

اهمية توكيد مخاطر التقارير المتكاملة على مراقب الحسابات

ا.م.د. حيدر عبدالحسين المستوفي م.م. طيبة عبد الكريم محمد جعفر

tiba.must@gmail.com ... dr.haider.almustawfi@uomstansiriyah.edu.iq

مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية

المستخلص

ان الإبلاغ الحالي المتمثل بالتقارير المالية التقليدية لا يلبي جميع متطلبات اصحاب المصلحة الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، وكذلك عجزها عن اظهار قدرة الوحدة الاقتصادية على انشاء القيمة على المدى المتوسط والطويل من خلال إدارة مواردها الإستراتيجية ، وأنهم بحاجة إلى توسيع نطاق الإبلاغ ليشمل بالإضافة إلى التقارير المالية تقارير تفصح عن الإبلاغ غير المالي كي يكون لمستخدمي هذه المعلومات رؤية كاملة لعمليات الوحدة الاقتصادية الحالية والمستقبلية ، لذا قامت بعض الوحدات الاقتصادية بالافصاح عن المعلومات غير المالية المتمثلة بتقارير الاستدامة التي تشمل الإبلاغ عن المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي اصبح لها تأثير متزايد على أعمال الوحدات الاقتصادية ، لذا ظهر مصطلح تقارير الإبلاغ المتكاملة كمبادرة حديثة مصممة لتحسين تقارير الاستدامة ودمجها بشكل اوثق مع التقارير المالية والإدارية ، وان الهدف الأساسي للإبلاغ المتكامل هو ابلاغ اصحاب المصلحة عن كل ما يتعلق بالوحدة الاقتصادية ، لكنها ستواجه مشكلة موثوقية المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم ومدى صحتها وعكسها للواقع الحقيقي للوحدات الاقتصادية ومصادقيتها في توضيح الجوانب المالية وغير المالية .

وبما ان تقارير الإبلاغ المتكامل شاملة لجميع نواحي الوحدة الاقتصادية المالية وغير المالية لذا يجب ان تخضع إلى خدمات التوكيد التي تقدمها شركات التدقيق ومراقبي الحسابات لتاكيد او عدم تاكيد المعلومات الواردة في هذه التقارير ، وبما ان هذا النوع من الإبلاغ لديه مؤشرات حديثة ومتطورة لذا يحتاج مراقب الحسابات المعرفة بها وبالجهات التي تتبناها للوقوف على حقيقة الارقام والمعلومات المفصح عنها كذلك الاجراءات والطرق التي يتبعها ، من هنا جاءت اهمية البحث في بيان اهمية توكيد مخاطر تقارير الإبلاغ المتكامل منها طمأنة اصحاب المصلحة على صحة اعداد هذه التقارير وعكسها للواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية .

وتضمن البحث اربع محاور استعرض المحور الاول منهجية البحث اما المحور الثاني فتناول تطور نظم الإبلاغ للوحدات الاقتصادية ، بينما المحور الثالث فقد تم عرض تحليل مفاهيمي لمعايير التوكيد الخاصة بالإبلاغ المتكامل ، والمحور الرابع تم استعراض لاهم الاستنتاجات والتوصيات .

الكلمات المفتاحية : تقارير الإبلاغ المتكاملة ، معايير التوكيد ، المعلومات المالية وغير المالية ، مراقب الحسابات .

Abstract

The current reporting of traditional financial reports does not meet all the requirements of the stakeholders of the economic as well as its inability to show the ability of the economic unit to create value in the medium and long term by managing and they need to expand the scope of its strategic resources disclosure in addition to financial reports reporting to include reports About non-financial reporting so that users of this information have a complete view of the current and future so some economic units disclose non-economic unit operations financial information represented by sustainability reports that social and economic include reporting environmental which has an increasing impact on the business of information so it appeared The term integrated reporting economic units reports as a modern initiative designed to improve sustainability reports and integrate them more closely with financial and and that the main objective of integrated administrative reports reporting is to inform stakeholders about everything related to but it will face the problem of the reliability the economic unit of the information included in these lists and its validity and reflection of the real reality of the economic units And his credibility In clarifying the financial and non-financial aspects

Since the integrated reporting reports are comprehensive for all aspects of the financial and non-financial economic unit

they must be subject to assurance services provided ‘therefore by auditing companies and auditors to confirm or not confirm and since this type of ‘the information contained in these reports so the auditor ‘reporting has modern and developed indicators needs Knowledge of it and the agencies that adopt it to find out the truth about the numbers and information disclosed as well as hence the importance ‘the procedures and methods that follow of the research in stating the importance of emphasizing the including reassuring ‘risks of integrated reporting reports stakeholders of the validity of preparing these reports and their .reflection of the true reality of the economic unit

the first axis reviewed the ‘The research included four axes the second axis dealt with the ‘research methodology while the ‘development of reporting systems for economic units third axis presented a conceptual analysis of the assurance and the fourth axis reviewed the ‘criteria for integrated reporting .most important conclusions and recommendations

‘assurance standards ‘Keywords: integrated reporting reports .auditor ‘financial and non-financial information

المقدمة:

نتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ، أصبح هدف الوحدات الاقتصادية لا يقتصر على الربح المالي وإنما على خلق قيمة على المدى القصير والبعيد الأمر الذي جعلها تركز على عرض المعلومات الخاصة بأدائها من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وليس من الجانب المالي فقط ، حيث انه لم يعد يلبي حاجة المستفيدين كونه لا يعبر بشكل كامل عن الوحدة الاقتصادية وقد أدى ذلك إلى اعتمادها على التقارير المتكاملة التي تقوم على أساس التفكير المتكامل من خلال تجميع التقارير الفردية مثل التقارير المالية وتقارير الحوكمة والأداء البيئي والاستدامة والمسؤولية الاجتماعية وجمعها في تقرير واحد يشتمل على المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يتطلب زيادة موثوقية تلك التقارير الأمر الذي جعل من المجلس الدولي للتقارير المتكاملة توجيه الاهتمام حول موثوقية ومصداقية

المعلومات المعروضة خاصة غير المالية كونها معلومات يصعب قياسها حيث أشار إلى ضرورة وجود رقابة داخلية قوية فض الا عن التدقيق الخارجي ، وقد أسهمت المنظمات المهنية المعنية بمهنة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تنظم عمل مراقب الحسابات حول توكيد تلك التقارير ومن هذا المنطلق سيتم في هذا البحث تناول التطور التاريخي لنظام الإبلاغ المتكامل و التحليل المفاهيمي لمعايير التوكيد ذات العلاقة بالإبلاغ المتكامل التي يعتمد عليها مراقب الحسابات.

المحور الأول - منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

نظرا للتطور الحاصل في ابلاغ الوحدات الاقتصادية الذي يتوجه حالياً نحو تقارير الإبلاغ المتكامل الذي يشمل المعلومات المالية وغير المالية ، وتبني الوحدات الاقتصادية هذا النوع من الإبلاغ الذي لاقى قبولا من قبل مستخدمي معلوماتها مما يتطلب الامر في ظل هذا التوجه إلى ضرورة توكيد هذه التقارير من قبل مراقب حسابات مهني مستقل بكونها صادقة وعادلة وان معلوماتها تسير بطريقة منسجمة مع ما جاءت به المنظمات المتخصصة . من هنا يمكن صياغة المشكلة بالاتي :

١. هل أن توكيد تقارير الإبلاغ المتكامل من قبل طرف ثالث مستقل له اثر في تعزيز العوائد المالية وغير المالية المتحققة ؟

٢. هل أن معايير التوكيد الدولية تغطي حاجة المدقق باجراء توكيد متكامل موضوعي؟

ثانياً: أهمية البحث:

يستمد البحث اهميته من بيان مفهوم تقارير الإبلاغ المتكامل وكيفية توثيق معلوماتها المالية وغير المالية والتعرف على المعايير الدولية المرتبطة بها .

ثالثاً: هدف البحث:

الهدف الرئيسي للبحث هو بيان اثر تبني تقارير الإبلاغ المتكامل وتوكيدها على العوائد المتحققة للوحدات الاقتصادية العراقية لبيان المتطلبات والاجراءات التي يجب ان يتبعها مراقب الحسابات لبيان رايه في مدى صحة ودقة ما تم تضمينه من معلومات في تقارير الإبلاغ المتكامل.

رابعاً: فرضية البحث :

إجراءات توكيد تقارير الإبلاغ المتكامل تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لتعزيز
العوائد المالية وغير المالية للوحدة الاقتصادية.

المحور الثاني - الإطار النظري

أولاً: التطور التاريخي لنظام الإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية

ظهر الإبلاغ المتكامل نتيجة لتطور ثقافة المجتمعات باستعمال المعلومات المحاسبية ويعده Hofiste أول من كتب عن علاقة الأبعاد الثقافية بالمحاسبة عام ١٨٩٤ ، ثم استند Gray على ذلك وقام باشتقاق أربعة قيم للمحاسبة هي المهنية مقابل السيطرة القانونية ، التوحيد مقابل المرونة ، السرية مقابل الشفافية ، والتحفظ مقابل التفاؤل وادي، ٢٠١٩: ١١)، وقد بدأ تطوير نظام الإبلاغ غير المالي في الولايات المتحدة عام ١٨٩١ وفي ذلك الوقت كان التركيز يقع على الإبلاغ البيئي ومن العام ١٨٨١ وحتى يومنا هذا ازداد الاهتمام بالإبلاغ المتكامل حتى أصبح يشمل كافة الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية ، ففي عام ٢٠١١ تم إصدار مبادرة التقرير العالمي GRI حول الإبلاغ المتكامل ، أما الإصدار الثاني فقد كان في مؤتمر التنمية المستدامة العالمي عام ٢٠١٢ ، والإصدار الثالث نشر عام ٢٠١٢ وعرف بـ G3 وصولاً إلى آخر إصدار والذي يعرف بالإصدار الرابع GRIG4 ليناسب كافة الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها بحيث يصبح جزء من إستراتيجيتها وثقافتها أساعدي، ٢٠٢١: ٢٣، أما على صعيد الدول النامية ففي العام ٢٠١٨ قامت لجنة مبادئ الحوكمة في أفريقيا بإصدار تقرير KingIII حيث ألزم الشركات المسجلة في بورصة جوهانسبرج بإصدار تقارير واحد يتضمن المعلومات المتعلقة بالأداء المالي وتلك المتعلقة بإستراتيجية الوحدة والمخاطر والحوكمة (Insinuate of director southern Afrecn, 2009:4) ، وفي ديسمبر عام ٢٠١٣ أصدر (IIRC) إطاراً عا اما للتقارير المتكاملة ، ويتمثل الإبلاغ المتكامل من المعلومات عن مساهمات الوحدات الاقتصادية المستدامة المتمثلة بالبيئية والاجتماعية والاقتصادية والمعلومات المالية الدورية ضمن تقرير واحد يتم إصداره بشكل دوري مما يجعل الإبلاغ المتكامل وسيلة للتعبير عن كافة نشاطات الوحدة الاقتصادية في ظل تحقيق أهداف التنمية المستدامة (وادي، ٢٠١٩: ١٩)

ثانياً: دور المنظمات المهنية في دعم الإبلاغ المتكامل (عبد الواحد، ٢٠٢٢: ٨٣

أدت التطورات الحديثة إلى رغبة الدول في جذب الاستثمار الامر الذي يتطلب وجود نظام قوي يتولى عملية الافصاح مما جعل المنظمات الدولية تولي اهتماما اكبي ارا

للافصاح عن كافة المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية ومن هذه المنظمات ندرج الآتي:

١. مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB

٢. الاتحاد الاوربي حول المعلومات غير المالية – استراتيجية ٢١٢١.

٣. مشروع الكشف عن المناخ CDSB

٤. مشروع الكشف عن الكربون CDP

٥. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB

٢. معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI

١. المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ISO-ISO26000

٩. الحكومة الوطنية - قانون الاستدامة الالمانية

٨. المبادرة العالمية لرأس المال الفكري – ايطاليا WICI

١١. مبادئ توجيهية للشركات متعددة الجنسية OSCE

١١. مجلس معايير محاسبة الاستدامة SASB

١٢. المجلس الدولي المتكامل لإعداد التقارير IIRC

ثالثا: تعريف الإبلاغ المتكامل:

أكتسب الإبلاغ المتكامل اهتماما كبيرا كونه يعد نهجا متطور للإبلاغ يهدف إلى تطوير الإبلاغ التقليدي الخاص بالجانب المالي ، وقد وردت عدة تعريفات للإبلاغ المتكامل بحسب المنظمات والهيئات المهنية وكذلك بحسب الأدبيات ويمكن تناول مجموعة من تلك التعريفات منها ما ورد عن (IIRC) حيث عُرفه بأنه مجموعة من المعلومات حول مساهمة الوحدة الاقتصادية البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمعلومات المالية الدورية في نهاية كل فترة ضمن تقرير واحد يصدر بشكل دوري يشتمل على معلومات مالية وغير مالية تساعد أصحاب المصلحة على اتخاذ القرارات ٢٠١٣:٧، (IICR) ، وعرف بأنه آلية اتصال موجزة توضح إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها بحيث تسعى من خلال ذلك إلى ، إلى خلق القيمة أو الحفاظ عليها (IRRS,2021:10) ، وقامت لجنة (Brundtland) بتطوير مصطلح التنمية المستدامة عام ١٩٩١ وعرفت بأنها التنمية التي تسعى إلى

تلبية احتياجات الحاضر من دون التأثير على قدرة الاجيال القادمة في تلبية احتياجاتهم ويركز هذا التعريف على الجوانب الاجتماعية والبيئية والاقتصادية سواء في الحاضر أو المستقبل الساعدي، ٢١٢١: ٢٢، وعرف بأنه تقرير واحد متكامل يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية للوحدة الاقتصادية بحيث يتضمن جوانب الاستدامة واستراتيجية الوحدة والفرص والمخاطر التي تواجه الوحدة الوكيل، ٢١٢١: ٤، ويرى شعبان بأن الإبلاغ المتكامل يعد من المفاهيم الحديثة الذي لاقى اهتما اما كبي ارا من قبل الوحدات الاقتصادية والمنظمات المهنية الأمر الذي أدى إلى نشوء جدال واسع حول ماهية ومفهوم الإبلاغ المتكامل إبراهيم و فاضل، ٢١٢٢: ٤ كما عرف بأنه كافة عمليات الإبلاغ التي تقوم الوحدة الاقتصادية بإصدارها في اطار واحد يوفر نظرة موحدة عن كيفية ادارة الوحدة الاقتصادية لاعمالها وللعوامل الاجتماعية والمالية والبيئية بحيث توفر معلومات كافية لاصحاب المصلحة عبد الواحد، ٢١٢٢: ٤٢ مما تقدم يمكن القول أن الإبلاغ المتكامل يعد اتجاها حديثا تعتمد الوحدة الاقتصادية من أجل اعطاء صورة متكاملة عن أنشطتها وأستراتيجيتها وأهدافها مما يخلق قيمة تحافظ على الوحدة على المدى القصير والبعيد فض الا إلى ذلك فإنه يعد مزي اجا من المعلومات المالية وغير المالية التي يحتاجها متخذ القرار كونه يعد ربا بين الأداء المالي والتنمية المستدامة.

رابعاً: مفاهيم الإبلاغ المتكامل (وادي، ٢٢٠٣: ٨٣

ان للابلاغ المتكامل ثلاث مفاهيم هي :

١. انشاء قيمة : يقصد بها انشاء قيمة للوحدة الاقتصادية ولاصحاب المصلحة من خلال الانشطة ومخرجات اعمالها لمختلف الموارد التي لها القدرة على التأثير في الوحدة الاقتصادية ليتم الاعتماد عليها بشكل دائم.

٢. التفكير المتكامل : يستند على موارد الوحدة الاقتصادية والعلاقات فيما بينها كالموارد المالية والبشرية والتصنيعية وغيرها الامر الذي يتطلب جهوا اذا كثيفة من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية على المدى القصير والبعيد.

٣. نموذج الاعمال : يعد من المفاهيم الرئيسية التي يقوم ليها الإبلاغ المتكامل ويتمثل بالنظام الذي تعتمد الوحدات الاقتصادية لتمويل مدخراتها من خلال الأنشطة التجارية لتؤدي إلى مخرجات تحقق أهداف الوحدة .

خامساً: أهمية الإبلاغ المتكامل (عبد الله والوادي، ٢٢٠٢: ٣٠٨

تتمثل أهمية الإبلاغ المتكامل بما يأتي:

١. توفير معلومات مالية وغير مالية.

٢. بيان نتائج تحقيق الارباح والاهتمام بأبعاد الاستدامة.

٣. توضيح كل وجه من أوجه الوحدة الاقتصادية بكل شفافية من ناحية أهدافها واستراتيجيتها ونظرتها للمستقبل والمخاطر والفرص المتوقعة.

٤. يخدم المستثمرين من خلال تخصيص لرؤوس الاموال بكفاءة وفاعلية .

٥. يوضح اعمال الوحدة الاقتصادية وكيفية انشاء قيمة.

٢. يساعد في اتخاذ قرارات داخلية أفضل

١. تحسين جودة البيانات.

سادسا: فوائد الإبلاغ المتكامل الساعدي، ٢٢٢٠، ٢٢-٨٢

يمكن تقسيم فوائد الإبلاغ المتكامل إلى فوائد داخلية وخارجية وكما يأتي:

١. الفوائد الداخلية وتتمثل بالآتي:

أ. فهم الفرص والمخاطر.

ب. التأكيد على الربط بين الأداء المالي وغير المالي.

ت. التأثير على استراتيجية الوحدة الاقتصادية على المدى البعيد.

ث. خفض التكاليف وتحسين الكفاءة.

ج. تقييم اداء الاستدامة فيما يخص القوانين والمعايير والمدونات.

ح. اجراء مقارنة للاداء بين القطاعات داخل الوحدة الاقتصادية.

٢. الفوائد الخارجية وتتمثل بالآتي :

أ. التقليل من المؤثرات السلبية للبيئة الخارجية على الوحدة الاقتصادية.

ب. تحسين السمعة.

ت. امكانية فهم القيمة الحقيقية للوحدة الاقتصادية من قبل أصحاب المصلحة.

ث. بيان كيفية تأثر الوحدة الاقتصادية بالتوقعات المحتملة للتنمية المستدامة.

سابعا: المبادئ التوجيهية وعناصر الإبلاغ المتكامل IICR,2013:16

١. المبادئ التوجيهية :

حدد المجلس الدولي للتقارير المتكاملة سبعة من المبادئ التوجيهية وثمانية عناصر تتمثل بما يأتي:

أ. التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي

ب. توصيل المعلومات : إذ يجب ان تكون المعلومات شاملة لكافة العوامل التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية ومدى قدرتها على خلق قيمة.

ت. علاقة أصحاب المصالح : يجب أن يضمن الإبلاغ المتكامل نظرة املة على طبيعة الوحدة الاقتصادية بما يخدم أصحاب المصالح.

ث. الاهمية النسبية : ان يتم الافصاح عن كافة المعلومات التي لها تأثير جوهري على الوحدة الاقتصادية.

ج. الإيجاز: أن يتضمن الإبلاغ معلومات كافية تمكن من فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية واداءها .

ح. الموثوقية والاكتمال: ايضاح كافة الامو الجوهرية سواء كانت سلبية أم ايجابية.

خ. الاتساق والقابلية على المقارنة.

٢. عناصر الإبلاغ المتكامل: خيون والمعيني، ٢٠٢١: ٨١ إبراهيم وفاضل، ٢٠٢٢:

٥. أشار المجلس الدولي للإبلاغ إلى مجموعة من العناصر التي يتطلب على الوحدة الاقتصادية اعتمادها بحسب حاجة الوحدة لها ويمكن تلخيصها كما يأتي:

أ. النظرة العامة على الوحدة الاقتصادية البيئة الخارجية: يتعلق هذا العنصر بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية واسلوبها التشغيلي.

ب. الحوكمة : يختص بعمل الادارة ومدة امكانية خلقها للقيمة على المدى البعيد.

ت. نموذج الاعمال: يستند على ستة رؤوس أموال تتمثل برأس المال المالي ، التصنيعي ، الفكري ، البشري ، الاجتماعي ، الطبيعي ويتم من خلال استخدام أنشطة الوحدة الاقتصادية التجارية تحويل مدخلاتها إلى مخرجات من أجل الوصول إلى نتيجة الأعمال.

ث. المخاطر والفرص: يتم الإبلاغ المتكامل من خلال اعتماد منهج قائم على تحفيض المخاطر واستغلال الفرص بما يكون له تأثير على خلق قيمة داخل الوحدة الاقتصادية.

ج. الاستراتيجية وتخصيص الموارد: بين الإبلاغ المتكامل أهداف وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية ومدى قابليتها على خلق القيمة.

ح. الأداء: يعني مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لاهدافها وبما مدى الترابط بين الأداء في الفترة السابقة مع الفترة الحالية.

خ. التوقعات: يوضح الإبلاغ المتكامل توقعات الوحدة الاقتصادية عن البيئة الخارجية وماهي المخاطر والتحديات التي قد تواجهها.

د. اساس الاعداد والعرض: ويعني ماهية الأمور التي يجب أن يتم الإبلاغ المتكامل عنها.

ثامنا: مبررات المطالبة باعتماد الإبلاغ المتكامل (كاطع، ٢٠٢٢: ٠٢)

أن هدف الإبلاغ المتكامل هو الإفصاح التام عن كافة المعلومات المالية وغير المالية بهدف خدمة أصحاب المصلحة وبالتالي فإن الافصاح يعد وسيلة لتحقيق غاية تتمثل بتوصيل

معلومات ذات جودة عالية لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرار ويمكن تلخيص أهم المبررات لاعتماد الإبلاغ المتكامل وكما يأتي:

١. دعم متطلبات اصحاب المصلحة من المعلومات اللازمة.

٢. تقديم اطار متكامل حول الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية التي يتطلب مراعاتها عند اعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرار.

٣. توفير معلومات عن كافة الانشطة داخل الوحدة الاقتصادية.

٤. تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء.

تاسعا: التحديات التي تواجه الإبلاغ المتكامل

يواجه الإبلاغ المتكامل العديد من التحديات ، بعد ان أثبتت في ورقة بعنوان تأكيد الإبلاغ المتكامل والتي قام بنشرها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة تتضمن هذه الورقة مجموعة من التحديات الفنية والتقنية التي تواجه الإبلاغ المتكامل وهي:

١. التحديات المرتبطة بإعداد الإبلاغ المتكامل :

أ. انتقادات تخص المبادئ الإرشادية للإبلاغ المتكامل بعض الانتقادات وجهت على المبدأ الأول الخاص بالتركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي حيث يرى البعض ان مصطلح المستقبلي غير محدد وهذا يعكس عدم وضوح الاطار الزمني ، فيما وجه البعض الاخر انتقادات حول المبدأ الثاني والخاص بترابط المعلومات وبرروا ذلك بصعوبة المصطلحات الواردة فيه مثل التفكير المتكامل ، أما فيما يخص المبدأ الرابع وهو الاهمية النسبية حيث يرى البعض ان كمية المعلومات التي يتم الافصاح عنها تتزايد فض الا إلى ذلك فأن الانتقائية وعدم التوازن في اختيار المعلومات قد تؤدي إلى ان يكون الإبلاغ غير مكتمل وهذا يتعارض مع المبدأ السادس الاكتمال.

ب. انتقادات تخص المفاهيم الاساسية للإبلاغ المتكامل ويتعلق هذا الانتقاد بالتساؤل الذي يطرح وهو ان هدف الإبلاغ المتكامل هو تحقيق القيمة لكن لمن هذه القيمة؟ فأن كانت تخص اصحاب الصلحة والاحيال القامة والمستقبل الا ان المستثمرين يركزون في الإبلاغ المتكامل وارتباط القيمة فيه على مصلحة تخص عدد قليل فقط.

ت. انتقادات تخص مداخل الإبلاغ المتكامل: حيث تتعدد مداخل الإبلاغ المتكامل وهناك وجهات نظر تتباين كما توضحها الاصدارات المحاسبية والمهنية (منصور، ٢٠١٩: ٣٢-٣٣)

٢. التحديات المرتبطة بعملية تأكيد الإبلاغ المتكامل وتتمثل بالآتي:

أ. عدم وجود ضوابط تتناسب مع تأكيد الإبلاغ المالي

ب. ارتفاع تكلفة عملية تأكيد الإبلاغ المالي اذا ما تم مقارنتها بالفوائد.

ت. الاختلاف في درجة المصادقية والموثوقية التي تقدمها عملية التأكيد مقارنة بالتدقيق والسبب في ذلك يعود إلى ان الإبلاغ المتكامل أقل قابلية للقياس الكمي.

ث. صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة نتيجة تأكيد الإبلاغ المتكامل.

ج. لا يوجد اتفاق على المعايير الخاصة بتأكيد الإبلاغ المتكامل من قبل الممارسين.

ح. عدم وجود معايير محددة لتنظيم الافصاح عن المعلومات التي يجب ان يتم الإبلاغ عنها من ناحية كميتها ونوعيتها خاصة فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية.

خ. الطبيعة غير المتجانسة للإبلاغ المتكامل من حيث معلوماته كونها يختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى.

د.. قد يتحكم الرأي الشخصي عند تحديد الاهمية النسبية للمعلومات غير المالية التي يتم الإبلاغ المتكامل عنها.

د.. وجود صعوبة في تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها بحيث يتم تحقيق التكامل بين ابعاد الإبلاغ المتكامل.

ر. زيادة تكاليف الإبلاغ المتكامل مقارنة بالفوائد المتوقعة التي قد يمنحها فضلا إلى ذلك زيادة المتطلبات التنظيمية. الوكيل، ٢٠٢١ : ٢٢

المحور الثالث : تحليل مفاهيمي لمعايير التوكيد الخاصة بالإبلاغ المتكامل

تهدف معايير التدقيق والتوكيد الدولية إلى تقارب وتعزيز جودة واتساق الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم ، وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المحاسبية للوحدات الاقتصادية ، إذ يعد الحد من عدم تناسق المعلومات التي تصدرها الوحدات الاقتصادية وحماية مصالح اصحاب المصلحة هدفين مهمين للتدقيق والتوكيد ، لذلك يجب ان تتم أنشطة التدقيق والتوكيد وفقا لبعض المبادئ والمعايير حتى تكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة ، وتعتمد مستويات الثقة في هذا النوع من التقارير على درجة الامتثال للمعايير المحددة مسبقا والمقبولة بشكل موضوعي ودوليا .

اولا : معايير التوكيد :

اخذ مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية IAASB إصدار معايير دولية تشمل ، المعيار الدولي لمراقبة الجودة ، المعايير الدولية للتدقيق ، المعايير الدولية لعمليات المراجعة والمعايير الدولية لعمليات التوكيد ، حيث أن الإطار الدولي لعمليات التوكيد يقسم إلى عمليات تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية والتي تشمل عمليات التدقيق الخاصة بالقوائم المالية التقليدية حسب المعايير الدولية للتدقيق ISAs ، اما الجزء الثاني فهو عمليات التوكيد بخلاف عمليات التدقيق او مراجعات المعلومات المالية التاريخية ISAEs والتي تتم اجراءاتها ضمن مظلة معايير التوكيد الدولية ، ويبين الشكل رقم (١) التالي الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتوكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي IAASB وكما يلي : الشكل(١)

هيكلية الإقرارات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي

IAASB (2018) Handbook of International ،Source: IFAC
Federation of Accountants and International Auditing and
Assurance Standards Board ، p4.

يبين الشكل أعلاه أن الإطار الدولي لعمليات التوكيد تقسم إلى عمليات تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية والتي تشمل عمليات التدقيق الخاصة بالقوائم المالية التقليدية حسب المعايير الدولية للتدقيق ISAs ، أما الجزء الثاني فهو عمليات التوكيد بخلاف عمليات التدقيق او مراجعات المعلومات المالية التاريخية ISAEs والتي تتم اجراءاتها ضمن مظلة معايير التوكيد الدولية.

ثانيا : المعايير الدولية لعمليات التوكيد :

تعتبر معايير التوكيد الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الارشادات اللازمة لتمكين مراقب الحسابات من القيام بالاجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التوكيد المختلفة وتكتسب تلك المعايير اهمية خاصة بالنسبة لكل من مراقب الحسابات والاطراف المستفيدة الاخرى باعتبارها تساهم بدرجة كبيرة في تنظيم الاداء المهني لمراقب الحسابات وتوفير قدر معقول من التجانس في ذلك الاداء مما يمكن المستخدمين من امكانية المقارنة بين تقارير التوكيد المختلفة وسهولة تفسير وفهم ما تتضمنه من بيانات ومعلومات مختلفة ، وعلى الرغم من أهمية معايير التوكيد الدولية الا انها تواجه عدد من المشاكل المتعلقة بتبنيها وتطبيقها من قبل مختلف البلدان وترتبط تلك المشاكل بعدد من القضايا مثل عدم توفر مفهوم محدد لتبني المعايير الدولية وتعقيد تلك المعايير وغير ذلك من المشاكل والتحديات (حسين ، ٢٠١٣ : ٣٢١) ، وتتكون المعايير الدولية للتوكيد من مجموعة من المعايير التي سيتم تحليلها وربطها بالإبلاغ المتكامل والتي تبدأ من معيار التوكيد الدولي ٣١١١ إلى المعيار ٣٤٢١ المتعلقة بمهام التوكيد وهي :

٠ . معيار التكاليف بإجراء أعمال التوكيد ٨٢٢٢ : تكليف اجراءات التوكيد الخرى
بخلاف عمليات مراجعة او فحص المعلومات المالية التاريخية :

لقد اصدر مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي IAASB معيار عمليات التوكيد الدولي ٣١١١ ، وقد أكد المجلس أن غرض المعيار هو وضع المبادئ الاساسية والاجراءات الضرورية وتقديم الارشادات لمراقبي الحسابات المهنيين في الممارسة العامة وذلك لاجراء عمليات التوكيد التي تغطيها المعايير الدولية للتدقيق (جمعة،

٢١١٨ : ١٢١ () ، ويغطي هذا المعيار عمليات التوكيد بخلاف عمليات التدقيق او مراجعات المعلومات المالية التاريخية كما هو موضح في الاطار الدولي لمهام التوكيد (اطار التوكيد) وعندما يكون احد معايير تكليف التوكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع تكليف معين فانه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار المماثل (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢١٢١ : ٩٩٢ يهدف هذا المعيار إلى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢١١١ : ٢ :

أ. الوصول أما إلى توكيد معقول أو توكيد محدود حسب مقتضى الحال عما اذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى .

ب . أبدأ استنتاج بشأن مخرجات قياس او تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن اما استنتاج توكيد معقول او توكيد محدود يصف اساس الاستنتاج .

ت. القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار واي معيار اخر من معايير تكليف التوكيد ذات الصلة .

من الملاحظ ان اهداف المعيار اعلاه منسجمة مع متطلبات قوائم الإبلاغ المتكامل إذ أن تقارير الإبلاغ المتكامل بحاجة إلى توكيد المعلومات التي تحتويها من قبل مراقب الحسابات ، وان التقرير يتم توكيده اما توكيد معقول او محدود ويتم تحديد نوع التوكيد المتطلبات والأدلة المتوفرة للوصول إلى استنتاج بشأن صحة المعلومات الواردة في تقارير الإبلاغ المتكامل المعلنة بواسطة تقرير مكتوب من قبل مراقب الحسابات يبين نتيجة التوكيد اما ان يكون تقرير ايجابي او سلبي . وعند القيام بعملية التوكيد يتطلب هذا المعيار مجموعة من الاجراءات وكما يلي :

أ. الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالتكليف اي يجب ان يلتزم مراقب الحسابات بهذا المعيار وباي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير تكليف التوكيد .

ب . لا يجوز لمراقب الحسابات ان يشير إلى التزامه بهذا المعيار او باي معيار من معايير التوكيد الاخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار اي ان هذا المعيار هو معيار اساسي لا يمكن ان يعترف مراقب الحسابات بالتكليف مالم يلتزم بمتطلباته .

ت. يجب ان يتوفر لدى مراقب الحسابات فهم لنص هذا المعيار بكامله بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الاخرى من اجل فهم اهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح .

ث . على مراقب الحسابات الالتزام بالجزء (ا) والجزء (ب) من قواعد سلوك واداب المهنة فيما يتعلق بتكليف التوكيد أو المتطلبات المهنية الأخرى) جمعة ، ٢١١٨ : ١١٨ . يعتبر هذا المعيار من اهم معايير التوكيد الدولية اذ يقوم بوضع حجر الاساس لبقية معايير التوكيد الاخرى حيث ان من اهم متطلبات تطبيق المعايير الاخرى هو تطبيق المعيار ٣١١١ ومن خلال هذا المعيار ايضا يتم تحديد انواع خدمات التوكيد المقدمة إلى توكيد معقول وتوكيد محدود بالاعتماد على كمية الادلة المناسبة ودرجة المخاطرة ، كما ان لهذا المعيار اثر كبير على مفهوم عمليات التوكيد والاجراءات المتبعة للقيام بعملية التوكيد لقوائم الإبلاغ المتكامل إذ من خلاله يمكن توكيد المعلومات غير المالية التي تحتويها تقارير الإبلاغ المتكامل حيث ينص على " إجراءات اعمال التوكيد الاخرى بخلاف عمليات او مراجعة او فحص المعلومات المالية التاريخية " ، أي توكيد المعلومات التي لايمكن تدقيقها بواسطة معايير التدقيق الدولية IASs وهي المعلومات غير المالية التي تحتويها تقارير الإبلاغ المتكامل . ومن المعروف ان متطلبات المعيار اعلاه واي معيار اخر هو لخدمة اصحاب المصلحة اذ ان التزام مراقب الحسابات بالمتطلبات المحددة تؤدي إلى القيام بعمله بصورة جيدة وموثوقة ويمكن الاعتماد على نتائج تقريره من قبل اصحاب المصلحة مما يؤدي إلى زيادة الثقة ما بينهم وبين ادارة الوحدة الاقتصادية وتضييق فجوة الشك بينهما ، وهذا يؤدي إلى جذب المستثمرين الجدد وزيادة الحصة السوقية للسهم وبالتالي تعزيز القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية ككل .

٢. معيار التكاليف بإجراء أعمال التوكيد ٨٣٢٢ : اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

اصدر مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي المعيار الدولي لعمليات التوكيد (٣٤١١) معيار التدقيق الدولي ٩١١ سابقا (المتعلق بفحص المعلومات المالية المستقبلية لبيان واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات بشأن التوكيد حول فحص المعلومات المالية المستقبلية وقبول المهمة ومعرفة طبيعة العمل والفترة المشمولة واجراءات الفحص وكيفية العرض والافصاح عن المعلومات والتقرير عنها)جمعة، ٢١١٨ : ١٢١ (، الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير وتقديم التوجيهات بشأن المهام لفحص المعلومات المالية المستقبلية والإبلاغ عنها بما في ذلك اجراءات الفحص الخاصة بافضل التقديرات والافتراضات . لا ينطبق هذا المعيار على فحص المعلومات المالية المستقبلية المعبر عنها بعبارات عامة مثل تلك الموجودة في مناقشة الادارة وتحليلها في التقرير السنوي للوحدة الاقتصادية على الرغم من ان العديد من الاجراءات الموضحة هنا قد تكون مناسبة لمثل هذا

الفصل 108:2013, IAASB, IFAC، ومن متطلبات تنفيذ هذا المعيار ينبغي على مراقب الحسابات ان يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة وملائمة فيما اذا كانت المعلومات المالية مستقبلية ام لا وان الأدلة تكون كما يأتي : جمعة ، ٢١١٨ : ١٩٩ : أ. افتراضات التقديرات التي وضعتها الادارة والتي تعتمد عليها المعلومات المستقبلية وان تكون معقولة .

ب. قد تم أعداد هذه المعلومات بشكل مناسب على اساس الافتراضات .

ت. قد تم عرضها بشكل ملائم وان جميع الافتراضات الجوهرية تم الافصاح عنها بالشكل المناسب .

ث. قد تم أعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية من خلال استخدام المبادئ المحاسبية المناسبة.

ان هذا المعيار تم اعداده لاغراض توفير ارشادات حول فحص المعلومات المالية المستقبلية اذ ان هذا النوع من المعلومات لا يمكن ان تنطبق عليه معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تقوم بتدقيق المعلومات المالية التاريخية وهي معلومات موضوعية يمكن التأكد من صحتها وتعزيز موثوقيتها بعمليات التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها ، أما المعلومات المستقبلية التي اثار اليها هذا المعيار فيقصد بها المعلومات المالية المستندة على افتراضات من تحليل الاحداث التي يمكن ان تحدث عوائد مالية مستقبلية ، والتصرفات المحتملة من جانب الوحدة الاقتصادية ، وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير ويتطلب اعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة وقد تظهر هذه المعلومات في صورة تنبؤ او توقع او مزيج من كليهما . لذا يتم زيادة موثوقيتها من خلال توكيدها بالاعتماد على الافتراضات والتنبؤات التي وضعتها الادارة والتي تعتمد على المعلومات التاريخية التي استندت اليها الادارة في تنبؤاتها ،ويمكن الاعتماد على هذا المعيار من خلال توكيد العوائد المالية المستقبلية المتوقعة جراء تبني الوحدة الاقتصادية الإبلاغ المتكامل في الإفصاح عن عملياتها والتي تفصح عنها الوحدة الاقتصادية بهدف بيان موقفها المالي المتوقع في المستقبل كي تجذب انتباه اصحاب المصلحة واهمهم المستثمرين .

٨. معيار التكاليف بإجراء أعمال التوكيد ٨٣٢٢ : تقرير التوكيد عن ادوات الرقابة للوحدات الاقتصادية الخدمية :

يكمل معيار التوكيد الدولي ٣٤١٢ المعيار الدولي للتدقيق ٤١٢ من ان هذا المعيار ٣٤١٢ قادر على تقديم أدلة مناسبة بموجب المعيار ٤١٢ ويركز ٣٤١٢ ISAE

على نوعين من تقارير التوكيد يعرفان بتقارير النوع ١ والنوع ٢ . ففي التقرير من النوع ١ يرى مدقق الخدمة مايلي :

أ. ما إذا كان الوحدة الاقتصادية الخدمية توصف ضوابط النظام بشكل عادل كما تم تصميم هوتنفيذه .

ب . ما إذا كانت الضوابط المتعلقة باهداف الرقابة المذكورة في الوصف مصممة بشكل مناسب.

اما في التقرير من النوع ٢ يحدد مدقق الخدمة ايضا ما اذا كانت ادوات التحكم هذه تعمل بفعالية طول الفترة المحددة. 12:2011,IAASB,ISAE، حيث يتناول هذا المعيار تكاليفات التوكيد التي يقوم بها مراقب الحسابات لتقديم تقرير تستخدمه الوحدات الاقتصادية المستفيدة ومراقبي حساباتها ، بشأن أدوات الرقابة في الوحدات الاقتصادية الخدمية تقدم للوحدات الاقتصادية المستفيدة خدمة من المرجح ان تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في الوحدات الاقتصادية المستفيدة ، ويكمل هذا المعيار معيار التدقيق الدولي ٤١٢ من حيث أن التقارير المعدة وفقا لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار التدقيق الدولي ، ان اطار تكاليفات التوكيد اطار التوكيد ينص على ان تكليف التوكيد قد يكون تكليف توكيد معقول او محدود وان تكليف التوكيد اما ان يكون تكليف تصديق او تكليفا مباشرا ويتناول فقط تكليف التصديق التي تقد توكيدا معقولا ، ويهدف هذا المعيار إلى IAASB,2007:3

أ. حصول مراجع الوحدة الخدمية إلى توكيد معقول بشأن ما يلي :

• إذا كان وصف الإدارة لنظامها واهدافها الرقابية والضوابط ذات الصلة معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية .

• الضوابط مصممة بشكل مناسب لتوفير توكيد معقول بانه سيتم تحقيق اهداف التحكم المحددة اذا كانت الضوابط تعمل بشكل فعال .

• إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية واستنادا إلى الضوابط المناسبة .

ب . إعداد تقرير وفقا للنتائج التي توصل اليها مراجع الوحدة الاقتصادية الخدمية .

ومن متطلبات هذا المعيار بان لا يجوز لمراجع الوحدة الاقتصادية الخدمية ان يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار

ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ ، كذلك يجب أن يلتزم مدقق الخدمة بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية المتعلقة بمهام التوكيد IFAC,2007:16.

يتبين مما ذكر اعلاه ان المعيار ٣٤١٢ يعمل فقط على الوحدات الاقتصادية الخدمية ويقوم بتقديم نوع محدد من التوكيد هو التوكيد المعقول نظرا لارتباطه بجانب مهم في الوحدة الاقتصادية الخدمية الا وهو نظام الرقابة الداخلية ، وعلى أساس هذا المعيار يقدم مراقبالحسابات تقريره إلى أصحاب المصلحة بخصوص فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية الخدمية ، وهو مكمل لمعيار التدقيق الدولي ٤١٢ من حيث التقارير التي يتم أعدادها ، ويرتبط هذا المعيار ارتباط مباشر بتقارير الإبلاغ المتكامل بالنسبة للوحدات الاقتصادية الخدمية التي تتبنى مفهوم الإبلاغ المتكامل مثل المستشفيات وتأثير مخلفاتها على البيئة والمجتمع والذي لابد من ان يقوم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها بقياس هذه المخلفات واظهارها في جانب المعلومات غير المالية في تقرير الإبلاغ المتكامل حيث يقيس هذا المعيار مدى كفاءة ومصدقية نظام الرقابة الداخلية لهذا النوع من الوحدات في اظهار معلوماتها بصورة عادلة ومعبرة عن النشاط الحقيقي للوحدة الاقتصادية.

٣. معيار التكليف بإجراء أعمال التوكيد ٨٣٠٢ : تكليف التوكيد عن قوائم الحساب الحراري:

تشير استراتيجية وبرنامج عمل ٢٠١١- 2009 IAASB المتخصصة للإبلاغ عن تغير المناخ والانبعاثات إلى أن العديد من المحاسبين المحترفين الذين يمارسون توكيد معلومات الاستدامة والتقارير المماثلة وعلى مدى عدة سنوات يطلبون من IAASB النظر في تطوير معايير مصممة خصيصا لهذا العمل . ويهدف مشروع IAASB لوضع معيار لالتزامات التوكيد بشأن بيانات الغازات الدفيئة إلى معالجة جانب معين من هذه الحاجة العامة اذ سلطت مصادر مثل تقرير ستيرن وتقرير الهيئة الحكومية الدولية المعنية بتغير المناخ الضوء على الادلة العلمية الدامغة على ان " تغير المناخ يمثل مخاطر عالمية خطيرة للغاية ويتطلب استجابة عالمية عاجلة " ، ويشير ستيرن إلى ان تغير المناخ هو الأكبر والأوسع ، ويخلص إلى ان فوائد الإجراءات القوية والمبكرة تفوق بكثير التكاليف الاقتصادية لعدم التصرف . ان التركيز الأساسي للإجراءات التي أوصى بها ستيرن هو التحول إلى أنظمة الطاقة منخفضة الكربون كوسيلة للحد من انبعاثات الكربون IFAC,2011:5.

كما يتناول هذا المعيار تكليف التوكيد لاعداد تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري قد يغطي استنتاج مراقب الحسابات في تكليف توكيد ما ، معلومات بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري على سبيل المثال عندما يكلف مراقب الحسابات بالتقرير عن تقرير الاستدامة والذي تمثل فيه قائمة الاحتباس الحراري جزءا واحدا فقط ، ويطبق هذا المعيار على اجراءات التوكيدالمنفذة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري بخلاف الحالة التي تمثل فيها قوائم الاحتباس الحراري جزء من معلومات شاملة تخضع للتوكيد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢١٢١ : ٨٨٤ ويهدف مراقب الحسابات من هذا المعيار إلى MIA,2012:6

أ.الحصول على توكيد معقول او محدود حسب مقتضى الحال حول ما اذا كان بيان الغازات الدفيئة خاليا من الاخطاء الجوهرية سواء كان ذلك بسبب الاحتيال او الخطا وبالتالي تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن استنتاج ينقل هذا المستوى من التوكيد.

ب.الإبلاغ وفقا لنتائج الممارس عما اذا كان :

•في حالة مهمة التوكيد المعقول يتم اعداد بيان الغازات الدفيئة من جميع النواحي الجوهرية وفقا للمعايير المعمول بها .

•في حالة مهمة التوكيد المحدود فان اي شئ استرعى انتباه الممارس يجعله على اساس الاجراءات المنفذة والادلة التي تم الحصول عليها ، ان بيان الغازات الدفيئة لم يتم اعداده من جميع النواحي المادية وفقا للمعايير المعمول بها .

•للتواصل على النحو المطلوب بخلاف ذلك من قبل هذا المعيار الدولي للتدقيق الداخلي وفقا لنتائج الممارس ويتطلب هذا المعيار بان يجب على مراقب الحسابات الا يقر بالالتزام بهذا المعيار ما لم يلتزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢١٢١ : ٨٨٩ كما يرتبط هذا المعيار مع تكليف التوكيد لاعداد تقرير عن معلومات الغازات الدفيئة الخاصة بالوحدة الاقتصادية قيد التوكيد ، إذ إن لهذه الغازات تأثيرات سلبية على تغير المناخ وبما أن تقارير الإبلاغ المتكامل تحتوي على تقارير الاستدامة التي تكون المعلومات البيئية جزء منها لذا يعتبر هذا المعيار مهم بالنسبة لمراقبي الحسابات الذين يقومون بإجراءات التوكيد لتقارير الإبلاغ المتكامل وان هذا المعيار يعطي نتائج واضحة لاصحاب المصلحة عن نتيجة مساهمة الوحدة الاقتصادية في تقليل نسب التلوث وحفاظها على البيئة ومساهمتها في تقليل ظاهرة الاحتباس الحراري وان هذا يؤدي

إلى جذب المستثمرين الجدد والحفاظ على قيمة الوحدة الاقتصادية في الحاضر والمستقبل .

٨. معيار التكاليف بإجراء أعمال التوكيد ٨٣٢٢ : تكليف التوكيد لعداد تقرير عن تجميع المعلومات : يتناول هذا المعيار تكليف التوكيد التي يقوم بها مراقب الحسابات للوصول إلى توكيد معقول لأعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصويرية المضمنة فينشرات الاكتتاب وينطبق هذا المعيار في الحالات الاتية الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١١٥٣ : ٢١٢١

• عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الاوراق المالية او لائحة سوق تداول الاوراق المالية) الانظمة او اللوائح ذات الصلة (في الدول التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب.

• عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدول .

يهدف هذا المعيار إلى الوصول إلى توكيد معقول عما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية قد تم تجميعها من جميع الجوانب الجوهرية من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المطبقة ، ومن متطلبات هذا المعيار أن لا يجوز لمراقب الحسابات ان يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ ، ويتوسع في كيفية تطبيقه في مهمة توكيد معقول أو محدود للإبلاغ عن تجميع المعلومات المالية الشكلية المدرجة في نشرة الإصدار أو وثيقة عامة أخرى أو معدة لأي غرض آخر (AUASB,2014:10)، ويركز هذا المعيار على المعلومات الشكلية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بنشرها وان الغرض من هذه المعلومات المبدئية هو لتوضيح تاثير حدث اقتصادي او عملية مهمة على المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية .

ومن خلال ما تم عرضه عن معايير خدمات التوكيد الدولية يمكن التوصل إلى المقارنة التحليلية التالية :

اهم المتطلبات انواع التوكيد الذي يقدمه نطاقه موضوع المعيار رقم المعيار

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط أي يجب أن يلتزم مراقب الحسابات بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير تكليف التوكيد ، يكون ذا صلة بالارتباط توكيد معقول أو محدود يغطي هذا المعيار عمليات التوكيد بخلاف عمليات التدقيق أو مراجعات المعلومات المالية التاريخية تكليف التوكيد الاخرى بخلاف عمليات أو مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية ٣١١١ ينبغي على

المراجع ان يحصل على مايكفي من الادلة المناسبة والملائمة توكيد معقول أو محدود الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير وتقديم التوجيهات بشأن المهام لفحص المعلومات المالية المستقبلية والإبلاغ عنها بما في ذلك اجراءات الفحص الخاصة بأفضل التقديرات والافتراضات اختيار المعلومات المالية المستقبلية ٣٤١١ لا يجوز لمراجع الوحدة الاقتصادية الخدمية ان يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ توكيد معقول فقط يتناول هذا المعيار تكليف التوكيد التي يقوم بها مراقب الحسابات لتقديم تقرير تستخدمه الوحدات الاقتصادية المستفيدة ومراقبي حساباتها بشأن أدوات الرقابة في الوحدات الاقتصادية الخدمية تقرير التوكيد عن أدوات الرقابة للوحدات الاقتصادية الخدمية ٣٤١٢ يجب على مراقب الحسابات الا يقر بالالتزام بهذا المعيار ما لم يلتزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ توكيد معقول أو محدود يتناول هذا المعيار لتكليف التوكيد لإعداد تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري تكليف التوكيد عن قوائم الاحتباس الحراري ٣٤١١ لا يجوز لمراقب الحسابات ان يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل هذا المعيار ومعيار تكليف التوكيد ٣١١١ توكيد معقول أو محدود يتناول هذا المعيار تكليف التصديق التي يقوم بها مراقب الحسابات للوصول إلى توكيد معقول لاعداد تقرير عن جميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية الشكالية المضمنة في ن شرات الاككتاب تكليف التوكيد لاعداد تقرير عن جميع المعلومات ٣٤٢١ المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر اعلاه.

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

١. لم تعد المعلومات المالية هي الوحيدة المعبرة عن واقع نشاط الوحدة الاقتصادية وبيان بقاءها وازدهارها مستقبلا ، بل ان قدرتها على البقاء والاستمرار وزيادة قيمتها السوقية اصبح مرهونا بالافصاح عن معلوماتها غير المالية إلى جانب معلوماتها المالية لبيان موقفها على المدى القصير والمتوسط والطويل .

٢. تمثل تقارير الإبلاغ المتكامل عرضا متكاملا للاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية بما يوفر لاصحاب المصلحة صورة شفافة عن كيفية تأثير المعلومات غير المالية على العوائد المالية وغير المالية بما يساعد على تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية في الاجل البعيد.

٣. أن تبني تقارير الإبلاغ المتكامل يؤدي إلى تحقيق العديد من الفوائد الداخلية والخارجية لجميع اصحاب المصلحة لانه يتضمن عرض الجوانب السلبية والايجابية بعملها مما يوجب اتخاذ قرارات داخلية تصحيحية وقرارات تعزيزية وهذا يعزز ثقة اصحاب المصلحة فيها .

٤. تبني تقارير الإبلاغ المتكامل من قبل الوحدات الاقتصادية يجعلها اكثر استعدادا لمواجهة المخاطر واغتنام الفرص لمعرفة ما يدور في بيئتها الخارجية بما يضمن جدوى اي استراتيجية لها وهذا يساعدها على انشاء القيمة على المدى البعيد .

٥. يعد الإبلاغ المتكامل التوجه العالمي الجديد والمستقبلي لايصال المعلومات عن الوحدات الاقتصادية إلى جميع أصحاب المصلحة بشفافية وحيادية وموثوقية مما يقضي على التحيز في عرض المعلومات وتوصيلها لفئة منهم دون اخرى وهذا يحقق العدالة والمساواة بينهم .

٢. من المبادئ التوجيهية لأعداد الإبلاغ المتكامل هو توصيل المعلومات المتكاملة والشفافة لاصحاب المصلحة وبشكل خاص المستثمرين لمساعدتهم في توجيه وتعزيز قراراتهم الاستثمارية بما يؤدي إلى تخصيص الموارد بكل انواعها بكفاءة واستخدامها بالشكل الأمثل وبما يؤدي إلى تحسين الوصول إلى الاسواق حيث ان جودة المعلومات تؤثر في توجه المستثمر وتعزز ثقته.

ثانيا : التوصيات

١. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية تبني العمل بتقارير الإبلاغ المتكامل لانه يساعدها على عرض معلوماتها بشفافية سواء اكانت سلبية ام ايجابية وهذا يساعدها على معالجة النواحي السلبية ودعم الايجابية منها مما يكسبها ثقة اصحاب المصلحة ومنهم المستثمرين .

٢. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية عند تبني العمل بتقارير الإبلاغ المتكامل تحديد المخاطر والفرص لانها احد اهم عناصر محتواه مما يؤدي إلى جذب المستثمرين بحصولهم على معلومات عن المخاطر والفرص الحالية او التي تتوقع التعرض لها بشفافية .

٣. ضرورة تبني الوحدات الاقتصادية العراقية لتقارير الإبلاغ المتكامل لأنه يتضمن الإبلاغ عن أبعاد الاستدامة وهذا يجعلها اكثر معرفة ببيئتها الخارجية والمجتمع وما لها من ابعاد تؤثر على عمل الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في انشاء قيمة مستدامة ويعزز ثقة المستثمرين فيها

٤. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية تبني احتياجات ورغبات اصحاب المصلحة من خلال تقديم المعلومات المتكاملة عن نشاطها المالي وغير المالي وكيفية ادارة مواردها من خلال أعداد تقارير الإبلاغ المتكامل مما يؤدي إلى جذب مقدمي رؤوس الاموال وبشكل خاص المستثمرين والمقرضين .

٥. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية تبني العمل بتقارير الإبلاغ المتكامل لأنه التوجه العالمي الحالي والمستقبلي لتوصيل معلوماتها إلى أصحاب المصلحة بدون تحيز لفئة منهم مما يضمن العدالة والمساواة بينهم وهذه احدى خصائص المعلومات النوعية .

٢. ينبغي على مراقب الحسابات العمل على اجراءات توكيد موحدة من خلال اعتماد انموذج موحد لتوكيد تقارير الإبلاغ المتكامل لزيادة ثقة اصحاب المصلحة بنتائج التوكيد المقدمة من قبل مراقب الحسابات .

المصادر والمراجع

اولا : المصادر العربية :

١. جمعة ، احمد حلمي ، ٢٠١٨ ، " مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث – الإطار الدولي لادلة ونتائج التدقيق " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن .

٢. حسين ، علي كاظم ، ٢٠١٣ ، " دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التوكيد – بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات " ، منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد ٩ ، العدد ٢٣ ، بغداد ، العراق .

٣. خيون ، علي محمد ، المعيني ، سعد سلمان ، ٢٠٢١ ، " دور الإبلاغ المتكامل في تخفيض لا تماثل المعلومات – بحث تحليلي لعينة من المصارف الراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد ١٢ ، العدد ٥٢ .

٤. الساعدي ، ريام فرحان زهراو ، ٢٠٢١ ، " دور مراقب الحسابات في توكيد التقارير المتكاملة وانعكاسه على القرارات الاستثمارية في سوق العراق للأوراق المالية " ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد .

٥. عبد الله ، سلمان حسين ، وادي ، سكه سوادي ، ٢٠١٨ ، " مدى تحقق صفة ملائمة المعلومات المحاسبية في إطار الإبلاغ المالي " ، مجلة الدنانير ، العدد ١٥ .

٦. عبد الواحد ، جيهان أحمد ، ٢٠٢٢ ، " أثر الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة على دقة تنبؤات المحللين الماليين- دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية ، المجلد ٢ ، العدد ٢ .

٧. كاطع ، علي خلف ، ٢٠٢٢ ، " تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة كربلاء .

٨. منصور ، أشرف محمد إبراهيم ، ٢٠١٩ ، " مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة – دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ٢٢ ، العدد ١ .

٩. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، SOCPA ، 2111 ، " معيار ارتباطات التوكيد ٣١١١ : ارتباطات التوكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة او فحص المعلومات المالية التاريخية ، السعودية .

١٠ . الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، SOCPA ، 2121 ، " المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ، السعودية .

١١ . وادي ،سكنه سوادي ، ٢١١٩ ، " الإبلاغ المتكامل ودوره في تعزيز قرارات الاستثمار – دليل استرشادي مقترح للتطبيق في البيئة العراقية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد .

١٢ . الوكيل ، حسام السعيد السيد محمد ، ٢١٢١ ، " أثر توكيد مراقب الحسابات للتقارير المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان " ، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية ، العدد ١ .

ثانيا : المصادر الاجنبية :

1- Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) ، 2014 " Standard on Assurance Engagements ASAE 3420 " ، Assurances Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Historical Financial Information included in a Prospectus or other Document .

2- IASB ،International Standard on Assurance Engagements 3402 ، 2007 " Assurance Reports on a Service Organizations Controls " ، Main Agenda .

3- IFAC ،International Federation of Accountants ، 2007 " ISAE 3402 ، Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization . "

4- IFAC ،International Federation of Accountants ، 2011 " International Auditing and Assurance Standards Board .

5- IFAC،IAASB (2013) Handbook of International Federation of Accountants and International Auditing and Assurance Standards Board "

- 6- IAASB،ISAE، " The International Federation of Accountants ،
" ٢٠١١ International Standard on Assurance Engagements (ISAE)
3402"Assurance Reports on Controls at a Service Organization .
- 7- MIA،Malaysian Institute of Accountant ،2012 " ISAE 3410 ،
Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements ."
- 8- IFRS،(2021)،"Integrated Reporting" ،New part of
IFRC Foundation .
- 9- IIRC،(2013) ،" International Integrated Reporting Council . "
- 10- Insinuate of director southern Africa ،(2009)،"King good of
governance for south Africa . "