

دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز

اتخاذ القرارات الاستثمارية

(دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية المدرجة

في بورصة الاوراق الماليه)

د/ وليد حمدي الحسيني يونس

مدرس المحاسبة والمراجعة بمعهد

رايه العالي للادارة والتجارة الخارجية بدمياط الجديدة

الملخص :

هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل دور تاكيد التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية دعماً للتنمية المستدامة ، وذلك من خلال لقاء الضوء على مفهوم واهداف التقارير المتكاملة للأعمال واهميتها لأصحاب المصالح المختلفة ، ومتطلبات إعداد التقارير المتكاملة للأعمال ومحتواها المعلوماتي، لتوضيح عملية التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال وأهم الجهود المحاسبية والمهنية في هذا الشأن، إستعراض درجة تأثير التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال على إتخاذ القرارات الإستثمارية ، ورصد لأهم التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم توزيع استبيان واستردادة لعينه مكونه من (٢٤٠) مفردة لمجموعه من الفئات والتي اشتملت على المدراء الماليين في شركات المساهمة المصرية المدرجه في بورصة الاوراق الماليه (باعتبارهم المسئولون عن اعداد التقارير المتكامله) ، والمراجعون الخارجيون (باعتبارهم احد الاطراف التي يمكنها تقديم خدمات تاكيد التقارير المتكامله) ، والمستثمرون في شركات المساهمة المصرية (باعتبارهم من اهم مستخدمي التقارير المتكامله للاعمال) ، وتم استخدام الاحصاء الوصفي مثل التكرارات ، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف عينه الدراسة ، واستخدام اختبار كروسكال واليس لاختبار فرضيات الدراسة عند مستوى معنوي (٥%) ، ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة

وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين اهمية اعداد التقارير المتكاملة للأعمال واتخاذ القرارات الاستثمارية في توضيح إستراتيجية المنشأة ، حيث تقدم التقارير المتكاملة للأعمال صورة شاملة عن الأداء المالي والأداء غير المالي المستدام للشركة ، وتساعد التقارير المتكاملة للأعمال في التعبير الصادق عن شفافية الأعمال ، ووجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين تأثير التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال بما يتضمنه من أبعاد تتعلق بالحوكمة على اتخاذ وترشيد القرار الاستثماري ، يوفر توكيد التقارير المتكاملة للأعمال معلومات كافية عن الإستراتيجيات المستقبلية وتوجهات المستقبل ، مع توضيح المنافع التي يمكن أن تعود على الشركات من هذا التأكيد وكذلك الأضرار التي يمكن أن تلحق بالمنشآت من عدم اجراء هذا التأكيد للتقارير المتكاملة للأعمال .

كلمات افتتاحية : التقارير المتكاملة للأعمال - القرارات الإستثمارية – الاداء المالي – الاداء غير المالي – الاستراتيجيات المستقبلية .

The Role of International Integrated Reporting (IIR) In Supporting and Enhancing Investment Decision-Making (Empirical Study)

Abstract:

The study aimed to study and analyze the role of International integrated reporting assurance in supporting and enhancing investment decisions in support of sustainable development, by shedding light on the concept and objectives of integrated business reports and their importance to various stakeholders, presenting how integrated business reporting requirements and their informational content, clarifying the process of professional confirmation of reports Integrated business and the

most important accounting and professional efforts in this regard, review the degree of the impact of professional assurance of integrated business reports on investment decision-making, and monitor the most important challenges associated with preparing and confirming integrated business reports, In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was distributed and a retrieval of a sample consisting of (240) singled out for a group of categories, which included the financial managers of the Egyptian joint-stock companies listed on the stock exchange (as they are responsible for preparing the integrated reports), the external auditors (as one of the parties that can provide full-report confirmation services), and the investors in the Egyptian joint-stock companies (As one of the most important users of integrated business reports), descriptive statistics such as frequencies, arithmetic mean and standard deviation were used to describe the study sample, and then the Kruskal-Wallis test was used to test the study hypotheses at a significant level (5%) , One of the most important findings of the study is the existence of an influential, statistically significant relationship between the importance of preparing integrated business reports and making investment decisions in clarifying the establishment's strategy, as the integrated business reports provide a comprehensive picture of the company's financial and non-financial sustainable performance

Keywords: International Integrated Reporting Council (IIRC), Investment Decision, financial performance, non-financial performance, future strategies

المقدمة :

إن التغييرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال أصبحت تتطلب نوعيه من القوائم والتقارير تختلف في محتواها عن الشكل التقليدي التي كانت عليه من قبل ، حتى تفي بإحتياجات أصحاب المصالح وتعمل على دعم تداعيات التنمية المستدامة ، وفي هذا الصدد اتفقت مجموعة من الدراسات (Jeffrey C. et al., 2018; Brian B. et al., 2012; Madalina D. et al., 2019; Manoj G., 2014) أن التقارير المفصح عنها من إدارات الشركات في الوقت الراهن يغلب عليها إلي حد كبير المعلومات المالية مقارنة بالمعلومات غير المالية ، ويصاحبها درجة من عدم التماثل في المعلومات بالنسبة للمستخدمين من أصحاب المصالح ، كما أكدت تلك الدراسات على أن المعلومات المفصح عنها من خلال القوائم والتقارير المالية المتعارف عليها أصبحت غير كافية لدعم عمليات اتخاذ العديد من القرارات، وخاصة فيما يتعلق بقرارات الإستثمار .

وتأسيساً على ما تقدم تزايد في الأونة الأخيرة الإهتمام بضرورة تحديث وتطوير أطر الأعمال المنظمة للشركات من أجل تفعيل العديد من الأبعاد (الإقتصادي ، البيئي، الإجتماعي، الحوكمي، الأخلاقي والمخاطر) والتي تمثل أطر التنمية المستدامة وذلك للوفاء بالمسؤوليات المصاحبة لها، ومن ثم توفير المحتوي المعلوماتي الملائم من وجهة نظر كل من أصحاب المصالح وكذلك المحاسبين في تلك الشركات القائمين علي إعداد هذا المحتوي من خلال التقارير ذات العلاقة .

وتماشياً مع هذا التطوير جاءت العديد من المبادرات التي تناولتها دراسة كل من (Cristano B. et al., 2013; Madalina D. et al., 2019)، لتوضيح كيفية الإفصاح عن مجموعة من المقاييس كحد أدني للأبعاد السابقة من خلال مجموعة من التقارير تُعرف بالتقارير المتكاملة للأعمال ، وفي هذا الصدد شكلت الأمم المتحدة في عام ٢٠١٠ اللجنة

الدولية لإعداد التقارير المتكاملة للأعمال International Integrated Reporting Committee (IIRC) وذلك من أجل توضيح كيفية الإفصاح عن الأبعاد المشار إليها سابقاً، علي أن يكون إفصاح شامل ومتربط ، ويتضمن بنود المعلومات المالية وغير المالية التي تفي بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح، علاوة على الوفاء بمتطلبات أسواق الأوراق المالية، وقد لاقت هذه المبادرات قبولاً في العديد من الدول المتقدمة مثل: (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا)، وكذلك مجموعة من الدول النامية منها: (نيجيريا وإندونيسيا ورومانيا وماليزيا) (Jill. S. &Warren M., 2020) .

وفي سياق ذلك ترتب على تلك المبادرات تقديم مقترحات للإفصاح المالي وغير المالي يشتمل على الأبعاد السابقة ، من خلال أسلوب جديد للإفصاح أطلق عليه مصطلح "التقارير المتكاملة للأعمال" وفي ذات السياق، أوضحت دراسة كل من (Mervyn K., 2019; Dana D., 2019; Brlf, 2011)، وجود تعدد في تلك المبادرات فيما يتعلق بمفهوم ومنهجية إعداد وشكل تلك التقارير وما تتضمنه من أقسام ومحتوي بما يحقق الأهداف المرجوه منها بوجه عام.

ومما لا شك فيه أن مصداقية معلومات التقارير المتكاملة للأعمال تظل محل جدل إلى أن يقوم مراقب الحسابات بإضفاء الثقة عليها من خلال ممارسات التوكيد المهني، الامر الذي يساعد على تضيق فجوة المصداقية بين الأطراف أصحاب المصالح وإدارة الشركات المعدة لهذه التقارير وخاصة فيما يتعلق بقرارات الإستثمار ، ولذلك أصبح تأثير دور مراقب الحسابات على تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال أمراً حتمياً، وفي هذا السياق كان لابد من دراسة وتحليل هذا التأثير بصفة عامة وفي مصر بصفة خاصة ، حيث أن الممارسات المحاسبية والمهنية في كثير من دول العالم لم تكتمل بعد في هذا الشأن ، علاوة على أن تلك الممارسات في مصر مازالت في نشأتها الأولى ولم تأخذ الحيز الكافي من الإهتمام، وبالتالي كان لزاماً دراسة وتحليل دور مراقب الحسابات في تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال في محيط مهنة المراجعة في مصر خاصة أن تلك الممارسات في مصر مازالت غير منتظمة ، وتكون في كثير

من الأحيان معلومات شكلية وغير متكاملة ، وغير ذات أهمية ولا تفي بإحتياجات أصحاب المصالح ومعظمها تقارير لفروع شركات أجنبية تعمل في مصر.
مشكلة البحث:

مع بداية الألفية الثالثة ظهرت محاولات جادة نحو تحقيق التوازن بين أهداف أصحاب المصالح المتعددين داخل وخارج الشركة، الأمر الذي دعى إلى ضرورة وجود تقرير متكامل يعمل على تحقيق التناغم بين المعلومات المالية وغير المالية في إطار واحد، والذي يشتمل على القياس الكمي ، والتقرير عن التكاليف الإجتماعية والبيئية والتي يمكن ان تؤدي إلى عملية التوافق بين رغبات ومصالح الفئات المستفيدة من محتوى هذا التقرير، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Eccles & Serafein,2015) بأن وظيفة توصيل المعلومات هي إحدى وظائف التقرير المتكامل للشركات، والتي تمكن المستثمرين من إتخاذ قراراتهم بشكل فعال.

وفي هذا الإطار أكدت دراسة كل من (Arens, et al,2019; Madalina D. et al., 2019) على أن التقارير المتكاملة للأعمال لها دوراً بالغاً في الأهمية في اعلام أصحاب المصالح بكل من الأداء المالي وغير المالي لتلك الشركات، حيث أنها تساعد في الكشف عن الأنشطة والعمليات التي حققت المنشأة الأرباح من خلالها، بما يمكن المستثمر من الفهم الأفضل لكيفية إدارة الشركات للعلاقات بين الأداء المالي وغير المالي.

ويرى (Gillet, 2012) أنه لكي يتم الاستفادة من منافع التقارير المتكاملة للأعمال وتحقيق الهدف منها، لا بد من إضفاء المصدقية عليها حتي يمكن الاعتماد على محتواها المعلوماتي وذلك من خلال إخضاعها للتوكيد المهني من قبل مراجع خارجي مستقل، ويعتبر التوكيد المهني بواسطة مراقب الحسابات علي التقارير المتكاملة للأعمال بما تتضمنه من الأبعاد (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والأخلاقية والمخاطر) هو مصدر إضفاء المصدقية علي المعلومات التي تقدمها هذه التقارير، والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح في إتخاذ القرارات وخاصة فيما يتعلق بالقرارات الإستثمارية .

وباستقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر فيما يتعلق بالتقارير المتكاملة للأعمال، يتضح عدم وجود وعي بمفهوم وأهمية التقارير المتكاملة للأعمال، الأمر الذي ترتب عليه عدم إصدار تقارير الأعمال المتكاملة من جانب الشركات، وإنما تأتي المحاولات من خلال إفصاحات بتقارير منفصلة مثل القوائم المالية وتقارير الاستدامة ومناقشات وتحليلات الإدارة، ونظراً لأهمية التقارير المتكاملة للأعمال والمنافع الناتجة عنها، علي المستوى العالمي، وللاستفادة من تلك المنافع في بيئة الممارسة المهنية في مصر، فيجب خلق طلب عليها وتلبيته بما يمكن من تحقيق المنافع المرجوة، وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة كل من (شحاتة، ٢٠١٤؛ علي، ٢٠١٢) على أهمية تفعيل مدخل التقارير المتكاملة للأعمال في مصر والتوكيد عنها من خلال تبني جهات الإشراف والرقابة لهذا المدخل، وإصدار إرشاد محاسبي إجرائي يكون حجر الأساس لمعيار محاسبي ينظم ويرشد الممارسات المحاسبية في مصر، ويعمل على تنمية الوعي المالي والإقتصادي لأصحاب المصلحة وبخاصة المساهمين والمستثمرين ومنظمات المجتمع المدني.

وتأسيساً على ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات البحثية التالية:

١- ما هية التقارير المتكاملة للأعمال وأهدافها وأهمية إعدادها لأصحاب

المصالح المختلفة؟

٢- ما هي متطلبات إعداد التقارير المتكاملة للأعمال وما هو المحتوى المعلوماتي لها؟

٣- ما المقصود بتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال - وما هي الجهود المحاسبية

والمهنية في هذا الشأن؟

٤- إلى أي مدى يمكن أن يؤثر تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال على اتخاذ

القرارات الإستثمارية؟

٥- ما هي التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال؟

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من مجموعة من الدوافع والمحددات التي يمكن للباحث عرضها في الآتي:

- ١- إهتمام العديد من الهيئات الدولية والحكومية والمنظمات المهنية بمدخل التقارير المتكاملة للأعمال وتوكيدها، وزيادة المبادرات الدولية والتجارب الرائدة لبعض الدول في مجال التقارير المتكاملة للأعمال وتوكيدها، خاصة بعد صدور معيار التوكيد المهني المصري رقم ٣٠٠٠.
- ٢- الحاجة إلى تضييق فجوة التوقعات بين محتوى التقارير المتكاملة للأعمال والمعدة من قبل المحاسبين القائمين على إعداد هذه التقارير، وإحتياجات أصحاب المصالح، وخاصة فيما يتعلق بترشيد قراراتهم الإستثمارية.
- ٣- المساهمة في التعليم المستمر لمراقبي الحسابات في مجال التعريف التقارير المتكاملة للأعمال وكيفية توكيدها، وتأهيلهم التأهيل الكافي لمواجهة هذه المهمة.
- ٤- المساعدة في وضع مجموعة من الضوابط والإجراءات لمساعدة أصحاب المصلحة في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر، على كيفية إعداد وتنسيق وتنظيم التقارير المتكاملة للأعمال، والتي سيصبح توكيدها أحد الأنشطة الهامة لمراقب الحسابات في الأيام القليلة المقبلة.

أهداف البحث:

يستهدف البحث الوصول إلى دراسة وتحليل تأثير دور مراقبي الحسابات في تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال على متخذي قرارات الإستثمار دعماً للتنمية المستدامة في مصر ، وذلك في فترة تشهد إهتماماً دولياً وإقليمياً بالتقارير المتكاملة للأعمال من ناحية ، وحاجة سوق المال المصري لأليات وأدوات للتطوير ودعم الشفافية من ناحية أخرى ، وفي سياق ذلك يهدف البحث أيضاً إلى وضع إجابة مفسرة عن تساؤلات المجتمع المالي عن موقف مهنة المراجعة والمراجعين من التقارير المتكاملة للأعمال ، وكذلك التحديات التي تواجه عملية التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال بصفة عاملة وفي مصر بصفة خاصة وذلك من خلال إجراء دراسة

ميدانية على مجموعة من الفئات المستقصى منهم أصحاب المصالح، للتوصل إلى دليل ميداني يعكس تأثير تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة بواسطة مراقبي الحسابات على قرارات أصحاب المصالح، وخاصة فيما يتعلق بالقرارات الإستثمارية. وبوجه عام يمكن تحديد أهداف البحث في الأتي:

- ١- إلقاء الضوء على مفهوم وأهداف التقارير المتكاملة للأعمال وأهميتها لأصحاب المصالح المختلفة.
- ٢- عرض لكيفية متطلبات إعداد التقارير المتكاملة للأعمال ومحتواها المعلوماتي.
- ٣- توضيح عملية التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال - وأهم الجهود المحاسبية والمهنية في هذا الشأن.
- ٤- إستعراض درجة تأثير التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال على إتخاذ القرارات الإستثمارية.
- ٥- رصد لأهم التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال.

افتراضات البحث :

وذلك يمكن صياغه افتراضات الدراسة على النحو التالي :

الافتراض الأول : لا يوجد علاقة تأثيريه ذو دلالة احصائية بين اهميه اعداد التقارير المتكامله للاعمال واتخاذ القرارات الاستثماريه .

الافتراض الثاني : لا يوجد علاقة تأثيريه ذو دلالة احصائية بين تأثير التوكيد المهني للتقارير المتكامله للاعمال على اتخاذ وترشيد القرارات الاستثماريه .

منهجية البحث:

وفقاً لطبيعة مشكلة البحث وأهدافه فسوف يتم تقسيم البحث إلى جزئين هما :

الجزء الأول: إطار نظري إستقرائي إنتقادي، حيث سيتم التعرض لأهم المصادر العلمية التي تناولت مجال تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال، وصولاً إلى الإطار المفاهيمي والأهداف والمحددات للتقارير المتكاملة للأعمال من جهة، ثم التعرض إلى توكيد التقارير المتكاملة للأعمال من جهة أخرى ، وتحليل تأثير التوكيد المهني

للتقارير المتكاملة للأعمال على متخذى قرارات الإستثمار، علاوة على التعرض لأهم التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال.

الجزء الثانى: يتناول الدراسة الميدانية ونتائجها من خلال إختبار فروض البحث بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، ثم تحليل وإستقراء نتائج تلك الدراسة، وفى النهاية سوف يقوم الباحث بعرض ما انتهى إليه البحث من نتائج، وما توصل إليه من توصيات، واقتراح دراسات وبحوث مستقبلية ذات صلة لكى تكون إستكمالاً وإمتداداً لموضوع البحث.

حدود البحث:

لن يتطرق الباحث لدور المراجعة الداخلية فى التقارير المتكاملة للأعمال، كما لم يتم التعرض لمجال الخدمات غير التوكيدية فى مراجعة التقارير المتكاملة للأعمال، كما أن تعميم نتائج البحث مشروط بضوابط تصميم وإجراء الدراسة الميدانية التى سوف يتم إجرائها على مجموعة من الفئات المستقصى منهم (المدراء الماليين فى شركات المساهمة المصرية المدرجة فى بورصة الاوراق الماليه) باعتبارهم المسئولون عن اعداد التقارير المتكامله)، والمراجعون الخارجيون (باعتبارهم احد الاطراف التى يمكنها تقديم خدمات تأكيد التقارير المتكامله)، والمستثمرون فى شركات المساهمة المصرية (باعتبارهم من اهم مستخدمى التقارير المتكامله للاعمال).

خطه البحث:

لتحقيق أهداف البحث، ومعالجة مشكلته بصورة منطقية، وفى ضوء حدوده، فإن الباحث يقوم بعرض موضوع البحث من خلال ثلاثة مباحث، وذلك على النحو التالى:

المبحث الاول: الدراسات السابقة.

المبحث الثانى: الاطار النظرى للبحث.

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية لاختبار فروض البحث.

النتائج والتوصيات

مجالات البحث المستقبلية.

قائمة المراجع.

ملاحق البحث .

المبحث الاول

الدراسات السابقة

١. خلصت دراسه (Dhaliwal et al , 2011) الى ان العديد من منشآت الاعمال تسعى الى تقليل عدم التناسق المحتمل وجودة فى المعلومات غير الماليه الواردة فى التقارير الصادرة عنها ، وكذلك تقليل تكاليف الوكالة (agency costs) وانخفاض تكاليف راس المال وزيادة مصداقيه المعلومات المتعلقة بالاستدامه ، وان الوسيله التى تمكنها من ذلك استخدام التاكيد الخارجى ، واكدت الدراسه التى قام بها احد مكاتب المراجعه وهو مكتب (Deloitte , 2011) الى ابراز الدور المتوقع ان تلعبه المراجعه الداخليه فى ظل تطبيق منشآت الاعمال لاطار التقرير المتكامل ، وقد خلصت الى انه وتمشيا مع التطور الذى طرا على المراجعه الداخليه ليشمل توفير خدمات تاكيديه واستشاريه فى بعض المجالات الهامه ، والتى تعتبر ضمن محفزات تحسين قيمه المنشأة ، حيث انها تؤثر بشكل مباشر وكبير على قدرة المنشأة على خلق القيمه والحفاظ عليها فى الاجل الطويل ، ومن هذه المجالات : الاداء الاستراتيجى ، والاداء التشغيلى ، والاداء فى مجال الاستدامه ، الرقابيه والحوكمه واداره المخاطر .

٢. وتساءلت دراسه (Eccles , Krzus and Watson , 2012) حول ما اذا كان يجب الحصول على تاكيد عن التقرير المتكامل باكماله او مكونات محددة منه ، وحول ما اذا كان تاكيد التقرير المتكامل سيكون الزاميا او اختياريا ، واطهرت الحاجه الى تقديم تاكيد بشأن التقارير المتكامله ، ومع ذلك عندما يتعلق الامر بما اذا كان ينبغى ان يكون التاكيد على كامل التقرير المتكامل ، وتفضل غالبية اصحاب المصلحه التاكيد المستقل على التقرير المتكامل باكماله ، ويرجع ذلك اساسا الى ان تاكيد التقرير يعزز من مصداقيه المعلومات الى حد كبير .

٣. قدمت دراسته (على ، ٢٠١٢) رؤيه علميه ومهنيه للتاثيرات المتوقعه لاعداد الشركات المقيدة بالبورصه المصريه للتقارير المتكامله ، على الارتباطات التاكيديه التي يقدمها المراجع ، وخلص الى عدة نتائج منها ، من اهم متطلبات وضوابط تنظيم التقارير المتكامله فى مصر الالتزام باعداد ونشر ومراجعته التقارير المتكامله بواسطه مراجع الشركه ، لما ذلك من تاثير ايجابى على تحسين عملياته اتخاذ القرارات .
٤. خلصت دراسته قام بها المعهد الدولى للمراجعيين الداخليين (IIA , 2013) الى تبنى العديد من الشركات لاطار التقرير المتكامل ، يعد مؤشرا جيدا على ان تطبيق التقارير المتكامله للاعمال سيستمر فى التوسع ، وطرحت الدراسه تساؤلا متعلق بالكيفيه التي تستعد بها المراجع الداخليه لتاكيد التقارير المتكامله للاعمال ، وخلصت الدراسه الى ان التحدى الذى يواجه تاكيد التقارير المتكامله ، ليس تاكيد البيانات الماليه ، بل البيانات غير الماليه ، فاهميه تاكيد التقارير المتكامله تتبع من التحقق من البيانات غير الماليه الوارده بها ، لان البيانات الماليه تم التحقق منها من خلال خدمه المراجع ، كما اشارت الدراسه الى ان المراجعيين الداخليين فى وضع فريد فى الشركه يمكنهم من تاكيد هذه التقارير .
٥. اشارت دراسته (عبد الحميد ، والليثى ، ٢٠١٣) الى تزايد الاهتمام بخدمات التاكيد منذ منتصف تسعينات القرن الماضى ، باعتبارها احدى المهام التي يمكن ان يطلب ادائها من المراجعيين الخارجيين ، وعليه فقد سارعت منشآت الاعمال والهيئات المهمته بمهنه المحاسبه والمراجعه باصدار الارشادات والمعايير الخاصه بتلك الخدمات ، واكدت الدراسه على ان المراجعيين الخارجيين يواجهون تحدى بشأن تاكيد التقارير المتكامله ، يتمثل فى المنافسه التي تواجههم من بعض اصحاب المهن مثل الاستشاريين فى مجال الخدمات الاداريه والماليه والبيئيه والاجتماعيه وتكنولوجيا المعلومات ، كما اكدت على وجود طلب حقيقى على ممارسى مهنه المحاسبه والمراجعه لاداء تلك الخدمات التاكيديه .

٦. هدفت دراسته (ابو جبل ، ٢٠١٤) الى تحليل واختبار اطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخليه باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعه تقارير الاعمال المتكامله في مصر ، وخلصت الدراسه الى عدة نتائج منها ، ووجود دور واضح للمراجعه الداخليه في تأكيد تقارير الاعمال ، ووجود عدد من المشاكل والتحديات المصاحبه لمراجعه تقارير الاعمال ، اهميه مراجعه تقارير الاعمال المتكامله .
٧. هدفت دراسته (Kend and Michael , 2015) لتحقيق عدة اهداف ، من بينها بيان تأثير ارتباطات تأكيد التقارير المتكامله التي يقدمها المراجع الخارجى على الثقة في هذه التقارير ، وقد اعتمدت الدراسه على عينه من ٢٠٠ شركة في المملكة المتحدة واستراليا ، وخلصت ان وجود لجنة للاستدامة يكون له تأثير في اختيار المراجع الخارجى الذى يوفر التاكيدات المطلوبه على تقارير الاعمال المتكامله ، كما اكدت دراسته (Opriur , 2015) على اهميه اعداد وتاكيد تقارير الاعمال المتكامله ، وعلى وجوب مساهمه الاطراف ذات العلاقة بدور ايجابى في هذا الامر ، واكد على ان هذا التاكيد ساعد كثيرا على تعزيز موثوقيه هذه التقارير .
٨. هدفت دراسته (Simnett , Zhou and Hoang , 2016) الى البحث في اليات تعزيز مصداقيه التقارير المتكامله ، بما فيها اليه التاكيد ، وخلصت الى ان المعلومات التي تم التقرير عنها ، وفقا لاطار التقرير المتكامل الصادر عن International Integrated Reporting Council (IIRC) ، لن تكون مفيدة للغرض المقصود منه ، ما لم تكن موثوقه وذات مصداقيه ويحدد الاطار العام اهميه التاكيد الخارجى المستقل ، ولكنه يحدد ايضا اليات اخرى لتعزيز المصداقيه ، بما في ذلك انظمه الرقابه الداخليه الفعاله ومشاركه اصحاب المصلحه (Stakeholder) والمراجعه الداخليه .
٩. وهدفت دراسته (Daniel et al , 2016) الى بيان التأثيرات الناتجه عن تأكيد بيانات التقارير الماليه وتقارير الاستدامه على القرارات المتعلقة بالاستثمار ، وخلصت الى ان التاكيد الذى يقدم للبيانات الواردة في التقارير ، له تأثير ايجابيا على الاداء في منشآت الاعمال وعلى قرارات الاستثمار ،

وخلصت دراسه (Hien et al , 2016) الى ان البيانات التي تتضمنها تقارير الاعمال المتكامله المعدة وفقا لاطار التقرير المتكامل الذي اعدة المجلس الدولي للتقرير المتكامل International Integrated Reporting Council (IIRC) لن تكون مفيدة للاهداف المعدة من اجلها ، الا اذا كانت الاطراف المستخدمه لمعلومات التقارير المتكامله متاكدة من مصداقيتها وموثوقيتها وامكانيه الاعتماد عليها .

١٠. اشارت درسه (Smith , 2016) الى ان التقنيات والابتكارات تسببت في حدوث تغييرات كبيره في العديد من الصناعات ، وبشكل خاص في توقعات ومتطلبات الشركات المساهمه التي تعمل على نطاق عالمي ، ويمثل ذلك تحدى للعديد من المهنيين خاصه مزاولي مهنة المحاسبه والمراجعه ، بالاضافه الى ذلك ، ووجب ذلك ضروره تطوير مهارات المهنيين الماليون والمحاسبون والتكيف مع سوق التغير والتطور ، كما يجب تحسين اللوائح والعمليات المرتبطه بالمراجعه وادماجها في متطلبات السوق في الوقت الفعلي ، واكدت الدراسه على ضروره تطور المحاسبه والتمويل والمراجعه الى وظيفه اكثر استراتيجيه للتعامل مع تقارير الاعمال المتكامله .

١١. تناولت دراسه (Dumitru and Guse , 2017) احداث ما توصلت اليه التكنولوجيا لتأكيد التقارير المتكامله باقسامها المختلفه (الجوانب الاجتماعيه ، الجوانب البيئيه ، جوانب الحوكمه) ، وخلصت الدراسه الى ان هناك عدد متزايد من الشركات التي تحصل على تأكيد لتقاريرها المتكامله ، ومطالبات العديد من مستخدمي التقارير الماليه لمعلومات ماليه وغير ماليه عن الاداء الشامل للمنشاه ، ادت الى الحاجه لاعداد منشآت الاعمال لتقارير اطلق عليها تقارير الاعمال المتكامله .

١٢. اشارت دراسه (Maroun , 2017) الى قله التوجيهات حول ارتباط تأكيد التقارير المتكامله ، خاصه فيما يتعلق بمعايير ونطاق هذا التأكيد ، كما اشار الى مدى صعوبه تحقيق هذا التأكيد ، في ضوء تضمن هذه التقارير لانواع متعدده من البيانات (واقعيه ، نوعيه ، كميه) ، واكدت الدراسه على عدم وجود ارشادات كافيه ، كيف يمكن ان

تكون التقارير المتكاملة موضوعا لارتباط تأكيد تقليدي ، وبالرغم استخدامها المتزايد كوسيله هامه للتواصل مع اصحاب المصلحه .

١٣. هدفت دراسه (Martin and Patrick ,2018) الى بيان نطاق تطبيق منشآت الاعمال في دول الاتحاد الاوروي لاعداد التقارير المتكامله ، واكدت على اهميه التكامل بين المعلومات الماليه وغير الماليه لانشطه منشآت الاعمال من خلال اعداد التقارير المتكامله الدراسه ، وتحديد وتحليل المحتوى الاعلامي للتقارير المتكامله الموجوده على الموقع الالكتروني لقاعدة البيانات الخاصه بالمجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC) ، واكدت الدراسه على ان تأكيد تقارير متكامله له تاثير ايجابيا على تحسين الاداء المالي للمنشأة وتخفيض تكلفه راس المال وتخفيض المخاطر التي قد تعرض لها المنشأة ، مما يساعد في خلق قيمه مضافه للمنشأة

١٤. اشارت دراسه (Rommerskirchen , 2020) الى بروز التقارير المتكامله كمارسه محاسبية بشكل سريع ، باعتبارها احدث محاوله للتغلب على اوجه القصور الموجوده في عمليه التقرير المالي والاستداه Financial and (Sustainability Reporting) بشكلها التقليدي ، وخلصت نتائج الدراسه الى ان اهم اوجه النقد للتقارير المتكامله هو صعوبه تايدها ، نظرا لاختلاف طبيعه البيانات التي تتضمنها .

ويتوصل الباحث من عرض الدراسات السابقه الى ما يلي :

- ❖ الهدف من التقارير المتكامله الصادرة عن بعض منشآت الاعمال ، توفير معلومات ماليه وغير ماليه تمكن الاطراف المهتمه بهذ التقارير ، من تقييم اداء المنشأة بشكل شامل وتقييم قدرتها على البقاء والاستمرارا النشاط في المستقبل ، وتمكنهم من فهم افضل لاداء المنشأة المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي .
- ❖ اكدت معظم الدراسات ان اليات التأكيد وغيرها من الادوات الاخرى تعد ضروريه لتأكيد مصداقيه وموثوقيه التقارير المتكامله ، خاصه وان الاطار الدولي للتقرير المتكامل International Integrated Reporting Council (IIRC) يقر بان المستثمرين هم الجمهور الاساسي للتقارير المتكامله ، وادى ذلك لمطالبه

العديد من اصحاب المصالح في الشركات بضروره التحقق من المعلومات الواردة في هذه التقارير .

❖ توجد ندرة في البحوث التي تتناول الخدمات الاخرى التي تحتاج اليها منشآت الاعمال وبشكل خاص تاكيد البيانات الواردة في التقارير المتكاملة بخلاف القوائم الماليه ، فتاكيد التقارير المتكامله ما زال موضوعا رئيسيا يحتاج المزيد من النقاش .

❖ تشير معظم الدراسات السابقه الى ان تاكيد معلومات الاستداده و غيرها من المعلومات الواردة في التقارير المتكامله يزيد من موثوقيه ومصداقيه هذه المعلومات ، حتى لو كان هذا التاكيد اختياريًا ، وخلصت الى ان التاكيد يمكن ان يعمل بمثابة " بديل عن الجودة لاداء الشركه ، لذا يوجد اتفاق بين هذه الدراسات على اهميه تاكيد التقارير المتكامله ، لما لذلك فائده لاصحاب المصلحه في المنشأة .

❖ على الرغم من وجود اختلافات في طبيعه المعلومات التي يحتاجها كل طرف من الاطراف المهتمه بالتقارير المتكامله ، الا انه يوجد اتفاق بينهم على اهميه التحقق من عداله هذه التقارير ، لذا من المتوقع يحمل المستقبل طلبا متزايدا على ارتباطات تاكيد التقارير المتكامله لدعم وتعزيز القرارات الاستثماريه للشركات المساهمه المصريه في مصر .

❖ توجد ضروره للبحث في تحديد دور التقارير المتكامله للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثماريه وتحديات تاكيد التقارير المتكامله التي تصدرها شركات المساهمه المصريه ، خاصه وان المستقبل يحمل طلبا رسميا على خدمه تاكيد التقارير المتكامله في جمهوريه مصر العربيه .

❖ فالدراسات السابقه لم تتناول دور التقارير المتكامله للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثماريه التي تحد من جدوى تاكيد المعلومات التي تتضمنها التقارير المتكامله ، وهذا هو اهم وجه اختلاف بين الدراسه الحاليه والدراسات السابقه ، وهذا ما تسعى الدراسه الحاليه .

المبحث الثاني الإطار النظري للبحث

أولاً : أهمية إعداد التقارير المتكاملة للأعمال (المفهوم – الأهداف – المحتوى المعلوماتي) :
تظهر أهمية التقارير المتكاملة للأعمال من خلال ما أكدت عليه الكثير من إصدارات المنظمات المهنية علي أهمية تلك التقارير كمدخل يمكن من خلاله التغلب علي قصور نموذج الإفصاح المالي، ولعل أهم هذه الإصدارات ما جاء بمسودة مشروع الإطار العام للتقارير المتكاملة للأعمال (IIRC, 2013) والصادر عن اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة للأعمال والتي تضم في عضويتها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكذلك معيار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي International Standard Organization (ISO 14064) والمبادرة العالمية للتقارير المالية Global Reporting Initiative (GRI4, 2013)، وقد أوصت جميع هذه الإصدارات بضرورة قيام أى شركة بالتقرير السنوي عن نتائجها المالية بالإضافة إلى التقرير عن الآثار الإيجابية والسلبية المتعلقة بأنشطة وأعمال تلك الشركة .
وفي ظل هذا الزخم من هذه الإصدارات وتأكيداتها جميعاً على أهمية هذه التقارير سوف يقوم الباحث بإستعراض مجموعة من النقاط الأساسية خلال هذا المحور تتمثل في:-

١/١ المفهوم :

يري كل من (حجازي، ٢٠١٥ ; Can & Nida,2014)، أن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يغطي البعد المالي وبعد الإستدامة معاً علاوة على أنه يربط الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية للشركات بأدائها المالي، فهو يربط الماضي بالحاضر والمستقبل، خاصة إذا تضمن إفصاحاً عن الأداء الاستراتيجي للشركة وسمعتها، والمخاطر التي تواجهها، وفي ذات السياق تري دراسة أكري (Harvard Business School, 2010) أن فكرة هذا التقرير تقوم علي تجميع التقارير التي تصدرها الشركات بشكل مستقل مثل التقارير المالية، وتقرير الحوكمة، وتقرير

الأداء البيئي ، وتقرير المسؤولية الاجتماعية ، في إطار أو تقرير واحد يعرف بالتقرير المتكامل للأعمال.

وفي السياق ذاته أشارت دراسة (Abeysekera,2013) إلي تعريف التقارير المتكاملة من خلال توصيات ما يعرف ب (The King III Report) المعتمد من لجنة تداول الأوراق المالية بجوهانسبرج والمتعلق بمبادئ حوكمة الشركات كجزء أساسي من متطلبات القيد لديها بأنه "تمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة المالي والاستدامة علي حد سواء"، كما أشارت نفس الدراسة إلي تعريف اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة بالمملكة المتحدة بأنه "تقرير يجمع المعلومات الجوهرية عن إستراتيجية الشركة والحوكمة، والأداء والآفاق، بحيث يعكس السياق الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي تعمل في نطاقه الشركات، كما أن التقرير يعتبر تمثيل واضح وموجز عن كيفية خلق القيمة الحالية والمستقبلية".

ويرى الباحث أن ما يمكن تسميته بمدخل التقارير المتكاملة للأعمال قد لاقى اهتماماً أكاديمياً حديثاً نسبياً، ويمكن القول أن هذه التقارير تعد وسيلة لتوصيل المعلومات المالية والنوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي والاستدامي، والحوكمي، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصالح من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومن ثم مساعدتهم علي اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم والحفاظ على القيمة.

٢/١ : الأهداف :

إن إعداد التقارير المتكاملة للأعمال يعتبر فرصة للتواصل وإعداد وتنفيذ إستراتيجية مستدامة، والتي يمكن من خلالها خلق قيمة للمساهمين علي المدى الطويل وتسهم في خلق مجتمع مستدام (Eccles & Kiron, 2015)، وفي هذا الشأن هدفت دراسة (جمعية المحاسبين القانونيين: ٢٠١٤) إلي تحديد أهمية التقارير المتكاملة في منطقة الشرق الأوسط وجنوب آسيا وشمال أفريقيا، وشارك في الندوة نخبة من المهنيين العاملين في مجال المالية والمحاسبة والحوكمة، وأوضحت الدراسة إلي أن أهمية التقارير المتكاملة تكمن في إعطاء صورة شاملة عن أداء الشركات كونها تدمج

بين العوامل المالية وغير المالية، وتوصلت إلي أن حوالي ٤٠% من المتخصصين في القطاع المالي يقومون بخطوات جادة نحو تطبيق سياسات التقارير المتكاملة. وفيما يتعلق بالأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال إعداد التقارير المتكاملة للأعمال، فقد أشارت دراسة كل (Susan w . & Chris S ., 2013 ; Jan A . & Juite B., 2015 ; IIRC , 2013) إلى مجموعة من الأهداف والفوائد الناتجة من إعداد التقارير المتكاملة، والتي يمكن عرضها في الآتي:

١/٢/١ : تقديم رؤية واضحة عن جميع جوانب أداء الشركة ارتباطاً بأهدافها، وذلك من خلال مقاييس موثوق بها وذات مصداقية وأنظمة قوية لتقييم الأداء.
٢/٢/١ : توفير المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل، وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.
٣/٢/١ : يؤدي تقديم معلومات في شكل تقرير متكامل إلي وجود إلتزام إضافي، فالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية والحوكومية والمخاطر لابد وأن يكون بنفس درجة جودة المعلومات المالية التي يتم التقرير عنها.
٤/٢/١ : تدنية عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والمجموعات الأخرى أصحاب المصالح .

٥/٢/١ : المساهمة في تغيير سلوك الشركات تجاه التأهيل المهني لإدارة الأداء المتكامل.
٦/٢/١ : زيادة الثقة من خلال الشفافية في التقرير لأن الثقة هي القيمة الأساسية لوجود الشركة، وذلك من خلال تقديم صورة كاملة عن إنجازات الشركة والتحديات التي تواجهها، مما يدعم الثقة في التقرير ومحتوياته.

وفي إطار العرض السابق يمكن القول أن الهدف الرئيسي من التقارير المتكاملة هو تقديم صورة كاملة عن أداء الشركة المالي والإجتماعي والبيئي والحوكومي واستراتيجياتها، بطريقة تمكن الشركة من تقييم قدرتها علي خلق القيمة والحفاظ عليها

في الأجل القصير والمتوسط والطويل، بالإضافة إلى تعزيز القدرة علي التعاون بين الشركة وأصحاب المصالح.

ويري الباحث أن هذه الفوائد المتعددة التي يمكن تحقيقها من خلال التقارير المتكاملة تعتبر دافعاً رئيسياً لتبني هذا المدخل الذي استطاع التغلب علي معظم أوجه القصور في التقارير المالية التقليدية.

أما بخصوص الطلب علي التقارير المتكاملة للأعمال ومصادره فإنه يمكن القول أن هذا الطلب يرتبط بالمنافع التي تقدمها هذه التقارير لمستخدميها، وترتبط هذه المنافع بالمعلومات التي توصلها هذه التقارير لأصحاب المصالح في الشركات والتي تضم (المستثمرين – العاملين – العملاء والمستهلكين – المقرضين – الموردين – الجهات الحكومية والتشريعية – المنظمات غير الحكومية – الجمهور – مجلس الإدارة) (الصاوي، ٢٠١٢).

٣/١ : المحتوي المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال من منظور أصحاب المصالح : أصدرت لجنة التقارير المتكاملة بجنوب أفريقيا (IRC, 2011) مجموعة من الإرشادات والخطوات التي تساعد الشركات عند تحديد المحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وقد يكون من المناسب عرض هذه الإرشادات والخطوات قبل تحديد المحتوي المعلوماتي لهذه التقارير، ولعل أهم هذه الإرشادات:

١/٣/١ : وعى المنظمات بالأثار المترتبة علي إصدار التقارير المتكاملة للأعمال.

٢/٣/١ : تخطيط عملية التقرير المتكامل للأعمال وتعريف حدوده ونطاقه.

٣/٣/١ : تحديد المخاطر المادية والفرص التي تؤثر في قدرة الشركة علي خلق القيمة والمحافظة عليها.

٤/٣/١ : وجود نظام يعمل على ضمان توافر قنوات وخطوط للحوار واضحة ومعلنة بين الشركة وأصحاب المصالح.

٥/٣/١ : بناء أنظمة داخلية لمراقبة دقة الأداء للشركة ودقة المعلومات بها.

٦/٣/١ : وجود عمليات التوكيد المناسبة ، ويفضل أن يكون هذا التوكيد من قبل مراقب حسابات خارجي مستقل.

٧/٣/١ : تجميع التقرير المتكامل ، حيث تهتم الشركة في هذه المرحلة بوضع

اللمسات الأخيرة علي تصميم ونشر هذا التقرير .

وفيما يتعلق بشكل التقرير فيجب أن يتضمن إسم الشركة وفروعها إن وجدت، فترة التقرير، المبادئ التي أعد علي أساسها التقرير، المستندات المؤيدة للتقرير، الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد المهني من جانب مراقب الحسابات المسئول عن إعداد التقرير، تاريخ نشر التقرير واعتماده (علي، ٢٠١٢).

وفيما يتعلق بمجال التقرير فيجب الإشارة في هذا المجال إلى نموذج الأعمال المطبق الذي يصف كيفية خلق القيمة، الموارد المتاحة للشركة، القواعد التنفيذية للحكومة المعمول بها، المخاطر والقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والإقتصادية، علاقة الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وصفاً للأهداف الاستراتيجية للشركة متضمنة بعد الإستدامة، الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها المالية والاجتماعية والبيئية الهامة بما فيها أداء الشركات في مجال إدارة انبعاث غازات الاحتباس الحراري، قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها، الأداء المستقبلي، نظام حوافز الشركة لموظفيها ومديريها والعوامل التي قد تؤثر علي هذه الحوافز مستقبلاً، وتفسير وتعليق المسئولين بالشركة علي أدائها الفعلي مقارناً بالأهداف المحددة سلفاً (حجازي، ٢٠١٥).

أما فيما يتعلق بالإفصاح المالي فقد أشارت دراسة كل من (أحمد، ٢٠١٠؛ Delotte, 2012; Brlf, 2011) إلى أنه يجب أن يتضمن التقرير، قوائم مالية كاملة، تفسيراً للعوامل المؤثرة علي أرباح الشركة، العناصر غير العادية وغير التشغيلية، المعلومات المالية القطاعية، الاستثمار المالي إرتباطاً بالطاقة المتوقعة، النفقات الرأسمالية، نفقات البحوث والتطوير، والعوامل التي قد تؤثر علي التدفقات النقدية المستقبلية.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أنه يمكن تحديد أهمية إعداد التقارير المتكاملة للأعمال نظراً لحاجة الشركات إلي هذا النوع من التقارير والذي يعتبر ضرورياً ومنطقياً نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين

لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية وذلك لخدمة أغراض أصحاب المصالح ، ولكن لن يكون لهذه التقارير الفائدة المرجوة إلا بعد قيام مراقب الحسابات الخارجى بالتوكيد عنها وإبلاغ نتائج هذا التوكيد لجميع أصحاب المصالح، الأمر الذى يساعد على تضيق فجوة المصدقية بين إدارة الشركات المعدة لهذه التقارير وبين الأطراف أصحاب المصالح، وهذا ما سوف يتعرض له الباحث فى الجزء التالى من البحث.

ثانياً: تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال (المعايير والإرشادات).

إن التحديد الدقيق لمستويات التأكيد التي يتم توفيرها في قوائم التأكيد أمر حيوي وهام لمستقبل خدمات التأكيد بصفه خاصه، ولصالح مهنة المراجعة بصفه عامه، وفي ظل التجارب الرائدة لبعض الدول في مجال التقارير المتكاملة للأعمال مثل جنوب افريقيا، فنلندا، الإمارات العربية المتحدة، نجد أن هذا النوع من التقارير يمر بمراحل تطور مستمرة من حيث المحتوى الإعلامي لهذه التقارير بما يتناسب مع توجهات الشركات، وإستراتيجية الأعمال والأهداف طويلة الأجل في هذه الدول، من خلال ممارسات الإفصاح غير المالي علماً بأن غالبية هذه الممارسات كانت مصحوبة بتقرير مراقب الحسابات عن التوكيد المهني لها .

وفي ضوء ما تقدم سوف يتم تناول النقاط التالية في هذا المحور:

١/٢ : مفهوم مهام التأكيد :

قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB, 2012) بتعريف مهمة التأكيد على أنها "مهمة يقوم مقدمها بالتوصل إلى استنتاج لتعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين المرتقبين – بخلاف الطرف المسئول – عن نتائج التقييم أو القياس للتقرير محل التأكيد في ضوء مجموعة من المعايير، وأن نتائج تقييم وقياس التقرير محل التأكيد تتمثل في المعلومات التي يتوصل إليها مقدم التأكيد نتيجة تطبيق المعايير".

وقد اتفقت مجموعة من الدراسات الأكاديمية (Kotonen, 2019; Kolk & Perego, 2020 ; Smith et al ., 2011 ; Artiach et al ., 2012) على أن مهام التأكيد هي مهام مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين وتطوير جودة

المعلومات لأغراض متخذي القرار وصولاً إلى تحسين الأداء ، في حين يرى (Gray 2019) ، أن مفهوم التأكيد ينشأ عند دخول طرف ثالث في العلاقة بين إدارة المنشأة والمساهمين تكون مهمته فحص المعلومات التي يتم التقرير عنها من إدارة المنشأة ، وذلك بهدف التأكد من دقتها وصحتها وإمكانية الإعتماد عليها، وإقامة الدليل الكافي على هذا التأكيد وإبلاغ هذه النتيجة إلى المساهمين.

وتأكيداً على أهمية ما سبق فقد أشار (Deloitte , 2012) إلى أن توصيل معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة، خاصة المستثمرين وعلى رأسهم المستثمرين المؤسسين، الذين نادوا كثيراً بالحصول على معلومات تتعلق بالأداء الكلي للشركة (مالي - غير مالي) يمكن من خلالها اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل أفضل.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن التأكيد يعني رأي مراجع الحسابات في المعلومات التي تقدمها إدارة الشركة لأصحاب المصالح في ضوء مجموعة من المعايير والإرشادات بما يُمكن من رفع درجة ثقة مستخدمي هذه المعلومات، هذا بالإضافة إلى تخطي فجوة المصدقية وتخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى حد مقبول.

٢/٢ : التوكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال :

يشير التقرير الصادر عن مؤسسة (KPMG,2012) إلى أن تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال أصبح ظاهرة مؤثرة في مجال الأعمال، حيث زادت نسبة المنشآت التي تسعى إلى تأكيد هذا النوع من التقارير بشكل ملحوظ في السنوات الأخيرة، ولعل ذلك يرجع إلى إقتناع تلك المنشآت بأن تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال يعد بمثابة مؤشراً لمصدقية محتواها، ويخفض نسبة القلق والتشكك لدى أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين فيما يتعلق بدرجة دقة ومصدقية وجودة المعلومات الإقتصادية، البيئية، الإجتماعية، الحوكمية، الأخلاقية والمخاطر المفصح عنها في متن التقارير المتكاملة للأعمال، فضلاً عن المنافع التي تعود على تلك المنشآت من تأكيد هذا النوع من التقارير والتي تتمثل في وقوف إدارات تلك المنشآت على مواطن القوى والضعف

المصاحبة لأنشطتها وعملياتها، مع لفت نظرها إلى الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى مزيد من الجهد من أجل تحسين جودة الأداء الحالي والمستقبلي .

١/٢/٢ : دوافع ومحركات التأكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال :

تعمل التقارير المتكاملة للأعمال على إعطاء صورة أكثر وضوحاً وشفافية عن أداء المنشآت بما يساعد الأطراف أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين على اتخاذ قرارات أكثر دقة ، وفي هذا الشأن قام (Simnett et al . 2012) بدراسة مجموعة من العوامل والتي تعد دافعاً أساسياً للمنشآت نحو خدمات التأكيد الإختياري للتقارير المتكاملة للأعمال وذلك من خلال إختيار قاعدة بيانات تعمل على 311 قائمة تأكيد خلال الفترة من 2008 وحتى عام 2012، وقد اسفرت نتائج هذه الدراسة عن مجموعة من الدوافع والمحركات نحو التأكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال والتي تضمنت الآتي:

أ- إذا كانت المنشآت تعمل في دول تتأثر بإحتياجات ورغبات أصحاب المصالح.

ب- إذا كانت المنشآت تعمل في ظل أنظمة قانونية قوية.

ج- إذا كانت المنشآت لها إهتمامات كبيرة بالنواحي الاجتماعية

د- إذا كانت المنشآت بحاجة إلى دعم وتعزيز مصداقيتها أمام المجتمع.

وفي نفس السياق قام (Perego, 2011) بدراسة تتعلق بذات الشأن وذلك بإختبار قاعدة بيانات إشتملت على مجموعة من التقارير المتكاملة للأعمال في الفترة ما بين 2009 وحتى عام 2012 وقد أكدت تلك الدراسة على نفس نتائج الدراسة السابقة إلا أنها اختلفت معها في كون الإقبال على خدمات التأكيد يكون أكبر في المنشآت العاملة في دول بها أنظمة قانونية ضعيفة، ولهذا فقد توصلت الدراسة إلى أن خدمات التأكيد يمكن أن تستخدم "كأداة لضمان تحقيق الرقابة علي مصداقية المعلومات المفصح عنها في ظل الأنظمة القانونية الضعيفة " .

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه بصرف النظر عن حالة الأنظمة القانونية من حيث (القوة – الضعف) التي تعمل في محيطها المنشآت إلا ان هناك مجموعة من الدوافع التي تقف وراء الحاجة إلي تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال لعل أهمها :

- أ- الطلب المتزايد من قبل العديد من أصحاب المصالح بتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال، وذلك نظراً للشك الذي يساور هؤلاء في المعلومات المقدمة إليهم من واقع تلك التقارير، وحاجتهم الدائمة إلى معلومات دقيقة عن الأداء الكلي للمنشأة، وذلك لاستخدامها في عمليات صنع القرارات، خاصة قرارات الاستثمار.
- ب- رغبة المنشأة في توصيل رسالة لأصحاب المصالح مفادها أن المنشأة معنية بدقة تلك التقارير، وتسعى دائماً إلى عرضها بشكل يبعث على الإحساس والشعور بالإطمئنان لدى أصحاب المصالح وبناء علاقات قوية معهم.
- ج- سعى المنشأة الدائم نحو التطوير والتحسين المستمر لأنظمة ومقاييس أدائها وأنظمة إعداد تقاريرها بما يمكنها من تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي تواجهها.

٢/٢/٢ : معايير وإرشادات تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال :

تغطي التقارير المتكاملة للأعمال مجالات وأبعاد عديدة تم ذكرها في أكثر من موضع داخل البحث، فضلاً عن أنها تتضمن معلومات (كمية – وصفية) وهو الأمر الذي يتطلب وجود مجموعة من المعايير والإرشادات المنظمة لتنفيذ عملية تأكيد تلك التقارير بجودة عالية، ولقد أخذت المنظمات المهنية الدولية علي عاتقها في السنوات الأخيرة مهمة إصدار مجموعة من المعايير والإرشادات الدولية في هذا الشأن . وبالفعل فقد كللت جهود تلك المنظمات بالنجاح، وذلك من خلال إصدار كل من: (AA1000AS) (Account Ability 1000 Assurance Standard)، (International Standard on Assurance Engagements) (ISAE3000)، هذا ويعتبر المعياران السابقان من أبرز المعايير الدولية التي تم إصدارها بواسطة المنظمات المهنية، والتي يمكن الإعتماد عليها بواسطة المراجعين الخارجيين علي مستوى العالم لتأكيد التقارير غير المالية (MPMG, 2012; Rao et al., 2012)، وسيقوم الباحث بتناول هذان المعياران بشيء من التفاصيل:

١/٢/٢/٢ : معيار (AA1000AS):

تعتبر Account Ability المنظمة المسئولة عن إصدار مجموعة معايير AA1000، والتي تشتمل علي كل من: معيار AA1000APS وهو معيار خاص

بالإفصاح عن المعلومات غير المالية ، ومعيار AA1000AS وهو معيار التأكيد لتقارير الإستدامة والذي يستخدم بواسطة المراجعين لتقييم وتوفير استنتاجات عن طبيعة ومدى الإلتزام بمعيار الإفصاح AA1000APS ، وعن مدى جودة المعلومات المفصوح عنها في التقارير المتكاملة للأعمال.

وفى سياق ذلك يمكن القول أن هذا المعيار يوفر مجموعة من عمليات المراجعة والمساءلة للتأكد من أن معدي التقرير يلتزمون بمعايير وإرشادات الإفصاح مثل الإرشادات الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Reynolds & Yuthas, 2018).

٢/٢/٢/٢: المعيار الدولي لمهام التأكيد ISAE3000:

قام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي بإصدار هذا المعيار في عام 2008، والذي تم تفعيل العمل به عام 2011، ولقد كان الهدف من هذا المعيار هو أن يغطي مهام التأكيد بخلاف المراجعة أو الفحص للمعلومات المالية ، (Simnett,2012) ولقد وفر معيار ISAE3000 تفسيراً شاملاً فيما يخص الأمور التالية (Manetti & Becatti, 2012):

- أ- التحديد الواضح لمستوى التأكيد.
- ب- إمكانية الإستعانة بمجموعة من الخبراء المتخصصين عند تقديم خدمات التأكيد، وذلك بالنسبة للأمور التي تخرج عن نطاق معرفة المراجع الخارجي.
- ج- التحديد الواضح لمسئوليات وصلاحيات الأطراف المشتركة في عملية التأكيد.
- د- تحديد الاختبارات الواجب تنفيذها في سبيل الوصول إلي الإستنتاج.
- هـ- تقدير خطر المراجعة.
- و- تصميم نموذج واضح ومحدد لقوائم التأكيد.

وفى سياق ذلك يعتبر معيارى ISAE3000, AA1000AS أطر تأكيد دولية، فهما أكثر أطر التأكيد شيوعاً وانتشاراً واستخداماً علي مستوى العالم، ولقد تم وصفهما بالدولية وذلك لأن المنظمات التي قامت بإصدارهما هي منظمات دولية بطبيعتها، كما أن هذه الأطر تستخدم بواسطة مقدمي التأكيد في مختلف أنحاء العالم

(KPMG, 2012) وأن باقي أطر التأكيد الأخرى هي أطر محلية وذلك لأنه قد تم توفيرها بواسطة واضعي معايير المراجعة بالدول المعنية، وأن هذه الأطر المحلية مشتقة جميعها من المعيار الدولي لمهام التأكيد ISAE3000 .

وفي هذا الشأن يرى الباحث أن المنشآت التي لا توفر تأكيداً للتقارير المتكاملة للأعمال الخاصة بها في الوقت الحاضر سوف تعاني من مشاكل كبيرة مستقبلاً، حيث أنها بذلك تعطي مؤشراً لجميع الأطراف ذات العلاقة يفيد بأن المعلومات الخاصة بالأبعاد غير المالية لا تدخل ضمن إهتماماتها الرئيسية مما ينعكس على جودة قرارات أصحاب المصالح، وخاصة فيما يتعلق بقرارات الإستثمار وهذا ما سوف يتناوله الباحث في المحور التالي.

٣/٢ أثر تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية :

تشمل تقارير الأعمال المتكاملة قوائم مالية تقليدية وتقارير أداء غير مالية، وإذا رجعنا لمفهوم التوكيد المهني (Arens et al., 2019) من جهة ومفهوم الخدمات التصديقية Attestation Services من جهة أخرى (SSA No. 10)، فإننا نستطيع بلورة الآثار الحتمية لتقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية كما يلي:

١/٣/٢ بالنسبة للقوائم المالية السنوية التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة وإيضاحاتها المالية: فسوف يتم مراجعتها من خلال المراجعة المالية التقليدية، كخدمة تصديقية توكيدية تنتج توكيداً إيجابياً، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود، والاكتمال، والتقويم، والعرض، والإفصاح، والحقوق والتعهدات)، وفقاً لكن من GAAS & ISAs. (حجازي، ٢٠١٥) .

٢/٣/٢ بالنسبة لتقرير المسؤولية الاجتماعية، تقرير الأداء البيئي، تقرير الإستدامة، تقرير غازات الاحتباس الحراري (GHG)، وتقرير الحوكمة يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني عليها كخدمة مهنية تصديقية تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الإلتزام والوفاء بقواعد وأسس

كل تقرير على حده حسب طبيعة ونوع التقرير والتشريعات واللوائح والإتفاقيات الحاكمة له. (علي، ٢٠١٢)

٣/٣/٢ بالنسبة للإنعكاسات المالية للتقارير غير المالية علي القوائم المالية، فمن المنطقي أن يتم مراجعتها في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية، ومن أمثلة هذه الإنعكاسات أو الآثار ما يلي: (Green., & Qixinli, 2020)

- صافي ناتج تجارة أوتدول الكربون.
- النفقات والإلتزامات البيئية.
- النفقات والإلتزامات الاجتماعية.
- مكافآت مجلس الإدارة.

■ التعويضات البيئية.

٤/٣/٢ في حالة إعداد الشركة للتقارير المتكاملة للأعمال مرحلياً – كل ٣ شهور مثلاً: يتم عمل فحص محدود للقوائم المالية المرحلية وفقاً لمعيار الفحص المحدود المصري رقم ٢٤١٠، كما يتم عمل توكيد مهني مرحلي لباقي التقارير، ولكن وفقاً لمعايير التوكيد المبني والتصديق عليها. (أحمد، ٢٠١٣)

وقد أنتهي الباحث إلي أن توجه الشركات نحو تفعيل التقارير المتكاملة للأعمال يخلق طلباً أصيلاً علي مراجعة تلك التقارير، ولكن بسبب تباين تأكيدات الإدارة في عناصر، ومكونات تلك التقارير من جهة، ووجود تأكيدات إدارية نوعية غير مالية وغير نمطية من جهة أخرى، فإنه من الصعب أن تتم مراجعة تلك التقارير في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية، وللتغلب على ذلك يكمن الحل المهني في تطوير نموذج التوكيد المهني التصديقي الذي يكون له ثلاث أطراف (مرسل للرسالة، ومستقبل لها، ومؤدي التوكيد) وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات التي توصلها تلك التقارير لخدمة متخذي القرارات وأصحاب المصالح، وهوما أنتهت إليه دراسة كل من (Arens et al., 2019; Hodge et al., 2019).

ثالثاً: التوكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال وأثره على متخذى القرارات الإستثمارية .

إنفقت مجموعة من الدراسات الأكاديمية (Jones&Solomon,2012;) Edgley et al.,2010; على أن هناك جملة من المنافع يمكن تحقيقها من خلال التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال وخاصة لمجموعة المستثمرين وذلك بهدف إمدادهم بالمعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات الإستثمار والتمويل دعماً للتنمية المستدامة ، وقد أكدت تلك الدراسات على انه في ظل توفير معلومات تم توكيدها من قبل مراقب الحسابات تعكس البعد المالي وغير المالي ومؤشرات أداء عن كيفية إدارة الشركة للمخاطر الحالية والمتوقعة وسيناريوهات التعامل معها فإن عملية التوكيد لتلك التقارير تعد دافعاً وحافزاً للمستثمرين الحاليين والمرتقبين نحو إتخاذ القرارات الإستثمارية الصائبة.

وفي ذات السياق فقد أكدت دراسة كل من (Zamora et Arnold et al., 2019) al., 2018; على أن هناك تأثير إيجابي لتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال على قدرة المستثمرين المرتقبين على التنبؤ بأسعار الأسهم، ومن ثم على قدرتهم على إتخاذ قرارات إستثمارية سليمة، كما أكدت نفس الدراسات على أن أسعار الأسهم تتأثر بالمعلومات عن الأداء البيئي والإجتماعي والحوكمي دعماً للتنمية المستدامة.

وفي عام ٢٠١٤، قام (شحاتة، ٢٠١٤) بدراسة حول أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤولياتها الإجتماعية على قراري الإستثمار ومنح الإئتمان، وبيان أثر هذا التأكيد علي القرارات الاستثمارية، وقد انتهت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتأكيد مراقبي الحسابات لإفصاح المنشآت عن مسؤولياتها الاجتماعية علي قرارات الإستثمار كما أكدت دراسة (Roy, Helene, 2012) من خلال نتائجها على أن هناك قناعة من قبل المستثمرين بأن التوكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال يعد وسيلة لتحسين الأداء المالي للمحفظة الإستثمارية، كما أوصت نفس الدراسة بضرورة قيام المستثمرين بالإهتمام

بأداء الشركات البيئي، الاجتماعي، الحوكمي والمخاطر نظراً لما لها من تأثيرات كبيرة على الأداء المالي للشركات.

وقد تم إجراء دراسة تجريبية (Ghosh, D., & Wu, A., 2020) علي ١٠٤ من المحللين الماليين لتقديم توصياتهم بشأن الاستثمار في الشركات من عدمه، في ظل الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية معاً التي تم توكيدها، وتم التقييم من ١١ نقطة تتراوح بين بيع مؤكد إلي شراء مؤكد، وأشارت نتائج الدراسة إلي أن توصيات المحللين الماليين كانت قريبة جداً من البيع المؤكد، وذلك عندما كان الأداء المالي وغير المالي غير كاف ولا يتناسب مع متطلبات ورغبات المستثمرين.

وفى هذا الشأن أكدت دراسة (Eccles, et al., 2015) علي الاهتمام بالمعلومات غير المالية التي تم توكيدها من جانب المستثمرين في سوق الأوراق المالية، خاصة فيما يتعلق بصعود وهبوط أسعار الأسهم، كما تفيد تلك المعلومات في تحديد المنافع المحتملة للشركة، وإمكانية النمو والربح في المستقبل، كما أكدت هذه الدراسة أيضاً علي أن المعلومات عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي تم توكيدها تعطي مؤشراً حول تعرض الشركة للمخاطر من عدمه، وذلك من خلال بيان مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح، والتي من شأنها التأثير علي أسعار الأسهم.

وقامت دراسة أخرى (Cohen, et al., 2016) بتحليل آراء مجموعة من المستثمرين الافراد حول العالم فيما يتعلق بمؤشرات الأداء الاقتصادي، الحوكمي، المسؤولية الاجتماعية والمخاطر، وقد أشارت نتائج الدراسة إلي ان المستثمرين الأفراد مهتمين في المقام الأول بالمعلومات عن الأداء الإقتصادي يليه الحوكمي والمسؤولية الإجتماعية للشركات والمخاطر، شريطة أن يقوم طرف ثالث بالتوكيد عن المعلومات، كما اشاروا إلي رغبتهم الشديدة في زيادة المعلومات غير المالية في المستقبل.

ومن خلال التحليل السابق، والدراسات التي تم عرضها، يمكن القول أن التقارير المتكاملة للأعمال لها دور إيجابي في تضيق فجوة الإفصاح في التقارير المالية التقليدية، لما توفره من إفصاحات عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل متكامل بما يمكن أصحاب المصالح

خاصة المستثمرين والمحللين الماليين من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار في أسهم الشركات، وكذلك التنبؤ بأسعار أسهم هذه الشركات. وبناء على ما جاء بالعرض السابق يرى الباحث أن الطلب على التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال من جانب المستثمرين طلب منطقي وذلك إما لقصور في نماذج الإفصاح المالي المطبقة في الشركات، وإما لان هذه التقارير توفر معلومات غير مالية تمكن المستثمرين من الوقوف على الأداء الشامل للشركة وبالتالي جاءت نتائج الدراسات السابقة لتؤكد على أن التوكيد المهني عن تلك التقارير له دور إيجابي وتأثير كبير على قرارات المستثمرين، وان مجموعة الشركات التي تم توكيد تقاريرها يكون لديها قدرة أعلى وفرص حقيقية أكثر لجذب المستثمرين في الأجل الطويل، وذلك من خلال التواصل معهم عبر التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال، وهذا ما سيحاول الباحث التوصل إلى دلالاته من خلال الدراسة الميدانية في المحور التالي من هذا البحث.

رابعاً : التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال دعماً للتنمية المستدامة :

زادت مسؤولية الشركات في الأونة الأخيرة تجاه أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين، الذين يشعرون بالقلق من ناحية الأداء المتكامل للشركات سواء كان مالي أم غير مالي (Abeysekera,2013) ومما لاشك فيه أن الإستثمارات تؤثر علي البيئة والمجتمع، وبالتالي فمن حق المستثمر أن يشعر بالإستقرار والإطمئنان تجاه إستثماراته ودائماً ما يناشد هؤلاء المستثمرون الحكومات بتوفير ذلك وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Sharman, 2012) على، (٢٠١٣) إلي كيفية جعل التقارير المتكاملة للأعمال إلزامية عن طريق إصدار تشريع ملزم بإعدادها، وفي أوروبا تتم صياغة تشريع بذلك، وفي جنوب أفريقيا أصبح إعداد هذه التقارير أمراً ملزماً لجميع الشركات المدرجة في البورصة، وعلي الرغم من عدم وجود تشريع ملزم في معظم بلدان العالم، إلا أن اتجاه الشركات نحو إعداد تلك التقارير أصبح يمثل أحد إستراتيجيات الشركات نظراً لقناعتها بأن هذا النوع من التقارير يعمل على تحسين صورتها وموقفها أمام المجتمع مما يجعلها في وضع أفضل.

وقد أسهمت دراسة (Francesco & Matthias, 2019) في التأكيد على أن هناك قوي متضامنة تعمل على دعم وتعزيز التقارير المتكاملة للأعمال، وخاصة في ظل المطالبات الدائمة من المستثمرين، حملة الأسهم وقوى السوق المختلفة بهذا الشأن هذا بالإضافة إلى المنظمات غير الحكومية يمكنها ممارسة مجموعة من الضغوط على الحكومات من أجل إعداد معايير واضحة ومعلنة لإخراج تلك التقارير إلى حيز التطبيق والإلزام، وترى نفس الدراسة أن شركات المحاسبة والمحللين الماليين لهم دور هام في مطالبة الشركات بإعداد هذه التقارير والمساهمة في إعداد معايير لتلك التقارير، علاوة على وضع أسس ومنهجيات واضحة لتوفير الضمانات الكافية لإعداد تلك التقارير لإضفاء مزيداً من المصداقية على تلك التقارير.

وعلى الرغم من توافر الوعي بأهمية ومميزات التقارير المتكاملة للأعمال، إلا أنها لم تحقق الإنتشار الكافي، ويرجع ذلك إلي وجود بعض التحديات التي تواجه تطبيقها، وهذا ما أكدت عليه دراسة كل من (Alex W., Liza M. & John T., 2019; Marianne D. et al., 2020 ; Jan A. & Juile B., 2020 2018; حيث إتفقت هذه الدراسات على أن هناك مجموعة من التحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة للأعمال، لعل أهمها:

- ١- عدم توافر الإرشادات اللازمة لإعداد وتطبيق تلك التقارير.
- ٢- وجود فجوة بين المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير وبين ما يحتاجه أصحاب المصالح من معلومات.
- ٣- عدم وضوح شكل العلاقة بين الأبعاد الموجودة بالتقارير وإستراتيجية الشركة.
- ٤- عدم وجود طريقة عرض ولغة مناسبة لإعداد تلك التقارير بحيث تكون مفهومة لجميع أصحاب المصالح .
- ٥- عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة والقائمة على إعداد تلك التقارير .
- ٦- عدم وجود مقاييس للأداء غير المالي في بعض الشركات مما يجعل المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير منقوص الفاعلية .

- ٧- عدم وضوح الرؤية بشأن تطبيقات نظم المعلومات داخل الشركات بحيث تتضمن مخرجاتها المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.
- ٨- كيفية تصميم وتنفيذ هيكل رقابة داخلية يعمل على تحقيق التكامل بين أطر وأبعاد تلك التقارير.

وفيما يتعلق بالتحديات المصاحبة لتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال أكدت دراسة (أحمد، ٢٠١٣)، على أن أهم تحدي يواجه الشركات عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة هو كيفية إلزام الشركات بإعداد هذه التقارير، ووضع مبادئ ومعايير تلتزم بها جميع الشركات، لذا يجب على المنظمات العالمية والمحلية تبنى فكرة وجود مبادئ مقبولة قبولاً عاماً يتم على أساسها إعداد التقارير المتكاملة، وتساعد هذه المبادئ في وضع خطوط عريضة لتحديد الواجبات والمسئوليات والمتطلبات القانونية والحفاظ على السرية.

وبالنظر إلى واقع ومستقبل إعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال في مصر فقد أكدت مجموعة من الدراسات الأكاديمية والمهنية KPMG, 2012 (علي، ٢٠١٢)، (الكتاب السنوي لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة لعام ٢٠١٩)، على أنه توجد بعض الممارسات المحاسبية في هذا الشأن ولكنها ممارسات متناثرة وغير متسقة أو منظمة، وتحتاج إلى مجموعة من الدعائم والمقومات تتمثل في، الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي لكيفية إعداد ومراجعة التقارير المتكاملة للأعمال يحتاج تفعيل خدمات التوكيد المهني في مصر على تقارير الأعمال المتكاملة خاصة في شقها غير المالي إلى ضوابط أو مقومات منها؛ إلزام جهات الإشراف والرقابة بإعداد ونشر تقارير الأعمال مصحوبة بتقرير توكيد مهني من مراقب الحسابات.

وفي نفس الإطار فقد أشارت دراسة (حجازي، ٢٠١٥) على أن معظم تقارير التوكيد المهني معدة وفقاً لمعيار التوكيد المهني رقم (٣٠٠٠) ومعظم القائمين بهذا النوع من التوكيد مكاتب مراجعة أجنبية، كما أكدت نفس الدراسة على أن خدمات التوكيد المهني في مصر على التقارير المتكاملة للأعمال تحتاج إلى تحديث معيار التأكيد المصري رقم (٣٠٠٠) مسابقة مع التحديث في المعيار الدولي المناظر، وكذلك مسابقة التحديث في معيار التصديق الأميركي (SSAE NO. 10)، علاوة على إجراء مجموعة من المناقشات

والإجتماعات مع مجموعة من مكاتب المراجعة الرائدة مهياً بصدد إصدار دليل إجرائي وإرشادي فيما يتعلق بتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال.

وفي سياق ذلك يؤكد الباحث على أن هناك تحدياً ملموساً أمام المحاسبين والمراجعين في مصر، فيما يتعلق بإعداد التقارير المتكاملة للأعمال وتوكيدها ليتسع دورهم ليشمل أبعاد الرقابة والحوكمة، والاتصال بأصحاب المصالح المختلفة للتعرف الدقيق على رغباتهم واحتياجاتهم وتوقعاتهم، وخاصة فيما يتعلق بإتخاذ القرار الإستثماري، فضلاً عن الفهم والإدراك الواعي للدور البارز الذي يمكن أن يلعبوه لتحقيق أهداف تلك التقارير وخاصة فيما يتعلق بإستدامة الشركات.

كما يؤكد الباحث على أن شركات المحاسبة والمراجعة الكبار (E&G- PWC - KPMG - DELOTTE) ستكون قوة داعمة لنجاح توكيد التقارير المتكاملة للأعمال في مصر لأنها توفر عملية المراجعة للمعلومات المالية وغير المالية بشكل متزايد، علاوة على أنها تقوم بنشر أبحاث بصفة دورية عن مفهوم وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال والمنافع والتحديات التي تواجه هذه التقارير، هذا بالإضافة إلى كون الشركات المذكورة داعمة للمجلس العالمي للتقارير المتكاملة (IIRC) هذا بالإضافة إلى أن هذه الشركات لديها شبكة من الفروع والمكاتب منتشرة في جميع أنحاء العالم .

وفي نهاية هذا المحور، يسعى الباحث في الجزء التالي من البحث إلى إختبار فروض البحث من خلال إعداد دراسة ميدانية مستعيناً بمجموعة من الأساليب الإحصائية المختلفة سعياً للوصول إلى مجموعة من النتائج التي تتناسب مع أهمية وأهداف البحث، وإعداد مجموعة من التوصيات والأبحاث المستقبلية.

المبحث الثالث الدراسة التطبيقية

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة الميدانية :

١. الإدارة في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) ، المدرجة في بورصة الأوراق المالية (ويمثلهم المدراء الماليون وبعض أعضاء مجلس الإدارة في هذه الشركات) ، باعتبارهم المسؤولون عن اعداد التقارير المتكاملة.
٢. المراجعون الخارجيون في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) باعتبارهم أحد الاطراف التي يمكنها تقديم خدمات تأكيد التقارير المتكاملة.
٣. المستثمرون في شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) المدرجة في بورصة الأوراق المالية ، باعتبارهم من أهم مستخدمي التقارير المتكاملة .

ومن أجل اختبار فرضيات البحث قام الباحث باختيار عينة الدراسة بشكل تحكمي (عينة تحكمية) ، تتضمن ٢٤٠ مفردة ، ٨٠ يمثلون الإدارة ، ٨٠ يمثلون المراجعين الخارجيين ، ٨٠ يمثلون المستثمرون ، ويبين الجدول التالي ذلك.

جدول (١) قوائم الاستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل الاحصائي

النسبة المئوية للاستجابة	قوائم الاستبيان الخاضعة للتحليل	قوائم الاستبيان الموزعة	فئات عينة الدراسة
٧٧.٥%	٦٢	٨٠	١. الإدارة في شركات المساهمة
٨٣.٧٥%	٦٧	٨٠	٢. المراجعون الخارجيون في شركات المساهمة.
٦٧.٥%	٥٤	٨٠	٣. المستثمرون في شركات المساهمة
٧٦.٢٥%	١٨٣	٢٤٠	الاجمالي

ثانيا : اختبار مدى ثبات وصدق الاستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس ، ولبيان مدى ثبات قائمة الاستبيان تم حساب معامل الثبات Alpha لأسئلة الاستبيان ، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة ، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي :

جدول (٢) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معامل اثبات	معامل الصدق
١	الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال	٠.٦٢٣	٠.٧٨٩
٢	الممارسون الذين قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال	٠.٧٥٣	٠.٨٦٨
٣	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال	٠.٦٣٠	٠.٧٩٤
٤	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال	٠.٨٧٣	٠.٩٣٤
٥	التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في اتخاذ وترشيد القرارات الاستثمارية .	٠.٧٢٢	٠.٨٥٠

يوضح الجدول السابق أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل ألفا ٠.٦ فأكثر يمكن قبوله ، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى ، وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠.٦٣٢ و ٠.٨٧٢ ، أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠.٧٨٩ و ٠.٩٣٤ (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات) ، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة ، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

ثالثا : التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية :

١/٣ الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .

يمكن توضيح الإحصاءات الوصفية لآراء عينة الدراسة حول الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة من خلال الجدول (٣) ، ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أن آلية التأكيد المشترك (التأكيد الخارجي والداخلي) ، تعتبر الآلية الأفضل التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة ، ويمثل التأكيد المشترك

تعاون بين طرف من خارج المنشأ يقدم خدمة التأكيد الخارجي ، وطرف من داخل المنشأة يقدم خدمة التأكيد الداخلي ، وتعد هذه النتيجة منطقية ومتوقعة إلى حد كبير فقد يكون التأكيد الخارجي فقط غير مناسب ، وقد يكون التأكيد الداخلي فقط غير مناسب أيضا ، لأن الطبيعة المختلفة والمتنوعة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة قد تحتاج إلى أكثر من متخصص لتأكيداتها ، خاصة إذا كان الأمر متعلق بتأكيد بيانات بيئية أو اجتماعية أو متعلقة بالاستدامة ، مثل هذه البيانات فقد لا يكون لدى الممارس الخارجي بمفرده أو لدى الممارس الداخلي بمفرده الخبرة التي تمكنه من تأكيد هذه التقارير ، كما يلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أن الآلية الأقل قبول من الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة هي التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة) ، ويعد ذلك أمرا منطقيا أيضا ، لأن الاستنتاج الذي يقدمه التأكيد الداخلي ، لا يحظى بنفس مستوى الثقة والمصادقية التي يحظى بها التأكيد الخارجي ، كما أن إدراك فئات العينة إلى أن أساس الثقة في استنتاج التأكيد الذي يتوصل إليه الممارس هو استقلاله ، أدى بهم إلى عدم تفضيل الأداء الداخلي فقط ، لأن الممارس الداخلي أقل استقلالا من الممارس الخارجي.

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

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة
٥	٧٩.٠	٨٣.٣	اداري	(١) التأكيد الخارجي (المراجعة الخارجية أو مهنة متشابهة)
٢	٦٣.٠	٤٥.٤	مراجع خارجي	
٢	٥٩.٠	٣٩.٤	مستثمر	
٣	٨٢.٠	٢٤.٤	اداري	(٢) التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة)
٥	٩٤.٠	١١.٤	مراجع خارجي	
٦	٥٩.٠	٢٨.٣	مستثمر	
٢	٥١.٠	٤٢.٤	اداري	(٣) أنظمة الرقابة الداخلية
٦	٦١.٠	٠٣.٤	مراجع خارجي	
٤	٦٩.٠	٨٢.٣	مستثمر	
٤	٦١.٠	١٨.٤	اداري	(٤) مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة)
٤	٧٠.٠	١٧.٤	مراجع خارجي	
٤	٤٩.٠	٠٤.٤	مستثمر	

٦	٥٩.٠	٦٣.٣	اداري	(٥) عمليات حوكمة الشركات
٣	٦٣.٠	٢٩.٤	مراجع خارجي	
٣	٨٢.٠	٢٣.٤	مستثمر	
١	٤٨.٠	٥٦.٤	اداري	(٦) التأكيد المشترك (تعاون بين ممارس خارجي وممارس داخلي)
١	٧٢.٠	٤٨.٤	مراجع خارجي	
١	٦٩.٠	٦٣.٤	مستثمر	

❖ يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠.٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس .

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

يوضح الجدول (٤) الاحصاءات الوصفية الآراء العينة حول الممارس الذي قد يقدم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال ، وقد تبين ان معظم افراد العينة يرون ان اهم هؤلاء الممارسين فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي ، يليه فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع داخلي ، ويعد ذلك امرا منطقيا ، حيث ان تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال من خلال فريق (سواء كان يرأسه المراجع الخارجي او الداخلي او شخص اخر) يزيد من مستوى المصداقيه والموثوقيه والدقه في استنتاج التأكيد ، لوجود خبرات متنوعة في هذا الفريق ، كما يلاحظ وجود اتفاق بين الاداريين والمستثمرين على ان الاقل اهميه هو طرف اخر مهتم بالانشطه البيئيه والاجتماعيه ، وقد يرجع ذلك الى ان فئات الدراسة يدركون جيدا اهميه وجود مراجع (داخلي او خارجي) في فريق التأكيد سواء كان هذا المراجع عضوا او رئيسا لهذا الفريق ، ومن منطلق ان تأكيد التقارير المتكامله يعد امتدادا طبيعيا لعمل المراجع ، بجانب ان لديه خبره في التعامل مع الشركات ، وقد يجمع من المعلومات التي تمكنه من تقديم خدمه تاييديه مرتفعه الجودة بجانب استقلاليتته (خاصه المراجع الخارجي) ، ويلاحظ ان المراجعين الخارجيين اعطوا للممارس المراجع الداخلي اهميه اقل ، وقد يرجع ذلك الى ادراكهم انه الاقل استقلالا .

جدول (٤) الممارسون التي قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	الممارسون التي قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال
٣	٥٨.٠	١٩.٤	اداري	(١) المراجع الداخلي
٦	٨٧.٠	٤٩.٣	مراجع خارجي	
٥	٥٩.٠	٩٨.٣	مستثمر	
٤	٠.٨٨	٤.٠٣	اداري	(٢) المراجع الخارجي
٢	٧٢.٠	٣٢.٤	مراجع خارجي	
٤	٦٣.٠	٠٠.٤	مستثمر	
٦	٥٩.٠	٢٧.٣	اداري	(٣) طرف اخر مهتم بالانشطة البيئية والاجتماعية و الحوكمية والاستدامة
٥	٠.٣١	٦٥.٣	مراجع خارجي	
٦	٢٧.١	٥٥.٣	مستثمر	
١	٩٣.٠	٤١.٤	اداري	(٤) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يراسه مراجع خارجي
١	٦١.٠	٦٥.٤	مراجع خارجي	
١	٣٩.٠	٤٧.٤	مستثمر	
٢	٦١.٠	٢٧.٤	اداري	(٥) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يراسه مراجع داخلي
٣	٢٧.٠	١٥.٤	مراجع خارجي	
٢	٤٠.٠	٣٨.٤	مستثمر	
٥	١.١٩	٣.٥٦	اداري	(٦) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يراسه متخصص اخر خلاف المراجع
٤	٨٢.٠	٠.٧.٤	مراجع خارجي	
٣	٦١.٠	٢٧.٤	مستثمر	

❖ يوجد فرق معنوي بين فئات عينته عند مستوى (٠.٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس .

٣/٣ مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة .

يوضح الجدول (٥) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدارسة حول مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال ، ويلاحظ أن معظم أفراد العينة يرون أهمية جميع هذه المبررات ، ويلاحظ وجود اتفاق بين فئات عينة الدارسة على أن أهم هذه المبررات "حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها"، و "تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة" ، وعلى الرغم من وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على المبررات التي حصلت على أهمية أقل ، فإن فئة المراجعين ترى أن أقل هذه المبررات أهمية "تلبية مطالب أصحاب المصلحة

للمساءلة الادارية"، في حين ترى فئة الاداريين أن المبرر الأقل أهمية "تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة " خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة في حين ترى فئة المستثمرين أن المبرر الأقل أهمية " ضرورة مواكبه التطور في مجال المحاسبه الماليه " ، والتي أولت اهتماما كبير بالتقارير المتكاملة ، وقد يرجع ذلك إلى الاختلاف النسبي في ثقافة كل فئة من هذه الفئات ، وإلى اختلاف الوزن النسبي لكل مبرر تم عرضه بالنسبة لها .

الجدول (٥) مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة
٣	٤٧.٠	٣٨.٤	اداري	(١) طمأنة أصحاب المصلحة علي عملية اعداد التقارير المتكاملة.
٥	٥٩.٠	٢٢.٤	مراجع خارجي	
٣	٧٣.٠	٤٠.٤	مستثمر	(٢) تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الادارية.
٩	٥١.٠	٥٧.٣	اداري	
١٢	٣٨.٠	٢٥.٣	مراجع خارجي	(٣) حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة علي وزيادة مستوي الثقة في محتوياتها
١٠	٥٥.٠	٨٥.٣	مستثمر	
٢	١٣.١	٤٢.٤	اداري	(٤) سد الفجوة بين معد التقرير ومستخدم التقرير
١	٧١.٠	٤١.٤	مراجع خارجي	
١	٦٨.٠	٥٤.٤	مستثمر	(٥) تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال ، خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة
٨	٠.٦٥	٨٣.٣	اداري	
٧	٤٠.٠	٠٩.٤	مراجع خارجي	
٦	٧٥.٠	٢٥.٤	مستثمر	(٦) التأكيد يساهم بشكل كبير في زيادة انتشار التقارير المتكاملة للاعمال علي نطاق أوسع
١٢	٣٥.٠	١٠.٣	اداري	
٨	٠.٧.١	٠.١.٤	مراجع خارجي	
١١	٢٤.٠	٦٣.٣	مستثمر	(٧) التأكيد يدعم الثقة الداخلية للجهة التي قامت بالتقارير .
١١	٨٧.٠	١٩.٣	اداري	
١١	٥٤.٠	٥٩.٣	مراجع خارجي	
٧	٤٨.٠	١١.٤	مستثمر	(٨) زيادة فائدة التقارير المتكاملة للأعمال
٦	٦٨.٠	٠٩.٤	اداري	
٩	٦٠.٠	٨٨.٣	مراجع خارجي	
٨	٤١.٠	٠.٨.٤	مستثمر	(٨) زيادة فائدة التقارير المتكاملة للأعمال
٥	٠.٣٨	٤.١٠	اداري	
٤	١٩.١	٤.٢٨	مراجع خارجي	
٤	٦١.٠	٣٩.٤	مستثمر	

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة
١٠	٤٣.٠	٢٥.٣	اداري	(٩) ضرورة مواكبة التطورات في مجال المحاسبة المالية ، والتي أولت اهتماما كبير بالتقارير المتكاملة للاعمال .
٣	٧٢.٠	٣١.٤	مراجع خارجي	
١٢	٥٨.٠	٣١.٣	مستثمر	
٧	٢٦.١	٠٢.٤	اداري	(١٠) تأكيد التقارير المتكاملة للاعمال يضيف قيمة للمنشأة .
١٠	٩٢.٠	٧٠.٣	مراجع خارجي	
٩	٥٢.٠	٠٠.٤	مستثمر	
٤	٥١.٠	١٢.٤	اداري	(١١) توصيل معلومات غير مالية مؤكدة بجانب معلومات مالية مؤكدة يعد أمر هاماً لإصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية .
٦	٠٣.١	١٥.٤	مراجع خارجي	
٥	٥٨.٠	٣٨.٤	مستثمر	
١	٧١.٠	٤٥.٤	اداري	(١٢) تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة للاعمال .
٢	٩٢.٠	٣٨.٤	مراجع خارجي	
٢	٦١.٠	٤٦.٤	مستثمر	

٤/٣ التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة .

يوضح الجدول (٦) الإحصاءات الوصفية لآراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة للاعمال المرتبطة بعملية اعداد التقارير المتكاملة ، ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين عينات على اهمية جميع هذه التحديات ، وهي نتيجة متوقعة لحدائه هذا الاتجاه ، ووجود اتجاهات متعددة وارااء بشأنه ، كما يلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على ان اهم هذه التحديات هي : طبيعته غير المتجانسه للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة للاعمال ، وقد يرجع ذلك الى ادراك جميع فئات العينة لطبيعته التقارير المتكاملة للاعمال واحتوائها على بيانات عن مجالات مختلفه ، فهذه التقارير تتضمن بيانات ماليه وغير ماليه ، وقد تخص هذه البيانات انشطه اقتصاديه او اجتماعيه او بيئيه او عن الاستدامه والمخاطر مما يجعلها غير متجانسه الامر الذي يصعب تاييدها ، كما يلاحظ عدم وجود اتفاق بين فئات العينة على التحدى الذى يحظى بالاهميه الاقل كما يلى :

❖ فمن وجهه نظر فئه الاداريين فان التحدى الاقل اهميه هو " وجود انتقادات للمفاهيم الاساسيه للتقارير المتكاملة للاعمال .

- ❖ ومن وجهه نظر فئة المراجعين الخارجيين فإن التحدى الاقل اهميه هو " عدم ملائمة انظمه الرقابه لعمليه اعداد التقارير الكتكامله للاعمال .
- ❖ ومن وجهه نظر فئة المستثمرين فان التحدى الاقل اهميه هو " غموض اطار التقرير المتكامل للاعمال الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل .

جدول (٦) التحديات التي تواجه تاكيد التقارير المتكاملة للاعمال المرتبطه بعمليه اعداد التقارير المتكامله

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	التحديات التي تواجه تاكيد التقارير المتكاملة للاعمال المرتبطه بعمليه اعداد التقارير المتكامله
٥	٧٣.٠	٤١.٣	اداري	(١) وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة للاعمال.
٥	٦٢.٠	٠٤.٤	مراجع خارجي	
٥	٨٤.٠	٣٢.٣	مستثمر	
٨	٥٨.١	٠٦.٣	اداري	(٢) وجود انتقادات للمفاهيم الاساسية للتقارير المتكاملة للاعمال.
٦	٥٨.٠	٨٤.٣	مراجع خارجي	
٦	٤٥.٠	٣.٢٠	مستثمر	
٧	٧٤.٠	١٥.٣	اداري	(٣) تعدد مداخل اعداد التقارير المتكاملة للاعمال .
٧	٣٥.١	٣٥.٣	مراجع خارجي	
٧	٤٨.٠	١١.٣	مستثمر	
٦	٤٥.٠	٢٨.٣	اداري	(٤) عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية اعداد التقارير المتكاملة للاعمال .
٨	٣٦.٠	١٢.٣	مراجع خارجي	
٤	٦٦.٠	٤٨.٣	مستثمر	
٤	٤٦.٠	٤٨.٣	اداري	(٥) غموض اطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامله للاعمال .
٤	٦٥.٠	١٨.٤	مراجع خارجي	
٨	٨٣.٠	٠٥.٣	مستثمر	
٣	٩٤.٠	٢٧.٤	اداري	(٦) وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة للاعمال .
٢	٤٨.٠	٤٣.٤	مراجع خارجي	
٣	٤٦.٠	٣.٨٢	مستثمر	
٢	٥٢.٠	٢٨.٤	اداري	(٧) احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة للاعمال والتي سيتم تأكيدها.
٣	٠.٥٢	٤.٢٤	مراجع خارجي	
٢	٨٥.٠	٣٠.٤	مستثمر	
١	٠.٦٨	٤.٣٦	اداري	(٨) الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة للاعمال.
١	٠.٣٦	٤.٤٧	مراجع خارجي	
١	٥٧.٠	٥٥.٤	مستثمر	

❖ يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠.٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس .

٥/٣ التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية .

كما يوضح الجدول (٧) الإحصاءات الوصفية لآراء عينة الدارسة بشأن " التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية " ، ويلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أهمية جميع هذه التحديات ، ولكن يلاحظ وجود اختلاف بين مستوى أهمية كل تحدي منها على مستوى فئات العينة الثلاث هي :

❖ يرى الإداريين أن أهم تحدي هو "احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً .

❖ " يرى المراجعين أن أهم تحدي هو " رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة

❖ يرى المستثمرين أن أهم تحدي هو " صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة " ، الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال " كما أن التحدي الأقل أهمية من وجهة نظر :

❖ فئة الإداريين كان "ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده " ،

❖ فئة المراجعين كان "وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد"

❖ فئة المستثمرين كان "رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة".

ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى رؤية كل فئة من هذه الفئات لكل تحدي ، في ضوء ما تصبو إليه من التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية .

جدول (٧) التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية
٧	٦١.٠	٠٠.٤	اداري	١) عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .
١٤	٦٨.٠	٠٥.٣	مراجع خارجي	
٦	٥٨.٠	٩٨.٣	مستثمر	
١٥	٥٠.٠	٠٢.٣	اداري	٢) ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائدها.
١٢	٥٦.٠	١٥.٣	مراجع خارجي	
٨	٦٤.٠	٣.٦٣	مستثمر	
٣	٧٤.٠	٢٥.٤	اداري	٣) اختلاف مستوي المصدقية والموثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنة بالمراجع .
٧	٣٣.١	١٧.٤	مراجع خارجي	
٧	٨٧.٠	٨٨.٣	مستثمر	
٨	٥٨.٠	٩٠.٣	اداري	٤) تنوع طبيعة الاليات تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .
٨	٢٧.٠	٠٥.٤	مراجع خارجي	
٥	٥٢.٠	١٧.٤	مستثمر	
٩	٨٨.٠	٥٣.٣	اداري	٥) عدم اتفاق علي المسنول عن تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .
٩	٧٤.٠	٩٠.٣	مراجع خارجي	
٤	٩٤.٠	٢١.٤	مستثمر	
٢	٩٢.٠	٢٨.٤	اداري	٦) صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .
٤	٨٥.٠	٣٦.٤	مراجع خارجي	
١	٥٨.٠	٤.٣٢	مستثمر	
١٠	٥٧.٠	٣٦.٣	اداري	٧) عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة .
١٠	٠.٥٨	٣.٧٧	مراجع خارجي	
١٣	٢٢.١	١٤.٣	مستثمر	
١١	٤٦.٠	٢٢.٣	اداري	٨) عدم الاتفاق بين الممارسين علي المعايير التي يتم تأكيد التقارير المتكاملة في ضوءها .
١١	٩٢.٠	٤١.٣	مراجع خارجي	
٣	٦٨.٠	٢٩.٤	مستثمر	
٤	٠٠.١	١٩.٤	اداري	٩) تخوف المراجعين من المسئوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال .
٣	٤٤.٠	٣٩.٤	مراجع خارجي	
٢	٨١.٠	٣٠.٤	مستثمر	

٥	٥٢.٠	١٤.٤	اداري	١٠) عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة للأعمال التي سيتم تأكيدها .
٥	٨١.٠	٢٩.٤	مراجع خارجي	
١٢	٢٤.١	٣.٢٥	مستثمر	
٦	٩٣.٠	٠.٢.٤	اداري	١١) تقديم انواع مختلفة من الرأى / الاستنتاج المهني لعناصر مختلفة من التقارير المتكاملة للأعمال .
١٣	٨٠.٠	١٠.٣	مراجع خارجي	
٩	٨٢.٠	٥٥.٣	مستثمر	
١٢	٤٤.٠	١٥.٣	اداري	١٢) وجود مخاوف من اصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بتأكيد .
١٥	٤٦.٠	٠.٣.٣	مراجع خارجي	
١١	١٢.١	٤٦.٣	مستثمر	
١	٤١.٠	٣٨.٤	اداري	١٣) احتواء التقارير المتكاملة للأعمال على معلومات يصعب تأكيدها حاليا .
٢	٦٢.٠	٤٦.٤	مراجع خارجي	
١٠	٧٠.٠	٥٤.٣	مستثمر	
١٣	٦٠.١	١٤.٣	اداري	١٤) مطالبة البعض بتباني مدخل التأكيد الشامل لتقارير المتكاملة للأعمال بدلا من مدخل التأكيد الجزئي .
٦	٤٦.٠	١٨.٤	مراجع خارجي	
١٤	٥٦.٠	٣.١٠	مستثمر	
١٤	٤٨.٠	١٢.٣	اداري	١٥) رفض العديد من الشركات تحمل اتعاب تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال .
١	٥٦.٠	٨٥.٤	مراجع خارجي	
١٥	٣٨.٠	٠.٥.٣	مستثمر	

❖ يوجد فرق معنوي بين فئات العينه عند مستوى (٠.٠٥) باستخدام اختبار كروسكال واليس .

ثالثا : اختبار فرضيات البحث :

❖ لأغراض اختبار فرضيات البحث ومناقشة نتائجها فقد تم اختيار اختبار الانحدار الخطي البسيط وعند درجة ثقة (٩٥%) ، وبقاعدة قرار للاختبار نقول أنه اذا كانت قيمة مستوي الدلالة (α) أقل من (٠.٠٥) فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول بوجود تأثير ، وأنه اذا كان اشارة معامل المتغير المستقل (X) موجبة فان التأثير يكون موجبا أو طرديا واذا كانت الاشارة سالبة يكون التأثير سالبا أو عكسيا، وفيما يلي نتائج اختبار فرضيات البحث .

١ - اختبار فرضية البحث الاولي .

❖ ويعرضها الجدول رقم (٩) أدناه ونصها " لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية بين اهمية اعداد التقارير المتكاملة للاعمال واتخاذ القرارات الاستثمارية في توضيح استراتيجيه المنشاه " ، ويظهر من الجدول أن قيمة مستوي الدلالة (α) تساوي (٠.٠٢٩) أي أنها تكون اقل من (٠.٠٥) ، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة الاولي ، والقول بوجود تأثير ، وهذا ويظهر الجدول نفسه أن هناك تباين في الاجابات نظر لان قيمة (F) المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية ، ويظهر أن نسبة التباين التي يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل هي (٠.٧٤٢) من حجم التباين الكلي وهي نسبة مقبولة الي حد ما .

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار الفرضية الاولي

نتيجة الفرضية العدمية	مستوي الدلالة (α)	قيمة واثارة معامل (X)	R^2	اختبار التباين (F)	اختبار (T)
القبول	٠.٠٢٩	٠.٨١٨	٠.٧٤٢	٨.٧٥٢	٤.٠٤

٢ - اختبار فرضية البحث الثانية:

ويعرضها الجدول رقم (١٠) أدناه ونصها " لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتوكيد المهني للتقارير المتكاملة للاعمال على اتخاذ وترشيد القرارات الاستثمارية " ويظهر من الجدول أن قيمة مستوي الدلالة (α) تساوي (٠.٠٤١) أي أنها أقل من (٠.٠٥) ، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الثانية وقبول الفرضية البديلة ، والقول بوجود تأثير ونظرا لان اشارة (X) موجبة فان هذا يعني أن التأثير ايجابي أو طردي ، وهذا ويظهر الجدول نفسه أنه لا يوجد اختلافات في الاجابات نظرا لان قيمة (F) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، ويظهر أن نسبة التباين التي يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل (X) هي (٠.٦٧٣) من حجم التباين الكلي وهي نسبة مقبولة الي حد ما .

جدول رقم (١٠) نتيجة اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية الرفض	مستوي الدلالة (α)	قيمة اشارة معامل (X)	R ²	اختبار التباين (F)	اختبار (T)
	٠.٠٤١	٠.٧٥١	٠.٦٧٣	٨.٦٩٢	٤.٤٦٨

- نتائج البحث :

- (١) أظهرت النتائج وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين كل من المتغيرات المستقلة المتعلقة بمساهمة التقارير المتكاملة للأعمال في توضيح إستراتيجية المنشأة، تقدم التقارير المتكاملة للأعمال صورة شاملة عن الأداء المالي والأداء غير المالي المستدام للشركة ، تساعد التقارير المتكاملة للأعمال في التعبير الصادق عن شفافية الأعمال ، تساعد التقارير المتكاملة للأعمال في تجميع كافة الأنشطة في تقرير واحد، تساعد التقارير المتكاملة للأعمال في ترشيد قرارات الاستثمار .
- (٢) أظهرت النتائج وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين كل من المتغيرات المستقلة المتعلقة بتأثير التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال بما يتضمنه من أبعاد تتعلق بالحوكمة على اتخاذ وترشيد القرار الاستثماري ، يوفر توكيد التقارير المتكاملة للأعمال معلومات كافية عن الإستراتيجيات المستقبلية وتوجهات المستقبل ، يزيد التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال من القيمة المضافة لعملية المراجعة ، يعمل التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال على إضفاء الثقة على المعلومات التي يستخدمها المستثمر ، يؤثر التوكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال بما يتضمنه من أبعاد اجتماعية على اتخاذ وترشيد القرار الاستثماري .
- (٣) توجد عدة مبررات للمطالبة باهميه تأكيد التقارير المتكاملة للاعمال أهمها : تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة للاعمال ، وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في هذه التقارير .
- (٤) توجد عدة آليات يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة للاعمال هي التأكيد الخارجي والتأكيد الداخلي والتأكيد المشترك ، ويعد الأخير الآلية الأفضل للاستفادة من خبرات الممارس الخارجي والممارس الداخلي .

٥) يتعدد الممارسين الذين يمكنهم تقديم خدمة تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال ، وأفضل بديل هو تأكيد هذه التقارير بمعرفة فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي.

٦) من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة: وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة، عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة، والطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة.

٧) من أهم التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية : ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده ، عدم توافر ممارسي ، تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة عدم الاتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم تأكيد التقارير المتكاملة في ضوءها، تخوف المراجعين من المسؤوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد، واحتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً .

توصيات البحث :

١) عقد دوارت تدريبية للمراجعين المبتدئين ولمستخدمي تقارير الشركات لبيان الفرق بين ارتباطات المراجعة والفحص والتأكيد وطبيعة النتيجة والتأكيد ، الأخرى مستوى الذي يقدمه كل ارتباط ، حيث أن لكل ارتباط طبيعة خاصة.

٢) عقد دوارت تدريبية لبيان كيفية تأكيد التقارير المتكاملة في ضوء المعايير الدولية للتأكيد باعتبارها ، وقد يكون ذلك عن طريق جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية المنظمة المهنية المحاسبية المشرفة على مزاوله مهنة المراجعة في جمهورية مصر وقد يكون ذلك عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة نفسها، كنوع من ،العربية التدريب والتطوير الذاتي المستمر، وباعتبار هذه المكاتب أحد الممارسين الذين يمكنهم تقديم الخدمات التأكيدية والفحص الأخرى بخلاف المراجعة والفحص .

- ٣) ألا تقتصر الاختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط ، بل ينبغي أن تتضمن أيضا أسئلة خاصة بارتباطات التأكيد الأخرى بما في ذلك تأكيد التقارير المتكاملة.
- ٤) ضرورة تجزئة المعيار الدوالي التأكيد رقم (٣٠٠٠) ، الذي يستند الية معظم الممارسين عند تأكيد التقارير المتكاملة ، حيث أنه يتضمن تفاصيل كثيرة ، مما يصعب فهمه من قبل الممارسين ، وضرورة تحديث معيار التأكيد المهني المصري رقم ٣٠٠٠ لمسايرة تحديثات نظيرة الدولي وكذلك مسايرة التعديلات في معايير التصديق الأمريكية.
- ٥) تنبي مدخل التأكيد الاختياري وليس الالزامي، وكذلك تبني مدخل التأكيد الجزئي وليس الشامل عند تأكيد التقارير المتكاملة ، خاصة في الوقت الحالي .
- ٦) ضرورة وجود تدخل حكومي ينظم عملية تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال من خلال مجموعة من القوانين والتشريعات، مع توضيح المنافع التي يمكن أن تعود علي الشركات من هذا التأكيد وكذلك الأضرار التي يمكن أن تلحق بالمنشآت من عدم اجراء هذا التأكيد بهدف دعم القرارات الاستثمارية .
- ٧) تحفيز منشآت الأعمال علي تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال بمجموعة من الأدوات والوسائل لعل أهمها بعض الإعفاءات الضريبية.
- ٨) تعديل تنمية الوعي لدي المستثمرين بأهمية تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال ودورها في ترشيد قراراتهم الاستثمارية مع أشراك المستثمرين في أعداد هذه التقارير لتحديد احتياجاتهم من المعلومات الواردة بها.
- ٩) وضع أولويات لبنود المعلومات التي يتم تأكيدها بالتقارير المتكاملة للأعمال مع تحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه البنود ومدى تأثيرها علي قرارات المستثمرين.
- ١٠) ضرورة الزام الهيئة العامة للرقابة المالية منشآت الأعمال المقيدة بالبورصة المصرية بضرورة الإفصاح عن أدائها المستدام من خلال تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال بواسطة المراجع الخارجي.

(١١) ضرورة التفاعل بين جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وأقسام المحاسبة في الجامعات المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة في تصميم وتنفيذ برامج للتنمية المهنية في مجال اعداد وتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال.

(١٢) ضرورة توافر قواعد للبيانات للشركات المسجلة في البورصة المصرية تحتوي علي التقارير غير المالية لهذه الشركات حتي يمكن لأصحاب المصالح وخاصة المستثمرين من اتخاذ قراراتهم.

مجالات البحث المقترحة :

في ضوء حدود البحث وفي ضوء حداثة موضوعه وأهميته وأهدافه وما انتهى إليه من نتائج، يري الباحث أن البحوث المحاسبية والمهنية مستقبلاً تتجه نحو الموضوعات التالية:

- (١) أثر تأكيد التقارير المتكاملة على كل من أتعاب ومخاطر المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة .
- (٢) بيان مدى الحاجة إلى إصدار معايير تأكيد مستقلة مخصصة لتأكيد التقارير المتكاملة للاعمال .
- (٣) أثر تأكيد التقارير المتكاملة للاعمال على تحسين جودة عملية التقرير المالي .
- (٤) دور لجان المراجعة في تأكيد التقارير المتكاملة للاعمال .
- (٥) مدى امام أصحاب المصالح للفرق بين الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية .
- (٦) مدى ادراك مراجعي الحسابات لمعيار محاسبي لتوكيد التقارير المتكاملة للأعمال.
- (٧) دراسة أثر التزام الشركات المساهمة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الاداء الشامل علي الربحية والمركز المالي.
- (٨) تأثير التقرير المتكاملة للأعمال علي هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في مكاتب المراجعة.

قائمة المراجع :

اولا : المراجع باللغة العربية:

- ١- ابو جبل ، نجوى محمود احمد (٢٠١٤) ، " تطوير اطار لمراجعته تقارير الاعمال المتكامله : دراسه نظريه وميدانيه " ، مجله البحوث المحاسبيه ، كليه التجارة ، جامعه طنطا ، العدد ٢ ، ديسمبر ، ص ص ٩٥-٣٠ .
- ٢- الصاوي، عفت أبو بكر محمد، (٢٠١٢)، " نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة - دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، يوليو.
- ٣- العتوم ، راضى عقله (٢٠١٦) ، " مدخل لمراجعته الاستدامه المحاسبيه باستخدام الاجراءات التحليليه : دراسه تطبيقيه على الشركات الصناعيه فى دول الخليج العربى " ، المجله الاردنيه فى ادارة الاعمال ، عمان - الاردن ، مجلد ١٢ ، العدد ١ ، ص ص ١٣٣ - ١٦١ .
- ٤- أحمد، محمود أحمد، (٢٠١٣)، " أثر تفعيل الأعمال المتكاملة على قرار الإستثمارات فى الأسهم - دراسة تجريبية على شركات الأسمت فى مصر " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية تجارة ، جامعة سوهاج ، الجزء ٢ ، العدد ٢ .
- ٥- حجازى ، وجدى حامد (٢٠١٥) ، " القيمة المضافة من التوكيد المهنى على تقارير الأعمال المتكاملة من جهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين فى الأسهم - دراسة تجريبية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، يناير ٢٠١٥، المجلد رقم ٥٢، ص ص ٥١-٥٣ .
- ٦- حسن ، دينا زين العابدين سعيد (٢٠١٦) ، " فحص وتقييم تقارير الاستدامة : تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجيه فى ضوء معايير المراجعة المرتبطه "، مجله الفكر المحاسبي ، كليه التجارة ، جامعه عين شمس ، مجلد ٢٠ ، العدد ٢ ، يوليو ، ص ص ٩٧٣ - ١٠٢٤ .
- ٧- حسين ، على كاظم (٢٠١٣) ، " دور معايير التدقيق الدوليه فى تعزيز ارتباطات التاكيد : بحث تطبيقى على عينه من مراقبي الحسابات " ، مجله دراسات محاسبيه وماليه ، مجلد ٨ ، العدد ٢٣ ، كليه بغداد للعلوم الاقتصادية - جامعه بغداد ، العراق ، ص ص ٣٤٩-٣٦٩ .
- ٨- شحاتة ، شحاتة السيد ، (٢٠١٤) ، " أثر توكيد مراقب الحسابات علي إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية علي قرارى الاستثمار ومنح الانتماء: دراسة ميدانية وتجريبية "، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد ٢ ، عدد ١ ، ص ص ١٢٧ - ١٨٥ .
- ٩- عبد الحميد ، احمد اشرف ، الليثى ، عبد اللاه فراج (٢٠١٣) ، " دور مزاولى مهنة المحاسبه والمراجعة فى اداء خدمات مهام التاكيد فى بيئه الاعمال المصريه : دراسه تحليليه

- ميدانيه " ، مجله الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، مجلد ٣٧ ، العدد ١ ، ص ص ٢٦٩ - ٣٠٩ .
- ١٠- علي ، عبد الوهاب نص (٢٠١٢) ، " مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " ، المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة عين شمس ، عدد خاص بمناسبة عقد المؤتمر العلمى السنوى للقسم المحاسبه ، ص ص ٣٢٥ - ٣٦٥ .
- ١١- غنيم ، محمود رجب يس (٢٠١٧) ، " اثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتى لتقارير الاعمال المتكامله على قرارات اصحاب المصالح : دراسه ميدانيه وتجريبيه فى بيئه الاعمال السعوديه " ، مجله البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، العدد ١ ، يونيو ، ص ص ١٤٦ - ٢١٠ .
- ١٢- فتح الله ، عصام محمد (٢٠١٣) ، " الدور المرتقب للمراجع الخارجى نحو تحديات المهنة فى فهم مراجعه عمليه الاعمال المتكامله والتقارير عنها : دراسه ميدانيه " ، مجله البحوث التجاريه ، كلية التجارة ، جامعه الزقازيق ، مجلد ٥٣ ، العدد ٢ ، يوليو ، ص ص ٢٨٩ - ٣٥٤ .
- ١٣- فرج ، هانى خليل (٢٠١٧) ، " اثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامه الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان : دراسه تجريبيه " ، مجله الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، مجلد ١٢ ، العدد ١ ، ص ص ٦٢٣ - ٦٨٣ .
- ١٤- مشابط ، نعمه حرب (٢٠١٥) ، " دور المراجعة البيئية الداخليه فى الالتزام باتفاقيات تخفيض الانبعاثات المؤديه للاحتباس الحرارى مع دراسه تطبيقيه على شركات قطاع البترول المصرى " ، مجله البحوث العلميه ، كلية التجارة ، جامعه الاسكندريه ، مجلد ٥٢ ، العدد ٢ ، ص ص ٥٥ - ١٠٩ .
- ١٥- الكتاب السنوي لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة لعام (٢٠١٣).

<http://www.unep.org.pdf/uyb>

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abeysekera, I. (2013), "A template for integrated reporting. Journal of Intellectual Capital. ", issue. 12, Vol. 2, PP: 227-245.
2. AccountAbility. (2018), " AA1000 Series of Standards: AssuranceStandard ", <http://www.accountability21.net/aa1000series>.
3. Ackers, Barry, (2017), " Independent corporate social responsibility assurance: a response to soft laws or influenced by company size and industry sector? " journal of Disclosure and Governance, vol. 14, pp: 278 – 298.
4. Alex Watson, (2010), "Financial Information in an Integrated Report a Forward Looking Approach", Electronic Copy Available at: www.accountancysa.org.za/documents/December2011/ASA - Dec - Jan 2012.
5. Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S. Beasley, (2019), " Part 6: other Assurance and Non Assurance Services ", in Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Prentice Hall, New Jersey.
6. Brian Ballou, Ryan Casey, Jonathan Grenier and Dan Heitger, (2012), "Exploring the Strategic Integration of Sustainability Initiatives" Accounting Horizon, Vol. 26, No. 2, pp: 265-288.
7. Briem, Christian Rainer (2018), "Implementing third-party assurance in integrated reporting: companies motivation and auditors role accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 33, no.2, pp: 1461 – 1485.
8. Brlf, (2011), "The Perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting ", Discussion Paper, Available at: www.sko.org.au.
9. Burke , J.J.,Clark , C.E,(2019) , The business case for integrated reporting : In sights from leading practitioners , regulators and academics , Business Horizons , no .59 , pp : 273-298
10. Can K. and Nda T., (2014), " Integrated Reporting for Turkish Small and Medium – Sized Enterprises ", International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences , Vol. 4,

- No. 1 , January, pp. 358-36, Electronic copy Available at : www.hramrs.com .
11. Cristiano Busco, Mark Frigo, Paolo Quattrone and Angelo Riccaboni, (2013), " Redefining Corporate Accountability Through : Integrated Reporting " , Strategies Finance , the Book is Published by Springer and Will be Available the Fall, Electronic Copy Available at: www.google.com
 12. Dana Dvorakova, (2019), "Environmental Information in Financial Statements – "New" Comprehensive Income?" Available at: <http://ssrn.com>.
 13. Deloitte.,(2012), " Integrated Reporting : Is your Message Lost in Regulation? " , available at www.Deloitte.com
 14. Eccles, G., M. P. Krzus and G. Serafeim, (2011), "Market Interest in Knofinancial Information " , Harvard Business School, Working paper. www.hbs.edu.
 15. Eccles, Robert G. and George Serafeim.,(2015), " The Next Level : Integrated Reporting In CSR Index 2012 " , Edited by Francesco de Leo and Matthias Vollbracht, Available at <http://www.mediatenor.com>
 16. Francesco D. and Matthias V., (2019), "CSR Index " , Available at <http://www.ssrn.com>.
 17. Gray, R. (2019). " Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know " An exploration of narratives of organizations and the planet " , Accounting, Organizations and Society , vol . 35, no .1, pp: 47- 62.
 18. GRI (Global Reporting Initiative). (2013), "Sustainability reporting guidelines (G4), www.globalreporting.org.
 19. GRI3 (Global Reporting Initiative), (2014) , <http://www.globalreporting.org>.

20. Green. And Qixinli. (2012) ," Evidence of an Expectation Gap for Greenhouse Gas Emissions Assurance " , Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol . 25, No.1, PP: 146-173. www.emeraldinsight.com
21. Harvard Business School., (2010), " Executive Summaries – a Workshop on Intergrated Reporting: framework and Action Plan ", Available at www.hbs.edu.
22. Hodge, Kristy; Nava Subramaniam and Jenny Stewart., (2019) , "Assurance of Sustainability Reports : Impact on Report Users' confidence and Perceptions of Information Credibility ", Australia Accounting Review. No. 50, Vol. 19, Issue 5, pp: 178 – 194.
23. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2012), "Improving the Auditor's Report", <https://www.ifac.org/publications-resources/improving-auditor-s-report>. New York.
24. IFAC., (2011) ; " Integrating The Business Reporting Supply Chain ", available at www.ifac.org
25. ISAE3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000), (2005).
26. Jan Astviet and Julie Berg, (2015) , " Integrated Reporting – Closing a Critical Cap ", KPMG, Department of Professional Practice, Electronic copy available at : www.kpmg.no.
27. Jeffrey Cohen, Lori Holder-Webb, Leda Nath, and David Wood, (2018), " Corporate Reporting of No financial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability ", Accounting Horizons, Vol . 26, No. 1, March, pp: 65-90.
28. Jill. S. and Warren M., (2020), " Integrated Reporting: The Influence of King III on Social. Ethical and Environmental Reporting ", The Association of Chartered Certified Accountants, London, Electronic copy

available at:

<http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf>.

29. Jones , M. , and Solomon , J. (2012) , " Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance , " Accounting , Auditing and Accountability Journal , vol . 23, no .4, pp: 532-557.
30. Julie Hudson, Hubert Jeaneau and Eva Zlotnicka, (2012), "What is "Integrated Reportin"?", UBS Limited, Global mEquity Research, Electronic copy available at: www.ubs.com.
31. Kolk, A., and Perego, P. (2020) , " Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation " , Business Strategy and the Environment , vol .19 , no . 3, pp: 182-198.
32. Kotonen, U. (2011), " Third-party assurance practices of corporate social responsibility reporting: Experiences from large Finnish listed companies" , The International Journal of Environmental Cultural , Economic and Social Sustainability , vol . 5, no .5, pp: 219-235.
33. KPMG International, (2012), " Confronting complexity : How Business Globally In Talking on the Challenges and Opportunities " , pp: 1- 16 , www.ifac.org
34. KPMG., (2011) , " Integrated Reporting; Closing the Loop of Strategy " , available at www.kpm.com
35. Madalina Dumitru, Mariana Elena Glavan, Catalina Gorgan and Valentin Dumitru, (2013) , " International Intergrated Reporting framework " , Annals Universities Apuleius Series Economic , Vol. 15, No. 1, pp: 24-39.
36. Manoj Goswami, (2014), " Corporate Environmental Accounting: The Issue, its Practices and Challenges: A Study on Indian Corporate Accounting Practices " , Journal of Business and Management, Vol. 16, Issue 3, May, pp: 36-42, Electronic copy available at: <http://www.iosrjournals.org>.

37. Marianne Ditlevsen, Anne Nielsen, Christa Thomsen, (2019), "Corporate Reporting: an Integrated Approach to Legitimacy Claims", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, No. 12, pp: 1637-1643.
38. Mervyn King, (2019), " Integrated reporting – Understanding the Requirements ", KPMG International cooperative, Electronic copy available at : www.kpmg.com
39. Perego, P. (2020) , " Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers : An International Study of Sustainability Reporting " , International Journal of Management vol . 26, no .3, pp: 412 - 428.
40. Reynolds, M., and Yuthas, K. (2012), "Moral disclosure and corporate social responsibility reporting", Journal of Business Ethics, pp: 47-64.
41. Robert G and Daniela, Saltzman, (2011), "Achieving sustainability Through Integrated Reporting ", Stanford social Innovation Review, summer, pp: 57-61.
42. Roy, Helene, (2012), " Trends in ESG Integration in Investments : Summary of the Latest Research and Recommendations to Attract Long – Term Investors " , Available at <http://www.bsr.org>
43. Sharman, Paul. (2012), "Towards Integrated Reporting Communicating Value in the 21st Century", Cost Management, vol. 3, no .16, pp: 1-5.
44. Simnett, R. (2016), " Assurance of Sustainability Reports: Revision of ISAE and Associated Research Opportunities ", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, vol . 3, no .1, pp: 89-98.
45. Susan Wild and Chris Staden, (2013) , " Integrated Reporting : Initial Analysis of Early Reporters – an Institutional Theory approach ", University of Canterbury, Electronic copy available at : www.google.com

46. The International Intergrated Reporting Council (IIRC), (2013), "Consultation Draft of the International Intergrated Reporting Framework ", Available at www.theiirc.org.
47. Zamora, V. L., Jeffrey, C., and Helen, B. L. (2012), "The effects of corporate Social responsibility investment, assurance, and perceived fairness on investors", judgments. <http://ssrn.com>.

ملاحق البحث ملحق (١) قائمة الاستقصاء

السيد الاستاذ الفاضل /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصريه المدرجه فى بورصه الاوراق الماليه) ويعتمد البحث على قياس وجهة نظر عينة من المتخصصين في بيئة الأعمال المصرية للتعرف على توجهاتهم تجاه " دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية " ؛ ولذا يأمل الباحث فى الاستفادة من خبرات سيادتكم فى إثراء الجوانب و النقاط النظرية المختلفة للبحث من خلال آراء سيادتكم المعتمدة على خبرة عملية ، والتي تُساهم فى الوصول لنتائج تعكس الواقع العملي فى البيئة المصرية و يؤكد الباحث لسيادتكم أن المعلومات و الآراء التى تفصحون عنها هي لأغراض التحليل الإحصائي فقط ، وسيتم التعامل معها بأقصى درجات السرية والحفاظ على الخصوصية ، وعلى ذلك لن يتم الإشارة إلى سيادتكم مطلقاً عند التقرير عن أي نتائج مستمدة من ذلك الاستقصاء.

و يقدر الباحث وقت سيادتكم الثمين الذى ستقضونه فى إتمام ذلك الاستقصاء فى أقرب وقت مناسب لسيادتكم.

جزيل الشكر والاحترام على مساعدتكم

الباحث

د/ وليد حمدي الحسيني يونس
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

Drwalid_hamdy@yahoo.com

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

اداري في شركة مساهمة مصرية	مراجع خارجي في شركة مساهمة مصرية	مستثمر في شركة مساهمة مصرية

(٢) فيما يلي الآليات التي يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة، والمرجو من سيادتكم ابداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل الية منها ، بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

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

(٣) فيما يلي الممارسون الذين قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة ، والمرجو من سيادتكم ابداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل الية منها ، بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

الممارسون الذين قد يقدمون خدمة تأكيد التقارير المتكاملة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
١) المراجع الداخلي.					
٢) المراجع الخارجي					
٣) طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية الحوكمية والاستدامة					

دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة ...

د/ وليد حمدي الحسيني يونس

					٤) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي
					٥) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع داخلي
					٦) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه متخصص آخر خلاف المراجع .

(٤) فيما يلي مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة ، والمرجو من سيادتكم ابداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل الية منها ، بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	مبررات المطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة
					١- طمأنة أصحاب المصلحة علي عملية اعداد التقارير المتكاملة للاعمال .
					٢- تلبية مطالب اصحاب المصلحة للمساءلة الاداريه
					٣- حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكامله للاعمال على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها
					٤- سد الفجوه بين معد التقرير ومستخدم التقرير
					٥- تحقيق منفعة مادية لممارسي تاكيد التقارير المتكامله للاعمال خاصه مكاتب المحاسبه والمراجعه .
					٦- المساهمه بشكل كبير في تحقيق وقبول التقارير المتكامله للاعمال في السوق العالميه .
					٧- التاكيد يدعم الثقة الداخليه للجبهه التي قامت بالتقرير
					٨- زيادة فائدة التقارير المتكامله للاعمال
					٩- ضروره مواكبه التطور في مجال المحاسبه الماليه ، والتي اولت اهتماما كبيرا بالتقارير المتكامله للاعمال .
					١٠- اضافة قيمه للمنشاه
					١١- توصيل معلومات غير ماليه مؤكدة بجانب معلومات ماليه مؤكدة يعد امرا هاما لاصحاب المصلحه عند اتخاذ القرارات الاستثماريه .
					١٢- تعزيز مصداقيه التقارير المتكامله للاعمال .

(٥) فيما يلي بيان بالتحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال المرتبطة بعملية اعداد التقارير المتكاملة ، والمرجو من سيادتكم ابداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل الية منها ، بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال المرتبطة بعملية اعداد التقارير المتكاملة
					١) وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة
					٢) وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة
					٣) تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة
					٤) عدم ملائمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة.
					٥) غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل.
					٦) وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة
					٧) احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها.
					٨) الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة

(٧) فيما يلي بيان التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية ، والمرجو من سيادتكم ابداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل الية منها ، بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	التحديات التي تواجه التأكيد المهني للتقارير المتكاملة للأعمال على اتخاذ وترشيد القرارات الاستثمارية
					١ - عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة
					٢ - ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده
					٣ - اختلاف مستوى الوثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنة بالمراجعة .
					٤ - تنوع طبيعة البات تأكيد التقارير المتكاملة
					٥ - عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة
					٦ - صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة.

دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة ...

د/ وليد حمدي الحسيني يونس

					٧- عدم توافر ممارسي تأكيدات مناسبة ماهرين ذوي خبرة .
					٨- عدم الاتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم التأكيد في ضونها.
					٩- تخوف المراجعين من المسئوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد.
					١٠- عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها.
					١١- تقديم أنواع مختلفة من الأري/الاستنتاج لعناصر التقارير المتكاملة
					١٢- وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد.
					١٣- احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حاليا
					١٤- مطالبة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بدلا من مدخل التأكيد الجزئي
					١٥- رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة