

إطار مقترح للتوكيد المهني الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة

• سعاد زغلول عبده

1- مقدمة البحث:

لا شك أن المراجعة الخارجية كنظام تفاعلي توافمي Adaptive Interactive System تتأثر بمتغيرات بيئة ممارستها كمهنة، خاصة المتغيرات التي يكون لها أبعاد محاسبية. وتؤثر في هذه البيئة أيضاً، من خلال القيمة المضافة التي توفرها لأصحاب المصالح في الشركة محل التوكيد، وذلك من خلال تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بتوفيرها توكيداً إيجابياً بشأن مدى إمكانية الإعتماد على هذا المحتوى، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض خطر المعلومات الذي يواجهونه عند اتخاذ القرارات. (نمير، 2014).

ومن أهم متغيرات بيئة الممارسة المهنية في الآونة الأخيرة، وأكثرها تأثيراً محاسبياً ومهنياً، ما يعرف بمدخل تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Reports، الذي ظهر للتغلب على قصور نماذج التقرير المالي الحالية، وعدم ارتباطها ببعضها أو بإستراتيجية الشركة، وتوفير نظرة كلية عن الشركة، مع التركيز على المجالات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية، بما يمكن أصحاب المصلحة من إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة (شحاته، 2013).

ومن المتفق عليه من قبل العديد من الدراسات (Kolk and Perego, 2010; Rao, 2012; Frost and Bennie, 2010; Liburd et al., 2012; Moroney et al., 2013; Coram et al., 2009) أن مصداقية تلك المعلومات تظل محل شك إلى أن يقوم المراجع الخارجي بإضفاء الثقة عليها من خلال ممارسات التوكيد المهني. Professional Assurance فقد أكدت هذه الدراسات على أن توفير التوكيد المهني، من قبل المراجع الخارجي، على تقارير الأعمال المتكاملة يزيد من جودة الإفصاح غير المالي، ويضفي المصداقية على

محتواه، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليه مما يضيف قيمة، وبالتالي يكون له تأثير على قرارات أصحاب المصلحة بالشركة.

ويمكن القول أن هناك إتجاه نحو الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة وهو طلب منطقي، إما لقصور الإفصاح المالي، أو لتوصيل هذه التقارير لمعلومات - غير مالية بجانب المعلومات المالية - عن الأداء الشامل للشركة في الماضي، والحاضر، والمستقبل القريب والبعيد أو للسببين معاً. ولا شك أن تفعيل مدخل تقارير الأعمال المتكاملة قد أوجد الحاجة إلى التوكيد على هذه التقارير، كنموذج منطور للتوكيد المهني، للتأكد من مصداقية المعلومات المالية وغير المالية الواردة في تقرير الأعمال المتكامل.

لذلك سيحاول البحث الإجابة نظرياً على التساؤلات التالية: ماهو تقرير الأعمال المتكامل؟ ماهو التأصيل العلمي لمفهوم التوكيد المهني؟، هل هناك طلب على خدمة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة؟، ماهو التوصيف المهني للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة؟، من الذي سيقوم بأداء خدمة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة؟، هل تعتبر خدمة توكيد المراجع الخارجي على تقرير الأعمال المتكامل خدمة مهنية متكاملة؟، ماهو إطار العمل الملائم لأداء خدمة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة؟.

وتتبع أهمية البحث من كونه يلفت انتباه الأكاديميين والممارسين للمهنة وجهات الرقابة وأصحاب المصلحة في الشركات، وكذا القائمين على المهنة في مصر، إلى أهمية دراسة وتنظيم العلاقة بين تبني وتفعيل الشركات المقيدة بالبورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة ومجال ونطاق وإطار عمل خدمة التوكيد المهني الذي يقوم به المراجع الخارجي، المرخص له بمراجعة حسابات هذه الشركات، عند التوكيد على هذه التقارير.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها؛ ندرة البحوث المحاسبية الأكاديمية في هذا المجال، سواء على مستوي العالم أو في مصر، والحاجة لجهد الأكاديميين

والممارسين في هذا المجال، بهدف توجيه الممارسة المهنية نحو الاهتمام بأهمية التوكيد على الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة. ويركز البحث على دراسة وتحليل أهم الإصدارات المهنية المتعلقة بموضوع البحث، والدراسات السابقة ذات الصلة، وذلك لمحاولة إستنباط ماهية، ومجال، وأهداف، ونطاق، وإطار عمل خدمة التوكيد المهني الخارجي على تقرير الأعمال المتكامل.

ووفقاً لذلك يخرج عن نطاق البحث، دور المراجعة الداخلية في هذا الشأن، والخدمات غير التوكيدية ذات الصلة بتقارير الأعمال المتكاملة، ولن يركز البحث على نموذج التوكيد لكل عنصر من عناصر تقرير الأعمال المتكامل، حيث سيتناول البحث الإطار العام للتوكيد على تقرير الأعمال المتكامل. وبذلك سيتم إستكمال البحث على النحو التالي:

ماهية تقارير الأعمال المتكامل.

- التأصيل العلمي لمفهوم التوكيد المهني.
- الطلب على التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة.
- توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة كخدمة مهنية متكاملة.
- الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

2- ماهية تقارير الأعمال المتكامل:

انفقت بعض الدراسات (Brif, 2011; IIRC, 2014; KPMG, 2011; Deloitte, 2011) على أن التقرير المتكامل هو إطار يجمع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية في شكل واضح ودقيق ومتسق وقابل للمقارنة، ويُمكن من توفير معلومات شاملة عن الأداء الكلي للشركة. وفي نفس السياق يرى (علي، 2012) أن تقرير الأعمال المتكامل يُعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي، والإستدائي، والحوكومي، والإستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة، من خلال تخفيض مخاطر المعلومات، ومن ثم مساعدتهم على إتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.

وقد أكد (Schultz and Tsikwe,2011) على أن تقرير الأعمال المتكامل لايعني إستبدال التقرير المالي بالتقرير غير المالي، بل يدمج المعلومات المالية وغير المالية في تقرير واحد، بمايمكن أصحاب المصالح من تقييم الأداء الكلي للشركة.

كما اتفقت بعض الدراسات (IIRC, 2014; KPMG, 2011; Deloitte, 2011) على أن التقرير المتكامل هو عملية دمج للتفكير الحوكمي والاجتماعي والبيئي في الأعمال الأساسية لتوصيل نتائج الأعمال إلى مدى واسع من أصحاب المصالح. ولذلك فهو يفصح عن الصورة الكلية للشركة، بشكل يسمح لكل أصحاب المصلحة بتقييم قدرة الشركة على خلق، والحفاظ على، القيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة، ذات نظرة مستقبلية تتعلق بالمخاطر والفرص والأهداف الإستراتيجية.

وقد أضاف (شرف ، 2015) أن التقرير المتكامل هو تقرير يجمع بين التقرير المالي وتقرير الإستدامة، بشكل يوضح الروابط بين الأداء المالي والبيئي والإجتماعي والحوكمي، وكيف ساهم الأداء غير المالي في تحقيق الأداء المالي. وبناءً على ماسبق يرى الباحث أن تقرير الأعمال المتكامل يقوم على أساس تجميع التقارير التي تصدرها الشركات بشكل مستقل، وفقاً لهيكل أو إطار واحد، ويوصل المعلومات عن الأداء الكلي لأصحاب المصالح. كما يوفر نظرة كلية عن كيفية إدارة الشركة للأبعاد الإجتماعية والبيئية والإقتصادية والمالية وتأثيرها المحتمل علالأداء الشامل للشركة.

3- التأسيس العلمي لمفهوم التوكيد المهني:

بداية تعرف المراجعة بأنها "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات عن أحداث وأنشطة إقتصادية وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لأطراف المعنية" (AAA, 1973) وقد تطور هذا المفهوم ليصبح "عملية تجميع وتقييم للأدلة المتعلقة

بمعلومات لتحديد والتقرير عن درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية ويجب أن يكون القائم بالمراجعة شخص كفاء ومستقل" (Arens et al,2012). وبذلك فقد إتسع نطاق المراجعة ليشمل أي معلومات، وليس فقط المعلومات عن الأحداث الإقتصادية. ولذلك تطور نطاق الخدمات التي يمكن أن يؤديها المراجع الخارجي من مفهوم المراجعة التقليدية Auditing إلى مفهوم خدمات التصديق Attestation التي تعرف بأنها "خدمات يقوم فيها المراجع الخارجي بإصدار تقرير يتضمن رأياً حول تأكيدات Assertions تعتبر مسئولية طرف آخر" (AICPA, 2001).

وقد ظهر مصطلح خدمات التوكيد المهني Assurance Services لأول مرة في الكتابات المحاسبية في عام 1996 عندما نشرت لجنة AICPA The Special Committee on Assurance Services⁽¹⁾ (SCAS) والمعروفة بلجنة (Elliott) تقريرها. وقد قدمت هذه اللجنة تعريفاً لخدمات التوكيد المهني بأنها "خدمات مهنية مستقلة لتحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة أغراض متخذي القرارات". كما عرفت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC)⁽²⁾ التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها خدمات مهنية تستهدف إلى خدمة أغراض متخذي القرارات، وتقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسئولية طرف ثالث، عن طريق تقييم تلك المعلومات وفقاً لمعايير قياس مناسبة Criteria Measurement.

بناءً على هذه التعريفات يتضح للباحث أنه تم توسيع مجال الخدمات التي يمكن تأديتها في اتجاهين؛ الإتجاه الأول: يشمل التوسع في خدمة متخذي القرارات، فبدلاً من التركيز في السابق على الملاك والمقرضين سيتم التوسع ليشمل أيضاً العملاء والموظفين والموردين وكل الأطراف المهتمة بالشركة، الإتجاه الثاني: تقديم

(1) Special Committee on Assurance Services (SCAS) اللجنة الخاصة بصياغة مبادئ

التوكيد المهني المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA سنة 1997

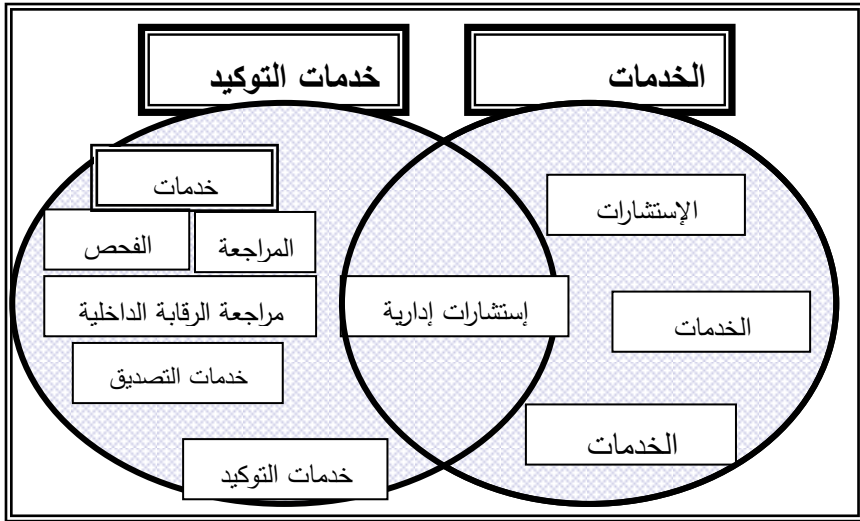
(2) International Auditing Practice Committee (IAPC) وقد تم حلها في 2004 ليحل محله

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)

خدمات جديدة بهدف تحسين جودة المعلومات، فبدلاً من التركيز على تقديم خدمة مراجعة القوائم المالية سيتم التوسع ليشمل تقديم خدمات توكيد على معلومات مالية وغير مالية والتوكيد على النظم التي أنتجت هذه المعلومات.

ومن الجدير بالذكر أن البعض (علي، 2009; Arens et al, 2012; AUASB, 2014) يعتبر أن خدمات التوكيد المهني Assurance Services هي الإطار العام، بمعنى إنها تشمل التوكيد على أي نوع من المعلومات، بينما المراجعة التقليدية تعتبر نوعاً خاصاً من خدمات التصديق Attestation Services التي تعتبر دورها نوعاً من أنواع خدمات التوكيد المهني، حيث تتطلب خدمات التصديق من المراجع الخارجي إبداء رأي عن نتيجة التحقق من تأكيدات (إفصاحات) الإدارة Management's Assertion وأن يكون هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب يوجه إلى طرف ثالث. ويمكن توضيح العلاقة بين خدمات التوكيد المهني وخدمات التصديق والمراجعة والخدمات المهنية الجديدة في الشكل التالي:

العلاقة بين خدمات التوكيد المهني وخدمات التصديق والمراجعة والخدمات الأخرى (*)



(*) المصدر: (Arens et al, 2012: P.12)

ويتضح من الشكل السابق أنه يمكن تصنيف تشكيلة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة الحديثة كما يلي:

1/3: الخدمات التوكيدية Assurance Services:

وهي خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لخدمة متخذ القرار، وتزداد أهمية هذه الخدمات لدى متخذ القرار لأنه سيقوم بها شخص مستقل، ويسعى متخذ القرار لهذا النوع من الخدمات لمساعدته على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى ملاءمتها لاتخاذ القرار. ويعتبر الشرط الأساسي للخدمة التوكيدية أن يكون مقدم الخدمة مستقلاً وأن يترتب على الخدمة تحسين جودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات.

ولقد تم تصنيف الخدمات التوكيدية إلى نوعين من الخدمات كالتالي:

1/1/3: الخدمات التصديقية Attestation Services:

وهي خدمات توكيدية يقوم فيها المراجع الخارجي بإصدار تقرير-استنتاج كتابي- بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم الطرف الأول ودرجة الثقة في هذه المزاعم. وبالتالي هي خدمة ثلاثية الأطراف؛ الطرف الأول هو مقدم التأكيدات، والطرف الثاني هو المراجع الخارجي، والطرف الثالث هو مستخدم المعلومات (مستخدم تقرير المراجع الخارجي).

وتنقسم خدمات التصديق إلى أربع فئات رئيسية وهي؛ مراجعة القوائم المالية التاريخية، مراجعة الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، الفحص المحدود للقوائم المالية التاريخية، خدمات التصديق الأخرى، والتي يندرج تحتها مجال واسع من الخدمات مثل خدمة التوكيد على مدى سلامة وأمن نظام المعلومات الذي ينتج المعلومات الفورية، خدمة التوكيد على مدى وفاء الشركة بمسئوليتها الإجتماعية، خدمة التوكيد على مدى إلتزام الشركة بتطبيق ممارسات الحوكمة، خدمة التوكيد على مدى الإلتزام بالتشريعات واللوائح البيئية.

2/1/3: الخدمات غير التصديقية Non attestation services:

هي خدمات تأكيدية أخرى يقوم فيها المراجع الخارجي بالتوكيد على المعلومات المقدمة لمتخذ القرار، وهي خدمات ثنائية الأطراف، بين المراجع الخارجي وعميله مباشرة. ولا يوجد مزاعم يوصلها طرف لطرف آخر، لكي يصدق عليها المراجع الخارجي، ولا يقدم المراجع الخارجي استنتاج كتابي - تقرير كتابي - عند أدائه للخدمة، كما هو الحال في الخدمات التصديقية. ومن أمثلة الخدمات غير التصديقية؛ التحقق من شهادة الأيزو 9000، الإلتزام بالسياسات والإجراءات التجارية.

2/3: الخدمات غير التوكيدية Non assurance services:

هي خدمات مهنية تقدمها منشآت المحاسبة والمراجعة تخرج عن نطاق الخدمات التوكيدية، فهي خدمات ثنائية الأطراف بين المراجع الخارجي وعميله، ويقدم فيها المراجع الخارجي استنتاجاته في شكل توصيات، ولا يشترط أن يكون مستقلاً. ومن أمثلة الخدمات غير التوكيدية؛ خدمة المحاسبة وإمساك الدفاتر، الخدمات الضريبية، وخدمات الاستشارية.

ويلاحظ أن المنطقة المشتركة بين خدمات التوكيد المهني والخدمات غير التوكيدية؛ هي الإستشارات التي تتم بغرض رئيسي وهو مساعدة الإدارة على أداء وظائفها وزيادة الربحية مثل خدمة تصميم وتركيب نظام معلومات جديد وينتج عن هذه الخدمة تحقيق هدف فرعي وهو تحسين جودة المعلومات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى حدوث تطور كبير في خدمات التوكيد الذي يقدمها المراجع الخارجي. فقد تطورت من مجرد كونها خدمات توكيدية مالية نمطية، تركز على تحسين مستوى جودة المعلومات، من خلال زيادة إمكانية الإعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية التاريخية، وصولاً إلى خدمات التوكيد غير النمطية، التي تستهدف توفير توكيد على أي نوع من المعلومات، سواء مالية أو غير مالية، بهدف تحسين جودة ومحتوى المعلومات وبيئة إنتاجها.

4- الطلب على التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة:

أكدت بعض الدراسات (Kolk and Perego, 2010; Rao, 2012; Frost and Bennie, 2010; Liburd et al., 2012; Moroney et al., 2013; Coram et al., 2009) على أنه قد صاحب ظهور تقرير الأعمال المتكامل ظهور طلب، من أصحاب المصالح الذين يوثرون، أو يتأثرون، بأنشطة أو منتجات أو خدمات الشركة، على وجود ما يضمن مصداقية المحتوى المعلوماتي لهذا التقرير، مستهدفين بذلك زيادة إمكانية الإعتماد على هذا المحتوى عند إتخاذهم لمختلف القرارات المتعلقة بتلك الشركات، الأمر الذي يدل ضمناً على ظهور طلب على خدمة التوكيد المهني غير النمطي على إفصاح الشركات عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية، أو بالأحرى المنتج المهني لهذه الخدمة، وهو الإستنتاج الذي يتم توصيله في تقرير التوكيد المكتوب، بحيث يوجه هذا التقرير جنباً إلى جنب مع تقرير الأعمال المتكامل لأصحاب المصلحة بهذه الشركات.

كما اتفق البعض على (Coram et al., 2009; IIRC, 2014) على أن توفير التوكيد المهني، من قبل المراجع الخارجي، على تقارير الأعمال المتكاملة يزيد من جودة الإفصاح غير المالي، ويضفي المصداقية على محتواه، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليه مما يضيف قيمة، وبالتالي يكون له تأثير على قرارات أصحاب المصلحة بالشركة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تخصيص رأس المال.

كما أشارت دراسة (علي، 2012) إلى أن طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبني على منفعة المعلومات التي توصلها هذه التقارير لهم، وإنهم يترددون في الإعتماد على هذه المعلومات، رغم ملاءمتها لقراراتهم، خاصة قرار الإستثمار. والسبب أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، أو بمعنى أصح يمكن الإعتماد عليها. ولا تتحقق هذه الخاصية إلا من خلال التوكيد على هذه التقارير.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك دوافع طلب من جانب أصحاب المصالح، على تقرير التوكيد الذي يصدره المراجع الخارجي بشأن المعلومات غير المالية، عن أداء الشركة البيئي والإجتماعي والحوكمي، وغيرها من المعلومات التي ترتبط بالأداء المالي المستقبلي، والذي يزيد من مصداقية المعلومات وثقة أصحاب المصلحة فيها، وبالتالي يزيد من إمكانية اعتمادهم عليها عند إتخاذ القرارات. ومن هنا تظهر أهمية ما يقوم به المراجع الخارجي من دور توكيدي على إفصاح الشركات عن المعلومات غير المالية، بجانب المعلومات المالية، وما ينتج عنه من إصدار تقرير للتوكيد المستقل. ويتوقع أن يساهم هذا الدور إيجاباً في زيادة قدرة أصحاب المصلحة على إتخاذ قراراتهم بشكل صحيح.

5- توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة كخدمة مهنية متكاملة:

وفقاً لتعريف خدمة التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة السابق، يمكن النظر لهذه الخدمة كخدمة مهنية متكاملة لها توصيف مهني، ومجال ونطاق، ومعايير مهنية وفنية، ومعايير قياس، وإطار عام للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة ، على النحو التالي:

1/5- التوصيف المهني لخدمة التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة:

وفقاً لتصنيف بعض الدراسات علي، (2009 ; Arens et al, 2012) (AUASB,2014; Reed and Buchman,2011) للمراجع الخارجي إلى؛ خدمات توكيدية تنقسم إلى خدمات تصديقية وغير تصديقية، وخدمات غير توكيدية. وأن خدمات التصديق على مختلف أنواع المعلومات تستهدف توفير توكيد مكتوب من قبل المراجع الخارجي عن مدى إمكانية اعتماد الطرف الثالث على تأكيدات مكتوبة تُعد مسئولية طرف آخر، بخلاف المستخدم المستهدف، بينما تستهدف خدمات التوكيد المهني تحسين مستوى جودة المعلومات وبيئة إنتاج هذه المعلومات (Elliott & Pallais,1997; Elliott,1997).

يخلص الباحث إلى أن خدمة التوكيد على تقرير الأعمال المتكامل، تعتبر خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، تستهدف ابداء المراجع الخارجي المستقل لرأي فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة المكتوبة الخاصة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي، إستناداً إلى معايير القياس المعمول بها، وتوصيل توكيده الإيجابي المكتوب سنوياً إلى أصحاب المصالح. وإذا تم إعداد تقارير الأعمال المتكاملة عن فترة أقل من سنة، وليكن ربع سنة، فيلزم أن يقوم المراجع الخارجي بعمل فحص محدود يوفر توكيد سلبياً. ومن جهة أخرى، تستهدف هذه الخدمة، كخدمة توكيدية ثلاثية الأطراف، تحسين مستوى جودة المعلومات. وذلك نظراً لمساهمتها في تحسين بعض الخصائص النوعية لهذه الجودة، مثل خاصيتي إمكانية الإعتماد والملاءمة.

ويرى الباحث في ضوء ماسبق أن خدمة التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة يتوافر بها الشروط التالية للإستقرار عليها كخدمة تصديقية توكيدية ثلاثية الأطراف؛ وجود تأكيدات مكتوبة تقدمها الإدارة المسؤولة عن إعداد مجال الخدمة (الطرف الأول)، وجود معايير قياس موضوعية يمكن الإستناد إليها لتقييم مدى دقة تلك التأكيدات، وقيام المراجع الخارجي (الطرف الثاني) بصياغة نتائج مكتوبة في هذا الشأن تمهيداً لتوصيلها إلى المستخدم المستهدف.

وبذلك يمكن أن تُعرف خدمة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة قياساً على تعريف (علي، 2001، 2009، 2012، Arens) للمراجعة الحديثة للحسابات بأنها "عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية، الأداء البيئي، الأداء الاجتماعي، الأداء الحوكمي وانبعاثات الشركة من غازات الاحتباس الحراري، بما يُمكن المراجع الخارجي، كرئيس لفريق التوكيد، من إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية هذه التأكيدات استناداً لمعايير القياس السارية، وتوصيل توكيده الإيجابي، أوالسلي، للمستخدم المستهدف، إدارة الشركة وأصحاب المصلحة".

وقد أكدت بعض الدراسات (Perego, 2009; Simnett et al, 2006; شحاته، 2013) أنه من الصعب أن يقوم المراجع الخارجي بمفرده بالتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة. لذلك من الأرجح أن يتم هذا النوع من التوكيد بواسطة فريق مراجعة، يتكون من المراجع الخارجي (رئيساً للفريق) ، عضو متخصص في الأمور البيئية، عضو متخصص في الجوانب الإجتماعية للشركة، عضو متخصص في حوكمة الشركات، وعضو متخصص في صناعة الشركة. وينبغي أن يكون لدى أعضاء فريق التوكيد التأهيل العلمي الملائم، والتدريب الفني الكافي، للقيام بعملية التوكيد في المجالات المختلفة.

2/5- مجال ونطاق التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة:

تشتمل تقارير الأعمال المتكاملة على قوائم مالية تقليدية وتقارير أداء غير مالية. لذلك فإن مجال الخدمة يشمل التأكيدات التي تعدها إدارة الشركة، وتصحح عنها في كل من القوائم المالية التقليدية وتقارير الأداء غير المالي. وقد أوضحت دراستنا (علي، 2012؛ شحاته، 2013) بشأن تحديد مجال التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة أنه بالنسبة لمراجعة المعلومات المالية: يتمثل مجال المراجعة في تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود Existence، والاكتمال Completeness، والتقييم Valuation، والعرض والإفصاح Presentation and Disclosure، والحقوق والتعهدات Rights and Obligations).

وبالنسبة للتوكيد على معلومات المسؤولية الإجتماعية: يتمثل مجال التوكيد في التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن؛ الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، والإلتزام بالتشريعات واللوائح الإجتماعية، وسلامة القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي للشركة. وبالنسبة للتوكيد على المعلومات البيئية: يتمثل مجال التوكيد في تأكيدات الإدارة بشأن؛ الوفاء بالمسؤولية البيئية، وسلامة قياس الأداء البيئي والإفصاح عنه،

والإلتزام بالتشريعات واللوائح البيئية ذات الصلة (مثل القانون رقم 4 لسنة 94 ولائحته التنفيذية).

وبالنسبة للتوكيد على المعلومات المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري⁽¹⁾ (GHG): يتمثل مجال التوكيد في تأكيدات الإدارة بشأن؛ معدلات الانبعاثات الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي⁽²⁾.

والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري⁽³⁾ والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات الرسمية الإلزامية للشركة. أما بالنسبة للتوكيد على معلومات الاستدامة: يتمثل مجال التوكيد في التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن؛ سلامة خطة وبرنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة الاستدامة بإستراتيجية الشركة، وسلامة القياس والإفصاح عن الأداء المستدام للشركة.

وبالنسبة للتوكيد على المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات⁽⁴⁾ يتمثل مجال التوكيد في تأكيدات الإدارة بشأن؛ الإلتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات⁽⁵⁾ لكل

(1) عبارة عن الانبعاثات الناتجة عن زيادة معدل استهلاك الوقود وتراكم المخلفات وحرقها واستخدام التقنيات القديمة للزراعة. وإذا زادت هذه الانبعاثات بقدر لا يتحملة المناخ يترتب عليها ظاهرة التغير المناخي Climate Change (جهاز شؤون البيئة، 2007).

(2) تشمل: الاكتمال، والحدوث، والدقة، والفترة، والتصنيف، بمعنى التحقق من أن جميع الانبعاثات التي يتعين تسجيلها مسجلة بالفعل، وحدثت بالفعل وتتعلق بالشركة، فضلاً عن التحقق من سلامة الحسابات الكمية بخصوصها، ومن تسجيلها في فترة التقرير الصحيحة، وفي الفئة المناسبة لها (نمبر، 2014).

(3) وتتضمن: الحدوث والمسئولية، والاكتمال، والتصنيف والقدرة على الفهم، والدقة والقياس الكمي، والاتساق، بمعنى التحقق من أن الانبعاثات والأمور الأخرى المفصوح عنها قد حدثت بالفعل وتتعلق بالشركة المعنية، وأنها أدرجت بالفعل، وأنها معروضة وموصوفة ومفصوح عنها بوضوح، وأنه تم الإفصاح عنها بشكل سليم، ومن اتساق سياسات القياس الكمي مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغيرات لها ما يبررها، وأن تلك السياسات مطبقة بشكل صحيح، ومفصوح عنها على نحو كاف، وأن المعلومات المقارنة، إن وجدت، هي نفسها الواردة في الفترة السابقة أو أنه تم إعادة صياغتها بشكل مناسب (نمبر، 2014).

(4) يقصد بحوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها (وزارة الإستثمار، 2011).

(5) لا تمثل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات نصوصاً قانونية أمرة، ولا يوجد إلزام قانوني بها، وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركة وفقاً لأفضل الممارسات العالمية بما يحقق توازناً بين مصالح الأطراف المختلفة. لذلك تم صياغتها بما يؤكد طبيعتها الاسترشادية (وزارة الإستثمار، 2011).

قاعدة على حده، ومبادئ الحوكمة⁽¹⁾ ووجود وتفعيل اللجان ذات الصلة، والوفاء بمتطلبات هيئة الرقابة المالية ذات الصلة.

ويرى الباحث أن نطاق الخدمة، قياساً على نطاق المراجعة المالية الخارجية التقليدية، يشمل مدى الإجراءات الملائمة لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكن المراجع الخارجي من تحديد ما إذا كان تقرير الأعمال المتكامل خالياً من التحريفات الجوهرية، سواءً أكانت تلك التحريفات بسبب الأخطاء أو الغش، وبذلك ينصب نطاق الخدمة على الإجراءات اللازمة للتحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة، ذات الصلة، في حدود حجم العينة التي يحددها المراجع الخارجي.

3/5- المعايير المهنية الملائمة لتوكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة:
هناك مجموعة من المعايير والإرشادات المهنية Professional standards والفنية يمكن للمراجع الخارجي الاستناد إليها عند أدائه لهذه النوعية من الخدمات. بالنسبة لمراجعة المعلومات المالية السنوية سوف يقوم المراجع الخارجي بأدائها وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، والمعايير الدولية للمراجعة (ISAs). وبالنسبة للتوكيد على المعلومات غير المالية (معلومات إجتماعية، معلومات بيئية، معلومات متعلقة بحوكمة الشركات) سوف يقوم المراجع الخارجي بأدائها وفقاً لمعيار التوكيد المصري 3000، ونظيره الدولي رقم 3000 وتعديلاته⁽²⁾.

(1) تنقسم المبادئ الدولية الخاصة بالقواعد المنظمة لإدارة الشركات إلى ست مجموعات رئيسية، ويندرج تحت كل قسم مجموع من المبادئ التفصيلية كما يلي: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، المعاملة العادلة للمساهمين، دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالنسبة للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات، إفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2014).

(2) قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB بإدخال بعض التعديلات على معيار التوكيد الدولي رقم 3000 تم الإعلان عنها في ديسمبر 2013 على أن يكون المعيار ساري المفعول لأغراض تكاليفات التوكيد، بخلاف المراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى، بعد 2015/12/15.

4/5- معايير القياس:

تختلف معايير القياس Measurement Criteria المستخدمة في الحكم على مدى مصداقية مزاعم الإدارة، كما أفصحت عنها في تقارير الأعمال المتكاملة، بإختلاف طبيعة مزاعم الإدارة. فبالنسبة لمراجعة المعلومات المالية سوف يعتمد المراجع الخارجي على إطار إعداد التقرير المالي المطبق والقوانين واللوائح ذات الصلة. وبالنسبة للتوكيد على المعلومات غير المالية فقد أصدرت بعض الجهات من خارج مهنة المحاسبة مجموعة من معايير القياس والإفصاح، يمكن التعامل معها بكونها معايير قياس مناسبة لتكليفات التوكيد على إفصاح الشركات عن الأداء غير المالي، مثل إرشادات التقرير عن الإستدامة G4 الصادرة عن مبادرة التقرير العالمي (GRI) Global Reporting Initiative⁽¹⁾ (Frost and Bennie, 2010)، وإرشادات لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا (IRC)⁽²⁾، إطار التقرير المتكامل الصادر عن اللجنة الدولية للتقرير المتكامل (IIRC)⁽³⁾ (شحاته، 2013)، البرتوكول

(1) تأسست منظمة التقرير العالمي في يونيو عام 2000 من قبل معهد cares and tellus institute في بوسطن بالولايات المتحدة الأمريكية، وهي منظمة غير هادفة للربح تم تشكيلها من خلال تحالف العديد من أصحاب المصالح، من أجل جعل الشركات مسؤولة عن أدائها البيئي والاجتماعي، عن طريق توفير إطار للتقرير عن الإستدامة لجميع الشركات في كل أنحاء العالم. وتقدم مجموعة من المبادئ التوجيهية ومؤشرات الإستدامة بحيث تتمكن الشركات من الإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. وكان أول إصدارتها عام 2000، ثم توالى الإصدارات وصولاً للإصدار الرابع G4 عام 2013، والذي يركز على ضرورة قيام الشركات بالتركيز على عملية التقرير عن الإستدامة، سواء كانت تقارير الإستدامة بشكل منفصل، أو تقارير متكاملة. ولعل فكرة تكامل معلومات الإستدامة مع المعلومات المالية هي التطور الهام والإيجابي لهذا الإصدار (شرف، 2015).

(2) تشكلت لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا Integrated Reporting Committee of South Africa، وفقاً لتوصيات تقرير مبادئ الحوكمة king III، الصادر عام 2009، وتحت إشراف حكومة جنوب أفريقيا. وفي يناير 2011 قامت بإصدار ورقة مناقشة Discussion Paper تضمنت إطاراً للتقرير المتكامل يحتوى على إرشادات حول المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير المتكامل، وكذلك تقدم بعض العناصر المقترحة الممكن تضمينها بذلك التقرير (IIRC, 2011).

(3) تكونت اللجنة الدولية للتقرير المتكامل The International Integrated Reporting Committee نظراً لعدم وجود معايير أو إرشادات لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة. وتهدف للتوصل لتوافق في الآراء بين الحكومات والسلطات القائمة والمستثمرين والهيئات المحاسبية وواضعي

الصادر عن مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة والمجمع العالمي للموارد عام 2004 بشأن معيار التقرير والمحاسبة عن GHG على مستوى الشركة ككل. والجزء الأول من المعيار رقم 14064 الصادر عن الأيزو عام 2006، والمتعلق بمتطلبات القياس الكمي، والمتابعة، والتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وعمليات التخلص منها على مستوى الشركة ككل، بالإضافة إلى القوانين واللوائح السارية ذات الصلة، مثل قانون البيئة رقم 4 لسنة 1994.

5/5- الإطار العام للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة، كخدمة مهنية متكاملة:

في ضوء الإصدارات المهنية والكتابات ذات الصلة (معيار التوكيد المصري رقم (3000)؛ معيار المراجعة المصري رقم (620)؛ علي، 2009؛ علي وآخرون، 2017؛ ISAE 3000؛ Arens et al., 2012؛ IIRC, 2014؛ AUASB, 2014؛ Junior et al., Srivastava et al., 2013 2014) يشتمل الإطار العام للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة على المكونات التالية:

1/5/5- مرحلة قبول التكلفة:

من منظور الإصدارات الدولية (ISAE 100; 3000)، ينبغي على المراجع الخارجي بعد تكليفه من قبل الجمعية العامة للمساهمين للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة، أن يجمع المعلومات المبدئية عن نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها ومجلس إدارتها والإدارة العليا لها. هذا إذا كانت الشركة تمثل له عميلاً جديداً من عملاء المكتب. أما إذا كانت الشركة عميلاً سابقاً، فعليه مجرد تحديث معلوماته عن

المعايير للحصول علي أفضل السبل لمواجهة التحديات المتمثلة في تقديم تقارير متكاملة، ووضع إطار شامل للتقارير المتكاملة ، والذي يحدد نطاق والمكونات الرئيسية للتقارير المتكاملة يتضمن مبادئ تتبعها الشركات، عند إعداد تلك التقارير (IIRC, 2014).

الشركة، ومجلس إدارتها، وإدارتها العليا. وينبغي على المراجع الخارجي تقييم مدى ملاءمة مجال التكاليف⁽¹⁾

وقد اتفق إطار تكاليف التوكيد الإسترالي الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد الإسترالي عام 2014 (AUASB,2014)، مع معيار التوكيد الدولي رقم 3000، ومعيار التوكيد المصري رقم 3000، على أن المراجع الخارجي مطالب في هذه المرحلة أن يكون لديه إلمام مبدئي بطبيعة نشاط الشركة، فمن الطبيعي أن يحدد متطلبات إنجاز التكاليف من الموارد المادية والبشرية. وبعد الإنتهاء من تحديد متطلبات التكاليف ينبغي على المراجع الخارجي تقييم مقدرة مكتبه على أداء التكاليف. غالباً ماتكون المتطلبات من الموارد المادية متوفرة، أو يمكن تدبيرها بدون صعوبة. أما بالنسبة للموارد البشرية، سيواجه المراجع الخارجي بمشكلة عدم توافر الخبرات اللازمة في المكتب للتوكيد على كافة المعلومات الواردة في تقرير الأعمال المتكامل، لذلك ينبغي عليه تحديد الخبراء والمتخصصين الذي سيحتاج الإستعانة بهم⁽²⁾، وتدبير طريقة الإستعانة بهم (وفقاً لمعيار المراجعة المصري 620). كما ينبغي على المراجع الخارجي تقييم مدى ملاءمة معايير القياس من حيث الملاءمة، الشمولية، إمكانية الإعتماد عليها، الحياد، والقابلية للفهم.

كما ركز معيار تكليف التوكيد الدولي المعدل رقم 3000 على ضرورة تقييم المراجع الخارجي لمخاطر قبول التكاليف⁽³⁾. وبناءً على ذلك سيتخذ المراجع الخارجي

(1) يقصد بملاءمة مجال التكاليف، أن يكون قابل للتحديد والتقييم أو القياس وفقاً لمعايير القياس المحددة (IIRC,2014).

(2) خبراء في البيئة، والجوانب الإجتماعية والحوكومية والتخطيط الإستراتيجي (شحاته،2014).

(3) يشير خطر قبول تكليف التوكيد إلى خطر تعرض المراجع الخارجي، أو منشأته للخسارة أو الضرر، كنتيجة للتقاضي، أو الصورة السلبية لمنشأة المراجعة (Arens, 2012). ويشمل هذا الخطر ثلاثة مكونات وهي: خطر أعمال الشركة Client's Business Risk، والذي ينجم عن حدوث تغييرات في البيئة الخارجية، أو الصناعة، ولايخضع هذا الخطر لرقابة المراجع الخارجي، وبالتالي لايمكن التخفيض من حدته، خطر التوكيد Assurance Risk، والذي يتأثر بعدة عوامل مثل أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية، وعدم إعداد التقارير المطلوب التوكيد بشأنها في الوقت المناسب. ولايخضع هذا الخطر لرقابة المراجع الخارجي، نظراً لإقتصاره في هذه المرحلة على التحريفات الجوهرية فقط، وبالتالي لايمكن التخفيض من حدته، وخطر أعمال المراجع الخارجي Auditor's

قراراً بقبول (أو الإستمرار في) التكليف، والموافقة على أتعاب تكليف التوكيد، وتحديد أعضاء تكليف التوكيد، وتحديد مسؤوليات أعضاء فريق التوكيد، والحصول على إقرار من إدارة الشركة بأنها مدركة مسؤوليتها بشأن تقرير الأعمال المتكامل، والإطمئنان لضمان إمكانية وصول أعضاء الفريق للأطراف المعنية والحصول على البيانات والمستندات اللازمة، وأخيراً إرسال خطاب قبول التكليف للجمعية العامة للمساهمين.

وقد أضاف إطار تكليفات التوكيد الإستراتيجي، أن هناك عدة أمور يجب توافرها لكي يقوم المراجع الخارجي بقبول التكليف وهي؛ أن يكون الموضوع الخاضع للتوكيد ملائماً، أن تكون معايير القياس المتوقع إستخدامها عند إجراء التوكيد مناسبة لظروف التوكيد، وتكون هذه المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين، أن يكون المراجع الخارجي قادر على الحصول على الدليل الكافي والملائم لدعم رأيه بشأن موضوع التوكيد، ويجب أن يتأكد المراجع الخارجي أنه يستطيع أن يضم لفريق التوكيد أشخاص لديهم الخبرة الكافية والملائمة لكافة الأمور الفنية التي يتضمنها موضوع التوكيد.

2/5/5- مرحلة تخطيط أعمال تكليف التوكيد:

تعتبر هذه المرحلة أولى خطوات تنفيذ المراجع الخارجي للتوكيد المهني ميدانياً. ونجاح المراجع الخارجي في تخطيط أعمال تكليف التوكيد يعني نجاحه في وضع إستراتيجية عامة للتكليف، ومدخل تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى إختبارات وإجراءات التوكيد. كما أن التخطيط السليم لتكليف التوكيد يضمن توافر الإتساق بين خطة وبرنامج التوكيد من ناحية، وطبيعة نشاط العمل والمتاح من المهارات والكفاءات المهنية بمكتب المراجعة، من ناحية أخرى. كذلك يساعد التخطيط السليم على كفاءة تخصيص أعمال التكليف على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم هم والخبراء الذين تقرر الإستعانة بهم لإنجاز التكليف (علي، 2009).

Business Risk مثل فقدان السمعة وتكاليف التقاضي، وبالطبع يجب أن يخضع كليةً لرقابة المراجع الخارجي (Colbert et al., 1996)

وفقاً لمعيار تكليف التوكيد الدولي المعدل رقم 3000 ينبغي على المراجع الخارجي، لأغراض تخطيط أعمال الخدمة فهم؛ الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وبيئتها، بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية، كأساس لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، من خلال إجراء الاستفسارات اللازمة من الأطراف المعنية. وينبغي عليه تحديد الاستخدامات المهنية المتوقعة من المعلومات التي قام بتجميعها، وتوصيل هذه المعلومات إلى أعضاء فريق التوكيد الذي سينفذ أعمال تكليف التوكيد.

ويجب توسيع نطاق الإجراءات التحليلية⁽¹⁾، في هذه المرحلة، للحصول على فهم كاف لكافة لأنشطة الشركة (الأنشطة التشغيلية، البيئية، الإجتماعية، الإستدامة، الحوكمية)، وفهم أهداف واستراتيجيات الأعمال ذات الصلة بمجال التكليف، وتحديد مستوى منخفض للأهمية النسبية، نظراً لرغبة المراجع الخارجي في بذل جهد أكبر لتخفيض خطر التكليف. وبعد الإنتهاء من أداء الإجراءات التحليلية الأولية، يجب عليه أن يحدد مستوى، أو حد، الأهمية النسبية على مستوى حسابات الشركة.

وقد أتقت بعض الدراسات (Arens et al., 2012 Srivastava et al., 2014 Junior et al., 2013) على أن المراجع الخارجي ينبغي عليه تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى تقرير الأعمال المتكامل ككل، وعلى مستوى تأكيدات الإدارة، كأساس لتحديد الإجراءات التي تعتبر - من حيث طبيعتها، وتوقيتها، ومداهها - إجراءات ملائمة للاستجابة للمخاطر التي حددها. مع ضرورة توسيع نموذج خطر المراجعة التقليدي، ليشمل خطر أعمال العميل (الذي يشتمل على الخطر البيئي، والخطر الإجتماعي الخاص بالشركة محل التوكيد). بالإضافة إلى

(1) تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المراجع الخارجي، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة، والتي عن طريقها يكشف مواطن الضعف والقوة فيها، ممايساعده على تحديد مجالات خطر المراجعة المحتملة، وتحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات الأخرى للمراجعة . وتعتمد الإجراءات التحليلية على بعض الأدوات مثل: النسب المالية والمقارنات العامة الرأسية للشركة والأفقية مع الصناعة (مثل حصة الشركة من السوق مقارنة مع السنة السابقة، ومعدل العائد على السهم مقارنة مع السنة السابقة والشركات العاملة في نفس الصناعة) (علي، 2009، 2001).

ضرورة تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية وتقارير الأداء غير المالي، تقييم المخاطر الملازمة على مستوى القوائم المالية وتقارير الأداء غير المالي، وتقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية وتخطيط مستوى خطر الاكتشاف، في ضوء مستوى الخطر المتلائم وخطر الرقابة.

ويضيف إطار تكاليف التوكيد الإستراتيجي في هذا الشأن أنه يتناول تفصيلاً إعداد خطة وإستراتيجية التوكيد، وعناصر التكاليف، التي قد تتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين، واعتبارات الاستعانة بهؤلاء الخبراء ضمن فريق التوكيد، ومكونات نموذج خطر التوكيد (خطر التحريفات الجوهرية وخطر الاكتشاف)، وعرض أمثلة لبعض إجراءات التحقق من صحة هياكل الرقابة عند التعرض لجزئية اختبارات الرقابة، مثل إجراءات الاختبار، وإعادة الأداء، والاستفسار، والملاحظة. ومع ذلك يؤخذ عليه أنه لم يتناول بالتفصيل، أسباب حدوث التحريفات الجوهرية، أو الإجراءات المتعلقة بالحصول على فهم للشركة وبيئتها، لتحديد وتقييم المخاطر، فضلاً عن عدم تعرضه لأنواع تأكيدات الإدارة بشأن تقارير الأعمال المتكاملة.

كما أوضحت دراسة (Srivastava et al,2013) أنه ينبغي على المراجع الخارجي إعداد خطة عامة وموثقة لأعمال التوكيد، والتي تقدم وصفاً عاماً لأعمال التوكيد، وأهم مشاكل التنفيذ المتوقعة، والحلول الممكنة لهذه المشاكل. كما ينبغي عليه إعداد عدة برامج للتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة (نظراً أن هذه الخدمة سيتم أدائها من قبل فريق وليس شخص واحد، بالإضافة إلى تعدد مجالات التوكيد) لتحديد مدى وتوقيت وطبيعة الإجراءات المخططة للتوكيد، لكل مجال من مجالات التوكيد، على تقارير الأعمال المتكاملة، وكذلك تحديد موازنة الوقت الخاصة بالتوكيد على كل مجال.

3/5/5- مرحلة تنفيذ أعمال تكليف التوكيد:

وفقاً لمعيار تكليف التوكيد الدولي المعدل رقم 3000 سيقوم المراجع الخارجي بتنفيذ الإجراءات الإضافية التالية التي ستعد من حيث طبيعتها، ومداهها،

وتوقيتها إجراءات مُعدة للاستجابة للمخاطر المحددة سلفاً للتحريفات الجوهرية؛ الإجراءات التحليلية⁽¹⁾ وإختبارات التفاصيل⁽²⁾ كأدوات لتجميع الأدلة، بالإضافة إلى الإختبارات الإضافية للتفاصيل⁽³⁾، التي يقوم بها المراجع الخارجي لتجميع الأدلة الكافية والملائمة في شكل مستندي من مصادرها الأصلية لتذنية خطر التوكيد إلى أدنى مستوى مقبول. وبالتالي يمكن الإعتماد عليها في تأييد إستنتاج المراجع الخارجي الفني المحايد. كما ينبغي على المراجع الخارجي أن يوسع من إجراءات مراجعة مدى الإلتزام⁽⁴⁾ بالقوانين البيئية وقواعد الحوكمة والتشريعات واللوائح الإجتماعية.

كما أكد إطار تكليف التوكيد الإستراتيجي على ضرورة أن يحصل المراجع الخارجي على دليل ملائم وكاف بأن عمل الخبير ملائم لتحقيق هدف خدمة التأكيد المهني، حيث يجب عليه تقييم مدى معقولية الإفتراضات والطرق ومصادر البيانات المستخدمة من قبل الخبير، وتقييم مدى معقولية وأهمية نتائج الخبير، فيما يتعلق بظروف مهمة التكليف وإستنتاج المراجع الخارجي.

(1) تعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة نوع من إجراءات جمع أدلة الإثبات، ويتم الإعتماد عليها بناءً على الحكم المهني للمراجع الخارجي، والذي يتوقف على الأهمية النسبية للمفردات التي يتحقق منها، فكلما زادت هذه الأهمية النسبية سيقبل إعتماد المراجع الخارجي على الإجراءات التحليلية (علي، 2001، 2009).

(2) أوضح معيار التكليف الدولي رقم (3000) أن إختبارات التفاصيل يمكن أن تشمل عدة إجراءات منها؛ إختبار السجلات والمستندات، المصادقات الخارجية (وتشير إلى الحصول على معلومات من طرف ثالث مستقل عن الشركة محل التوكيد)، الملاحظة (تتطوي على النظر أو متابعة العملية أو الإجراء المؤدى من قبل الغير)، الاستفسار الشفهي (ويشير إلى الحصول على معلومات من الأطراف التي، من منظور المراجع الخارجي، لديهم معلومات ذات صلة)، إعادة الأداء (ويشير إلى التنفيذ المستقل لإجراءات أو عمليات منفذة في الأصل عن طريق موظفي الشركة).

(3) يلجأ المراجع الخارجي إلى هذه الإختبارات إذا إتضح له أن الأدلة التي جمعها غير كافية، حسب حكمه المهني، بهدف جمع الدليل الكافي ومن أمثلتها؛ طلب مصادقات موجبة مرة أخرى لبعض كبار عملاء الشركة، طلب خطابات تمثيل مكتوبة من الإدارة إذا رأى أن الإستفسارات الشفهية غير كافية (علي، 2001، 2009).

(4) طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 250 الخاص بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية، ينبغي على المراجع الخارجي أن يحصل على دليل كافي عن مدى إلتزام الشركة بالقوانين والأطر التنظيمية المطبقة بالشركة، أوالصناعة أو القطاع، التي تعمل فيه الشركة.

4/5/5- مرحلة التقرير عن نتائج أعمال التوكيد:

يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع الخارجي إلى أصحاب المصلحة في المشروع، بإعتبارهم مستقبلين هذه الرسالة. من أجل ذلك يوجد طلب من مستقبلين التقرير على محتواه من المعلومات. ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الإيجابي الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المشروع، على المعلومات التي يتضمنها تقرير الأعمال المتكامل (علي وآخرون، 2017).

ووفقاً لمعيار تكليف التوكيد الدولي المعدل رقم 3000، سيقوم المراجع الخارجي بمراعاة اعتبارات الأحداث اللاحقة⁽¹⁾ والتوثيق، والخضوع لفحص الرقابة على الجودة للأحكام الهامة التي قام بها فريق العمل، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التوكيد، وتقييم ما إذا كان تقرير الأعمال المتكامل معداً في كل جوانبه الهامة، وفقاً للمعايير المطبقة، كأساس لإبداء الرأي.

وقد أوضح المعيار أن تقرير التوكيد المهني يجب أن يشتمل على العناصر الأساسية التالية؛ عنوان يوضح بجلاء أنه تقرير توكيد مهني مستقل، الطرف أو الأطراف الذين يوجه لهم التقرير، تحديد ووصف مجال التكليف، تحديد معايير القياس. وعندما تكون معايير القياس المستخدمة في تقييم، أو قياس، مجال التكليف، متاحة فقط لمستخدمين معينين، أو ملائمة فقط لطرف محدد، فإنه يجب وجود نص يُقيد استخدام تقرير التوكيد المهني على هؤلاء المستخدمين المعينين، أو لذلك الغرض فقط، عبارة تنص على تحديد مسؤولية الطرف المسئول ووصف مسؤوليات المراجع الخارجي والطرف المسئول، عبارة تنص على أن مهمة التكليف تم أداؤها وفقاً (أو بما يتفق مع) المعايير الدولية لخدمات التوكيد المهني، وملخص العمل الذي تم تأديته.

(1) يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تحدث ما بين تاريخ إصدار تقرير الأعمال المتكامل وتاريخ إصدار تقرير المراجع الخارجي، وتحتاج لتعديلها أو الإفصاح عنها في تقرير الأعمال المتكامل (نمير، 2014).

وقد أوضح إطار تكاليفات التوكيد الإسترالي، أن إستنتاج المراجع الخارجي يعتبر من أهم عناصر تقرير التوكيد المهني، والذي يأخذ أحد شكلين وذلك كما يلي؛ في خدمات التوكيد المعقول، يجب أن يكون الإستنتاج في شكل إيجابي. أما في خدمات التوكيد المحدود، يكون الإستنتاج في شكل سلبي.

ووفقاً لمعيار التوكيد الدولي المعدل رقم 3000، ينبغي على المراجع الخارجي أن يقيم كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها، وتحديد ما إذا كانت التحريفات في تقرير الأعمال المتكامل جوهرية أم غير جوهرية. وإذا كانت هناك تحريفات جوهرية ينبغي على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كانت هذه التحريفات شائعة أم غير شائعة لصياغة إستنتاجه. بحيث يُصدر المراجع الجارجي إستنتاجاً غير معدل، عندما يكون تقرير الأعمال المتكامل تم إعداده في كل جوانبه الهامة وفقاً لإطار إعداد التقرير المطبق. بينما يُصدر المراجع الخارجي إستنتاجاً متحفظاً، عندما يستنتج بعد حصوله على أدلة المراجعة الكافية والملائمة، أن هناك تحريفاً جوهرياً، سواء بصورة منفردة أو مجمعة، وليس شائعاً على مستوى تقرير الأعمال المتكامل ككل. أو عندما لا يستطيع الحصول على أدلة الكافية والملائمة، ويستنتج أن الآثار المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على تقرير الأعمال المتكامل كانت آثار جوهرية، ولكنها ليست شائعة. بينما إذا كانت هذه التحريفات جوهرية وشائعة، ينبغي على المراجع الخارجي إبداء إستنتاج معاكس. وبالطبع يمتنع المراجع الخارجي عن إبداء إستنتاج إذا فرضت الإدارة قيود جوهرية على نطاق التوكيد، أو عندما يفقد إستقلاله.

وفي هذا السياق تطلب المعيار الدولي المعدل رقم 3000، أن يشتمل التقرير على تاريخ التقرير، وإسم المراجع الخارجي أو إسم منشأة المحاسبة والمراجعة وإسم المدينة التي يتواجد بها.

في ضوء ماسبق يرى الباحث، أنه ينبغي على المراجع الخارجي أن يعنون التقرير " بتقرير توكيد المراجع الخارجي المستقل على تقرير الأعمال المتكامل"، وأن يحدد الأطراف الذين يوجه لهم التقرير (الجمعية العامة للمساهمين). وأن يكون تقرير

التوكيد برأي نظيف أو برأي متحفظ أو معاكس من (8) فقرات وهي؛ فقرة الرأي، فقرة أساس الرأي، فقرة مسئولية الإدارة، فقرة الإستقلال والرقابة على الجودة، فقرة مسئولية المراجع الخارجي، فقرة تقييد استخدام التقرير (عندما تكون معايير القياس المستخدمة في تقييم، أو قياس مجال التكلفة، متاحة فقط لمستخدمين معينين، أو ملائمة فقط لطرف محدد)، فقرة القيود الملازمة (إذا كان هناك حدود ملازمة مرتبطة بتقييم أو قياس مجال التكلفة)، فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية واللائحية.

وفي حالة الإمتناع عن إبداء الرأي ينبغي أن يتكون تقرير التوكيد من (5) فقرات وهي؛ فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي، فقرة أساس الإمتناع عن إبداء الرأي، فقرة مسئولية الإدارة، فقرة مسئولية المراجع الخارجي، فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية. كما ينبغي أن يؤرخ التقرير بتاريخ الإنتهاء من أداء أعمال تكليف التوكيد. وأن يوقع التقرير من جانب المراجع الخارجي رئيس الفريق مع الإشارة لمكتب المحاسبة والمراجعة التابع له، وعنوانه.

6- خلاصة البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث دراسة وتحليل أثر تبني الشركات المقيدة بالبورصة لمدخل تقرير الأعمال المتكامل على خدمات المراجع الخارجي، خاصة الخدمات التوكيدية. وذلك لوضع توصيف مهني متكامل لخدمة توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة، والوصول إلى إطار عام لخدمة التوكيد المهني الخارجي على تقارير الأعمال المتكامل.

وقد خلص البحث إلى أن تقرير الأعمال المتكامل يقوم على أساس تجميع التقارير التي تصدرها الشركات بشكل مستقل، وفقاً لهيكل أو إطار واحد، وهو وسيلة لتوصيل المعلومات عن الأداء الكلي للشركة للمستثمرين وأصحاب المصالح. كما يوفر نظرة كلية عن كيفية إدارة الشركة للعوامل الإجتماعية والبيئية والإقتصادية مع المعلومات المالية وتأثيرها المحتمل على مركز الشركة.

كما خلص البحث إلى أنه حدث تطور كبير في خدمات التوكيد الذي يقدمها المراجع الخارجي. فقد تطورت من مجرد كونها خدمات توكيدية مالية نمطية تركز

على تحسين مستوى جودة المعلومات، من خلال زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية التاريخية، وصولاً إلى خدمات التوكيد غير النمطية التي تستهدف توفير توكيد علي أي نوع من المعلومات سواء مالية أو غير مالية بهدف تحسين جودة ومحتوى المعلومات وبيئة إنتاجها.

كما خلص البحث إلى أن هناك دوافع طلب من جانب أصحاب المصالح، على تقرير التوكيد الذي يصدره المراجع الخارجي، بشأن المعلومات غير المالية، عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكمي، وغيرها من المعلومات التي ترتبط بالأداء المالي المستقبلي، والذي يزيد من مصداقية المعلومات وثقة أصحاب المصلحة فيها، وبالتالي يزيد من إمكانية اعتمادهم عليها عند اتخاذ القرارات. ومن هنا تظهر أهمية ما يقوم به المراجع الخارجي من دور توكيدي على إفصاح الشركات عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية، وما ينتج عنه من إصدار تقرير للتوكيد المستقل. ويتوقع أن يساهم هذا الدور إيجاباً في زيادة قدرة أصحاب المصلحة على اتخاذ قراراتهم بشكل صحيح.

وخلص البحث كذلك أن خدمة التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة يتوافر بها الشروط التالية للإستقرار عليها كخدمة تصديقية توكيدية ثلاثية الأطراف؛ وجود تأكيدات مكتوبة تقدمها الإدارة المسئولة عن إعداد مجال الخدمة (الطرف الأول)، وجود معايير قياس موضوعية يمكن الإستناد إليها لتقييم مدى دقة تلك التأكيدات، وقيام المراجع الخارجي (الطرف الثاني) بصياغة نتائج مكتوبة في هذا الشأن تمهيداً لتوصيلها إلى المستخدم المستهدف. وأن أداء هذه الخدمة يتطلب فريق مراجعة يتكون من المراجع الخارجي (رئيساً للفريق) ، عضو متخصص في الأمور البيئية، عضو متخصص في الجوانب الاجتماعية للشركة، عضو متخصص في حوكمة الشركات، عضو متخصص في أنشطة الشركة.

ومن ناحية أخرى، خلص البحث إلى أنه يمكن النظر لهذه الخدمة كخدمة مهنية متكاملة لها مجال ونطاق، ومعايير مهنية وفنية، ومعايير قياس، وموقع محدد في تشكيلة خدمات المراجع الخارجي. وأن هذه الخدمة هي عملية منظمة، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابعاً منطقياً. وتتكون من أربعة مراحل رئيسية وهي؛ مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال تكليف التوكيد، مرحلة تنفيذ أعمال

تكليف التوكيد، ومرحلة التقرير عن نتائج أعمال التوكيد. وقد قدم الباحث تصوراً لمجموعة من الخطوات المتتابعة التي ينبغي على المراجع الخارجي القيام في كل مرحلة وذلك بناءً على الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة.

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج، يوصي الباحث بضرورة قيام الجهات المعنية، خاصة هيئة الرقابة المالية بإصدار معايير وإرشادات لتقنين إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن المعلومات غير المالية، وتطوير إطار يتم على أساسه إعداد تقرير الأعمال المتكامل.

كما يوصي الباحث بتحديث معيار التأكد المصري رقم 3000 ليوأكب تعديلات نظيره الدولي، وإصدار إرشادات مصرية تختص تحديداً بخدمة التوكيد على تقرير الأعمال المتكامل. وتفعيل نظام التنمية المهنية المستمرة الإلزامي للمراجعين الخارجيين المقيدون لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك لارتقاء بكفاءتهم المهنية في أداء الخدمات التوكيدية بصفة عامة، والتوكيد على تقرير الأعمال المتكامل بصفة خاصة.

ومن جهة أخرى يوصي الباحث بضرورة إهتمام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مقررات المحاسبة والمراجعة في مرحلة البكالوريوس، وكذا مرحلتي الماجستير والدكتوراة، وذلك بأن تتضمن مقررات تركز على البعد المحاسبي والمهني لتقارير الأعمال المتكاملة.

- ويعتقد الباحث في أهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، أهمها ما يلي:
- أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح لمصادقية محتوى هذا التقرير.
 - أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على قرارات بعض أصحاب المصالح-دراسة تجريبية.
 - دور المراجع الخارجي في الفحص المحدود لإفصاح الشركات المقيدة في البورصة عن أدائها المستدام- دراسة تجريبية.
 - دور المراجعة الداخلية في التوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة- دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

- علي، عبد الوهاب نصر، 2012، "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة"، مؤتمر الإتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- _____، 2001، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- _____، 2009، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- _____، هاني خليل، محمد فوزي، 2017، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم، 2015، "أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة- دراسة ميدانية وتجريبية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- شحاته، شحاته السيد، 2013، المراجعة المتكاملة، الإسكندرية: دارالتعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
- نمير، أمينة رمضان، 2014، "أثر إستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الإحتباس الحراري على جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها- دراسة تجريبية"، رسالة دكتوراة غير منشورة بكلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- وزارة الاستثمار ، 2008، معايير المراجعة المصريه: المعيار المصري لمهام التوكيد رقم 3000 "مهام التوكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات ماليه تاريخيه" ، available at www.cma.gov.eg

ثانياً المراجع الأجنبية:

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)., 2007, **Attest Engagements - AT Section. 101: Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE No.10)**, Available at www.aicpa.org

- American Accounting Association(AAA) committee on Basic Auditing Concept, 1973, **A statement of Basic Auditing Concept**, Sarasota Florida: American Accounting Association.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S. Beasley, 2012, "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", 14/E: Prentice Hall., Vol. 36, No. 1, pp.57-70.
- BRLF, 2011., "The Perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting" , Discussion Paper, **available at [http:// www.Ske.org.au](http://www.Ske.org.au)**.
- Coram et al, 2009, "The Value of Assurance on Voluntary Nonfinancial Disclosure: An Experimental Evaluation", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No.1:137–151.
- Deloitte., 2011, "the future Direction-Integrated Reporting? ", working paper, **available at [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)**.
- Elliott, Robertn K.& Don M. Pallais., 1997,"Are You Ready for New Assurance Services?", **Journal of Accountancy**, Vol.183,No.6,pp.47-51.
- _____1997," Assurance Services Opportunities: Implications for Academia", **Accounting Horizons**, Vol.11,No.4,pp.61-74.
- Frost ; Bennie, 2010, "Sustainability reporting assurance: market trends and information content", CPA Australia, **available at www.cpaaustralia.com**.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), 2013,
- "Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical Information ISAE 3000(Revised) December 2013", **Available Online at: <http://www.ifac.org/>**.

- _____ 2003, " Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical Information ISAE 3000 December 2003, **Available Online at:** <http://www.ifac.org/>
- International Integrated Reporting Council (IIRC), 2014, "Assurance on Integrated Reporting: an explration", **available at** www.theiirc.org/assurance.
- KMPG., 2010, " Integrated reporting - closing the loop of strategy" **available at** [http:// www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).
- _____, 2011, "Integrated reporting, Closing the loop of strategy", **available at** [http:// www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).
- Kolk and Perego, 2010, "Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Invetigation", **Business Strategy and the Environment**, Vol.19,pp.182-198..
- Liburd, Helen Brown, Jeffrey Cohen, and Valentina L. Zamora, 2012,"The Effects of Corporate Social Responsibility Investment, Assurance, and Perceived Fairness on Investors'Judgments", **available at** <http://ssrn.com/abstract=198583>.
- Moroney et al, 2013,"Evidence of Assurance Enhancing the Quality of Voluntary Environmental Disclosures: An Empirical Analysis", **available at** <http://ssrn.com/abstract=1340227>.
- Perego, Paulo, 2009,"Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting", **International Journal of Management**, Vol. 26, No.3, pp.412-425.
- Rao, Sunita, 2012,"Corporate Sustainability Reporting: Investigation of Assuranace Process, Assurance

Characteristics and Assurance Frameworks Used" **available at www.proquest.com.**

- Reed, Ronald O., and Thomas Buchman., 2011, " Assurance Services: the Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms", **The Journal of Applied Business Research**, Vol.17, No, PP. 15-27.
- Schuttz, Timothy, Bontle Tsikwe ,2011, "King Unveils World First Integrated Reporting Guidelines, Media Release", " **available at: www.sustainabilitysa.org.**
- Simnett etal, 2006,"Assurance on General Purpose Nonfinancial Reports; an International Comparison", **avalibal at [htt://www.google.com](http://www.google.com).**
- Solstice Sustainability Works INC., 2005, "Integrated Reporting: Issues & Implications for Reporters", **available at www.vancity.com.**