002/6/7م. ، والذي يهدف الى تحديد الإرشادات التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها عند تقديم خدمات الفحص أو الفحص المحدود لتأكيد مكتوب صادر من طرف مسؤول يعبر بموجبه عن النتائج التي تم التوصل اليها بشأن مدى الثقة في هذا التأكيد ، ويعد التقرير في ضوء المتطلبات المحددة في معيار فحص التأكيدات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتاريخ 5/3/1421هـ الموافق 7/6/2000م.

- مبادرة التقرير العالمية GRI، ويهدف اطار عمل تلك المبادرة الى التقرير عن الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاخلاقية والحوكومية للشركات ، كما تتضمن المبادرة وفقاً لأحدث اصداراتها أربعة مبادئ : (حسن ، 2016)
الأول: الأهمية النسبية.
الثاني: تضمين أصحاب المصالح.
الثالث: سياق الاستدامة.
الرابع: الاكتمال.
- مبادئ التقرير التي وضعها مركز (GRI) مصنفة ضمن أربع مجموعات وهي (حسن ، 2010)
(1) اطار التقرير وتشمل ، الشفافية والشمولية والقابلية للمراجعة .
(2) معلومات التقرير وتشمل الكمال والملاءمة ومحتويات الاستدامة.
(3) جودة وموثوقية المعلومات التي يتم التقرير عنها، الدقة والحياد والقابلية للمراجعة.
(4) سهولة الوصول الى المعلومات التي يتم التقرير عنها ، وتشمل الوضوح والوقت المناسب .
- المبادئ الارشادية التي تنظم عمل المحاسبين معدي هذه التقارير: (حسن ، 2010)
- شمولية التقارير ، تكامل الإفصاح. ، التركيز الاستراتيجي. ، التوجه نحو المستقبل.
الاستجابة لمتطلبات أصحاب المصالح.
- مؤشر ESG (Environmental Social and Governance) الذي يعكس الطلب على خدمات التأكيد على الاستدامة بجوانبها الثلاثة البيئية والاجتماعية والحوكومية ، والمعيار (ISO 26100 Sustainability Standard ، 2012) ، والذي يعمل على تشجيع رجال الأعمال والمنظمات لممارسة المسؤولية الاجتماعية لتحسين أثارها على العمال ومجتمعاتهم، والذي يتضمن سبعة مبادئ أساسية هي : . (حسن ، 2016)
المساءلة - الشفافية - السلوك الأخلاقي - احترام مصالح أصحاب المصالح - احترام سيادة القانون - احترام قواعد السلوك الدولية - احترام حقوق الإنسان.
- المعيار الدولي (ISO 26000) والذي أصدرته المنظمة الدولية للتوحيد والقياس لتوفير مبادئ توجيهية للمسؤولية الاجتماعية ، وهدفها هو المساءلة في التنمية المستدامة ، ومعيار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ISO 14064 ، حيث أصدرت المنظمة الدولية للتوحيد القياس سنة 2006 معيارها رقم (ISO 14064) تحت عنوان غازات الاحتباس الحراري والمكون من 3 أجزاء: (رجب 2012)
الجزء الأول: يختص بتقدير والتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وازالتها على مستوى الشركة.

الجزء الثاني: يتناول تقدير والرقابة على انبعاثات غازات الاحتباس الحراري والتقارير عن تخفيضها أو تحسينها أو ازلتها على مستوى المشروع.

الجزء الثالث: يتعلق بإثبات صحة والتحقق المهني من تأكيدات غازات الاحتباس الحراري.

ويرى الباحث في هذا الشأن، ومن واقع الممارسة الفعلية، أنه لا توجد مبادئ مقبولة قبولا عامًا، أو معايير دولية متفق عليها، لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة، مما يجعل تلك التقارير غير متسقة ويصعب مقارنتها نظرًا لوجود اختلافات بينها، حيث تقوم كل شركة بالتقرير عما تراه، مما يؤدي إلى صعوبة أداء خدمة التوكيد، طالما لا يوجد اتفاق عام على معايير محددة، كما هو الحال عند مراجعة القوائم المالية.

وبالتالي فإن القائم بأداء خدمة التوكيد المهني، سيعتمد على هذه المتطلبات والمعايير في قياس مدى صدق وعدالة مزاعم وتأكيدات الإدارة الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة.

وبشأن مراحل الخدمة، تمر خدمة التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة بأربع

مراحل وهي:

مرحلة قبول التكاليف، مرحلة تخطيط الأعمال، مرحلة أداء إجراءات التوكيد، مرحلة التقرير

عن نتائج التوكيد.

وتبدأ مرحلة التكاليف: بقبول مراقب الحسابات لتكليفه بمهنة التوكيد على المحتوى المعلوماتي

للتقارير المتكاملة، ووفقاً لمعيار التوكيد المهني (ISAE,3000) يجب على مراقب الحسابات

الحصول على المعلومات الكافية عن العميل سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك تقييم الكفاءة

الفنية والمهنية لمكتب المراجعة الذي ينتمي إليه للقيام بالخدمة، خاصة أعضاء فريق العمل ممن لهم

خبرة وتخصيص يتناسب مع المتطلبات الفنية لأداء هذه المهمة، وكذلك تقييم استقلال أعضاء فريق

العمل الرئيسي، ومدى قدرتهم على بذل العناية الكافية في تأدية المهمة، ويجب على مراقب الحسابات

أن يتأكد من فهم العميل للهدف من التكاليف والتأكد من تحرير مسؤوليات الإدارة ومسئوليته وحدود

التكاليف. (شحاته 2013، ص 141)

أما بشأن مرحلة تخطيط أعمال، يقوم مراقب الحسابات بتحديد لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات

جمع الأدلة، وتقييم ما إذا كانت المعلومات مجال التكاليف خالية من التحريفات الجوهرية، مع تحديد أهم

العناصر التي تؤثر على قرارات أصحاب المصالح. ويجب على مراقب الحسابات في هذه المرحلة تصميم

إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة مع أداء تلك الإجراءات بقدر من الشك المهني Professional

Skepticism (أن يكون مراقب الحسابات ذو عقلية تساؤليه Questioning mind وحذراً Alert

ولا يفترض صدق الإدارة على طول الخط). ويمكن الرجوع لمتطلبات هذه المرحلة إلى الملحق رقم (1)

ومن هذا المنطلق، يرى الباحث انه ينبغي على مراقبي الحسابات القيام بإجراءات تخطيط شامل وأداء أعمال التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة من خلال الأطر والمناهج المستحدثة للمراجعات البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة بما يحقق أصحاب المصالح ، مع ضرورة تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط لأعمال فحص وتأكيدات تلك التقارير .

وفي مرحلة أداء إجراءات التوكيد، يمكن لمراقب الحسابات متابعة أداء إجراءات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة وطلب إقرارات من الإدارة، وتوثيق أعمال التوكيد المهني مع ضرورة إشرافه على المساعدين وحل المشاكل التي تواجههم، ويمكن الرجوع لمتطلبات هذه المرحلة الى الملحق رقم (1) ويرى (Hui,2012) أن اساليب وأدوات المراجعة المستخدمة في جمع الأدلة في خدمة التوكيد المهني ، تتمثل في قوائم الاستقصاء والملاحظة وزيارة المواقع والمقابلات الشخصية مع الادارة والعاملين وفحص المستندات والنظم والعمليات وورش العمل وطلب الاقرارات الادارية. Management Representation

أما بشأن مرحلة التقرير ، فيمكن الاستدلال بمعيار التأكيد الدولي رقم (3000) للاسترشاد به فيما يتعلق بمحتويات تقرير التوكيد المهني للتقارير المتكاملة ، والذي يشير الى أن التقرير لابد أن يتصف بما يلي : (حسن ، 2010 ، IFAC , 2010)

- ان يعنون التقرير بـ(تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التوكيد المهني للتقارير المتكاملة)
 - أن يوجه إلى أصحاب المصلحة بما فيهم الإدارة.
 - وصف الأقسام الرئيسية في تقرير الأعمال المتكاملة، وبيان أن عملية المراجعة تمت وفقاً لمعايير التأكيد، ورأى المراجع في مدي عدالة إفصاح تقارير الأعمال المتكاملة عن أداء الشركة، وفي حالة وجود تحريفات جوهرية، يجب على مراقب الحسابات الا يصدر تقريراً باستنتاج نظيف.
 - أن يؤرخ بتاريخ انتهاء مراقب الحسابات من أداء أعمال التوكيد.
 - ان يوقع من مراقب الحسابات مصحوباً باسم المكتب التابع له، وعنوانه ورقم القيد، حتى يعلم مستخدمو التقرير من المسؤول عن خدمة عملية التأكيد
- وفي ضوء ما سبق ، يرى الباحث، أن الإطار المهني المقترح يتعدى نطاق التوكيد (التقليدي) ليرز أثر المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية على اقتصاديات الشركة، وذلك بإتباع فريق العمل أسلوب منهجي استدلالى للتوكيد الإيجابي على تقارير الأعمال المتكاملة، في ظل القوانين واللوائح والتشريعات والسياسات المستحدثة في بيئة الأعمال، وما ينتظر أن تكون عليه في المستقبل.

ويرى الباحث , أن مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة السعودية سيكون لديهم الدافع لتنمية عرض خدماتهم المهنية، خاصة في ظل تزايد الاهتمام بالتقارير المتكاملة على المستوى العالمي بصفة عامة , والمملكة العربية السعودية بصفة خاصة ، وإنهم يرغبون في أداء خدمة التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة ، وأنهم تبعاً لذلك يتوقع منهم ان يقبلوا هذا الاطار المهني لهذه الخدمة في السعودية، وعليه يمكن اشتقاق الفرص الأول للبحث مما يلي:

" يلقي الإطار المقترح لتوكيد مراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة قبول غالبية مراقبي الحسابات "

القسم السادس: اثر التوكيد المهني الايجابي للمحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة

على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، واشتقاق الفرض الثاني

اهتمت العديد من الدراسات المتعلقة بتقارير الاعمال المتكاملة (Alberto , et al., 2017 , Martin & Patrick 2017 , احمد John 2015 , et,al .2016.) بضرورة اعداد الشركات لتقارير الاعمال المتكاملة والإفصاح عنها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، يساعد على خلق قيمة مضافة للشركة، وذلك من خلال تحسين أدائها المالي، أو تخفيض تكلفة رأس المال أو تخفيض المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة أو تحسين دقة تتبؤات المحللين الماليين.

وتزايد في الفترة الأخيرة الطلب على خدمات التوكيد المهني من طرف خارجي مستقل للتحقق من مصداقية المعلومات وملاءمتها لاتخاذ القرار , فقد أكد (شحاته,2014, ص235) على أن المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة إلى أصحاب المصالح قد تكون عديمة الفائدة ما لم يتم مراجعة تأكيدات الإدارة بشأنها , أن الطلب الى خدمة التوكيد المهني يرجع الى حاجة أصحاب المصالح لتحسين جودة المعلومات المفصح عنها ودعم مصداقيتها واطفاء الثقة عليها. وأشار (النواس, 2017), الى أن إضافة القيمة تحدث نتيجة استثمار الفرص من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتحسين العمليات وتقليل التعرض للمخاطر من خلال الخدمات الاستشارية والتوكيدية.

في حين أشار(علي,2012, ص332) إلى أن التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة ينعكس بالضرورة ايجابياً على دالة عائد متخذ القرار من خلال تخفيض خطر المعلومات ومن ثم دعم رشد متخذ القرار .

كما أشار (Michael et al.,2015) إلى أن التوكيد المهني قد يعكس مدي كفاءة الإدارة وفعالية النظام المحاسبي ومصداقية وشفافية التقارير المالية.

كما اكد (فتح الله , 2013 , Hien, et al., 2016) ضرورة التوكيد المهني على التقارير المتكاملة، والقيمة المضافة نتيجة تقديم هذه الخدمة.

وقد أكدت دراسة (رجب , 2012, ص65) في الأداء البيئي على أن أغلب أصحاب المصالح في الوقت الراهن يعتقدون أن أكثر الشركات حفاظاً على البيئة هي من أكثر الشركات ربحية, كما يفترض أصحاب المصالح (المستثمرون والمحللون الماليون) ان الشركات ذات الاداء البيئي المتميز ستنمتع بمزايا تنافسية أعلى مع التزامات بيئية أقل في المستقبل عن الشركات ذات الاداء البيئي المتواضع, مما يشير إلى أن الشركات تسعى لإدارة انطباعات أصحاب المصالح عن الأداء البيئي للشركات.

كما أكدت بعض الدراسات (Jennifer et al., 2015, Daniel, et al., 2016) شحاته , (2013) في الأداء الاجتماعي وجودة علاقة ارتباط طردية وقوية بين الافصاح والتوكيد عن المسؤولية الاجتماعية والاداء المالي للشركات .

وأكدت دراسة (رجب , 2012 , ص66) على ان الافصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري له محتوى معلوماتي اضافي لأصحاب المصالح وبالتالي يرتبط ايجابيا بإدراكهم في اتخاذ القرارات.

وأشار (Daniel, et al., 2016) الى أن التوكيد المهني على معلومات الاستدامة , يؤثر ايجابياً على تقييم المستثمرين المهنيين لأداء الاستدامة للشركة . مما يؤدي الى إعطاء قيمة عالية للمحتوى المعلوماتي.

ويمكن للباحث توضيح الآثار الإيجابية للتوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات كما يلي: (ملحق رقم 2)

- إعطاء المستثمرين صورة كاملة عن مدي اهتمام الشركة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية مما يساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة والتعرف على مدي كفاءة العمليات بها.
- تحسين الانطباعات السلبية لدي بعض أصحاب المصالح تجاه إدارات الشركات والنتيجة من ممارسات البعض لمعاملات يشوبها الفساد والرشوة.
- تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب اداراتها.
- التعرف على مدي استجابة إدارة الشركة للوفاء بالمسئوليات البيئية والاجتماعية والأخلاقية.
- توفر تأكيد للإدارة بشأن درجة رضا العاملين ودرجة الاستقرار الوظيفي من ناحية ومدى فهم الإدارة لاستراتيجية الشركة من ناحية أخرى.

ونخلص مما سبق , إلى ان هنالك طلباً متزايداً من جانب أصحاب المصلحة على خدمة التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، لزيادة الثقة ودرجة الاعتماد على المعلومات

غير المالية التي لها تأثير واضح على قراراتهم ولما لها من آثار ومنافع ايجابية متبادلة بين كلا من ادارة الشركة , وأصحاب المصالح , وقيمة مضافة تساهم في ترشيد قرارات أصحاب المصالح .
ويخلص الباحث، إلى ان غالبية الدراسات السابقة ذات الصلة تتفق على أن تقرير التوكيد المهني على التقارير المتكاملة له محتوى معلوماتي اضافي، من خلال اضافة الصدق على محتوى تقارير الاعمال المتكاملة، وأنه من شأنه أن يؤثر ايجابياً على سلوك متخذي قرارات اصحاب المصالح.
ويمكن اشتقاق الفرض الثاني " يؤثر التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وفقاً للإطار المهني المقترح ايجابياً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات"

القسم السابع: الدراسة الميدانية والتجريبية في البيئة السعودية

يعتمد الباحث في هذه الدراسة على كلاً من الدراسة الميدانية والتجريبية، حيث قام بالدراسة الميدانية لاختبار الفرض الأول، والدراسة التجريبية لاختبار الفرض الثاني.
أولاً : الدراسة الميدانية واختبار الفرض الأول للبحث :

تستهدف الدراسة الميدانية بصفة أساسية اختبار الفرض الأول للبحث، للوقوف على مدى قبول مراقبي الحسابات الذين يمارسون المهنة للإطار المهني المقترح لهذه الخدمة , ويمكن تحقيق هذا الهدف على النحو التالي:

1- اسلوب الدراسة الميدانية:

قام الباحث بإعداد قائمة الاستبيان واختبارها، وقد تم تصميم تساؤلات قائمة الاستبيان (ملحق رقم 1) بحيث تغطي الفرض الأول، وذلك للحصول على المعلومات الأساسية والضرورية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية والتي اشتملت على عدد المتطلبات التي تم استخلاصها من خلال الدراسات السابقة وهي : (Alberto Romolini , et al 2017 . , Hien, et , Martin ,s & Patrick , 2017 . , Daniel, et al., 2016 - al., 2016 , شحاته, 2013 , حسن , 2016 , نصر , 2012 , رجب , 2012) , مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني والتشريعات في المملكة العربية السعودية , واشتملت الاستبيان على (5) اختيارات بمقياس ليكرت الخماسي, وهي : موافق تماماً (5), موافق (4) , محايد (3), غير موافق (2) , غير موافق مطلقاً (1).

2- تحديد عينة الدراسة:- يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات ممن يمارسون المهنة في

مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، والتي يكون مركزها الرئيسي مدينة الرياض، ويرجع المبرر لاختيار مدينة الرياض وجود أكبر عدد من مكاتب المراجعة على مستوى المملكة

العربية السعودية (78 مكتباً) ،من أجمالي (139) مكتباً طبقاً للقائمة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 1434 هـ.

وتم توزيع الاستبانات (60) على مراقبي الحسابات وبصفة خاصة المرخص لهم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة السعودية، وبلغ عدد الاستبانات التي وصلت من عينة البحث (42 استبانة) ، وهو يمثل ما نسبته 70% من إجمالي الاستبانات المرسله ، وهى نسبة جيدة في البحوث الإنسانية .وبعد استبعاد (أربعة استبانات) غير صالحة للتحليل بلغ إجمالي الاستبانات التي يجرى عليها التحليل (38 استبانة)

3- اختبار الصدق والثبات (Reliability - Validity)

يوضح الجدول رقم (1) مدى الثبات والصدق لمحاو الدراسة، والذي يشير إلى أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح، مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للاستبيان ككل يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

جدول (1) يوضح مدى الثبات والصدق لمحاو الدراسة:

معايير الثبات	معايير الصدق	المتغيرات	محاو الدراسة
0.711	0.843	يلقى الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي للمعلوماتي للتقارير المتكاملة قبول غالبية مراقبي الحسابات.	الفرض الأول
0.670	0.818	يؤثر توكيد مراقب الحسابات، وفق الإطار المهني المقترح ايجابياً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .	الفرض الثاني
0.689	0.83		جميع المحاور

4- عرض وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرض الأول:

• أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

من أجل إجراء التحليل الإحصائي، فقد تم ترميز جميع الإجابات التي تم الحصول عليها من المستجيبين، ومن ثم إدخال هذه الإجابات إلى برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) ، ومن أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب والمقاييس الإحصائية الوصفية (الوسط الحسابي- الانحراف المعياري - واختبار، T.Test) ومستوي الدلالة ، والمتوسطات لكل محور من محاور الدراسة حيث القيمة المعيارية لمتوسطات مقياس ليكرت وهى (3) (Test Value =3)

• اختبار الفرض الأول: -

ينص هذا الفرض على " يلقى الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي للمعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية قبول غالبية مراقبي الحسابات."

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الأول في قائمة الاستبيان والتي تظهر في (الملحق رقم 3) , يتبين صحة هذا الفرض وهو " يلقى الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية قبول غالبية مراقبي الحسابات " وذلك وفقاً لما يلي :-

• أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الأول يتراوح ما بين 4.2632 , 4.1053 , وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (3), وهو ما يعنى أن هناك اتفاق عليها جميعاً , كما أنها تعبر عن علاقة قوية جداً في جميع العبارات .

• ان قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائياً عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بأسئلة الفرض الأول عن قيمة الوسط الفرضي لعينة الدراسة.

• مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثاني 4.4732 وهو اعلى من متوسط اداة القياس (Test Value =3) , وهذا يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية جداً بين عبارات الفرض الأول .

• قيمة مستوى المعنوية أقل من 5% بالنسبة لجميع العناصر , مما يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل عنصر , أي أن الأغلبية موافقون على الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية, وهذا ما يؤكد صحة الفرض الأول. وتجدر الإشارة في هذا الصدد الى.

* أن قبول غالبية مراقبي الحسابات للإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة , انما يعكس ادراك مراقبي الحسابات في البيئة السعودية لمدى الحاجة الى مفهوم واهمية التوكيد المهني للتقارير المتكاملة.

* يجب القيام بخدمات التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة فريق عمل يضم خبرات مختلفة يرأسه مراقب الحسابات للشركة, وذلك لتعدد الجوانب المختلفة لتلك التقارير (الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكومية والاستراتيجية)

ثانياً : الدراسة التجريبية واختبار الفرض الثاني للبحث:

تستهدف الدراسة التجريبية في هذا الجزء الى اختبار الفرض الثاني للبحث , والخاص بوجود تأثير إيجابي لتوكيد مراقب الحسابات للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في المملكة العربية السعودية على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

ويشير الباحث إلى انه , تم استخدام الدراسة التجريبية (Experiment Study) في هذا الجزء نظرًا لتمييز هذا النوع من التجارب بارتباطها بالواقع العملي، ودعم القدرة على التعميم ,كما تلائم اختبار الفروض الخاصة بالتأثيرات الإدراكية (رجب , 2012, ص66) ويمكن تحقيق ذلك كما يلي:

1- تحديد عينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في مجتمعين فرعيين لأصحاب المصالح المهتمين بالمعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي للشركة من مختلف الفئات, وهي (المستثمرون والمحللون الماليون), , وقد تم اختيار عينة انتقائية تحكمية من أصحاب المصالح تتمثل في (38 من المستثمرون , 35 من المحللون الماليون)

2- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية : تتمثل أداة الدراسة في هذا الجزء في تقرير التوكيد المهني الإيجابي لمراقب الحسابات للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وسيتم الاستفسار من عينة الدراسة (المستثمرون والمحللون الماليون) عن الحالتين التاليين:

الأولى: ارفاق (وجود) تقرير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة، وتأثيره على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات.

الثانية: عدم ارفاق (عدم وجود) تقرير التوكيد المهني للتقارير المتكاملة، وتأثيره على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات.

وذلك لتفسير تأثير الاختلاف في الحالتين على إدراك عينة الدراسة.

3- متغيرات الدراسة وقياسها :

ووفقا لما سبق تشمل متغيرات الدراسة على متغير مستقل وآخر تابع على النحو التالي:

1/3 المتغير المستقل: ويتمثل في توكيد مراقب الحسابات باستنتاج إيجابي على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة , ويقاس ذلك من خلال ارفاق تقرير التوكيد مع الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة ., ويعتمد على تقسيمه الى مستويين :

المستوى الأول: ارفاق (وجود) تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.
المستوى الثاني: عدم ارفاق (عدم وجود) تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة

2/3 المتغير التابع : ويتمثل المتغير التابع في أثر التوكيد المهني على ادراك أصحاب المصالح , ويقاس بدرجة الاتفاق بين أصحاب المصالح حول تقرير التوكيد المهني (مرفق - غير مرفق) للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة, من خلال ابداء الرأي على نفس مجموعة الأسئلة التي تقدم للمشاركين في الدراسة التجريبية (ملحق رقم 2)

4- التصميم التجريبي المستخدم وإجراءات التجربة :

للقيام بالدراسة التجريبية فقد تم تحديد التصميم التجريبي الملائم والذي يمكن اختبار الفرض الثاني بفعالية , وقد تم استخدام التصميم التجريبي (1*2) والذي يعتمد على تقسيم تقرير التوكيد المهني (مرفق - غير مرفق) ومن ثم تحتوى التجربة على مجموعتين:

المجموعة الأولى: ارفاق (وجود) تقرير التوكيد المهني باستنتاج إيجابي للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وتأثيره على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات.

المجموعة الثانية: عدم ارفاق (عدم وجود) تقرير التوكيد المهني باستنتاج إيجابي للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وتأثيره على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات.

وسوف يتم اختبار الفرض من خلال اجراء مقارنة بين المجموعتين لبيان اثر التوكيد المهني (مرفق - غير مرفق) لتقارير الأعمال المتكاملة, على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات.

5- الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل البيانات :

يتم استخدام تحليل التباين (Paired t-test) لإجراء المقارنة بين المجموعتين , حيث يتناسب هذا الاختبار مع معظم الدراسات التجريبية لاعتمادها على جمع البيانات وفقاً لتصميم تجريبي معين , ثم يستخدم لمقارنة متوسطي مجتمعين مناظرين للمعالجتين محل الدراسة لمعرفة ما إذا كان الفرق بينهما فرقاً حقيقياً, ومن ثم اختبار الفرق بين وجود تقرير التوكيد المهني مرفقاً بتقارير الأعمال المتكاملة , وعدم وجود تقرير التوكيد المهني مرفقاً بتقارير الأعمال المتكاملة .

6- اختبار الفرض الثاني:

" يوجد تأثير إيجابي لتوكيد مراقب الحسابات للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في المملكة العربية السعودية على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات " ويتم صياغته في صورة إحصائية على النحو التالي

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعنى فرض العدم عدم وجود تأثير لتوكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح (بمعنى متوسط الردود لكل عينة في حالة وجود تقرير التوكيد المهني لا يختلف عن نفس المتوسط في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني) , مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير.

وقد تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام تحليل التباين (Paired t-test)

لإجراء المقارنة بين المجموعتين , وتبين النتائج ما يلي :

العينة الأولى من أصحاب المصالح (المستثمرون):

- (1) بالنسبة لتأثير توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات، ومن خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء العينة يتضح ما يلي: (جدول رقم 2)
- أن المتوسط الحسابي أكبر من 3 ، ويساوي (4.5026) في حالة وجود تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
 - أن المتوسط الحسابي أقل من 3 ، ويساوي (1.9605) في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
 - نستنتج من ذلك، رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن هذا التوكيد يؤثر على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ بعض القرارات.

جدول رقم (2) Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
في حالة وجود تقرير التوكيد المهني مرفقاً لتقارير الأعمال المتكاملة للشركة	4.5026	38	.21496	.03487
في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة	1.9605	38	.60829	.09868

(2) يتبين من التحليل الإحصائي (Paired t-test) بجدول رقم (3) ما يلي :

أن مستوى الدلالة أقل من 5% (قيمة T 20.668) في حالة مقارنة ردود العينة بشأن تقارير الأعمال المتكاملة (وجود تقرير التوكيد المهني - وعدم وجود تقرير التوكيد المهني) ويعنى فرض العدم ، عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين درجات الموافقة بين آراء العينة بشأن التوكيد المهني لمراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات ، وذلك مقابل الفرض البديل القائل بوجود مثل هذه الفروق وبصورة معنوية.

نستنتج من ذلك ، رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ، مما يعنى وجود فروق جوهرية بين الآراء في الحالتين بشأن تأثير هذا التوكيد على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

جدول رقم (3) Paired Samples Test

	Paired Differences				T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
				Lower			

وجود تقرير التوكيد	2.54211	.59258	.09613	2.34733	2.73688	26.445	37	.000
عدم وجود تقرير التوكيد								

العينة الثانية من أصحاب المصالح (المحللون الماليون):

- (1) بالنسبة لتأثير توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات , ومن خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء العينة (جدول رقم 4) يتضح ما يلي :
- أن المتوسط الحسابي أكبر من 3 , ويساوى (4.5529) في حالة وجود تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
 - أن المتوسط الحسابي أقل من 3 , ويساوى (2.0588) في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
 - نستنتج من ذلك , رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن هذا التوكيد يؤثر على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ بعض القرارات.

جدول رقم (4) Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
في حالة وجود تقرير التوكيد المهني مرفقاً لتقارير الأعمال المتكاملة للشركة	4.5529	53	.21635	.03710
في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة للشركة	2.0588	53	.69375	.11898

(2) وبيتين من التحليل الإحصائي (Paired t-test) بجدول رقم (5) ما يلي :

أن مستوى الدلالة أقل من 5% (قيمة T = 20.668) في حالة مقارنة ردود العينة بشأن تقارير الأعمال المتكاملة (وجود تقرير التوكيد المهني - وعدم وجود تقرير التوكيد المهني) ويعنى فرض العدم , عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين درجات الموافقة بين آراء العينة بشأن التوكيد المهني لمراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات , وذلك مقابل الفرض البديل القائل بوجود مثل هذه الفروق وبصورة معنوية .

نستنتج من ذلك , رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل , مما يعنى وجود فروق جوهرية بين الآراء في الحالتين بشأن تأثير هذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

جدول رقم (5) Paired Samples Test

	Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
في حالة وجود تقرير التوكيد في حالة عدم وجود تقرير التوكيد المهني	2.49412	.70364	.12067	2.24860	2.73963	20.668	33	.00

• وفي ضوء النتائج السابقة، يخلص الباحث الى صحة الفرض الثاني، بأن "تقرير التوكيد المهني لمراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يؤثر ايجابياً على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات "

وتجدر الإشارة إلى النقاط التالية:

• تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة مرفق بها توكيد على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات، وذلك إذا لم يوجد تأثير لعوامل أخرى، وتتفق مع دراسة (Daniel R., et al., 2016)

• يعتقد الباحث أن هذه النتيجة تعبر عن وعى أصحاب المصالح (المستثمرين والمحللون الماليون) بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد المهني لمراقب الحسابات عليها وتتفق مع دراسة (Hien H., et al., 2016 –Martin S & Patrick V 2017)

• امكن للباحث اختبار الفروق المعنوية بين ادراك أصحاب المصالح (المستثمرين والمحللون الماليون) بشأن العلاقة الإيجابية بين التوكيد المهني لمراقب الحسابات لتقارير الأعمال المتكاملة وملائمة محتواه المعلوماتي لاتخاذ القرارات وذلك باستخدام التحليل الإحصائي Mann-Whitney Test الملحق رقم (4) ، والذي يوضح أن مستوى المعنوية 288. ، وهذا أكبر من 5% ، مما يعنى قبول فرض العدم ، والتي ينص على تساوى درجات الموافقة للعينتين بأن التوكيد المهني لمراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يؤثر ايجابياً على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات, أي أنه :

لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إدراك أصحاب المصالح بشأن العلاقة التأثيرية بين التوكيد المهني لمراقب الحسابات لتقارير الأعمال المتكاملة وملائمة محتواه المعلوماتي لاتخاذ القرارات.

القسم الثامن: نتائج البحث وانعكاسها على مهنة المراجعة

أولاً: -نتائج البحث:

- 1- تنامي الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاعمال المتكاملة في ظل تزايد الضغوط على إدارات الشركات على مستوى الدول المختلفة للوفاء بالالتزامات البيئية والاجتماعية والأخلاقية والحوكومية بجانب الاقتصادية وذلك بهدف بناء الثقة والمصداقية بين الإدارة وأصحاب المصالح.
- 2- من منظور مهني، فإن الطلب على التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة أصبح واقع ملموس مؤيد بأدلة منطقية مقنعة ، لتدعيم مصداقيتها ،وتخفيض خطر المعلومات الذى يواجه أصحاب المصالح، وهذا الأمر مماثلاً لمصادر الطلب على معلومات تقارير الأعمال المتكاملة .
- 3- توصلت الدراسة نظرياً ، من الدراسات السابقة والإصدارات المهنية والفنية لإطار مقترح للمتطلبات المهنية لهذه الخدمة التوكيدية لمراقبي الحسابات ، وما إذا كان مراقبي الحسابات يقبلون تلك المتطلبات .
- 4- يعتبر الإطار المقترح للتوكيد المهني خطوة إيجابية تعبر بها الشركات عن مدى صدق وصحة أدائها المفصح عنه في المجال البيئية والاجتماعي والحوكمي والإستدامى ، كما يعتبر خطوة في الاتجاه الصحيح وليس تأكيداً مطلقاً .
- 5- خلصت الدراسة إلى أن الدراسات السابقة وتجارب الدول الأخرى تتفق على أن الخدمة التوكيدية لتقارير الأعمال المتكاملة، مضيئة للقيمة من خلال زيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصالح على المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير .
- 6- من استقراء الممارسة المحاسبية والمهنية في البيئة السعودية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المسجلة بالبورصة السعودية، اتضح وجود بعض الممارسات المحاسبية غير المنظمة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، والبيئية، والإستدامة وحوكمة الشركات ، الا أن هذه الممارسات لم توضع في اطار متكامل من جهة ، ولم ترتبط بمخاطر ، وفرص ، واستراتيجيات ، ونماذج الأعمال من جهة أخرى .كما ابرزت تنوع المحتوى تأكيداً على نتائج الدراسات السابقة.
- 7- قدمت الدراسة دليلاً ميدانياً، من خلال استقصاء آراء عينة من مراقبي الحسابات للإطار المقترح للتوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة، والتي جاء مقبولاً بدرجة كبيرة، مما يعنى أن غالبية مراقبي الحسابات يقبلون هذه المتطلبات.

8- قدمت الدراسة دليلاً تجريبياً، من وجهة نظر عينة من أصحاب المصالح (المستثمرون والمحللون الماليون) عن تأثير التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة الإيجابي على ادراكهم في اتخاذ القرارات ، وتؤدي هذه النتائج الى دخول مجال جديد للإفصاح عن والتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة يحقق أهداف المحاسبة المالية ، كما تعتبر هذه النتائج هامة لأصحاب المصالح وواضعي المعايير والإدارة وممارسي المهنة .

9- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين ردود أصحاب المصالح (المستثمرون والمحللون الماليون) بشأن أهمية التوكيد المهني لمراقبي الحسابات على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في بيئة الأعمال السعودية.

ثانياً: -انعكاس النتائج على مهنة المراجعة:

(1) على المستوى المهني: -

- (ا) ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار معيار محاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، بحيث يحدد المعلومات والمؤشرات التي يتم الإفصاح عنها، وطريقة هذا الإفصاح، ومصحوباً بدليل إرشادي وإجرائي لتنظيم الممارسة المحاسبية في المملكة العربية السعودية بهذا الشأن.
- (ب) ضرورة إلزام هيئة السوق المالية السعودية للشركات المقيدة بالبورصة السعودية بالإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، مصحوباً بتقرير توكيد مراقب الحسابات عليه.
- (ج) تعديل معيار فحص التوكيدات ليتسع نطاقه ليشمل تقارير الأعمال المتكاملة في ضوء ما تم من تعديلات على معيار التوكيد المهني الدولي رقم (3000) ،ومعايير التصديق الأمريكية ، على أن يكون التحديث مصحوباً بدليل إرشادي وإجرائي لتوجيه مراقبي الحسابات عند القيام بخدمات التوكيد وفقاً للإطار المقترح بالبحث .
- (د) ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية، بإيجاد الآليات لتفعيل الإطار المهني لخدمة التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة ، الى أن يتم تنظيم هذه الخدمة بصورة مهنية منظمة.
- (هـ) ضرورة قيام مكاتب المحاسبة المراجعة بالمملكة العربية السعودية، بتصميم وتنفيذ برامج للتنمية المهنية للمراجعين لمواجهة الطلب المتزايد على تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد عليها، وذلك بالتعاون مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأقسام المحاسبة بالجامعات السعودية.

(و) ضرورة الاهتمام بتدريس الأبعاد المحاسبية والمهنية لتقارير الأعمال المتكاملة , في أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية , وذلك للأثار الإيجابية المتوقعة على خريجي هذه الأقسام وسوق الممارسة المهنية مستقبلاً .

(ز) يجب أن يقوم بخدمات التوكيد المهني لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة فريق عمل يشمل الخبرات المختلفة ويرأسه مراقب الحسابات للشركة.

(2) على المستوى الأكاديمي: مجالات للبحوث المستقبلية التالية:

(ا) الأثار الحتمية لاستخدام لغة (XBRL) عند تطبيق مدخل تقارير الأعمال المتكاملة في ظل المتغيرات المعاصرة - دراسة استكشافية.

(ب) قياس العوامل المؤثرة على درجات التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة في بيئة الأعمال السعودية-دراسة تجريبية.

(ج) دراسة تحليلية للدور الحديث للمراجعة الداخلية في التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة.

(د) مدى المسؤولية القانونية لفريق عمل التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة-دراسة ميدانية.

9- المراجع:

1-9 المراجع باللغة العربية:

- 1- أبو زر , عفاف اسحق , العتوم , راضي عقله , 2016 , " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي " , المجلة الأردنية في إدارة الأعمال , المجلد 12 , العدد 1. ص ص 133-161 .
- 2- أحمد, سعد محمد بيومي,(2015), إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي مع دراسة تطبيقية, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, كلية التجارة جامعة الإسكندرية, ص ص 1-65.
- 3- أحمد, عاطف محمد أحمد'(2013), تحليل إدراك معدي القوائم المالية لآثار ممارسات التنمية والحوكمة على مؤشرات استدامة بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية, مجلة المحاسبة والمراجعة, كلية التجارة جامعة بني سويف, العدد الأول يونيو ص ص 193-248.
- 4- آل عباس . محمد , (2015), التقارير المتكاملة (IR) وتطوير السوق المالية , الاقتصادية الإلكترونية,
http://www.aleqt.com/2015/05/30/article_961522.html
- 5- المبادئ التوجيهية إعداد تقارير الاستدامة G4 - مبادئ اعداد التقارير والإفصاحات المعيارية
<https://www.globalreporting.org/resource/library/Arabic-G4-Part-One.pdf>
(Accessed on January 8, 2017)
- 6- النواس , رافد عبيد , (2017) , دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي -دراسة تحليلية في ضوء دليل التدقيق الدولي رقم 240 , مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية , المجلد 24- العدد 47 مارس .
- 7- حسن, حنان جابر,(2011), 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, ص ص 1-78.
- 8- حسن, دينا زين العابدين سعيد , (2016) , فحص وتقييم تقارير الاستدامة : تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة , مجلة الفكر المحاسبي, قسم المحاسبة, كلية التجارة جامعة عين شمس, العدد الثاني المجلد 20 يوليو ص ص 973 - 1024
- 9- رجب, نشوي شاكرا علي, (2012), تحليل الإفصاح المحاسبي عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري واختبار أثره على سلوك أصحاب المصالح في اتخاذ بعض القرارات دراسة تجريبية, المجلة المصرية للدراسات التجارية, المجلد (36), العدد الأول, ص ص 31-94.

- 10- سعد الدين, إيمان محمد,(2012), دراسة أثر الملكية العائلية على الإفصاح الاختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية, مجلة المحاسبة المصرية, كلية التجارة جامعة القاهرة, العدد الثالث, السنة الثانية, ص ص 145-195.
- 11- شحاته, شحاته السيد,(2014). المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين, دار التعليم الجامعي, الاسكندرية , ص ص 191-442.
- 12- شحاته, شحاته السيد,(2013). , أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية, - مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA, المجلد الثاني , العدد الأول , يونيو, ص ص 127-185.
- 13- عبدالرحيم , ايمن , (2016) , التقارير المتكاملة فرصة جديدة للتدقيق الداخلي .
https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2016/05/14/integrated_reportingn/
(Accessed on June 3, 2016).
- 14- عبد العزيز, تامر يوسف,(2015),تطوير المؤشر المصري لقياس مستوى مسؤولية الشركات المقيدة بالبورصة المصرية-دراسة تطبيقية, مجلة الفكر المحاسبي , كلية التجارة جامعة عين شمس, العدد الأول, الجزء الأول, السنة التاسعة عشر, ص ص 3-95.
- 15- علي, عبد الوهاب نصر,(2012), مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة , مجلة الفكر المحاسبي, قسم المحاسبة, كلية التجارة جامعة عين شمس, العدد الأول والثاني, أكتوبر, ص ص 325-365.
- 16- فتح الله , عصام محمد ,(2013), " الدور المرتقب للمراجع الخارجي في تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها -دراسة ميدانية " , مجلة البحوث التجارية , كلية التجارة - جامعة الزقازيق , يوليو , ص ص 289-354 .
- 17- مشابط, نعمة حرب,(2015), دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات تخفيض الانبعاثات المؤدية للاحتباس الحراري مع دراسة تطبيقية على شركات قطاع البترول والبتروكيماويات المصرية, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, كلية التجارة جامعة الإسكندرية, العدد الأول, يناير, المجلد رقم (52), الجزء الثاني, ص ص 50-109.
- 18- معيار فحص التأكيدات الصادر عن إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب قرار رقم (1/2/11) وتاريخ 1421/3/5هـ الموافق 2002/6/7م.
<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Auditing-Standards.aspx>

2-9 المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- . Alberto R., Silvia F., Elena G., (2017), “ Exploring Integrated Reporting Research: Results and Perspectives, International Journal of Accounting and Financial Vol 7, No 1
<http://www.macrothink.org/journal/index.php/ijafr/article/view/10630>
(Accessed on May 3, 2017).
- 2- Alessandro Lai, Gaia M, & Riccardo S.,2014."Corporate Sustainable Development: is Integrate Reporting a Legitimation Strategy?. Business Strategy and the Environment.1-19.
- 3- Birkey, R. N., Michelon, G., Patten, D. M., & Sankara, J. (2016). Does assurance on CSR reporting enhance environmental reputation? An examination in the U.S. context. Accounting Forum, 40(3), 143–152.
- 4- BRLF,2011 “The business Case for Integrating Reporting from an Australian Stakeholder Perspective “ , Discussion Available at <http://www.ske.org.au>.
- 5- Daniel R., Rüdiger H. & Anil G., (2016) , “ Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors’ Information Processing <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2016.1273787> (Accessed on May 3, 2017).
- 6- Deloitte, 2011, “ Integrating Reporting : is your Message Lost in Regulation ?, “ <http://www.Deloitte.Com>.
- 7- European Accounting Association EAA,2015,Integrated Reporting and the Value Relevance of Non Financial Information Empirical Evidence From South Africa.38th Annual Congress, SECC, Glasgow, 28-30, April.1-28.
- 8- Global Reporting Initiative(GRI). 2013.G4 Sustainability Reporting Guidelines. Retrieved on September 7,2013, Available at: <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/pages/default.aspx>.

- 9- Hien H. Roger S,& Shan Z. (2016), Integrated Reporting Assurance and Other Credibility Enhancing Mechanisms for Integrated Reporting pp 269-286: https://link.springer.com/chapter/10.1057/978-1-137-55149-8_14
- 10- IFAC.2011." Integrating Reporting Closing the Loop of Strategy". Available at <http://www.ifac.org>.
- 11- International Auditing and Assurance Standards Board.2012 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements: International Standard on Assurance Engagements (ISAE No.3410). Available at www.ifac.org.
- 12- International Auditing and Assurance Standards Board.2012. Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information: International Standard on Assurance Engagement No.3000. Available at www.web.ifac.org.
- 13- International Integrated Reporting Council (IIRC).(2013). Consultation Draft of the International Framework Integrated Reporting .Retrieved April 24. Available at: <http://www.theiirc.org/Consultationdraft.2013>.
- 14- Jan Astveit & Julie Berg.2015. Integrated Reporting-Closing a Critical Gap. KPMG. Department of Professional Practice .Electronic Copy Available at: www.kpmg.no. (Accessed on June 3, 2016).
- 15- Jennifer Martinez-Ferro, Isabel M.Garcia-Sanchez and Beatriz Cuadrado-Ballesteros.2015."Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure". Corporate Social Responsibility and Environmental Management. 22.45-64.
- 16- John D., Cristiana B., James G., & Paola D., (2016) " Integrated reporting: A structured literature review ", Accounting Forum , Volume 40, Issue 3, September, Pages 166–185
- 17- Kaveen Bachoo; Rebecca Tan ;Mark Wilson .(2013). Firm Value and The Quality of Sustainability Reporting in Australia. Australian Accounting Review (CPA Australia). 323(64):67-87.
- 18- Kend, Michael. 2015. Governance, Firm-Level Characteristics and Their Impact on The Client,s Voluntary Sustainability Disclosures and Assurance Decision. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal.6(1):78-54.

- 19- Madalina Dumitru, Mariana Elena Glavan, Catalina Gorgan & Valentin Dumitru.2013.International Integrated Reporting Framework. Annals Universities Apuleius Series Economic.15 (1):24-39.
- 20- Mandy Chang, Wendy Green, Pieter Conradie, Noriyuki Konishi and Andrea Romi.2014."The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities ".Journal of International Financial Management &Accounting. 25(1): 90-119.
- 21- Marianne L.James.2014.The Benefits of Sustainability and Integrated Reporting :an Investigation of Accounting Majors' Perceptions .Journal of Legal and Regulatory.17(2):93-113.
- 22- Martin Stawinoga & Patrick Velte, 2017 “ Empirical Evidence of the Disclosure and Assurance of Integrated Reporting-a Content Analysis of the IIRC Examples Database “. <https://papers.ssrn.com/abstract=2916734>, (Accessed on February, 14, 2017).
- 23- Michael Freundlieb, Matthias Grauler and Frank Teuteberg.2015."A Conceptual Framework for the quality evaluation of Sustainability reports". Management Research Review .37(1):19-44.
- 24- Silvia Romero, Beixin (Betsy) Lin, Agatha E. Jeffers, and Laurence A.DeGaetano.2014.An Overview of Sustainability Reporting Practices. the CPA Journal. March.68-71.
- 25- The Integrated Reporting Committee of South Africa , 2011 , Framework for “ Integrated Reporting and “ Integrated Report “ Discussion Paper , “ Available at: <http://www.Sustainabilitysa.org>.
- 26- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Statements: International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, available at : <http://www.ifac.org/auditing-assurance>.
- 27- Tudor Oprisor , 2015 , “ Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to this Puzzle? “ ,Procedia Economics and Finance , Volume 25, 2015, Pages 87-95 ,www.sciencedirect.com(Accessed on June 3, 2016).

الملاحق

ملحق رقم (1)

الدراسة الميدانية (قائمة الاستبيان)

يتناول الاستبيان الوقوف على رأي مراقبي الحسابات بشأن الإطار المهني المقترح لخدمة التوكيد المهني على افصاح الشركات المقيدة بالبورصة السعودية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، والمرجو من سعادتك تحديد مدى موافقتكم على العناصر التالية:

غير موافق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	
					ف1 يلقى الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة قبول غالبية مراقبي الحسابات.
					1 ان الهدف من خدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة اعداد تقرير يشمل على استنتاج أو توكيد إيجابي معقول (استنتاجاً إيجابياً محايداً أو توكيداً معقولاً) بشأن محتويات هذه التقارير:
					1/1 مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها في تحقيق التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والأخلاقية.
					2/1 مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة على تنفيذ برامج وأنشطة التنمية المستدامة.
					3/1 مدى كفاية وفعالية البرامج والأنشطة التي تضعها الشركة لتحقيق دورها في تحقيق التنمية المستدامة.
					4/1 مدى كفاية الإفصاح في التقارير المتكاملة عن أداء الشركة تجاه تحقيق التنمية المستدامة ومدى عدالة هذا الإفصاح.
					2 أن مجال خدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة يتمثل في التأكيدات (المزاعم) التي أعدتها الإدارة Management Assertions بشأن
					1/2 الوفاء بمسؤوليتها في تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والأخلاقية.
					2/2 رؤيتها المستقبلية في تحقيق الاستدامة، وكيفية دمج هذه الرؤيا في أداء الشركة.
					3 ان نطاق هذه الخدمة يحددها القائم بها في ضوء معايير التوكيد المستخدمة ذات الصلة وشروط التكليف وحكمه على الأهمية النسبية ومخاطر التكليف وتقييم الرقابة الداخلية على أداء الشركة .
					4 ان مرحلة التخطيط لخدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة تتطلب :
					1/4 مدى توافر الأطر والمناهج المستخدمة للمراجعات البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة.

غير موافق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	
					2/4 تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها، ومدى توافر نظام معلومات للبعد الإستدامي للشركة .
					3/4 مدى توافر (الإلمام) المبادئ ومعايير القياس المناسبة لأداء عملية التأكد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة .
					4/4 وضع برنامج تفصيلي بإجراءات خدمة التوكيد المهني، مع توثيق عملية قبول التكاليف .
					5/4 اشراك أصحاب المصالح في عملية التأكد.
					6/4 اصدار الأحكام الأولية عن الأهمية النسبية لتأكيدات (مزاعم) الإدارة Management Assertions, وعن خطر التوكيد المهني للتقارير المتكاملة.
					7/4 تخطيط مستوى خطر الاكتشاف للوصول بمخاطر التوكيد الى المستوى المقبول
					8/4 تصميم إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة، مع أداء تلك الإجراءات بقدر من الشك المهني.
					9/4 الالتزام بمعايير التأكد الدولية والمحلية في قبول وتخطيط وأداء الخدمة واعداد التقرير عنها والالتزام بالميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة السعودي.
					5 ان مرحلة أداء إجراءات التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة تتطلب:
					1/5 أولاً : المجال الاقتصادي :
					1/1/5 أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات الاقتصادية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.
					2/1/5 التحقق من مدى تأثير الشركة على تحقيق الرفاهية الاقتصادية للملاك والعاملين.
					3/1/5 التحقق من الحصة السوقية الحالية والحصة المتوقعة للشركة .
					4/1/5 التحقق من التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للشركة .
					5/1/5 أداء الإجراءات التحليلية اللازمة والاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم الاقتصادية بالشركة..
					2/5 ثانياً : المجال البيئي :
					1/2/5 أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات البيئية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.
					2/2/5 التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والسياسات والأنظمة المحددة للأداء البيئي.

غير موافق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	
					3/2/5 التحقق من منع التلوث وتقرير الاحتباس الحرارى (GHG) للشركة، مع التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن معدلات الانبعاث الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري.
					4/2/5 التأكد من كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية، ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذها.
					5/2/5 التأكد من أن المعلومات في التقارير المتكاملة تشمل على التقديرات المعقولة للتأثيرات الجوهرية للأحداث السابقة (المعلومات ذات التراكم البيولوجي أو الملوثات المستمرة) .
					6/2/5 الاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم البيئية بالشركة، وفحص ودراسة النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للشركة (ان وجدت) .
					3/5 ثالثاً : المجال الاجتماعي :
					1/3/5 أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات الاجتماعية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.
					2/3/5 التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق كافة القوانين والأنظمة والتعليمات الاجتماعية.
					3/3/5 التأكد من كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الاجتماعية، ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذها..
					4/3/5 التأكد من مزاعم الإدارة تجاه العاملين (مثل الرواتب وبرامج التأهيل والتدريب للعاملين بالشركة.الخ) والملاك (مراجعة سياسات البيع والتسويق والشراء.الخ)
					5/3/5 التأكد من مزاعم الإدارة تجاه كافة الأطراف الأخرى والمجتمع بشكل عام مثل (مراجعة برامج الشركة المتعلقة بحل مشاكل الإسكان والانتقال والهبات والتبرعات التي تقدمها الشركة الخ)
					6/3/5 الاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم الاجتماعية بالشركة، وفحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي والتقارير الاجتماعية للشركة (ان وجدت) .
					4/5 رابعاً : مجال الحوكمة :
					1/4/5 التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين التنفيذية لمبادئ وأساليب وأهداف الحوكمة
					2/4/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الالتزام بالقواعد التنفيذية للحوكمة.
					5/5 خامساً : المجال الأخلاقي :
					1/5/5 التأكد من مدى التزام الشركات باللوائح والقوانين، ووجود ميثاق أخلاقي للعاملين بالشركة، والالتزام الشركة بمعالجة الآثار السلبية التي قد تترتب على تقديم المنتجات أو الخدمات.
					6/5 سادساً : تقرير الاستدامة وإدارة المخاطر :
					1/6/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن سلامة وخطة برنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة

غير موافق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	
					الاستدامة باستراتيجية الشركة، وسلامة وقياس والإفصاح عن الأداء المستديم.
					2/6/5 التحقق من وجود توجيه واضح داخل الشركات لتحديد المسؤولية عن أنشطة التنمية المستدامة، ووجود معايير لإثبات وتوثيق الأساليب الرقابية على تلك الأنشطة.
					3/6/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن نموذج مخاطر الأعمال والإفصاح عن المخاطر الحالية والمتوقعة وسيناريوهات إدارتها من قبل الإدارة وأساليب التعامل معها.
					7/5 سابقاً : إجراءات عامة
					1/7/5 اجراء مقابلات شخصية مع الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين والمسؤولين عن إعداد التقارير على مستوى الشركة بغرض تقييم تطبيق معايير إعداد التقرير من حيث ملاءمتها واكتمالها وحيادتها وقابليتها للفهم.
					2/7/5 أداء إجراءات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة، والإجراءات التحليلية اللازمة على مستوى الشركة.
					3/7/5 إمكانية تحديد المصدر الأصلي للبيانات الواردة في التقارير، وقدرة الشركة على تحديد دليل موثوق به لدعم التأكيدات (المزاعم) Assertions .
					4/7/5 اجراء مقارنات بأفضل الممارسات للقضايا والأداء التي تغطيها التقارير المتكاملة للشركة، وطلب الإقرارات الإدارية اللازمة.
					6 ان مرحلة التقرير عن نتائج التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يتطلب :
					1/6 مراعاة النواحي الشكلية للتقرير .
					2/6 ان يعنون التقرير بـ(تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التوكيد المهني للتقارير المتكاملة)
					3/6 أن يوجه إلى أصحاب المصلحة بما فيهم الإدارة.
					4/6 أن يؤرخ بتاريخ انتهاء مراقب الحسابات من أداء أعمال التوكيد.
					5/6 ان يوقع من مراقب الحسابات مصحوباً باسم المكتب التابع له، وعنوانه ورقم القيد.
					6/6 وصف الأقسام الرئيسية في تقرير الأعمال المتكاملة، وبيان أن عملية المراجعة تمت وفقاً لمعايير التأكيد، ورأى المراجع في مدي عدالة إفصاح تقارير الأعمال المتكاملة عن أداء الشركة، وفي حالة وجود تحريفات جوهرية، يجب على مراقب الحسابات الا يصدر تقريراً باستنتاج نظيف.
					7/6 هل توافق على تقرير التوكيد المهني عن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة المرفق.

**تقرير مراقب الحسابات
المستقل عن أعمال التوكيد المهني
على افصاح شركة (س) عن تقارير أعمالها المتكاملة**

السادة / مساهمي شركة (س)

قمنا بمراجعة البيانات المحددة والموجودة بتقرير الأعمال المتكاملة لشركة (س) عن السنة المنتهية في 2016/12/31 ، وإدارة الشركة هي المسؤولة عن اعداد وعرض تلك البيانات بما يتماشى مع إرشادات مبادرة التقرير العالمية (GR4) - والتي تهدف الى التقرير عن الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاخلاقية والحوكومية للشركات - والقوانين واللوائح ذات الصلة ، وتتنحصر مسؤوليتنا في توفير توكيد محدود عن هذه البيانات وفقاً لمراجعتنا لها وبناء على المعيار المستخدم في تقييم هذه البيانات .

مسؤولية مراقب الحسابات:

تم تخطيط وأداء هذا التكليف وفقاً لمعيار فحص التأكيدات الصادر عن إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب قرار رقم (1/2/11) وتاريخ 1421/3/5هـ الموافق 2002/6/7م، ومعيار التوكيد المهني الدولي رقم 3000 وتعديلاته، ومؤشر ESG (Environmental Social and Governance) للتأكيد على الاستدامة بجوانبها الثلاثة البيئية والاجتماعية والحوكومية ، والمعايير والإرشادات الصادرة عن مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة، والالتزام بأخلاقيات وسلوكيات بشأن المهنة إعطاء توكيد إيجابي محدود بشأن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركة، والذي يتكون من عدة مستويات هي:

المستوي الأول: التحقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات والقواعد المتعلقة بالنواحي البيئية والاجتماعية والأخلاقية ومدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

المستوي الثاني: التحقق من نظم الإدارة في المنشأة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية وتقييم فاعليتها ومدى كفاءة تنفيذها.

المستوي الثالث: مراجعة التأثيرات المباشرة لأبعاد النشاط المختلفة على البيئة المحيطة، ومدى قابلية هذه التأثيرات للقياس.

المستوي الرابع: تم النظر إلى أداء الشركة نظرة شاملة حيث تم التحقق من:

- أ- الأداء الاقتصادي للشركة.
- ب- الأداء البيئي للشركة.
- ج- الأداء الاجتماعي للشركة.
- د- الأداء الحوكمي للشركة.
- هـ- الأداء الأخلاقي للشركة.

* وتمثلت مؤشرات الأثر البيئي على مستوى الشركة ما يلي : استهلاك الطاقة ، انبعاثات الغازات الدفينة ، استخدام المياه ، هدر المواد ، خفض حرق الغازات ، استخدام ثاني أكسيد الكربون .

* وتمثلت مؤشرات الأخلاقيات والنزاهة على مستوى الشركة ما يلي : قضايا الامتثال التي تم اثارتها , حالات الحوادث التي تم اغلاقها , الانتهاكات التي تم تحديدها والتعامل معها , نسبة اكمال التدريب الخاص بميثاق أخلاقيات المهنة .

* وتمثلت مؤشرات الصحة والسلامة والأمن على مستوى الشركة ما يلي : أجمالي معدل الحوادث المسجل , تسريب المكونات الخطرة , حالات الوفيات , معدل الأمراض المهنية , معدل البيئة والصحة والسلامة والأمن.

وللوصول لهذا الاستنتاج (اعطاء توكيد إيجابي محدود بشأن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركة) لقد قمنا بالتالي:

- اجراء مقابلات شخصية مع الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين للشركة لفهم الوضع الحالي لأنشطتها في اطار استدامة الشركة.
- اجراء مقابلات شخصية مع المسؤولين عن إعداد التقارير على مستوى الشركة بغرض تقييم تطبيق معايير إعداد التقرير من حيث ملاءمتها واكتمالها وحيادتها وقابليتها للفهم.
- اجراء مقارنات بأفضل الممارسات للقضايا والأداء التي تغطيها التقارير المتكاملة للشركة، وطلب الإقرارات الإدارية اللازمة , وتقييم مستوى الإفصاح وفقاً لمبادرة التقرير العالمية (GRI)
- فحص بعض التقارير الخارجية المختارة وبعض المستندات على مستوى الشركة التي تتعلق بتلك التقارير لاختبار مدى تغطية هذه الأمور في التقرير , كما قمنا بالتحقق من سلامة العمليات الحسابية وتجميع البيانات وذلك كله على أساس اختباري (عينات)
- أداء الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل للمؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والأخلاقية ومؤشرات الاستدامة اللازمة على مستوى الشركة، وأداء إجراءات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.

ونعتقد أن الأدلة التي قمنا بجمعها كافية وملائمة لأغراض ابداء استنتاجاً على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.

وفيما يتعلق بالشمولية لم ينم الى علمنا ما يجعلنا نستنتج أن الشركة لم تقم باستبعاد أي من أصحاب المصلحة عند اعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

وفيما يتعلق بالأهمية النسبية فإن الشركة أفصحت عن كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالإبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والأخلاقية ومؤشرات الاستدامة التي يحتاجها أصحاب المصلحة.

وفيما يتعلق بالاستجابة فإن تقرير الأعمال المتكاملة قد استجاب للاهتمامات الجوهرية لكافة أصحاب المصالح.

فقرة الاستنتاج:

ومن رأينا أن البيانات الواردة في تقرير الأعمال المتكاملة لشركةتم عرضها بعدالة، في جميع جوانبها الهامة، بما يتماشى مع المعايير المشار إليها وإرشادات مبادرة التقرير العالمية والقوانين واللوائح ذات الصلة ودستور أخلاقيات وسلوك المهنة

التوقيع

اسم مراقب الحسابات

ورقم السجل...

التاريخ....

ملحق رقم (2)
الدراسة التجريبية

..... / السيد الأستاذ

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث في مجال أثر إفصاح الشركات عن تقارير الأعمال المتكاملة وتوكيد مراقب الحسابات على هذا الإفصاح على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات. والباحث إذ يشكركم مسبقاً على حسن تعاونكم معه ليرجو منكم قراءة الحالتين الآتيتين والإجابة على الأسئلة المرافقة لهما ، ، وسوف تحظى إجاباتكم بالسرية الكاملة، كما أنها سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والاحترام،

الباحث

د. محمود رجب يس غنيم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بنها

الحالة الأولى

الشركة (س) شركة مساهمة مقيدة بالبورصة، وتعتبر أكبر شركة كيماويات متنوعة على مستوى العالم ، ومن سياسة ادارتها اعداد ونشر احد تطبيقات تقارير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة) ، ويرفق بالقوائم المالية للشركة لا أصحاب المصالح دون أن يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد عليه. افترض أنك تسلمت القوائم المالية للشركة وتقرير مراقب الحسابات عليها، وتقرير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة) والذي لم يتم التوكيد عليه.

في ضوء قراءتك لتقرير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة) المرفق للشركة، حدد موافقتك للعناصر

التالية:

غير موافق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	
					1 زيادة الموضوعية وإضفاء الثقة والمصداقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك التقارير، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح، وتفيد بصورة أكبر عند اتخاذ القرارات.
					2 تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها المستثمرين.
					3 تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب اداراتها.
					4 تعزيز إمكانية المحللين الماليين بإعطاء قيمة أعلى لأسهم الشركة نتيجة تعزيز اعتمادية افصاحها عن معلومات الأداء المختلفة وتوكيدها.
					5 توفير توكيد إيجابي بشأن مسئولية الإدارة عن مدى الالتزام باللوائح والقوانين والتشريعات ومدى موضوعية القياس المحاسبي وعدالة الإفصاح عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والأخلاقية.
					6 إضافة قيمة للشركة، وأداة لحماية الإدارة حيث يؤدي الى منع نشر معلومات مضللة، وفحص النظم الإدارية للشركة وإدارة مخاطر السمعة ، كذلك إضافة قيمة لأصحاب المصالح، حيث يعزز من مساهمتهم للإدارة من خلال مشاركتهم في هذه الخدمة.
					7 إعطاء المستثمرين صورة كاملة عن مدى اهتمام الشركة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية مما يساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة والتعرف على مدى كفاءة العمليات بها.
					8 التعرف على مدى استجابة إدارة الشركة للوفاء بالمسئوليات البيئية والاجتماعية والأخلاقية.
					9 تحسين الانطباعات السلبية لدي بعض أصحاب المصالح تجاه إدارات الشركات والناجمة من ممارسات البعض لمعاملات يشوبها الفساد والرشوة.
					10 أن هذه الشركة سيكون لها الأولوية في الاستثمار في أسهمها من الشركات الأخرى التي لم تصدر تقرير التوكيد المهني. مع تحسين درجة استعداد المستثمر للاستثمار في الشركة وتوقعه لعوائد الأسهم.

الحالة الثانية

افتراض أن الجمعية العامة للشركة قررت تكليف مراقب الحسابات للشركة أيضاً بالتوكيد على تقرير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة) المرفق , وانك تسلمت القوائم المالية مرفقاً بها تقرير المراجعة كما تسلمت تقرير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة مرفقاً به تقرير التوكيد المهني المرفق . في ضوء قراءتك لتقرير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة) والمرفق به تقرير التوكيد المهني عليه حدد موافقتك للعناصر التالية:

غير موافق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً	
					1 زيادة الموضوعية وإضفاء الثقة والمصداقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك التقارير، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح، وتفيد بصورة أكبر عند اتخاذ القرارات.
					2 تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها المستثمرين.
					3 تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب اداراتها.
					4 تعزيز إمكانية المحللين الماليين بإعطاء قيمة أعلى لأسهم الشركة نتيجة تعزيز اعتمادية افصاحها عن معلومات الأداء المختلفة وتوكيدها.
					5 توفير توكيد إيجابي بشأن مسؤولية الإدارة عن مدى الالتزام باللوائح والقوانين والتشريعات ومدى موضوعية القياس المحاسبي وعدالة الإفصاح عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والأخلاقية.
					6 إضافة قيمة للشركة، وأداة لحماية الإدارة حيث يؤدي الى منع نشر معلومات مضللة، وفحص النظم الإدارية للشركة وإدارة مخاطر السمعة , كذلك إضافة قيمة لأصحاب المصالح، حيث يعزز من مساءلتهم للإدارة من خلال مشاركتهم في هذه الخدمة.
					7 إعطاء المستثمرين صورة كاملة عن مدي اهتمام الشركة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية مما يساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة والتعرف على مدي كفاءة العمليات بها.
					8 التعرف على مدي استجابة إدارة الشركة للوفاء بالمسئوليات البيئية والاجتماعية والأخلاقية.
					9 تحسين الانطباعات السلبية لدي بعض أصحاب المصالح تجاه إدارات الشركات والنتيجة من ممارسات البعض لمعاملات يشبوهها الفساد والرشوة.
					10 أن هذه الشركة سيكون لها الأولوية في الاستثمار في أسهمها من الشركات الأخرى التي لم تصدر تقرير التوكيد المهني. مع تحسين درجة استعداد المستثمر للاستثمار في الشركة وتوقعه لعوائد الأسم.

نموذج مختصر لأحد تطبيقات تقارير الأعمال المتكاملة (تقرير الاستدامة)

للشركة (سبك) المقيدة بالبورصة عن السنة المنتهية في 2016/12/31م

تعتبر أكبر شركة كيمياويات متنوعة على مستوى العالم، ويعكس تقرير (سابق) للاستدامة لعام 2016م* - الذي صدر في اجتماع الجمعية العامة مساء الثلاثاء 11 أبريل 2017م - دأب الشركة على تنفيذ مشاريع في جميع أنحاء العالم تحقق عوائد مالية للمساهمين، وتسهم في نفس الوقت في ضمان سلامة المجتمعات وازدهارها للمدى البعيد.

يشمل تقرير الاستدامة لعام 2016م معلومات دقيقة مفصلة عن استدامة شركة (سابق) في مواقعها التشغيلية المنتشرة في خمسين دولة، ويتناول جوانب مختلفة مثل: الابتكار وحلول الاستدامة وكفاية الطاقة والموارد ونظام البيئة والصحة والسلامة والأمن وسلامة المنتجات وتطوير رأس المال البشري وسلسلة الإمدادات والتأثيرات الاجتماعية والعلاقات المجتمعية.

• الابتكار وحلول الاستدامة

تواصل شركة (سابق) بناء سجل قوي فيما يتعلق بالتعاون مع الجهات المختلفة لإنتاج أفكار جديدة في مجالات تنويع مواد اللقيم، وتصميم السيارات، وتطوير الصناعات التحويلية في المملكة، والحلول التي تمكن الزبائن من الاستجابة السريعة للاتجاهات في الأسواق الديناميكية والتنافسية. وتشمل أبرز الإنجازات تقديم عشرة حلول جديدة للمنتجات المستدامة، التي تنتج عنها انبعاثات ثاني أكسيد الكربون بدرجة أقل مقارنة بالمواد التقليدية أثناء عملية الإنتاج، أو تؤدي إلى تقليص المزيد من الانبعاثات خلال دورتها الحياتية، كما تشمل الإنجازات أيضاً تقويم فوائد الاستدامة ومخاطرها في أكثر من 170 مشروعاً.

وعلى صعيد آخر أطلقت شركة (سابق) مبادرة "موطن الابتكار" لتزويد قطاع الأعمال منصة للتعاون وتعزيز نمو الصناعات التحويلية، وفي إطار سعيها لتحقيق تعاون رئيس آخر من شأنه تعزيز التنويع الاقتصادي وتوفير الآلاف من فرص العمل في المملكة وقعت الشركة اتفاقاً مع شركة (أرامكو السعودية) لإجراء دراسة جدوى بشأن تطوير مجمع متكامل لتحويل النفط الخام إلى مواد كيميائية.

• كفاية الموارد والطاقة

تواصل شركة (سابق) إحراز التقدم في الحد من كثافة الغازات الدفيئة وترشيد استهلاك الطاقة والمياه بنسبة 25% وكثافة هدر المواد بنسبة 50% بحلول عام 2025م، وذلك مقارنة بالمستويات التي تم تسجيلها في عام 2010م، ومنذ عام 2010م حققت (سابق) انخفاضاً في كثافة هدر المواد بنسبة 41% بينما انخفضت كثافة الانبعاثات الدفيئة بنسبة 8.3%، وكثافة استهلاك الطاقة بنسبة 6% وكثافة استهلاك المياه بنسبة 10.4% أما معدل الاشتعال فقد انخفض بنسبة 55%.

بعد عام كامل من التشغيل الكامل في مشروعين رئيسيين في شركتي (سافكو)، و(المتحدة) التابعتين لشركة (سابك)، سجلت النتائج تعزيزاً في مستوى كفاية الموارد؛ حيث تم استخدام حوالي 3.6 مليون طن متري من مادة ثاني أكسيد الكربون مواد خام على مدار العام. ودعماً لهذه الجهود وضعت الشركة "سياسة عالمية للطاقة" تضمن توافر الطاقة الموثوقة بتكلفة فعالة، والالتزام بتحسين الكفاية والتصميم على نحو مستمر.

• نظام البيئة والصحة والسلامة والأمن وسلامة المنتجات

سعيًا لتحسين الأداء قامت (سابك) بمراجعة نظام البيئة والصحة والسلامة والأمن، وتحويله من هيكل إقليمي إلى هيكل عالمي ذي دعم إقليمي، وحققت الشركة معدلاً منخفضاً في حوادث البيئة والصحة والسلامة والأمن بنسبة 0.62%؛ أي أقل من العام السابق بنسبة 29%، وانخفاضاً بنسبة 13% في العدد الإجمالي للحوادث الطفيفة والكبيرة التي تؤثر على المعدل، رغم ارتفاع معدل الخطورة الشاملة، ونسبة حوادث أقل بعدد 21 حادثة ناجمة عن تسرب المواد الكيميائية الخطرة.

• تطوير رأس المال البشري

دعماً لاستراتيجيتها لعام 2025م أصبحت الشركة أكثر مرونة تجاه تسريع النمو المستدام والتركيز على احتياجات الزبائن، وكان جذب الموظفين المتحمسين الذين يشاركون في هذا الالتزام والإبقاء عليهم جزءاً من هذا التغيير، وكذلك ثقافة التنوع والإدماج والتعاون، وعلى مدار عام 2016م، واصلت (سابك) الاستثمار في المعرفة والتطوير لصقل المهارات والخبرات عبر الإدارات المختلفة، وتعزيز قدرات القيادة العليا، لهدف توفير عملية التعلم المستمر ومكافأة أفضل العاملين. يعمل في (سابك) أكثر من 35 ألف موظف، منهم 64% في منطقة الشرق الأوسط وأفريقيا، و14% في أوروبا، و8% في آسيا، وقد شمل برنامجها التدريبي 1800 مدير وتنفيذي، وأطلقت 4.200 برنامجاً للمعرفة والتطوير، واستفاد نحو 31 ألف موظف من برامجها التدريبية المختلفة.

• سلسلة الإمدادات

شهدت سلسلة إمدادات (سابك) الواسعة - التي تتمتع بما يقرب من 20 ألف موقع توصيل موزعة على 140 دولة - عاماً آمناً للغاية دون أية حوادث كبيرة، وأحرزت الشركة تقدماً مهماً في مبادرات التقليل من الانبعاثات؛ منها تطوير جيل جديد من المركبات الصديقة للبيئة، وتأسيس (أكاديمية سلسلة الإمدادات) لتعزيز كفايات سلسلة الإمدادات الجوهريّة، فضلاً عن تطبيق أربعة معايير إضافية في "مبادرة استدامة سلسلة الإمدادات والمشتريات"، وسوف تساعد هذه الممارسات على ترشيد استهلاك الطاقة وتحسين فعالية الموارد، وتعزيز الابتكار التقني، وخفض التكاليف.

• التأثيرات الاجتماعية والعلاقات المجتمعية

طبقت (سابك) في عام 2016م استراتيجية المسؤولية الاجتماعية "RAISE" على المستوى العالمي، ما أتاح للموظفين المتطوعين اقتراح وترشيح فعاليات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية لتتنظر فيها اللجان الإقليمية، وقد راجعت اللجان حوالي 400 فكرة ووافقت على أكثر من 50% من الأفكار المتوافقة مع هذه الاستراتيجية التي تركز على أربعة مجالات، هي: تعليم العلوم والتقنية، وحماية البيئية، والصحة والسلامة، والمياه والزراعة المستدامة، ولتشجيع المشاركة تم منح الموظفين ثماني ساعات من العطلات مدفوعة الأجر للتطوع في برامجهم المفضلة كل عام.

وخلال العام 2016م، أنفقت (سابك) 174 مليون ريال سعودي على المنح المجتمعية، ليلبغ إجمالي المنح عبر السنوات الخمس عشرة الماضية 3 مليارات ريال سعودي.

وبالرغم من التحديات التي واجهتها صناعة البتروكيماويات في العام 2016م فقد واصلت (سابك) مسيرتها نحو تحقيق أهدافها وتنمية قدراتها التشغيلية وفق استراتيجيتها لعام 2025م، وتعزيز أدائها الشمولي من خلال تحسين كفاية الطاقة والموارد، لينعكس بشكل إيجابي على إيراداتها المالية وأرباحها التشغيلية.

المدير المالي للشركة

عضو مجلس الإدارة المنتدب

* يُمكن تحميل تقرير الاستدامة لعام 2016م عبر الرابط

www.sabik.com/ar/sustainability/corporate-reporting

ملحق رقم (3)

				يلقى الإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية قبول غالبية مراقبي الحسابات.	1ف
				ان الهدف من خدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة اعداد تقرير يشمل على استنتاج أو توكيد إيجابي معقول (استنتاجاً ايجابياً محايداً أو توكيداً معقولاً) بشأن محتويات هذه التقارير:	1
4.4737	48.409	.50601	4.4737	مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها في تحقيق التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والأخلاقية.	1/1
4.3684	31.773	.75053	4.3684	مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة على تنفيذ برامج وأنشطة التنمية المستدامة.	2/1
4.2895	30.422	.76786	4.2895	مدى كفاية وفعالية البرامج والأنشطة التي تضعها الشركة لتحقيق دورها في تحقيق التنمية المستدامة.	3/1
4.4474	48.290	.50390	4.4474	مدى كفاية الإفصاح في التقارير المتكاملة عن أداء الشركة تجاه تحقيق التنمية المستدامة ومدى عدالة هذا الإفصاح.	4/1
4.3947	39.7235	0.6321	4.3947	متوسط المحور	
				أن مجال خدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة يتمثل في التأكيدات (المزاعم) التي أعدتها الإدارة Assertions Management بشأن:	2
4.1579	41.256	.54655	4.1579	الوفاء بمسؤوليتها في تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية، والاجتماعية والبيئية والحوكمة والأخلاقية.	1/2
4.3158	49.933	.47107	4.3158	رؤيتها المستقبلية في تحقيق الاستدامة، وكيفية دمج هذه الرؤيا في أداء الشركة.	2/2
4.2368	45.595	0.5088	4.2368	متوسط المحور	
				ان نطاق هذه الخدمة يحددها القائم بها في ضوء معايير التوكيد المستخدمة ذات الصلة وشروط التكاليف وحكمه على الأهمية النسبية ومخاطر التكاليف وتقييم الرقابة الداخلية على أداء الشركة .	3
				ان مرحلة التخطيط لخدمة التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة تتطلب:	4
4.4211	37.633	.64228	4.4211	مدى توافر الأطر والمناهج المستخدمة للمراجعات البيئية والاجتماعية	1/4

				والحوكمية والاستدامة.	
2/4	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها، ومدى توافر نظام معلومات للبعد الإستدامى للشركة .	4.6316	4.8885	52.099	.000*
3/4	مدى توافر (الإمام) المبادئ ومعايير القياس المناسبة لأداء عملية التأكد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة .	4.7632	.43085	60.995	.000*
4/4	وضع برنامج تفصيلي بإجراءات خدمة التوكيد المهني، مع توثيق عملية قبول التكليف .	4.6579	.48078	53.311	.000*
5/4	اشراك أصحاب المصالح في عملية التأكد.	4.5526	.50390	49.578	.000*
6/4	اصدار الأحكام الأولية عن الأهمية النسبية لتأكيدات (مزامم) الإدارة Assertions Management, وعن خطر التوكيد المهني للتقارير المتكاملة.	4.4474	.55495	43.848	.000*
7/4	تخطيط مستوى خطر الاكتشاف للوصول بمخاطر التوكيد الى المستوى المقبول .	4.4211	.55173	43.809	.000*
8/4	تصميم إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة، مع أداء تلك الإجراءات بقدر من الشك المهني.	4.4737	.68721	35.645	.000*
9/4	الالتزام بمعايير التأكد الدولية والمحلية في قبول وتخطيط وأداء الخدمة واعداد التقرير عنها والالتزام بالميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة السعودي.	4.50	.647	38.097	.000*
	متوسط المحور	4.54	0.55	46.113	.000*
5	ان مرحلة أداء إجراءات التوكيد المهني على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة تتطلب :				
1/5	أولاً : المجال الاقتصادي :				
1/1/5	أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات الاقتصادية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.	4.4474	.72400	33.609	.000*
2/1/5	التحقق من مدى تأثير الشركة على تحقيق الرفاهية الاقتصادية للملاك والعاملين.	4.6053	.49536	51.088	.000*
3/1/5	التحقق من الحصة السوقية الحالية والحصة المتوقعة للشركة .	4.5263	.50601	49.050	.000*
4/1/5	التحقق من التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للشركة .	4.5000	.50671	48.662	.000*
5/1/5	أداء الإجراءات التحليلية اللازمة والاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم الاقتصادية بالشركة..	4.5263	.50601	49.050	.000*
	متوسط المحور	4.5211	0.5476	46.292	.000*
2/5	ثانياً : المجال البيئي :				

1/2/5	أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات البيئية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.	4.5263	.64669	38.380	.000*
2/2/5	التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والسياسات والأنظمة المحددة للأداء البيئي.	4.4737	.50601	48.409	.000*
3/2/5	التحقق من منع التلوث وتقرير الاحتباس الحراري (GHG) للشركة، مع التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن معدلات الانبعاث الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري.	4.5526	.50390	49.578	.000*
4/2/5	التأكد من كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية، ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذها.	4.6579	.48078	53.311	.000*
5/2/5	التأكد من أن المعلومات في التقارير المتكاملة تشمل على التقديرات المعقولة للتأثيرات الجوهرية للأحداث السابقة (المعلومات ذات التراكم البيولوجي أو الملوثات المستمرة) .	4.6053	.49536	51.088	.000*
6/2/5	الاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم البيئية بالشركة، وفحص ودراسة النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للشركة (ان وجدت) .	4.2105	1.01763	22.477	.000*
	متوسط المحور	4.5044	0.6084	43.874	.000*
3/5	ثالثاً : المجال الاجتماعي :				
1/3/5	أداء إجراءات التوكيد المهني للتأثيرات الاجتماعية للشركة وفقاً لإطار معيار التوكيد المهني رقم 3000.	4.7105	.51506	50.393	.000*
2/3/5	التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق كافة القوانين والأنظمة والتعليمات الاجتماعية.	4.5526	.68566	36.435	.000*
3/3/5	التأكد من كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الاجتماعية، ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذها..	4.4737	.76182	32.154	.000*
4/3/5	التأكد من مزاعم الإدارة تجاه العاملين (مثل الرواتب وبرامج التأهيل والتدريب للعاملين بالشركة....الخ) والملاك (مراجعة سياسات البيع والتسويق والشراء... الخ) .	4.1842	.56258	40.369	.000*
5/3/5	التأكد من مزاعم الإدارة تجاه كافة الأطراف الأخرى والمجتمع بشكل عام مثل (مراجعة برامج الشركة المتعلقة بحل مشاكل الإسكان والانتقال والهبات والتبرعات التي تقدمها الشركة الخ)	4.2368	.71411	32.257	.000*
6/3/5	الاستفسار من المسؤولين عن أنشطتهم الاجتماعية بالشركة، وفحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي والتقارير الاجتماعية للشركة (ان وجدت) .	4.2895	.45961	50.826	.000*

.000*	40.406	0.6165	4.4079	متوسط المحور
				4/5 رابعاً : مجال الحوكمة :
.000*	50.826	.45961	4.2895	1/4/5 التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين التنفيذية لمبادئ وأساليب وأهداف الحوكمة .
.000*	25.392	.94553	4.3947	2/4/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الالتزام بالقواعد التنفيذية للحوكمة.
.000*	38.109	0.7026	4.3421	متوسط المحور
				5/5 خامساً: المجال الأخلاقي:
.000*	49.050	.50601	4.5263	1/5/5 التأكد من مدي التزام الشركات باللوائح والقوانين، ووجود ميثاق أخلاقي للعاملين بالشركة، والتزام الشركة بمعالجة الآثار السلبية التي قد تترتب على تقديم المنتجات أو الخدمات.
				6/5 سادساً : تقرير الاستدامة وإدارة المخاطر:
.000*	48.409	.50601	4.4737	1/6/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن سلامة وخطة برنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة الاستدامة باستراتيجية الشركة، وسلامة وقياس والإفصاح عن الأداء المستديم.
.000*	45.017	.55495	4.5526	2/6/5 التحقق من وجود توجيه واضح داخل الشركات لتحديد المسؤولية عن أنشطة التنمية المستدامة، ووجود معايير لإثبات وتوثيق الأساليب الرقابية على تلك الأنشطة.
.000*	30.601	.79517	4.4474	3/6/5 التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن نموذج مخاطر الأعمال والإفصاح عن المخاطر الحالية والمتوقعة وسيناريوهات إدارتها من قبل الإدارة وأساليب التعامل معها.
.000*	41.343	0.6187	4.4912	متوسط المحور
				7/5 سابعاً : إجراءات عامة
.000*	44.229	.55750	4.5000	1/7/5 اجراء مقابلات شخصية مع الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين والمسؤولين عن إعداد التقارير على مستوى الشركة بغرض تقييم تطبيق معايير إعداد التقرير من حيث ملاءمتها واكتمالها وحيادتها وقابليتها للفهم.
.000*	48.468	.49536	4.3947	2/7/5 أداء إجراءات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة، والإجراءات التحليلية اللازمة على مستوى الشركة.
.000*	43.809	.55173	4.4211	3/7/5 إمكانية تحديد المصدر الأصلي للبيانات الواردة في التقارير، وقدرة الشركة على تحديد دليل موثوق به لدعم التأكيدات (المزاعم) Assertions .
.000*	47.994	.53405	4.6579	4/7/5 اجراء مقارنات بأفضل الممارسات للقضايا والأداء التي تغطيها التقارير المتكاملة للشركة، وطلب الإقرارات الإدارية اللازمة.

متوسط المحور			
4.4934	0.5347	46.125	.000*
6	ان مرحلة التقرير عن نتائج التوكيد المهني للمحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يتطلب :		
4.4737	.64669	37.878	.000*
1/6	مراعاة النواحي الشكلية للتقرير .		
4.5526	.64504	38.730	.000*
2/6	ان يعنون التقرير بـ(تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التوكيد المهني للتقارير المتكاملة)		
4.2632	.94966	24.427	.000*
3/6	أن يوجه إلى أصحاب المصلحة بما فيهم الإدارة.		
4.5000	.64724	38.097	.000*
4/6	أن يؤرخ بتاريخ انتهاء مراقب الحسابات من أداء أعمال التوكيد.		
4.4474	.79517	30.601	.000*
5/6	ان يوقع من مراقب الحسابات مصحوباً باسم المكتب التابع له، وعنوانه ورقم القيد.		
4.6053	.54720	46.247	.000*
6/6	وصف الأقسام الرئيسية في تقرير الأعمال المتكاملة، وبيان أن عملية المراجعة تمت وفقاً لمعايير التأكيد، ورأى المراجع في مدي عدالة إفصاح تقارير الأعمال المتكاملة عن أداء الشركة، وفي حالة وجود تحريفات جوهرية، يجب على مراقب الحسابات الا يصدر تقريراً باستنتاج نظيف.		
4.6579	.48078	53.311	.000*
7/6	هل توافق على تقرير التوكيد المهني عن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة المرفق.		
4.5000	0.6731	38.470	.000*
متوسط المحور			
4.4732	0.5959	42.991	.000*
المتوسط العام للفرضية الأولى.			

ملحق رقم (4)

Mann-Whitney Test

Ranks

VAR00001	N	Mean Rank	Sum of Ranks
المستثمرون	38	34.47	1310.00

المحللون الماليون	35	39.74	1391.00
Total	73		

Test Statistics

	meann
Mann-Whitney U	569.000
Wilcoxon W	1310.000
Z	-1.062-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.288