

مدخل مهني مقترح لتأكيد مراجع الحسابات على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل

ابتسام نافل حسين

الملخص :

حاولت الباحثة تقديم مدخل مقترح لمراجعة التقارير المتكاملة ، فمن الصعب مراجعتها في سياق المراجعة التقليدية ، ويكمن الحل في تطوير إجراءات المراجع وتطوير نموذج التأكيد ، من خلال أربع محاور : مفهوم وأهمية المدخل المقترح وهدفه ، متطلبات وآليات تطبيقه ، الهيكل العلمي والعملية للمدخل المقترح ، وقد توصلت الباحثة الى : صعوبة ملائمة المعايير الحالية لمراجعة التقرير المتكامل ، وتقديم الرأي حول التقرير المتكامل في فقرتين ، فقرة خاصة بالحسابات المالية السنوية والأخرى لباقي معلومات التقرير المتكامل ، وأوصت بتعميق المعرفة لدى المراجعين بمفهوم ومبادئ التقرير عن الأعمال المتكاملة في مصر وتطوير المعايير الملائمة لها .

Abstract:

The researcher tried to present a proposed approach for auditing integrated reporting. It is difficult to audit such reporting in the context of traditional auditing and the solution is to develop auditing procedures and develop the assurance model through four aspects: the concept, importance and purpose of the proposed approach, the requirements and mechanisms for its implementation, and the scientific and practical structure of the proposed approach. The researcher found that current auditing standards are not consistent with the auditing of integrated

reporting. The provision of opinion on integrated reporting can be made of two paragraphs; the first of which pertains to the annual financial accounts, and the other pertains to other information of the integrated reporting. The research recommends that it is necessary to deepen auditors' knowledge of the concept and principles of reporting on integrated businesses in Egypt, and to develop standards that are consistent with them.

أولاً : طبيعة المشكلة

تعد التقارير المتكاملة إتجاهاً ناشئاً ومتطوراً في إعداد التقارير ، فهي تهدف إلى تقديم تمثيل متكامل للعوامل الرئيسية الجوهرية في خلق القيمة الحالية والمستقبلية لأصحاب المصالح ، ومنذ ذلك الوقت لاقت فكرة التقارير المتكاملة قبولاً كبيراً لدى الشركات في العديد من دول العالم للتقرير عن أدائها من منظور إستراتيجي ، وفي هذا الإطار تم تشكيل اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة IIRC .

وفي حين أن توجه الشركات نحو التقارير المتكاملة يخلق طلباً أصيلاً على مراجعة تلك التقارير ، إلا أن مصداقية المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة لا تزال محل جدل إلى أن يقوم مراجع الحسابات بإضفاء الثقة عليها ، من خلال ممارسات التأكيد المهني سواء كانت تلك الممارسات تقليدية أو غير تقليدية ، مما زاد من العبء الملقي على مهنة المراجعة وتعرضها لضغوط شديدة نظراً للإفتقار لوجود قاعدة معرفية يعمل من خلالها مراجعي الحسابات .

كما أكد الـ IIRC أن مستوى التأكيد على التقارير المتكاملة لا يزال غير واضح وبدأ واضعي المعايير من ميدان المراجعة في أخذ هذه المشكلة بعين الجدية في إطار المدى الواسع لتنفيذ التقارير المتكاملة ، وخاصة مع عدم توافر منهجية مراجعة فعلية يُمكنها تقديم مستوى مرتفع من التأكيد ، ومن هنا تستلخص الباحثة ضرورة توفير خدمة المراجعة والتأكيد على التقرير المتكامل ، والذي أصبح واقعاً ملموساً لا مفر

منه ، والتطوير لا بد أن يبدأ بتوصيف مهني لهذه الخدمة الجديدة كخطوة أولى لتوفير مدخل مقترح لمراجعة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة .

ثانياً : أهمية البحث

ترجع أهمية هذا البحث للإعتبارات الآتية :

١. تزايد حاجة أصحاب المصالح لتطور المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة ووجود تأكيد عليها بشأن توجيهات الإدارة .
٢. تطوير مدخل إجرائي لمراجعة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة .
٣. توجيه نظر معدى التقارير ومراجعي الحسابات والمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة نحو التغيير في بيئة المحاسبة والمراجعة في ظل التقارير المتكاملة .

ثالثاً : أهداف البحث

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تقديم مدخل مقترح لمراجعة التقارير المتكاملة ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :
- ١- التعرف على مفهوم وأهمية المدخل المقترح والهدف منه .
 - ٢- الوقوف على أهم متطلبات وآليات تطبيق المدخل المقترح .
 - ٣- تحديد الهيكل العلمى للمدخل المقترح بما يضمنه من مفاهيم وفروض ومبادئ علمية ومقومات القائم بالخدمة .
 - ٤- دراسة التحديات التى تواجه مراجعة والتأكيد على التقارير المتكاملة .
 - ٥- بيان الهيكل العلمى للمدخل المقترح بما يتضمنه من معايير ملائمة لمراجعة التقرير المتكامل وإجراءات تطبيقه ، بما فيها تقديم التقرير .

رابعاً : تقسيمات البحث

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه ، فقد تم تقسيم خطة هذا البحث إلى المحاور التالية :

المحور الأول : مفهوم وأهمية المدخل المقترح والهدف منه

المحور الثاني : متطلبات وآليات تطبيق المدخل المقترح

المحور الثالث : الهيكل العلمى للمدخل المقترح

المحور الرابع : الهيكل العلمى للمدخل المقترح

المحور الخامس : النتائج والتوصيات

المحور الأول : مفهوم وأهمية المدخل المقترح والهدف منه

أولاً : مفهوم المدخل المقترح

يعد المدخل المقترح وسيلة لإضفاء الصدق على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة ؛ فمراجعة التقارير المتكاملة يُعول عليها كمراجعة متكاملة فى إضفاء الثقة والمصادقية على الوسائل التى توصلها هذه التقارير ، والطلب عليها قائم من هذا المنطلق^٢.

وتعتبر خدمات التأكيد المهني خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات وزيادة مصداقيتها من خلال التأكيدات التى يقدمها مراجع الحسابات بخصوص ملائمة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها وتوفيرها فى توقيت مناسب ، أى أنها أداة لتقييم المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة ، للحصول على تأكيدات بشأن مدى مصداقيتها^٣.

ووفقاً لما سبق، ترى الباحثة أن خدمة التأكيد على التقرير المتكامل تعرف بأنها خدمة مهنية تهدف إلى إبداء رأى فني محايد بشأن مصداقية تأكيدات الإدارة على المعلومات المفصح عنها بواسطة فريق متخصص يرأسه مراجع حسابات ، بهدف تعزيز مستوى ثقة أصحاب المصلحة .

ثانياً : أهمية المدخل المقترح

توفر عملية المراجعة والتأكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل ما يلي :

- ١ . تنعكس إيجابياً على تضيق فجوة التوقعات من جهة ، والمساهمة الإيجابية في ترشيد قرارات أصحاب المصالح ، خاصة قرارات الإستثمار الأخضر من جهة أخرى .^٤
- ٢ . خلق قيمة مضافة للشركة والحد من الصراعات المحتملة ، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الخطر المحتمل الناتج عن عمليات المراجعة .
- ٣ . إرتفاع الإعتمادية والثقة في التقارير ، إرتفاع درجة المشاركة من أصحاب المنافع ، وجود النظم الداخلية الداعمة لعملية المراجعة وتكلفة المراجعة بالوحدات النقدية وملائمة إستخدام تقارير المراجعة الخارجية .^٥
- ٤ . توافر مصداقية للإعتراف بالعاملين وإدارة المراجعة الداخلية كفئة مشاركة ومسئولة ، مما يؤدي إلى خلق إتجاهات إيجابية من جانب العاملين تجاه الإدارة .^٦
- ٥ . قد يُحسن من توقعات المحللين الماليين نتيجة حصولهم على معلومات موثقة وذات توجه مستقبلي قد تساعدهم في عملية التنبؤ .^٧

ويتضح للباحثة مما سبق أن توفير المراجعة والتأكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل يُوصل رسالة إلى السوق ، بأن تلك المعلومات التي تم توفير التأكيد عليها تستحوذ على قدر كبير من الأهمية ، نظراً لأن الطلب عليها بشكل إختياري ، وبالتالي لا يكون هناك طلب مالم تفوق فوائدها التكاليف التي ستتحملها المنشأة جراء توفيرها .

ثالثاً : هدف المدخل المقترح

يتمثل في إعداد تقرير يتضمن إستنتاجاً إيجابياً أو توكيداً معقولاً بشأن المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل ، وتوضح أهداف المراجعة والتأكيد المهني على التقارير المتكاملة في :^٨

- تقديم تأكيد إيجابي لتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود ، الإكمال ، العرض والإفصاح ، والحقوق والتعهدات) .
- المساعدة في تحقيق أفضل مستوى لجودة أداء الرقابة في الشركات ، وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
- زيادة وتأكيد مصداقية التقارير المتكاملة لضمان جودة المعلومات ودقة البيانات التي يتم الإفصاح عنها لجميع أصحاب المصلحة .

المحور الثاني : متطلبات وآليات تطبيق المدخل المقترح

أولاً : متطلبات المدخل المقترح

تتمثل المتطلبات التي تواجه مراجعي الحسابات بصدد مراجعة التقرير المتكامل في :^٩

- ١- وضع نظام معلومات محاسبي كفاء يفي بمتطلبات القياس والإفصاح والتقرير عن محتويات التقرير المتكامل ، يراعى التنوع الشديد في المعلومات .
- ٢- بناء منهج ملائم لمراجعة التقارير المتكاملة ، وتطوير منهجيات المراجعة المحددة بما يتوافق مع مبادئ التقارير المتكاملة ، ووضع توجه أو إطار عام لمستوى التأكيد ، والذي يهدف إلى أن يكون محدد وخاص بالتقارير المتكاملة ، ويتم وضعه على أساس موحد .
- ٣- توافر إطار من المعايير المهنية الملائمة ، فتوافر المعايير المناسبة يُعد أحد المتطلبات الأساسية للحصول على تأكيد إيجابي للموضوع محل التأكيد^{١٠} ، من خلال تطوير جديد للمعايير المهنية وتقنيات ضمان التعامل معها .

- ٤- لابد من توافر شفافية المراجعة ، والتي توفر رؤية بعين إدارة المنشأة تضمن سلامة قرارات أصحاب الحقوق والمصالح ، والتي يُمكن لأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة إستخدامها في مراقبة ومساءلة الإدارة .^{١١}
- ٥- يجب على مراجع الحسابات الجمع بين الأهمية النسبية لإطار إعداد التقارير المالية وإطار إعداد التقرير المتكامل من أجل تحديد الأهمية النسبية الوحيدة لتأكيد التقارير المتكاملة .^{١٢}
- ٦- مشاركة أكثر نشاطاً مع أصحاب المصلحة الرئيسيين ، وعمليات إعداد التقارير والإدارة الداخلية ، وجعل المديرين أكثر وعياً بالحاجة إلى دقة وإعداد التقارير المتكاملة ، وإشراك مزود تأكيد خارجي وعمل تعديلات على ممارسات التأكيد الحالية ومناقشة تصورات الشركات المختلفة لطبيعة التأكيد ، كل هذا يمكن أن يعزز من تأكيد التقارير المتكاملة .^{١٣}

ثانياً : آليات تطبيق المدخل المقترح

تتضح آليات المدخل المقترح والتي تدعم موثوقية التقارير المتكاملة فى :

- ١- نظم الرقابة الداخلية : يتضح الدور المحوري لها لأن رؤيتها الممتدة عبر المنظمة ومعرفتها بمصادر المعلومات والنظم والعمليات التي تنتج هذه المعلومات . بالإضافة إلى، فهم المخاطر المحددة لنشاط المنظمة تُقدم أساساً جوهرياً لفهم الطريقة التي بها تدير المنظمة رؤوس أموالها ؛ حيث ذكر Mervyn King رئيس مجلس إدارة الـ IIRC أن الشخص الوحيد الذي يعرف فعلاً ما إذا كانت إستراتيجية الشركة تخضع للمراقبة أم لا هو رئيس قسم الرقابة الداخلية ، ومن ثم من الضروري تحليل نظم الرقابة الداخلية ووضعها فى إطار تنفيذ التقارير المتكاملة .^{١٤}
- ٢- التقارير القوية : تركز فوائد التقارير القوية للشركة على بندين من كونها تقارير متكاملة وتوفر نظرة أشمل عن الشركة وعن التوجه الإستراتيجي لها ،

- وبناءً على متلقي التقرير ، حيث يمكن إعتبار التقرير القوى مصدر معلومات لإتخاذ قرارات إستثمارية.^{١٥}
- ٣- **مشاركة أصحاب المنافع** : تؤكد مدونات حوكمة الشركات والنتائج المبدئية من ضرورة مشاركة التقارير المتكاملة مع أصحاب المنافع على أهمية التأكيد كوسيلة لإضافة المصدقية إلى التقارير المتكاملة وقيمتها الملائمة لأصحاب المنافع.^{١٦}
- ٤- **المراجعة الداخلية** : للمراجعة الداخلية دور كبير ومهم من خلال موقعها الإستراتيجي بالمنشأة من خلال قيامها بإعلام الإدارة بضرورة تبني إطار عمل التقارير المتكاملة.^{١٧}
- ٥- **التأكيد الخارجي المستقل** : لابد من توفير طرف خارجي مستقل للتحقق من مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير المتكامل ، وأكد (Martin & Patrick, 2017) بضرورة التأكيد الخارجي المستقل على التقارير المتكاملة للوصول إلى مستوى التأكيد المعقول^{١٨} .
- ٦- **تحديد المخاطر** : لابد من تحديد المخاطر كأساس للتأكيد مع مجلس الإدارة الذي يحكم المخاطر ، حيث ينبغي دعم عملية تحديد المخاطر بتدابير التأكيد الداخلية والتي تتكون من عملية رقابة داخلية قوية ، تأكيدات الإدارة ذات الصلة ، المراجعون الداخليون الذين يعملون بشكل وثيق مع لجنة المراجعة وهيكل قوى وفعال لحوكمة الشركات.^{١٩}
- ٧- **الإستعانة بالخبير** : تتطلب مراجعة التقارير المتكاملة إرشادات وإعتبرات إضافية منها الإستعانة بالخبراء المطلعين الذين يمكنهم التحليل في ضوء مبادرات التأكيد الحالية.^{٢٠}

المحور الثالث : الهيكل العلمي للمدخل المقترح

أولاً : المفاهيم الأساسية

- **التأكيد :** يشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد (IFAE , 2013 ,P.7) إلى أن عملية التأكيد هي "عملية يبدي فيها الممارس إستنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدم المقصود بشأن قياس أو تقييم موضوع معين" ^{٢١}.
- **التأكيد المهني لمراجع الحسابات على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة :** تعرف بأنها خدمة مهنية تصديقية تستهدف عمل تأكيد إيجابي لمزاعم الإدارة فيما يتعلق بمحتوى التقرير المتكامل ، بما يساعد مقدم تلك الخدمة على الوصول لإستنتاج إيجابي بشأن مدى مصداقية وعدالة تلك المزاعم وفقاً لمعايير قياس محددة ، لخدمة أصحاب المصلحة في هذه الشركات بما فيهم الإدارة وجهات الرقابة ، وتحتاج لأن تتم وفق إطار مهني متكامل ، وتتضمن ما يلي :^{٢٢}
 - ✓ خدمات التأكيد المهني التقليدية .
 - ✓ خدمات التأكيد المهني غير التقليدية .

ثانياً : الفروض الأساسية والمبادئ العلمية

لابد أن تأخذ عملية مراجعة وتقديم التأكيد على التقارير المتكاملة بعين الاعتبار المبادئ والفروض التالية :^{٢٣}

- **الإتساق :** ينبغي أن تخضع كافة المعلومات المتضمنة في التقارير المتكاملة لنفس المبادئ المستخدمة في إعداد التقارير .
- **الشمولية :** ينبغي على مراجع الحسابات أن تغطي مراجعته الموضوعات والمؤشرات الهامة تغطية شاملة ، لكي تُمكن الأطراف المعنية من تقييم أداء المنشأة خلال الفترة التي تتناولها التقارير من حيث الإطار والنطاق والزمن .
- **الجودة :** ينبغي على مراجع الحسابات التأكيد من أن التقارير تعكس النواحي الإيجابية والسلبية لأداء المنشأة لعمل تقييم مناسب للأداء ككل .

- القابلية للمقارنة : تعد إمكانية القابلية للمقارنة أمراً ضرورياً لتقييم الأداء .
- الدقة : تتنوع الخصائص التي تحدد الدقة حسب طبيعة البيانات التي تتضمنها التقارير المتكاملة وحسب مستخدميها .
- التوقيت : على مراجع الحسابات التأكد من أن إعداد التقارير المتكاملة تم بناءً على جدول زمني منتظم ، ويتم توفير البيانات في الوقت المناسب ، وأن تلتزم المنشأة بمعدة التقارير بالإفصاح بشكل منتظم .
- الوضوح : ينبغي إتاحة المعلومات بأسلوب مفهوم ومتاح للأطراف المعنية المستخدمة للتقارير المتكاملة .
- التوثيق : ينبغي أن تكون الأطراف المعنية على ثقة تامة بأن التقارير يمكن أن تخضع للفحص للتأكد من مدى صدق ودقة محتواها ومدى تطبيقها لمبادئ إعداد التقارير ، وينبغي دعم البيانات والمعلومات الواردة في التقارير من خلال الضوابط الداخلية أو من خلال توثيقها على النحو الذي يُمكن مراجع الحسابات من مراجعتها .
- درجة التأكيد : هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على درجة التأكيد التي يتضمنها التقرير المتكامل ، ومدى إستيعاب أصحاب المصالح لها ، وهي :^{٢٤}
 - عدم وجود صيغة موحدة للتأكيد على تلك التقارير .
 - لا توجد مجموعة من الإرشادات يتم تطبيقها في الواقع العملي .
 - اختلاف شكل التأكيد وكذلك المعايير والمقاييس المحددة في عملية التأكيد .
- الشفافية : تقع شفافية المراجعة في قلب الشفافية المهنية ، ويقصد بها توفير المعلومات اللازمة ، والتي تفصح عن دقة الآراء المهنية الصادرة من منشأة المراجعة بشأن مدى صدق وعدالة المعلومات .^{٢٥}

ثالثاً : القائم بخدمة التأكيد المهني

تقوم الإدارة بتعيين القائم بمراجعة التقارير المتكاملة ، الأمر الذي يؤثر على إستقلال القائم بالخدمة وعلى جودة تقرير المراجعة ، ووضح (د/ محمود غنيم ، ٢٠١٧ ، ص ١٧٠) أهم الخبرات والمهارات التي يجب أن تتوفر في القائم بالتأكد على التقرير المتكامل ، تتمثل في :

- الخبرة والمهارة في كافة النظم التشغيلية والإدارية .
- الخبرة والمهارة في مجال القياس المالي وغير المالي والإفصاح الإختياري الإضافي .
- الخبرة والمهارة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقرير المتكامل ، وبتكنولوجيا المعلومات وطرق رقابتها ، والخبرة في مجال الحوكمة .

وأشارت دراسة (Goicoechea, E., et. al.,2019, PP.1-19) إلى أن مكاتب المراجعة Big 4 تمثل أعلى نسبة بين مقدمى خدمة التأكيد المهني على التقرير المتكامل ، وذلك لثقة أصحاب المصالح في إستقلالية وقدرة ومهارة وإمكانيات ونزاهة وكفاءة وخبرة وموضوعية ومؤهلات مراجعي الحسابات Big 4 ، والتي تُمكنهم من القيام بأداء تلك الخدمة بكفاءة عالية .

وترى الباحثة أنه من الصعب أن يقوم مراجع الحسابات بتقديم التأكيد للمحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل ، ولا بد من توفير فريق عمل يرأسه مراجع حسابات المنشأة ، على أن يضم الفريق متخصصين وذوى خبرات نظراً لوجود تأكيدات إدارية نوعية وغير مالية وغير نمطية ، ومن ثم تحتاج إلى حكم شخصي من قبلهم ومعرفة للوصول إلى تقرير ملائم ، والإستجابة التامة لتوجيهات رئيس فريق التأكيد ، والإلتزام بمعايير الأداء والمتطلبات ذات الصلة .

رابعاً : التحديات التي تواجه مراجعة والتأكيد على التقارير المتكاملة

يتفق على أن للتأكيد دور مهم في الجودة والثقة ، إلا أن هناك تحفظات على التحديات التقنية الجديدة لضمان معلومات التقارير المتكاملة ، منها :^{٢٦}

- **عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة :** يوجد إختلاف في وجهات النظر حول ملاءمة إطار IR كضابط للتأكيد . وبوجه خاص، تتطلب معايير التأكيد الحالية وأبرزها المعيار الدولي للتأكيد (٣٠٠٠) ضوابط مناسبة لتقييم موضوع ارتباط التأكيد .
- **عدم ملاءمة المعايير المهنية لإصدار رأى حول بعض محتويات التقارير المتكاملة .**
- **إختلاف مستوى المصادقية والموثوقية التي تقدمها إرتباطات التأكيد مقارنة بالمراجعة :** لا يقدم تأكيد التقارير المتكاملة نفس مستوى المصادقية والثقة الذي تقدمه مراجعة القوائم المالية ، نظراً لأن التقارير المتكاملة أقل قابلية للقياس الكمي .
- **نقص خبرات ومهارات فريق العمل القائم بمهمة التأكيد المهني :** والذي يعد مجال جديد ومستحدث ، حيث تتطلب إجراءات تأكيدية مستحدثة تتعدى إجراءات المراجعة العادية .
- **تنوع طبيعة آليات تأكيد التقارير المتكاملة:** إن الطبيعة المتكاملة لعمليات ومعلومات التقرير ، تتطلب أشكال مبتكرة لتعزيز المصادقية .
- **كيفية التحقق من المعلومات المستقبلية :** هي أكثر غموضاً وتتضمن درجة كبيرة من حالات عدم التأكد ، ولهذا فإن درجة التحقق منها تكون أقل دقة مقارنة بالمعلومات التاريخية .
- **تخوف مراجعي الحسابات من المسؤوليات التي قد يتحملوها نتيجة التأكيد وإرتفاع درجة الحكم الشخصي :** يلجأ مراجع الحسابات الى إستخدام حكمه الشخصي عند توافر خدمة التأكيد المهني لبعض عناصر ومكونات التقرير

المتكامل ، مما يستدعى ضرورة إبتكار أساليب جديدة للتقليل من التحيز الشخصي عند تقدير الأحكام .

○ **السلطة التقديرية المخولة للمديرين :** السلطة التقديرية الكاملة للمديرين للتقرير عن المعلومات للإفصاح عما يجب أن يخضع للتأكيد ، وبالتالي يجب على مقدمي خدمة التأكيد تحديد ما لم يتم الإبلاغ عنه ، ومن ثم يجب الإبلاغ عنه .

وأكدت دراسة (Goicoechea, E., et. al., 2019, P.2,11) أن هذه الصعوبات يجب حلها قبل أن يتمكن مراجعوا الحسابات من تقديم مهمة التأكيد على التقارير المتكاملة ، ومن وجهه نظر أصحاب المصلحة يجب أن يكون لهذه المعلومات نفس التأكيدات التي تتوافر لمراجعة المعلومات المالية التقليدية ، حيث يعتمد بقاء التقارير المتكاملة على مصداقيتها .

المحور الرابع : الهيكل العملي للمدخل المقترح

أولاً : المعايير

تطورت معايير المراجعة والتأكيد الحالية في إطار التعبير عن الرأي حول التقارير المتكاملة . ولكن، عندما يتعلق الأمر بالتقارير المتكاملة يصعب تحديد العلاقة بين المعلومات والأهمية النسبية والمخاطر ، وأكدت المبادئ المقدمة من قبل معايير المراجعة (ISA) ومعايير إرتباطات التأكيد الدولية (ISAES) على أنها الأساس الفني المشروع لتفسير المدخل المعدل للمراجعة المرتكز على المخاطر ، والذي قد يكون ملائماً للتقارير المتكاملة ، وتقدم هذه المعايير الإطار المقبول بصورة عامة لوصف التأكيد ، وتوفر النقطة المرجعية المعقولة لإستكشاف نماذج التأكيد ، ولا بد أن تكون المعايير المختارة ملائمة وكاملة وحيادية لتساهم في الوصول إلى النتائج الواضحة والشاملة وغير القابلة للتفسيرات المختلفة.^{٢٧}

ومما سبق يتضح للباحثة أن المعايير الملائمة لأداء خدمة المراجعة والتأكد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة - والذي يعد توافرها مرشداً لمراجعي الحسابات ، تتمثل في :

■ معيار المراجعة الدولي ISAS 315 (التعرف على مخاطر التحريف

الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها) :^{٢٨}

إحتياج مراجعي الحسابات لمدخل لمراجعة التقارير المتكاملة ينطلق من طلب معايير المراجعة الدولية لفهم كافة الأعمال المتكاملة ، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة لم تحدد مدخل معين لفهم طبيعة الأعمال المتكاملة ، إلا أنه يوجد إتفاق على أن فهم عمليات الأعمال المتكاملة يعد مكون ضروري للمراجعة الفعالة .

■ المعيار الدولي لخدمات التأكيد ISAE 3000 (إرتباطات التأكيد الأخرى

بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية) والذي تم تعديله من أجل تقديم خدمات التأكيد على التقارير المتكاملة والمصري المقابل له :^{٢٩}

تتطلب التقارير المتكاملة في ضوء ذلك المعيار قيام مراجع الحسابات بعمل تأكيد مهني على إرتباطات التأكيد بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية ، على سبيل المثال : تقرير المسؤولية الإجتماعية والبيئية وتقرير الحوكمة وإدارة المخاطر .

■ معيار المراجعة الدولي (٧٢٠) مسؤوليات المراجع ذات العلاقة

بالمعلومات الأخرى :^{٣٠}

يتناول مسؤوليات مراجع الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى ، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجعة عليها) ، ويتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها ، والتي لا تتسق بشكل جوهري مع القوائم المالية أو المعرفة التي حصل عليها مراجع الحسابات أثناء المراجعة .

■ AS 17 (مراجعة المعلومات الإضافية المصاحبة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها):

يطالب AS 17 مراجعي الحسابات بإداء مهام المراجعة المحددة عند المشاركة في مراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية .

■ معيار إرتباطات التأكيد (٣٤٠٠) إختبار المعلومات المالية المستقبلية :^{٣١}
وضح المعيار أن الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المستقبلية بما في ذلك تحديد الافتراضات التي إستندت إليها والإفصاح عنها ، وقد يُطلب من مراجع الحسابات إختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواء كانت معدة لإستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت معدة لأغراض داخلية .

وقدمت دراسة (Maroun, W., 2019) ثلاث وجهات نظر بشأن معايير التأكيد على التقارير المتكاملة ، الأولي : يركز منظور إدارة التوقعات على دور التأكيد كأداة مطلوبة ، ولا يتطلب أي تغييرات على معايير التأكيد الحالية ، والثانية : يؤكد منظور القيمة المضافة على دور التأكيد في تحسين فائدة المعلومات التي يتم إبلاغ أصحاب المصلحة بها ووظيفتها كجزء من نظام حوكمة الشركات ويصاحبها تعديل في المعايير الحالية (تركز على أصحاب المصلحة) ، والثالثة : يُمكن تطور النظرة المستقبلية للتغيير بشأن التأكيد لتعزيز التغيير التنظيمي الإيجابي ، وهو أمر قد يتطلب وضع مبادئ/معايير توجيهية جديدة للتأكيد على التقارير المتكاملة .^{٣٢}

فعلى الرغم من أن ISAs, ISAEs لا تصف الإجراءات والإختبارات الجوهرية لأجهزة الرقابة ، والتي توفر الأدلة الملائمة والكافية لدعم الرأي حول دقة تنبؤات الإدارة وملائمة وإكتمال المخاطر التي تم التعرف عليها ، وخطط خفض المخاطر وملائمة إستراتيجيات الأعمال ، إلا أن ذلك لا يعني أن معايير المراجعة والتأكيد الحالية غير ملائمة . ولكن على النقيض، فإن التوجيهات المقدمة من خلال ال-ISAs وال-ISAEs لها نفع ودور كبير في التعرف على تحديات التأكيد عن التقارير المتكاملة .^{٣٣}

وترى الباحثة صعوبة ملائمة المعايير الحالية لإعداد وتقديم المراجعة والتأكيد على التقرير المتكامل ، فبالرغم من الدور المهم لتلك المعايير ، إلا أنها بحاجة إلى التطوير ، حيث يحتاج التأكيد على التقارير المتكاملة تغييرات في ممارسات التأكيد الحالية ؛ وأكد (Tudor Oprisor, 2017, P.93) أن هناك حاجة إلى تطوير المعايير والقواعد التنظيمية التي قد تضمن الطريقة المتמاسكة والشاملة والمقارنة لتقديم مستوى التأكيد على كل العناصر بتلك التقارير .

ثانياً : الإجراءات

تتمثل الإجراءات المهنية المقترحة لتأكيد مراجع الحسابات على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل في :^{٣٤}

١ . قبول التكاليف

تبدأ بقبول مراجع الحسابات لتكليفه بمهنة المراجعة والتأكيد المهني على التقرير المتكامل ، ويجب على مراجع الحسابات التعرف على طبيعة ومكونات المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل والمعايير ذات الصلة نظراً للطبيعة الخاصة للمعلومات التي يحتويها تلك التقرير ، وكذلك تقييم الكفاءة الفنية والمهنية لأعضاء فريق العمل بما يتناسب مع المتطلبات الفنية لأداء هذه المهمة ، فضلاً عن الإتفاق على بنود ونطاق مهمة التأكيد المهني مع العميل .

٢ . تقييم المخاطر وإجراءات الإختبار

من الصعب تحقيق توافق مفهوم نموذج المخاطر المزدوج الذي يركز على مستوى التأكيد والقوائم المالية مع فلسفة إدارة الأعمال المتكاملة ، وكننتيجة لذلك فإن أي نموذج تأكيد مرتكز على المخاطر والذي يركز بصورة محددة على التقارير المتكاملة ، لا بد أن يأخذ بعين الإعتبار ما يلي :

- إعادة تحديد مخاطر التحريف ليأخذ في الإعتبار الهدف من التقارير المتكاملة .
- الإجراءات التي يجب أن تتلاءم مع معالجة المخاطر المرتبطة بالتقارير المتكاملة .

- العلاقة بين تلك المخاطر وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي تم أداؤها (بما في ذلك المدى الذي إليه يختبر الممارس الإفصاحات المحددة في التقارير أو النظم والعمليات المستخدمة في إعداد تلك المعلومات) .

٣. تخطيط الأعمال

تعد مرحلة التخطيط من المراحل الهامة لنجاح عملية المراجعة والتأكد ، ويجب على مراجع الحسابات القيام بإجراءات تخطيط شامل وأداء أعمال المراجعة والتأكد على التقرير المتكامل من خلال الأطر والمناهج المستحدثة لمراجعات القوائم المالية ومراجعات الإستدامة وكذلك المعلومات الإضافية وفرضيات القيمة المستقبلية ، مع ضرورة تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط لأعمال فحص وتأكيدات تلك التقارير .

وترى الباحثة أنه في هذا الإجراء يجب على مراجع الحسابات دراسة وفهم المعلومات محل التأكيد فهماً جيداً وهل هي وصفية أم كمية ، موضوعية أم ذاتية ، تاريخية أم مستقبلية ، أساسية أم إضافية ؟ ، بحيث يكون الفهم المتعلق بالمعلومات محل التأكيد كافي لأداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة .

٤. جمع الأدلة

يقوم مراجع الحسابات بأداء إجراءات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة وطلب إقرارات من الإدارة ، وتوثيق أعمال المراجعة مع ضرورة إشرافه على المساعدين ، وتشتمل أساليب المراجعة المستخدمة في جمع الأدلة في خدمة التأكيد ، على قوائم الإستقصاء والملاحظة وزيارة المواقع والمقابلات الشخصية مع الإدارة والعاملين ، وفحص المستندات والنظم والعمليات وورش العمل وطلب الإقرارات الإدارية ، ولا بد من توافر الكافية والمناسبة للأدلة ، حيث أن كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها ومناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها .

٥. الأداء

نظراً للطبيعة الخاصة للمعلومات التي يحتويها التقرير المتكامل ، فإن أداء تلك المهمة قد تتطلب بعض الإجراءات التي تتماثل مع إجراءات مراجعة القوائم المالية ، إضافة إلى ضرورة وضع أساليب تأكيد جديدة ومبتكرة يُمكنها من التحقق من صحة المعلومات الأخرى التي يحويها التقرير ، حيث أكدت دراسة (Goicoechea, E., et. al., 2019, P.13) أن هناك صعوبة في مراجعة عناصر التقرير المتكامل ، ويشهد مراجعي الحسابات أكبر صعوبة في مراجعة التوقعات والتنبؤات ، والأداء غير المالي ، وتوضح تلك الإجراءات في :

١/٥ .مراجعة القوائم المالية الأساسية وإيضاحاتها

يقوم مراجع الحسابات بمراجعة البيانات المالية السنوية التي يتضمنها التقرير المتكامل وإيضاحاتها من خلال المراجعة المالية التقليدية ، كخدمة تصديقية تأكيدية تنتج تأكيداً إيجابياً ، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود ، الإكمال ، التقويم ، العرض والإفصاح ، والحقوق والتعهدات) وفقاً لكل من ISAS & GAAS .

٢/٥ .مراجعة تقرير الاستدامة والبيانات غير المالية كجزء مهم في التقرير المتكامل

يقوم مراجع الحسابات بعمل تأكيد عليها كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج تأكيد إيجابي ، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الموضوع محل التأكيد ، وفقاً لمعيار التأكيد المصري رقم ٣٠٠٠ ، والدولي ٣٠٠٠ ، ومعايير التصديق الأمريكية SSAEs (المراجعة غير التقليدية) ، حيث أن مزاعم (تأكيدات) الإدارة غير المالية يصعب إقامة الدليل على مصداقيتها من خلال الدور التقليدي لمراجع الحسابات ؛ ويجب مراجعة المعلومات غير المالية بنفس مستوى التأكيد المستخدم للحصول على المعلومات المالية ، والذي سيكون من الصعب وغير المنطقي ، ومن ثم يفضل التأكيد المحدود في تقرير المراجعة فيما يتعلق بالمعلومات غير

المالية^{٣٥} ، وبالنسبة للتأكيد على تعليقات الإدارة التي يتم التعبير عنها بمصطلحات سردية كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج تأكيد إيجابي .

٣/٥ .مراجعة المعلومات الإضافية

بالنسبة للمعلومات المالية الإضافية فيجب على مراجع الحسابات أداء إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية لدعم رأيه حول المعلومات إرتباطاً بالقوائم المالية ككل ، ويتم إجراء خدمة التصديق عليها وفقاً لـ IAS 720 ، AS 17 ، SAS 119 ، في حين أنه يجب أن يكون إستنتاج الممارس منفصلاً بشكل واضح عن المعلومات أو التفسيرات التي لا يقصد منها التأثير على إستنتاج الممارس ، بما في ذلك أي لفت إنتباه أو أمر آخر ، أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة من الإرتباطات أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المضمنة في تقرير التأكيد ، ويجب أن توضح الصياغة المستخدمة أن لفت الإنتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا يقصد منها أن تنتقض من إستنتاج الممارس طبقاً لمعيار المراجعة رقم ٣٠٠٠ (الفقرة ٦٨) .

٤/٥ .مراجعة المعلومات المستقبلية

هناك صعوبات كبيرة في تقديم مستوى التأكيد الملائم لهذا النوع من المعلومات حول الأحداث والإستراتيجيات المستقبلية ، فلم يوفق العديد من الباحثين في التعبير عن الرأي حول التقرير المتكامل ، ويرجع إلى أن الرأي المهني ، حتى وإن كان محدوداً على أجزاء التقرير المتكامل ، يثير مخاطر تضليل المستخدمين بشأن طبيعة التأكيد المقدم ، حيث أوضح أحد شركاء المراجعة أنه " لا يمكن تقديم التأكيد على التقرير المتكامل وذلك لأن الهدف هو تقديم فكرة عما سيحدث في مواردك الحالية ولا أحد يمكنه تقديم التأكيد على ذلك (التأكيد على المستقبل) ويعد ذلك مضللاً للغاية ، وبالتالي من الأفضل أن تكون وجهه النظر الخاصة حول المستقبل من خلال إستعراض المعلومات التاريخية الحالية " .

٦. التقرير

تتوج عملية المراجعة والتأكيد بالتقرير ، والذي يقدم المستوى المعقول ولكن ليس المطلق من التأكيد على التقارير المتكاملة للعميل ، وبافتراض حقيقة أن التقارير المتكاملة في جملتها تتكون من العناصر المالية (والتي تتوافر بالنسبة لها قواعد تنظيمية لعملية المراجعة ويمكن تقديم المستوى المعقول من التأكيد) والمعلومات غير المالية (والتي قد لا تتوافر بالنسبة لها القواعد التنظيمية المحددة ويكون مستوى التأكيد محدود) ، والمعلومات الإضافية (والتي قد تتوافر بالنسبة لها القواعد التنظيمية المحددة ويكون مستوى التأكيد معقول بالنسبة للمعلومات المالية ومحدود بالنسبة للمعلومات غير المالية) ، ومن ثم هناك حاجة قوية لوضع مستوى معقول وشامل وموضوعي للتأكيد .^{٣٦}

ونادت دراسة (Goicoechea, E., et. al., 2019, P.2) أنه يجب إصدار تقريرين منفصلين من قبل مراجع الحسابات أحدهما للحسابات السنوية والآخر للمعلومات المتبقية الواردة في التقارير المتكاملة ، وقد يرجع ذلك إلى أنهم يرغبون في توافر التأكيد على المعلومات المالية وغير المالية بمستويات تأكيد مختلفة ، حيث أن إصدار تقرير مراجعة واحد قد يصاحبه صعوبة في التعامل مع رأى طويل لمحتوى متنوع .

وترى الباحثة أن عملية إعداد التقرير المتكامل في حد ذاتها لا زالت في مرحلة التطوير ، وبالتالي فإن التوجه المتبع بواسطة أي إطار تأكيد لا يزال غير معروف ، كما أن أساليب التأكيد التقليدية ، المصاغة من خلال الـ ISAs والـ ISAEs لا تقدم إطاراً ملائماً لدعم الرأي الرسمي حول التقرير المتكامل ، وبالتالي يتوجب على واضعي المعايير التركيز على مراجعة القوائم المالية ، وخضوع المعلومات الأخرى في التقرير المتكامل لإرتباطات التأكيد الأخرى (التأكيد غير التقليدي) ، على أن تقع سلامة التقرير المتكامل على عاتق مجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بجانب مراجع الحسابات ، ويتم تقديم الرأي حول التقرير المتكامل في فقرتين ، فقرة خاصة بالحسابات المالية السنوية والأخرى لباقي معلومات التقرير

المتكامل بشكل منفصل حسب نوع المعلومة ، على أن يتم جمعها في تقرير مراجعة متكامل واحد يشمل الرأي المهني للمعلومات التي قد تهم أصحاب المنافع ، ورغم أنه قد يصاحب التقرير صعوبة في التعامل مع رأى طويل يمثل هذا المحتوى المتنوع ، إلا أن إبداء الرأي بشكل منفصل في فقرات حسب أنواع المعلومات سيقفل من حده الصعوبة .

كما ترى الباحثة الحاجة إلى تحسين هيكل الرقابة في الشركات المساهمة المصرية ، ومن ثم ضرورة توافر المقومات التي تساعد على أداء مهمة المراجعة والتأكيد المهني لتقييم إفصاحات الإدارة الواردة بالتقرير المتكامل في مصر ، ومنها :

- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بطلب من الشركات العامة المقيدة بالبورصة بضرورة الإفصاح عن معلوماتها في شكل تقرير متكامل وإضافة تأكيد مهني على ذلك التقرير.
- توافر معايير مهنية ، وتطوير المعايير الحالية مثل معايير المراجعة والتأكيد المهني لتنظيم أداء خدمات التأكيد المهني على التقرير المتكامل في مصر .
- وجود قوانين ملزمة بأداء خدمات التأكيد المهني على هذه التقارير كما هو الحال في مراجعة القوائم المالية المتعارف عليها ، وتأهيل مراجعي الحسابات لأداء هذه الخدمة .
- وضع إرشادات عامة يمكن في ضوئها تحديد الكيفية التي تُمكن من التعبير عن الرأي بشأن المعلومات المستقبلية ، نظراً لصعوبة تقديم مستوى التأكيد الملائم لهذا النوع من الإفصاح .
- إصدار دليل إرشادي على غرار معايير PCAOB (AS 17) لتوضيح رأى مراجع الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية التي تتضمنها التقارير المتكاملة .

المحور الخامس : النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

- ١- يعد توفير التأكيد على التقارير المتكاملة أحد مفاتيح ضمان القبول الواسع للتقارير المتكاملة من قبل أصحاب المصلحة ، إلا أن الطريق إلى تحقيق هذا التأكيد لا يزال طويلاً ، حيث تعد عملية مراجعة التقارير المتكاملة سلاح ذو حدين ، يقدم فرص ويواجه تحديات محتملة كبيرة .
- ٢- صعوبة ملائمة المعايير الحالية لإعداد وتقديم المراجعة والتأكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل ، فبالرغم من الدور المهم لمعايير المراجعة والتأكيد الحالية إلا أنها بحاجة إلى التطوير .
- ٣- تتطلب مراجعة التقارير المتكاملة إجراءات ، والتي تتماثل مع إجراءات مراجعة القوائم المالية ، إضافة إلى ضرورة وضع أساليب توكيد جديدة ومبتكرة يُمكنها من التحقق من صحة المعلومات غير المالية والمعلومات الإضافية والمستقبلية التي يحتويها التقرير .
- ٤- يتم تقديم الرأي حول التقرير المتكامل في فقرتين ، فقرة خاصة بالحسابات المالية السنوية والأخرى لباقي معلومات التقرير المتكامل بشكل منفصل حسب نوع المعلومة ، على أن يتم جمعها في تقرير مراجعة متكامل واحد ، ورغم أنه قد يصاحب التقرير صعوبة في التعامل مع رأى طويل يمثل هذا المحتوى المتنوع ، إلا أن إبداء الرأي بشكل منفصل في فقرات حسب أنواع المعلومات سيقلل من حده الصعوبة .

ثانياً : التوصيات

- ١- ألا تقتصر الإختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط ، بل تتسع لتشمل عملية المراجعة والتأكيد على التقرير المتكامل .
- ٢- الإهتمام بضرورة تعميق المعرفة لدى مراجعي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية بمفهوم وآليات ومبادئ وقواعد التقرير عن الأعمال المتكاملة ومراجعتها .

- ٣- ضرورة إعداد معايير للمراجعة تنظم التأكيد المهني بواسطة مراجع الحسابات على التقارير المتكاملة وتحديث معيار التأكيد المهني المصري رقم ٣٠٠٠ ليوأكب تحديثات نظيره الدولي من جهة ، ومعايير التصديق الأمريكية من جهة أخرى .
- ٤- ضرورة قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر ، بتصميم وتنفيذ برامج لتنمية إدراك مراجعي الحسابات مهنيًا لمواجهة الطلب المتزايد على التقارير المتكاملة والتأكيد عليها .

المراجع :

- ^١ د/ محمود رجب يس غنيم ، يونيو ٢٠١٧ ، " أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح : دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية " ، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ١٦٣ .
- ^٢ د/ عصام محمد فتح الله ، يونيو ٢٠١٣ ، " الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها : دراسة ميدانية " ، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد ٣٥ ، العدد الثاني ، ص ٢٩١ .
- ^٣ د/ محمود رجب يس غنيم ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ١٦٧-١٦٨ .
- ^٤ د/ شحاته السيد شحاته ، يونيو ٢٠١٣ ، " أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قرارى الاستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية " ، *مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA* ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، ص ١٢٩ .
- ^٥ Tudor Oprisor, 2015, " Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to This Puzzle? " , *Procedia Economics and Finance* , Volume 25,pages 87-95. www.sciencedirect.com ,P.87-95.
- ^٦ د/ نجوى محمود أحمد أبو جبل ، ديسمبر ٢٠١٤ ، " تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة : دراسة نظرية وميدانية " ، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ص ٥٧- ٥٨ .
- ^٧ Casey, R.J.& Grenier,J.H. , 2015 , " Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States " , *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.34, No.1, P.100.

^٨ لمزيد من التفاصيل :

- د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ٣٤٨ .
- د/ محمود رجب يس غنيم ، " مرجع سابق " ، ص ١٦٨-١٦٩ .

^٩ قد يرجع إلى :

- د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سابق " ، ص ٣١٢ ، ٣١٣ ، ٣١٥-٣١٦ .
- د/ وجدى حامد حجازي ، يناير ٢٠١٤ ، " القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من جهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين فى الأسهم – دراسة تجريبية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الثانى والخمسون ، ص ٥٠ .

- Tudor Oprisor, **Op. Cit.**, P.92,93 .

¹⁰ Gilman ,K., 2013, " Assurance implications for sustainability reports " , **Accountancy SA**. P. 2.

¹¹ د/ هشام فاروق مصطفى الإبيارى ، يونيو ٢٠١٦ ، " قياس جودة المراجعة باستخدام تقارير الشفافية المهنية : نموذج مقترح ودراسة تجريبية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ١١ .

¹² Goicoechea, E., et. al., 2019, " Integrated reporting assurance: Perceptions of auditors and users in Spain " , **Sustainability**, MDPI, 11(3), 713, P.6 .

¹³ Maroun, W., 2019 , "Exploring the rationale for integrated report assurance", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 32 No. 6, P.1827,1829.

¹⁴ Tudor Oprisor, **Op. Cit.**, p.92,94.

¹⁵ د/ أيمن عبد الرحيم ، مايو ٢٠١٦ ، "التقارير المتكاملة...فرصة جديدة للتدقيق الداخلي" ، [/https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2016/05/14/integrated_reporting](https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2016/05/14/integrated_reporting) ص ٢-٣ .

¹⁶ Maroun W., 2017, " Assuring the integrated report : Insights from auditors and Preparers " , **The British Accounting Review**, 49(3) ,p.3-4.

^{١٧} لمزيد من التفاصيل :

- د/ أيمن عبد الرحيم ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ٤ .

■ محمد مشرح على أحمد ، ٢٠١٩ ، " دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات فى تحقيق جودة تقارير الأعمال المتكاملة . دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢٣ ، العدد الثاني ، ص ١٥ .

¹⁸ Stawinoga, M., & Velte, P. , 2017, " Empirical Evidence of the Disclosure and Assurance of Integrated Reporting-A Content Analysis of the IIRC Examples Database" , **Zeitschrift für Umweltrecht & Umweltpolitik** (Forthcoming) , P.1.

¹⁹Geneve Richard & Elza Odendaal, 2020, " Credibility-enhancing mechanisms, Other than external assurance, in integrated reporting " , **Journal of Management and Governance**, 26 March, P.1-2.

²⁰Corrado, M., et. al., 2019 , " Assurance on integrated reporting: a critical perspective " , **In Integrated Reporting** , pp. 199-217. Springer, Cham p.206.

^{٢١} د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سابق " ، ص ٣٠٧ .

^{٢٢} د/ محمود رجب يس غنيم ، " مرجع سابق " ، ص ١٤٩ ، ١٥١ ، ١٦٨ .

^{٢٣} د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سابق " ، ص ٣١٤ ، ٣١٧ ، ٣٢٠ .

^{٢٤} د/ محمود رجب يس غنيم ، " مرجع سابق " ، ص ١٦٧ .

^{٢٥} د/ هشام فاروق مصطفى الإبيارى ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ١١- ١٢ .

²⁶ **For More details :**

■ Mio , C., 2013, " Materiality and Assurance: Building the Link " , In : Busco, C. FrigoM.L., Riccaboni, A. and Quattrone, P."., **Integrated Reporting : Concepts and Cases that Redefine Corporate accountability**, Strategic Finance, available at:www.Proquest.org. , P.79 , 81.

■ Corrado, M., et. al., **Op. Cit.**, p.207, 210 .

■ Goicoechea, E., et. al., **OP. Cit.**, P.2.

■ د/ أشرف محمد إبراهيم منصور ، ديسمبر ٢٠١٨ ، " مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة : دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢٢ ، العدد الرابع ، ص ٨٥٦-٨٦٤ .

²⁷ Maroun, W., 2017, **Op. Cit.**, p.3, 4, 6.

^{٢٨} د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سابق " ، ص ٣٠٨ .

²⁹ **International Auditing and Assurance Standards Board** , 2016-2017, " Handbook of International Quality Control , Auditing. Review. Other Assurance, and Related Services Pronouncements" , Edition Arabic , الهيئة الدولية للمحاسبين القانونيين (SOCPA), P. 1626-1758.

³⁰ " المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة " ، إصدار عام ٢٠٢٠ ، SOCPA ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ص ٦٩٣ .

³¹ " المرجع السابق " ، ص ٩٤٧ .

³² Maroun, W., 2019 , " Exploring the rationale for integrated report assurance" , **Op. Cit.**, 1826 .

³³ ____ , 2017, **Op. Cit.**, p.5.

³⁴ قد يرجع الى : بتصريف من الباحثة

▪ د/ على عبد الوهاب نصر ، أكتوبر ٢٠١٢ ، " مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٦ عدد خاص ، ص ٣٣٣ – ٣٣٤ .

▪ د/ عصام محمد فتح الله ، " مرجع سابق " ، ص ٣١٢-٣١٥ ، ٣١٦ .

▪ Shamonin, Nikita N., Nov 2014, " Integrated Reporting And Its Audit: The Current State And Development Trends " , **International Accounting**, Issue 41, p41-49.

▪ Simnett, R. & Huggins, A. L., 2015, " Integrated reporting and Assurance: Where can research add Value ? " , **Sustainability Accounting , Management and Policy Journal**, 6(1), P.29-53.

▪ Maroun, W., 2017 , **Op. Cit.**, P.5-6,7-8,9, 13-29.

▪ محمد محمد سليمان الفار ، " المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثامن ، ص ٢٤٦ ، ٢٦٣ ، ٢٦٦ ، ٢٦٧ ، ٢٧٤ ، ٢٧٦ .

³⁵ Goicoechea, E., et. al., **OP. Cit.**, P.12.

³⁶ Tudor Oprisor, **OP. Cit.**, P.93.