

**الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في
فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها
"دراسة ميدانية"**

د. عصام محمد فتح الله
مدير عام مركز تدريب بورسعيد
مصلحة الضرائب على المبيعات

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى فهم وتبيان مراجعة عملية الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين الخارجيين كأحد تحديات المهنة في الوقت الراهن والتقارير عنها ، وباعتباره أحدث الموضوعات المطروحة في بيئة المراجعة ، وخاصة مع تنامي الإهتمام العالمي بالقضايا الإستدامة أصبح الرأي العالمي أكثر إهتماماً بإيجاد حلول لمشاكل متعلقة بكافة نواحي الحياة سواء كانت بيئية و اقتصادية و اجتماعية و حوكمية ، بغرض خلق مجتمع مستداماً ، مما زاد من العبء الملقى على مهنة المراجعة في الوقت الحاضر وتعرضها لضغوط شديدة تؤثر على جودة أداء المراجعة والمراجعين وتثير التساؤل حول أهميتهم في المجتمع .

ولقد دفع الإفتقار لوجود قاعدة معرفية يعمل من خلالها المراجعين إلى البحث عن أطر مختلفة يعملون من خلالها ، ولقد كانت البيانات الأولية لتلك الأطر تنصب على الجانب التجريدي من العلم باعتبار أن التفكير المنطقي يمكن أن يؤدي بنا إلى قاعدة إسترشادية يتم من خلالها تحديد ما ينبغي على المراجع الخارجي العمل من خلالها .

إن مراجعة تقرير الأعمال المتكاملة يعول عليها كمراجعة متكاملة في إضفاء الثقة والمصدقية على الوسائل التي توصلها هذه التقارير ، والطلب عليها قائم من هذا المنطق ، وتهدف هذه الدراسة أيضاً إلى المساهمة في تحديد نموذج شامل يساعد المراجع الخارجي في مراجعة التقارير للأعمال المتكاملة ويوفي باحتياجاتهم للتوافق مع معايير المراجعة الدولية ISAS وكذلك المعايير الكندية والأمريكية ، لذا أصبح هناك إلتزام على المراجعين بإعداد تقارير عن الأعمال المتكاملة للمنشآت يشتمل على البعد المالي والبعد الأستدامى لتلك المنشآت لإضفاء الثقة والمصدقية من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية على تلك القوائم والتقارير ، وبالتالي حماية حقوقهم هذه من جهة، ومن جهة أخرى توفر انعكاساً على خدمات التوكيد المهني للمراجعين الخارجيين .

1- المقدمة :

1-1 طبيعة المشكلة :

نتيجة لأهمية الدور الذي تلعبه المعلومات في دعم إتخاذ القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح في بيئة الأعمال المعاصرة ، فإن الأنظار في معظم دول العالم اتجهت نحو قضية جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وتعد قضية الثقة في ذلك المحتوى أحد أهم القضايا التي شغلت الباحثين في الآونة الأخيرة ، خاصة بعد ظهور العديد من المشاكل التي واجهت كبريات منشآت الأعمال على مستوى العالم ، الأمر الذي أثار العديد من الشكوك حول مصداقية وجودة التقارير المالية وبالتبعية عمل مراقب الحسابات (مطاوع ، 2011).

ومن المتفق عليه أن المحاسبة المالية كنظام للمعلومات يستهدف إنتاج وتوصيل معلومات لأصحاب المصالح في الشركات باعتبارها وحدات إقتصادية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم ، ومن المتفق عليه أيضاً أن هذه المعلومات مالية بطبيعتها يجب أن تكون مستوفية لخصائصها النوعية .

ونظراً لطلب أصحاب المصلحة في الشركات على معلومات غير مالية سواء كانت كمية ونوعية فإن نظام معلومات المحاسبة المالية بوضعه الراهن أصبح قاصراً على توفير هذه المعلومات ، ويلزم تطويره لكي ينتج معلومات غير مالية ، معظمها ذات بعد إستراتيجي ، وبيئي و اجتماعي و حوكمي و إستدامي SUSTAINABLE (عبد الوهاب ، 2011).

ونتيجة لذلك قامت العديد من الشركات بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة ، الأمر الذي يعني ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنها إلى جانب التقارير المالية المعتادة ، واستجابة لذلك شرعت العديد من الشركات بحلول عام 1996 ، وبصورة خاصة الشركات الكندية بإعداد تقرير سنوي عن التنمية المستدامة لاقتناعها بأن ذلك سوف يزيد من قيمة أسهمها وخلق ما يعرف بـ: "SHARCHOLDER VALUE".

حيث يجب أن تركز الشركات ليس فقط على زيادة قيمتها من خلال تعظيم إيراداتها وأرباحها ولكن يجب أن تركز أيضاً على القضايا البيئية والاجتماعية والإستراتيجية بنفس القدر من الاهتمام (Berman.et.al., 1999;Wilson,mel,2003;Wilson;mel,2008).

وتناولت كثيراً من الدراسات والأبحاث والكتابات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة باعتباره الحل والوسيلة لتوصيل معلومات بيئية وحوكومية واجتماعية وإستراتيجية وإستدامة جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية (Solstice sustainability works Inc, 2005;

B usiness school, 2010 ;Deloitte, 2011;IFAC, 2011; 2009

ولذا فقد أصبح من المهام الملقة على المراجع الخارجي بالإضافة إلى إضفاء الثقة والمصادقية على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من خلال تقديم خدمات التأكيد المهني ، سواء كانت تلك الخدمات تقليدية أو غير تقليدية ، ومن هنا بات تأثير تفعيل الشركات لمدخل تقرير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجع الخارجي التوكيدية أمراً حتمياً ، فكيف سيكون هذا التأثير سواء بصفة عامة أو بصفة خاصة على بيئة المراجع المصرية .

2-1 أهمية البحث :

انطلاقاً مما سبق تنبع أهمية البحث من الإهتمام المتزايد في العالم بمفهوم التنمية المستدامة الذي يعد من المفاهيم التي نالت كثيراً من الإهتمام سواء من الناحية الإقتصادية ،أو من الناحية البيئية ، أو الإجتماعية أو الإستراتيجية ، ومن الملفت للنظر أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي في التقرير عن الأعمال المتكاملة ، وكذلك الطريقة التي يتم التقرير بها عن نتائج عملية الأعمال المتكاملة لعرض وتوضيح المعلومات المرتبطة بإسهامات الشركات في مجالات التنمية المستدامة .

وأيضاً تنبع أهمية البحث من الدور الذي يمكن لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة في زيادة ثقة أصحاب المصالح في القوائم والتقارير المالية للشركات بمصر ، وإلى أهمية دراسة وتنظيم العلاقة بين تبني وتفعيل الشركات المقيدة بالبورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة ونطاق ومجال وأهداف خدمات المراجع الخارجي ، خاصة خدمات التوكيد المهني المرخص له بمراجعة حسابات هذه الشركات ، مما حدا بالباحث إلى تناول مدخل تقارير الأعمال المتكاملة ، للإستفادة من تجارب الآخرين نتيجة لتطبيقها هذا المدخل بغرض التركيز على العوامل التي تؤدي إلى النجاح لدور المراجع الخارجي في التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن محتوى هذه التقارير ، لذا باتت المساهمة الأكاديمية مطلوبة في هذا الشأن وخاصة بمصر ، وباتت من الأهمية فهم المراجع الخارجي للدور المنوط به بالمساهمة المهنية في تحقيق وتوكيد الخدمات المهنية لعملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها .

وتتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في مناقشة وتحليل موضوع من أحدث الموضوعات المطروحة في مجال المراجعة ألا وهو الأعمال المتكاملة ، ومن ثم فالأمر يتطلب مزيد من الدراسة والتحليل من الناحية النظرية ، أما الأهمية من الناحية العملية فتتمثل في معرفة آراء كل من بعض المراجعين الخارجيين وبعض المساهمين في الشركات المساهمة المصرية بخصوص موضوع البحث ، تمهيداً لتقديم التوصيات اللازمة لفهم مدخل الأعمال المتكاملة وكيفية التقرير عنه .

3-1 هدف البحث :

يهدف البحث في تبيان وفهم عملية الأعمال المتكاملة من قبل المراجع الخارجي من خلال وضع إطار مقترح لتقييم إسهامات الشركات في مجال التنمية المستدامة ، وهو ما يجعلنا القول بأن الهدف الأساسي لهذا البحث هو الكشف عن الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المراجعة في توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والإقتصادية والإستراتيجية لتؤخذ في الإعتبار عند إعداد المراجع لتقرير المراجعة للتوصل إلى أفضل السبل في إكتشاف أو الحد من المخالفات الجوهرية غير المتعمدة في مجال التنمية المستدامة للشركات بغرض توصيل نتائج المراجعة لمستخدمي القوائم المالية بصورة صحيحة .

4-1 تساؤلات البحث :

- يمكن إعادة طبيعة البحث وأهميته في صورة مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلي :
- ما المقصود بمفهوم التنمية المستدامة ؟
 - ما المقصود بمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وما هو محتواها وما مدى أهميتها ؟
 - ما هي الركائز الحاكمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ؟
 - هل يدرك المراجعون الخارجيون مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وما علاقتها بمدخل التوكيد المهني ؟
 - ما أثر تطبيق مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة على الإلتزام المهني للمراجع الخارجي ؟
 - ما أثر تطبيق مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة على تخطيط مهمة التوكيد المهني ؟

5-1 فروض البحث :

من أجل معرفة ما إذا كان يوجد علاقة إرتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة فقد تم صياغة الفروض التالية :

الفرض الأول (HO.1) :

إن قيام الشركات بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة ، أدى إلى ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنها إلى جانب التقارير المالية المعتادة .

الفرض الثاني (HO.2) :

لا يدرك المراجعون الخارجيون في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض الثالث (HO.3) :

توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين الإلتزام المهني للمراجع الخارجي وبين تطبيق مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .

الفرض الرابع (HO.4) :

توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتدعيم الثقة والمصادقية في القوائم والتقارير المالية .

الفرض الخامس (HO.5) :

توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتخطيط خدمات التوكيد المهني في مكاتب المراجعة .

6-1 منهجية البحث :

قام الباحث في الدراسة بإتباع الآتي :

- مدخل التحليل الوصفي بالاعتماد على الكتب والدوريات والمجلات والمقالات العربية والأجنبية بالإضافة إلى إستخدام شبكة الإنترنت .
- الدراسة الميدانية المعتمدة على الاستبيان الميداني لتحديد مدى إدراك المراجعين الخارجيين لمفهوم الأعمال المتكاملة وتأثيرها على الإلتزام المهني وعلى تخطيط خدمات التوكيد المهني في مكاتب المراجعة المصرية ، وذلك من خلال وجهة نظر الأطراف ذات التأثير المباشر في بيئة المراجعة المصرية وهم المساهمون بالشركات المساهمة

والمراجعين الخارجيين وفي سبيل تحليل البيانات واختبار الفرضيات وسوف يتم الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية التي تفي بهذا الغرض .

2- مفهوم التنمية المستدامة كمدخل لفهم طبيعة الأعمال المتكاملة :

(SUSTAINABLE DEVELOPMENT)

أدى الارتباط الوثيق بين البيئة والتنمية إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة والتي أصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار في عملية التخطيط التنموي أو تنفيذ المشاريع التنموية ، وهي تنمية تتصف بالاستقرار والتواصل والتفاعل بين الأنظمة الثلاثة الحيوية والاقتصادية والاجتماعية ، أما هدف التنمية المستدامة فينصب على الاهتمام بشكل رئيسي بتقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمشاريع التنموية ، وحيث أن البيئة هي المخزون الطبيعي للموارد التي يعتمد عليها الإنسان وأن التنمية هي الأسلوب التي تتبعها المجتمعات للوصول إلى الرفاهية والمنفعة ، فإن الأهداف التنموية والبيئية يكمل بعضها البعض (كمال منصور 2008).

وتعتبر التنمية المستدامة من المفاهيم التي نالت كثيراً من الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية أو من الناحية البيئية أو الاجتماعية ، ومن الملفت للنظر أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت نواحي المحاسبة والمراجعة للتنمية المستدامة سواء من حيث مداخل القياس التي يمكن أن تستخدم لقياس أداء منشأة فيما يتعلق بالتنمية المستدامة ، وكذلك الطريقة التي يتم التقرير بها عن نتائج ذلك القياس لعرض ومراجعة المعلومات المرتبطة بإسهامات المنشأة في مجالات التنمية المستدامة (محمد عباس بدوي 2011).

نشأت نظرية التنمية المستدامة نتيجة للتوليف بين منهجين للتنمية ، أولهما : هو إستراتيجية التنمية البشرية التي طرحت في تقرير التنمية البشرية لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، وثانيهما : منهج التنمية المستدامة الذي وضعه أخصائيون ببيئون و اعتمده مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية في ريو دي جانيرو عام 1992م وهو ما عرف بقمة الأرض ، ووافقت مائة وسبعون دولة على وجود حاجة لقيام المشروعات بدمج التنمية المستدامة في عملياتها (Grub&Gupta,2000). وتهدف التنمية المستدامة إلى الوفاء باحتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على الوفاء باحتياجاتهم ، وتلعب المنشأة دوراً هاماً فعلاً لتحقيق هذا الهدف وذلك لكونها قوى محورية مؤثرة في المجتمع ، ومن أهم التحديات التي تواجه التنمية المستدامة احتياجها إلى خيارات وطرق تفكير جديدة ومبتكرة ، فالتطورات الحادثة في المعرفة والتكنولوجيا التي تساهم في

التنمية الاقتصادية ويمكن أن تساعد في مواجهة المخاطر والتهديدات التي تهدد استدامة علاقاتنا الاجتماعية واستدامة البيئة والأنظمة الاقتصادية ، إن المعرفة الجديدة والابتكارات التكنولوجية والإدارية تمثل تحدياً جديداً للمنشآت لخلق خيارات جديدة في الطريق التي تؤثر بها على أصحاب المصالح والبيئة التي تعمل بها سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية من خلال عمليات التشغيل الخاصة بها ومنتجاتها وخدماتها وأنشطتها .

ونتيجة لذلك ظهر أهمية إعداد المنشآت لتقرير التنمية المستدامة والذي يوضح أداء المنشأة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي تجاه تحقيق هذه الاستدامة ، وللتأكد من مدى عدالة هذا التقرير في الإفصاح عن أداء المنشأة لابد أن يتم مراجعته بواسطة مراجع خارجي .

وقد برز مصطلح التنمية المستدامة عام 1987 من خلال التقرير الذي أعدته اللجنة العالمية

لشئون البيئة والتنمية World Commission For Environment and Development (WCED) المشكلة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 1983 ، وقد أستخدم هذا المصطلح آنذاك للتعبير عن الجهود والبرامج الموجهة إلى المشكلات التي تعاني منها البشرية والمتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها ، والتغيرات الطبيعية وما تسببه من أمراض وفقر وبطالة (Birkin & Wood ward,1997).

2-1 مجالات التنمية المستدامة :

عرفت اللجنة للتنمية والبيئة في عام 1987 التنمية المستدامة في شكل قاعدة ذهبية للأجيال هي: " يجب علينا أن نتعلم أن نقابل احتياجات الحاضر دون أية تضحية بقدرة أجيال المستقبل على مواجهة احتياجاتهم (ضياء زاهر، 2003) ."

فالمشروع المقترح تمويله ينبغي أن يكون قابلاً للاستمرار اقتصادياً ومالياً من حيث قدرته على النمو ، والمحافظة على مستويات رأس المال ، وكفاءة استخدام الموارد والاستثمار ، كما ينبغي أن يكون مستداماً بيئياً بحيث يحافظ على الموارد الطبيعية شاملة التنوع البيولوجي ، إضافة إلى البعد الاقتصادي والبيئي ، وهناك البعد الاقتصادي الذي له أهميته و ضرورته في تحقيق شروط النماء المستدام والذي ينطوي على العدالة الاجتماعية والحراك الاجتماعي والمشاركة الشعبية الفعالة والتمكين والهوية الحضارية والتنمية المؤسسية (إسماعيل فرج ،2004).

وقد حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبرج عام 2002 مجالات التنمية المستدامة في ثلاث مجالات رئيسية هي :

1. البيئة . 2. الاقتصاد 3. المجتمع .

حيث تمثل تضافر جهود الثلاث مجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية فعالية التنمية المستدامة ، وكل مجال منهم يحتوي على العديد من الأنشطة المتداخلة الفعالة التي تحقق التنمية المستدامة (Sebhatu, Samuel Petros, 2007) .

فالمجال البيئي يتمثل في الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية والمحافظة على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى النظم الأيكولوجيا والنهوض بها ، وقد عمل إتحاد البرية القومي الأمريكي وبالتعاون مع الشركات والمجموعات الصناعية على إصدار تقرير يحدد العلاقة بين البيئة والتنمية المستدامة حيث يرى التنمية المستدامة من منظور الأمن ويحدد ثلاث أنواع للأمن البيئي باعتبارها وثيقة الصلة بالتنمية المستدامة هذه الأنواع هي الأمن البيئي والأمن المتصل بالموارد الطبيعية ، والأمن الإجتماعي والإقتصادي .(كلود فوس لارويتير، 2001).

والمجال الاقتصادي يؤخذ من التوازن بين أنواع الأمن البيئي ترجمة إلى لغة الأعمال ، فأمن الموارد يعني توفير السلع والخدمات والتي لها موارد ذات كفاءة محدودة ، أما الأمن البيئي فيترجم إلى مفهوم رعاية البيئة وصيانتها حيث أصبحت الكثير من المؤسسات الرائدة في عالم الأعمال تركز هذا المفهوم في أدائها ، أما الأمن الإجتماعي والإقتصادي يترجم إلى فلسفة تسويقية أساسية وهي توفير المنتجات والخدمات التي يمكن استهلاكها بواسطة الجميع والقدرة على تحسين جودة حياتهم ، ويدور جوهر هذا المجال حول تعظيم رفاهية المجتمع من خلال تحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية (ليز هـ. نيوتن ، 2006).

والمجال الاجتماعي ويتناول هذا المجال العلاقة بين الطبيعة والبشر وتحقيق الرفاهية وتحسين سبل الرفاهية من خلال تحقيق العدالة الإجتماعية في مجالات الحصول على الخدمات الصحية والتعليمية ووضع المعايير الأمنية واحترام حقوق الإنسان وتنمية الثقافات المختلفة والتنوع والتعددية والمشاركة الفعلية في صنع القرار .

ويتبين مما سبق أن هناك علاقة إرتباط قوية بين المجالات الأساسية التي تعتمد عليها عملية التنمية المستدامة ، ولكي تكون التنمية المستدامة متواصلة لا بد وأن يكون هناك توازناً بين الأنظمة المتضمنة للعلاقات بين المجتمعات البشرية والطبيعية والتي تضم المحيط الحيوي والمحيط التقني والمحيط الإجتماعي ، ويتزايد الإهتمام من طرف التنظيمات العملية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة والتي تقر بضرورة الإفصاح عن أداء التنمية المستدامة ، وذلك بشكل ضروري ،

فلاشك أن تأثيرات مجالات التنمية المستدامة لأنشطة المنشآت الاقتصادية قد تطلب تطوير معايير للقياس والإفصاح عن المعلومات المستدامة ذات الصلة بأنشطة المنشآت الاقتصادية ، ويأثر ذلك بطبيعة الأمر على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم المالية .

3- المنظور المحاسبي لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة :

مع تنامي الاهتمام العالمي بالقضايا الإستدامة أصبح الرأي العام العالمي أكثر اهتماماً بإيجاد حلول لمشاكل من قبل انقراض الكائنات الحية ، والتغير المناخي ، والتلوث والعمل على خلق مجتمع مستداماً ، وقد يبدو هذا الأمر هاماً ومؤثراً على المجتمع الإقتصادي والذي له اليد العليا في ضرورة الحفاظ على التنمية المستدامة بما تحتويها على الأبعاد الرئيسية الثلاثة البيئية والاجتماعية والإقتصادية حيث أن كل بعد من تلك الأبعاد يحتوي على مشاكل عدة وقضايا متداخلة ضمن إطار المشاكل المجتمعية المتكاملة ، ونظراً لأهمية التداخل بين تلك المشاكل الإقتصادية ، فإنه لا معنى لمواجهة كل عنصر منها منفرداً ، بل لابد من مواجهة متزامنة لكل تلك المشاكل في إطار تقارير أعمال متكاملة .

ونتيجة للاستجابة الرسمية لكل من هيئة بروتلاند (wced, 1987) ومؤتمر الأمم المتحدة الخاص بالتنمية والبيئة عام 1992م ، تبنت معظم الدول التنمية المستدامة كهدف وطني ، ويدور النقاش الآن حول كيفية إسهام القطاعات الإقتصادية ومجتمع الأعمال في تحقيق هذا الهدف .

وفيما يتعلق بمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة فقد جاء في وصف مفصل للهيكل القانوني لشركة ديلويت LLP المحدودة وشركائها التابعة ، بأنها التقارير التي تشمل على جميع الأنشطة التي تقوم بها الشركات سواء كانت المالية و الاجتماعية و البيئية و الاقتصادية والحوكومية وجميع الخدمات المتعلقة بها سواء كانت متعلقة بالأعمال التجارية والمالية والاستثمارية والقانونية والضريبية وغيرها (WWW.DELOITTE.COM).

وترى (SOLSTICE SUSTAINABILITY WORK WC,2005) أن تقرير الأعمال المتكاملة هو التقرير الذي يغطي البعد المالي وبعد الإستدامة معاً ، في حين قدمت (Awork SHOP On integrated Reporting ,Harvard Collage) مفهوماً أكثر تفصيلاً وأوسع انتشاراً حيث رأت أنها التقارير المتكاملة التي تحتوي على النمو الإقتصادي والمالي والبيئي والاجتماعي والحوكومي للمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والتي تعبر عن الأداء المالي والإقتصادي في صورة تقارير مدمجة معاً (مالية و إستدامة) وليكون متاحاً لجميع المستفيدين من

القوائم والتقارير الختامية لتلك المنشآت ، لتربط الماضي بالحاضر والمستقبل ويجب إلزام جميع المنشآت المسجلة بالبورصة بأعدادها على أن تكون إلزامية لجميع المنشآت بحلول عام 2020 ، خاصة إذا تضمنت إفصاحاً من الأداء الإستراتيجي للمنشأة وسمعتها والمخاطر التي تواجهها .

وفي ذات السياق ترى (IIRC) The International Integrated Reporting Committee ضرورة تطوير وتنفيذ نماذج التقارير المتكاملة لتشتمل على البعد الخاص بالتنمية المستدامة إلى جانب البعد المالي تحت مظلة هيكل واحد من التقارير المتكاملة ونادت (IIRC) بضرورة الجمع بين واضعي المعايير المالية والاستدامة وبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والملاك بالشركات المختلفة وجميع طوائف المجتمع المدني ، للتوافق نحو وضع أطر لتطوير وتنفيذ وتقييم مثل تلك التقارير (ROBERTG.ECCLES,2012).

في حين أشارت بعض الدراسات لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة بنظرة أعمق وأشمل وبتوافق على أنها التقارير التي تعرض بصورة كلية الأداء المالي والإستدامي للمنشأة ، بما يسمح للمستفيدين وأصحاب المصالح بالمنشأة ، بالوقوف على مدى مقدرة القائمين بأعمال المنشآت على زيادة قيمة تلك المنشآت والحفاظ عليها خلال الأجل القصيرة والمتوسطة والطويلة وكذلك على كيفية تقييم الأداء لتلك الشركات بواسطة هذه التقارير . (HarvardCollege,2010;ASIS,2010; BRLF,2011) .

وقد انتهجت العديد من الهيئات العلمية المحاسبية كالإتحاد الدولي للمحاسبين ، وجمعية المحاسبين الكندية ، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ، عملية إعداد وثائق ودليل واسترشاد GUIDANCE DOCUMENTS عن التقارير المتكاملة وكذلك منظمة الأمم المتحدة / قسم التنمية المستدامة ، وتوجيه الانتقاد للتقارير المالية الحالية من حيث أنها لا تلبي بكافة التوقعات لأصحاب المصلحة في المنشآت الإقتصادية لتقييم أدائها ونادت تلك الجهات بضرورة تطوير تلك التقارير لتصبح تقارير أعمال تحقق الدمج الكامل بين المجالات البيئية والإقتصادية والاجتماعية والحوكمية والإستراتيجية للمنشآت . (IFAC,2011 ;ACCOUNTANTS CANDE,1996;UNITEDNATIONS,1999;ENGLAND-WALES,2009) .

ويرى (د. عبد الوهاب نصر، 2012) إلى أن تقرير الأعمال المتكامل يعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي ، والإستدامي ، والحوكمي ،

والإستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة ، من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ، ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم .

ونخلص مما سبق أنه تأكيداً للثقة في البيانات والمعلومات المتبادلة في المنشآت ، وزيادة نفعيتها لمستخدميها ، فإن الأمر يتطلب أن تعكس القوائم والتقارير الختامية للشركات الخصائص الخاصة بالمفاهيم السلوكية الأخلاقية والتنمية المستدامة (البيئية والاجتماعية والإقتصادية) إلى جانب المفاهيم المالية المتعارف عليها والإفصاح عن تلك المفاهيم بحيث تحاكي تلك المفاهيم في تقرير مجمع متكامل لإنتاج المعلومات بكل دقة حتى يتم التحقق من أن كل مكونات النظم داخل المنشآت تتفاعل معاً بفاعلية ، وأن تلك التقارير تلبى وظيفتها بكفاءة وبأسلوب يمكن الإعتماد عليها من قبل مستخدمي تلك التقارير وأن يحوز على ثقتهم بحيث تحتوي على كافة البيانات المالية والكمية والوصفية لتعكس الأداء المالي والإستدامي والحوكمي والإستراتيجي لتلك المنشآت والتعرف على المخاطر التي تواجهها والعمل على تلافيتها والتقليل منها قدر المستطاع ، الأمر الذي يزيد من تحسين فهم إدارتها وبالتالي زيادة قيمتها الإقتصادية .

3-1 محتوى تقارير الأعمال المتكاملة :

اختلفت الآراء حول ما يجب أن تحتويه تقارير الأعمال المتكاملة ، وكان من أسباب هذا التباين أثار قضيتين هامتين هما : (MC;IIRC2012;Deloitte,2012;Eccles,2012;Robert.G) . (Grew,2011) .

أولاً : التوسع في القياس المحاسبي :

حيث تنامي الاهتمام بالقياس المحاسبي ليس للأداء الإقتصادي المالي للأحداث والظروف والعمليات التي تحدث داخل المنشأة فقط وإنما إلى قياس تلك الأحداث الأخرى والمتعلقة بقياس الأداء المستدام سواء داخل المنشأة أو خارجها وهذا ما دعا جهات عديدة بالإضافة إلى أصحاب المصلحة من مالكين ومديرين والأطراف الأخرى المستفيدة وكذلك الجهات الحكومية والمجتمع المدني إلى الإهتمام بالمعلومات المحاسبية المعبرة عن التنمية المستدامة وهذا ما يحاول أن تعالجه المحاسبة عن التنمية المستدامة وبالتالي أصبح القياس المحاسبي يشتمل على الآثار الداخلية والخارجية لتصرفات المنشأة والتي تمثلت بما يعرف بالتكلفة المستدامة والعائد عن التنمية المستدامة .

ثانياً : التوسع في الإفصاح المحاسبي :

حيث لا يشمل إحتياجات أصحاب المصلحة من المستثمرين والمالكين والمديرين والدائنين فحسب وإنما إحتياجات المجتمع ككل وبالتالي نجد أن المحاسبة عن التنمية المستدامة تتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الأخلاقية والإجتماعية والبيئية والإقتصادية والحوكومية والإستراتيجية السائدة في الزمان والمكان ، وهذا يعد أيضاً اتجاهاً نفعياً لمهنة المحاسبة والمراجعة ولكن من وجهة نظر أشمل وأعم من تلك التي اعتبرت المحاسبة نظاماً للمعلومات المحاسبية للمنشأة فقط ، فطبقاً لهذا الإتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي من كافة الفئات المستخدمة للتقارير.

ومن الجدير بالذكر أن دولة جنوب إفريقيا تعد أول دولة فرضت ضرورة تقديم الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية لديها بتقارير الأعمال المتكاملة ، ومن وجهة نظر الكتاب الذين اهتموا بتجربة جنوب إفريقيا يرون أن لا بد من أن تحتوي تلك التقارير على البعدين المالي والإستدامي (HARVARD SCHOOL 2012).

في حين ترى بعض الدراسات واللجان المهمة بهذا الشأن سواء كانت رسمية أو تنتمي للمجتمع المدني أنه لا بد أن يشتمل محتوى التقرير المتكامل كافة المعلومات المتعلقة بالمفاهيم الأخلاقية والبيئية و الإقتصادية والإجتماعية والحوكومية والإستراتيجية الذي تعطي لمستخدمي وأصحاب المصلحة من التقارير الختامية للشركات الثقة والمصداقية في المعلومات المقدمة إليهم والتي من خلالها يستطيعون تقييم أدائها وقدرتها على خلق فرص استثمارية وزيادة في القيمة الاقتصادية لها في الأجلين القصير والطويل (Deloitte Review,2012;South Africa,2011) ويرى أحد الكتاب أن وجهتي النظر السابقتين غير متعارضتين بالمرّة ، لأن الأداء الإستراتيجي للشركة يشمل بالضرورة أدائها المالي (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي)، كما أنه يشمل الأداء الإستراتيجي أيضاً باعتبار الاستدامة تنظر للمستقبل في الأجلين المتوسط والطويل (عبد الوهاب نصر 2012).

ومن وجهة نظر الباحث إن كافة الآراء السابقة تصب في توضيح المنفعة من إعداد التقارير المتكاملة حيث أن خدمات تأكيد الثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها من معدلات الأداء المختلفة وتحتوي على ثلاثة جوانب رئيسية وهي : تأكيد الثقة في نظم المعلومات (مالية وإستدامية) ثم تأكيد الثقة في البيانات والمعلومات المتبادلة بين المنشأة والمجتمع الذي تعيش فيه ، يلي ذلك

تأكيد الثقة في البيانات والتقارير المتكاملة التي تعمل بها المنشأة على نشرها والإفصاح عنها ، ومن أهم ما يجب أن تفصح عنه تقارير الأعمال المتكاملة :

أ. الإطار الشكلي للتقرير :

1. عنوان التقرير :

يجب استخدام عنوان ملائم لمساعدة القارئ للتعرف على نوعية التقرير وللتفرقة بينه وبين أي تقارير أخرى .

2. اسم الشركة وفروعها :

يجب أن يكون موضحاً بالتقرير بكل دقة اسم الشركة المقدم عنها التقرير وفروعها إن وجدت ونوعية النشاط الذي تقوم به .

3. الجهة الموجه إليها التقرير .

4. تحديد الفترة التي يتناولها التقرير .

5. سلطات المراجع الخارجي ولجان المراجعة : ومنها على سبيل المثال ما يتعلق بما يلي:

- الحق في فحص أية موضوعات بالتقرير .

- كفاية المستندات المؤيدة للتقرير .

- الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد المهني .

6. تاريخ نشر التقرير وسلطات اعتماده وتاريخ تقرير التوكيد المهني المعتمد من قبل المراجع .

ب. فيما يتعلق بمجال التقرير : (عبد الوهاب نصر، 2012)

1. نموذج الأعمال المطبق الذي يصف بوضوح كيفية خلق القيمة .

2. وصفاً للموارد المتاحة للشركة وللقواعد التنفيذية للحوكمة المعمول بها .

3. وصفاً للمخاطر والقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية والأيكولوجية .

4. وصفاً لعلاقة الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسية ووصفاً للأهداف الإستراتيجية متضمنة بعد الاستدامة .

5. الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها المالية والاجتماعية والبيئية و الأيكولوجية الهامة .

6. قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهداف الأداء المستقبلية .

7. نظام حوافز الشركة لموظفيها ومديريها ، والعوامل التي قد تؤثر على هذه الحوافز

مستقبلاً .

8. تفسير وتعليق المسؤولين بالشركة على أدائها الفعلي مقارنة بالأهداف المحددة مسبقاً.

ج. فيما يتعلق بالإفصاح المالي :

طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية يجب أن

يحتوي الإقرار على :

1. يطبق التقرير على جميع القوائم المالية والغير مالية ذات الأغراض العامة لضمان

إمكانية مقارنتها بالقوائم الكاملة للمنشآت الأخرى .

2. السياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات متضمنة تفسيراً للعوامل المؤثرة على

أرباح الشركة والعناصر غير العادية وغير التشغيلية والمعلومات المالية القطاعية .

3. تقوم إدارة الشركة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم الكاملة تستعرض فيه الصورة

العامة للأداء المالي والبيئي والاجتماعي والاقتصادي وظروف أهم حالات عدم

التأكد التي تواجهها .

4. يجب أن يعبر تقرير الأعمال المتكاملة بوضوح عن التدفقات النقدية للشركة

والنفقات الرأسمالية ونفقات البحوث والتطوير .

وفي جميع الأحوال يتحقق العرض السليم للقوائم الكاملة إذا ما تم تطبيق معايير

المحاسبة المصرية تطبيقاً سليماً مع عمل الإفصاحات الإضافية متى كانت ضرورية.

2-3 أهمية تقرير الأعمال المتكاملة :

استلزمت الحياة الديناميكية للمنشآت والوحدات الإقتصادية وجود الرقابة على كافة

معاملاتها المالية والبيئية والاجتماعية والإقتصادية والحوكومية واستخدام نظم و إجراءات مالية

وإدارية للمحافظة على حقوق الملكية ، وأصبحت الإدارة مسؤولة عن تصميم والمحافظة على نظم

الرقابة الداخلية وأيضاً مسؤولة عن إعداد كافة السجلات المالية والغير مالية وما يرتبط بها من

معلومات ، وبالتالي إعداد القوائم المتكاملة للوحدة الإقتصادية ، ويلعب تقرير الأعمال المتكاملة

دوراً هاماً ومؤثراً في العديد من المجالات ، ومن أهم هذه المجالات :

مدخلي تفسير الطلب على المراجعة ، وثبات المبادئ والأساليب المحاسبية ، وفرض الحاجة إلى المصادقية ، وفاعلية مجلس الإدارة في الوفاء بمسئوليته ، والحاجة إلى استكمال التطوير المهني في بيئة المراجعة المصرية:

3-2-1 مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة : (مداخل تفسير الطلب على المراجعة):

أ.مدخل تعارض المصالح :

يشير مدخل تعارض المصالح إلى التعارض الذي تمليه المصلحة الذاتية في بعض الأحيان بين معدى القوائم ومستخدميها حيث ينظر للمنشأة على أنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مختلف عوامل الإنتاج ، والمفترض في هذه العلاقة وجود معلومات متعارضة تتدفق بين الإدارة وأطراف التعاقد الأخرى بحيث توفر الإدارة فرصة إصدار تقارير متميزة لكي تعظم مصالحها على حساب الأخرى ، ومن هنا تنشأ الحاجة للمراجعة المستقلة لضمان سلامة المعلومات التي يراقب بها كل طرف الطرف الآخر (O"SULLIVAN , N , 1996).

ب.مدخل تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية :

نظراً لأن المراجعة تضفي الثقة والمصادقية على إعداد القوائم الختامية فإنها تضيف منفعة للمعلومات المحاسبية تتمثل في تقليل حالة عدم التأكد التي تحيط بمستخدمي القوائم بشأن دقة وأمانة المحتوى الإخباري لتلك القوائم .

ج.مدخل التقرير المجمع والمتكامل والكلي :

ففي ظل مدخل التقرير المجمع يكون التقرير المتكامل قائمة واحدة تجمع بين التقرير المالي والإستدامي وفي ظل التقرير المتكامل يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والإستدامة ، وفي ظل مدخل التقرير الكلي يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة . (ECCLES & SERAFEIN,2012).

ثبات المبادئ والأساليب المحاسبية :

إن من المهام الموكلة للمراجعة التأكد من عدم وجود أي تغيرات في إستخدام المبادئ والأساليب المحاسبية أو في تطبيقها ، لما لها من تأثير هام على القيمة الخاصة بالفترة الحالية أو سيكون لها تأثير على القيمة مستقبلاً ، و إن وجد يجب معرفة الأسباب ، ورأي المراجع الخارجي في ذلك قبل الموافقة عليها ، فذلك فحص ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين ، وما تم بخصوصها مما ينعكس على عدالة التقارير والقوائم الختامية في أنها تعطي صورة واقعية لعمليات الشركة

ومركزها المالي وكذلك فحص عملية المراجعة المقترح ، لذلك يضيف تقرير الأعمال المتكاملة بعداً نافعاً في مزيد من الرقابة والحوكمة على الشركات وبالتالي زيادة الثقة في التقارير والقوائم الختامي (فتح الله 2002).

3-2-3 فرض الحاجة إلى المصادقية :

التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية وللاطمئنان إلى جديتها و وقتها وأنها تمثل فعلاً ما حدث خلال فترة النشاط في الوحدة الإقتصادية فإنه يلتزم مراجعتها في جزئيتها وكليتها حتى يمكن القول بالاطمئنان إلى ما تفصح عنه من حقائق مالية وغير مالية و أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تقريراً في عام 2012 ، من القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة ، أشار فيه إلى أهمية دور إعداد تقرير أعمال متكاملة في زيادة ثقة وإطمئنان الجمهور في التقارير والقوائم الختامية للشركات (AICPA,2012).

3-2-4فاعلية مجلس الإدارة في الوفاء بمسئوليته :

وجهت انتقادات شديدة في الآونة الأخيرة لمجالس إدارات الشركات المساهمة الصناعية في أمريكا ، وأتهم أعضائها و إداراتها بأنهم لا يؤدون واجبهم الأساسي في تمثيل المساهمين ، لأنهم مسئولون عن التهاون في إدارة هذه الشركات . (AICPA,2012).

ويؤكد استقرار الواقع العملي والوضع الحالي في بيئة المراجعة المصرية تحقيق إيجابيات كثيرة وخطوات بناء متلاحقة تغطي أجزاء هامة في متطلبات التطوير المهني وتحسين هيكل الرقابة في الشركات المساهمة ، ويرى الباحث أنه على الرغم من إهتمام كل من مفاهيم وأهداف المحاسبة ومعايير المراجعة في مصر لتحسين عملية إعداد التقارير والقوائم الختامية وإضفاء مزيد من الثقة والمصادقية عليها كأحد المتطلبات الضرورية لتحسين الهيكل الرقابي في الشركات المساهمة إلا أن ذلك لا يكفي لمقابلة متطلبات توسيع وتحسين عمليات الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة لخدمة وحماية مصالح المساهمين ، ويصبح من الضروري البحث عن آليات أخرى لاستكمال هيكل الرقابة في الشركات المساهمة المصرية ، ومن هذه الآليات العمل على إعداد وتفعيل تقرير الأعمال المتكاملة ، حيث أنه ليس من المنطقي أن يفترض استمرار المشروع ، بينما مقومات ومبررات هذا الاستمرار محل شك .

4-إطار مقترح لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة كنموذج متطور لمفهوم التوكيد

المهني :

يشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد international framework of assurance engagements (IFAES)

إلى أن عملية التأكيد هي عملية يبيدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدم المقصود بشأن قياس أو تقييم موضوع معين (IFAC,IAASB,2010) .

لذا فإنه يجب على الشركات أن تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير قياسية في الظروف القائمة ، ويجب أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي : (IFAC,IAASB,2010).

أ.المسائل المتعلقة بتعزيز الإنسان في جودة أداء العملية .

ب.مسئوليات الإشراف.

ج.مسئوليات المراجعة.

فضلاً عن ما تقدم فقد أشار المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) إلى أنه يجب على الشركة أن

تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول (IFAC,IAASB,2010):

أ.إجراء مشاوررة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل .

ب.توفير موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاوررة مناسبة .

ج.توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاوررات والاستنتاجات الناتجة عنها والاتفاق عليها من قبل الشخص

الذي يسعى إلى الحصول على مشورة والشخص المستشار.

د.تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاوررات.

وانطلاقاً مما سبق يمكن القول بأن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يُعول عليها كمراجعة

متكاملة INTEGRATED AUDITION في إضفاء الثقة والمصدقية على الوسائل التي

توصلها هذه التقارير ، والطلب عليها طلب قائم من هذا المنطق (عبد الوهاب نصر 2012) ،

وتهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في تحديد نموذج شامل يساعد المراجعين في مراجعة تقارير

الأعمال المتكاملة ، حيث أن احتياج المراجعين الخارجيين لنموذج مراجعة تقارير الأعمال

المتكاملة ينطلق من تطلب معايير المراجعة الدولية منهم ضرورة تفهم طبيعة الوحدة في مجال

المراجعة (على سبيل المثال معيار المراجعة الدولي ISAS 315) ، كما أن السمة الغالبة هو أداء أعمال المراجعة وفق المعايير الدولية ISAS وكذلك المعايير الكندية تطلب التوافق مع المعايير الدولية ، والمعايير الأمريكية أصدرت إرشادات مماثلة ، فالفقرة رقم 25 من المعيار الأمريكي (CICA514) تؤكد على التوسع في فهم الوحدة وبصفة خاصة بيئة عملها وعملياتها ، ولفهم عمليات الوحدة الاقتصادية يتطلب بشكل كامل فهم كافة الأعمال المتكاملة التي تقوم بها ، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة لم تجيز القرارات التي يجب أن يركز عليها المراجع الخارجي في أحكامه بتحديد مدخل معين لفهم طبيعة الأعمال المتكاملة إلا أنه يوجد اتفاق على فهم عمليات الأعمال المتكاملة يعد مكون ضروري للمراجعة الفعالة. (CHERY I DUNN2006)

1-4- الحاجة إلى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة :

إذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات التي توصلها هذه التقارير لهم ، فإنهم يترددون في الإعتماد على هذه المعلومات رغم ملائمتها لقرارتهم خاصة قرار الإستثمار والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثقاً فيها ، ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعة هذه التقارير (عبد الوهاب نصر 2012).

فضلاً عن ما تقدم فإن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين سوف يؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى خفض الإلتزام المهني التنظيمي ، بالإضافة إلى أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تعد مضيعة للقيمة من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الخطر المحتمل الناتج عن عمليات المراجعة ، لذا فإن هناك حاجة ضرورية لمراجعة تقرير الأعمال المتكاملة ، بالإضافة إلى ما سبق فإن الحاجة إلى مراجعة تقرير الأعمال المتكاملة ، تنبع من :

1. إعلام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بمفهوم التوكيد المهني والتعرف على مدى استعدادهم لتطبيقه ووجهات نظرهم تجاه الإلتزام المهني وتخطيط مهمة التوكيد.
2. التعرف على مدى تأثير تطبيق مفهوم التوكيد على تخطيط عملية ومراجعة التقارير الأعمال المتكاملة .

2-4: انعكاسات مراجعة الأعمال المتكاملة على خدمات التوكيد المهني للمراجع :

فيما سبق أوضحنا إن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتنمية المستدامة يضيف الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم في ظل المتغيرات الإستدامة

المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية والاجتماعية والاقتصادية الملزمة لها ، لذا لا بد أن تتوفر مقومات عملية لدى القائم بمراجعة الأعمال المتكاملة تتمثل في :

1. مفهوم توافر معايير محددة للأداء الإستدامي حتى يمكن للمراجع التحقق من الأداء والتقارير عن مدى وفاء المنشأة لالتزاماتها .

2. مفهوم الكفاءة العلمية والعملية للأشخاص القائمين بعملية المراجعة المتكاملة .

3. مفهوم نظام للمحاسبة عن النفقات والالتزامات الإستدامية حتى يمكن قياس نفقاتها وتسجيلها بالدفاتر والسجلات المحاسبية .

4. مفهوم توافر نظام معلومات ونظام الرقابة الداخلية للبعد الإستدامي للمنشأة .

5. مفهوم توافر الأساليب الفنية اللازمة لمراجعة الأعمال المتكاملة .

6. مفهوم الإلزامية : أي تكون عملية مراجعة الأعمال المتكاملة إلزامية للمنشأة .

ونظراً لأن المراجعة من العلوم الاجتماعية التي تتأثر بالتغيرات المحيطة بالمجتمع ، سواء كانت تغيرات فكرية أو ثقافية أو اجتماعية أو سياسية أو بيئية أو تقنية أو إقتصادية ، هذه التغيرات تؤثر بشكل ملحوظ على منهجية المراجعة وأسسها ومعاييرها وأساليبها وإجراءاتها ، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون على علم ودراية بالتطورات الحديثة في المجتمع ويواكبها ، كما يجب من ناحية أخرى أن يستفيد من تلك التغيرات في تطوير أدائه وتحسينه ، حتى يقدم خدمات توكيدية ذات جودة عالية وتمييزة ونفع كبير ، وخاصة بعد إصدار معايير المراجعة المصرية ، ومعايير المحاسبة المصرية ، والتي تكاد أن تتطابق مع نظائرها الدولية بغرض تطبيق المنهج الدولي في مصر لإرساء قواعد محددة لكيفية تناول معالجات التطبيقات المحاسبية وما يرتبط بها من أعمال مراجعة ، وتدقيق الحسابات ، ومعايير التوكيد المهني لعرض نتائج الأعمال من خلال العناصر الخمسة لعملية التوكيد والممثلة في علاقة ثلاثية الأطراف ، وموضوع المهمة ، والمقاييس ، والأدلة ، وتقارير التأكيد .

وفي ضوء الإطار المصري لعمليات خدمات التأكيد (معايير المراجعة المصرية) تتبلور

انعكاسات مراجعة الأعمال المتكاملة على خدمات التوكيد المهني للمراجع في الآتي :

أ. بالنسبة للقوائم المالية السنوية التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة وإيضاحاتها المالية ، يتم

مراجعتها من خلال المراجعة المالية التقليدية ، كخدمة تصديقيه توكيدية تنتج توكيداً إيجابياً ،

ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود ، الاكتمال ، التقويم ، العرض ،

الإفصاح ، الحقوق والتعهدات) وفقاً لكل من ISAS & GAAS (د. عبد الوهاب نصر
(2012).

ب. عند إعداد التقارير الأخرى يتم النظر عامة إلى عنصر الأهمية المادية كحجر أساس مؤثر في
القرارات الإقتصادية الخاصة بالأشخاص أصحاب المصلحة في المنشأة ولاسيما المستثمرون
، ويعد أيضاً هذا المبدأ ذو أهمية كبيرة في تقارير الاستدامة ولكن الاهتمام ينصب بشكل أكبر
على التأثيرات والأطراف المعنية ، ولا يقتصر عنصر الأهمية المادية في تقرير الاستدامة
ذات التأثير المالي الكبير على المنشأة ، ويتضمن قياس عامل الأهمية المادية في تقارير
الاستدامة الأخذ في الاعتبار التأثيرات الإقتصادية والبيئية والاجتماعية (REPORTING
-GUIDELINES).

ويقوم المراجع بعمل توكيد مهني عليها وفقاً لإطار ومعياري التأكد المهني المصري رقم 3000
والمناظر الدولي رقم 3000 ، 3410 ، ومعايير التصديق الأمريكية SSAES كالتالي :

1.- بالنسبة للمراجعة البيئية :

ينبغي تشكيل فريق المراجعة البيئية في ظل مجموعة من الضوابط أهمها :

• مراجعة الإلتزام :

وذلك للتحقق من الإلتزام البيئي داخل المنشأة بالسياسات الموضوعية وبالقوانين
والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات هذا الأداء (مثل القانون رقم 4 لسنة 1994 ،
ولائحته التنفيذية) ، كما أن مراجعة الإلتزام تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية
خاصة في المجالات الصناعية .

• مراجعة نظم إدارة البيئة :

لوقوف على الكيفية التي يعمل بها نظام الإدارة البيئية بالوحدة الإقتصادية .

• مراجعة عملية المحاسبة البيئية :

للتأكد من سلامة القياس والإفصاح للأثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها
على القوائم المالية المنشورة .

• مراجعة انتقال الأصول :

هي المراجعة التي تحدث عند ملكية الأصل سواء بالشراء أو بالبيع كذلك
الالتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة وهي تعتبر من أفضل الوسائل التي يمكن

استخدامها في تقييم الأخطار البيئية والالتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة بصفة عامة ومعدات الإنتاج والأراضي بصفة خاصة ، مثل نقل ملكيتها حيث يتحمل مالك الأرض الحالي مسؤولية التلوث والإفساد البيئي الواقع عليها بغض النظر عما إذا كان هو الذي سبب ذلك التلوث أو المالك السابق (أحمد فرغلي 2007).

• مراجعة منع التلوث :

تهدف مراجعة منع التلوث إلى التعرف على الفرص التي يمكن عن طريقها تلبية النفايات والقضاء على التلوث ومنعه من المنبع حيث إن على المتسبب في التلوث تحمل الآثار والنتائج الناجمة عن هذا التلوث ، وكذلك الأمر بالنسبة لتقارير غازات الاحتباس الحراري (GHG) في حالة الإفصاح عنه منفصلاً عن التقرير البيئي يقوم المراجع بالتوكيد عليه كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج توكيد إيجابي ، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن معدلات الانبعاثات الفعلية بالمعدلات القصوى ، وسلامة القياس الفني والكمي والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري ، والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقات الرسمية الإلزامية للشركة .

2- بالنسبة للمراجعة الاجتماعية :

يقوم المراجع بالتوكيد المهني على مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمنشأة والتأكد والتحقق من توصيل تلك المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح بالمنشأة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة ، ولكي يتمكن المراجع من التأكيد الإيجابي للممارسة الاجتماعية على أكمل وجه لابد من أن يتوافر له مجموعة من الممتطلبات التي تساعده على تادية مهمته بأكمل وجه وتتمثل في :

* أهمية الإفصاح من قبل المراجع عن مدى التزام المنشأة بتطبيق كافة القوانين والأنظمة والتعليمات الاجتماعية السارية سواء على المستوى القومي أو المستوى القطري او على مستوى المحافظة او المدينة أو على مستوى المنشأة نفسها(عبد السلام نايف 2002).

* التأكيد المهني على التوصيف الكامل والشامل لنطاق المراجعة الاجتماعية والذي يتمثل التحقق من الخطط والسياسات الاجتماعية ، ونظم الرقابة الداخلية في المجال الاجتماعي والتشريعات المتعلقة به، وكفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة الاجتماعية ، وملاءمة وكفاية

الأفصاح الاجتماعي الشامل في القوائم الاجتماعية (نبيل سلامة، 2010).

3- بالنسبة لتقرير الحوكمة :

يقوم المراجع بالتوكيد المهني والتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن الالتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات، ومبادئ وأهداف وأساليب الحوكمة وتفعيل اللجان ذات الصلة وخاصة لجان المراجعة لما لها من دلالات لتوثيق الحوكمة في الشركات (فتح الله، 2002)، والوفاء بمتطلبات هيئة الرقابة المالية ذات الصلة (عبد الوهاب نصر، 2012).

ومن هذا المنطلق يرى الباحث ينبغي على المراجع الخارجي القيام بإجراءات تخطيط شامل وأداء أعمال المراجعة لتقارير الأعمال المتكاملة من خلال الأطر والمناهج المستحدثة للمراجعات البيئية والاجتماعية والحوكومية والأستدامة إلى جانب المراجعة التقليدية تهدف إلى تحقيق خدمة التوكيد للفئات المختلفة والجهات ذات الأهتمام بتقارير المراجعة عن هذه النظم، وعليه يمكن للباحث الإيضاح أنه ينبغي التحول من نظام المراجعة التقليدي إلى نظام لدعم قرارات المراجعة بشكل يساعد المراجع في كل خطوة من خطوات عملية المراجعة، وفي ظل التطورات الحادثة في بيئة الأعمال الحالية والمرتبطة فإن النظم المستحدثة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة سوف تسمح للمراجع بأضفاء مزيد من الثقة والمصادقية على مخرجات عملية المراجعة بما يحقق متطلبات متخذى القرارات ومستخدمى المعلومات، وفي ضوء ماسبق فإن متطلبات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة لملاحقة التطورات السريعة المتلاحقة في بيئة الأعمال تلزم بضرورة :

- بناء منهج ملائم لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة .
- تحديد مستويات الأهمية النسبية عن التخطيط لأعمال مراجعة تلك التقارير .

3-4 مراحل مراجعة التقارير المتكاملة :

حتى تحافظ المنشأة على بيئتها ومن ثم المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، يجدر بها القيام بمراجعة أدائها المستدام بصورة مستمرة دورية ومنتظمة، وذلك بهدف التمكن من اكتشاف أوجه قصور أو عدم كفاية هذا النظام، والعمل على معالجتها في أقرب وقت، وفيما يلي أهم الخطوات التي يقوم بها المراجع عند القيام بمراجعة التقارير المتكاملة :

1-3-4 الترتيبات الأولية :

طبقا لاتفاقيات الأنكسوى والمنعقدة بجوهانسبرج بجنوب افريقيا (INCOSAI,2010)، ووفقا لنتائج هذه الاتفاقية فقد نصت على إن التنمية المستدامة إحدى أهم المسائل التي تواجه الحكومات والمنشآت فى الألفية الجديدة ،وقد أدركت أهمية هذا الموضوع من خلال تأسيسها لمجموعة عمل نشطة جدا فى مجال المراجعة المستدامة بحيث يقوم المراجع الخارجى بمجموعة من الترتيبات التى من شأنها المساهمة فى القيام بعملية المراجعة ،على أن تتضمن هذه الترتيبات ما يلى :

- التأكد من دعم الإدارة العليا للمراجعة المستدامة ،لأنها تتحمل المسؤولية النهائية عن أدائها المستدام .
- التعرف على طبيعة عمل المنشأة ،وكذلك طبيعة القطاع الذى تنتمى إليه .
- التعرف على التشريعات والقوانين واللوائح المتعلقة بالتنمية المستدامة ، وذلك بهدف ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية من عدمه .

2-3-4 أطر مراجعة التقارير المتكاملة :

إن إعداد التقارير المتكاملة هو ممارسة لقياس أداء المنشأة وتحمل المسؤولية أمام الأطراف المعنية الداخلية والخارجية ،ولهذا السبب اعتمدت المبادرة العالمية لأعداد التقارير المتكاملة (ROPORTING-GUIDELINES) على تنسيق سبل التعاون بين شبكة كبيرة تضم العديد من الخبراء من الأطراف المعنية لعمل المشاورات التى تهدف إلى توافق الآراء ،ولقد ساهمت تلك المشاورات بالإضافة إلى الخبرات العلمية فى التطوير المستمر لأطر مراجعة التقارير المتكاملة ،ولقد أضفت تلك المنهجية مصداقية كبيرة لإطار عمل المراجعة على نطاق واسع بين مجموعة الأطراف المعنية (WWW.NLM.NIH.GOV).

ويقصد باطار عمل مراجعة التقارير المتكاملة ،ذلك الأطار المتفق عليه بشكل عام فيما يتعلق بمراجعة التقارير الخاصة بالمنشأة الأقتصادى والبيئى والاجتماعى والحوكمى ،ولقد تم تصميم هذا الأطار لكى يتناسب استخدامه مع كافة أنواع المنشآت ايا كان حجمها ونوعها وموقعها أوالقطاع الذى تعمل فيه ،وتشتمل عناصر أطار عمل مراجعة التقارير المتكاملة على العناصر التالية :

***مراجعة تحديد محتوى التقرير:**

على المراجع الخارجى القيام بمراجعة المنهجية التالية كأطار لأعداد التقارير المتكاملة:

- تحديد الموضوعات والإرشادات المتعلقة بسياق الإستدامة وإرشادات وضع أطار التقارير.
- يقوم المراجع بإختيار مجموعة من الموضوعات والمؤشرات ذات الصلة بسياق الإستدامة ، ويتم اختبارها لتقييم وتحديد الموضوعات والمؤشرات الهامة والتأكد من وضعها فى التقارير .
- ينبغي أن تخضع كافة المعلومات الخرى المتضمنة فى التقارير لنفس المبادئ المستخدمة فى إعداد التقارير.
- ينبغي أن تعطى المعلومات الواردة فى التقارير كافة الموضوعات والمؤشرات التى تعكس التأثيرات الأقتصادية والبيئية والأجتماعية والحوكومية الجوهرية الخاصة بالمنشأة أو التى تؤثر بشكل جوهرى على تقييمات وقرارات كل الأطراف المعنية.

*إختبارات العناصر الخارجية للمنشأة :

عند قيام المراجع بتحديد الموضوعات الهامة يجب أن يؤخذ فى الإعتبار العناصر الخارجية و التى تشتمل على:-

- الموضوعات و الإهتمامات الرئيسية التى يهتم بها الأطراف المعنية .
- الموضوعات الرئيسية والتحديات المستقبلية من خلال التقارير المقدمة من المنشآت المناظرة والمنافسة .
- القوانين و اللوائح والإتفاقيات الدولية ذات الصلة بسياق الإستدامة التى تعد ذات أهمية إستراتيجية للمنشأة أو أطرافها المعنية .
- تأثيرات ومخاطر و فرص الإستدامة (مثل الإحتباس الحراري – الإيدز- الفقر)والتي يتم تحديدها من خلال الفحص الشامل الذى يقوم به أشخاص ذوى خبرات كبيرة أوبيوت خبرة معتمدة فى نفس المجال .

* إختبارات العناصر الداخلية :-

وعند القيام بتحديد الموضوعات الهامة يؤخذ فى الإعتبار عناصر داخلية تشتمل على :-

- القيم الأساسية للمنشأة وسياستها وإستراتيجيتها وأهدافها وأنظمة التشغيل الإدارية داخل المنشأة .
- مصالح وتوقعات الأطراف المعنية و التى يمكن أستثمارها لنجاح المنشأة (مثل الموظفين وحاملى الأسهم والموردين والمستثمرين على سبيل المثال) .
- المخاطر الجوهرية التى تواجهها المنشأة .

- الكفاءات الكبيرة داخل المنشأة والإسلوب الذى يمكنهم من المساهمة فى التنمية المستدامة .
ولكى يتسم مراجعة التقارير بالمصداقية ينبغي أن يتم توثيق العمليات الخاصة بالتواصل مع الأطراف المعنية ، وعند إستخدام عمليات التواصل مع الأطراف المعنية لأغراض إعداد خطة مراجعة التقارير المتكاملة (الإستدامة) ينبغي أن تبنى هذه العمليات على منهجيات أو مبادئ نظامية ومتفق عليها وينبغي أن تكون المنهجية العامة على قدر كاف من الفاعلية لضمان الفهم الجيد للمعلومات التى تحتاجها الأطراف المعنية وينبغي على المنشأة التى تعد التقارير المتكاملة أن توثق المنهجية المتبعة فى تحديد الأطراف المعنية التى تتواصل معهم وما هى كيفية التواصل وتوقيته ، وكيفية تأثير هذا التواصل على محتوى التقارير وأنشطة الإستدامة بالمنشأة .
- * مراجعة سياق الإستدامة:-**

ينبغي وضع المعلومات الخاصة بالأدلة ضمن السياق ، ويكون السؤال الأساسى للمراجع عند مراجعة تقرير الإستدامة هو كيف تساهم المنشأة أو كيف تهدف إلى المساهمة مستقبلياً فى تطور أو تدهور الظروف الإقتصادية و البيئية و الإجتماعية و تنميتها وإتجاهاتها على المستويات المحلية أو الإقليمية أو العالمية ، وعلى هذا المنوال يتم مراجعة سياق الإستدامة كالتالى :-

- على المراجع أن يتأكد من فهم المنشأة محل المراجعة للتنمية المستدامة وأن يركز على الأهداف والمعلومات المتاحة وكذلك مقاييس التنمية المستدامة فيما يتعلق بالموضوعات التى تشملها التقارير (على سبيل المثال أنه بالإضافة إلى احتواء التقارير على توجهات الكفاءة البيئية يمكن أيضاً للمنشأة أن تقدم تصوراً المطلق الخاص بالتلوث فيما يتعلق بقدرة النظام البيئى الإقليمي على إستيعاب الملوثات) .
- أن يتم تقييم أداء المنشأة حول ظروف وأهداف التنمية المستدامة على النحو الذى تعكسه الإصدارات القطاعية والمحلية والإقليمية والعالمية المعترف بها ، بحيث تضع المنشأة أفضل طريقة لوضع الأداء الإجمالى لها ضمن السياق الأوسع للإستدامة .
- أن تصف التقارير العلاقة التى تربط بين الموضوعات الخاصة بالإستدامة وإستراتيجيات المنشأة و المخاطر والفرص التى تواجهها (على سبيل المثال أن يضع المراجع فى اعتباره أفضل طريقة للتفريق بين الموضوعات و العناصر المعنية بالتأثيرات العالمية مثل التغير المناخى وتلك المعنية بالآثار الإقليمية والمحلية مثل تنمية المجتمع ، وبالمثل فقد يتطلب

التفريق بين اتجاهات أو أشكال التأثيرات عبر نطاق عملية التشغيل مقارنة بوضع سياق للأراء طبقا لموقع المنشأة).

***مراجعة شمولية التقارير المتكاملة :-**

ينبغي على المراجع أن تكون مراجعة تغطي الموضوعات والمؤشرات الهامة تغطية شاملة لكي تعكس التأثيرات الإقتصادية و الإجتماعية و البيئية ، وتمكن الأطراف المعنية من تقييم أداء المنشأة خلال الفترة التي تتناولها التقارير من حيث الإطار والنطاق و الزمن وذلك على النحو التالي:-

- على المراجع أن يتأكد من إن التقارير المعدة قد تم وضعها بناء على السلسلة الكاملة للكيانات التابعة للمنشأة (الشركات التابعة و المشروعات المشتركة و المقاولون من الباطنإلخ) أو كيانات الموزعين و غيرهم ، هذا بالإضافة إلى كون أن تكون التقارير شاملة ومحددة لأولوية كافة المعلومات التي ينبغي الأعتداد بأهميتها طبقا لمبادئ الأهمية وسياق الإستدامة و الأطراف المعنية المتضمنة .
- أن تتضمن التقارير كافة الكيانات التي تتوافر بها شروط خضوعها لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للتقارير .
- أن تشمل المعلومات الواردة بالتقارير كافة التصرفات والاحداث الهامة خلال الأطار الزمنى للتقارير ،بالإضافة إلى التقديرات المعقولة للتأثيرات الجوهرية للأحداث السابقة وذلك عندما تصبح تلك التأثيرات وشيكة الحدوث وقد يصعب تجنبها أو منع حدوثها (مثل الملوثات ذات التراكم البيولوجى او الملوثات المستمرة) .
- ان لاتحذف من التقارير اى معلومات ذات صلة يمكن ان تؤثر على تقييمات أو قرارات الأطراف المعنية أو يكون من شأنها إن تعكس جزء هام من تأثيرات المنشأة الإقتصادية والبيئية والأجتماعية .

***مراجعة جودة التقارير :**

- ينبغي على المراجع التأكد من ان التقارير تعكس النواحي الإيجابية والسلبية لأداء المنشأة لعمل تقييم مناسب للأداء ككل وذلك على النحو التالي :
- ان تفصح التقارير عن النتائج والموضوعات المرغوبة وغير المرغوبة .

- ان تعرض بيانات التقارير فى شكل يسمح لقارئها ان يرى إتجاهات الأداء الإيجابية والسلبية ومقارنتها بالعام السابق .
- ان يتناسب التركيز والأهتمام بمختلف موضوعات التقارير مع الأهمية النسبية لتلك الموضوعات .

*المراجعة الخاصة بالقابلية للمقارنة :

تعد إمكانية المقارنة أمرا ضروريا لتقييم الأداء ،وينبغى ان تكون الأطراف المعنية المستخدمة للتقارير قادرة على مقارنة البيانات التى توضح الأداء الأقتصادى والبيئى والأجتماعى مع الأداء السابق للمنشأة وأهدافها مع أداء المنشآت الأخرى إذا أمكن ذلك ،وفى هذا السياق على المراجع التأكد من :

- إمكانية مقارنة التقارير وبياناتها على أساس سنوى .
- إمكانية مقارنة أداء المنشأة مع المعايير المناسبة لتقييم الأداء .
- إمكانية تحديد وتفسير اى أختلاف جوهرى عبر الفترات الزمنية المختلفة للتقارير من حيث النطاق والحدود وطول فترة التقرير والمعلومات المتضمنة فيها .

*مراجعة دقة التقارير :

يمكن التعبير عن ردود الأفعال تجاه الموضوعات والمؤشرات الأقتصادية والبيئية والأجتماعية بوسائل مختلفة كثيرة ابتداء من ردود الفعل عن الكميات وانتهاء بالمقاييس التفصيلية ،وتتنوع الخصائص التى تحدد الدقة حسب طبيعة البيانات ومستخدميها وعلى المراجع القيام بالتالى عند مراجعة دقة التقارير والتأكد منها :

- ان تشير التقارير إلى البيانات التى تم قياسها .
- ان يتم وصف أساليب قياس البيانات وقواعد الحسابات بشكل مناسب ويتم تكرارها بنفس النتائج .
- ان يكون هامش الأخطاء فى البيانات الكمية غير مؤثر بشكل جوهرى على قدرة الأفراد المعنية للحصول على نتائج مناسبة حول الأداء .
- ان تشير التقارير إلى البيانات التى تم تقديمها والإفتراضات والأساليب الفنية الرئيسية المستخدمة للحصول على تلك التقييمات والتقديرات أو المكان الذى يمكن من خلاله الحصول على تلك المعلومات .

- ان تكون البيانات النوعية الواردة بالتقارير صحيحة بناء على المعلومات الأخرى الواردة فى التقارير وبناء على الأدلة الأخرى المتاحة .

*مراجعة توقيت التقارير :

على المراجع التأكد من ان أعداد التقارير تم بناء على جدول زمنى منتظم ويتم توفير البيانات فى وقتها للأطراف المعنية لأخذ القرارات فى الوقت المناسب ،وان تلتزم المنشأة معدة التقارير بالإفصاح بشكل منتظم عن أدائها الأقتصادى والبيئى والاجتماعى فى وقت محدد،حيث يعد التناسق فى معدل تقديم التقارير وفتراته الزمنية أمرا هاما لضمان إمكانية المقارنة بين البيانات عبر الأوقات الزمنية وسهولة حصول الأطراف المعنية على التقارير ،وقد يكون من المفيد للأطراف المعنية تزامن الجداول الزمنية الخاصة بإعداد تقارير الإستدامة مع الجداول الزمنية الخاصة بإعدادالتقارير المالية ،وينبغى على المنشأة ان توازن بين ضرورة تقديم البيانات فى موعدها المحدد وأهمية ضمان مصداقية تلك البيانات .

*مراجعة وضوح التقارير :

ينبغى إتاحة المعلومات بأسلوب مفهوم ومتاح للأطراف المعنية المستخدمة للتقارير ،وعلى المراجع التأكد من ذلك كالتالى :

- ان التقارير متضمنة مستوى البيانات التى تتطلبها الأطراف المعنية دون الإفراط فى سرد التفاصيل عديمة القيمة .
- ان تستطيع الأطراف المعنية العثور على البيانات المحددة التى يرغبونها دون بذل جهد مهدر وذلك من خلال توفير وسائل إرشادية مثل جداول المحتويات أو الخرائط أو الأحصائيات أو أى سبل مساعدة أخرى .
- ان تتجنب التقارير استخدام مصطلحات فنية أو اختصارات أو كلمات دارجة أو أى محتوى آخر قد لاتألفه الأطراف المعنية .
- ان يتم توفير كافة البيانات والمعلومات والتقارير للأطراف المعنية مع مراعاة الإحتياجات الخاصة لكافة أنواع الأطراف المعنية (مثل القدرات المتنوعة أو اللغة أو التكنولوجيا).

*مراجعة توثيق التقارير :

ينبغى أن تكون الأطراف المعنية على ثقة تامة بان التقارير يمكن أن تخضع للفحص للتأكد من مدى صدق ودقة محتواها ومدى تطبيقها لمبادئ إعداد التقارير و ينبغى دعم البيانات والمعلومات الواردة

في التقارير من خلال الضوابط الداخلية أو من خلال توثيقها على النحو الذي يُمكن المراجع من مراجعتها ، و لا يجب الإفصاح عن بيانات الأداء غير المدعومة بالأدلة في تقارير الاستدامة إلا في حالة احتوائها على معلومات هامة وعلى المراجع القيام بالاختبارات التالية للتحقق من ذلك :

- ان يتم تحديد التوكيد المهني ومداه .
- إمكانية تحديد المصدر الأصلي للبيانات الواردة في التقارير من قبل المنشأة .
- قدرة المنشأة على تحديد دليل موثوق به لدعم الإفتراضات .
- أن يكون عرض البيانات من خلال المصادر الأصلية للبيانات أو مالكي المعلومات بحيث يؤكد ذلك دقة المعلومات مع وجود هامش مقبول من الأخطاء .

ويرى الباحث انه لا يجب إلا يقتصر أداء المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة التقليدية عن سلامة المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة ونطاق المسؤولية عن الضرر الذي قد يلحق بالمنشأة أو المساهمين ،بل ينبغي ان يتعدى دوره هذا النطاق المحدد ليبرز أثر المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والسياسية والحوكومية على اقتصاديات المنشأة ،وذلك بإتباع المراجع لأسلوب منهجي أستدلالي لبناء أطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فى ظل القوانين واللوائح والتشريعات والسياسات المستحدثة فى بيئة الأعمال وما ينتظر ان تكون عليه فى المستقبل .

5- الدراسة الميدانية :

تتناول الدراسة الميدانية عرضا يحتوى على الهدف من الدراسة،ومجتمع وعينة الدراسة ،وطريقة جمع البيانات،وفروض الدراسة الميدانية ،كما تتضمن عرضا للأساليب الكمية التي تم استخدامها فى تحليل وتفسير النتائج ،وذلك استكمالا للفائدة المرجوة من هذا البحث ،لذا يرى الباحث ضرورة استقراء الواقع بخصوص آراء كلا من بعض المساهمين فى بعض منشآت الأعمال المصرية باعتبارهم الطرف الذي يحتاج ويطلب خدمات المراجعة ،وبعض منشآت المراجعة المصرية باعتبارها الطرف الذى يعرض ويقدم خدمات المراجعة لمنشآت الأعمال ،وذلك من خلال إعداد قائمة استبيان يستطلع فيها الباحث رأى عينة من هاتين الفئتين بخصوص بعض الاستشارات المتعلقة بموضوع البحث ،وسوف يتم عرض الدراسة كالتالي :

1-5 هدف الدراسة الميدانية :

تهدف هذه الدراسة إلى إجراء اختبار مدى فهم وتبيان مراجعة الأعمال المتكاملة من قبل أطراف الدراسة (المساهمين ومكاتب المراجعة) ،بغرض توضيح الدور المرتقب للمراجع الخارجي فى

كيفية مراجعة والتقرير عن عملية الأعمال المتكاملة للمنشآت استكمالاً لمدى مساهمة تلك المنشآت في مجال التنمية المستدامة ، ويستلزم ذلك إجراء اختبار لمدى صحة فروض البحث باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة ، ولهذا فإن الهدف يتمثل في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية :

- مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .
- الركائز الحاكمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة .
- مدى إدراك المراجعون لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وفقاً لمعيار التوكيد المهني .
- أثر تطبيق مفهوم الأعمال المتكاملة على الالتزام المهني للمراجع الخارجى من وجهة نظر المساهمين .
- أثر تطبيق مفهوم الأعمال المتكاملة على تخطيط مهمة التوكيد المهني .
- ما هو إطار عمل مراجعة التقارير المتكاملة .

2-5 تحديد مجتمع وعينة الدراسة :

تتمثل عينة الدراسة الميدانية كما اسلفنا سابقاً فى الفئات التالية :

*المساهمين فى شركات المساهمة المصرية والمدرجة أسهماً فى بورصة الأوراق المالية المصرية ،من منطلق انهم من أهم اصحاب المصلحة أهتماماً بتقارير الأعمال المتكاملة ،بالإضافة إلى انهم أصحاب الحق فى تعيين وعزل المراجع الخارجى وفقاً لقانون الشركات المصرى رقم 159 لسنة 1981.

*المراجعين الخارجيين ويمثلهم بعض منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية ،والتي لها خبرة واسعة فى بيئة المراجعة المصرية .

ولتحديد حجم العينة قام الباحث بأخذ عينة من المساهمين بالشركات المعنية بالدراسة والتي يمثل فيها حملة الأسهم العادية مجموعة مختلفة من طوائف المجتمع ،ويقوم بإدارة هذه الشركات مجالس ادارات معينين من قبل الجمعيات العمومية لتلك الشركات ،ونظراً لضخامة عدد الشركات المساهمة المقيدة اسهماً فى البورصة المصرية ،فقد تم إرسال عدد 150 قائمة أستبيان لهم ، وكذلك تم إرسال عدد 150 قائمة للمنشآت العاملة فى مجال المحاسبة والمراجعة فى بيئة المراجعة المصرية ، وأرسلت قوائم الأستبيان بريدياً لجزء من العينة المختارة ،والجزء الباقى تم الأتصال بهم بواسطة البريد الأليكترونى ،والبعض الآخر تم الأتصال بهم شخصياً .

وتلقى الباحث الردود على 91 قائمة من القوائم المرسله للمساهمين من إجمالي 150 قائمة بنسبة 61% تقريبا ، و عدد 115 قائمة بنسبة 77% من القوائم المرسله للمراجعين ، وتعد هذه النسبة جيدة ، وان هذه الردود متسقة مع المبادئ العلمية لنظرية العينات وتؤكد موضوعية النتائج التي تم التوصل إليها ، وخاصة ان البعض يرى انه في ظل استخدام قوائم الاستبيان فإن الحصول على نسبة ردود تصل إلى 20% تعتبر نسبة جيدة تماما.

(BENEDETTO.J.JOHN،2002؛ THOMAS ZAWISTOS،2001)

3-5 تصميم قائمة الاستبيان:

من أهم مقومات نجاح قائمة الاستبيان توافر عدة شروط عند تصميمها وصياغة اسئلتها منها البساطة وعدم الغموض والموضوعية ، وإمكانية تبويب الأجابات وجدولتها بطريقة مختصرة ، ومراعاة المنطق في سرد احتمالات الأجابة ، مع مراعاة تبويب الأسئلة عند تصميم القائمة ، وهذا ما حرص الباحث على محاولة تحقيقه في تصميم القائمة المتعلقة بالدراسة ، وتم تصميمها بحيث أشتملت على عدد 21 عبارة عن مؤشرات الأستدلال على طبيعة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة المصرية ، فبعد المقدمة والتي أعطيت نبذة بسيطة بالتعرف عن ماهية موضوع البحث وأهدافه تم تقسيم العبارات إلى :

*العبارات من رقم (1) إلى رقم (2) لأختبارات الفرضية الأولى للبحث (HO.1) ان قيام الشركات بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة تؤدي إلى ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنها إلى جانب التقارير المالية المعتادة.

*العبارات من رقم (3) إلى رقم (6) لأختبارات الفرضية الثانية للبحث (HO.2) لا يدرك المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .

*العبارات من رقم (7) إلى رقم (12) لأختبارات الفرضية الثالثة للبحث (HO.3) توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين الألتزام المهني للمراجع الخارجى وبين تطبيق مفهوم الأعمال المتكاملة .

*العبارات من رقم (13) إلى رقم (16) لأختبار الفرضية الرابعة للبحث (HO.4) توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجى لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وتدعيم الثقة والمصدقية في القوائم والتقارير المالية .

*العبارات من رقم (17) إلى رقم (21) لأختبار الفرضية الخامسة للبحث (HO.5) توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجى لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتخطيط خدمات التوكيد المهني فى مكاتب المراجعة .

4-5 الأساليب الكمية المستخدمة فى الدراسة الميدانية :

على ضوء فروض البحث والتي تتبلور فى هدف أساسى يرد كسؤال محورى فى قائمة الاستبيان ،لتبيان الدور المرتقب للمراجع الخارجى نحو تحديات المهنة فى فهم مراجعة الأعمال المتكاملة والتقارير عنها ،فإن الباحث استخدم مجموعة من الأساليب الإحصائية فى تفرغ الأجابات الواردة بقوائم الاستبيان ،كما استخدم تلك الأساليب فى تحليل النتائج وإختبار مدى صحة فروض البحث ،وتتمثل تلك الأساليب الإحصائية فى الآتى :

1-4-5 استخدام مقياس ليكارت :

يستخدم مقياس ليكارت ذو الخمس درجات فى مجال البحوث الاجتماعية لقياس المتغيرات التى يكون من الصعب قياسها كميًا ،وبمقتضى هذا المقياس تعطى أوزان نسبية للأجابات على أسئلة الاستبيان الموجهة لعينة المستبين آرائهم وفقا لما يلى :

جدول رقم (1)

مقياس ليكارت ذو الخمس درجات

الأجابة	أوافق تماما	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق مطلقا
الوزن النسبى	5	4	3	2	1

2-4-5 استخدام المتوسط المرجح : (محمد المهدي ،2004)

يتم استخدام المتوسط المرجح لكل عبارة من عبارات قائمة الاستبيان على حد بغرض وضع ترتيب كل سؤال حسب درجة المتوسط المرجح له ويتم حسابه باستخدام المعادلة التالية :

مجموع تكرارات كل سؤال ×الوزن النسبى لتلك التكرارات

المتوسط المرجح =

مجموع التكرارات الكلية

3-4-5 اختبار كا² الإحصائي :

يستخدم اختبار كا² في حساب دلالة الفروق بين التكرارات والنسب المئوية ، وهذا الاختبار له جدول إحصائي مثل التوزيع الطبيعي (z) وتوزيع (T) ، ولهذا تم استخدامه للتحقق من صحة فرضيات البحث الخمسة ، وللتحقق من مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات مجتمع الدراسة ، لذا قام الباحث للتحقق من ذلك بوضع فرضي البحث الإحصائيين وهما :

• **فرض العدم :** للمراجع الخارجي دورا مرتقب في فهم عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها .

• **فرض البديل :** ليس للمراجع الخارجي دورا مرتقب في فهم عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها .

في حالة توافق التحليل الإحصائي مع فروض البحث وهو إن كا² المحسوبة اقل من كا² الجدولية في هذه الحالة يقبل الفرض العدم ويرفض البديل والعكس صحيح ويتم حساب كا² كالتالي :

$$كا^2 = \frac{\text{مج} (و-أ) 2}{أ}$$

حيث و: تمثل التكرارات المشاهدة لفئة ما ، أ: التكرار المتوقع لهذه الفئة

4-4-5 اختبار كروسكال ويلز : (LOUISE SWIFT،2002)

يتم استخدام هذا الاختبار لمتوسطات ترتيب كل اجابة من الاجابات بغرض التعرف على مدى وجود او عدم وجود فروق معنوية في الترتيب بين مجموعات مجتمع الدراسة ، وكذلك التعرف على مدى وجود او عدم وجود فروق معنوية للمتوسطات الحسابية للدرجات المعطاة لأهمية مؤشرات الأحكام في المجموعات كلها ، حيث تدمج جميع مفردات العينة مع بعضها البعض ، ثم ترتب ترتيبا تصاعديا من الأصغر إلى الأكبر ، بحيث يكون فرض العدم (H0) للمجموعات متشابهة وليس هناك اختلاف في توزيعات العينات بين المجموعات ، والفرض البديل (H1) يظهر ان هناك اختلاف بين مجموعتين على الأقل .

5-4-5 اختبار " مان ويتنى " :

يستخدم لدراسة الفروق فى درجات الموافقة على الأجابات ،ويستخدم فى حساب دلالة الفروق بين التكرارات والنسب المئوية لحساب المتوسط المرجح لكل اجابة ،وهذا يعنى التحقق ما اذا كانت هناك فروق ذات دلالة احصائية بين التكرارات الفعلية لأستجابة افراد العينة والتكرارات المتوقعة ،ويقوم هذا الاختبار على تقسيم افراد العينة طبقا لأجاباتهم ،ثم يتم حساب المتوسط الرتبى بين لكل رأى من الآراء (وافق تماما ،وافق) وحساب اختبار (Z) لقياس أثر درجة الموافقة بين الاتجاهين للوصول إلى مستوى الدلالة لكل اجابة من اجابات قائمة الأستبيان .

6- نتائج التحليل الاحصائى لبيانات الدراسة الميدانية :

وذلك من خلال اختبار وتحقيق الفروض من الثانى حتى الخامس ،باعتبار ان الفرض الاول والذى ينص على "ان قيام الشركات بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة ،ادى إلى ضرورة قيامها بقياس الانشطة ذات المضمون المستدام والتقرير عنها الى جانب التقارير المالية المعتادة " قد تم تحقيقه من خلال تناول الدراسة الفلسفية للبحث ،والذى لخصت اهم نتائجها بأنه يجب على الشركات ان تركز ليس فقط على زيادة قيمتها من خلال تعظيم ايراداتها وارباحها ،ولكن يجب ان تركز ايضا على القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمية والاستراتيجية بنفس القدر من الاهتمام بما يحقق التنمية المستدامة لها .

1-6 تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثانى واختباره (HO.2):

نص الفرض الثانى على "لا يدرك المراجعين الخارجيين فى بيئة المراجعة المصرية لمفهوم الأعمال المتكاملة " ومن خلال الاجابات الواردة فى قوائم الاستبيان للعبارات (3،4،5،6) و بتحليل تلك الاجابات من خلال الجدولين ارقام (2،3) يتضح الاتى :

جدول رقم (2)

التوزيع التكرارى والنسب المئوية لآراء عينة الأستبيان
والمتوسط المرجح وترتيب الاسئلة للفرضية الثانية

الترتيب	المتوسط المرجح	التكرارات					العبارات	م
		5	4	3	2	1		
		اوافق تماما	اوافق	اوافق الى حد ما	لا اوافق	لااوافق مطلقا		
4	49.72	134 %65.3	52 %25	20 %9.7	— —	— —	الثالثة الوزن النسبى*	1
2	62.37	154 %75	52 %25	— —	— —	— —	الرابعة الوزن النسبى	2
3	61.56	157 %77	33 %16	11 %5	5 %2	— —	الخامسة الوزن النسبى	3
1	72.97	174 %84.4	26 %12.6	6 %3	— —	— —	السادسة الوزن النسبى	4

*تم حساب النسبة بقسمة تكرار كل إجابة على مجموع تكرارات السؤال.

من الجدول رقم (2) وبعد ترتيب الاجابات حسب المتوسط المرجح لكل منها جاءت العبارة رقم6 فى الترتيب الأول ،تليها العبارة رقم4 فى الترتيب الثانى ،ثم العبارة رقم 5 فى الترتيب الثالث ،واخيرا العبارة رقم3 فى الترتيب الرابع ،ولتحقيق المزيد من التأكد لحقيقة النتائج المتحصل عليها من تفرغ الاجابات ، وباستخدام الاسلوب الاحصائى لاختبارات الفروض ،وتحديدا استخدام توزيع (كا²) و لاجراء هذا الاختبار تتبع الخطوات التالية :

- فرض العدم :لا يدرك المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .
- الفرض البديل :يدرك المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة .

فإذا قبل فرض العدم ورفض البديل ،فهذا من شأنه التأكيد على حقيقة الفرض الثاني (HO.2) ، ومن ثم قبوله ، والعكس صحيح ،ونظرا لوجود أربعة عبارات في قائمة الاستبيان تخص هذا الفرض فإن النسبة تكون متساوية إذا كان كل مجموعة من المستبين آرائهم قد أجابوا على ذلك

$$\text{بنسبة} = \frac{\% 100}{4} = \% 25 = \text{م}_1 = \text{م}_2 = \text{م}_3 = \text{م}_4 = \% 25$$

2-1-6 تحديد منطقتي القبول والرفض :

باستخدام مستوى معنوية 0.01%، وبحد ثقة 99%، فإن اختبار جودة التوفيق يكون ذو

طرف أيمن، وإن منطقة الرفض فى الطرف الأيمن هي : $\alpha = 0.01$

- عدد الأسئلة (ك) = 4 - درجات الحرية دك = ك-1 = 4-1 = 3

ومن جدول توزيع كا² نجد أن القيمة الحرجة المناظرة لدرجة حرية قدرها 4 ومستوى معنوية 0.01% هي :

$$\text{كا}^2(\alpha) = \text{كا}^2(0.01) = 6.251$$

فإذا كانت قيمة كا² المحسوبة أقل من قيمة كا² الجدولية (القيمة الحرجة) فهذا يعنى قبول فرض العدم وترفض الفرض البديل والعكس صحيح ..

3-1-6 إيجاد قيمة إحصاء اختبار (كا²) :

جدول رقم 3
قيمة إحصاء اختبار (كا²)

العبارة	1 التكرار المشاهد و	2 التكرار المتوقع ج = ن × و	3 و- ج	4 (و-ج) ²	5 (و-ج) ² /ج
الثالثة	134	154.75	20.75	430.56	2.782
الرابعة	154	154.75	00.75	0.56	0.003
الخامسة	157	154.75	-2.25	5.06	0.033
السادسة	174	154.75	-19.25	370.56	2.395
المجموع	619	619	صفر	806.74	5.213

ومن الجدول رقم (3) السابق يحتوى العمود رقم 1 على التكرار المشاهد لأعلى معلمة مختارة من كل عبارة وهى في دراستنا هذه معلمة أوافق تماما ورمز لها بالرمز (و) ، والعمود رقم (2) يحتوى على التكرار المتوقع وهو حاصل ضرب النسبة (المئوية لكل سؤال (25%) فى مجموع التكرار المشاهد ورمز له بالرمز ج، والعمود رقم (3) ناتج طرح عمود (1) -عمود (2) ، العمود رقم (4) هو مربع ناتج عمود (3) ، والعمود رقم (5) حاصل ضرب قسمة عمود رقم (4) على عمود رقم (2) .

- ومن نفس الجدول تبين لنا إن قيمة χ^2 المحسوبة هي 5.213 ، وهى أقل من القيمة الحرجة للمتغير المعياري χ^2 وهى 6.251 فان القيمة المحسوبة للإحصاء χ^2 تقع فى المنطقة القبول أي عدم رفض فرض عدم م صفر، أي أنه يمكن القول بصحة الفرض الثاني (HO.2) بان لا يدرك المراجعين الخارجيين فى بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة ، وان جاءت الإجابات بين مجتمعي عينتي الاستبيان جاءت متساوية تقريبا ، وان الفروق الظاهرية بين هذه النسب ناتجة عن الصدفة أو خطأ المعاينة وحده، حيث لا توجد اختلافات حقيقية أو جوهرية بينها ، وبالتالي يقبل الفرض الثاني وتثبت صحة تحقيقه.

2-6 تحليل البيانات المرتبطة بالفروض الثالث والرابع والخامس:-

قام الباحث بإجراء التحليل الاحصائي للتوصل لاختبار القروض الثالث والرابع و

الخامس من قروض البحث وهم :-

- **الفرض الثالث (HO.3) :** - توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين الالتزام المهني للمراجع الخارجي وبين تطبيق مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة"، والمخصص لها العبارات (12,11,10,9,8,7) .

- **الفرض الرابع (HO.4) :** - توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتدعيم الثقة والمصادقية فى القوائم والتقارير المالية"، والمخصص له العبارات (16,15,14,13) .

- **القرض الخامس (HO.5) :** - توجد علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتخطيط خدمات التوكيد المهني فى مكاتب "لمراجعة" ، والمخصص له العبارات (17,18,19,20,21).

وللتأكد من صحة القروض السابقة قام الباحث بتقييم الإجابات الواردة بقوائم الاستبيان باستخدام بعض الأساليب الإحصائية التي تتوافق مع طبيعة البيانات وهى :-

1-عدم معرف التوزيع الاحصائى للمجتمع .

2-البيانات ذات خواص لها صفة التكرار والرتبية.

3-صغر حجم العينة إلى جانب ضخامة المجتمع الاصلى للعينة.

وفيما يلي النتائج الإحصائية التى توصل إليها الباحث من تفريغ الإجابات الواردة بقوائم الاستبيان وذلك طبقاً للخطوات التالية :

1- تفريغ الأجابات بهدف التوصل إلى ترتيبها وفقاً لأهميتها النسبية من وجهه نظر الفئات المستبين آرائهم كما يتضح من الجدول رقم (4) التالي :-

جدول رقم (4)
تكرار الإجابات وفقا لرأى كل فئة

مكاتب المراجعة					الشركات المساهمة					الرأى	م
اوافق تماما	اوافق	اوافق الى حد ما	لا اوافق	لا اوافق مطلقا	اوافق تماما	اوافق	اوافق الى حد ما	لا اوافق	لا اوافق مطلقا	العبارة	
99	11	5	-	-	64	16	11	-	-	السابعة	1
93	16	6	-	-	73	18	-	-	-	الثامنة	2
57	23	11	10	14	44	22	8	11	6	التاسعة	3
103	12	-	-	-	58	19	14	-	-	العاشر	4
78	31	6	-	-	59	22	8	2	-	الحادية عشر	5
68	24	12	6	5	63	18	10	-	-	الثانية عشر	6
101	14	-	-	-	68	23	-	-	-	الثالثة عشر	7
78	32	5	-	-	59	21	8	3	-	الرابعة عشر	8
95	16	4	-	-	63	18	10	-	-	الخامسة عشر	9
102	13	-	-	-	41	23	12	8	7	السادسة عشر	10
79	32	4	-	-	70	18	3	-	-	السابعة عشر	11
88	27	-	-	-	52	32	5	2	-	الثامنة عشر	12
69	39	7	-	-	61	27	3	-	-	التاسعة عشر	13
101	14	-	-	-	33	25	15	13	5	العشرون	14
82	31	2	-	-	45	24	19	3	-	الحادية والعشرون	15

2 - قام الباحث بعد ذلك بتقييم الإجابات ، وذلك وفقا لدرجة كل رأى حسب مقياس " ليكارت " مضروبا في تكرارات كل رأى، حسب ما هو موضح فى جدول رقم (5) الاتى : -

جدول رقم (5)
قيمة الإجابات منسوبة لتكراراتها

مكاتب المراجعة القيمة	الشركات المساهمة القيمة	العبارة
554	*417	السابعة
547	437	الثامنة
444	360	التاسعة
563	399	العاشرة
532	411	الحادية عشر
489	418	الثانية عشر
561	432	الثالثة عشر
533	409	الرابعة عشر
551	419	الخامسة عشر
562	356	السادسة عشر
535	431	السابعة عشر
548	407	الثامنة عشر
522	422	التاسعة عشر
561	341	العشرون
540	384	الحادية والعشرون

*تم حساب هذه القيمة بضرب كل تكرار × رتبته كالتالى:-

$$417 = 3 \times 11 + 4 \times 16 + 5 \times 64$$

وهكذا لباقي القيم .

توضح نتائج جدول رقم (5) وجود اختلاف فى تقييم الاجابات بين آراء الفئات المستبين رأيهم ، لذا يلزم الامر توضيح الاهمية النسبية لكل اجابة ووضعها فى الترتيب المسلسل من وجهه رأى كل فئة على حده ، ثم حساب الوسط الحسابى لتقيم تكرارات كل اجابة ، وذلك بغية الوصول لترتيب الاجابات حسب الاهمية النسبية لآراء كل فئة .

3 - الاهمية النسبية للاجابات :-

يوضح جدول رقم (6) الوسط الحسابى لدرجة كل اجابة ، وذلك بقسمة قيم جدول رقم (5) على عدد القوائم المستلمة من كل فئة وذلك بالمعادلة التالية :

مجموع التكرارات لكل اجابة

$$\frac{\text{الوسط الحسابى}}{\text{عدد القوائم المستلمة من كل فئة على حده}} =$$

وكما سبق الذكر فان القوائم المستلمة من مجموعات الشركات المساهمة 91 قائمة ، ومكاتب

المراجعة 115 قائمة ، ويتم حسابه كالتالى:

جدول رقم (6)

الاهمية النسبية (الترتيب) لكل اجابة منسوبة للقرض التابع لها

الفرض	العبارة	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة	
		الترتيب	الوسط الحسابى	الترتيب	الوسط الحسابى
Ho.3	السابعة	3	4.5824	2	4.8174
Ho.3	الثامنة	1	4.8021	3	4.7565
Ho.3	التاسعة	6	3.9560	6	3.8608
Ho.3	العاشرة	5	4.3846	1	4.8957
Ho.3	الحادية عشر	4	4.5165	4	4.6260
Ho.3	الثانية عشر	2	4.5934	5	4.2522
Ho.4	الثالثة عشر	1	4.7472	2	4.8782
Ho.4	الرابعة عشر	3	4.4949	4	4.6348
Ho.4	الخامسة عشر	2	4.6044	3	4.7913
Ho.4	السادسة عشر	4	3.9121	1	4.8870
Ho.5	السابعة عشر	1	4.7362	4	4.6522
Ho.5	الثامنة عشر	3	4.4725	2	4.7652
Ho.5	التاسعة عشر	2	4.6373	5	4.5391
Ho.5	العشرون	5	3.7472	1	4.8782
Ho.5	الحادية والعشرون	4	4.2197	3	4.6996

ويتضح من نتائج جدول (6) تباين قيم المتوسطات الحسابية لدرجات تقييم الاجابات ، مما أدى إلى وجود اختلافات فى الاهمية النسبية لكل اجابة عن الأخرى، لذا لزم الأمر لأجراء اختبار معنوية الفروق لتلك الاختلافات لمعرفة ما اذا كانت جوهرية من عدمه ، وذلك باستخدام أسلوب "كروسكال ويلز" لاختبار الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات التقييم .

4- اختبار الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات تقييم الاجابات :

تم ترتيب الاجابات تصاعديا من الاصغر الى الاكبر حسب قيمة وسطها الحسابى بين اجابات الفئتين مجتمعة بحيث تؤخذ أكبر وسط حسابى لكل الاجابات مجتمعة فى المجموعتين وهو اجابة العبارة العاشرة فى اجابات مكاتب المراجعة ، (4.8957) فتأخذ الرقم 30 ، وأجابة العبارة الثامنة فى الشركات المساهمة (4.8021) فتأخذ الرقم 26 (حيث تبلغ الاجابات للمجموعتين معا $2 \times 15 = 30$) وهكذا لباقي الاجابات وصولا لأصغر ترتيب وكان لاجابة العبارة رقم 20 من مجموعة شركات المساهمة (3.7472) حيث تأخذ الرقم (1) ، وتوضح خطوات جدول رقم (7) اجراء هذا الاختبار من خلال ترتيب درجات تقييم الاسئلة كما يلى:

جدول رقم (7)

الوسط الحسابى لدرجات تقييم الاجابات ورتبها للمجموعتين معا

مكاتب المراجعة		الشركات المساهمة		العبارة
الرتب	الوسط الحسابى	الرتب	الوسط الحسابى	
26	4.8174	12	4.5824	السابعة
22	4.7565	25	4.8021	الثامنة
2	3.8608	4	3.9560	التاسعة
30	4.8957	7	4.3846	العاشرة
15	4.6260	10	4.5165	الحادية عشر
6	4.2522	13	4.5934	الثانية عشر
27	4.8782	21	4.7472	الثالثة عشر
16	4.6348	9	4.4949	الرابعة عشر
24	4.7913	14	4.6044	الخامسة عشر
29	4.8870	3	3.9121	السادسة عشر
18	4.6522	20	4.7362	السابعة عشر
23	4.7652	8	4.4725	الثامنة عشر
11	4.5391	17	4.6373	التاسعة عشر
28	4.8782	1	3.7472	العشرون
19	4.6956	5	4.2197	الحادية والعشرون
296		169		مجموع الرتب

وبتطبيق اختبار " كرو سكال ويلز" الاحصائي على بيانات جدول رقم (7) وفقا للقانون الاتي:

$$ه = \frac{12}{(1+n)} \times \frac{2n}{3-(1+n)}$$

$$\text{فان ه المحسوبة} = \frac{12}{31 \times 30} \times \frac{2(226) + 2(169)}{15} = 31 \times 3 - (20.5941)$$

وحيث أن ه تتبع توزيع كا² بدرجات حرية (م-1) حيث م هي عدد العينات وطبقا للعينات المستخدمة في الاستبيان ، وعددها 2 وبمستوى معنوية 0.1 نجد أن (بالكشف عليها من جدول توزيع كا² الاحصائي)

$$\text{كا}^2 = (2 - 0.1) = 4.605$$

وبناء على ما سبق فان قيمة ه المحسوبة أقل من قيمة ه الجدولية ، وهذا يعنى قبول فرض العدم ، ويرفض الفرض البديل ، أي أنه لا توجد أية أختلافات جوهرية ، أو أية فروض بين المتوسطات الحسابية لدرجات تقييم الإجابات للأسئلة في المجموعتين ، لذا فان الاختلاف الوارد بالجدول يرجع للصدفة ، وبالتالي هذا تأكيد على صحة الفروض Ho.3 ، Ho.4 ، Ho.5 ، وللتأكيد على عدم وجود فروق جوهرية للمتوسطات على مستوى المجموعتين ، قام الباحث بإجراء اختبار آخر للتأكد من عدم وجود اختلافات بين كل قيم مجموعة مقارنته مع المجموعة الأخرى كما يلي :

يتم إيجاد قيمة χ_1 الإحصائية لهذا الاختبار كالتالي :

$$\chi_1 = \frac{n_1(n_1 + 1)}{2} + n_2 + n_1 - \text{د } 1 \%$$

وبتطبيق اختبار "مان وتينى" على بيانات جدول رقم (7) لاختبار الفروق بين استجابات عينة فئة المساهمين وعينة المراجعين الخارجيين يتضح أن مستوى الدلالة أكبر 1 % بالنسبة لجميع العوامل ، مما يعنى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الفئتين ، وأي فروق موجودة ترجع للصدفة ، وفى ضوء ذلك تأكيد على قبول الفروض الثالث والرابع والخامس .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: خلاصة البحث:

استهدفت الدراسة الحالية لتعرف على الدور المرتقب للمراجع الخارجي في فهم مراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقارير عنها ، وذلك من خلال تبيان وفهم عملية الاعمال المتكاملة من قبل المراجع الخارجي من خلال تقييمه لمدي اسهامات الشركات في مجال التنمية المستدامة، ومن خلال الدور الذي يمكن ان تؤديه مهنة المراجعة في توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لتؤخذ فى الاعتبار عند اعداد المراجع لتقرير المراجعة للتوصل الى افضل السبل في اكتشاف أو الحد من المخالفات الجوهرية غير المتعمدة في مجال التنمية المستدامة للشركات ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف ثم استخلاص مفهوم التنمية المستدامة كمدخل لفهم طبيعة الاعمال المتكاملة والمنظور المحاسبى لها، وماهية، ومحتوي، واهمية ، والطلب على هذه التقارير من جهة، وبلورة كيفية مراجعتها من خلال وضع، اطار مقترح لمراجعتها كنموذج متطور لمفهوم التوكيد المهني في المراجعة، سواءا كان نظريا أو من خلال واقع الممارسة المحاسبية والمهنية لهذه التقارير، وثم التأكيد على صحة فروض البحث من خلال الدراسة الفلسفية للبحث والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

وتمت الاجابة على التساؤلات التى تناولتها مشكلة البحث فقد ركز التساؤل الاول على تحديد مفهوم التنمية المستدامة، وماهو المقصود بمفهوم تقارير الاعمال المتكاملة ومامحتواه ومامدي أهميته من خلال التساؤل الثاني، وكذلك تمت الاجابة على التساؤل الثالث والخاص بالركائز الحاكمة لمراجعة تقارير الاعمال المتكاملة، وكذلك مدي ادراك المراجعين الخارجيين لمفهوم تقارير الاعمال المتكاملة وماعلاقتها بمدخل التوكيد المهني وقد تمت الاجابة على هذه التساؤلات من خلال الدراسة النظرية للبحث، حيث خلص الباحث الى ان تقرير الاعمال المتكاملة هو ذلك التقرير الذي يوصل معلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلى للشركة لخدمة اصحاب

المصلحة فيها، تساعدهم على اتخاذ القرارات والوقوف على مدي مقدرة الشركة على خلق القيمة الشاملة في الحاضر والمستقبل القريب والبعيد.

وارتكز التساؤل الخامس على مفهوم تقارير الاعمال المتكاملة وعلاقته بالالتزام المهني للمراجع الخارجي وتمت الاجابة على هذا التساؤل من خلال الدراسة الميدانية ، حيث خلص الباحث الى انه توجد علاقة معنوية وذات دلالة احصائية بين تطبيق المراجع لمفهوم مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة وذلك من خلال استخدام الاساليب الاحصائية التي تخدم اغراض الدراسة والمتمثلة في مقياس ليكارت وكرو سكال ويلز، واختبار كا²، واختبار مان وتيني والتي اكدت على صحة الفرض الخاص بهذا التساؤل، حيث خلص الباحث الى ان هذه المراجعة تستهدف اضافة الثقة على محتوى تقرير الاعمال المتكاملة، من خلال مراجعة القوائم المالية، وتحسين جودة المعلومات غير المالية من خلال التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن التنمية المستدامة (بيئي – اجتماعي – استراتيجي – اقتصادي – حوكمي).

وارتكز التساؤل السادس على اثر تطبيق مفهوم تقارير الاعمال المتكاملة على تخطيط مهمة التوكيد المهني، وتمت الاجابة على التساؤل من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام نفس الاساليب الاحصائية المستخدمة في الاجابة على التساؤل الخامس، وخلص الباحث الى انه توجد علاقة معنوية وذات دلالة احصائية بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة وتخطيط خدمات التوكيد المهني في مكاتب المراجعة من خلال وجود معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بارشادات ودليل اجرائي، والالتزام باعداد، ونشر، ومراجعة هذه التقارير بواسطة مراقب الحسابات.

ثانيا : نتائج البحث

في ضوء ماسبق واستنادا الى الدراسة النظرية والميدانية حول حقيقة دور المراجع الخارجي في فهم ومراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقارير عنها استخلص الباحث النتائج التالية:
* قواعد آليات التنمية المستدامة اصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب الافصاح عنها في القوائم والتقارير الختامية للشركات، وذلك عن انشطتها البيئية والاجتماعية والاستراتيجية والاقتصادية والحوكمية، ويؤثر ذلك بطبيعة الأمر على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم والتقارير المالية.

* ان تقارير الاعمال المتكاملة هو التقرير الذي يغطي البعد المالى والاستدامى في صورة تقارير مدمجة معا ليكون متاحا لجميع المستفيدين من القوائم والتقارير الختامية للشركات، لتربط الماضي بالحاضر والمستقبل ، ومن المحتم الجمع بين واضعي المعايير المالية والأستدامية وبورصات الاوراق المالية والمستثمرين والملاك بالشركات المختلفة وجميع طوائف المجتمع المدني،للتوافق نحو وضع أطر لتطوير وتنفيذ وتقييم تلك التقارير .

* أصبح من الضروري البحث عن آليات جديدة تواكب التطور في اعمال الشركات سواء كانت تقنية او تكنولوجيا لأستكمال هيكل الرقابة في الشركات المساهمة المصرية، ومن هذه الآليات العمل على اعداد وتفعيل تقرير الاعمال المتكاملة ،لانه ليس من المنطق ان يفترض استمرار المشروع ،بينما معوقات ومجهودات الاستمرار محل شك او في موضع تهديد .

* ان مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة من قبل المراجع الخارجي سيؤدى الى الحد من الصراعات المحتملة ، التى قد تؤدي الى خفض الالتزام المهني التنظيمي لمهنة المراجعة.

* هناك انعكاسات لمراجعة الأعمال المتكاملة على خدمات التوكيد المهني للمراجع الخارجي تتبلور إلى جانب التأكيدات المهنية للمراجعة المالية للقوائم الختامية ، في ضرورة ان يتضمن قياس عامل الأهمية المادية في تقارير الاستدامة مع الأخذ في الاعتبار التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

* تعطى مبادئ ومفاهيم الأعمال المتكاملة اهتماما كبيرا لحماية حقوق أصحاب المصالح بشكل متكافئ في الشركة ، بيد أن الضمانات الخاصة بحقوق تلك الأطراف في الرقابة على جودة تقرير الاعمال المتكاملة لاتتوافق مع هذا الاهتمام، حيث توجد العديد من المعوقات التى تحد من تحقيق قواعد وآليات الاعمال المتكاملة لأهدافها المنشودة وتتمثل تلك المعوقات في:
- عدم ادراك المراجعين الخارجيين للعديد من الجوانب المهنية والمعرفية والمفاهيمية لدور تقارير الاعمال المتكاملة.

- ضعف ثقافة المساهمين بالجوانب القانونية والتي تتعلق بحقوقهم وواجباتهم.
- الفجوة المعلوماتية بين الادارة وأصحاب المصالح في الشركة ،والتي تعرف بقضية عدم تماثل المعلومات.

- * واخيرا توصل الباحث من خلال كل من الدراسة النظرية والميدانية الى ان قدرة وقواعد وآليات التقارير عن الاعمال المتكاملة على تحقيق اهدافها المرجوة تتباين وفقا لمجموعة من العوامل والاعتبارات الخاصة ببيئة تطبيقها والتي تتمثل فيمايلي:
- ثقافة الأفراد في المجتمع خاصة في الجوانب القانونية والمالية والأدارية والبيئية والحوسمية والاجتماعية والأستراتيجية.
 - وجود جهات رقابية مثل هيئة الرقابة المالية وجهاز شئون البيئة يكون لديها السلطات والصلاحيه للزام الشركات باعداد ونشر تقارير الاعمال مصحوبة بتقرير توكيد مهني من مراقب الحسابات المرخص له بمراجعة حساباتها، والمقيد لدي هيئة الرقابة المالية.
 - وجود نصوص قانونية تلزم الشركات باعداد تقارير الاعمال المتكاملة.
 - وجود آليات واضحة لدور المراجع الخارجي في مراجعة الاعمال المتكاملة والتقرير عنها ، على ان تقترن تلك الآليات بسياسات الافصاح عن البعد الاستدامي بجانب البعد المالي مقترن بأدلة يمكن التحقق منها.

ثالثا : التوصيات

- في ضوء ما توصلت اليه الدراسة النظرية والميدانية من نتائج حول الدور المرتقب للمراجع الخارجي لفهم عملية مراجعة الاعمال المتكاملة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- * ضرورة وجود الزام قانوني للشركات المساهمة في مصر باعداد تقارير عن الاعمال المتكاملة لانشطتها مشتملة على البعد المالي والاستدامي لتلك الشركات معا.
 - * ضرورة ان تضع هيئة سوق المال عند تقدم الشركات المساهمة لتسجيل، أسهمها بالبورصة ، شرط ان تقدم تقارير عن الاعمال المتكاملة.
 - * يجب الاهتمام من قبل ادارات الشركات المساهمة بالتنمية المستدامة والاقرار والافصاح عنها ، وذلك لبث مزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية ورفع جودة الافصاح المحاسبي عنها.
 - * الاهتمام بضرورة تعميق المعرفة لدي المراجعين الخارجين في بيئة المراجعة المصرية ، بمفهوم وآليات ومبادئ و قواعد التقرير عن الاعمال المتكاملة ومراجعتها.

* يجب ان يكون من أولويات المراجع الخارجي التأكيد من تنفيذ برنامج تقييم فعاليات الاعمال المستدامة بالشركات المساهمة ، والتحقق من التوكيد المهني لتلك الاعمال عند القيام بمراجعة حسابات تلك الشركات من خلال التحقق من كفاية والافصاح عن الاعمال المتعلقة بالتنمية المستدامة ، وكذلك التحقق من وجود توجيه واضح داخل الشركات لتحديد المسؤولية عن أنشطة التنمية المستدامة ، ووجود معايير لأثبات وتوثيق الأساليب الرقابية على تلك الأنشطة.

* كما يجب على المراجعين الخارجيين عند القيام بفحص ودراسة برنامج المراجعة وفحص القوائم والتقارير المالية السنوية والفترية ، التأكد من احتوائها للأنشطة المستدامة الى جانب البعد المالي.

* ينبغي اصدار معيار محاسبة خاص بتقارير الاعمال المتكاملة يأخذ في الحسبان تجارب بعد الدول كجنوب افريقيا ، والاتحاد الأوربي ، والولايات المتحدة ويكون من خلال عملية توفيق محاسبي مصحوبا بدليل أرشادي واجرائي ، خاصة وان الممارسة المحاسبية السليمة في مصر ، في هذا المجال في بداياتها.

* علي مكاتب المراجعة في بيئة المراجعة المصرية البدء فورا في تصميم وتنفيذ برامج للتنمية المهنية المستدامة ، وكيفية التقرير عنها ومراجعتها من خلال وضعها في تقارير الاعمال المتكاملة.

* يجب ان يتم تحديث معيار التأكيد المهني المصري رقم 3000 ليواكب تحديثات نظيره الدولي ، على ان يكون التحديث مصحوبا بدليل أرشادي واجرائي يوجه المراجع الخارجي ، عند قيامه بخدمة التوكيد على أفصاح الشركات المقيدة بالبورصة بشأن ادائها غير المالي.

قائمة المراجع

اولاً: المراجع العربية:

1. د. احمد فرغلى حسن ، المحاسبة البيئية بين الواقع العلمى والعملى ، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، يونيو 2007.
2. د. أحمد كمال مطاوع ، حقيقة العلاقة بين حكمة الشركات وترشيد قرار اختيار مراقب الحسابات (دراسة ميدانية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الخامس والثلاثون،، العدد الرابع، 2011.
- 3- ضياء الدين زاهر، التعليم العربي وثقافة الاستدامة، المكتبة الاكاديمية ، القاهرة، 2003.
4. د. عبد الوهاب نصر على، مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة، مجلة الفكر المحاسبي ،المؤتمر العلمى السنوي لقسم المحاسبة ،كلية تجارة ،جامعة عين شمس، 2012.
- 5- د. عصام محمد فتح الله، دور لجان المراجعة في ترشيد عملية المراجعة ، رسالة دكتوراة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس 2002.
- 6- كلود فوسلر وبيتر جيمس، ادارة البيئة من اجل جودة الحياة،ترجمة علاء احمد صلاح ،بيمك ،القاهرة ، 2001.
- 7- كمال محمد منصورى، المراجعة البيئية كاحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة ، المؤتمر العلمى الدولى، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2008..
- 8- ليزا هـ. نيوتن، نحو شركات خضراء مسؤولة مؤسسات الاعمال نحو الطبيعة، ترجمة ايهاب عبد الرحيم محمد، المجلس الوطنى للثقافة والفنون والآداب، الكويت ، 2006.
- 9- د. محمد المهدي محمد علي، الاستدلال الاحصائي - الجزء الاول، مكتبة الجلاء الحديثة ، بورسعيد، 2011.
- 10- د. محمد عباس بدوي، نماذج مقترحة لقياس الاداء البيئى والاجتماعى لتقييم اسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مجلد 48، عدد2، الجزء الثانى، يوليو 2011..
- 11- د. نبيل فهمي سلامة، اصول المراجعة ، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد ، 2012.

ثانيا:المراجع الاجنبية:

- 1- American Insatitute of certified public Accountants ((AICPA)," **1n the public Interest:Issues confronting the Accounting profesion, Report. of the public oversight Board of the SEC practice section of the AICPA"** New york. 2012
- 2-Arnold ,M,Alexander.B&R.frank.2012," .Integrating sustainability Reports into financial statements. An Experimental study", **Availableat www. SRN.**
- 3- BERMAN,. Shawn. WickS,.Andrew,kotha the Suresh.&jones,Thomas, "Does stakeholder orientation matter? The relationsahip between stakeholder management models and firm" Financial performance,Academy of, **Management Journal . 42(5), 1999.**
- 4-Birkin,.f., & d. wood word "Management accounting for sustainable Development, part 1:**introduction managgnent accounting vol.75, No.6, 2006.**
- 5-Chery Idunn (2006),"Business process modeling approaches in the context of process level audit risk assessment", **internatronal journal of Accounting and financial, voL.7, 2006.**
- 6- Eccles.Robert G.and George serafeim, "the next level: In tegrated Reporting", **in CSR Index 2012,** " Edited by francesco de leo and Mattias Vollbracht, **available at [http//www.mediatenot.com](http://www.mediatenot.com).**
- 7- Environment canade, "**Introductory Guide to Environmental Accounting"**, Ottawa,2007.
- 8- Harris . jonathan.M,"Basic principles of suatainable Development Global Development and Environment Institate", **TuFTS University,2000.**

- 9- Harvard Business school,2010,"Executive summaries-a workshop on Integrated Reporting:Frameworks &Action plan", **available at www.hbs.edu**.
- 10- IFAC.,2011,"Integrating the Business Reporting supply chain" **available at www.ifac.org**.
- 11- IFAC,IAASB , (2010), **Handbook of The code of Ethics for professional Accounting**, International federation of Accountants New York . USA.
- 12- International Auditing and Assurance standards Board, 2012, Assurance Engagements financial Information : International Standard on Assurance Engagements No.3000, **Available at [www. Web. IFac.org](http://www.IFac.org)**.
- 13- International Integrated Reporting Committee,2012, **[http:// \[www.the IRC.org\]\(http://www.the IRC.org\)](http://www.the IRC.org)**.
- 14-John.J.Benedetto and paulo J.S.G. Ferreirg(2012), Modern sampling Theory:Mathematics and Applications, **[htt://www.leeta.pt/PJF/MASTMA/TOC](http://www.leeta.pt/PJF/MASTMA/TOC)**
- 15-Louise swift," **Mathematics and statistics for Business Management And Finance**",Macmillan, new York,2012.
- 16-Mc Grew,Bill .,2011,"comments on the framework for Integrated And the Integrated Report –southe AFRICA" , **available at [www.calpers- governance.org](http://www.calpers-governance.org)**.
- 17- OceanTomo,2010 ,"ocean tomo's integrated Asset Marker value Study", **[http:// \[www.the IRC.org\]\(http://www.the IRC.org\)](http://www.the IRC.org)**.
- 18- O' Sullivan,N., "Auditors, liability: ITS Role in the Corporate Govrnance Debate", **Accounting and Business Research**,

vol.23,No.9.1998.

- 19- "Reporting – Guidelines. htm", 2012 , **Available at**
www.nlm.nih.gov.
- 20-Robert G.Eccles,Beiting eheng,Daniela Saltzman ,2012,"**The lan Dscape OF Integrated Reporting**", **Harvard Business school, 2012.**
- 21-Sebhatu, Samuel petros," Iso 14001 asadriving force sustainable development and value creation" **Emerald Group publishing limited, 2007.**
- 22-Solstice sustainability workes Inc,2005," Integrated Reporting: issues & Implications For Reporters ", **available at www.vancity.com.**
- 23-" Toward Integrated Reporting" **[http:// www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).**
- 24-United Nations conference on trade and Development,"**Accounting and Financial Reporting for Environmental costs and liabilities**",New york ,UN publication ,2009.
- 25- University of Lueneburg, Germany "centre f or sustainabilitiy Management,Contemporary, 2004 , Environmental Accounting,
[http:// www.uni- lueneburg. De/csm](http://www.uni-lueneburg.de/csm).

قائمة الأستبيان

السيد الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد،،

يقوم الباحث باعداد دراسة ميدانية عن الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقارير عنها، ومن أهم هذه الأدوار على الاطلاق رفع جودة أداء المراجع الخارجي في ضوء المعايير التي تحكم عمله، وذلك للوصول إلى جودة المعلومات ومصداقية البيانات والقوائم الختامية التي يتم الافصاح عنها لكافة الاطراف المستفيدة من عملية المراجعة،، مما يضفي على تلك القوائم والبيانات الثقة والمصداقية.

ويأمل الباحث ان تحقق نتائج هذه الدراسة اضافة ايجابية تعود بالنفع العام لصالح مهنة المحاسبة والمراجعة وكافة الاطراف المستفيدة منها ، لذا نأمل التكرم من سيادتكم قراءة ماجاء باستمارة الأستبيان جيدا قبل الاجابة على اسئلتها حيث أن ذلك سيكون أمر مفيدا لموضوعية الاجابة التي توافقون عليها للأسئلة موضوع قائمة الأستبيان ، مع التأكيد من جانب الباحث على سرية تلك الاجابات ولن تعرض الاجابات الا في صورة نتائج احصائية للبحث العلمي، ولذلك اذا رغبتم في عدم ذكر أسمكم فلكم حرية الاختيار في ذلك.

مع خالص الشكر والاحترام،،

الباحث:

د. عصام محمد فتح الله ابراهيم.

بيانات شخصية:

- اسم الشركة أو مكتب المراجعة أو المنظمة المهنية.
- اسم القائم بملء الاستمارة.
- الوظيفة الحالية.
- تاريخ دخول المساهم في الشركة.
- مده خبرة المراجع في العمل.

معلومات عامة:

* ماهية تقارير الاعمال المتكاملة:

تقارير الاعمال المتكاملة تشتمل على جميع الأنشطة التي تقوم بها الشركة سواء كانت مالية وبيئية واجتماعية واقتصادية وحوكومية وجميع الخدمات المتعلقة بها سواء كانت متعلقة بالأعمال التجارية والمالية والاستثمارية والقانونية والضريبية وغيرها، وهي التقارير التي تغطي كلا من البعدان المالي والاستدادي معا في صورة تقارير مدمجة معا وليكون متاحا لجميع المستفيدين من القوائم والتقارير الختامية لتلك الشركات، مما يضيف الثقة والمصداقية على تلك القوائم الختامية، وذلك بهدف توضيح دور تلك الشركات في تطبيق ممارسات التنمية المستدامة بها، بحيث تهتم الشركات بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والاستراتيجية الى جانب اهتمامها بتعظيم إيراداتها وارباحها بنفس القدر من الاهتمام.

* اهداف تقارير الاعمال المتكاملة:

*المساعدة في تحقيق افضل مستوى لجودة اداء الرقابة في الشركات وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

* زيادة وتأكيد مصداقية القوائم المالية والتقارير الدورية والسنوية وضمان جودة المعلومات ودقة البيانات التي يتم الافصاح عنها لجميع اصحاب المصلحة.

* لتقارير الاعمال المتكاملة انار حتمية على خدمات المراجع التوكيدية.

في ضوء ماتقدم عن ماهية واهداف تقارير الاعمال المتكاملة، فالرجاء من سيادتكم ابداء الرأي حول دور المراجع الخارجي في فهم مراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقارير عنها.

م	العبارة	اوافق تماما	اوافق	اوافق الى حد ما	لا اوافق مطلقا
1	هل توافق على قيام الشركة بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة باعتبارها دليلا على ادارتها للقضايا المستدامة.				
2	هل توافق على ضرورة الافصاح عن الأداء المستدام الى جانب الأداء المالي في التقارير المالية باعتباره دورا هاما لوقوف مستخدمي التقارير المالية على الأداء المستدام للشركة.				
3	هل توافق على ضرورة أن تحتوي القوائم المالية للشركة للبعد المستدام الى جانب البعد المالي.				
4	هل توافق على ضرورة قيام الشركة بقياس الانشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنها الى جانب التقارير المالية المعتادة.				
5	<p>يدرك المراجعون في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الاعمال المتكاملة من حيث:</p> <p>1/5 المجال البيئي:</p> <p>* ذلك للتحقق من الألتزام البيئي داخل الشركة بالسياسيات الموضوعية وبالقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة للاداء البيئي.</p> <p>* التأكد من سلامة القياس والافصاح للأثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية.</p> <p>*مراجعة تطوير الأداء البيئي للشركة من حيث مراجعة منع التلوث وتقرير الاحتباس الحراري(GHG) والافصاح عنها في القوائم المالية.</p> <p>2/5المجال الاجتماعي:</p> <p>*قيام المراجع بالافصاح عن مدي التزام الشركة بتطبيق كافة القوانين والانظمة والتعليمات الاجتماعية.</p> <p>*مراجعة كفاءة وفاعلية البرامج والانشطة الاجتماعية.</p> <p>3/5 مجال الحوكمة:</p> <p>* مدي التزام الشركة بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ومبادي واهداف واساليب الحوكمة.</p>				
6	يدرك المراجعين الخارجيين لمدي الحاجة الى مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة.				
7	القواعد والقوانين والمعايير المهنية للمراجعة تمثل اساس ملائم لتدعيم الالتزام المهني للمراجع الخارجي في مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة.				
8	اذا كانت اجابتك على العبارة 7 اوافق تماما او اوافق فإن هذا يتطلب من المراجع الخارجي ان يكون مسؤولا عن الالتمام المهني عن الاقرار عن الاعمال المتكاملة (المستدام) ويقر بمسئوليته المتعلقة بالالمام بكافة ما هو متعلق بالتنمية المستدامة للشركة.				

					9	يجب على المراجع الخارجي التأكد من ان المعلومات الواردة في التقارير تشتمل على التقديرات المعقولة للتأثيرات المستقبلية الجوهرية للأحداث السابقة وذلك عندما تصبح تلك التأثيرات وشيكة الحدوث وقد يصعب تجنبها او منع حدوثها مثل (المعلومات ذات التراكم البيولوجي او الملوثات المستمرة).
					10	ينبغي على المراجع التأكد من ان التقارير عن الاعمال المتكاملة تعكس النواحي الإيجابية والسلبية لاداء الشركة لعمل تقييم مناسب الاداء ككل.
					11	هل توافق على ان تطبيق مفهوم مراجعة التقارير عن الاعمال المتكاملة اصبح محل اهتمام والتزام مهني يقع عبئ على المراجع الخارجي.
					12	هل توافق على ان مراجعة الاعمال المتكاملة من شأنه تشجيع الالتزام بدليل العمل بأداب المهنة بالشركة عامة.
					13	يعتبر مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة هي من الآليات الضرورية والهامة في تدعيم الثقة والمصدقية في القوائم المالية عن طريق رفع جودة وكفاءة وفعالية التقارير والقوائم المالية للشركة.
					14	ان مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من الأهمية في زيادة فعالية وكفاءة مخرجات عملية المراجعة الخارجية.
					15	ان وضع تقارير الاعمال المتكاملة يؤدي الى زيادة الموضوعية وبت مزيد من الثقة في القوائم والتقارير المالية مما يعطى مؤشرا للأطمئنان لدي جمهور العملاء المستفيدين من تلك القوائم والتقارير المالية للشركة.
					16	ان تقرير الاعمال المتكامل يعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الاداء المالي، والاستدامي، والحوكمي، والاستراتيجي للشركة لخدمة اصحاب المصلحة من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.
					17	ان قيام المراجع الخارجي بمراجعة تقارير الاعمال المتكاملة ينبع من: 1/17 اعلام ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة بمفهوم التوكيد المهني والتعرف على مدي استعدادهم لتطبيقه ووجهات نظرهم تجا الألتزام المهني وتخطيط مهمة التوكيد. 2/17 له دلالة ذات تاثير هام لتطبيق مفهوم التوكيد على تخطيط عملية مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة. 3/17 ضرورة توافر الاساليب الفنية اللازمة لمراجعة الاعمال المتكاملة.

				<p>18 في ضوء الاطار المصري لعمليات خدمة التأكد تتبلور انعكاسات مراجعة الاعمال المتكاملة على خدمة التوكيد المهني للمراجع في الآتى :</p> <p>1/18 عن الاعداد للتقارير المالية التقليدية يتم التصديق عليها وفقا لتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية المتعلقة ب(الوجود ، الاكتمال ، التقويم ، العرض ، الافصاح ، الحقوق ، التعهدات).</p> <p>2/18 عند اعداد تقارير الاستدامة على المراجع ان يقوم بالتأكدات المهنية للتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المحيطة بالشركة وفقا لأطار معيار التأكد المهني رقم 3000.</p> <p>3/18 ضرورة قيام المراجع الخارجي بالتوكيد المهني والتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن الالتزام بالقواعد التنفيذية لحكومة الشركات.</p>
				<p>19 حتى تحافظ الشركة على بيئتها ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة، يجدر بها القيام بمراجعة أدائها المستدام بصورة مستمرة دورية ومنتظمة ، وذلك بهدف التمكن من اكتشاف اوجه قصور أو عدم كفاية هذا النظام والعمل على معالجتها في اي وقت.</p>
				<p>20 ينبغي ان تكون الأطراف اصحاب المصلحة على ثقة تامة بأن التقارير المتكاملة يمكن ان تخضع للفحص للتأكد من مدي وصدق ودقة محتواها ومدي تطبيقها للملائم لمبادئ اعداد التقارير.</p>
				<p>21 من شأن زيادة الجودة في مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة التأكد على خدمات التوكيد المهني في مكاتب المراجعة من خلال قيام المراجع بالاختبارات التالية:</p> <p>1/21 ان يتم تحديد نظام التوكيد المهني ومداه.</p> <p>2/21 امكانية تحديد المصدر الاصلي للبيانات الواردة في التقارير المالية.</p> <p>3/21 قدرة الشركة على تحديد دليل موثوق به لدعم الافتراضات.</p> <p>4/21 ان يكون عرض البيانات من خلال المصادر الاصلية للبيانات او مالكي المعلومات بحيث يؤكد ذلك دقة المعلومات مع وجود هامش مقبول لوجود اخطاء.</p>