

دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	فحص وتقييم تقارير الاستدامة : تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية فى ضوء معايير المراجعة المرتبطة
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	حسن، دينا زين العابدين سعيد
المجلد/العدد:	مج20, 2ع
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	يوليو
الصفحات:	973 - 1024
رقم MD:	772001
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المراجعة الخارجية، المعايير المحاسبية، التقارير المالية، محاسبة الاستدامة
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/772001

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**فحص وتقييم تقارير الاستدامة.. تحدٍ جديد لمهنة المراجعة
الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة**

د/ دينا زين العابدين سعيد حسن



فحص و تقييم تقارير الاستدامة تحدى جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة د . دينا زين العابدين سعيد حسن

ملخص :

تهدف الدراسة الى ابراز دور المراجعة الخارجية فى فحص و تقييم تقارير الاستدامة للشركات بوصفها الجهة الاصلية و الرئيسية القادرة على اجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب و فى ضوء التزام المراجع الخارجى بأخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة .

و قد توصلت الباحثة الى أهمية التأكيد على تقارير الاستدامة عن طريق المراجع الخارجى والذي يهدف الى تدنية المخاطر و فجوة الثقة لدى المستفيدين ، و اضافة الثقة على المعلومات المفصح عنها بواسطة الشركات فى تقارير استدامتها فى ضوء ما جاء بمعيار المراجعة الدولى رقم (٣٠٠٠) و معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠٠) .

وانتهت الدراسة النظرية الى تحديد مجموعة من العوامل التى تؤثر على عمل المراجع الخارجى عند فحص و تقييم تقارير الاستدامة للشركات سواء بالايجاب أو بالسلب فى محاولة لتفعيل دور المراجع الخارجى عن طريق تدنية المخاطر و تنمية العوامل الايجابية ، كما خلصت الدراسة الميدانية الى اتفاق كلا من آراء المراجعين الخارجيين و المحللين الماليين فى البورصة الى اهمية دور المراجع الخارجى فى التأكيد على تقارير استدامة الشركات فى اضافة الثقة و المصدقية و كذلك تأثير كلا من المراجع الداخلى و نظم الرقابة الداخلية فى تعزيز دور المراجع الخارجى عند القيام بعملية التأكيد على تقارير الاستدامة .

الكلمات الرئيسية : فحص و تقييم تقارير الاستدامة - تحدى جديد لمهنة المراجعة -
معايير المراجعة المرتبطة

✦ تنوه الباحثة الى استخدام الفاظ تعنى فى مجملها معنى واحد و هى : فحص و تقييم تقارير الاستدامة ، التأكيد على تقارير الاستدامة ، ضمان تقارير الاستدامة .
✦ استخدمت الجهات المهنية المختلفة سواء على المستوى المحلى أو الدولى لفظ الممارس أو المزاوِل للتعبير عن المراجع الخارجى عند قيامه بخدمات التأكيد .

المقدمة :

شهدت المراجعة خلال السنوات القليلة الماضية تطورات كبيرة تخطت وظيفتها الأساسية فى اضعاف الثقة و المصادقية على القوائم المالية للشركات حيث اقتحمت مناطق جديدة كانت تحظر على المراجعين من قبل مثل قيام المراجع الخارجى بالتاكيد على المعلومات غير المالية و التى يعتبرها البعض ثورة فى تطبيقات المراجعة ، حيث خطت المراجعة الى مجالات جديدة تحاول أن تثبت فيها فاعليتها و مدى قدرتها على تحقيق الثقة و المصادقية لدى الأطراف المختلفة كما حققها فى التعامل مع المعلومات المالية التاريخية . ومن هذه المجالات الحديثة التاكيد على تقارير الاستدامة (S R A) sustainability Report Assurance المعدة بواسطة الشركات بإعتباره اتجاه جديد بدأ يتنامى بهدف تعزيز صورة الشركة لدى أصحاب المصالح و اضعاف الثقة على المعلومات المفصح عنها فى تقارير الاستدامة ،

ونظراً لان خدمة التاكيد على تقارير الاستدامة كانت ولا تزال اختيارية ، غير ملزمة للشركات وفقاً للتشريعات و المعايير المختلفة ذات الصلة من ناحية ، و يواجه فيها المراجعين منافسة من المهن الاخرى فى أدائها من ناحية اخرى . الا ان أصحاب المصالح دائما يفضلون مزاولي مهنة المحاسبة و المراجعة ، لقناعتهم بقدرتهم على اداء الخدمة على المستوى المطلوب من الجودة ، و مصادقته فى عملية الفحص و التقييم لتقارير الاستدامة المعدة بواسطة الشركات . وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أول معيار يختص بمهام التاكيد على المعلومات غير المالية عام ٢٠٠٠ ، معيار رقم (١٠٠) بعنوان الارتباطات بخدمات التاكيد ، ثم تم تطويره و تعديله عام ٢٠٠٥ الى معيار رقم (٣٠٠٠) ليمثل اطار عمل لخدمات التاكيد بعنوان مهام التاكيد بخلاف مراجعة او فحص معلومات مالية تاريخية .

ويهدف المعيار رقم (٣٠٠٠) الدولي الى وضع المبادئ الاساسية و الاجراءات الضرورية و تقديم ارشادات للمحاسبين المهنيين فى الممارسة العامة لاداء مهام التاكيد ، و يستخدم هذا المعيار مصطلحى عملية تاكيد معقولة و عملية تاكيد محدود للتمييز بين نوعي عمليات التاكيد التى يسمح للممارس بادائها ، حيث يعبر المصطلح الاول عن اساس لشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس ، و يمثل المصطلح الثانى اساس للشكل السلبي من التعبير عن استنتاج الممارس .

و على المستوى المحلى تعاون الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر مع جمعية المحاسبة و المراجعة المصرية ووزارتى الاستثمار و المالية و الهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠٨ لوضع المعيار المصرى لمهام التاكيد رقم (٣٠٠٠) بعنوان مهام التاكيد بخلاف مراجعة او فحص معلومات مالية تاريخية ، و يقرأ هذا المعيار فى سياق الاطار المصرى لمهام التاكيد الذى يعرف و يصف عناصر و اهداف مهمة التاكيد ، كما يحدد المهام التى تسرى عليها المعايير المصرية لمهام التاكيد ، مع ملاحظة انه على الرغم من ان معايير المراجعة المصرية و المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود لا تنطبق على المهام التى تغطيها المعايير المصرية لمهام التاكيد ، الا انهم يوفرون ارشادات للمزاولين .

عند قيام المراجع الخارجي بمهام التأكد فإنه لا يعمل في بيئة منعزلة و لكن يتأثر بعوامل مختلفة عند قيامه بإصدار تأكيدة فبعض هذه العوامل يمكن للمراجع التحكم بها و البعض الآخر تخرج عن سيطرته مما ينعكس على درجة التأكيد المصدر من تأكيد مناسب الى تأكيد محدود ، وهناك عوامل اخرى تمثل عنصر داعم للمراجع تنعكس في توفيره للوقت و الجهد و النفقات ، كمدى جودة نظم الرقابة الداخلية و التنسيق مع لجنة المراجعة بالشركة ، و هناك عوامل تمثل تحديات للمراجع يسعى لتخفيض تأثيرها و الغاؤها خاصة اذا كانت تتعلق باستقلاليته . وقد تناولت الباحثة في المحاور البحث المختلفة علي توضيح اهمية خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات و ابراز دور المراجع الخارجي في القيام بهذا التأكيد في ضوء العوامل المختلفة التي تؤثر فيه .

أهداف البحث :

يهدف البحث الى :

- ١- ابراز اهمية فحص و تقييم تقارير الاستدامة في ضوء اهتمام أصحاب المصالح .
- ٢- تفعيل دور المراجع الخارجي و اهميته في التأكيد على تقارير استدامة الشركات المقيدة في البورصة خاصة لدى المستثمر المسنول .

٣- ابراز العوامل الإيجابية و السلبية المؤثرة على دور المراجع في التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات بهدف تدنية المخاطر و فجوة الثقة بين الشركات و أصحاب المصالح .

أهمية البحث :

الأهمية العلمية :

يعمل البحث على ابراز دور المراجعة و تأكيده في أحد المجالات التطبيقية الحديثة لها فيما يتعلق بالتعامل مع المعلومات غير المالية من خلال التأكيد على تقارير الاستدامة في ظل تنامي الاهتمام سواء على المستوى الدولي أو المحلي .

الأهمية العملية :

تتمثل الأهمية العملية للبحث في جذب موارد اضافية لمنشآت المراجعة القائمة من خلال دخول المراجع الخارجي لمجالات تطبيق جديدة كفحص و تقييم تقارير الاستدامة للشركات في ظل التنافس الحاد بين ممارسي مهنة المحاسبة و المراجعة و غيرهم . على تقديم هذه الخدمات ، كذلك تمثل التنمية المستدامة اتجاه متنامي داخل البيئة المصرية تسعى الدولة الى تفعيلها داخل جميع المؤسسات سواء الحكومية أو الخاصة في محاولة لمحاربة الفساد و العمل على الإصلاح . و يمثل التأكيد دليل على صحة و سلامة أداء الاستدامة لدى المؤسسات المختلفة .

فروض البحث :

الفرض الأول : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق بالتأكد على تقارير الإستدامة و تحسين نظم الرقابة الداخلية فى الشركات المصرية المقيدة فى البورصة .

الفرض الثانى : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق باعتماد مراقب الحسابات على أعمال المراجعة الداخلية فى التأكد على تقارير الإستدامة .

الفرض الثالث : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق بأن تأكيد مراقب الحسابات على تقارير الإستدامة يحقق الثقة للمستثمرين و الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح و المنظمات العلمية و المهمة .

تقسيمات البحث :

يتكون البحث من أربعة محاور هي كما يلي :

المحور الأول : القيمة المضافة لفحص و تقييم تقارير الإستدامة

المحور الثانى : دور المراجع الخارجى كأحد جهات الفحص و التقييم فى اضاء الثقة على تقارير الإستدامة

المحور الثالث: العوامل المؤثرة على المراجع الخارجى عند فحص و تقييم تقارير الإستدامة .

المحور الرابع : الدراسة الميدانية و اختبار فروض البحث

المحور الأول : القيمة المضافة لفحص و تقييم تقارير الإستدامة

تعرف الإستدامة وفقاً لما صدر عن اللجنة العالمية لشئون البيئة و التنمية بإنها التنمية التى تلبى احتياجات الاجيال الحالية دون المساس بحق الاجيال القادمة فى توفير احتياجاتها (د. عباس وأخرون ٢٠١٣، ص ٢٠). كما عرفها البعض (P. ٦٨ ، ٢٠٠٠، Delfgaawu, T.) بأنها التقرير عن اثار الأنشطة و الاداء التى تقوم به المنشآت من ثلاثة ابعاد هي البعد الاقتصادى و البيئى و الاجتماعى .

حيث يتعلق البعد البيئى باثر المنظمة على النظم الطبيعية الحية و غير الحية متضمناً الارض و الهواء و الماء و النظم البيئية ، و البعد الاجتماعى للاستدامة يتمثل فى اثر المنظمة على النظم الاجتماعية التى تعمل بداخلها و كذلك اثر المنظمة مع أصحاب المصالح على المستويات المحلية و الوطنية و العالمية ،

و يتمثل البعد الاقتصادى للاستدامة فى اثر المنظمة على الظروف الاقتصادية لاصحاب المصالح (د. امين لطفى، ٢٠١١، ص ٥٦). ويرى البعض (د. عاطف أحمد

٢٠١٣، ص ١٩٩) أن عملية التنمية المستدامة يجب أن تتضمن تغيراً في استغلال الموارد وتوجيه الاستثمارات والتطور التكنولوجي والتغيير المؤسسي بما يتفق مع إحتياجات الحاضر والمستقبل ، وعلى ذلك أصبحت التنمية المستدامة واحدة من مفاتيح الإدارة الاستراتيجية الناجحة ووسيلة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركات (Zorio,A. et al., ٢٠١٣, P.٤٨٦)، وقد اوضح د. محمد عمران رئيس البورصة المصرية ان الاستدامة لا تعنى مجرد قيام الشركة بالاعمال الخيرية ، و فى نفس الوقت لا تعنى تخلي الشركات عن مبدأ الربحية ، فالارباح هى هدف أصيل لاي شركة خاصة ، و لكن الاستدامة تعنى ان يكون هناك نموذج عمل يأخذ فى الاعتبار بجانب الربحية للحفاظ على موارد المجتمع الي جانب التنمية (البورصة المصرية ، ٢٠١٥، ص ٢) .

وتأسيساً على ذلك قام العديد من الشركات بإصدار تقارير الاستدامة (د.أمين لطفى ، ٢٠١١، ص ٢٩) كهدف لاعلام أصحاب المصالح الرئيسية عن القضايا غير المالية كضمان لشرعية أنشطتها وتوفير الثقة فى الشركة . ومنذ عام ٢٠٠١ و ٩٥% من الشركات الكبيرة تقوم بإعداد تقارير عن ممارسات الاستدامة لديها (P. ٧ ، ٢٠١٣، GRI) وتحرص على الإفصاح عن هذه التقارير إلى جانب تقاريرها المالية ، فهناك حاجة للربط بين الاستدامة كمفهوم واستدامة الاعمال والتقرير عنها لماله من آثار جانبية على الشركة والمجتمع الذى تعمل فيه ومبادرة لتحسين علاقتها بأصحاب المصالح ، حيث ان تقارير الاستدامة هى وسيلة لتحديد ومعالجة المخاطر غير المالية المختلفة التى قد تواجه المنظمة (قضايا الاستدامة) مثل حقوق الانسان والبيئة (WBCSD, ٢٠١٦, P.٢١) ٢

الا ان التطورات المتلاحقة التى تحدث فى بيئة الاعمال ، وتكنولوجيا الاتصالات أدت إلى وجوب

أدت إلى وجوب

كم هائل من المعلومات التى تتسم بالتنوع يتم تداولها بالاسواق (د.أحمد أشرف ، د.عبد اللاه ، ٢٠١٣، ص ١١) وبالرغم مما تحقته هذه المعلومات من منافع الا انها يمكن أن تؤدي إلى تشتت وارتباك مستخدمى هذه المعلومات وعدم قدرتهم على اتخاذ القرار المتاح ، لذلك ظهرت الحاجة إلى فحص وتقييم التقارير غير المالية كتقارير الاستدامة لتعزيز الثقة فى المعلومات المفصح عنها ومساعدة أصحاب المصالح ومتخذى القرار .

ومن هنا يتضح دور خدمات التاكيد كوسيلة لفحص وتقييم تقارير الاستدامة بهدف تحسين مصداقية المعلومات المفصح عنها (Simnett,R et al., ٢٠٠٩, P. ٩٣٩) ، حيث ان خدمات التاكيد هى خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لاغراض متخذى القرار (د.أمين لطفى ، ٢٠٠٨، ص ٣٣) خاصة مع احتمال تحيز الشركات للمعلومات المفصح عنها فى تقارير الاستدامة بهدف تحسين صورتها لدى اصحاب المصالح ، وكذلك للتباعد بين معدى هذه المعلومات ومستخدميها وتعد بيئة الاعمال الحالية وتضارب علاقات المنشأة مع اصحاب المصالح.

مبادرة للتقرير العالمية و هي منظمة دولية لا تهدف لتحقيق الربح تعمل على مساعدة الشركات لتحقيق

Global Reporting Invitation : GRI

The World Business Council Sustainability Development : WBCSD

Council Sustainability Development : WBCSD

و هناك تساؤل هام يفرض نفسه و هو لماذا تقوم الشركات بالعمل على فحص تقييم تقارير استدامتها من خلال طرف مستقل فى حين ان اعداد تقارير الاستدامة فى كثير من البلدان مازال طوعى ولم يدخل حيز الالزام ، وترى الباحثة ان قيام الشركة بهذا الاجراء من شأنه ان يمثل قيمة مضافة تبرر التكلفة والمجهود الذى تتحمله الشركات للتاكيد على تقارير الاستدامة لديها .

ترى منظمة التقرير العالمية (GRI ، ٢٠١٣ ، P.٥) كأحد الجهات التى حاولت وضع خطوط ارشادية للتاكيد على تقارير الاستدامة ، ان هذا النوع من التاكيد الذى يقدم من خلال طرف ثالث يمكن ان يساعد الشركة على اضفاء المصداقية ، وتعزيز الثقة حول دقة المعلومات الواردة فى تقارير استدامتها ، وهو ليس تأكيد مطلق ولكنه خطوة فى الاتجاه الصحيح ، حيث يرى مايكل ميهان و هو الرئيس التنفيذى لمنظمة التقرير العالمية GRI ان الثقة هى العملة المتداولة فى السوق وان مدى امكانية الاعتماد على المعلومات الواردة فى تقارير الاستدامة للشركات مثل غيرها من التقارير المالية الاخرى يمثل عاملا رئيسيا فى زيادة الثقة والطمأنينة لدى اصحاب المصلحة ، ويعكس مدى جدية الشركة فى تطبيق الاستدامة ، ويعمل على تقليل المخاطر وزيادة قيمة الشركة لدى اصحاب المصالح (خاصة المستثمرين) ، وتعزيز لغة الحوار معهم على اساس من الشفافية والمصداقية W B C S (D, ٢٠١٦, P.١٥).

ويرى البعض (P.٢ ، ٢٠١٢ ، Buepau veritas Group) ان عملية التاكيد على تقارير الاستدامة من شأنه ان يعمل على تحسين سمعة الشركة وقيمة علاماتها التجارية وتحديد وادارة المخاطر وزيادة القدرة التنافسية للشركة وجذب الموظفين والاحتفاظ بهم، فى حين ذهب البعض (Cheng,M. et al., ٢٠١٥ ، P.١٣٢) ان دمج التاكيد على تقارير الاستدامة غير المالية مع التقارير المالية للشركات يعمل على تحسين عملية اتخاذ القرار داخل المنشأة وتعزيز لقيمتها .

وفى الفترة الاخيرة تزايدت الانتقادات الموجهة الى تقارير الاستدامة (Peters,G. et al., ٢٠١٥ ، P.١٦٤) لافتقارها للشفافية ، لذلك هناك حاجة للتاكيد على هذه التقارير لدعم الثقة فى المعلومات الواردة بها .

وفى محاولة لابرز الجوانب المختلفة لعمليات التاكيد على تقارير الاستدامة اوضحت احدى الدراسات (د.أمين لطفى، ٢٠١١، ص. ٢٦٩-٢٧٧) مزايا وعيوب هذا التاكيد حيث ترى الدراسة ان من المزايا دعم الايضاحات فى القوائم المالية ، وتقليل المخاطر للفحوصات الدورية المرتبطة بالامور البيئية و، تحسين نظام الادارة البيئية والضوابط الداخلية ونظم التقرير ، وتخفيض مخاطر التقاضى ضد تحريف مستخدمى المعلومات المفصح عنها من الشركة ، وتعزيز صورة وسمعة الشركة ، واخيرا تحسين القرارات الاستثمارية وزيادة التمويل ، حيث يوفر هذا التاكيد بيئة مناسبة للاستثمارات الاخلاقية او المستثمر المسئول مما يعكس نمو سريع لمؤشرات سوق المال ، او ما يعرف بمؤشر الاستدامة ، ومن العيوب التى تناولتها الدراسة لعملية التاكيد على تقارير الاستدامة معاناة الشركات التى تنشر معلومات عن اداء مسئوليتها الى احتمال تعرضها لفحوصات تنظيمية رقابية صارمة ، او لرفع دعاوى قضائية ضدها ، وكذلك غياب معايير مقبولة متعارف عليها للتاكيد على الاستدامة وتكلفة التاكيد على هذه التقارير .

وهناك محاولة من جانب اتحاد المحاسبين الاوربي لمعالجة مخاوف المستثمرين ، والعمل على التوجه نحو الاستثمارات المسنولة من خلال التوسع فى الكشف عن الجوانب البيئية والاجتماعية باستخدام مؤشر (E S G) Environmental Social Governance فى محاولة للربط بين استراتيجية الاعمال والاستدامة من خلال تحديد قضايا الاستدامة ، وتأثير هذه القضايا على أهداف المنظمة ، ووضع مؤشرات للاداء والاجراءات المتخذة لمعالجة كل قضية من قضايا الاستدامة ، وتقييم النتائج فى ضوء الاهداف المحددة .

ويرى مجلس الاعمال العالمي للتنمية المستدامة (٢٠١٦, P.٩, W B C S D) ان هذا التأكيد من شأنه ان يساعد الشركات على فهم أفضل للسوق ، وقياس موقفها من الصناعة التى ينتمون إليها ، وزيادة التعاقدات الخارجية ، كما انه يساعد اصحاب المصالح على اجراء المقارنات بين الشركات ، وتوليد قيمة لديهم مثل المستثمرين ، حيث يساعد التأكيد للمستثمرين فى اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة خاصة المستثمر المسنول اجتماعيا (٢٠١٣, P.٦, G R I) الذى يتخذ قراره بناء على مجموعة اوسع من العوامل الخاصة بالجوانب المالية مما يعود بالفائدة على المجتمع ، مثل الحد من اساءة معاملة العمال والعمل فى بيئة غير امنة وعدم احترام حقوق الانسان ، وقد اوضح (Simnette, R. et al., ٢٠٠٩, P.٩٤١) ان التقارير المالية اليوم لم تعد كافية لتحديد قيمة الشركات ويجب البحث عن قياسات جديدة غير مالية كذلك يربط بين التأكيد على تقارير الاستدامة ، وبين الرغبة فى تحسين مصداقية المعلومات المفصح عنها تمشيا مع الاهداف المعلنة .

وترى الباحثة ان التأكيد على تقارير الاستدامة اصبح عنصراً متزايد الأهمية يضمن الثقة والمصداقية على تقارير الاستدامة المعده عن طريق طرف محايد لديه من الخبرة والمعرفة ما يمكنه من اصدار هذا التأكيد ، حيث ان أهمية هذا التأكيد تنبع من أهمية الدور الذى تلعبه تقارير الاستدامة فى زيادة الشفافية و المصداقية تجاه المستثمرين و وسائل الاعلام و الحكومات و المنظمات غير الحكومية التى تضغط من أجل المزيد من المعلومات ، حيث يمثل التأكيد على تقارير الاستدامة من وجهة نظر الباحثة خطوة ايجابية تعبريها الشركات عن مدى صحة و صدق أداءها المفصح عنه فى مجالات الاستدامة لديها سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية ، و فى كل مرة يتم اصدار هذا التأكيد يمثل انتقال الشركة الى مستوى أفضل من التعامل مع قضايا الاستدامة .

المحور الثانى : دور المراجع الخارجى كأحد جهات الفحص و التقييم على تقارير الاستدامة :

هناك أكثر من جهة يمكن ان تقوم بعملية الفحص و التقييم لتقارير الاستدامة و التأكيد عليها فلم تعد حكرأ على مهنة المراجعة لذلك يجب ان نميز بين خدمات التأكيد التى يؤديها كلا من :

١- الخبراء الاستشاريين

٢- المراجع الداخلي

٣- المراجع الخارجى

حيث يرى البعض ان الخبراء الاستشاريين و الفنيين أقدر على تقديم تأكيد أعلى جودة على تقارير الاستدامة ، ومن مؤيدى هذا الاتجاه احدى الدراسات (Green.w. et al., ٢٠١١, P. ١١) على عينة مكونة من ١٣٠ شركة خلال عامى ٢٠٠٢-٢٠٠٤ . وتشير الدراسة الى ان ٤٣% فقط من عمليات التأكيد على تقرير الاستدامة تمت من قبل المراجعين ، فى حين انه خلال السنوات ٢٠٠٦-٢٠٠٨ تم اعداد التأكيد على تقارير الاستدامة لعدد ٣٠٠٨ شركة ٥٦% منها تم اعدادها بواسطة الخبراء الاستشاريين .

من مؤيدى هذا الاتجاه (strand,R., ٢٠١٣, P. ٧٢٣) حيث يرى ان الاستشاريين قادرين على دمج مبادرات الاستدامة و ادارة المخاطر و وضع بروتوكولات الاداء و التأكيد على التقارير الاستدامة وتحديد الاهداف و تنفيذ السياسات و الممارسات لتعزيز أداء الاستدامة داخل المنظمة بالتعاون مع الفريق الادارى بالشركة ، كما يرى (lubin,B. et al., ٢٠١٠, P. ٤٤) انه يمكن للاستشاريين ان يلعبوا دوراً هاماً من خلال دمج الاستدامة فى أنشطة الشركة ، وقد أوضح (Simnett,R. . et al., ٢٠٠٩ , P. ٩٦٥) أن تكلفة الحصول على هذا التأكيد يمثل مؤشراً للطلب على هذه الخدمات حيث ان أعضاء مهنة المراجعة يحصلون على أعلى الاسعار للتأكيد على تقارير الاستدامة مقارنة بغيرهم من مقدمى هذا التأكيد من المكاتب الاستشارية .

وترى الباحثة ان دور الاستشاريين فى التأكيد على تقارير الاستدامة لا يمكن اغفاله لما لهم من خبرة واسعة ودراية بالابعاد المختلفة لممارسات الاستدامة ، وامكانية دمجها داخل الشركات الا انهم لا يعتبروا الجهة الافضل لتقديم هذا النوع من الخدمات . حيث ان مقياس انخفاض التكلفة لا يصلح فى كل الأحوال لتحديد الجهة التى تقدم هذا التأكيد ، فيمكن ان يعبر انخفاض التكلفة عن انخفاض الجودة بالاضافة الى أن الاستشاريين فى بعض الاحيان يفتقروا إلى الموضوعية والحياد من خلال التأكيد الايجابى على تقارير الشركات لضمان الاستمرار فى تقديم هذه الخدمات ، خاصة فى حالة الشركات التى تنتمى لصناعات لها تأثير بيئى او اجتماعى مضر وأكثر عرضة لمخاطر بيئية او اجتماعية ، وبالتالي تكون هذه الشركات فى حاجة لادارة هذه المخاطر من خلال شراء تأكيد يخدم أصحاب المصالح فى مصداقية المعلومات الواردة فى تقارير الاستدامة التى تنتجها فتميل الى استخدام تأكيد من خارج المهنة ، وعبر البعض عن هذا المعنى (Jamal,K. et al., ٢٠١١, P. ٢٨٨) بان الاستقلال الفنى لا يعنى استقلال العقل والارادة ، وبالتالي عدم القدرة على التصرف بحرية وابداء الراى الفنى المحايد .

وهناك من يرى ان المراجع الداخلى مصدر هام للتأكيد على تقارير الاستدامة وبديل للمراجع الخارجى ، وهو ما يخلق فرصة متميزة لوظيفة المراجعة الداخلية حيث ان تقييم اداء التنمية المستدامة داخل الشركات من واجبات المراجع الداخلى .

ومن مؤيدى هذا الاتجاه (Trotman,A et al., ٢٠١٥, P. ٢١٠) حيث يرى ان المراجعة الداخلية سوف يكون لها أدوار اكبر فى المستقبل من خلال التركيز على تطوير وتدريب المراجع الداخلى لتقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة ، كما يرى (P. ١٠١) ، (Abbott,L . et al., ٢٠١١) أن المراجع الداخلى هو مصدر هام للتأكيد على تقارير الاستدامة فى اطار حوكمة الشركات لما لهم من القدرة على اضافة الثقة إلى المعلومات المفصح عنها ، وكذلك انخفاض تكلفة التأكيد ، ويذكر (Ridley,J. et al., ٢٠١١, P.)

(٤٧٤) أن هناك شركات في الوقت الحالي تقوم بصورة دورية بالافصاح عن التأكيد على تقارير الاستدامة لديها والمعدة بواسطة المراجع الداخلي ، وهو ما يعد اعتراف بالمراجع الداخلي كبديل للمراجع الخارجي في اضافة الثقة على المعلومات ، وذكر البعض (د. شحاته السيد شحاته ، ٢٠١٤، ص.١٣٩) أن التوكيد على افصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية بمعرفة فريق المراجعة الداخلي بالشركة يعد كافيا باعتباره اداة إدارية تساعد الإدارة في التحقق من كفاءة نظم الرقابة الإدارية الداخلية بدلا من اعتباره آلية لتعزيز مساءلة أصحاب المصلحة خاصة إذا تم تدعيم هذا التوكيد من جانب لجنة المراجعة .

وترى الباحثة أن المراجع الداخلي يمكن أن يلعب دورا هاما في التأكيد علي تقارير الاستدامة لما له من خبرة واسعة في مجال عمل الشركة وطبيعة نشاطها ، وهو اكثر دراية بنظم الرقابة والضبط الداخلي للشركة ومدى التزامها بممارسات الاستدامة الا انه لا يمكن الاعتماد عليه منفردا في اداء هذه الخدمة حيث أن المراجع الداخلي يعتبر موظفا لدى الشركة يعمل تحت اشراف ادارتها مما يفقده كثيرا من الحيادية والاستقلال وانه لتفعيل دوره في التأكيد علي تقارير الاستدامة لابد من وضع اجراءات محددة واتخاذ التدابير اللازمة لضمان الاستقلالية .

وقد جاء في معيار ISAE ٣٠٠٠ : " الذي ينص علي أنه اذا قام المراجع الداخلي بتطبيق المعايير الدولية لعمليات التأكيد فإنه يجب الافصاح بشكل بارز في تقرير المراجع المهني عن عدم توافر الاستقلالية وطبيعة العلاقة مع عميل التأكيد كذلك يجب الأيحتوي ذلك التقرير علي كلمة مستقل في عنوانه (الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠٨ ، ص. ٩٢٤) .

ويقودنا ما سبق الي المراجع الخارجي باعتباره الجهة الاصلية لاصدار الرأي الفني المحايد في المعلومات المالية وغير المالية . فهو يمثل هيئة مستقلة تقدم وجهة نظر موضوعية عن تقارير الاستدامة يطمئن بها اصحاب المصلحة ان المعلومات الواردة في تقارير الشركات صحيحة وخالية من التحيز .

ومن مؤيدى هذا الاتجاه (P. ٩٢, ٢٠١٤, Andron, P. et al.) حيث يرى ان المصداقية التي يتمتع بها المراجع الخارجي تمثل اساسا مناسباً لدخوله مجالات التأكيد الجديدة ، ففي الولايات المتحدة خصصت لجنة اليوت اواخر ١٩٩٠ مجموعة فرص جديدة لمهنة المراجعة في مجالات متنوعة مثل تقييم المخاطر، وقياس الاداء للاعمال التجارية ، والثقة في نظم المعلومات والتجارة الالكترونية ، واداء الرعاية الصحية وقياس ورعاية كبار السن ، وانضمت اليها في الفترة الاخيرة التأكيد علي المسؤولية الاجتماعية للشركات والاستدامة . وقد جاء في احدى الدراسات (د. أحمد عبد الحميد ، د. عبدالله ، ٢٠١٣ ، ص. ٢٨) أنه كلما زادت حاجة الشركة طالبة الخدمة الي مستوى أعلى من الجودة والمصداقية في المعلومات موضوع الفحص - خاصة تلك الشركات التي تعمل في الدول الأكثر اهتماما بأصحاب المصالح - كلما توجهت تلك الشركات الي ممارسى مهنة المراجعة لطلب تلك الخدمات .

وترى الباحثة أنه بالرغم من الانتقادات التي وجهت الي المراجع الخارجي ومنها ان هذه الخدمات تحتاج الي متخصصين في العلوم الادارية و الهندسية والقانون ، وكذلك خبراء في البيئة و غيرها من التخصصات التي تخرج عن مجل تاهيل المراجع الخارجي ، كما ان هناك بالفعل شركات أقدمت منذ نهاية القرن العشرين على خدمة منح ختم توكيد الثقة

في تقارير الاستدامة ، و كانت ليست من المتخصصين في المحاسبة او المراجعة ، بالاضافة الى ان القيام بمثل هذه الخدمات لعملاء مهنة المحاسبة و المراجعة يمكن ان يؤثر بشكل او باخر على استقلالية و حيادية المراجع الخارجي ، خاصة لو كان يقوم باعمال و مهام المراجعة المالية لنفس المنظمة ، حتى لو كان من خلال فريق عمل مختلف و لكنه يتبع نفس منشأة المراجعة .

و بالرغم من الانتقادات السابقة الا ان الباحثة تري هناك عوامل تتوافر في المراجع الخارجي تزيد من ثقة اصحاب المصالح ، وتعزز من دوره كأحد الجهات المصدرة للتأكيد ، وتمثل قيمة مضافة الى تقارير الاستدامة . ومن هذه العوامل التزام مراقب الحسابات بالميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة حيث أن من السمات المميزة لهذه المهنة (د. عبدالوهاب نصر ، د. شحاته السيد ٢٠٠٨ ، ص. ٥٨) قبولها مسئولية العمل لتحقيق الصالح العام وليس مجرد تلبية لرغبات العميل و لكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام التزاماً بالقواعد الاخلاقية ، كذلك يعد الاهتمام بجودة الاداء المهني لمراقب الحسابات ركنا اساسيا في دعم اخلاقياته وسلوكه المهني ويتأتى ذلك من حرصه على الارتقاء بجودة ادائه المهني لما لذلك من مردود ايجابي علي سمعته المهنية وعوائد مكتبه من جهة ، وحرصه على الربط بين اخلاقياته وسلوكياته واداء مكتبه من جهة اخرى . وقد اهتمت المنظمات المهنية الدولية والمحلية بإرساء قواعد و اخلاقيات وسلوكيات المهنة وأكدت على التزام مراقب الحسابات بهذه القواعد حيث جاء في المعيار الدولي لمهام التأكيد ٣٠٠٠ ISAE (International standard assurance engagement) التزام الممارس العام بالجزء (أ) ، (ب) من قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس الاخلاق الدولي للمحاسبين ، حيث يمثل الجزء (أ) من قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وهو مطبق علي جميع المحاسبين المبادئ الاساسية ل اخلاقيات المهنة ، وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية و السلوك المهني ، ويشمل الجزء (ب) وهو ينطبق علي المحاسبين العاملين في الممارسة العامة شرحا لمفهوم الاستقلالية . وحيث ان مهنة المحاسبة والمراجعة تهدف الى تحقيق المصلحة العامة . لذلك يجب ان يتحلى كل اعضاء فريق المراجع والعاملين بمؤسسة المراجعة بالاستقلال عن العملاء الذين يتم تقديم خدمات التأكيد لهم ، والتي يقوم فيها المراجع بإصدار تقرير يتضمن رأيا او تأكيدا أو شهادة عن معلومات محددة تتعلق بموضوع ما ويطلق عليها خدمات التأكيد .

يعبر الاستقلال في المراجعة وخدمات التأكيد عن وجهة نظر غير متحيزة خلال اداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج و اصدار تقرير المراجعة ، وعموما يعتبر الاستقلال من حيث الفكر حالة من صفاء الذهن تسمح بأبداء رأي بدون اي ضغوط قد تؤثر علي الحكم الشخصي المهني للفرد ، وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني ، اما الاستقلال من حيث الشكل فيكون من خلال الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستنتج منها طرف خارجي انه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني لمؤسسة المراجعة او لعضو من اعضاء فريق تنفيذ خدمة التأكيد (د. أمين لطفي ، ٢٠٠٧ ، ص. ٢٣٢) .

و تمثل قواعد السلوك اطارا للمبادئ التي يستخدمها اعضاء فريق التأكيد لتحديد التهديدات للاستقلالية ، وتقييم مدى أهمية هذه التهديدات تحديد وتطبيق اساليب الحماية لازالة هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ ، ص ٩٣٠)

وهناك معيار المراجعة الدولي رقم (١٢٠) : Framework of international standard on auditing) ويؤكد هذا المعيار على ان الممارسين الذين يؤدون عمليات التأكيد تحكمهم قواعد للسلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين للاتحاد الدولي ، وأن على فريق التأكيد أن يقوم بتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي ينتج عنها تهديدات للاستقلالية ، وأن تتخذ اجراءات الحماية المناسبة للقضاء على هذه التهديدات او لتخفيضها.

وعلى المستوى المحلى نجد المعيار المصرى رقم (٣٠٠٠) لمهام التاكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية ، حيث أكد المعيار (معايير المراجعة المصرية ٢٠١٥ ، ص ٥٦٣) على التزام المزاوَل بمتطلبات الجزء (أ) ، (ب) من الميثاق العام المصرى لاداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يوفر الميثاق اطار من المبادئ التي يستخدمها اعضاء فريق التاكد والمؤسسات ووحداتها الخارجية.

وينقسم ميثاق قواعد اخلاقيات وسلوكيات مراقبى الحسابات فى مصر إلى جزئين (د.محمد عبد الوهاب ، د.شحاتة ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٩) ، الجزء الاول يحدد المبادئ الاساسية لاخلاقيات المهنة التي يجب أن يتمتع بها المحاسب المهني ، وهى الامانة والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني ، ويقدم هذا الجزء اطار لتطبيق هذه المبادئ من خلال ارشادات بشأن المبادئ الاخلاقية الاساسية ، والجزء الثانى يبين كيفية تطبيق الاطار فى مواقف محددة حيث يقدم امثلة عن أدوات الحماية المناسبة لمواجهة التهديدات.

وقد أكد الميثاق على أن اى عملية تأكيد يكون من الصالح العام ان يتمتع أفراد فريق عمل التاكد والمؤسسة ، وكذلك وحدات المؤسسة الخارجية بالاستقلال عن عميل التاكد تلبية لهذه القواعد .

ولاهمية الاستقلال فقد صدر معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) (د.أمين لطفى ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٣١) والذي تم اعداده فى ضوء مجموعة من المبادئ تعمل على تحديد ، وتقييم ومواجهة التهديدات التي قد تؤثر على الاستقلالية ، من خلال قيام مؤسسة المراجعة واطراف فريق المراجعة بتحديد وتقييم ودراسة التهديدات الاستقلال أفضل من مجرد الالتزام بعدد من القواعد التي قد تبنى على أساس حكمى ، وقد أخذ المغير فى الاعتبار التهديدات التي تواجه الاستقلالية وادوات الحماية المقبولة والمصلحة العامة ، وتطبق المبادئ الواردة بالمعيار المصرى على جميع عمليات التاكد.

ويعتبر مستوى الجودة من العناصر الهامة التي تميز المراجع الخارجى حيث ان الجودة لا تعنى فقط تخفيض مخاطر المراجعة ، ولكن تشمل كيفية تنفيذ عملية المراجعة فى كافة مراحلها حتى اصدار المراجع لتقريره فى ظل مجموعة من المعايير التي تحكم الاداء المهني للمراجع ، ولا شك أن معايير الاداء المهني وقواعد اداب وسلوك المهنة تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة ، وتعتبر خط دفاع أول ضد مسئوليات الاهدال والتقصير فى أداء عملية المراجعة او التاكد .

فمهمة المراجعة تهتم بجودة خدماتها حيث يجب على أعضاء المهنة توفير ضمان بأن الخدمات المقدمة منهم تتسم بأنها ذات جودة مقبولة ، ولذلك تعتبر ضوابط الرقابة على الجودة ضرورية للتأكد من أن المهنة تستوفى مسؤولياتها تجاه الأطراف المهتمة الذين يعتمدون على المراجعين الخارجيين للحفاظ على مصداقية المعلومات المالية (د. أمين لطفى، ٢٠١٣، ص. ٨٣) ، حيث ان المراجعين عليهم مسؤولية قانونية ، بالإضافة إلى التزام مهني نحو العمل بأعلى المعايير التي يمكن توقعها من أجل القيام بمسئولياتهم .

وقد تضمن المعيار الدولي الاول حول جودة عملية المراجعة ومراجعة المعلومات المالية والتاريخية وعمليات التأكيدات الأخرى والخدمات ذات الصلة إرشادات عن عمليات المراجعة بأعلى مستوى من الجودة ، ويعتبر هذا المعيار مع الجزأين (أ)،(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مكملين لبعضهم البعض ، وقد تم وضع معايير وإرشادات إضافية بشأن مسؤوليات موظفي مكاتب المراجعة فيما يتعلق بإجراءات ضبط الجودة لأنواع محددة من العمليات ، حيث معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ "الرقابة على جودة عمليات المراجعة " ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال السياسات والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدین لإداء عملية المراجعة .

وتتضمن سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب المراجعة عادة على المتطلبات المهنية من حيث التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال والامانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة والمهارة والكفاءة من خلال التأهيل العلمي والعملى المناسب وتوزيع مهام عملية المراجعة والإشراف والتشاور والرقابة وقبول او انتهاء العمل مع العملاء ، وايضا تحدد معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) الصاندة عن مجلس معايير المراجعة (ABS) مستوى الجودة المطلوب لإداء أعمال مراجعة القوائم المالية والتي يجب أن يتبعها المحاسب القانونى عند أداء أعمال المراجعة المستقلة .

وقد أكد معيار عمليات التأكيد الدولي ٣٠٠٠ (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨، ص. ٩٢٤) انه يجب على الممارس تنفيذ إجراءات الرقابة المهنية التي تنطبق على العملية الفردية بموجب معيار الرقابة المهنية الدولي رقم (١) ، وعلى مكاتب المراجعة الالتزام بوضع نظام للرقابة المهنية مصمم لتزويدها بتأكيد معقول بأن مكاتب المراجعة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ، وان تقارير التأكيد التي تصدرها مكاتب المراجعة او شركاء العملية مناسبة فى ظل هذه الظروف ، إضافة إلى ذلك تشمل عناصر الرقابة المهنية المناسبة لعملية فردية مسؤوليات القيادة لتحقيق جودة العملية والمتطلبات الأخلاقية وقبول واستمرار علاقات العميل والعمليات المحددة وتعيين فريق العملية وإداء العملية والمتابعة .

وعلى المستوى المحلى هناك المعيار المصرى لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) وقد جاء فيه ينبغي على المزاوول تطبيق إجراءات مراقبة الجودة رقم (١) "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكيد والمهام الأخرى ذات العلاقة " حيث يقع على عاتق أى مؤسسة بها محاسبين مهنيين الالتزام بوضع نظام لمراقبة الجودة مصمم لتزويدها بدرجة التأكيد المناسبة بان المؤسسة والعاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ، وبأن

تقارير التأكيد التي تصدرها المؤسسة أو الشركاء المسئولين مناسبة للظروف ، وبالإضافة إلى ذلك تتضمن عناصر مراقبة الجودة المهام والمتطلبات الاخلاقية وقبول واستمرار العلاقة مع العميل والمهام المحددة وتكليف فرق العمل وأداء المهام والمتابعة (معايير المراجعة المصرية، ٢٠١٥، ص. ٥٦٣).

وفي ضوء معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية (طارق حماد ، ٢٠١١، ص. ٢٤١) والذي يهدف إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن المسئوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة المتعلقة باجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات ، وبموجب هذا المعيار تلتزم مكاتب المراجعة بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكيد مناسبة بأنها والعاملين بها يمثلون للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية والتنظيمية ، وان التقارير الصادرة ملائمة للظروف.

ولاشك أن هناك علاقة واضحة (د. أمين لطفى، ٢٠١٣، ص. ٨٨) بين رقابة الجودة ومعايير المراجعة ، وقد تم التأكيد على ذلك عن طريق الهيئات المهنية والتنظيمية حيث أكد اتحاد المحاسبين القانونيين الاوروبى (FEE) على دور المعايير فى تحقيق مراجعة ذات جودة مرتفعة .

وترى الباحثة فى ضوء ما سبق ان المراجع الخارجى يمثل ايقونة التأكيد على تقارير الاستدامة بالرغم مما يواجهه يواجهه فى الفترة الحالية من منافسات من جهات متعددة ترجع إلى افتقاره إلى التاهيل الفنى المناسب للتعامل مع المجالات الجديدة للتأكيد (قضايا الاستدامة) الا انه يمكن ان يتغلب عليها بالتدريب والتاهيل العلمى المناسب ، وايضا من خلال التنسيق والتعاون مع المراجع الداخلى فى الشركات المنتجة لتقارير الاستدامة بالإضافة إلى امكانية الاستعانة بخبير فى ضوء المعايير المختلفة .

المحور الثالث : العوامل المؤثرة على المراجع الخارجى عند فحص وتقييم

تقارير الاستدامة :

هناك مجموعة من العوامل التى تؤثر على عمل المراجع الخارجى عند قيامه بفحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات ومن هذه العوامل :

- ١- نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة و مدى فاعليتها .
- ٢- مدى توافر المعايير و المقاييس المناسبة لاداء عملية التأكيد على تقارير الاستدامة .
- ٣- مدى اشراك أصحاب المصالح فى عملية التأكيد .
- ٤- التهديدات التى يواجهها المراجع عند اصدار تأكيده .
- ٥- محددات الحد الاقصى لتأكيد الاستدامة .

وفيما يلي سوف يبرز الباحث مدى تأثير العوامل السابقة على المراجع الخارجى عند اصدار تأكيده .

أولاً : مدى فاعلية الرقابة الداخلية للشركة حيث أن التأكيد على تقارير الاستدامة هو شكل من أشكال التقييم لمدى فاعلية الرقابة الداخلية على تقارير الاستدامة ، وأداة لتحفيز الإدارة لاتخاذ اجراءات لتحسينها .

وقد وضع معهد (WBCSD, ٢٠١٦, P.٩-١٠) نموذج لمراحل تطور تأكيد الشركات على تقارير الاستدامة ، ويمثل الغرض من هذا النموذج مساعدة الشركات في معرفة مدى ما حققته من نجاح في قضايا الاستدامة ، وكيف يمكن ان تحقق التحسين المستمر ، فهو يمثل تطور تعامل المنشأة مع قضايا الاستدامة . تمثل المرحلة الاولى مرحلة الاستجابة وهي مجرد بداية تسعى الشركة من خلالها للحصول على تأكيد خارجي كبديل لضعف نظام الرقابة الداخلية داخلها ، وفي محاولة لتعزيز الثقة مع أصحاب المصالح ، والشركة في هذه المرحلة غير مدركة لاهمية التأكيد علي تقارير الاستدامة ، وتأتي المرحلة الثانية مرحلة التعزيز او التحسين وفي هذه المرحلة تسعى الشركة لتعزيز الرقابة الداخلية لديها بهدف تحسين أداء الاستدامة ، واستجابة الشركة هنا ليس من منطلق الضغوط الخارجية ولكن من زيادة الوعي الداخلي بنقاط القوة والضعف لديها، وتحسين قدرتها على ادارة المخاطر من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي ، والمرحلة الثالثة والاخيرة وهي مرحلة النفوذ أو التأثير، وفي هذه المرحلة يحقق التأكيد نتائج المرجوة من خلال الوصول إلى مستوى عالي من المصداقية والشفافية في تقارير الشركة عن الاستدامة ليس فقط مع اصحاب المصالح خارجياً ولكن أيضاً داخلياً من خلال دمج قضايا الاستدامة في الاهداف والسياسات المطبقة داخل الشركة واستخدام البيانات الواردة في التأكيد كأداة لاكتشاف التهديدات والفرص ، وفي هذه المرحلة يكون هناك تعاون وثيق بين المراجع الداخلي للشركة و المراجع الخارجي .

يتضح لنا من المراحل الثلاثة السابقة لتعامل الشركات مع عملية التأكيد ان الرقابة الداخلية عنصر هام يعتمد عليه الممارس عند اعداد التأكيد على تقارير الاستدامة ، حيث ان جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع اجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة ، وكذلك اشراك المراجع الداخلي في عملية التأكيد يساعد على تحسين نظم الرقابة الداخلية على معلومات الاستدامة وتقديم التقارير وتعزيز العلاقة والثقة مع المراجع الخارجي مما ينعكس على عملية فحص وتقييم المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة عام بعد عام .

وترى الباحثة ان لجنة المراجعة يمكن ان تلعب دوراً وسيطاً بين المراجع الخارجي والرقابة الداخلية ، حيث ان لجنة المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على وظيفة المراجعة الداخلية للتغذية العكسية على تقييم المخاطر ، ونظم الإدارة والرقابة الداخلية ، كما ان لجنة المراجعة تستخدم المراجعة الداخلية كمصدر للمعلومات عن الاخفاقات والمخالفات ، و كذلك التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح ، وايضاً تشجع لجنة المراجعة عملية اتخاذ الاجراءات من أجل تنشيط المساءلة الحسابية للتأكد من أن الإدارة قامت بالتطوير على نحو ملائم ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية (د.أمين لطفى، ٢٠١٣، ص.٣٨٠) ، ومن ناحية اخرى فإن لجنة المراجعة قادرة على استخدام المعلومات الواردة في التأكيد المصدر من الممارس في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للشركة واداء الإدارة وتقييم مدى فاعلية المراجعة الداخلية.

ثانياً : مدى توافر المعايير و المقاييس المناسبة لاداء عملية التأكيد علي الاستدامة حيث تعتبر المعايير و المقاييس من العوامل الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجى عند اجراء عمليات الفحص و التقييم ، فهى تمثل اطر مرجعية يمكن الاعتماد عليها لتقييم قضايا الاستدامة داخل الشركة .

يجب ان تتسم هذه المقاييس و المعايير بالملائمة و الشمول و المصدقية و الحياد و القابلية للفهم ، و يجب على المراجع الخارجى ان يعمل على ان تكون المعايير مناسبة لتقييم اداء الاستدامة داخل الشركات ، و هذه المعايير اما ان تكون محددة كالبنود الواردة فى القوانين و اللوائح ، أو الصادرة عن طريق الجمعيات المتضمنه للخبراء ، أو معايير مطورة وهى التى تكون محددة لاغراض التأكيد على تقارير الاستدامة (د.طارق حماد ، ٢٠١١، ص.١١١) ، مع ملاحظة أن مصدر المعايير يؤثر على مقدار العمل الذى يقوم به المراجع الخارجى لتنفيذ المهمة من اجل تقييم مدى الملائمة للارتباط على وجه الخصوص . قد يحاول المراجع الخارجى ان يحصل من المستخدمين المستهدفين او الطرف المسئول على إقرار و تعهد بان المعايير المقررة تعتبر كافية لاغراض المستخدمين المستهدفين ، وعندما لا يمكن الحصول على مثل ذلك الاقرار فإن المراجع الخارجى يدرس أثر ذلك على طبيعة و نطاق العمل المطلوب .

وقد جاء فى المعيار الدولى للمراجعة رقم (٣٠٠٠) انه يجب على المراجع الخارجى تقييم ملائمة المقاييس لتقييم او قياس الاستدامة ، وعدم قبوله عملية التأكيد الا اذا كانت المقاييس التى سيتم استخدامها مناسبة ، و اذا توصل بعد قبوله للمهمة أن المقاييس ليست مناسبة فإنه يجب عليه ابداء استنتاج متحفظ او معارض او حجب الاستنتاج ، وفى بعض الحالات على الممارس الانسحاب من العملية (الاتحاد الدولى للمحاسبين، ٢٠٠٨، ص.٩٢٨) .

كما جاء فى المعيار المصرى رقم (٣٠٠٠) ان المقاييس المحددة المناسبة مطلوبة لتقييم ثابت بصورة مناسبة ، أو لقياس موضوع المهمة من منظور الحكم المهنى ، وبدون الاطار المرجعى الذى تقدمه المقاييس المحددة المناسبة تكون الاستنتاجات محل جدل فى التفسير و سوء الفهم (د.طارق حماد ، ٢٠١١، ص.١٣٦) .

ومن المنظمات الدولية التى عملت على توفير مبادئ ارشادية للمراجع الخارجى عند فحص و تقييم تقارير الاستدامة مبادرة التقرير العالمية GRI ، حيث وضعت مجموعة من الارشادات و التوجيهات الطوعية التى يمكن للشركات استخدامها لرسم مسار التحسين المستمر فى التقرير عن الاستدامة ، و يهدف اطار عمل تلك المبادرة إلى التقرير عن الاداء الاقتصادى و البيئى و الاجتماعى للمنظمة ، فهو مصمم للاستخدام عن طريق الشركات ايا كان حجمها و قطاعها و يتضمن التقرير محتوى عام و محدد للقطاع يتفق مع المدى الواسع لاصحاب المصالح حول العالم (د.أمين لطفى ، ٢٠١١، ص.٢٤٢) .

و تتضمن المبادرة اربعة مبادئ يتمثل المبدأ الأول فى الاهمية النسبية حيث يجب ان يتضمن التقرير الموضوعات و مؤشرات الاداء التى تعكس الآثار الاقتصادية و البيئية و الاجتماعية الجوهرية ، و التى يمكن ان تؤثر على قرارات اصحاب المصالح ، و المبدأ الثانى هو تضمين اصحاب المصالح حيث يجب ان يتضمن التقرير شرح عن كيفية استجابة الشركة لتوقعات اصحاب المصالح و مراعاة مصالحهم ، و المبدأ الثالث هو سياق الاستدامة

ويتمثل في التقرير عن اداء المنظمة في تلبية احتياجات المجتمع دون الاخلال باحتياجات الاجيال القادمة ، والمبدأ الرابع وهو الاكتمال من حيث تغطية الموضوعات الهامة ومؤشرات الاداء وتحديد مكونات المنظمة التي يتم تغطيتها ، وكذلك امكانية قيام اصحاب المصالح بتقييم أداء المنظمة خلال الفترة محل التقرير.

ان ارشادات مبادرة التقرير العالمية نشأت لمساعدة الشركات علي اعداد تقارير استدامتها ، لذلك تم تطوير معيار التاكّد Assurance Standard رقم AA١٠٠٠ عن طريق Account Ability لمساعدة موردي التاكّد علي تصميم و اداء مهام التاكّد وطبقاً للمساءلة المحاسبية ، ويعتبر المعيار قابل للتطبيق بصفة عامة من اجل تقييم و التصديق علي الي جانب تقوية مصداقية و جودة تقرير الشركة للاستدامة بالاضافة الي عملياتها ونظمها و اهليتها و كفايتها القائمة (د. امين لطفي، ٢٠١١، ص. ٢٤٦).

كما اصدرت المنظمة الدولية للتوحيد والقياس معيار دولي لتوفير مبادئ توجيهية للمسئولية الاجتماعية ، وهدفها هو المساهمة في التنمية المستدامة وهو معيار ISO٢٦٠٠٠ يعمل المعيار (٢٠١٢, ISO٢٦٠٠٠ sustainability standard) على تشجيع رجال الاعمال والمنظمات لممارسة المسؤولية الاجتماعية لتحسين اثارها على العمال ، والبيئات الطبيعية ومجتمعاتهم ، ويتضمن هذا المعيار سبع مبادئ اساسية هي المساءلة والشفافية والسلوك الاخلاقي واحترام مصالح اصحاب المصالح واحترام وسيادة القانون واحترام قواعد السلوك الدولية واحترام حقوق الانسان ، كما يتضمن المعيار سبع مواد اساسية يجب لكل مستخدم للمعيار اخذها في الاعتبار الحكم التنظيمي وحقوق الانسان وممارسات العمل والبيئة وممارسات التشغيل العادلة وقضايا المستهلك والمشاركة المجتمعية والتنمية .

وهناك مؤشرات عديدة يمكن أن يعتمد عليها المراجع عند التأكيد على تقارير الاستدامة ، مثل مؤشر (Environmental Social and Governance) ESG الذي يعكس الطلب على خدمات التاكيد على تقارير الاستدامة بجوانبها الثلاث البيئية والاجتماعية والحوكمة ، ويهدف هذا المؤشر إلى تزويد الشركات بطريقة لاجراء الاتصال بين التوجه الاستراتيجي والاداء المالي والاعتبارات البيئية والاجتماعية ، وذلك من خلال الربط بين استراتيجيية الاعمال والاستدامة كتحديد قضايا الاستدامة ووصف كيف يمكن ان تؤثر على الاهداف الاستراتيجية للمنظمة ، وكذلك الاجراءات المتخذة لوضع مؤشرات الاداء الرئيسية كتقييم الاجراءات المتخذة لمعالجة قضايا الاستدامة المادية ، واعداد التقرير عن الاداء بصورة دورية لتحديد مدى التقدم في تحقيق الاهداف المتفق عليها (FEE, ٢٠١١, P.٩) .

وهناك مؤشر استدامة الشركات (Dow Jones) وهو يعتبر المؤشر العالمي الاول الذي يتتبع الاداء المالي للاستدامة المعتمدة للشركات حول العالم (د. امين لطفي ، ٢٠١١، ص. ٢٩٥) ، ويعتمد المؤشر على أخذ نسبة ١٥% الاعلى لأكبر عدد ٢٥٠٠ شركة عبر دول العالم تأسيسا على المعاييس الاقتصادية والبيئية والاجتماعية طويلة الاجل ، ويتم اختيار مكونات المؤشر طبقا لتقييم دورى لاستدامة الشركات ، وهناك مؤشر قيادة الافصاح عن الكربون (CDP) الذي يسعى لتضمين معلومات عن اكبر شركات العالم (٢٤٠٠ شركة عام ٢٠٠٧) ترتبط بالمخاطر التجارية التي تواجهها و الفرص المقدمة في ضوء انبعاثات تغير المناخ و غاز البيوت الخضر ، و يعمل هذا المشروع أيضا على التاكّد من توفير استراتيجيية تخفيضات انبعاثات الكربون و تكاملها في اعمالها ، وهناك مؤشر FTSE٤

Good ويعمل هذا المؤشر تجاه الاستدامة البيئية وتطوير علاقات ايجابية مع اصحاب المصالح والحفاظ عليها ودعم حقوق الانسان (د . أمين لطفي , ٢٠١١, ص. ٢٩٣) .
و هناك مؤشر الاستدامة للبورصة المصرية (S&P/EGX ESG) الذى اصدر في مارس ٢٠١٠ بالتعاون مع مؤسسة ستاندرد و مركز المديرين المصري ، و الذى يعد المؤشر الثانى علي مستوى الاسواق الناشئة و الاول علي مستوى اسواق الشرق الاوسط و شمال افريقيا ، ويعتمد هذا المؤشر علي تحليل أداء الشركات عن طريق افصاحتها في البورصة بالاضافة الى قوائمها المالية فيما يتعلق بالجوانب البيئية و المسؤولية الاجتماعية و الحوكمة (البورصة المصرية, ٢٠١٥) .

وترى الباحثة ان توافر المعايير والمقاييس يمثل عنصرا داعما للمراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة لما تمثله من اطر مرجعية تزيد من ثقة اصحاب المصالح فى التاكيد المصدر، كذلك تمثل المقاييس أنماط لتقييم قضايا الاستدامة فى الشركات ، وفي حالة عدم توافرها يكون التاكيد المصدر محل جدل فى التفسير او سوء فى الفهم .

ثالثاً : أهمية اشراك اصحاب المصالح فى عملية التاكيد : تتكون عملية التاكيد من ثلاثة اطراف ، هى مصدر التاكيد والطرف المسنول والمستخدم المستهدف ، وهو الشخص او مجموعة الاشخاص الذين يقدم إليهم الممارس التاكيد بهدف استخدام محدد أو لغرض معين ، و قد جاء فى المعيار المصرى رقم (٣٠٠٠) انه قد يكون الطرف المسنول والمستخدمين المرتقبين من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة مثل رغبة مجلس الادارة فى التأكد من معلومات قدمتها اللجنة التنفيذية فى المنشأة ، ويجب علي المزاو ان يوجه تقريره الى جميع المستخدمين المرتقبين ، وفي حالة عدم قدرته على تحديدهم يمكن ان يقتصر التاكيد على كبار الاشخاص المعنيين ذوى الاهتمامات الجوهرية و المشتركة ، ويمكن تحديد المستخدمين المرتقبين بعدة طرق منها الاتفاق بين المزاو والطرف المسنول او عن طريق القانون (د.طارق حماد، ٢٠١١، ص١٣٣).

وجاء فى المعيار الدولى رقم (٣٠٠٠) ضرورة قبول المراجع الخارجى لعملية التاكيد د فقه اذا ك ان الموضوع هو مسؤولية طرف عدا المستخدمين المقصودين وليس المستخدم الوحيد ، وفي بغض الاحيان قد يوجد مستخدمين مستهدفين بخلاف الموجه اليهم التاكيد الا انه يجب علي الممارس اتاحة التاكيد لهم جميعاً ، وفي حالة اقتضار التاكيد على مستخدمين محددين يجب علي الممارس ان يبرز ذلك في تاكيد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨، ص. ٩٢٤) .

وكما عرف اتحاد المحاسبين الاوربي (FFE) اصحاب المصالح بانهم الافراد او المنظمات التى لديهم او يمكن ان يكون لديهم مصالح بخلاف المصالح غير الجوهرية وغير الهامة فى قرار تطوير استدامة الشركة ، ويمكن ان تكون المصلحة مؤثرة على القرار او قد تتأثر ببساطة عن طريق نواتج القرار، ويتمثل اصحاب المصالح فى الشركة فى المستثمرين والهيئات الحكومية والعاملين والموردين والعملاء وهؤلاء الذين من المحتمل ان يتأثروا بالاثار البيئية او اى اثار اخرى ، أما حوار صاحب المصلحة فهو تفاعل بين الشركة

واصحاب المصالح بها للتأكد من ملائمة وجهات نظر صاحب المصلحة و توصيل المعلومات الملائمة لأصحاب المصالح (د. أمين لظفي ، ٢٠١١، ص. ٢٤٦) .

ويرى البعض (P1٢٤٤، ٢٠١١، Dwyer, B., O □) ان كثير من الشركات لا تحقق اتصال كافي مع العالم الخارج (اصحاب المصالح) وان كلا من معيار المراجعة الدولية رقم ISAE٣٠٠٠ والمعيار AA١٠٠٠ لا يوفران ارشادات واضحة وكافية حول اشراك اصحاب المصالح فى عملية اصدار التأكيد .

وهناك اقتراح بتشكيل لجنة من اصحاب المصالح تحدد من خلال التشاور مع الشركة القضايا الهامة التى يجب التركيز عليها عند اعداد التأكيد (O □ Dwyer, B., P. ١٢٣٣، ٢٠١١ ، و تعتبر ارشادات أصحاب المصالح مساعدة جيدة للمراجع الخارجى عند اعداد تقريره بحيث يتضمن كل المعلومات ذات الصلة التى يحتاج اصحاب المصالح للتأكيد عليها ، فهم بمثابة لوحات ارشادية للمراجع الخارجى فى تحديد المعايير والمقاييس المناسبة للتطبيق خاصة فى الشركات متعددة الجنسيات الطموحة ، و مع ذلك مازال هذا المقترح مجال خلاف نظرا لعدم تطور اليات التغذية العكسية للشركات بما فيه الكفاية للسماح للجهات المستفيدة من التأكيد بتقييم أداء الشركات ، وهذا يؤدى الى بعض الفئور من جانب اصحاب المصالح حول التعامل مع الشركات ، و قد ذهب اصحاب الاقتراح السابق الى اعتبار اراء اصحاب المصالح بمثابة ضمان و تأكيد على تقارير استدامة الشركات الا انهم واجهوا مشكلة حول تحديد من هم اصحاب المصلحة الذى يجب التواصل معهم و كيفية الوصول اليهم .

و هناك من يرى (O □ Dwyer, B. et al., ٢٠١١، P. ٤٥) ان التواصل مع اصحاب المصالح يعتبر عاملا هاما فى اضعاء الشرعية للتأكيد على تقارير الاستدامة من خلال التوافق مع احتياجات اصحاب المصالح و ذلك لسد فجوة التوقعات بين أداء الشركات وما تقوم به من عمليات تحسين مستمرة للتعامل مع قضايا الاستدامة و بين ما يحتاج اصحاب المصالح والموضوعات الهامة بالنسبة لهم .

و قد اكد (د. احمد اشرف ، د. عبد اللاه ، ٢٠١٣، ص. ٣٤) ان الفجوة الناتجة من الاختلاف بين ما يؤديه المراجع بالفعل و بين ما يعتقد و يتوقعه الاخرين عما يؤديه ، او ما يجب ان يؤديه يصعب اغلاقها تماما و بالكاد يمكن تضييقها من خلال محاولة زيادة وعى العامة او المستفيدين من خدمات المراجعة و بشكل أكثر تحديد فى خدمات التأكيد .

وترى الباحثة ان الاستعانة باصحاب المصلحة فى اعداد تقارير الاستدامة له اهمية لا يمكن انكارها لما يملوه من تأثير ايجابي على محتوى التأكيد المصدر ، مع ذلك يجب الا ينظر الى رأيهم كضمان أو تأكيد فى حد ذاته كما فى الشركات متعددة الجنسية ، نظرا لعدم معرفتهم بالاجراءات المتبعة داخل الشركات ، كما لا يتوفر لديهم التأهيل الكافى و الخبرة لاصدار هذا الرأى أو التقييم لتقارير استدامة الشركات ، كما ترى الباحثة ان هناك حاجة لتطوير معايير المراجعة الدولية رقم AA١٠٠٠ و رقم ISAE٣٠٠٠ و كذلك المعيار المصرى رقم ٣٠٠٠ لتوفير ارشادات أكثر وضوحا حول كيفية تحديد و الوصول و اشراك اصحاب المصالح فى عملية فحص و تقييم تقارير الاستدامة داخل الشركات من خلال اجراءات محددة و واضحة يسهل تطبيقها فى الواقع العملى .

رابعاً : التهديدات التي يواجهها المراجع الخارجي عند التأكيد علي تقارير الاستدامة ، وترتبط هذه التهديدات بقيام المراجع الخارجي بالتعبير عن رأى أو استنتاج غير ملائم بالموضوع حيث يخطط المراجع الخارجي لعملية التأكيد ويؤدى مهمته من أجل تخفيض مخاطر التعبير عن رأى غير ملائم الى مستوى مخاطر يمكن قبوله . وتتمثل مخاطر الارتباط فى مخاطر الرقابة وهى ان اجراءات الرقابة الداخلية للطرف المسئول عن الموضوع محل التأكيد لن تمنع او تصحح فى الوقت المناسب الامور التى يمكن ان تؤثر على قضايا الاستدامة ، وكذلك هناك مخاطر الاكتشاف وتتمثل فى المخاطر المتعلقة باجراءات المراجع الخارجى التى يمكن الا تكشف الامور الجوهرية التى من المحتمل ان تؤثر على استدامة الشركات ، وهناك مخاطر متعلقة بمدي شمول المعايير المطبقة على قضايا الاستدامة ومدى فاعلية عملية جمع وتقييم أدلة الاثبات (د. طارق حماد ، ٢٠١٠ ، ص١١٤) .

وكذلك من التهديدات مدى كفاية وملائمة دليل الاثبات المحتمل بحيث يكون متاحا للجميع مع مراعاة ان دليل الاثبات الذى يتم الحصول عليه من مصادر خارجية اكثر مصداقية من الدليل الناتج من داخل الشركة ، الا أن دليل الاثبات الناتج داخليا يعتبر أكثر مصداقية عندما يخضع لنظم رقابة داخلية ملائمة داخل المنشأة ، ودليل الاثبات الذى يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق المراجع الخارجى اكثر مصداقية من الذى يتم الحصول عليه عن طريق الشركة ، وكذلك المستندات والاقراءات المكتوبة اكثر مصداقية من الاقراءات الشفهية ، مع ملاحظة ان الاستنتاجات المرتبطة بعملية التأكيد مقصورة على الفترة التى يغطيها الارتباط ولا تمتد لتوفير أى تأكيد فى المستقبل ، ويجب على المراجع ان يقوم بتوثيق الامور التى تعتبر هامة فى توفير دليل الاثبات لتدعيم النتيجة او الرأى الذى يتم ابدائه (د. طارق حماد ، ٢٠١٠ ، ص١١٦) .

تضمن المعيار الدولى للمراجعة IESA ٣٠٠٠ الاهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات جمع الادلة وعند تقييم ما اذا كانت معلومات الاستدامة خالية من الاخطاء ، ويتطلب اعتبار الاهمية النسبية ان يفهم ويقيم المراجع الخارجى ما هى العوامل التى يمكن ان تؤثر فى احتياجات المستخدمين المعنيين وعلى المراجع العمل لتخفيض مخاطر عملية التأكيد الى مستوى مناسب وفقاً لظروف العملية (الاتحاد الدولى للمحاسبين ، ٢٠٠٨ ، ص٩٢٩) .

كما جاء فى المعيار المصرى للمراجعة رقم ٣٠٠٠ انه ينبغى على الممارس ان يدرس الاهمية النسبية وخطر مهمة التأكيد عند التخطيط واداء مهمة التأكيد ، وكذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات جمع الادلة و عند تقييم ما اذا كانت المعلومات الخاصة بموضوع المهمة خالية من اى تحريف (معايير المراجعة المصرية ، ٢٠١٥ ، ص٥٦٨) .

تتطلب دراسة الاهمية النسبية من المراجع الخارجى تفهم وتقييم للعوامل التى قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين ، وتتم دراسة الاهمية النسبية فى سياق العوامل الكمية والنوعية ، مثل الحجم النسبى وطبيعة ومدى تأثير تلك العوامل على قرارات المستخدمين المرتقبين ويرجع تقييم الاهمية للعوامل الكمية والنوعية الى حكم المراجع الخارجى ، كذلك يجب عليه الحصول على الادلة الكافية والملائمة التى يبنى عليها استنتاجه

، و يجب ان يقوم بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على الادلة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها ، ومع ذلك قد يستخدم الحكم المهني ويقوم بممارسة الشك المهني لتقييم كمية ونوعية الادلة ومن ثم كفايتها وملائمتها لدعم تقرير التأكيد .

ويوضح المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) ان نادرا ما ترتبط مهمة تأكد بتحقيق مصداقية المستندات ، لكن يجب ان يضع المراجع الخارجي في اعتباره مصداقية المعلومات التي تستخدم كأدلة ويقوم الممارس في أداء عمله بتفهم موضوع المهمة (قضايا الاستدامة) ، والظروف الأخرى لها مثل نظام الرقابة الداخلية ، وبناءا على ذلك يتم تقييم مخاطر المعلومات ، وتحديد طبيعة ومدى الاجراءات الاضافية باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة والمصادقة ، واعداد الحساب والاداء والاجراءات التحليلية والاستفسار ، وترتبط مثل تلك الاجراءات الاضافية باجراء التحليل الحقيقي بما في ذلك الحصول على المعلومات المؤيدة من مصادر خارج المنشأة (معايير المراجعة المصرية ، ٢٠١٥ ، ص ٥٦٤).

واخيرا فإن الرأي الذي يبديه المراجع يدعم الثقة والمصداقية في تقارير الاستدامة لذلك يجب على المراجع تنفيذ عملية المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة وتخطيط واداء عملية المراجعة بعقلية متسائلة وبشك مهني .

وهناك تهديدات اخرى خاصة بالاستقلالية فعلى المراجع الخارجي تقييم هذه التهديدات وتحديد وتطبيق ادوات الحماية المناسبة لازالة هذه التهديدات ، او تخفيضها الى مستوى مقبول ، ويتم الاعتماد على الحكم الشخصي لتحديد ادوات الحماية المناسبة لازالة هذه التهديدات وفي حالات اخرى يكون انتهاء المصلحة او العلاقة المسببة لهذا التهديد او الاعتذار عن قبول والاستمرار في تقديم خدمة التأكيد.

و تري الباحثة ان المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٠٠٠ وكذلك المعيار المصري رقم ٣٠٠٠ لا يوفران ارشادات بشأن اجراءات جمع الادلة لذلك يمكن الرجوع هنا الى معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ وفقا لآخر تعديل ٢٠٠٥ (الاهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية) ، حيث جاء في المعيار انه يجب على المراجع تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة متخذاً موقف التشكيك المهني ، وهو مايعنى قيام المراجع الخارجي بإجراء تقييم وفحص انتقادي وذهن متسائل لصحة ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، وانه منتهب لادلة المراجعة التي تناقض او تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات وردود الفعل للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الادارة والمكلفين بالحوكمة ، ولذلك يجب على المراجع تخطيط واجراء عملية المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل معقول يتفق مع هدف المراجعة ، ويمكن ان يقلل المراجع من مخاطر المراجعة بتصميم وتنفيذ اجراءات المراجعة للحصول على ادلة مراجعة مناسبة وكافية حتى يستطيع التوصل الى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه .

خامساً : محددات الحد الاقصى لتأكيد الاستدامة : التأكيد المصدر من المراجع الخارجي قد يحتوى على درجة التأكيد المعقول (المناسب) او درجة التأكيد المحدود ، وقد أوضح المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠٠) ان الهدف من عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى المستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف العملية كشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس ، كما أن هدف عملية التأكيد المحدود هو تقليل

مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية ، ولكن تكون المخاطرة أكبر مما هي عليه لعملية التأكيد المعقول كشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس ، وقد أوضح المعيار ان التأكيد المعقول هو درجة أقل من التأكيد المطلق ، حيث ان تقليل عملية التأكيد إلى الصفر قلما يكون ممكنا أو نافعا لعدة عوامل منها التحديات الذاتية للرقابة الداخلية واستخدام الاختبار الانتقائي ، وان كثير من الأدلة المتوفرة مقنعة وليست قاطعة ، وتتطلب عملية التأكيد المعقول وعملية التأكيد المحدود تطبيق مهارات واساليب التأكيد وجمع ادلة كافية ومناسبة حيث يتطلب الحصول على فهم للموضوع والظروف المتعلقة به وطبيعة وتوقيت ومدى اجراءات جمع ادلة كافية ومناسبة في عملية تأكيد محدود تكون محدودة بشكل متعمد بالمقارنة مع عملية تأكيد معقولة (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ ، ص. ٩٣٢) .

وقد ذكر البعض مجموعة من العوامل (Ruhnke, K. et al., ٢٠١٠، P. ٢٣٧) التي تؤثر على مستوى التأكيد هي الخضوع للمسألة والمعايير المتوفرة والجهد المبذول في العمل وكمية ونوعية الأدلة في حين يرى البعض ان هذه العوامل تتمثل في صعوبة التمييز بين نوعي التأكيد في تقارير المراجع الخارجي (Low, K et al., ٢٠١٢، P. ٢٠) حيث ان تقييم المستخدمين غير الملائم لدرجة التأكيد التي توفرها تقارير المراجع يمكن ان يؤدي بهم الى نتائج مضللة ، حيث ان اعتماد المستخدمين المفرط او نقص الاعتماد على التأكيد تبعاً لنوع التأكيد يمكن ان يؤدي إلى استيائهم ، وانخفاض الطلب على تلك الخدمات او اللجوء إلى الدعاوى القضائية ضد مصدرى التأكيد .

أن تقرير المراجع الخارجى عندما يخبر المستخدمين بالنتائج التي توصل إليها في ضوء المعايير المحددة قد يحمل التقرير حينها درجة مرتفعة من التأكيد او قد يعبر الممارس فيه عن تحفظ او رفض ، مثل ان كل او بعض جوانب الاستدامة داخل الشركة لا تتفق مع المعايير المحددة او ان التأكيد المعد عن طريق الطرف المسئول غير ملائم في ضوء المعايير المحددة كذلك في حالة ان المراجع الخارجى غير قادر على الحصول على دليل اثبات كاف وملائم لتقييم احد او اكثر جوانب الموضوع.

وترى الباحثة ان من العوامل المؤثرة على درجة التأكيد التي يتضمنها التقرير ومدى استيعاب اصحاب المصالح لها هو عدم وجود صيغة موحدة للتأكيد عن الاستدامة و لا توجد الا مجموعة من الارشادات الطوعية يؤدي تطبيقها في الواقع العملي الى اختلاف شكل التأكيد باختلاف الجهة المصدرة أو حجم المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها الشركة ، وكذلك المعايير والمقاييس المحددة في عملية التأكيد ، وقد ذكر في المعيار المصرى رقم ٣٠٠٠ انه لا يوجد نموذجاً نمطياً للتأكيد بل على العكس فقد حدد المعيار العناصر الاساسية التي ينبغى ان يتضمنها تقرير التأكيد ، فالممارس يختار بين اسلوب النموذج المختصر ، او النموذج المطول لاعداد التقارير لتسهيل الاتصال بالمستخدمين المرتقبين وعادة ما تتضمن التقارير ذات الشكل المختصر العناصر الاساسية التي ينبغى ان يتضمنها تقرير التأكيد اما التقارير ذات الشكل المطول فغالبا ما تصف بالتفصيل شروط المهمة والمقاييس المحددة المستخدمة والحقائق المتعلقة بجوانب محددة من المهمة.

و ترى الباحثة ان عدم وجود نموذجاً موحداً للتأكيد على الاستدامة يمكن ان يكون عنصر مضلل اكثر من كونه اتصال فعال بالمستخدمين في حالة عدم تفهمهم لمستوى التأكيد

الموجود بتقرير المراجع الخارجي ، وقد حاول المعيار المصري رقم ٣٠٠٠ وضع خطوط ارشادية للمراجع الخارجي من خلال اتاحت استخدام معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ (تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة) والمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم ٢٤١٠ (الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها ارشادات لنوع الملخص الملائم).

قد خلصت الباحثة الى أن العوامل السابقة ذكرها تمثل جوانب هامة مؤثرة على فحص و تقييم المراجع الخارجي لتقارير استدامة الشركات ، و التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند التخطيط والاعداد لمهمة التاكيد لضمان تلافى الجوانب السلبية بها ، والاستفادة من النواحي الايجابية التي يمكن ان تعزز من ثقة اصحاب المصالح فى التاكيد المصدر من خلال المراجع الخارجى .

المحور الرابع : الدراسة الميدانية و اختبار فروض البحث

تعمل الدراسة الميدانية علي تأييد الجانب النظري في البحث لابرارز دور مراقب الحسابات في التاكيد علي تقارير الاستدامة من خلال استطلاع و تحليل مجتمع الدراسة في ضوء ما يتمتعون به من خبرة علمية و عملية فى هذا المجال و تتناول الباحثة هذا المحور كما يلي :

اولاً: مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعتين هما كالاتى :

المجموعة الاولى : تتكون من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة

المجموعة الثانية : تتكون من المحللين الماليين المعتمدين في البورصة المصرية

ثانياً : أسلوب و عينة الدراسة :

اعتمد الباحث في الحصول علي البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية علي قوائم الاستقصاء و التي تم توزيعها علي مجموعتين كالاتى : ٤٠ استمارة لمجموعة المراجعين الخارجيين ، و ٤٠ استمارة للمحللين الماليين ، وقد تم عمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة للتحقق من مدي ملائمة أسئلة الاستقصاء ، وكذلك للتأكد من تفهم المستقصى منهم لمعنى و مضمونة الاسئلة . كانت نسب الاستجابة كما يلي :

ما تم اجراء تحليل عليه		ما ورد	ما تم توزيعه	فئات الدراسة
النسبة	العدد			
٩٥%	٣٨	٣٨	٤٠	المراجعين الخارجيين
٨٧%	٣٥	٣٥	٤٠	المحللين الماليين

و فى هذا الإطار سوف نستخدم أساليب التحليل الإحصائى غير المعلمية أو ما تسمى بالأساليب اللابارامترية ، و التى تتناسب مع طبيعة البيانات الترتيبية . و ذلك باستخدام برنامج (MATLAB (R ٢٠١٥a .

أولا : تسمية (ترميز) المتغيرات و تبويب الأوزان وفقا للعبارات :
(١) آراء عينة المحاسبين (مراقبى الحسابات- المتغير X) :

فيما يلى ٣ جداول توضح رموز المتغيرات الأساسية (و عددها ثلاثة) و العبارات المرتبطة بكل منها و الأوزان المعطاة لكل عبارة من جانب عينة المحاسبين و عددها ٣٨ إستمارة إستقصاء صحيحة بعد إستبعاد ٢ إستمارة غير صحيحة من إجمالى الإستمارات البالغ عددها ٤٠ إستمارة .

جدول رقم (١)

آراء عينة المحاسبين فيما يتعلق بالتأكد على تقارير الإستدامة و تحسين نظم الرقابة الداخلية فى الشركات المصرية المقيدة فى البورصة (المتغير X١) .

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	X١١	٢٦	٦	٣	٢	١	٣٨
٢	X١٢	٢٥	٦	٦	١	-	٣٨
٣	X١٣	١٨	١٥	٣	١	١	٣٨
٤	X١٤	٣٠	٣	٣	١	١	٣٨
٥	X١٥	١٤	١٢	١٠	٢	-	٣٨
٦	X١٦	٢٢	١٠	٤	٢	-	٣٨
٧	X١٧	٢٨	٦	٤	-	-	٣٨
٨	X١٨	١٣	١١	١٠	٢	٢	٣٨
٩	X١٩	٢٤	٧	٥	١	١	٣٨

جدول رقم (٢)

آراء عينة المحاسبين فيما يتعلق باعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية في التأكيد على تقارير الإستدامة (المتغير X٢).

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	X٢١	٢٥	٨	٣	١	١	٣٨
٢	X٢٢	١٧	٨	٧	٤	٢	٣٨
٣	X٢٣	٢١	١٠	٥	١	١	٣٨
٤	X٢٤	١٩	١٥	٣	١	-	٣٨
٥	X٢٥	٢٦	٥	٤	٢	١	٣٨
٦	X٢٦	١٦	١٥	٥	١	١	٣٨
٧	X٢٧	٢٣	١٠	٤	١	-	٣٨

جدول رقم (٣)

آراء عينة المحاسبين فيما يتعلق بأن تأكيد مراقب الحسابات على تقارير الإستدامة يحقق زيادة الثقة للمستثمرين و الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح و المنظمات العلمية و المهنية و المحللين الماليين (المتغير X٣).

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	X٣١	١٩	١٥	٣	١	-	٣٨
٢	X٣٢	٢٠	٥	٥	٦	٢	٣٨
٣	X٣٣	١٧	١٥	٤	١	١	٣٨
٤	X٣٤	٢٤	١٠	٣	١	-	٣٨
٥	X٣٥	٣٠	٥	٣	-	-	٣٨
٦	X٣٦	٢٨	٥	٢	٢	١	٣٨
٧	X٣٧	١٦	١٥	٦	١	-	٣٨
٨	X٣٨	٢٠	٨	٥	٣	٢	٣٨

(٢) آراء عينة المحللين الماليين (المتغير ٧):

فيما يلي ٣ جداول توضح رموز المتغيرات الأساسية (و عددها ثلاثة) و العبارات المرتبطة بكل منها و الأوزان المعطاة لكل عبارة من جانب عينة المحللين الماليين و عددها ٣٥ إستمارة صحيحة بعد إستبعاد ٥ إستمارات غير صحيحة من إجمالي الإستمارات البالغ عددها ٤٠ إستمارة .

جدول رقم (٤)

آراء عينة المحللين الماليين فيما يتعلق بالتأكيد على تقارير الإستدامة و تحسين نظم الرقابة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة في البورصة (المتغير ٧).

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	y ١١	٢٤	٥	٤	١	١	٣٥
٢	y ١٢	١٩	١٠	٤	١	١	٣٥
٣	y ١٣	١٨	٧	٥	٣	٢	٣٥
٤	y ١٤	٢٣	٥	٤	٢	١	٣٥
٥	y ١٥	٢٦	٥	٢	١	١	٣٥
٦	y ١٦	١٠	١٢	٧	٤	٢	٣٥
٧	y ١٧	١٧	١٠	٥	٢	١	٣٥
٨	y ١٨	٢٨	٥	٢	-	-	٣٥
٩	y ١٩	٢٥	٥	٣	١	١	٣٥

جدول رقم (٥)

آراء عينة المحللين الماليين فيما يتعلق بإعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية في التأكيد على تقارير الإستدامة (المتغير y٢) .

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	y ٢١	١٦	٩	٥	٤	١	٣٥
٢	y ٢٢	٢٢	٦	٥	١	١	٣٥
٣	y ٢٣	١٥	٩	٦	٣	٢	٣٥
٤	y ٢٤	١٣	١٠	٦	٤	٢	٣٥
٥	y ٢٥	١٩	١٠	٣	٢	١	٣٥
٦	y ٢٦	٢٦	٥	٢	١	١	٣٥
٧	y ٢٧	٢٥	٥	٣	٢	-	٣٥

جدول رقم (٦)

آراء عينة المحللين الماليين فيما يتعلق بأن تأكيد مراقب الحسابات على تقارير الإستدامة يحقق زيادة الثقة للمستثمرين و الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح و المنظمات العلمية و المهنية و المحللين الماليين (المتغير y٣) .

العبارة	المتغير	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
١	y٣١	٢٥	٥	٤	١	-	٣٥
٢	y٣٢	١٩	٩	٥	١	١	٣٥
٣	y٣٣	١٦	١٢	٤	٢	١	٣٥
٤	y٣٤	٢٠	٧	٥	٢	١	٣٥
٥	y٣٥	٢٦	٥	٢	١	١	٣٥
٦	y٣٦	٢٣	٦	٥	١	-	٣٥
٧	y٣٧	٢٠	١٠	٣	١	١	٣٥
٨	y٣٨	١٥	٨	٦	٤	٢	٣٥

ثالثاً : أسلوب التحليل الاحصائي للبيانات :

يشمل أسلوب التحليل الاحصائي المستخدم لتحليل اجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان التي تم توزيعها على أسلوب الاحصاء الوصفي و أسلوب الاحصاء التحليلي .

١/٣ أسلوب الاحصاء الوصفي :

١/١/٣ اختبار الثبات و الصدق :

نظرا لأن البحث قد اعتمد على طريقة القياس المتدرج المعروفة بأسلوب ليكرت الخماسي Likert-Type Scales ، فيجب معرفة مدى ثبات الإتساق الداخلي للأوزان المعطاة بواسطة المستقصى منهم لكل عبارة أو متغير من العبارات أو المتغيرات المستخدمة في قوائم الإستقصاء قبل إجراء التحليل الإحصائي المناسب لإختبارات الفروض التي تناولها البحث .

إن معامل الثبات أو الإعتمادية المستخدم بواسطة العديد من البحوث الإجتماعية كقياس لثبات الإتساق الداخلي لأوزان العبارات المستخدمة في البحث هو ما يعرف بمعامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient ، و في حالة ما إذا كانت الأوزان المعطاة مختلفة للعبارات المختلفة يجب إستخدام القيم العيارية للأوزان بدلا من الأوزان ذاتها عند إيجاد معامل ألفا كرونباخ للإتساق الداخلي للبيانات أو الأوزان .

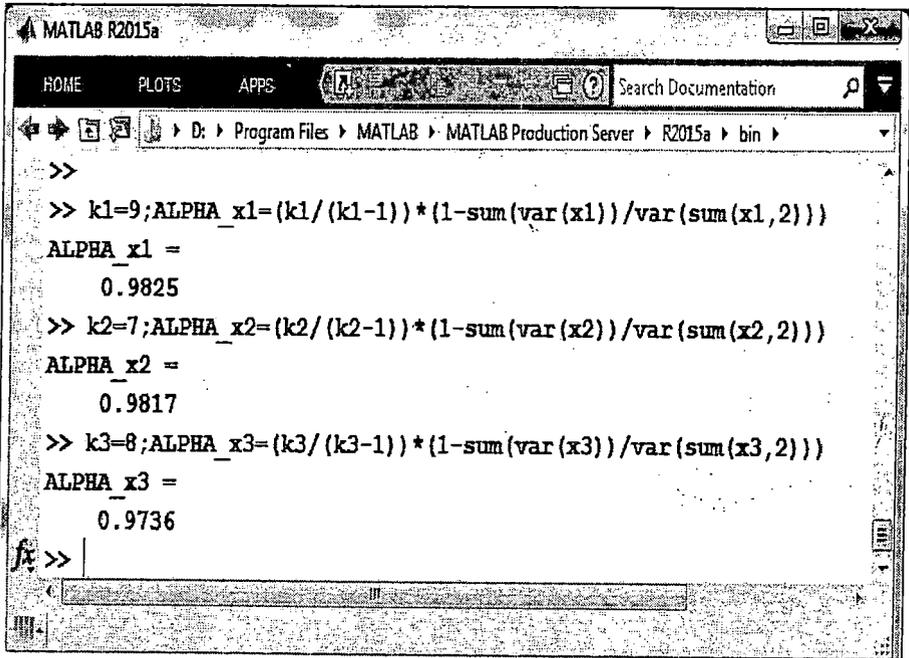
و يتراوح معامل ألفا كرونباخ بين الصفر و الواحد الصحيح ، حيث كلما إقترب المعامل من الواحد الصحيح كلما كان الإتساق الداخلي للبيانات أو الأوزان كبيرا و بالعكس فكلما كان المعامل قريبا من الصفر كلما الإتساق الداخلي صغيرا و من ثم لا يجب إجراء التحليل على كل البيانات . و في الحالة الأخيرة يجب حذف أو إستبعاد بعض العبارات حتى نحصل على مستوى مقبول لمعامل ألفا كرونباخ

فإذا كان معامل ألفا يساوي ٩٠% أو أكثر فيعتبر ممتازا ، و إذا تراوح بين ٨٠% و ٩٠% يعتبر جيدا ، و إذا تراوح بين ٧٠% و ٨٠% يعتبر مقبولا ، و إذا كان بين ٦٠% و ٧٠% يعتبر مقبولا إلى حد ما ، بينما إذا تراوح بين ٥٠% و ٦٠% فيعتبر ضعيفا و إذا قل عن ذلك فيعتبر غير مقبول لإنجاز التحليل .

و يعتمد حساب قيمة معامل ألفا كرونباخ على عدد العبارات من ناحية ، و عدد المتغيرات من ناحية أخرى، و تبين أوزان كل عبارة من ناحية ثالثة ، و التباين الكلي لجميع العبارات من ناحية أخيرة ، و يمكن الحصول على هذه التباينات بإستخدام تحليل التباين في إتجاهين Two Way ANOVA أو بأى طريقة أخرى لحساب هذه التباينات .

(١) حساب معامل ألفا كرونباخ لآراء المحاسبين :

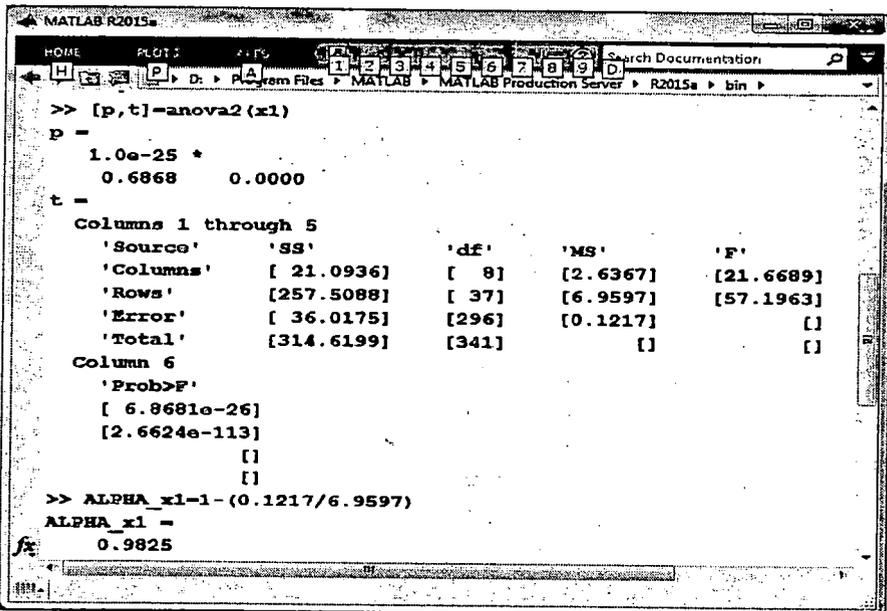
يوضح الشكلين التاليين كيفية حساب معامل ألفا كرونباخ لآراء المحاسبين لكل من المتغيرات x_1, x_2, x_3 ، ولكل العبارات التي تتدرج تحت كل متغير ، و عددها ٩ و ٧ و ٨ عبارات على الترتيب ، كما تم حساب معامل ألفا كرومباخ للمتغير x_1 بطريقتين للتأكد من صحة الناتج .



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>>
>> k1=9;ALPHA_x1=(k1/(k1-1))*(1-sum(var(x1))/var(sum(x1,2)))
ALPHA_x1 =
    0.9825
>> k2=7;ALPHA_x2=(k2/(k2-1))*(1-sum(var(x2))/var(sum(x2,2)))
ALPHA_x2 =
    0.9817
>> k3=8;ALPHA_x3=(k3/(k3-1))*(1-sum(var(x3))/var(sum(x3,2)))
ALPHA_x3 =
    0.9736
fx >>
```

شكل (١)

حساب ألفا كرومباخ للمتغيرات الثلاثة للمحاسبين بطريقة التباينات الجزئية و الكلية



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>> [p,t]=anova2(x1)
p =
    1.0e-25 *
    0.6868    0.0000
t =
Columns 1 through 5
'Source'    'SS'    'df'    'MS'    'F'
'Columns'   [ 21.0936] [ 8] [ 2.6367] [21.6689]
'Rows'      [257.5088] [ 37] [ 6.9597] [57.1963]
'Error'     [ 36.0175] [296] [ 0.1217] []
'Total'     [314.6199] [341] [] []
Column 6
'Prob>F'
[ 6.8681e-26]
[2.6624e-113]
[]
[]
>> ALPHA_x1=1-(0.1217/6.9597)
ALPHA_x1 =
    0.9825
fx
```

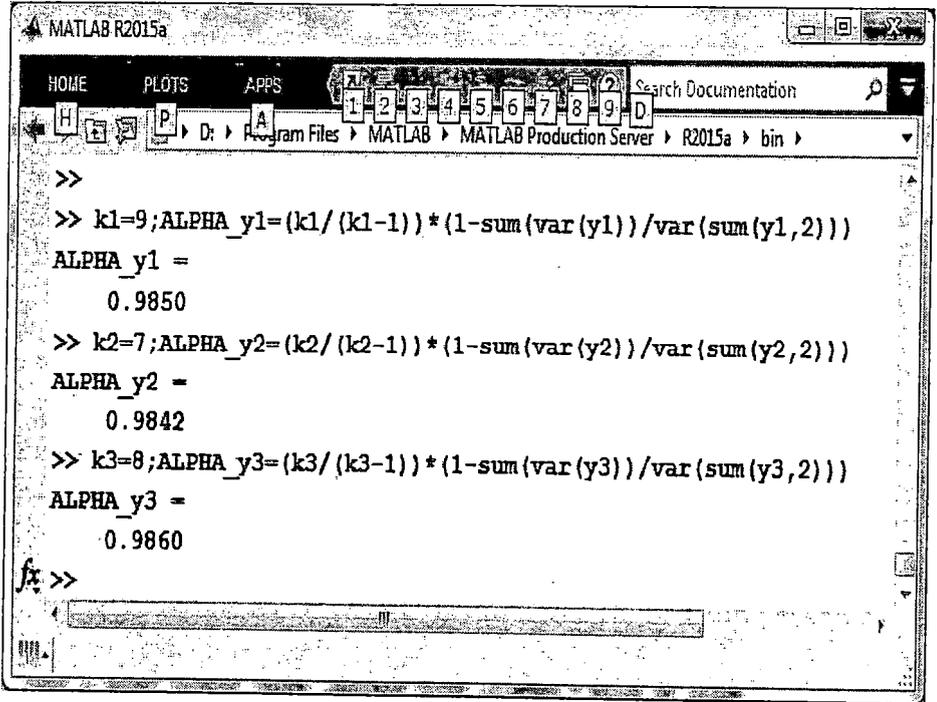
شكل (٢)

حساب ألفا كرومباخ للمتغير x_1 للمحاسبين بطريقة تحليل التباين في اتجاهين

من الشكلين السابقين نجد أن معامل ألفا يعتبر ممتازا لكل من المتغيرات الثلاثة نظرا لأنه يزيد على ٩٠% لكل متغير على حدة ، كما أنه لا يختلف بالنسبة للمتغير x_1 في حالة الحساب بطريقة التباينات الجزئية و الكلية أو في حالة تحليل التباين في اتجاهين ، و بالتالي تم الإكتفاء بطريقة واحدة لحساب معامل ألفا لباقي المتغيرات سواء بالنسبة للمحاسبين أو بالنسبة للمحللين الماليين كما سنرى في الجزء التالي .

(٢) حساب معامل ألفا كرونباخ لآراء المحللين الماليين :

يوضح الشكل التالي كيفية حساب معامل ألفا كرونباخ لآراء المحللين الماليين لكل من المتغيرات y_1, y_2, y_3 ، ولكل العبارات التي تندرج تحت كل متغير، و عددها ٩ و ٧ و ٨ عبارات على الترتيب .



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>>
>> k1=9;ALPHA_y1=(k1/(k1-1))*(1-sum(var(y1))/var(sum(y1,2)))
ALPHA_y1 =
    0.9850
>> k2=7;ALPHA_y2=(k2/(k2-1))*(1-sum(var(y2))/var(sum(y2,2)))
ALPHA_y2 =
    0.9842
>> k3=8;ALPHA_y3=(k3/(k3-1))*(1-sum(var(y3))/var(sum(y3,2)))
ALPHA_y3 =
    0.9860
fx >>
```

شكل (٣)

حساب ألفا كرومباخ للمتغيرات الثلاثة للمحاسبين بطريقة التباينات الجزئية و الكلية

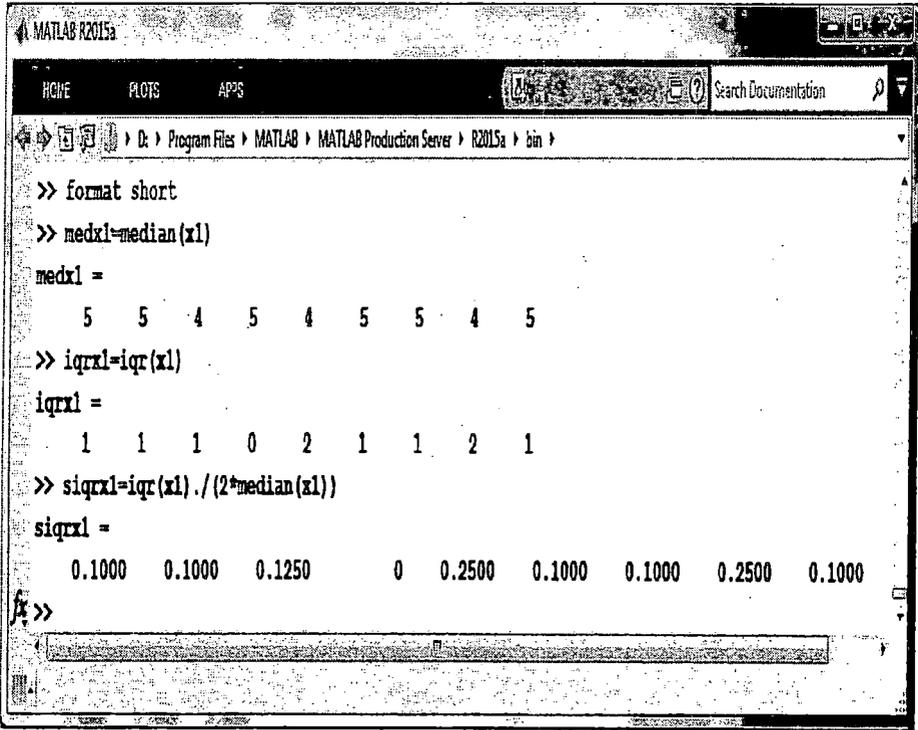
من الشكل السابق نجد أن معامل ألفا يعتبر ممتازا لكل من المتغيرات الثلاثة للمحللين الماليين نظرا لأنه يزيد على ٩٠% لكل متغير على حدة .

٣ / ١ / ٢ إيجاد وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف لكل عبارة في ضوء آراء كل من عينة المحاسبين و المحللين الماليين :

(١) بالنسبة لآراء عينة المحاسبين- المتغير (x).

(١-١) بالنسبة للمتغير x_1 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي لآراء المحاسبين فيما يتعلق بالمتغير x_1 .



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>> format short
>> medx1=median(x1)
medx1 =
    5    5    4    5    4    5    5    4    5
>> iqr1=iqr(x1)
iqr1 =
    1    1    1    0    2    1    1    2    1
>> siqr1=iqr(x1)/(2*median(x1))
siqr1 =
    0.1000    0.1000    0.1250    0    0.2500    0.1000    0.1000    0.2500    0.1000
>>
```

شكل (٤)

الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحاسبين بشأن المتغير x_1 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات التسع يتراوح بين ٤ و ٥ ، و الإنحراف الربيعي يتراوح بين ٠ و ٢ ، و معامل الإختلاف يتراوح بين ١٠% و ٢٥% ، و هذه النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا .

(٢-١) بالنسبة للمتغير x^2 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي لأراء المحاسبين فيما يتعلق بالمتغير x^2 .
الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحاسبين بشأن المتغير x^2

```
MATLAB R2015a
F-CME PLOTS APPS Search Documentation
Program Files > MATLAB > MATLAB Production Server > R2015a > bin >
>>
>> medx2=median(x2)
medx2 =
    5.0000    4.0000    5.0000    4.5000    5.0000    4.0000    5.0000
>> iqr2=iqr(x2)
iqr2 =
     1     2     1     1     1     1     1
>> siqrx2=iqr(x2)/(2*median(x2))
siqrx2 =
    0.1000    0.2500    0.1000    0.1111    0.1000    0.1250    0.1000
>>
```

- ١٠٠٦ -

شكل (٥)

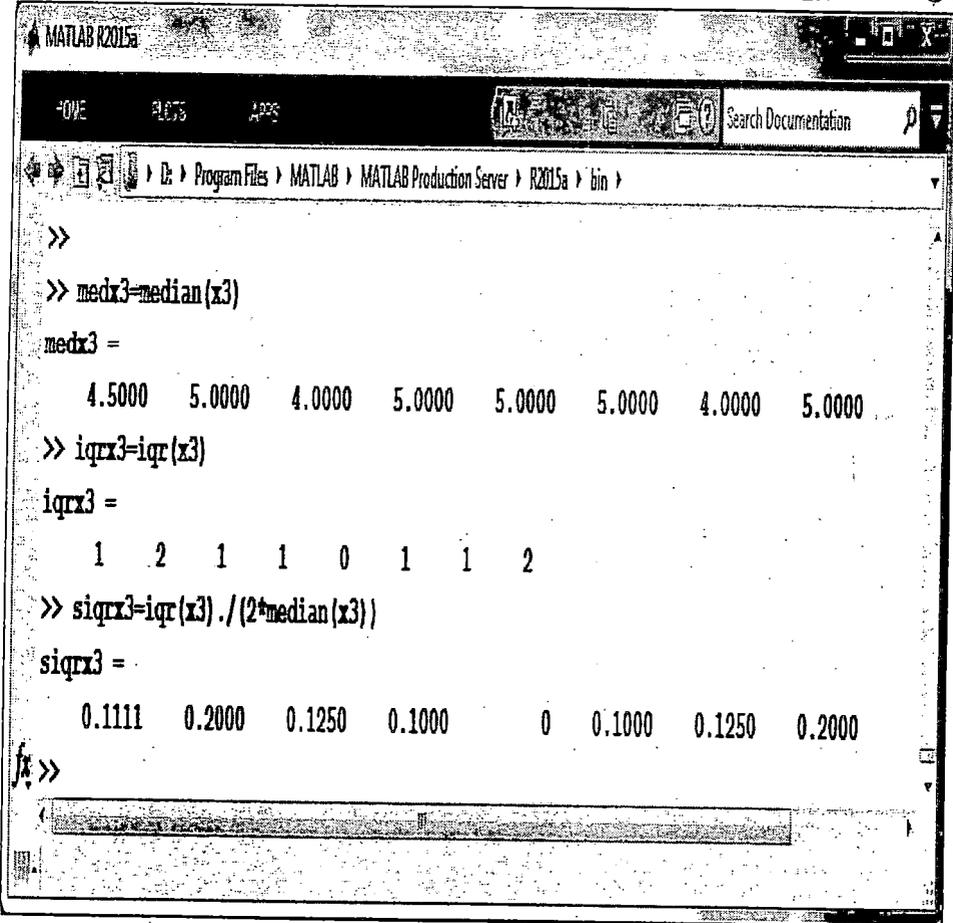
الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة
بالمحاسبين بشأن المتغير x_2 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات السبع يتراوح بين ٤ و ٥ أيضا، و الإنحراف
الربيعي يتراوح بين ١ و ٢، و معامل الإختلاف يتراوح بين ١٠% و ٢٥% أيضا، و هذه
النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا
أيضا كما في حالة المتغير x_1 .

(٣-١) بالنسبة للمتغير x_3 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي

لأراء المحاسبين فيما يتعلق بالمتغير x_3 .



```
MATLAB R2015a
>>
>> medx3=median(x3)
medx3 =
    4.5000    5.0000    4.0000    5.0000    5.0000    5.0000    4.0000    5.0000
>> iqr3=iqr(x3)
iqr3 =
     1     2     1     1     0     1     1     2
>> siqrx3=iqr(x3)/(2*median(x3))
siqrx3 =
    0.1111    0.2000    0.1250    0.1000     0    0.1000    0.1250    0.2000
>>
```

شكل (٦)

الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحاسبين بشأن المتغير x^3 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات الثمان يتراوح بين ٤ و ٥ أيضا ، و الإنحراف الربيعي يتراوح بين ٠ و ٢ ، و معامل الإختلاف يتراوح بين ٠% و ٢٠% ، و هذه النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا أيضا كما في حالة المتغيرين x_1 و x_2 .

(٢) بالنسبة لآراء عينة المحللين الماليين - المتغير y :

(١-٢) بالنسبة للمتغير y_1 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي لآراء المحللين الماليين فيما يتعلق بالمتغير y_1 .

```
MATLAB R2015a
>> medyl=median(y1)
medyl =
     5     5     5     5     5     4     4     5     5
>> iqryl=iqr(y1)
iqryl =
     1.0000     1.0000     2.0000     1.0000     0.7500     2.0000     1.0000     0     1.0000
>> sigqr1=iqr(y1)/(2*median(y1))
sigqr1 =
     0.1000     0.1000     0.2000     0.1000     0.0750     0.2500     0.1250     0     0.1000
>>
```

شكل (٧)

الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحللين الماليين بشأن المتغير y_1 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات التسع يتراوح بين ٤ و ٥ أيضا ، و الإنحراف الربيعي يتراوح بين ٠ و ٢ ، و معامل الإختلاف يتراوح بين ٠% و ٢٠% ، و هذه النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا أيضا .
(٢-٢) بالنسبة للمتغير y_2 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي لآراء المحللين الماليين فيما يتعلق بالمتغير y_2 .

```
MATLAB R2015a
>> medy2=median(y2)
medy2 =
     4     5     4     4     5     5     5
>> iqry2=iqr(y2)
iqry2 =
     2.0000     1.0000     2.0000     2.0000     1.0000     0.7500     1.0000
>> sigry2=iqr(y2)/(2*median(y2))
sigry2 =
     0.2500     0.1000     0.2500     0.2500     0.1000     0.0750     0.1000
>>
```

شكل (٨)

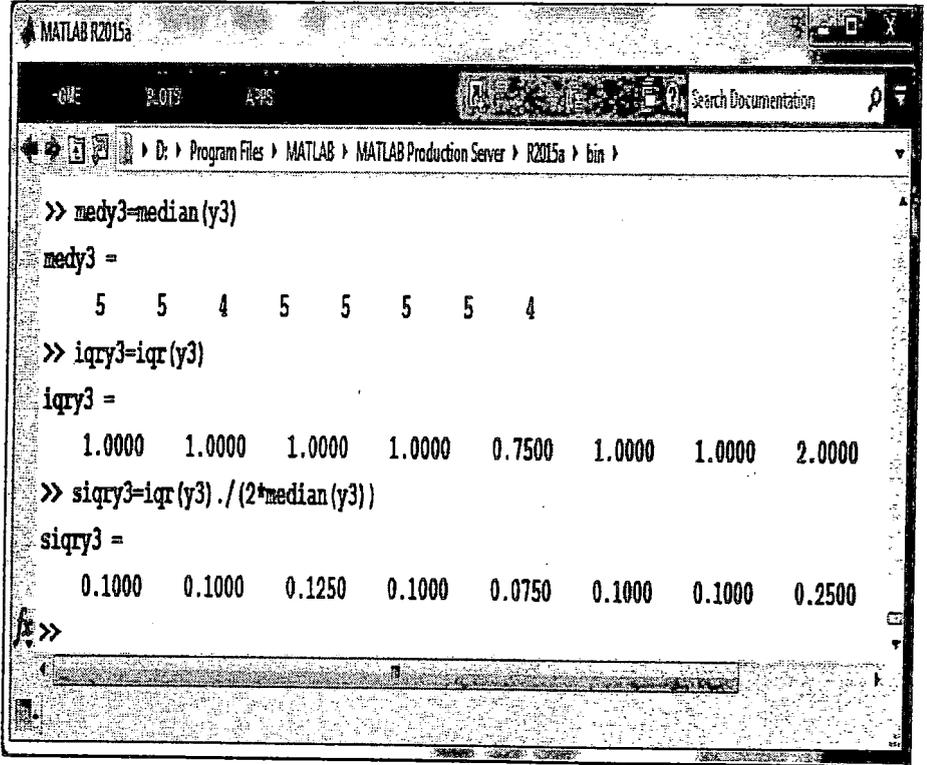
الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحللين الماليين بشأن المتغير y_2 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات التسع يتراوح بين ٤ و ٥ أيضا ، و الإنحراف الربيعي يتراوح بين ٠.٧٥ و ٢ ، و معامل الإختلاف يتراوح بين ٧.٥% و ٢٥% أيضا ، و

هذه النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا .

(٣-٢) بالنسبة للمتغير y^3 :

الشكل التالي يوضح وسيط الأوزان و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي لآراء المحللين الماليين فيما يتعلق بالمتغير y^3 .



```
MATLAB R2015a
>> medy3=median(y3)
medy3 =
     5     5     4     5     5     5     5     4
>> iqry3=iqr(y3)
iqry3 =
    1.0000    1.0000    1.0000    1.0000    0.7500    1.0000    1.0000    2.0000
>> siqry3=iqr(y3)/(2*median(y3))
siqry3 =
    0.1000    0.1000    0.1250    0.1000    0.0750    0.1000    0.1000    0.2500
>>
```

شكل (٩)

الوسيط و الإنحراف الربيعي و معامل الإختلاف الربيعي للأوزان الخاصة بالمحللين الماليين بشأن المتغير y^2 .

من الشكل نجد أن وسيط العبارات الثمان يتراوح بين ٤ و ٥ أيضا ، و الإنحراف الربيعي يتراوح بين ٠.٧٥ و ٢ ، و معامل الإختلاف يتراوح بين ٧.٥% و ٢٥% أيضا ، و هذه النتائج تعتبر جيدة حيث الوسيط يزيد على ٣ بينما يعتبر التشتت و التشتت النسبي ضئيلا .

٢/٣ أسلوب الاحصاء التحليلي :

نظرا لأن البيانات تعتبر ترتيبية كما ذكرنا من قبل ، فإن الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل يجب أن تكون لا معلمية .

(١) إختبار الفرض الأول :

هذا الإختبار يتعلق بمقارنة مجتمعين هما المحاسبين و المحللين الماليين . كما أن البيانات ترتيبية كما ذكرنا من قبل ، بالإضافة إلى أن العينات مستقلة عن بعضها . وبالتالي فإن الإختبار المناسب في هذه الحالة هو إختبار ويلكوكسن لمجموع الرتب للعينات المستقلة (Wilcoxon rank sum test for independent samples) و هو ما يعرف في بعض البرامج بإختبار مان ويتنى .

١- صياغة الفرض :

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق بالتأكد على تقارير الإستدامة و تحسين نظم الرقابة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة في البورصة .
 $H_0 : x_1 = y_1$

الفرض البديل : توجد فروق معنوية بينهما .
 $H_1 : x_1 \neq y_1$

٢- التوزيع المناسب :

نظرا لتوافر شروط إختبار ويلكوكسن للعينات المستقلة فإن التوزيع المناسب هو التوزيع العيني لمجموع الرتب لويلكوكسن للعينات المستقلة . و في حالة العينات الكبيرة (حجم العينة الأولى أو الثانية أكبر من ١٠ مشاهدات) فإن التوزيع العيني للمتغير العشوائى يتبع التوزيع الطبيعي بمتوسط معين و إنحراف محدد ، يعتمد كل منهما على حجم العينة المستقلتين . و نظرا لأن حجم عينة المحاسبين ٣٨ أكبر من حجم عينة المحللين الماليين ٣٥ فيجب إعتبار العينة الأصغر هي الأولى وفقا لشروط الإختبار .

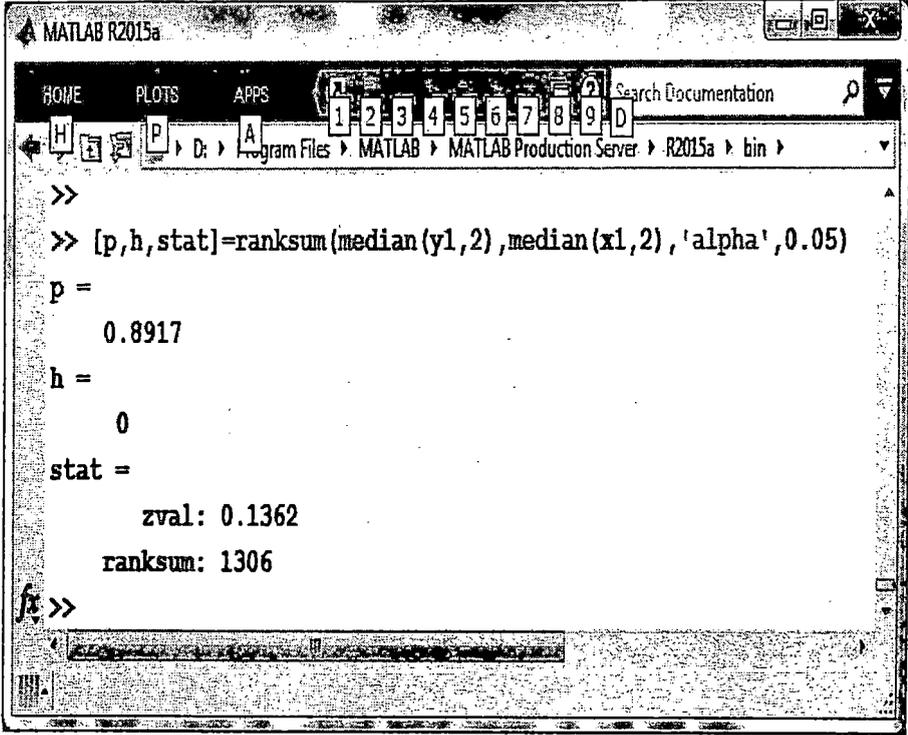
٣- إحصاء الإختبار :

إحصاء هذا الإختبار يتوزع طبيعيا و توجد منطقتين للرفض على جانبي التوزيع ، و باستخدام مستوى معنوية ٥% لإختبار نو طرفين تصبح منطقة الرفض ٢.٥% في كل طرف .

٤- إتخاذ القرار :

يعتمد إتخاذ القرار على مخرجات البرنامج المستخدم . كما يتضح من الشكل

التالى:



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS 1 2 3 4 5 6 7 8 9 D Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>>
>> [p,h,stat]=ranksum(median(y1,2),median(x1,2),'alpha',0.05)
p =
    0.8917
h =
     0
stat =
    zval: 0.1362
    ranksum: 1306
fx >>
```

شكل (١٠)

إختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين مستقلتين للبيانات الترتيبية (x^1, y^1)

من الشكل نجد أن قيمة الإحتمال P-value تساوى ٠.٨٩ و هي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم ، كما أن H تساوى صفر ، و هو ما يعنى قبول فرض العدم القائل بعدم وجود فروق جوهرية بين آراء المحاسبين و المحللين الماليين بالنسبة للمتغيرين (العبارات التسعة) .

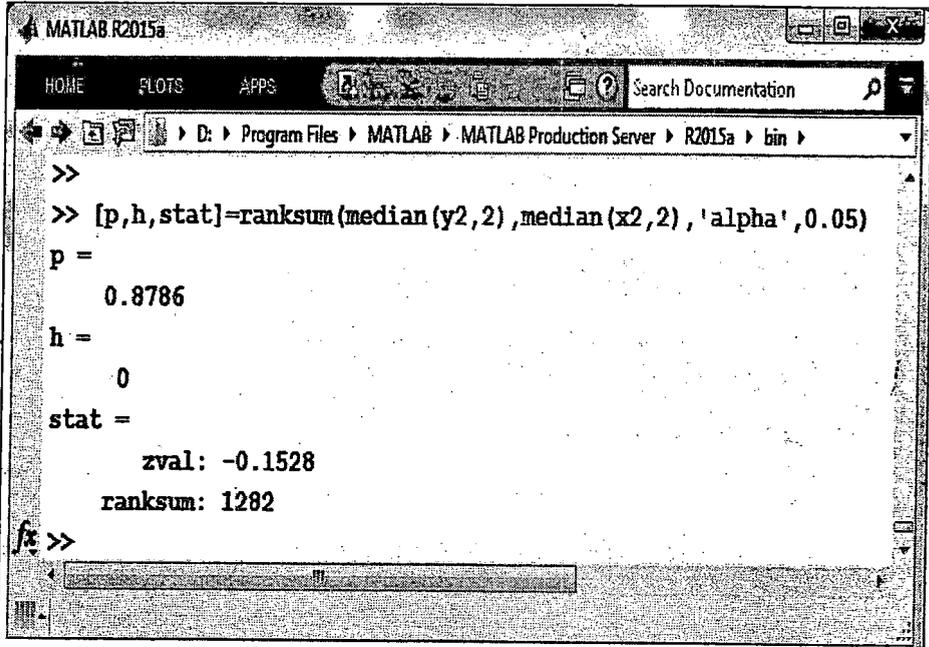
(٢) إختبار الفرض الثانى :

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق باعتماد مراقب الحسابات على أعمال المراجعة الداخلية فى التأكيد على تقارير الإستدامة .

$$H_0 : x^2 = y^2$$

$$H_1 : x^2 \neq y^2$$

الفرض البديل : توجد فروق معنوية بينهما .



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>>
>> [p,h,stat]=ranksum(median(y2,2),median(x2,2),'alpha',0.05)
p =
    0.8786
h =
     0
stat =
    zval: -0.1528
    ranksum: 1282
fx >>
```

شكل (١١)

إختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين مستقلتين للبيانات الترتيبية (x_2, y_2)

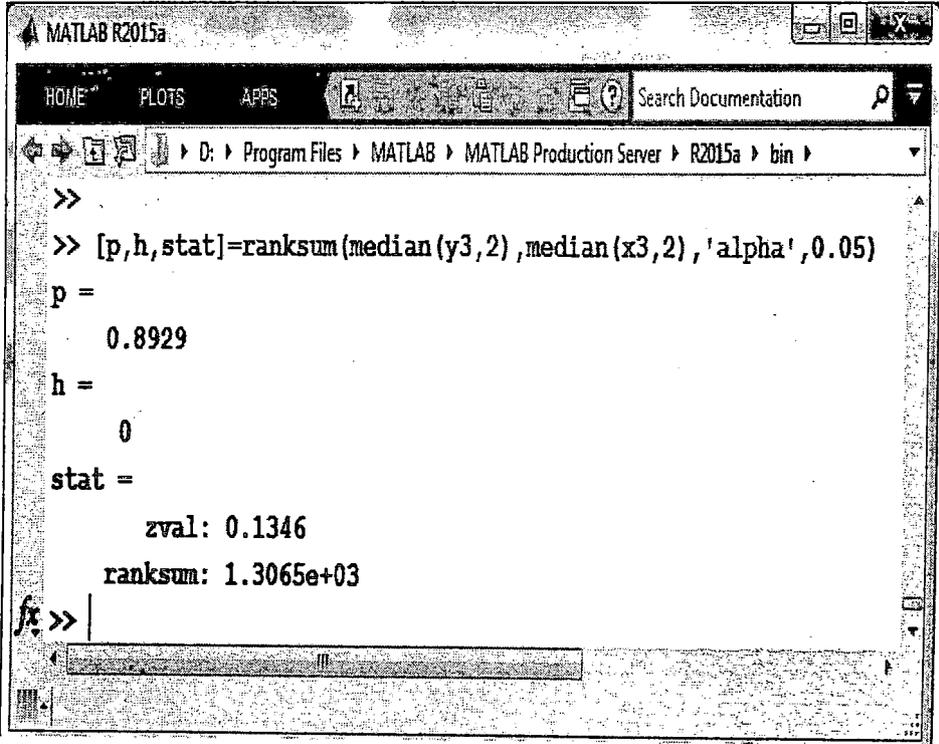
من الشكل نجد أن قيمة الإحتمال P-value تساوي ٠.٨٧ و هي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم ، كما أن H تساوي صفر ، و هو ما يعنى قبول فرض العدم القائل بعدم وجود فروق جوهرية بين آراء المحاسبين و المحللين الماليين بالنسبة للمتغيرين (العبارات السبع) .

(٣) إختبار الفرض الثالث:

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية بين آراء كل من المحاسبين و المحللين الماليين فيما يتعلق بأن تأكيد مراقب الحسابات على تقارير الإستدامة يحقق الثقة للمستثمرين و الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح و المنظمات العلمية و المهمة .

$$H_0 : x_r = y$$

الفرض البديل : توجد فروق معنوية بينهما .
 $H_1 : x_r \neq y_r$



```
MATLAB R2015a
HOME PLOTS APPS Search Documentation
D:\Program Files\MATLAB\MATLAB Production Server\R2015a\bin
>>
>> [p,h,stat]=ranksum(median(y3,2),median(x3,2),'alpha',0.05)
p =
    0.8929
h =
     0
stat =
      zval: 0.1346
      ranksum: 1.3065e+03
fx >> |
```

شكل (١٢)

إختبار ويلكوسن للفرق بين عينتين مستقلتين للبيانات الترتيبية (x^3, y^3)
من الشكل نجد أن قيمة الإحتمال P-value تساوى ٠.٨٩ و هى أكبر من مستوى
المعنوية المستخدم، كما أن H تساوى صفر، و هو ما يعنى قبول فرض العدم القائل بعدم
وجود فروق جوهرية بين آراء المحاسبين و المحللين الماليين بالنسبة للمتغيرين (العبارات
الثمانية).

النتائج و التوصيات

النتائج :

- ١- تعتبر تقارير التنمية المستدامة المعدة بواسطة الشركات بدون وجود تأكيد عليها من طرف خارجي بمثابة دعايا اعلامية تفتقر للموضوعية والثقة .
- ٢- هناك جهات عديدة تنافس مهنة المحاسبة و المراجعة فى اصدار التاكيد على تقارير الاستدامة الا ان المراجع الخارجى يتميز عنها بالموضوعية و الاستقلالية و مستوي الجودة المحقق فى ضوء التزامه باخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة .
- ٣- يمكن للمراجع الداخلي أن يكون جهة معاونة للمراجع الخارجى عند قيامه بعملية التأكيد على تقارير الاستدامة نظراً لفهم المراجع الداخلي لطبيعة نشاط و نظام العمل داخل الشركة.
- ٤- تعتبر جودة الرقابة الداخلية عاملاً مؤثراً فى جودة التأكيد المصدر عن طريق المراجع الخارجى .
- ٥- تعتبر المعايير و المؤشرات الدولية و المحلية بمثابة ارشادات طوعية للمراجع الخارجى تضيف ثقة على تأكيده .
- ٦- ان اشراك اصحاب المصالح فى عملية التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات يلعب دوراً هاماً فى تضيق فجوة الثقة بينهم و بين الشركات و زيادة الرضا عن التاكيد المصدر سواء من داخل الشركة أو اصحاب المصالح .
- ٧- عدم وجود صورة أو نموذج موحد للتأكيد على تقارير الاستدامة يؤدي الى نوع من سوء الادراك فى تفهم الاطراف المختلفة لنوع التاكيد المصدر سواء تأكيد مناسب او تأكيد محدود .
- ٨- قصور المعايير الحالية عن تلبية احتياجات المراجع الخارجى عند اصدار تأكيده على تقارير الاستدامة حيث انها تمثل ارشادات عامة .

التوصيات :

١. اشراك فريق المراجعة الداخلية مع المراجع الخارجى فى اصدار التاكيد على تقارير الاستدامة
٢. توفير التدريب المناسب والكافى للمراجع الداخلى و الخارجى لضمان فهم و تقدير قضايا الاستدامة
٣. ضرورة قيام المنظمات المهنية و المعاهد العلمية بوضع معايير و اجراءات اكثر وضوحاً و تحديداً فى التاكيد على قضايا الاستدامة داخل الشركات لمساعدة مهنة المراجعة فى التعامل مع هذا المجال الجديد

٤. العمل على توحيد نموذج للتأكيد على تقارير الاستدامة وذلك لامكانية اجراء المقارنة بين الشركات
٥. ضرورة العمل على دخول التأكيد على تقارير الاستدامة مرحلة الالتزام لضمان جودة تقارير الاستدامة للشركات
٦. اشراك اصحاب المصالح في عملية التأكيد على تقارير الاستدامة
٧. يمكن للبورصات ان تلعب دورا هاما من خلال التزامها للشركات بالتأكد على تقارير الاستدامة لديها بهدف تحسين المعلومات التي تقدم للمستثمرين خاصة المستثمر المسئول وتعزيز الشفافية والكفاءة لاسواق رأس المال

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية :

١ - الكتب :

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، " المحاسبة و المراجعة عن التنمية المستدامة " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- ، " المراجعة و خدمات التأكيد بعد قانون Sarbance_Oxley " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٨ .
- ، " تطلعات حديثة فى المراجعة " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٣ .
- ، " مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- ، " دراسات متقدمة فى المراجعة و خدمات التأكيد " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ .
- د . طارق عبد العال حماد ، " شرح معايير المراجعة المصرية المبادئ العامة و المسئوليات و تقييم الخطر الجزء الأول " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- ، " موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٠ ،
- ، " موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الثالث ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٠ .
- د . عبد الوهاب نصر على ، د . شحاتة السيد شحاتة ، " أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٨ .
- ، " معايير المراجعة الدولية و التأكيد المهني " ، دار التعليم الجامعى ، ٢٠١٣ .
- د . محمد عباس بدوى ، د . يسرى محمد البلتاغى ، " المحاسبة فى مجال التنمية المستدامة بين النظرية و التطبيق " ، المكتب الجامعي الحديث ، ٣٠١٣ .

٢ - الدوريات :

- د . أحمد أشرف ، د . عبد اللاه فراج ، " دور مزاوى مهنة المحاسبة و المراجعة فى أداء خدمات مهام التأكيد فى بيئة الأعمال المصرية - دراسة تحليلية ميدانية " ، مجلة البحوث المالية و التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الأول ، الجزء الثالث ، ٢٠١٣ .
- د . شحاتة السيد شحاتة ، " أثر توكيد مراقب الحسابات على افصاح الشركات المقيدة بالورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قرارى الاستثمار و منح الائتمان - دراسة ميدانية تجريبية " ، مجلة المحاسبة و المراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الأول ، ٢٠١٤ .

د . عاطف محمد أحمد ، " تحليل ادراك معدى القوائم المالية لأثار ممارسات التنمية المستدامة و الحوكمة على مؤشرات استدامة الأداء بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة و المراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الأول ، ٢٠١٣ .

٣- أخرى :

- الاتحاد الدولى للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة ، الجزء الأول ، معيار عمليات التأكيد الدولى (٣٠٠٠) عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية ، طبعة ٢٠٠٨ .

- معايير المراجعة المصرية و الفحص المحدود و مهام التأكيد الاخرى الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، دار العربى ، طبعة ٢٠١٥ ، ص ص ٥٦١ .

د. محمد عمران ، ٢٠١٥ ، <http://www.alborsanews.com>

- مؤشر الاستدامة للبورصة المصرية <http://www.egx.com.eg>

ثانيا: المراجع الأجنبية :

١- Periodicals :

- Abbott,L.,Parker,S.,Peters,G.,(٢٠١١), " Audit Free Reduction from Internal Audit – Provided Assistance:The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics",**Contemporary Accounting Research**,Vol.٢٩,No.١, PP.٩٤-١١٨.
- Andon,P.,Free,C.,Sivabalan,P.,(٢٠١٤),"The Legitimacy of New Assurance Providers : Making The Cap fit", **Accounting Organizations and Society**, vol.٣٩,PP٧٥-٩٦.
- Cheng , M., Green , W., Wako, J., (٢٠١٥), " The Impact of the Strategic Relevance & Assurance of Sustainability Indicators on Investors Decisions " , **A journal of practice & theory** , vol. ٣٤, No.١ , pp ١٣١-١٦٢
- Delfgaaww, T., (٢٠٠٠)," Reporting on Sustainability Development : A Preparer View " , **Auditing journal of practice & theory** , vol. ١٩ , pp ٦٧-٧٥.
- Jamal,K.,Sunder,S.,(٢٠١١) ,"Is Mandated Independence Necessary for Audit Quality?", **Accounting Organizations and Society**, Vol.٣٦,No.(٤-٥), PP.٤٢-٥٠ .
- Low,K.,Boo,E.,(٢٠١٢),"Do Contrasting Statements Improve Users Understanding of Different Assurance Levels Conveyed in Assurance Reports?", **The international Journal of Auditing** , vol ١٦ , pp ١٩ - ٣٤.
- Lubin , A., Esty , D., (٢٠١٠), " The Sustainability Imperative " , **Harvard Business Review** , vol ٨٨, No ٥ , p p ٤٢- ٥٠.
- O □ Dwyer,B., (٢٠١١), "The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service" , **Contemporary Accounting Research**, Vol.٢٨,No.٤, PP.١٢٣٠-١٢٦٦ .
- O □ Dwyer,B.,Owen,D.,Unerman,J.,(٢٠١١), "Seeking legitimacy for New Assurance forms:The Case of Assurance on sustainability Reporting", **Accounting Organizations and Society**, vol.٣٦,PP٣١-٥٢.
- Peters , G ., Romi , A., (٢٠١٥), " The Association Between Sustainability Governances Characteristics and The Assurance of Corporate Sustainability Reports " , **journal of practice & theory** , vol. ٣٤ , No.١ , pp ١٦٣-١٩٣
- Ridley, J., D □ silva , K., Szombathelyi , M., (٢٠١١) , " Sustainability Assurance and Internal Auditing in Emerging Markets", **corporate governance : The international Journal of business in society** , vol ١١ , No ٤ , pp ٤٧٥- ٤٨٨

- Ruhnke, K., Lubitzsch, K., (2012), "Determinants of the Maximum Level of Assurance for Various Assurance Services", **The international Journal of Auditing**, vol 14, pp 233 - 200.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., Chua, W., (2009), "Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison", **The Accounting Review**, vol. 84, No. 3, pp 937 - 967
- Strand, R., (2013), "The Chief Office of Corporate Social Responsibility: A Study of Its Presence in Top Management Teams", **Journal of business Ethics**, vol 112, No 4, pp 721 - 734
- Trotman, A., Trotman, K., (2010), "Internal Audit's Role in GHG Emissions and Energy Reporting: Evidence from Audit Committees, Senior Accountants, and Internal Auditors", **Journal of practice & theory**, vol. 34, No. 1, pp 199- 220.
- Zorio, A., Benau, M., Sierra, L., (2013), "Sustainability Development and The Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence", **business strategy & the environment**, vol 22, no. 1, pp 484 - 500.

2- **Issues & Websites :**

- BUREAU Veritas Group, (2011), Sustainability Report Assurance. <http://www.BUREAUVeritas.com/SCS>.
- Global Reporting Initiative (GRI), (2013), The external assurance of Sustainability. <http://www.GlobalReporting.org>.
- FEE, (2011), Environmental, Social and Governance (ESG) Indicators In annual Reports. <http://www.FEE.be>
- ISO 26000: Sustainability as Standard, (2012). <http://www.ethicalcorp.com/business-strategy/iso-26000-Sustainability-Standard>.
- Green, J., Zhou, (2010), Determinants of assurance carbon emission- An International Investigation in AFAANZ Conference, New Zealand, Presented at AFAANZ 2010 - Christchurch New Zealand, 4-5, July 2010. <http://www.business.unsw.edu.au>.
- WBCSD, (2016), Generating Value from External Assurance of Sustainability Reporting. <http://www.WBCSD.org>.

ملاحق البحث قائمة استقصاء

قائمة الاستقصاء لمراقبي الحسابات و المحللين الماليين بشأن الدور المرتقب للمراجع الخارجى بفحص و تقييم تقارير الاستدامة للشركات المقيدة في البورصة .

الاستاذ :

تحية طيبة و بعد
نظرا لـ خبرة سيادتكم العملية يشرفنا مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال الرد على كافة الاسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء المرفقة و اعادتها للباحث في اقرب فرصة ممكنة .
و يتقدم الباحث بخالص الشكر و التقدير لسيادتكم على ما تقدمونه من وقت و جهد لاستيفاء بيانات هذا الاستقصاء و يؤكد الباحث على ان جميع البيانات و الاراء التى ستقدمونها ستكون محل سرية تامة و لن تستخدم الا لاغراض البحث العلمي فقط .

و تفضلوا سيادتكم بقبول فائق الاحترام

الباحثة

دكتورة/ دينا زين العابدين سعيد

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة قناة السويس

من فضلك حدد الى أى مدى توافق أو لا توافق على كل عبارة بوضع

علامة (٧) فى المربع المختار

المحور الاول : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التأكيد على تقارير الاستدامة و تحسين نظم الرقابة الداخلية فى الشركات المصرية المقيدة فى البورصة .

م	العبارة	موافق جداً	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق مطلقاً
١	التأكيد على تقارير الاستدامة يؤدي إلى جودة نظم الرقابة الداخلية.					
٢	يمكن للتأكيد على تقارير الاستدامة أن يحدد المرحلة التي تمر بها الشركة من الاستجابة الى التعزيز الى النضوج في التعامل مع قضايا الاستدامة في ظل نظم الرقابة الداخلية المطبقة (وفقاً لما جاء في مجلس الاعمال العالمي للتنمية المستدامة ٢٠١٦ WCBCSD)					
٣	تمثل عملية الفحص و التقييم لتقارير الاستدامة شكل من أشكال التقييم لمدى فاعلية الرقابة الداخلية					
٤	تعتبر عملية التأكيد على تقارير الاستدامة أداة لتحفيز الإدارة لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتحسين جودة نظم الرقابة الداخلية					
٥	تساعد عملية التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات على تحديد مواطن القوة و الضعف في نظم الرقابة الداخلية من خلال معالجتها لقضايا الاستدامة و كيفية تنمية مواطن القوة و معالجة مواطن الضعف.					
٦	تعتبر جودة نظم الرقابة الداخلية عنصر هام يعتمد عليه مراقب الحسابات عند التأكيد على تقارير الاستدامة حيث توفر اجراءات كثيرة لتقييم المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة للشركات					
٧	وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن ان يؤدي الى تخفيض تكلفة التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات					
٨	تساهم لجان المراجعة داخل الشركات في زيادة فاعلية و جودة نظم الرقابة الداخلية					

					المطبقة من خلال استخدام المعلومات الواردة في تقارير التأكيد على استدامة الشركات
				٩	ان جودة نظم الرقابة الداخلية للشركات من شأنه أن يؤدي الى زيادة الثقة و المصدقية للتأكيد على تقارير الاستدامة للشركات المقيدة في البورصة لدى أصحاب المصالح .

المحور الثاني : مدى اعتماد المراجع الخارجي على اعمال المراجعة الداخلية في التأكيد على تقارير الاستدامة .

غير موافق مطلقاً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق جداً	العبارة	٩
					يساعد اشراك المراجع الداخلي في عملية التأكيد على تقارير الاستدامة على زيادة جودة عملية التأكيد .	١
					يمكن للمراجع الداخلي ان يلعب دور ارشادي لمراقب الحسابات لما له من خبرة واسعة في مجال عمل الشركة و طبيعة نشاطها و نظم الرقابة الداخلية المطبقة ومدى التزام الشركة بممارسات الاستدامة	٢
					مشاركة المراجع الداخلي في عملية التأكيد يعد أداة تساعد الإدارة و مراقب الحسابات في التحقق من كفاءة و كفاية نظم الرقابة الداخلية	٣
					يمكن لمساهمات المراجع الداخلي في عملية التأكيد على تقارير الاستدامة ان تخفض من التكلفة و الوقت اللازم لاداء عملية التأكيد	٤
					اشراك المراجع الداخلي في التأكيد على تقارير الاستدامة يساعد ادارة الشركات على تقبل النتائج الواردة في التأكيد المصدرو العمل على تنفيذ التوصيات المقترحة من مراقب الحسابات لتحسين جودة تقارير الاستدامة للشركات	٥

					٦	يلعب المراجع الداخلي دور الوسيط بين الشركة و مراقب الحسابات حيث يساعد على زيادة كفاءة و فاعلية العلاقة المتبادلة بينهم .
					٧	توفير التدريب الكافي و المناسب للمراجع الداخلي يجعل منه مرجع هام يعتمد عليه مراقب الحسابات عند اصدار تأكيده .

المحور الثالث : لا يوجد دور مرتقب للمراجع الخارجي حول التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات يحقق زيادة الثقة للمستثمرين و الأطراف المختلفة .

٦	العبارة	موافق جداً	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافقة مطلقة
١	التأكيد على تقارير الاستدامة بواسطة مراقب الحسابات يؤثر إيجابياً على قرارات المستثمر في البورصة خاصة المستثمر المسنول.					
٢	يفضل أصحاب المصالح و المنظمات العلمية و المهنية التأكيد علي تقارير استدامة الشركات من خلال مراقب الحسابات .					
٣	التزام مراقب الحسابات بالميثاق العام لاداب و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة من العوامل التي تزيد ثقة أصحاب المصالح في التأكيد المصدر بواسطته					
٤	يتميز مراقب الحسابات بمركز تنافسي قوى تجاه الجهات الاخرى المصدرة للتأكيد علي تقارير الاستدامة (مثل الاستشاريين الفنيين) لما يتمتع به من الاستقلالية و الموضوعية .					
٥	يعتبر التأكيد على تقارير الاستدامة المعد بواسطة مراقب الحسابات مصدر ثقة للمحللين الماليين في البورصة .					
٦	يمثل مستوى الجودة المقدم من مراقب الحسابات و المصداقية التي يتمتع بها اساساً مناسباً لدخوله مجالات التأكيد الجديدة كالتأكيد على تقارير استدامة الشركات					

				يعتبر مراقب الحسابات هو الجهة الاصلية لاصدار الرأى الفنى المحايد في المعلومات المالية و غير المالية فهو يقدم وجهة النظر الموضوعية عن تقارير الاستدامة يضمن بها أصحاب المصالح ان المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة المعدة بواسطة الشركات صحيحة و خالية من التحيز .	٧
				تزيد المعايير المحلية و الدولية والمقاييس المناسبة التي يمكن الاسترشاد بها عند اصدار مراقب الحسابات للتأكيد على تقارير الاستدامة من ثقة أصحاب المصالح لما تمثله من أطر مرجعية لتوحيد الاداء	٨