

مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة السودانية
(دراسة استطلاعية على المراجعين الخارجيين بالسودان)
**Extent the Application of Integrated Reports on Auditing in
Sudanese Environment**
(Surveying Studies on External Sudanese Auditors)

* د. محي الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم
MohyeeEdin Mohammed Ibrahim
جامعة الجوف - السعودية - جامعة نيالا - السودان
mohyee20@gmail.com

د. محمد إسحاق عبدالله أبكر
Mohammed Ishag Abdalla Abaker
جامعة بحري - السودان
Mohammedishag111@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12/26

تاريخ الاستلام: 2021/11/10

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة وخدمات التوكيد المهني عليها. وقد استخدمت الاستبانة أداة رئيسة للدراسة. وتوصلت الدراسة الى وجود اتفاق بين مفردات عينة الدراسة حول توافر العديد من المشكلات والتحديات المصاحبة لإعداد ونشر ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان. كذلك توصلت الدراسة الى أن تقارير الأعمال المتكاملة في السودان موضوع حديث ونادر التطبيق، وترجع ذلك الى قلة الوعي بالتقارير الأعمال المتكاملة وبأهميتها.

الكلمات المفتاحية: تقارير الأعمال المتكاملة، خدمات التوكيد المهني

تصنيف JEL: M42

Abstract :

The study aimed to identify extent the application of reviewing integrated business reports in companies operating in Sudan and related to preparing and publishing integrated business reports and professional assurance services on them. The questionnaire was used as a main tool for the study. The study resulted there is agreement between the study sample items about the availability of many problems and challenges associated with preparing, publishing and reviewing integrated business reports in companies operating in Sudan. Integrated business reports in Sudan are a recent and rarely applied topic, due to the lack of awareness of integrated business reports and their importance

Keywords: Integrated Business Reports - Professional Assurance Services

JEL classification codes: M42

1. المقدمة:

تمهيد:

أصبح أصحاب المصلحة في الشركات بحاجة على معلومات غير مالية كمية ونوعية، فإن نظام معلومات المحاسبة المالية بوضعه الراهن أصبح قاصراً عن توفير هذه المعلومات، ويلزم تطويره التي ينتج معلومات غير مالية، معظمها ذات بعد استراتيجي، وبئي، واجتماعي، وحوكمي، واستدامي. تناولت كثيراً من الدراسات والأبحاث والكتابات مدخل تقارير الأعمال المتكاملة باعتباره الحل والوسيلة لتوصيل معلومات بيئية وحوكمية واجتماعية استراتيجية واستدامة جنباً الى جنب مع المعلومات المالية. ومن هنا بات تأثير تفعيل الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية أمراً حتمياً، فكيف سيكون هذا التأثير سواء بصفة عامة، أو بصفة خاصة في السودان.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في تزايد اهتمام أصحاب المصالح بالتقارير الأعمال المتكاملة التي تصدرها بعض الشركات وحرصهم على بث الثقة في محتويات هذه التقارير، إلى ضرورة إخضاعها لعمليات التأكيد. إلا أن هنالك تحديات مصاحبة في بيئة الممارسة المحاسبية الخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة وعمليات التوكيد المهني للمراجع التي تتم على هذه التقارير. كذلك نتيجة الحداثة النسبية لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة داخل بيئة الممارسة المهنية توجد هناك فجوة في موضوع التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل يمكن تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة السودانية؟ وتتفرع منها السؤالين التاليين:

✓ ما مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة؟

✓ ما مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بخدمات التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؟

أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة على النحو التالي:

الأهمية العلمية للدراسة: تتمثل في مناقشة وتحليل موضوع من أحدث الموضوعات المطروحة في مجال المراجعة ألا وهو تقارير الأعمال المتكاملة، ومن الملفت للنظر أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي في التقرير عن الأعمال المتكاملة، لذا باتت المساهمة الأكاديمية مطلوبة في هذا الشأن وخاصة بالسودان.

الأهمية العملية للدراسة: تتمثل في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات العاملة بالسودان على فهم كيفية تنظيم تقارير الأعمال المتكاملة وتحقيق الاتساق بين محتواها وبين خدمات التوكيد المهني التي سيكون مطلوباً من المراجع فهمها والتأهيل لها والتدريب على ممارستها في مراجعة تفعيل الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة في القريب العاجل.

اهداف الدراسة:

✓ التعرف على مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة.

✓ معرفة مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بخدمات التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

✓ التعرف على عملية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين الخارجيين كأحد تحديات المهنة في الوقت الراهن والتقرير عنها.

✓ الوصول لتصور علمي ومهني للأثار الحتمية لتفعيل الشركات العاملة في السودان لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجع التوكيدية في فترة تشهد اهتماماً دولياً وإقليمياً.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة يقدم الباحثان الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة.

الفرضية الثانية: لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بخدمات التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات. كما تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال التعرف على أهم الدراسات والبحوث ذات

الصلة بالموضوع محل الدراسة والإطار النظري واختبار الفرضيات. كذلك تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تناول الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات المرتبطة بها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

✓ الحد المكاني: ولاية الخرطوم.

✓ الحد الزمني: العام 2021م.

✓ الحد المؤسسي: اقتصرت الدراسة على مكاتب المراجعين الخارجيين.

✓ الحد البشري: مدير مكتب المراجعة ، مراجع بالمكتب ، مساعد مراجع بالمكتب، أخرى.

✓ الحد الموضوعي: الدراسة تناولت فقط مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

2. الدراسات السابقة:

قبل التطرق الى الإطار النظري للدراسة سنحاول الاطلاع الى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لمعرفة ما لم تتم تناوله فيها ليكون الدراسة إضافة لا تكرر ما تم البحث فيه، فيما يلي عرض لهذه الدراسات:

- دراسة، (نجوى، 2014م): هدفت الدراسة الى تحليل المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر. توصلت الدراسة الى أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق القيمة لأصحاب المصالح وتلبية احتياجات مجموعات وقطاعات أكبر من أصحاب المصالح الداخلية والخارجية، كذلك تساعد مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بقيمة المنشأة وتقديم رؤية أفضل للمخاطر في المنشأة.

-دراسة، (ناهد، 2015م): هدفت الدراسة الى بناء إطار مقترح يساهم في زيادة فعالية المعلومات المالية، وغير المالية بما يساهم في جودة التقارير المالية، وتعظيم قيمة الشركة من خلال تحديد مقومات إعداد التقارير المتكاملة، وكذلك تحديد المعلومات الواجب إدراجها في التقارير المتكاملة، ومدى إمكانية تطبيقه في مصر، ومدى إدراك أصحاب المصالح لأهمية التقارير المتكاملة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها؛ أن المداخل المحاسبية الحالية تعاني من قصور شديد في الإفصاح وأن الحل يكمن في تبني التقارير المتكاملة، أن تجارب الدول في مجال التقارير المتكاملة تدل على أهمية التقارير المتكاملة، وأنها تسيير بسرعة كبيرة إلا أن هذه التجارب ينقصها الاتساق بالمعايير المحاسبية لذلك يصعب تميمطها.

- دراسة، (Bobitan, Stefea, 2017): هدفت الدراسة الى وصف العلاقة بين كل من التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة ميدانية في أكبر 20 شركة مدرجة في بورصة بوخارست في رومانيا. توصلت الدراسة الى أن التقارير المتكاملة تعزز التركيز على العمليات الداخلية

لفهم احتياجات ومصالح مختلف المستثمرين وأصحاب المصلحة، وأن التقارير المتكاملة تعتبر أفضل قرار لضمان إجراءات أفضل لتخصيص رأس المال والمخصصات على المدى الطويل بما في ذلك أولئك الذين يتطلعون إلى المستقبل، وأن التقارير المتكاملة يمكن أن تعزز من حوكمة الشركات.

-دراسة، (Tamer, 2017): هدفت الدراسة الى البحث في التأثير المحتمل للتقارير المتكاملة على تحسين جودة المراجعة في المنظمات المختلفة. خلصت الدراسة الى احتمال أن تعتمد المنظمات على التقارير المتكاملة بنسبة 70% يتبع ذلك تحسين في جودة التدقيق مع احتمال شرطي يساوي 33.3%، كأثر قوي كبير لتحسين جودة المراجعة.

- دراسة، (Engelbrecht, 2017): هدفت الدراسة الى دراسة دور المراجعة الداخلية في إعداد التقارير المتكاملة، ولكشف عن التحديات والعوائق التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية أثناء قيامها بهذا الدور. توصلت الدراسة الى هنالك التحديات والعوائق تواجه وظيفة المراجعة الداخلية في إعداد التقارير المتكاملة. كما أن للمراجعة الداخلية دور كبير في نضج وإعداد التقارير المتكاملة، والتأكد على جودة المعلومات الواردة بهذه التقارير، لما لديها من فهم عميق لعمليات المنشأة والمخاطر والرقابة.

-دراسة،(محمد وصبري، 2019م): هدفت الدراسة الى مدى توفير معلومات غير مالية لأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم، وذلك من خلال تبني الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة. توصلت الدراسة الى أن تقارير الأعمال المتكاملة تعمل على تحقيق ميزة تنافسية، وتوفير المعلومات الاستراتيجية من أجل اتخاذ قرارات استثمار أفضل كما تساعد تلك التقارير متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكد المتعلقة باتخاذ القرارات المختلفة.

- دراسة، (محمد، 2019م): هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة وأهداف التقارير المتكاملة ومحتواها المعلوماتي، والتعرف على المزايا والتحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة، وكذلك دراسة أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة التقارير المتكاملة. توصلت الدراسة إلى وجود تحديات تواجه إعداد التقارير المتكاملة. كذلك وجود تأثير معنوي للآليات الداخلية لحوكمة الشركات متمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية على جودة التقارير المتكاملة عند مستوى معنوية 5%. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير للمتغيرات الرقابية متمثلة في حجم الشركة وحجم مكتب المراجعة على جودة التقارير المتكاملة عند مستوى معنوية 5%.

- دراسة، (مروى وآخرون، 2020م): هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل مفهوم الإبلاغ المتكامل وبيان أثر الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد ونشر تقارير الاعمال في أطار متطلبات

الابلاغ المتكامل لتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الاعمال. استنتجت الدراسة ان تتعزز جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الاعمال من خلال توفير معلومات شاملة عن جميع ابعاد الاستدامة وذلك من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية عن اداء الوحدة لتمكينهم من خلق قيمة مستدامة وترشيد القرارات .

التعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوعات متعلقة بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ومن خلال العرض الموجز لها واستقراء نتائجها تبين الآتي:

*** أوجه الشبه تتمثل في الآتي:**

✓ ان هنالك فوائد من مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

✓ أن دور المراجع الخارجي في توكيد الأعمال المتكاملة والتقرير عنها يؤثر على قرارات المستثمرين من خلال قصور التقرير المالي في توفير معلومات غير مالية لأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.

*** أوجه الاختلاف تتمثل في الآتي:**

✓ تميزت هذه الدراسة في أنها ربطت تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والمتعلقة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة وخدمات التوكيد المهني عليها.

✓ هذه الدراسة أول دراسة تتناول هذا الموضوع بالتطبيق على بيئة المراجعة السودانية في حدود علم الباحثان.

3. الإطار النظري للدراسة:

قبل التطرق الى الدراسة الميدانية سنحاول تقديم بعض المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع وإعطاء تصوراً للدراسة كما يلي:

1.3. مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

تعددت مفاهيم تقرير الأعمال المتكامل في الأدبيات المحاسبية والممارسات المهنية والإصدارات الفنية، وذلك بسبب الاختلاف على مكونات هذا التقرير ومحتوياته، وكذلك العوامل التي تؤثر عليه من بيئة لأخرى.

بداية قدمت دراسة (Solstice Sustainability Works INC,2005, p 5) تعريفاً عملياً للتقرير المتكامل بأنه " ذلك التقرير الذي يغطي البعد المالي وبعد الاستدامة معاً ". بينما يرى (Haboucha,2010: 122) أن التقرير المتكامل هو ذلك التقرير الذي يربط الممارسات البيئية،

والاجتماعية، والحوكمة للشركة بأدائها المالي، فهو يربط الماضي بالحاضر والمستقبل، خاصة إذا تضمن إفصاحاً عن الأداء الاستراتيجي للشركة وسمعتها والمخاطر التي تواجهها.

وفي ذات السياق أيضاً ترى دراسة أخرى (Harvard Business School, 2010, p 11) أن فكرة هذا التقرير تقوم على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات بشكل مستقل-التقارير المالية، وتقرير الحوكمة، وتقرير المسؤولية الاجتماعية، وتقرير الأداء البيئي - في إطار أو تقرير واحد، يُعرف بتقرير الأعمال المتكامل.

وإذا ما أخذنا وجهات نظر أعمق وأشمل لبعض الدراسات (Westerfors and BRLF, 2011; Vesterberg, 2011) في الحسبان فإننا نستخلص اتفاقها على أن تقارير الأعمال المتكاملة هي التقارير التي تعرض بصورة كلية الأداء المالي والاستدامي للشركة، بما يسمح لأصحاب المصالح في الشركة بالوقوف على، وتقييم، مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها خلال الأجل القصير، والمتوسط، والطويل.

إننا لا نستطيع اشتقاق مفهوم واضح لتقارير الأعمال المتكاملة دون الرجوع إلى للاتحاد الدولي للمحاسبين، فهو يرى أن التقرير المالي الحالي أصبح ضيق الأفق ويجب تطويره ليصبح تقرير أعمال يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، والحوكمة، والاستراتيجية للشركة، ويوصل معلومات الأداء في تلك المجالات إلى أصحاب المصالح. (IFAC, 2011).

بناءً مما سبق يرى الباحثان أن تقرير الأعمال المتكامل يُعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي، والاستدامي، والحوكمي، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة، من خلال تخفيض مخاطر المعلومات، ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.

3. 2. دوافع الاهتمام بالتقارير المتكاملة:

توجد مجموعة من الدوافع تؤدي إلى زيادة الطلب على التقارير المتكاملة سواء من جانب الشركات، أو المنظمات العلمية والمهنية يمكن توضيحها كالتالي:

أ. دوافع اهتمام الشركات بالتقارير المتكاملة:

✓ قصور النماذج الحالية للتقارير سواء التقارير المالية، أو التقارير المنفصلة عن الحوكمة والاستدامة وتقارير المسؤولية الاجتماعية، وعدم ارتباطها ببعضها وباستراتيجية الشركة، وبالتالي عدم قدرة أصحاب المصالح على تكوين نظرة شاملة ومتكاملة عن أداء الشركة وقدرتها على تكوين قيمة، والمحافظة عليها مع مرور الزمن. (Robertson & Samy, 2015, p 192).

✓ أن الطلب على التقارير المتكاملة هو، طلب منطقي؛ لأنها تقدم معلومات متكاملة تشتمل على معلومات مالية، وغير مالية، وهو ما يحتاجه بالضبط مستخدم التقارير السنوية وخاصة المستثمرين. (وجدي، 2014م، ص 54).

✓ زيادة الاهتمام بالإفصاح والشفافية أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية، وغير مالية مثل: المسؤولية الاجتماعية والقضايا البيئية والتنمية المستدامة؛ حيث أوضحت الدراسات التجريبية أن تكامل الإفصاح عن كلٍّ من الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي (ESG) بصورة مستقلة. (Aceitun, et al, 2013, p 47).

ب. دوافع اهتمام المنظمات المهنية بالتقارير المتكاملة:

إن عدم وجود معايير يتم على أساسها إنتاج المعلومات غير المالية، والذي يمثل عائقاً أمام قبولها من قبل المستثمرين، وأصحاب المصالح كافة، وكذلك عدم وجود إطار عام يحقق الاتساق والقابلية للمقارنة؛ أدى إلى تبني العديد من الهيئات العلمية المحاسبية، كالاتحاد الدولي للمحاسبين، وجمعية المحاسبين الكندية، عملية إعداد وثائق ودليل استرشادي عن التقارير المتكاملة، وكذلك منظمة الأمم المتحدة (قسم التنمية المستدامة)، وذلك بعد توجيه الانتقادات للتقارير المالية الحالية؛ حيث أنها لا تكفي لتلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح في الشركات لتقييم أدائها، كما نادت بضرورة تطوير تلك التقارير لتصبح تقارير متكاملة تحقق الدمج بين المجالات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكومية، والاستراتيجية للشركات. (عصام، 2013م، ص 301).

مما سبق أنه من الأسباب الرئيسية للطلب على التقارير المتكاملة هو عدم وجود إطار واحد للتقارير يجمع في طياته كل المعلومات المطلوبة من أصحاب المصالح؛ حيث أن التقارير المالية تكون منفصلة عن تقارير الاستدامة، أو تقارير المسؤولية الاجتماعية وقائمة القيمة المضافة مما يؤدي إلى إغفال الكثير من المعلومات، أو تجاهل البعض لكثير من هذه المعلومات.

3.3. مداخل إعداد التقارير المتكاملة:

هناك وجهات نظر متباينة فيما يتعلق بمداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة كما تعكسها الإصدارات المحاسبية والمهنية والدراسات الأكاديمية. هناك ثلاثة مداخل وهي: (نجوى، 2014م، ص 54).

أ. **مدخل التقرير المجمع:** يكون التقرير المتكامل قائمة واحدة تجمع التقرير المالي وتقرير الاستدامة، وهذا يعطي إشارة إلى تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة وأنها مجالان متداخلان للأداء الكلي للشركة، ويعد التقرير المجمع خطوة أولية في سبيل الوصول للتقرير المتكامل.

ب. **مدخل التقرير المتكامل:** يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والاستدامة، ويفصح عن الآثار المالية للاستدامة وعلاقة الاستدامة باستراتيجية الأعمال. ولعل الجهود الخاصة بالإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية مالياً تفيد في هذا الشأن.

ج. **التقرير الكلي:** يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة، ويعبر تعبيراً سليماً عن قيمة الشركة ومدخلها للأعمال. ويختلف هذا المدخل عن مدخل التقرير المجمع في طريقة التجميع ويتفق معه في مفهوم التجميع.

يتضح مما سبق، أن تقرير الأعمال المتكاملة هو تقرير الذي يوصل بصفة مجملة ومتكاملة وكلية، معلومات بيئية واجتماعية وحكومية واستراتيجية واستدامة عن الشركة لأصحاب المصلحة فيها.

3. 4. الحاجة الى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

استلزمت الحياة الديناميكية للمنشآت والوحدات الاقتصادية وجود الرقابة على كافة معاملاتها المالية والبيئية والاجتماعية والاقتصادية والحكومية واستخدام نظم وإجراءات مالية وإدارية للمحافظ على حقوق الملكية، وأصبحت الإدارة مسئولة عن تصميم والمحافظة على نظم الرقابة الداخلية، وأيضاً مسئولة عن إعداد كافة السجلات المالية وغير المالية وما يرتبط بها من معلومات، وبالتالي إعداد القوائم المتكاملة للوحدة الاقتصادية، ويلعب تقرير الأعمال المتكاملة دوراً هاماً ومؤثراً في العديد من المجالات، ومن أهم هذه المجالات: مدخلي تفسر الطلب على المراجعة، وثبات المبادئ المحاسبية والأساليب المحاسبية، وفرض الحاجة الى المصادقية، وفاعلية مجلس الإدارة في الوفاء بمسئوليته، والحاجة الى استكمال التطوير المهني في بيئة المراجعة. (عصام، 2013م، ص 305). بالإضافة الى ما سبق فإن الحاجة الى مراجعة تقرير الأعمال المتكاملة، تنبع من: (عبدالوهاب، 2012م، ص 308):

أ. اعلام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بمفهوم التوكيد المهني والتعرف على مدى استعدادهم لتطبيقه ووجهات نظرهم اتجاه الالتزام المهني وتخطيط مهمة التوكيد.

ب. التعرف على مدى تأثير تطبيق مفهوم التوكيد على تخطيط عملية ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

3. 5. مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يعول عليها كمراجعة متكاملة في إضفاء الصدق على الرسائل التي توصلها هذه التقارير. والطلب عليها طلب قائم من هذا المنطق، وهذا ما سنعرض له تفصيلاً كما يلي:

3. 6. الطلب على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

إذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات التي توصلها هذه التقارير لهم، أنهم يترددون في الاعتماد على هذه المعلومات رغم ملاءمتها لقراراتهم، خاصة قرار الاستثمار. والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، أو بمعنى أصح يمكن الاعتماد عليها. ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعة هذه التقارير، لأن مراجعة التقارير هنا تعني التحقق من صدق تأكيدات الإدارة كما جاءت بهذه التقارير، من خلال إقامة الدليل الكافي الملازم على هذا الصدق.

وإذا اتفقنا مع الذين يرون أن المراجعة مضيعة للقيمة، من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي ينعكس بالضرورة إيجاباً على دالة عائد متخذ القرار من خلال تخفيض خطر المعلومات، ومن ثم دعم رشد متخذ القرار، فإننا نستخلص وجود حاجة ضرورية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. (عبدالوهاب، 2012م، ص 332). ولكن كيف يؤثر تبني الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية؟ هذا ما ستجيب عنه الفرعية التالية:

3. 7. أثر تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية:

إذا رجعنا لمفهوم التوكيد المهني من جهة ومفهوم الخدمات التصديقية من جهة أخرى فإننا نستطيع بلورة الآثار الحتمية لتقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات التوكيدية كما يلي: (عبدالوهاب، 2012م، ص 333)

أ. بالنسبة للقوائم المالية السنوية التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة وإيضاحاتها المالية فسوف يتم مراجعتها من خلال المراجعة المالية التقليدية، كخدمة تصديقية توكيدية تنتج توكيداً إيجابياً، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود، التكامل، التقويم، العرض والافصاح والحقوق والتعهدات).

ب. بالنسبة للتقارير الأخرى، بخلاف القوائم المالية السنوية التاريخية، التي تشملها تقارير الأعمال المتكاملة: يقوم مراقب الحسابات بعمل توكيد مهني عليها كما يلي:

✓ **بالنسبة لتقرير المسؤولية الاجتماعية:** يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني عليها كخدمة مهنية تصديقية تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية والالتزام بالتشريعات واللوائح الاجتماعية، وسلامة القياس والافصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة.

✓ بالنسبة لتقرير الأداء البيئي: يقوم مراقب الحسابات بتوكيد المهني عليه كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الوفاء بالمسؤولية البيئية وسلامة قياس الأداء البيئي والافصاح عنه والالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية ذات الصلة.

✓ بالنسبة لتقرير الاستدامة: يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني عليه كخدمة تصديقية، تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن؛ سلامة خطة وبرنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة الاستدامة باستراتيجية الشركة ونموذج ومخاطر الأعمال، وسلامة قياس والافصاح عن الأداء المستدام للشركة.

✓ بالنسبة لتقرير غازات الاحتباس الحراري: في حالة الافصاح عنه منفصلاً عن التقرير البيئي يقوم مراقب الحسابات بتوكيد المهني عليه كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن معدلات الانبعاثات الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري، والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات الرسمية الإلزامية للشركة.

✓ بالنسبة لتقرير الحوكمة: يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني عليه كخدمة تصديقية، تستهدف إنتاج توكيد إيجابي، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن؛ الالتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات لكل قاعدة على حده، ومبادئ الحوكمة، ووجود وتفصيل اللجان ذات الصلة، والوفاء بمتطلبات هيئة الرقابة المالية ذات الصلة.

✓ في حالة إعداد الشركة لتقرير الأعمال المتكامل مرحلياً: كل 3 شهور مثلاً يتم عمل فحص محدود القوائم المالية المرحلية، كما يتم عمل توكيد مهني مرحلي لباقي التقارير، ولكن وفقاً لمعايير التوكيد المهني والتصديق عليها.

4. الدراسة الميدانية:

4. 1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) في السودان، حيث يبلغ عددهم (151) مراجعاً قانونياً (مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، 2021م).

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة حيث قام الباحثين بتحديد وتوزيع عدد (60) استمارة استقصاء على المستهدفين واستجاب (56) فرداً أي ما نسبته (93%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (4) استمارات بنسبة (7%) لم يتم إعادتها إلى الباحثين، ومن ثم تصبح النسبة النهائية

لحجم العينة إلى المجتمع (37.08%). وقد استند الباحثين في اختياره لعينة الدراسة إلى ما اقترحه روسكو (Roscoe) من قواعد بالنسبة لتحديد حجم العينة، ومن هذه القواعد أن أحجام العينات أكثر من (30) وأقل من (500) ملائمة لمعظم البحوث (Sekaran, Bougie, 2010, p 295).

4.2. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمد على البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الوسيط الحسابي والانحراف المعياري ومربع كأي للتحليل الوصفي للدراسة، واستخدام معادلة سيبرمان-براوين لحساب معامل الثبات لقياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة.

4.3. قياس الاعتمادية لأداة الدراسة:

تم قياس درجة الاعتمادية لاستمارة الاستقصاء بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول رقم (1):

جدول (1) نتائج قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة

م	الفرضيات	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	الفرضية الأولى	52%	72%	84%
2	الفرضية الثانية	86%	93%	96%
	استمارة الاستقصاء كاملة	67%	82%	91%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية علي العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلي الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً الي (100%) مما يدل علي ان الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق اغراض البحث، ويجعل التحليل الاحصائي سليماً ومقبولاً.

4.4. تطبيق أداة الدراسة:

بعد التأكد الباحثان من ثبات وصدق الاستبيان قام بتوزيعها على عينة الدراسة، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثان لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب، وتم تفرغ البيانات في الجداول المخصصة لها.

4.5. تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

أ. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: (لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة).

جدول (2) التوزيع التكراري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	التكرار والنسبة %					الوسيط	النتيجة
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
1	عدم وجود اتفاق على محتوى تقارير الأعمال المتكاملة من المعلومات المالية في البيئة السودانية.	20 %35.7	36 %64.3	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
2	عدم تمكن إدارات الشركات من تحقيق التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالسودان.	16 %28.6	40 %71.4	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
3	عدم حدوث تطور في معايير المحاسبة بشكل يلائم متطلبات تقارير الأعمال المتكاملة في البيئة السودانية.	24 %42.9	31 %55.4	1 %1.8	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
4	عدم إمكانية تحقيق الترابط بين كل أنواع المعلومات المالية وغير المالية بالسودان.	6 %10.7	49 %87.5	1 %1.8	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
5	صعوبة تصميم وتنفيذ هيكل رقابة داخلية، يحقق التكامل بين الأبعاد المختلفة لتقارير الأعمال المتكاملة.	14 %25	40 %71.4	2 %3.6	0 %0	0 %0	4	أوافق
6	صعوبة هيكلة وتحديث نظام المعلومات داخل الشركة بما يغطي الأبعاد المختلفة لتقارير الأعمال المتكاملة.	10 %17.9	45 %80.4	1 %1.8	0 %0	0 %0.0	4	أوافق
7	عدم توافر منهجية علمية واضحة لإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة ببيئة الأعمال السودانية.	12 %21.4	44 %78.6	0 %0.0	0 %0	0 %0	4	أوافق
8	عدم توفير الدعم التكنولوجي اللازم لنشر تقارير الأعمال المتكاملة على مواقع الانترنت الخاص بالشركات العاملة في السودان.	20 %35.7	36 %64.3	0 %0.0	0 %0	0 %0	4	أوافق
9	تزايد تكاليف تجميع المعلومات والافصاح عنها.	18 %32.1	37 %66.1	1 %1.8	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
10	عدم وجود ممارسات محاسبية مقبولة للقياس والافصاح المحاسبي عن التقارير غير المالية التي يحتويها التقرير المتكامل من جانب الشركات العاملة في السودان.	16 %28.6	40 %71.4	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
جميع العبارات								
							4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتبين من الجدول رقم (2) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وجود اتفاق على محتوى تقارير الأعمال المتكاملة من المعلومات غير المالية في البيئة السودانية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم تمكن إدارات الشركات من تحقيق التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالسودان.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم حدوث تطور في معايير المحاسبة بشكل يلائم متطلبات تقارير الأعمال المتكاملة في البيئة السودانية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم إمكانية تحقيق الترابط بين كل أنواع المعلومات المالية والمعلومات غير المالية بالسودان.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن صعوبة تصميم وتنفيذ هيكل رقابة داخلية، يحقق التكامل بين الأبعاد المختلفة لتقارير الأعمال المتكاملة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن صعوبة هيكلة وتحديث نظام المعلومات داخل الشركة بما يغطي الأبعاد المختلفة لتقارير الأعمال المتكاملة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم توافر منهجية علمية واضحة لإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة ببيئة الأعمال السودانية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم توفير الدعم التكنولوجي اللازم لنشر تقارير الأعمال المتكاملة على مواقع الانترنت الخاص بالشركات العاملة في السودان.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تزايد تكاليف تجميع المعلومات والافصاح عنها.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وجود ممارسات محاسبية مقبولة للقياس والافصاح المحاسبي عن التقارير غير المالية التي يحتويها التقرير المتكامل من جانب الشركات العاملة في السودان.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام الانحراف المعياري ومربع كأي على جميع عبارات الفرضية الأولى وذلك كما في الجدول رقم (3) الآتية:

جدول (3) الانحراف المعياري ومربع كأي على جميع عبارات الفرضية الأولى

الفرضية الأولى	الانحراف المعياري	مربع كأي	درجة المعنوية	الوزن أقرب إلى	
				الوزن	التفسير
جميع عبارات الفرضية	0.463	28.21	0,007	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (3) نتائج الاختبار لعبارات الفرضية الأولى، ان قيمة مربع كاي (28.21) ودرجة المعنوية بلغت (0.007) نلاحظ انما اقل من مستوي الدلالة المعتمدة في البحث (0.05)، والانحراف المعياري (0.463) أقل من الواحد الصحيح مما يدل على وجود اتفاق وانسجام بين الافراد المجيبين عن اسئلة الاستبانة على عبارات الفرضية الاولى.

كما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة " قد تحققت.

ب. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: (لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بخدمات التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة).

جدول (4) التوزيع التكراري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	التكرار والنسبة %					الوسيط	النتيجة
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
1	عدم كفاية تأهيل المراجعين الخارجيين لأداء خدمات التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل.	20 35.7%	36 64.3%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	4	أوافق

2	عدم وجود قوانين ملزمة بأداء خدمات التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة.	16 %28.6	40 %71.4	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
3	عدم وجود معايير مهنية لتنظيم أداء خدمات التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل في السودان.	14 %25	42 %75	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
4	نقص المبادئ ومعايير القياس للتأكيد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة.	14 %25	42 %75	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
5	عدم وضوح البرامج التفصيلية لإجراءات خدمات التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة.	18 %32.1	38 %67.1	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
6	عدم التوافق على تقرير التوكيد المهني عن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.	18 %32.1	35 %62.5	3 %5.4	0 %0	0 %0	4	أوافق
7	نقص المعرفة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لمفهوم التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة.	21 %37.5	35 %62.5	0 %0	0 %0	0 %0	4	أوافق
8	نقص التدريب على الأنشطة المهنية لأداء خدمات التوكيد المتطورة.	12 %21.4	43 %76.8	1 %1.8	0 %0.0	0 %0.0	4	أوافق
9	عدم الاهتمام بتطوير المناهج الدراسية لمواكبة التطورات المرتبطة بخدمات التوكيد المهني.	22 %39.3	34 %60.7	0 %0	0 %0	0 %0	4	أوافق
10	عدم اهتمام الجهات المهنية في السودان بتطبيق أو تطوير المعايير الدولية المتعلقة بالتوكيد المهني.	22 %39.3	34 %60.7	0 %0	0 %0	0 %0	4	أوافق
جميع العبارات								

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتبين من الجدول رقم (4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم كفاية تأهيل المراجعين الخارجيين لأداء خدمات التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وجود قوانين ملزمة بأداء خدمات التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وجود معايير مهنية لتنظيم أداء خدمات التوكيد المهني

- على تقرير الأعمال المتكامل في السودان.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن نقص المبادئ ومعايير القياس للتأكيد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وضوح البرامج التفصيلية لإجراءات خدمات التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم التوافق على تقرير التوكيد المهني عن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن نقص المعرفة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لمفهوم التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن نقص التدريب على الأنشطة المهنية لأداء خدمات التوكيد المتطورة.
 - بلغت الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم الاهتمام بتطوير المناهج الدراسية لمواكبة التطورات المرتبطة بخدمات التوكيد المهني.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم اهتمام الجهات المهنية في السودان بتطبيق أو تطوير المعايير الدولية المتعلقة بالتوكيد المهني.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.
- للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام الانحراف المعياري ومربع كأي على جميع عبارات الفرضية الثانية وذلك كما في الجدول رقم (5) الآتية:

جدول (5) الانحراف المعياري ومربع كاي على جميع عبارات الفرضية الثانية

الوزن أقرب إلى	الوزن	التفسير	درجة المعنوية	مربع كاي	الانحراف المعياري	الفرضية الثانية
أوافق	4		0.032	13.7	0.432	جميع عبارات الفرضية

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (5) نتائج الاختبار لعبارات الفرضية الثانية، أن قيمة مربع كاي (13.7) ودرجة المعنوية بلغت (0.032) نلاحظ أنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في البحث (0.05)، والانحراف المعياري (0.432) أقل من الواحد الصحيح مما يدل على وجود اتفاق وانسجام بين الافراد المجيبين عن اسئلة الاستبانة على عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " لا توجد تطبيق لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان والخاصة بخدمات التوكيد المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " قد تحققت.

5. الخاتمة:

تطرق هذه الدراسة الى مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة السودانية، من خلال الإجابة على الاشكالية الرئيسية المطروحة " هل يمكن تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة السودانية؟ ". من خلال ما تم عرضه في سياق الدراسة قصد الإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، وعلى ضوء تحليل واختبار فرضيات الدراسة، وخلصت الدراسة الى النتائج في النقاط التالية:

أولاً- نتائج الدراسة:

- وجود اتفاق بين مفردات عينة الدراسة حول توافر العديد من المشكلات والتحديات المصاحبة لإعداد ونشر ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان.
- نتيجة الحدائة النسبية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة داخل بيئة الممارسة المهنية توجد هناك تحديات في موضوع التوكيد المهني بشأن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- عدم وجود مبادئ ومعايير تحكم إعداد وعرض تقارير الأعمال المتكاملة حتى الآن لتوحيد شكل الإفصاح أو إلزام الشركات للإفصاح عنها.
- تقارير الأعمال المتكاملة في السودان موضوع حديث ونادر التطبيق، وترجع ذلك الى قلة الوعي بالتقارير الأعمال المتكاملة وبأهميتها.

ثانياً_ مناقشة النتائج:

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (الهوري، 2015م) التي توصلت الي أن المداخل المحاسبية الحالية تعاني من قصور شديد في الإفصاح وأن الحل يكمن في تبني التقارير المتكاملة، وأن تجارب الدول في مجال التقارير المتكاملة تدل على أهمية التقارير المتكاملة، إلا أن هذه التجارب ينقصها الاتساق بالمعايير المحاسبية لذلك يصعب تنميطها. واتفقت ايضاً مع ودراسة (Engelbrecht, 2017) التي توصلت الى هنالك التحديات والعوائق تواجه وظيفة المراجعة الداخلية في إعداد التقارير المتكاملة. كذلك مع دراسة (أحمد، 2019م) التي توصلت إلى وجود تحديات تواجه إعداد التقارير المتكاملة. كذلك وجود تأثير معنوي للآليات الداخلية لحوكمة الشركات متمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية على جودة التقارير المتكاملة.

التوصيات والاقتراحات:

استناداً على نتائج الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة قيام الجهات المهنية بإصدار معيار محاسبة خاص بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات العاملة في السودان مع الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية.
- ضرورة اهتمام أقسام المحاسبة في الجامعات السودانية بتطوير مقررات ومناهج المحاسبة والمراجعة، وذلك بتدريس البعدين المحاسبي والمهني لتقارير الأعمال المتكاملة، لتوفير كوادر بشرية قادره على إعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد عليها.
- ضرورة اهتمام تعميق المعرفة لدى المراجعين في بيئة المراجعة السودانية بمفهوم وآليات ومبادئ وقواعد التقارير عن الأعمال المتكاملة ومراجعتها.
- ضرورة وضع برامج نوعية بالشركات وتثقيف للمحاسبين، والقائمين بإعداد التقارير السنوية على كيفية التحول تجاه التقارير المتكاملة.

6. قائمة المراجع:

* المراجع العربية:

- وجدي حامد حجازي، (2014م)، القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في السهم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 52، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. ص 45- 80.
- محمد مشرح علي أحمد، (2019م)، دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة تقارير الأعمال المتكاملة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد الاول، كلية التجارة، جامعة عين شمس. ص 1- 31.

- محمد أمبارك المرضي، وصبري عبد الحميد السيد السجيني، (2019م)، دور المراجع الخارجي في تأكيد الأعمال المتكامل والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس. ص ص 1 - 26.
- مروى فاضل خلف، وريم سعدي حسن، ورشا عدنان احمد، (2020م)، تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الاعمال على وفق إطار الإبلاغ المتكامل، مجلة دراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 3، العدد 3. ص ص 75- 94.
- نجوى محمود أحمد أبو جبل، (2014م)، تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا. ص ص 30 - 95.
- ناهد محمد يسري الهواري، (2015م)، محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على أصحاب المصالح في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 19، العدد 4، كلية التجارة، جامعة عين شمس. ص ص 633-746.
- عبد الوهاب نصر على، (2012م)، مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مجلة الفكر المحاسبي، المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس. ص ص 325-365.
- عصام محمد فتح الله، (2013م)، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها، مجلة البحوث التجارية، المجلد 35، العدد 2، كلية التجارة، جامعة الزقازيق- القاهرة. ص ص 289 - 354.

* المراجع الأجنبية

- Bobitan, Roxana-Ioana, Stefea, Petru, (2017), "Integrated Reporting for a Good Corporate Governance", "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Vol. 17, No 1.
- Engelbrecht, L. (2017), "The role of the Internal Audit Function (IAF) in Integrated Reporting and possible challenges and barriers to internal audit's involvement", Degree of Master of Commerce, Faculty of Commerce & Law and Management, University of the Witwatersrand, SA.
- Robertson, F., A., & Samy, M., (2015), "Factors Affecting the Diffusion of Integrated Reporting a UK FTSE 100 Perspective", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.6, Iss.2. p p.190-223.
- Aceitun, Frias J.V., Ariza, Rodrigues L. & Gercia-Sanechez, I.M. (2013), "Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 44.
- Sekaran.U, Bougie.R, (2010). "Research Methods for Business – A skill Building Approach". New York: John Wiley and Sons.
- Tamer, Aly Elnashar, (2017), "The Probable Effect of Integrated Reporting on Audit Quality", American University in Cairo, Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2983598>.
- Hoboucha, F., (2010), "Some Thoughts on Integrated Reporting and Its Possibilities", In "The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and

-
- Next Steps", Edited by Robert G Eccles; Beiting Cheng and Daniela Saltzman, Available at www.hbs.edu.
- Solstice Sustainability Works INC., (2005), "Integrated Reporting: Issues & Implications for Reporters", available at www.vancity.com.
 - Harvard Business School., (2010), "Executive Summaries- a Workshop on Integrated Reporting: Framework & Action Plan", available at www.hbs.edu.
 - IFAC, (2011). "Integrating the Business Reporting Supply Chain", available at www.ifac.org
 - Westerfors, I. and Vesterberg, R. (2011), "Integrated Reporting: integrating environmental, social and governance issues in the annual report ", available at : www.gupeace.se.
 - BRLF, (2011). "The Perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting", Discussion Paper, available at: www.Ske.org.au
- .