

" دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال "

على سيد حسين عبدالرحمن البارودي

" دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة  
لمنشآت الأعمال "

إعداد

علي سيد حسين عبدالرحمن البارودي

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

إشراف

الدكتور/ كامل السيد عثماوي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

الأستاذ الدكتور/ أمال محمد كمال

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

أولاً : الإطار العام للبحث:

١ - مشكلة البحث:

شغلت قضية التنمية المستدامة العديد من دول العالم كأساس للحفاظ على البيئة للأجيال الحالية والقادمة، ولم يعد الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية منصباً فقط على الدول المتقدمة فحسب بل تعدتها أيضا الدول النامية، وأصبحت الدول الصناعية محل أنظار العديد من الهيئات المحلية والدولية ذات الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية نظرا لما للعملية الصناعية من تأثير مباشر على التلوث البيئي ونضوب الموارد الطبيعية.

وقد ظهر مفهوم التنمية المستدامة (SD) Sustainable Development في تقرير برونديتلاند Brundtland عام ١٩٨٧ الصادر عن اللجنة العالمية للتنمية والبيئة، وقد عرف التقرير التنمية المستدامة بأنها " التنمية التي تفي باحتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها". ( Aras and Crowther, 2009 ). كما عرفت منظمة التعاون



الاقتصادي والتنمية "بأنها التنمية التي تتضمن إدماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها".

وتتضمن الاستدامة على المستوى الكلي للمجتمع أنه ينبغي على المجتمع ألا يستخدم المزيد من الموارد، وأن تتكامل مكونات النظام في المجتمع للحفاظ على كوكب الأرض وإمكانية استمرار الحياة عليه (Albu et al., 2011)، أما على مستوى المنشأة فإن الاستدامة تتضمن تأثير نشاط المنشأة على البيئة الخارجية والمتضمنات الناتجة عن المستقبل، ( Aras and Crowther, 2009 ) فالمنشأة يمكن النظر إليها كجزء من نظام اجتماعي بيئي واقتصادي أكبر، وتؤثر عملياتها عن المجتمع والبيئة المحيطة بها، ومن ثم تهتم مقاييس الاستدامة بمعدل استهلاك المنشأة للموارد الاقتصادية والبيئية، مما يتطلب الحاجة إلى زيادة الكفاءة في استخدام الموارد.

ومن ناحية أخرى، يعرف (Artiach et al., 2010) استدامة المنشآت بأنها "إستراتيجية أعمال تسعى لاستخدام أفضل ممارسات للأعمال، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين، وتبعاً لذلك فإن أداء استدامة الشركات يقيس على أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها، وبالتالي تأثيرها على المنشأة والمجتمع. وبصفة عامة، يمكن القول أن هناك ثلاثة أبعاد للتنمية المستدامة:

١- **البعد الاقتصادي:** ويهدف إلى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد.

٢- **البعد البيئي :** ويهدف إلى حماية والمحافظة على سلامة النظم البيئية متضمنة الأرض والماء والهواء، هذا بالإضافة على اكتشاف مصادر متجددة للموارد.



٣- **البعد الاجتماعي** : ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كل من الموارد الاقتصادية والطبيعية، واحترام حقوق الإنسان وتنمية الثقافات والتنوع والمشاركة.

ولتحقيق الأبعاد الثلاثة السابق ذكرها، أصبحت هناك حاجة ملحة لدى المنشآت للإفصاح عن تقارير الاستدامة والتي تشمل الإفصاح عن البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي التي تقوم به المنشأة، كما تعددت الأسباب والدوافع التي أدت إلى الاهتمام بالإفصاح عن تقارير الاستدامة للمنشأة، فمنها أسباب ترتبط بخصائص الشركات، وأسباب ترتبط بالبيئة المحيطة، وأسباب ترتبط بثقافة المنشأة، فعلى سبيل المثال تشمل العوامل التي ترتبط بخصائص الشركات كل من حجم الشركة، ونوع الصناعة، والأداء المالي، وحجم تداول الأسهم في البورصة. بينما تتضمن العوامل البيئية المحيطة كل من التغيرات الاجتماعية والسياسية وخاصة خلال فترات زمنية طويلة، والدورات الاقتصادية، وتأثير القيم الأخلاقية، وأحداث معينة مثل الكوارث البيئية، وضغوط وسائل الإعلام ومدى نفوذ وقوة أصحاب المصالح. وأخيراً تشمل العوامل التي ترتبط بثقافة المنشأة اتجاه مجلس الإدارة، ووجود لجنة للمسئولية الاجتماعية للمنشأة، وهيكل وإجراءات حوكمة الشركات، واتجاهات وأفق قرارات الإدارة. (شرف، ٢٠١٥)

وبعد أن تبلورت تلك الممارسة الجديدة المتمثلة في قيام منشآت الأعمال بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي الخاص بها (الإفصاح عن تقارير الاستدامة)، خاصة بعد تزايد أعداد منشآت الأعمال التي تقوم بإصدار تقارير الاستدامة يوماً بعد الآخر حتى أنها قد تجاوزت ٢١٠٠٠ منشأة على مستوى العالم في عام ٢٠١١. ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود آلية يمكن الاعتماد عليها بواسطة أصحاب المصالح الداخلية والخارجية لضمان دقة وصدق المحتوى المعلوماتي التي تفصح عنه منشآت الأعمال من خلال تقارير الاستدامة الخاصة بها، الأمر الذي أدى إلى أن تعالت أصوات أصحاب المصالح مطالبين



بضرورة توفير تأكيد على ما تعده منشآت الأعمال من تقارير استدامة، وذلك بما يساعد على زيادة جودة المعلومات الواردة بتلك التقارير من ناحية، ومن ناحية أخرى قد يساعد على تقليل فجوة المصدقية بين أصحاب المصالح كطرف أول وإدارة المنشأة المعدة لتقرير الاستدامة كطرف ثاني.

ويرى أصحاب المصالح أن هذا التأكيد لن يتحقق إلا من خلال وجود طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، تتمثل مهمته في فحص المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، فضلا عن فحصه لأساليب قياس الأداء المستخدمة بواسطة المنشأة، ثم إعداد قائمة تأكيد يتم تضمينها في تقرير الاستدامة، بحيث يفصح المراجع من خلال هذه القائمة عن استنتاجه بشأن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في متن التقرير، وكذلك مدى سلامة الأنظمة الداخلية لإدارة المنشأة المعدة للتقرير، هذا ويتمثل الهدف الأساسي من وراء قائمة التأكيد في إضفاء درجة من المصدقية لدى أصحاب المصالح بشأن محتوى تقرير الاستدامة المعد بواسطة إدارة المنشأة، وهو الأمر الذي قد يساعد على تقليل فجوة المصدقية بين الطرفين، ومن ثم العمل على تضييق فجوة التوقعات بين ما يحققه المراجع فعلا، وما يتوقع الغير تحقيقه بواسطة المراجع.

ويخلق الإفصاح والتأكيد عن تقارير الاستدامة فرصاً وتحدياً للمحاسبين والمراجعين، وذلك من خلال الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه المراجعين في تحقيق التنمية المستدامة من خلال التأكيد الذي يوفره عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة، ويمثل من ناحية أخرى تحدياً للمحاسبين والمراجعين من خلال ظهور منظور جديد لمسئوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والإدارة الإستراتيجية بالإضافة إلى التنمية المستدامة، وما يتطلبه ذلك من تطوير المهارات المطلوبة للمحاسبين لإعداد والإفصاح عن تقارير الاستدامة، وكذلك تنمية مهارات المراجعين للقيام بدورها في مساعدة الإدارة لتحقيق التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال وتعظيم قيمتها (الصاوي، ٢٠١١).



### ويمكن للباحث تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية.

- هل الإفصاح عن تقارير الاستدامة كافي لتدعيم وتحقيق التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال أم أن هناك حاجة لتأكيد تقارير الاستدامة ؟
- هل يمكن للمراجع الداخلي أن يقدم خدمة التأكيد على تقارير الاستدامة أم أن هناك حاجة لطرف ثالث مستقل ومحاييد مثل المراجع الخارجي ؟
- هل هناك إلزام على منشآت الأعمال من قبل هيئات مهنية لتأكيد تقارير الاستدامة أم أنه أمراً اختيارياً حتى الآن ؟

### ٢- هدف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل أثر تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسه على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال. وينبثق من الهدف الرئيس أهداف فرعية تتمثل في الآتي:
- دراسة وتحليل مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة والفرق بين التأكيد والمراجعة والتصديق والاعتماد.
  - دراسة وتحليل أسباب الحاجة على تأكيد تقارير الاستدامة.
  - دراسة وتحليل مستويات تأكيد تقارير الاستدامة.
  - دراسة وتحليل مقدمو خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة.
  - دراسة وتحليل الصعوبات التي يواجهها المراجع الخارجي عند تأكيد تقارير الاستدامة.

### ٣- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من استجابة الكثير من المنشآت للمتطلبات التي تضعها الهيئات العلمية والمهنية والقوانين لإلزام الشركات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة وتأكيداتها من قبل طرف محايد ومستقل وذو كفاءة عالية للقيام بعملية



التأكيد مع ضرورة اقتناع ذوي المصلحة في المنشأة بضرورة القيام بالأداء المستدام.

#### ٤- حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة وتحليل أثر تأكيد تقارير الاستدامة على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، دون غيرها من التقارير المالية التي قد تؤثر أيضا على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال.

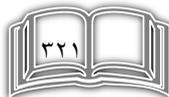
#### ٥- تقسيم البحث:

- ينقسم البحث إلى ثلاث أقسام كما يلي:
- أولاً: الإطار العام للبحث، ويتضمن مشكلة البحث، وأهدافه، وأهمية البحث وحدوده، وتقسيم البحث.
  - ثانياً: تحليل العلاقة بين تأكيد تقارير الاستدامة، وتحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال.
  - ثالثاً: الخلاصة والنتائج والتوصيات والمراجع.

#### ثانياً: تحليل العلاقة بين تأكيد تقارير الاستدامة، وتحقيق التنمية المستدامة

##### لمنشآت الأعمال:

الاستدامة تعني أكثر من مجرد تحديات اقتصادية، وبيئية، واجتماعية تواجهها المنشأة في كل عملياتها الحالية والمستقبلية، فهي تعني الأخلاقيات المتضمنة في كل عمليات المنشأة، والتي تمس جميع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة الداخلية والخارجية المتمثلة في أصحاب المصالح، بل الكوكب بأكمله، حيث أن جميع أهداف برامج التنمية المستدامة يجب أن يتم قياسها قياساً دقيقاً إذا أردنا إدارتها بكفاءة، استناداً إلى المبدأ الإداري الثابت أن "ما لم يتم قياسه لا يمكن إدارته" وذلك لأن نقطة البداية هي القياس، والتي تعد الأساس الأول والمطلق للتقرير عن الاستدامة لجميع الأطراف في المنشأة وبالأخص خارج المنشأة، وبالطبع هناك حاجة ماسة لكلا من المجتمع بصورة عامة، أصحاب المصالح



بصورة خاصة للحصول على تأكيدات مستقلة وملائمة بأن جميع أنشطة الاستدامة يتم قياسها وتسجيلها بدقة ملائمة وفي الوقت المناسب قبل عملية التقرير عنها، ويتحقق ذلك من خلال تأكيد تقارير الاستدامة (Ackers, 2016) وانطلاقاً من ذلك سوف يوضح الباحث طبيعة التنمية المستدامة ودور الإفصاح والتأكيد على تقارير الاستدامة في تحقيقها من خلال النقاط التالية.

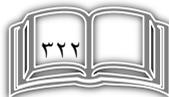
### ١- طبيعة التنمية المستدامة:

ظهرت المفاهيم الخاصة بالتنمية المستدامة في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث بدأت العديد من الحكومات ومنشآت الأعمال والوكالات الدولية والمنظمات غير الحكومية على مستوى العالم في أدراك أن التنمية الاقتصادية لا بد أن تكون على أسس مستدامة، أن التنمية المستدامة تمثل أحد أهم توقعات المجتمع، حيث يتوقع المجتمع من منشآت الأعمال والمنظمات الحكومية وغير الحكومية أن تفصح عن معلومات تتعلق بالأداء المستدام الخاص بها، وذلك حتى يمكن للمجتمع الحكم عما إذا كانت الممارسات الصادرة عنها تتصف بالاستدامة أم لا.

هذا، وقد عرف (Sharma, 2002) التنمية المستدامة للمنشآت على أنها الجهود المبذولة من قبل منشآت الأعمال لتحسين رفاهية المجتمعات والشعوب من خلال توفير أجواء بيئية واجتماعية مواتية، ودون أن يتعارض ذلك مع أهداف تلك المنشآت من حيث تحقيقها للأرباح وتدعيم مركزها التنافسي.

كما عرفها الموقع الإلكتروني لمؤشر (Dow Jones, 2002) أنها مدخل للأعمال يسعى إلى تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل، وذلك من خلال الاستفادة من الفرص ومواجهة التهديدات الناتجة عن الممارسات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمنشأة، ويمكن ذلك من خلال تبني إدارة المنشأة لاستراتيجيات تساعد على إنتاج منتجات وتقديم خدمات مستدامة.

أما (Willard, 1999) فيرى أن التنمية المستدامة هو مصطلح جدلي واسع يشير إلى تحسين جودة الحياة لجميع الكائنات الحية على وجه الأرض،



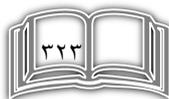
وذلك دون الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية بالشكل الذي يفوق قدرة البيئة على توفيرها لأجل غير مسمى"

في حين يرى (حسن، ٢٠٠٧) أن التنمية المستدامة على المستوى القومي، واستهلاك الموارد غير المتجددة بالكمية التي تحقق أهداف التنمية دون الإخلال باحتياجات الأجيال القادمة من هذه الموارد". بينما عرف (Artiach et al, 2010) التنمية المستدامة بأنها إستراتيجية للأعمال تسعى إلى الوصول لأفضل الممارسات بما يساهم في تحقيق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمرقبين.

بينما عرفت المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI, 2013) أنها الأنشطة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأصحاب المصالح، وذلك في إطار نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على ضبط الأعمال وتقييم ومراقبة الأداء.

وفي ضوء التعريفات السابقة يمكن للباحث التوصل للتعريف التالي للتنمية المستدامة وهي "هي عملية مخططة وهادفة تسهم في بلورة الأهداف وتحديد الخيارات وتخطي العقبات ورسم السياسات وتبني الاستراتيجيات برؤية أكثر توازناً وشمولاً، بما يساعد على التوظيف الرشيد للموارد النادرة والمتاحة الأمر الذي يؤدي إلى توافر حياة كريمة لكل من الأجيال الحالية والقادمة، وبما يحقق استدامة المنشأة والمجتمع في آن واحد."

وبالرغم من وجود عدم اتفاق عام على تعريف التنمية المستدامة وذلك لكونها تعني أموراً مختلفة لكل من الأفراد ومنشآت الأعمال، إلا أنه قد بات من الواضح أن تضافر جهود الجميع أصبح شرطاً حتمياً من أجل تحقيق الاستدامة، ووفقاً للمدخل ثلاثي الأبعاد فإن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشآت الأعمال يشكل الركائز الثلاث والتي يتم وصفها دائماً بالركائز المتلازمة، وتعد هذه الركائز الثلاث مقبولة قبولاً عاماً على مستوى المنشآت لوصف الأداء المستدام الخاص بها، فقد أصبح استخدام مصطلح الاستدامة عند الحديث عن



أنشطة وعمليات أي منشأة اليوم أمراً مألوفاً، وهو الأمر الذي أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال قيامه بإعداد إطار مفاهيمي للتنمية المستدامة ونجاح المنشآت لن يتحقق إلا عندما توجه منشآت الأعمال إستراتيجيتها وعملياتها التشغيلية نحو تحقيق الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية وتحسين الأداء البيئي. (IFAC,2011) وتلعب منشآت الأعمال اليوم دوراً كبيراً وجوهرياً في تحقيق التنمية المستدامة من خلال إدراك تأثيرات ممارسات المنشأة على المجتمع الأكبر، ومن ثم تتجه نحو التعاون معه من أجل ترسيخ مفهوم التنمية المستدامة، وبالتالي فمن خلال مفهوم التنمية المستدامة تسعى المنشأة والمجتمع بصفة عامة إلى استغلال الفرص المربحة مالياً ولكن دون إيذاء الإنسان أو الإضرار بالبيئة، حيث يتم تعظيم قيمة المساهمين ولكن بما يتواءم مع اهتمامات أصحاب المصالح (EPA, 2007). ويرى الباحث أنه لتحقيق وترسيخ مفهوم التنمية المستدامة فيجب على منشآت الأعمال الالتزام بالإفصاح عن تقارير الاستدامة ومراجعتها وتأكيداتها من قبل طرف ثالث ومحايد وهو ما سوف يتناوله البحث في الجزء التالي من هذا البحث.

## ٢- تأكيد تقارير الاستدامة.

إن توفير التأكيد لتقارير الاستدامة يعتبر أمراً اختيارياً، وحتى الآن فإنه لا يوجد قانون في أي مكان في العالم يجعل تأكيد تقارير الاستدامة إلزامياً، حيث أن منشآت الأعمال غير ملزمة قانونياً بتوفير تأكيد لتقارير الاستدامة الخاصة بها تحت أي سلطة أو نظام (Hui & Bowrey, 2010)

كما يشير التقرير الصادر عن مؤسسة KPMG في عام ٢٠١١ إلى أن تأكيد تقارير الاستدامة أصبح الآن عرفاً سائداً على مستوى العالم، حيث اتجهت العديد من المنشآت إلى تأكيد تقارير الاستدامة الخاصة بها بوصفه إستراتيجية لزيادة مصداقية تلك التقارير، ولعل ذلك مرجعه استجابة تلك المنشآت للقلق الذي يساور أصحاب المصالح والمرتبطة بدرجة دقة ومصداقية وجودة المعلومات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المفصّل عنها في متن تقارير الاستدامة، إلا أنه

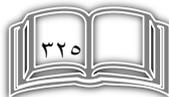


حتى الآن، لا يزال تأكيد تقارير الاستدامة يتم بشكل طوعي دون إلزام من الهيئات التنظيمية، ودون معايير مراجعة ملزمة يمكن للمراجعين الاعتماد عليها عند تأكيد هذا النوع من التقارير، وإنما هي مجرد إرشادات غير ملزمة للمراجعين، كما أشار التقرير أيضاً إلى أن المنشآت العاملة في صناعات حساسة مثل التعدين والطاقة والأسمنت، هي الأكثر حرصاً على توفير تأكيد لتقارير الاستدامة الخاصة بها (KPMG, 2011).

هذا، ويشير عدد من الكتاب إلى أن تأكيد تقارير الاستدامة يعد أمراً مفيداً لعدة أطراف (Fonseca,2010 & Dwyer,2011) فأكد تقارير الاستدامة يزيد من جودة ودقة المعلومات البيئية والاجتماعية التي تشمل عليها تلك التقارير، والتي يتم توفيرها لأصحاب المصالح المختلفة. كما أن المنشآت الراغبة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة الخاصة بها، وفي بناء سمعة قوية تسعى جاهدة إلى تأكيد تقارير استدامتها (Simnett et al., 2009).

كما أشار البعض إلى أن أهمية تأكيد تقارير الاستدامة تنبع من احتمال وجود تحيز وعدم موضوعية من قبل المنشأة المعدة للتقرير، والذي يمكن أن يتحقق من خلال قيام المنشأة بالإفصاح الانتقائي، فهي تتعمد الإفصاح عن الجوانب الإيجابية من الأداء المستدام الخاص بها، بينما تغفل تماماً الجوانب السلبية التي يكون لها تأثيرات سيئة عن البيئة والمجتمع. وأن تأكيد تقارير الاستدامة يساعد في الحد من الإفصاح الانتقائي، بما يحقق الاعتمادية على هذا النوع من التقارير (Cohen et al, 2012).

كما يرى (شرف، ٢٠١٥) أن تزايد أعداد أصحاب المصالح الذين يهتمون بالمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة لاتخاذ القرارات المختلفة، فضلاً عن انخفاض مستوى الثقة والمصداقية لهذا المحتوى كان الدافع الأساسي وراء



ظهور الحاجة على التأكيد الخارجي المستقل لتلك التقارير، بما يمثل ضماناً لدقة ومصداقية المعلومات المفصح عنها.

### ١/٢ - مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة.

يعرف الاتحاد الأوروبي للمحاسبين تأكيد تقارير الاستدامة بصورة مختصرة على اعتبار أنه "التأكيد الذي يحسن من درجة مصداقية المعلومات الواردة في مثل هذا النوع من التقارير" (FEE, 2002). بينما عرفه (Wilson, 2002) على أنه " مهمة رسمية يقوم خلالها طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل بالتوصل إلى استنتاج عن مدى دقة وصدق المعلومات الخاصة بالأداء غير المالي الواردة في صلب تقرير الاستدامة المعد بواسطة إدارة المنشأة، وبما يساعد على إضفاء درجة من المصداقية لدى أصحاب المصالح بشأن هذا النوع من التقارير". أما (Goldberg et al., 2011) فقد قاموا بتعريف تأكيد تقارير الاستدامة على اعتبار أنه عملية منظمة تقوم في الأساس على الحصول على المعلومات وتجميع الأدلة من أجل بناء استنتاجات بشأن مدى دقة وصدق المعلومات المفصح عنها بواسطة إدارة المنشأة، وبما ينعكس إيجابياً على جودة تلك المعلومات.

بمينا عرف (شرف، ٢٠١٥) تأكيد تقارير الاستدامة على أنها " عملية رسمية يتم خلالها تقييم للمعلومات الواردة لتقارير الاستدامة بواسطة طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، في ضوء معايير أو إرشادات صممت لهذا الغرض للتوصل إلى استنتاج يساعد على إضفاء درجة من المصداقية لدى أصحاب المصالح بشأن المحتوى المعلوماتي لهذا النوع من التقارير "

ويرى الباحث من خلال استعراضه للتعريفات السابقة أنها تشتمل على المكونات الرئيسية لتأكيد تقارير الاستدامة والتي تتمثل في الآتي:



- ١- هناك علاقة مسؤوليه بين طرفين رئيسيين أحدهما إدارة المنشأة، والذي يعد مسؤولاً أمام الطرف الأخر وهم أصحاب المصالح، وتميز هذه العلاقة خدمة التأكيد عن غيرها من الخدمات الاستشارية الأخرى.
- ٢- تنشأ بمقتضى علاقة المسؤولية السابقة الحاجة إلى طرف ثالث (المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، الخبير الاستشاري المتخصص في مجال التأكيد)، وذلك للتوصل إلى استنتاج بشأن مدى دقه وصدق المعلومات الواردة في متن تقرير الاستدامة المعد بواسطة إدارة المنشأة وبما يضيف درجة من المصادقية لدى أصحاب المصالح بشأن المحتوى المعلوماتي لهذا النوع من التقارير.
- ٣- يجب أن يتمتع المزاول لمهمة التأكيد (المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، الخبير الاستشاري) بالاستقلالية، بمعنى ألا يكون خاضعاً لتأثير أي من الطرفين الرئيسيين فضلاً عن تمتعه بالحياد، بمعنى عدم التحيز لطرف على حساب طرف أخر، وأن يلتزم بالمعايير الأخلاقية عند إبدائه للرأي أو التعليق.
- ٤- يجب أن يتمتع المزاول بالتأهيل الجيد، والذي يكتسبه من خلال كل من الخبرة المهنية والمعرفة المتراكمة والتدريب الكافي.
- ٥- أن التأكيد يعتبر عملية رسمية، بمعنى أنه يتم تكليف المزاول بشكل رسمي من قبل إدارة المنشأة ليقوم بخدمة التأكيد.

## ٢/٢- الفرق بين التأكيد والمراجعة والتصديق والاعتماد.

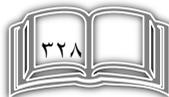
يشير (Subramaniam et al., 2006) إلى أن مصطلحات مثل : المراجعة Audit، والتحقق Verification، والصلاحية Validation، والتأكيد Assurance، قد يتم استخدامها بصفة عامة للتعبير عن نفس النشاط إلا أنهم يرون أن المراجعة ترتبط بمراجعة التقارير المالية بواسطة طرف خارجي لتوفير مستوى مرتفع من التأكيد، حيث يتم استخدام إجراءات معينة في ضوء مجموعة



محددة من الإرشادات. أما التحقق فيعبر عن عملية تتم خلالها مقارنة المعلومات المقدمة بواسطة الإدارة مع المعايير المقبولة، بينما الصلاحية فهي اختبار ما إذا كانت المعلومات الواردة بالتقرير تفي باحتياجات أطراف معينة أم لا. ويرى الباحث المراجعة ترتبط بمراجعة التقارير المالية، بينما التأكيد يرتبط بمراجعة التقارير غير المالية، لذلك فإن مهمة التأكيد يمكن أن يقوم بها المراجع سواء داخلي أو خارجي، أو طرف آخر غير المراجع مثل الفنيين الاستشاريين المتخصصين في خدمات التأكيد.

كما دعا الاتحاد الأوروبي للمحاسبين (FEE,2004) إلى استخدام مصطلح تأكيد بدلا من مصطلح مراجعة في مجال تقارير الاستدامة، وذلك لتجنب التعارض بين المصطلحين. حيث أشار إلى أن الاختلاف بين المصطلحين يكمن في مستوى تعزيز مصداقية المعلومات، حيث أن المراجعة تشير على عملية منظمة توفر مستوى مرتفع من مصداقية المعلومات، إلا أن التأكيد على الجانب الآخر فإنه ينطوي على مستوى معقول ومحدود من مصداقية المعلومات.

ويرى (Robertson & Smieliauskas, 1998) أنه بالرغم من محاولات التفرقة بين مدلول المصطلحين السابقين، إلا أننا أمام حقيقة مفادها: " هناك تشابهاً كبيراً بين تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال وبين مراجعة التقارير المالية من الناحيتين النظرية والتطبيقية، وهو الأمر الذي يترتب عليه أن كثيرا من المبادئ الخاصة بمراجعة التقارير المالية تصبح قابلة للتطبيق عند تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال "، كما أضافا " أنه على الرغم من اختلافهما من حيث الغرض، والجوانب الهامة، والتقنيات المستخدمة، إلا أنهما يشتركان في هيكل عام واحد حيث أن كلاً منهما ينطوي على ثلاث مراحل، وهي: مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ، مرحلة التقرير " (نقلاً عن، شرف، ٢٠١٥).



كما يتفق الباحث تماماً مع وجهة نظر Robertson & Smieliauskas ، وذلك حيث أن المراجعة المالية هي أقدم أنواع المراجعات، ومن ثم فهي الأساس لجميع أنواع المراجعات وخدمات التأكيد الأخرى، وأن وجود بعض الاختلافات بينهما لن يغير من حقيقة أن الهيكل العام لهما واحد، وأنهما ينطويان على نفس المراحل والخطوات الرئيسية.

ويرى (شرف، ٢٠١٥) أن مراجعة التقارير المالية تنطوي على توفير مستوى واحد فقط من التأكيد، وهو التأكيد المعقول، بينما ينطوي كل من التحقق والصلاحية على مستوى محدود من التأكيد، في حين ان الأمر يختلف في حالة تقارير الاستدامة، حيث قد يقوم مقدم التأكيد بتوفير عدة مستويات من التأكيد للجوانب المختلفة من التقرير، فقط يتم توفير تأكيد إيجابي معقول لبعض جوانب التقرير مثل: مؤشرات الأداء الخاص بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة والحوار المجتمعي، بينما يتم توفير سلبي متوسط أو محدود لجوانب أخرى من التقرير. لذا، يفضل الباحث خلال هذا البحث استخدام مصطلح "تأكيد تقارير الاستدامة" حيث يتوافق هذا المصطلح مع المعيار الدولي لمهام التأكيد ISAE3000 والصادر بواسطة مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB ، فضلاً عن ذلك، فمن المفترض أن يكون "التأكيد" هو ما يبحث عنه معد تقارير الاستدامة لتقديمه على أصحاب المصالح المختلفة من أجل بناء الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة بمتن تلك التقارير.

### ٣/٢- أسباب الحاجة إلى تأكيد تقارير الاستدامة :

يتمثل الهدف الرئيس من تأكيد تقارير الاستدامة في التعزيز من حالة تلك التقارير، وزيادة درجة الثقة لدى مستخدميها فيما يخص دقة وصدق المعلومات الواردة بها ( Owen,2007)، بينما أوضح آخرون في دراسة قاموا بإعدادها تحت رعاية اتحاد المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) إلى أن مزايا تأكيد



تقارير الاستدامة التي تعود على المنشآت تشمل على تحسين إدارة الأداء مقارنة بالسياسات المرسومة والخطط الموضوعية، وتحسين إدارة المخاطر، وتوفير فهم جيد للأمور المستحدثة والمستجدات (Zadek et al., 2004).

أما (Power, 2007) فيرى أن الأسباب الحقيقية وراء تبني منشآت الأعمال لتأكيد تقارير الاستدامة هي أسباب داخلية أكثر من كونها خارجية، حيث تمثلت تلك الأسباب في الحاجة إلى تعزيز الثقة والمصادقية لأنشطة وتقارير المنشأة، والرغبة في بناء سمعة جيدة وطيبة للمنشأة، والحاجة إلى بناء الشرعية مع الأطراف الخارجية، والرغبة في تطوير أنظمة الإدارة الداخلية وأنظمة التقرير، والرغبة أيضا في الظهور بمظهر المهتم بتحسين الأداء البيئي والاجتماعي.

وفي دراسة أخرى قاموا بها (Simnett et al., 2009) حيث أوضحت الدراسة العوامل التي تجعل المنشآت تقبل على خدمات التأكيد الاختياري لتقارير الاستدامة، حيث وجدوا أن احتمال إقبال المنشآت على تأكيد تقارير الاستدامة الخاصة بها يتزايد عندما تعمل المنشآت في دول موجهة بأصحاب المصالح واحتياجاتهم، وعندما تعمل المنشآت في ظل أنظمة قانونية قوية، وأيضاً إذا كانت المنشآت لها بصمات كبيرة في النواحي الاجتماعية، وإذا كانت المنشآت بحاجة كبيرة على تعزيز مصداقيتها.

هذا، ويرى الباحث إلى أن هناك مجموعة من الدوافع والأسباب التي تقف وراء الحاجة إلى تأكيد تقارير الاستدامة، والتي يمكن إيجازها في الآتي:

- 1- المطالبة المتزايدة من قبل العديد من أصحاب المصالح بتأكيد تقارير الاستدامة، وذلك كنتيجة للشك الذي يساور هؤلاء المعلومات المقدمة إليهم من واقع تقارير استدامة المنشآت، حيث يأخذ هذا الشك عدة صور تتدرج من مجرد الشك البسيط في إدارة المنشأة المعدة لتقرير الاستدامة على اتخاذ



- موقف عدائي حيالها، وان هذه المطالبة تهدف بالضرورة إلى تدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال (Verschoor, 2002).
- ٢- الحاجة المتزايدة من قبل العديد من أصحاب المصالح إلى معلومات دقيقة عن أداء استدامة المنشأة، وذلك لاستخدامها في عمليات صنع القرارات الخاصة بهم، مثل: قرارات الاستثمار والشراء (Stone, 2001).
- ٣- حاجة المنشأة إلى تعزيز درجة مصداقية المعلومات الواردة في صلب تقرير الاستدامة الخاص بها (Owen, 2007).
- ٤- رغبة المنشأة في تدعيم التنمية المستدامة والتميز على غيرها من المنشآت الأخرى العاملة معها في نفس الصناعة، وذلك حتى تتمتع بالريادة بين النظراء، كما أن توفير التأكيد لتقرير الاستدامة يحمل رسالة موجهة من المنشأة لأصحاب المصالح مفادها "أنه لا يوجد لدى المنشأة ما يستدع إخفاؤه" (Owen, 2007).
- ٥- رغبة المنشأة في استخدام تأكيد تقارير الاستدامة كإستراتيجية للتواصل، ووسيلة لبناء سمعة طيبة لدى أصحاب المصالح، حيث أنه من خلال هذه الإستراتيجية تبعث المنشأة لإشارة إلى أصحاب المصالح مفادها : أن المنشأة معنية بدقة التقارير التي تعدها، مما يتولد عنه إحساس تلقائي بأن جميع أنشطة المنشأة وعملياتها تتسم بالدقة وأنها تلتزم بالسعي نحو تحقيق التنمية المستدامة (Owen, 2007).
- ٦- رغبة المنشأة في إجراء تحسين وتطوير مستمرين لمقاييس الأداء وأنظمة إعداد التقارير الخاصة بها، الأمر الذي قد يساعد المنشأة على تقليل المخاطر التي تتعرض لها، ويزيد من قدرتها على تحقيق أهدافها وتحقيق تنميتها المستدامة (Kotonen., 2009).

ويرى (شرف، ٢٠١٥) أن الحاجة إلى تأكيد تقارير الاستدامة التي تعدها منشآت الأعمال ليس حكراً على أصحاب المصالح وحدهم، بل أن التأكيد يمثل مطلباً رئيسياً للمنشآت التي تقوم بإصدار هذا النوع من التقارير، فالمنشآت الرائدة



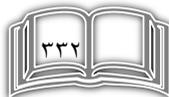
هي التي تبحث بكد عن طرق وأساليب وإستراتيجيات يمكن من خلالها تحسين علاقتها والتواصل مع أصحاب المصالح، ومن ثم فإن تلك المنشآت تنظر إلى تأكيد تقارير الاستدامة على اعتبار انه أداة إدارية، يمكن من خلالها تحقيق قيمة مضافة للمنشأة، تتمثل في تحسين صورة إدارة المنشأة في أعين أصحاب المصالح. كما أنه وسيلة يمكن من خلالها بناء أو ترميم شرعية المنشأة وتعزيز سمعتها فتأكيد تقارير الاستدامة ينتج عنه مكاسب لجميع الأطراف ذات العلاقة سواء كانت منشآت الأعمال أو أصحاب المصالح أو المجتمع بأكمله.

#### ٤/٢ - مستويات تأكيد تقارير الاستدامة

يشير مستوى التأكيد إلى "درجة ثقة مقدم التأكيد في أن استنتاج الذي توصل إليه ليس خاطئاً". ومن المسلم به في نطاق خدمات التأكيد لن يتمكن من توفير تأكيد دقيق بنسبة ١٠٠% . ولعل هذا ما دعا إليه (Anderson,1984) إلى القول بأن " الاستنتاج الذي يتوصل إليه مقدم التأكيد يضيف درجة من المصادقية للأمر محل التأكيد، إلا انه لن يؤدي على تأكيد تام".

ووفقاً للمعيار الدولي لمهام التأكيد ISAE3000 فإن هناك مستويين لتأكيد تقارير الاستدامة، هما:

- **التأكيد المعقول:** أن الهدف من التأكيد المعقول هو تقليل خطر مهمة التأكيد إلى مستوى منخفض ومقبول في ظل الظروف المحيطة بالمهمة، بما يوفر الأساس لمقدم التأكيد لاستنتاج تأكيد إيجابي.
- **التأكيد المحدود:** أن الهدف من التأكيد المحدود هو تقليل خطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل الظروف المحيطة بالمهمة، إلا أن هذا الخطر يكون حينئذ أكبر منه في حالة التأكيد المعقول، بما يوفر الأساس لمقدم التأكيد لاستنتاج تأكيد سلبي.

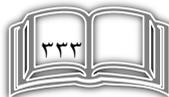


بينما قام الإصدار الأخير من معيار AA1000AS بوصف وتحديد المستويين التاليين من تأكيد تقارير الاستدامة، ألا وهما ( AccountAbility, 2008):

- **التأكيد عالي المستوى:** وهو الذي يتحقق عندما يكون الدليل الذي تم التوصل إليه كافي بأن يجعل مقدم التأكيد يستنتج أن الخطر أقل ما يمكن إلا أنه ليس منعماً.
- **التأكيد المتوسط:** وهو الذي يتحقق عندما يكون هناك دليل كافي لتقليل وتخفيض الخطر إلا أنه ليس عند تلك النقطة التي يكون فيها أقل ما يمكن.

ومن أجل إظهار تأكيد إيجابي يتم استخدام بعض العبارات الدالة على ذلك مثل : تمثيل وعرض عادل ومتوازن، توفر قيمة عادلة، يصور الأداء بدقة، تعبر بعدالة في كافة جوانبها الهامة، خالية من أي تحريفات جوهرية، في رأينا أن نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع الجوانب الهامة في ضوء المعايير التالية. أما لإظهار تأكيد سلبي يتم استخدام بعض العبارات الدالة على مثل ذلك مثل: أن التقرير لا يحتوي على عبارات غير دقيقة أو مضللة، لم نكتشف أي أخطاء جوهرية، في ضوء ما قمنا به من عمل تم توصيفه في هذا التقرير لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نستشعر أن نظام الرقابة الداخلية غير فعال في جميع الجوانب الهامة في ضوء المعايير التالية ... ألخ، وعادةً فإن العبارات الإيجابية ترتبط بالتأكيد المعقول أم العبارات السلبية فترتبط بالتأكيد المتوسط أو المحدود (IAASB, 2004) نقلا عن (شرف، ٢٠١٥).

هذا، ولقد أشار الاتحاد الأوروبي للمحاسبين إلى أنه من الممكن عدم توفير مستوى مرتفع من التأكيد في بعض الأمور وذلك نظراً لطبيعتها، أو لنقص المعايير المناسبة، أو لوجود قيود على الأدلة العقلانية المحتمل توافرها بشأنها (FEE, 2002). وهو ما أيده (Manneti & Becatti, 2009) حين أشارا إلى أن توفير مستوى مرتفع من التأكيد (تأكيد إيجابي مرتفع) هو أمر يكاد يكون من



المستحيل تحقيقه، وذلك نظراً لخصائص المعلومات التي تتضمنها تقارير الاستدامة، مما يجعل اختبارها معقداً.

ويرى الباحث أن خدمات التأكيد يمكن أن توفر تأكيداً ذا مستوى معقول أو محدود إلا أنه من المستحيل أن يوفر تأكيداً مطلقاً، وذلك نظراً لطبيعة المعلومات المفصح عنها، مما ينتج عنه أن أدلة الإثبات المرتبطة به تكون غير قاطعة، ويرى (شرف، ٢٠١٥) أنه يجب على مقدم التأكيد تقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من زاويتين أساسيتين، وهما:

- **الزاوية الأولى:** تقييم أدلة الإثبات من حيث صلتها ودقتها وكفايتها وقدرتها على التبرير والإقناع.
- **الزاوية الثانية:** تقييم أدلة الإثبات من خلال مقارنتها بمعايير محددة لتحديد ما إذا كان من الممكن أن يبني على استنتاجاته، أم أنه سوف يحتاج إلى الحصول على مزيد من الأدلة.

ومن ناحية أخرى أشار (Solitani,2007) إلى أن مستوى التأكيد الذي يتم توفيره ينعكس على درجة ثقة المستخدمين لتقارير الاستدامة في مصداقية المحتوى المعلوماتي لها. ومن منظور مقدمي التأكيد فإن قرار تحديد مستوى التأكيد الذي يتم توفيره يتوقف على طبيعة المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وكذلك مدى توافر أدلة معقولة يمكن الاعتماد عليها في الوصول على استنتاج (Deegan et al,2006).

وهناك ثلاث أمور هامة يجب أن يأخذها مقدم التأكيد في الاعتبار عند الحكم عما إذا كانت تقرير الاستدامة قد تم إعداده وفقاً لإرشادات الجيل الثالث الصادر عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير أو وفقاً لغيرها من الإرشادات، وهي (KMPG,2008):



**الأمر الأول:** خاص بالمبادئ والمعايير التي تمت مراعاتها بواسطة المنشأة المعدة للتقرير.

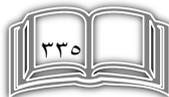
**الأمر الثاني:** خاص بالأدلة التي يتم تجميعها بواسطة مقدم التأكيد للوصول إلى استنتاجه، هما إذا كانت تلك المبادئ والمعايير قد تم الالتزام بها فعلا أم لا.

**الأمر الثالث:** خاص بعرض وإدارة الشكوك والمخاطر المرتبطة بالأدلة التي تم تجميعها.

### ٥/٢- أهمية اشتراك أصحاب المصالح في عملية التأكيد

تتكون عملية التأكيد من ثلاثة أطراف، وهي مصدر التأكيد (الطرف المسئول)، والمستخدم المستهدف، والشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقدم إليهم الممارس التأكيد بهدف استخدام محدد أو لغرض معين، وقد جاء المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) أنه قد يكون الطرف المسئول والمستخدمين المرتقبين من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة مثل رغبة مجلس الإدارة في التأكد من معلومات قدمتها للجنة التنفيذية في المنشأة، ويجب على المزاوّل أن يوجه تقريره إلى جميع المستخدمين المرتقبين، وفي حالة عدم قدرته على تحديدهم يمكن أن يقتصر التأكيد على كبار الأشخاص المعنيين ذوي الاهتمامات الجوهرية والمشاركة، ويمكن تحديد المستخدمين المرتقبين بعدة طرق منها الاتفاق بين المزاوّل والطرف المسئول أو عن طريق القانون (حماد، ٢٠١١).

وجاء في المعيار الدولي رقم (٣٠٠٠) ضرورة قبول المراجع لعملية التأكيد فقط، إذا كان الموضوع هو مسؤولية طرف عدا المستخدمين المقصودين وليس المستخدم الوحيد، وفي بعض الأحيان قد يوجد مستخدمين مستهدفين بخلاف الموجه إليهم التأكيد إلا أنه يجب على الممارس إتاحة التأكيد لهم جميعا، وفي حالة اقتصر التأكيد على مستخدمين محددين يجب على الممارس أن يبرز ذلك في تأكيده (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨).



ويرى (Dwyer.,2011) أن كثير من الشركات لا تحقق اتصال كافي مع العالم الخارجي (أصحاب المصالح) وأن كلا من معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠٠) والمعيار AA1000 لا يوفران إرشادات واضحة وكافية حول إشراك أصحاب المصالح في عملية إصدار التأكيد.

وهناك اقتراح بتشكيل لجنة من أصحاب المصالح تحدد من خلال التشاور مع الشركة القضايا الهامة التي يجب التركيز عليها عند أعداد التأكيد ( Dwyer., 2011) وتعتبر إرشادات أصحاب المصالح مساعدة جيدة للمراجع عند إعداد تقريره بحيث يتضمن كل المعلومات ذات الصلة التي يحتاج أصحاب المصالح للتأكيد عليها، فهم بمثابة لوحات إرشادية للمراجع في تحديد المعايير والمقاييس المناسبة للتطبيق خاصة في الشركات متعددة الجنسيات، ومع ذلك مازال هذا المقترح مجال خلاف نظرا لعدم تطور آليات التغذية العكسية للشركات بما فيه الكفاية للسماح للجهات المستفيدة من التأكيد بتقييم أداء الشركات، وهذا يؤدي إلي بعض الفتور من جانب أصحاب المصالح حول التعامل مع الشركات، وقد ذهب أصحاب الاقتراح السابق إلى اعتبار آراء أصحاب المصالح بمثابة ضمان وتأكيد على تقارير الاستدامة الشركات إلا انه يواجه مشكلة حول تحديد من هم أصحاب المصلحة التي يجب التواصل معهم وكيفية الوصول إليهم.

كما يرى (Dwyer., 2011) أيضا إن التواصل مع أصحاب المصالح يعتبر هاما في إضفاء الشرعية للتأكيد على تقارير الاستدامة من خلال التوافق مع احتياجات أصحاب المصالح، وذلك لسد فجوة التوقعات بين أداء الشركات وما تقوم به من عمليات تحسين مستمرة للتعامل مع قضايا الاستدامة وبين ما يحتاج أصحاب المصالح والموضوعات الهامة بالنسبة لهم.

ويرى (حسن، ٢٠١٦) أن الاستعانة بأصحاب المصلحة في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لا يمكن تجاهلها لما يمثلوه من تأثير ايجابي على محتوى



التأكيد المصدر، مع ذلك يجب ألا ينظر إلى رأيهم كضمان أو تأكيد في حد ذاته كما في الشركات متعددة الجنسية، نظراً لعدم معرفتهم بالإجراءات المتبعة داخل الشركات، كما لا يتوافر لديهم التأهيل الكافي لإصدار هذا الرأي أو التقييم لتقارير استدامة الشركات، ويرى الباحث أن هناك حاجة لتطوير معايير المراجعة الدولية رقم (٣٠٠٠) وقم AA1000، وكذلك المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) لتوفير إرشادات أكثر وضوحاً حول كيفية تحديد وإشراك أصحاب المصالح في عملية فحص وتقييم تقارير الاستدامة داخل الشركات من خلال إجراءات محددة وواضحة يسهل تطبيقها في الواقع العملي.

## ٦/٢- مقدمو خدمات تأكيد تقارير الاستدامة.

هناك أكثر من جهة يمكن أن تقوم بعملية الفحص والتقييم لتقارير الاستدامة والتأكد عليها، فلم تعد حكرًا على مهنة المراجعة لذلك يجب أن نميز بين خدمات التأكيد التي يؤديها كلاً من: الخبراء الاستشاريين المتخصصين في مجال التأكيد، والمراجع الخارجي، والمراجع الداخلي. (حسن، ٢٠١٦)

## ١/٦/٢ الخبراء الاستشاريين المتخصصين في مجال التأكيد.

يرى البعض أن الخبراء الاستشاريين والفنيين أقدر على تقديم تأكيد أعلى جودة على تقارير الاستدامة، ومن مؤيدي هذا الاتجاه إحدى الدراسات (Green et al., 2011) على عينة مكونة من ١٣٠ شركة خلال عامي ٢٠٠٢-٢٠٠٣، وتشير الدراسة إلى أن ٤٣% فقط من عمليات التأكيد على تقارير الاستدامة تمت من قبل المراجعين، في حين أنه خلال السنوات ٢٠٠٦-٢٠٠٨ تم إعداد التأكيد على تقارير الاستدامة لعدد ٣٠٠٨ شركة ٥٦% منها تم إعدادها بواسطة الخبراء الاستشاريين.



ويرى (Strand, 2013) أن الخبراء الاستشاريين قادرين على دمج مبادرات الاستدامة وإدارة المخاطر ووضع بروتوكولات الأداء والتأكيد على تقارير الاستدامة وتحديد الأهداف وتنفيذ السياسات والممارسات لتعزيز أداء الاستدامة داخل المنظمة بالتعاون مع الفريق الإداري بالشركة. كما يرى (Lubin et al., 2010) أنه يمكن للاستشاريين أن يلعبوا دوراً هاماً من خلال دمج الاستدامة في أنشطة الشركة، وقد أوضح (Simnett et al., 2009) أن تكلفة الحصول على هذا التأكيد يمثل مؤشراً للطلب على هذه الخدمات حيث أن أعضاء مهنة المراجعة يحصلون على أعلى الأسعار للتأكيد على تقارير الاستدامة مقارنة بغيرهم من مقدمي هذا التأكيد من المكاتب الاستشارية.

ويرى الباحث أن دور الاستشاريين في التأكيد على تقارير الاستدامة لا يمكن إغفاله لما لهم من خبرة واسعة، ودراية بالأبعاد المختلفة لممارسات الاستدامة وإمكانية دمجها داخل الشركات، إلا أنهم لا يعتبروا الجهة الأفضل لتقديم هذا النوع من الخدمات، حيث أن مقياس انخفاض التكلفة لا يصلح في كل الأحوال لتحديد الجهة التي تقدم هذا التأكيد فيمكن أن يعبر انخفاض التكلفة عن انخفاض الجودة بالإضافة إلى أن الاستشاريين في بعض الأحيان يفتقروا على الموضوعية والحياد من خلال التأكيد الإيجابي على تقارير الشركات لضمان الاستمرار في تقديم هذه الخدمات، خاصة في حالة الشركات التي تنتمي لصناعات لها تأثير بيئي أو إجماعي مضر وأكثر عرضة لمخاطر بيئية أو اجتماعية، وبالتالي تكون هذه الشركات في حاجة لإدارة هذه المخاطر من خلال شراء تأكيد يخدع أصحاب المصالح في مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة التي تنتجها، فتميل على استخدام تأكيد من خارج المهنة، وعبر البعض عن هذا المعنى (Jamal., et al, 2011) بأن الاستقلال الفني لا يعني استقلال العقل والإرادة، وبالتالي عدم القدرة على التصرف بحرية وإبداء الرأي الفني المحايد.



## ٢/٦/٢ المراجع الخارجي ( منشآت المراجعة )

يعتبر المراجع الخارجي هو الجهة الأصلية لإصدار الرأي الفني المحايد في المعلومات المالية وغير المالية، وهو يمثل هيئة مستقلة تقدم وجهة نظر موضوعية عن تقارير الاستدامة يطمئن بها أصحاب المصالح بأن المعلومات الواردة في تقارير الشركات صحيحة وخالية من التحيز. (حسن، ٢٠١٦)

ومن مؤيدي هذا الاتجاه (Andron et al., 2014) حيث يرى أن المصداقية التي يتمتع بها المراجع الخارجي تمثل أساساً مناسباً لدخوله مجالات التأكيد الجديدة، ففي الولايات المتحدة خصصت لجنة اليوت أواخر ١٩٩٠ مجموعة فرص جديدة لمهنة المراجعة في مجالات متنوعة مثل تقييم المخاطر وقياس الأداء للأعمال التجارية والثقة في نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية، وأداء الرعاية الصحية وقياس ورعاية كبار السن، وانضمت إليها في الفترة الأخيرة التأكيد على المسؤولية الاجتماعية للشركات والاستدامة. وقد جاء في إحدى الدراسات (Ackers, 2017) أنه كلما زادت حاجة الشركة طالبة الخدمة إلى مستوى أعلى من الجودة والمصداقية في المعلومات موضوع الفحص – خاصة تلك الشركات التي تعمل في الدول الأكثر اهتماماً بأصحاب المصالح – كلما توجهت تلك الشركات إلى ممارسي مهنة المراجعة لطلب تلك الخدمات.

**ويرى الباحث،** أنه على الرغم من المزايا التي يتمتع بها المراجع الخارجي في قيامه بتأكيد تقارير الاستدامة، إلا أنه توجه إليه العديد من الانتقادات الموجهة إليه، والتي من أهمها: التكلفة العالية التي تدفعها الشركات لمكاتب المراجعة غير ضرورية للحصول على هذا التأكيد، خاصة أن إصدار وتأكيد تقارير الاستدامة اختيارية حتى الآن، كما أن هذه الخدمات تحتاج على متخصصين في العلوم الإدارية والهندسية والقانون، وكذلك خبراء في مجالات البيئة وغيرها من التخصصات التي تخرج عن مجال تأهيل المراجع الخارجي،



كما أن هناك شركات أقدمت بالفعل منذ نهاية القرن العشرين على خدمة منح ختم توكيد الثقة في تقارير الاستدامة، وكانت ليست من المتخصصين في المحاسبة والمراجعة.

كما أن القيام بخدمات التأكيد لعملاء مهنة المحاسبة والمراجعة يمكن أن يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي، خاصة إذا كان يقوم بأعمال ومهام المراجعة المالية لنفس المنظمة، حتى أن كان من خلال فريق عمل مختلف، ولكنة يتبع نفس منشأة المراجعة، فقد شهدت بدايات القرن الحادي والعشرون انهيارات عدة لكبري المنشآت الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير، والتي كان من أبرزها انهيار منشأة Enron عام ٢٠٠١، وما ارتبط بهذه الانهيارات من فضائح مالية كبيرة، وتورط إحدى أكبر منشآت المراجعة الأمريكية Arthur Anderson في واحدة أو أكثر من تلك الفضائح، أما بسبب المشاركة فيها، أو بسبب عدم الكشف عنها. وقد أرجع البعض فشل Arthur Anderson في الإدلاء برأي صادق وعادل في القوائم المالية الخاصة ب Enron إلى ضعف المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية خاصة وأن Enron كانت الواحدة من أولى المنشآت على مستوى العالم التي قامت بإعداد تقارير الاستدامة، وعندما انهارت المنشأة نتيجة للفساد والغش، أثرت عدة تساؤلات عن مدى مصداقية تقرير المراجع عن القوائم المالية، وسادت حالة من عدم الثقة والريبة في مهنة المراجعة وأضيفت ظلالة من الشك حول جودة الخدمات التي تقدمها منشأة المراجعة.

### ٣/٦/٢ المراجع الداخلي.

هناك من يرى أن المراجع الداخلي مصدر هام للتأكيد على تقارير الاستدامة، وبديل للمراجع الخارجي، وهو ما يخلق فرصة متميزة لوظيفة المراجعة الداخلية حيث أن تقييم أداء التنمية المستدامة داخل الشركات من واجبات المراجع الداخلي، ومن مؤيدي هذا الاتجاه (Trotman.,2015) حيث يرى أن



المراجعة الداخلية سوف يكون لها دور أكبر في المستقبل من خلال التركيز على تطوير وتدريب المراجع الداخلي لتقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، كما يرى (Abbott et al., 2011) أن المراجع الداخلي هو مصدر هام للتأكد على تقارير الاستدامة في إطار حوكمة الشركات لما لهم من القدرة على إضافة الثقة إلى المعلومات المفصح عنها، وكذلك انخفاض تكلفة التأكيد، كما يذكر (Ridley et al., 2011) أن هناك شركات في الوقت الحالي تقوم بصورة دورية بالإفصاح عن التأكيد على تقارير الاستدامة لديها والمعدة بواسطة المراجع الداخلي، وهو ما يعد اعتراف بالمراجع الداخلي كبديل للمراجع الخارجي في إضفاء الثقة على المعلومات، وذكر (شحاتة، ٢٠١٤) أن التوكيد على إفصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية بمعرفة فريق المراجعة الداخلية بالشركة يعد كافياً باعتباره أداة إدارية تساعد الإدارة في التحقق من كفاءة نظم الرقابة الإدارية الداخلية بدلاً من اعتباره أليه لتعزيز مساءلة أصحاب المصالح خاصة إذا تم تدعيم هذا التوكيد من جانب لجنة المراجعة.

ويرى (حسن، ٢٠١٦) أن المراجع الداخلي يمكن أن يلعب دوراً هاماً في التأكيد على تقارير الاستدامة لما له من خبرة واسعة في مجال عمل الشركة وطبيعة نشاطها، وهو أكثر دراية بنظم الرقابة والضبط الداخلي للشركة، ومدى التزامها بممارسات الاستدامة، إلا أنه لا يمكن الاعتماد عليه منفرداً في أداء هذه الخدمة حيث أن المراجع الداخلي يعتبر موظفاً لدى الشركة يعمل تحت إشراف إدارتها مما يفقده كثيراً من الحيادية والاستقلال، وأنه لتفعيل دوره في التأكيد على تقارير الاستدامة لابد من وضع إجراءات محددة واتخاذ التدابير اللازمة لضمان الاستقلالية.

وبناءً على ما سبق، فإن هناك فرصة متاحة أمام المنشأة لتعزيز دور المراجع الداخلي في المساهمة في تقديم خدمات تأكيد مستقلة وموضوعية، استناداً إلى طبيعة عمل المراجع الداخلي، واعتماداً على دوره التأكيدي والاستشاري الحديث في المنشأة، - بمعنى أن يصبح المراجع الداخلي كمعلم لما يجب أن تكون



عليه أنشطة الاستدامة في المنشأة- ويرفع من مستوى ممارسات المراجعة الداخلية في المنشأة لتكون مضيئة للقيمة في المنشأة وتحقق استمراريته وتنميتها المستدامة، ويؤكد دوره في زيادة ثقة الأطراف الخارجية في المنشأة. ويسهم المراجع الداخلي بالعديد من المسائل والإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة والاستدامة بها، وذلك لأنه يجعل الإدارة على اطلاع دائم ومحدّث بكل أوجه عملياتها ومستوى التزامها بأهداف المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، والذي يعد جوهر عمل المراجع الداخلي باعتباره يتبع الإدارة بصفة مباشرة، وطرف أساسي في التواصل مع أصحاب المصالح المرتبطين بها. وهذا ما يؤكد أهمية الدور التأكيدي والاستشاري للمراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال من خلال تأكيده لتقارير الاستدامة.

## ٧/٢- التهديدات والصعوبات التي يواجهها المراجع عند تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة وانعكاسها على تحقيق التنمية المستدامة

ترتبط التهديدات بقيام المزاوول لخدمة التأكيد بالتعبير عن رأي أو استنتاج غير ملائم بالموضوع، حيث يخطط المراجع لعملية التأكيد، ويؤدي مهمته من أجل تخفيض مخاطر التعبير عن رأي غير ملائم إلى مستوى مخاطر يمكن قبوله. وتتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر الرقابة، وهي أن إجراءات الرقابة الداخلية للطرف المسئول عن الموضوع محل التأكيد لن تمنع أو تصحح في الوقت المناسب الأمور التي يمكن أن تؤثر على قضايا الاستدامة، وكذلك هناك مخاطر الاكتشاف وتتمثل في المخاطر المتعلقة بإجراءات المراجع التي يمكن ألا تكتشف الأمور الجوهرية التي من المحتمل أن تؤثر على استدامة الشركات، وهناك مخاطر متعلقة بمدى شمول المعايير المطبقة على قضايا الاستدامة، ومدى فعالية جمع وتقييم أدلة الإثبات (حماد، ٢٠١٠)

وكذلك من التهديدات مدى كفاية وملائمة دليل الإثبات المحتمل بحيث يكون متاحاً للجميع مع مراعاة أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من



مصادر خارجية أكثر مصداقية من الدليل الناتج من داخل الشركة، إلا أن دليل الإثبات الناتج داخليا يعتبر أكثر مصداقية عندما يخضع لنظم رقابة داخلية ملائمة داخل المنشأة، ودليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق المراجع الخارجي أكثر مصداقية من الذي يتم الحصول عليه عن طريق الشركة، وكذلك المستندات والإقرارات المكتوبة أكثر مصداقية من الإقرارات الشفهية ، مع ملاحظة أن الاستنتاجات المرتبطة بعملية التأكيد مقصورة على الفترة التي يغطيها الارتباط ولا تمتد لتوفير أي تأكيد في المستقبل، ويجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبدائه (حماد، ٢٠١٠).

كما جاء في المعيار المصري للمراجعة رقم ٣٠٠٠ انه ينبغي على المماس أن يدرس الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكيد عند التخطيط وأداء مهمة التأكيد، وكذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، وعند تقييم ما إذا كانت المعلومات الخاصة بموضوع المهمة خالية من أي تحريف (معايير المراجعة المصرية، ٢٠١٥).

وتتطلب دراسة الأهمية النسبية من المراجع تفهم وتقييم للعوامل التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين، وتتم دراسة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي وطبيعة ومدى تأثير تلك العوامل على قرارات المستخدمين المرتقبين، ويرجع تقييم الأهمية للعوامل الكمية والنوعية على حكم المراجع الخارجي، كذلك يجب الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي يبني عليها استنتاجه، ويجب أن يقوم بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها، ومع ذلك قد يستخدم الحكم المهني، ويقوم بممارسة الشك المهني لتقديم كمية ونوعية الأدلة ومن ثم كفايتها وملائمتها لدعم تقرير التأكيد.



ويوضح المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) أنه نادراً ما ترتبط مهمة تأكيد بتحقيق مصداقية المستندات، ولكن يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره مصداقية المعلومات التي تستخدم كأدلة ويقوم الممارس في أداء عمله بتفهم موضوع المهمة (قضايا الاستدامة)، والظروف الأخرى لها مثل نظام الرقابة الداخلية، وبناءً على ذلك يتم تقييم مخاطر المعلومات، وتحديد طبيعة ومدى الإجراءات الإضافية باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة والمصادقة، وإعادة الحساب والأداء والإجراءات التحليلية والاستفسار، وترتبط مثل تلك الإجراءات الإضافية بإجراءات التحليل الحقيقي بما في ذلك الحصول على المعلومات المؤيدة من مصادر خارج المنشأة (معايير المراجعة المصرية، ٢٠١٥).

وهناك تهديدات أخرى خاصة بالاستقلالية فعلى المراجع تقييم هذه التهديدات وتحديد وتطبيق أدوات الحماية المناسبة لإزالة هذه التهديدات، أو تخفيضها إلى مستوى مقبول، ويتم الاعتماد على الحكم الشخصي لتحديد أدوات الحماية المناسبة لإزالة هذه التهديدات، وفي حالات أخرى يكون إنهاء المصلحة أو العلاقة المسببة لهذا التهديد أو الاعتذار عن قبول والاستمرار في تقديم خدمة التأكيد.

ويرى (حسن، ٢٠١٦) أن المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم (٣٠٠٠) وكذلك المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) لا يوفران إرشادات بشأن إجراءات جمع الأدلة لذلك يمكن الرجوع هنا إلى معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ وفقاً لأخر تعديل ٢٠٠٥ (الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية)، حيث جاء في المعيار انه يجب على المراجع تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة متخذاً موقف التشكيك المهني، وهو ما يعني قيام المراجع بإجراء تقييم وفحص انتقادي لصحة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها، وأنه منتهب لأدلة المراجعة التي تناقض أو تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات وردود الفعل للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، لذلك



يجب على المراجع تخطيط وإجراء عملية المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل معقول يتفق مع هدف المراجعة، ويمكن أن يقلل المراجع من مخاطر المراجعة بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه.

وأخيراً يرى الباحث أن الرأي الذي يبديه المراجع يدعم الثقة والمصادقية في تقارير الاستدامة لذلك يجب على المراجع تنفيذ عملية المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة وتخطيط وأداء عملية المراجعة بعقلية متسائلة وبشك مهني حتى يساهم بشكل فعال في تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال

### ثالثاً: الخلاصة والنتائج والتوصيات والمراجع.

#### ١- الخلاصة:

هدف الباحث في هذا البحث إلى بيات أثر تأكيد تقارير الاستدامة على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، ولتحقيق ذلك الهدف فقد تناول الباحث في هذا البحث العلاقة بين تأكيد تقارير الاستدامة وتحقيق التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال من خلال توضيح طبيعة التنمية المستدامة ومفاهيمها ودور المنشآت في السعي لتحقيقها من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة وتأكيد ما من قبل طرف ثالث مؤهل ومحيد، وإستناداً إلى ما سبق فقد تناول الباحث مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة وقد خلص الباحث إلى أن تأكيد تقارير الاستدامة يعتبر عملية رسمية، بمعنى أنه يتم تكليف المزاوول بشكل رسمي من قبل إدارة المنشأة ليقوم بخدمة التأكيد.

كما تناول الباحث الفرق بين التأكيد والمراجعة والتصديق والاعتماد، ثم تناول أسباب اهتمام منشآت الأعمال بتأكيد تقارير الاستدامة وانعكاس ذلك على تدعيم وتحقيق التنمية المستدامة، كما تناول الباحث مستويات التأكيد وأهمية



اشترك أصحاب المصالح في تأكيد تقارير الاستدامة، ثم تناول الباحث مقدموا خدمات التأكيد وهم الخبراء المتخصصين في مجال التأكيد والمراجع الداخلي والخارجي، وقد بين الباحث مزايا وعيوب كل منهم، ثم أوضح الباحث التهديدات والصعوبات التي يواجهها المراجع عند تقديم خدمات التأكيد، وانعكاس خدمات التأكيد على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة.

## ٢- النتائج:

- في ضوء مشكلة البحث وأهدافه توصل الباحث إلى النتائج التالية:
- المنشأة المستدامة هي المنشأة القادرة على الموازنة بين تعظيم أرباحها في الأجل القصير والوفاء بمسئوليتها البيئية والاجتماعية في الأجل الطويل.
- أن تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال يؤدي على تحسين درجة الثقة والمصدقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح، بالشكل الذي يؤثر على إدراك أصحاب المصالح لحقيقة الأداء المستدام التي تقوم به منشآت الأعمال، وتحقيقاً لتنميتها المستدامة.
- يمثل تقرير الاستدامة عرضاً هيكلياً منظماً للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة المالية، بما يساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق تنميتها المستدامة في الأجل الطويل.
- تحتل منشآت المراجعة (المراجع الخارجي) المرتبة الأولى بين مقدمي التأكيد، وذلك يرجع إلى ثقة أصحاب المصالح في خبرة وقدرة ومهارة وتأهيل وكفاءة ونزاهة وموضوعية واستقلالية المراجعين الخارجيين، والتي تمكنهم من انجاز مهمة تأكيد تقارير الاستدامة على النحو المرغوب، وبما يحقق الأهداف المنشودة منها.
- يساهم تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي في إضفاء درجة من المصدقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير لدى أصحاب



" دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال "

على سيد حسن محمد الرحمن البارودي

المصالح، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لحقيقة الأداء المستدام لتلك الشركات.

### ٣- التوصيات:

- ضرورة وجود تدخل من المنظمات المهنية والحكومة على الممارسات الخاصة بإعداد وتأكيد تقارير الاستدامة، من خلال حزمة من القوانين والتشريعات التي تنظم أداء تلك المنظمات.
- ضرورة إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية لمنشآت الأعمال المقيدة في البورصة المصرية بالإفصاح عن الأداء المستدام الخاص بها من خلال تقارير استدامة مؤكدة بواسطة المراجع.
- ضرورة تنمية مهارات المراجعين والمحاسبين، وذلك لظهور منظور جديد لمسئوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة غير المعتادة، مثل إعداد تقرير الاستدامة وتأكيداتها.



## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، معيار عمليات التأكيد الدولي (٣٠٠٠) عمليات التأكيد عدا عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية، طبعة ٢٠٠٨.
- البناء، أبو بكر عبدالعزيز، ٢٠٠٢، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي : دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية، *المجلة العلمية لكلية التجارة ببنين*، العدد السابع والعشرون، جامعة الأزهر.
- السيد، محمد فوزي محمد، ٢٠١٤، المراجعة الداخلية لاستدامة الشركة في ظل تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الخضراء، *ورقة عمل*، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.
- الصاوي، عفت أبو بكر، ٢٠١١، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة : دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.
- العجلوني، أحمد طه، ٢٠١٣، تقارير الاستدامة : التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين)، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد الخامس، العدد العاشر.
- بدوي، محمد عباس، ٢٠١١، نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، العدد الثاني، الجزء الثاني، المجلد الثامن والأربعون، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.
- بدوي، محمد عباس، فؤاد السيد المليجي، ٢٠١٠، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع وبحث في مشاكل محاسبية معاصرة، دار المعرفة الجامعية.
- حامد، عنايات، ٢٠٠٣، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، العدد الثاني، كلية التجارة، بنها، جامعة الزقازيق.



- حسن، أحمد فرغلي، ٢٠٠٧، البيئة والتنمية المستدامة – الأطار المعرفي والتقييم المحاسبي، **مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي**، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة.
- حسن، دينا زين العابدين، ٢٠١٦، فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدي جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الثاني، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- حماد، إبراهيم حماد، ٢٠١١، الدور الاجتماعي للجامعات مع إشارة خاصة لدور اقسام المحاسبة في كليات التجارة بعد ثورة ٢٥ يناير، **مجلة الفكر المحاسبي**، مجلد ١٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- حماد، طارق عبدالعال، ٢٠١٠، شرح معايير المراجعة المصرية المبادئ العامة والمسئوليات وتقييم الخطر، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- حماد، مصطفى أحمد محمد، ٢٠١٤، إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وانعكاساتها على قيمة: دراسة المنشأة، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- شحاتة، شحاتة السيد، ٢٠١٤، أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة ميدانية تجريبية، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
- شرف، أحمد عبدالقادر، ٢٠١٥، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على ادراك أصحاب المصالح: دراسة مقارنة، رسالة **دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبدالمولى، نجاة محمد، ٢٠١٢، التنمية المستدامة وأهميتها في العالم العربي، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عيسى، عارف محمود كامل، ٢٠١٤، إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتعظيم قيمة المنشأة: بالتطبيق على البيئة المصرية، رسالة **دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.



" دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال "

على سيد حسن محمد الرحمن البارودي

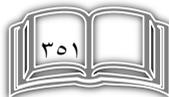
- معايير المراجعة المصرية والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨، دار العربي، طبعة ٢٠١٥.
- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم، ٢٠١٤، محددات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وأثره على أداء وسمعة البنوك في البيئة المصرية : دراسة نظرية تطبيقية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، العدد الرابع، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

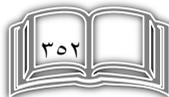
- Ackers, B., & Ackers, B. (2016). An exploration of internal audit's corporate social responsibility role—insights from South Africa. *Social Responsibility Journal*, 12(4), 719-739.
- Ackers, B. (2017). The Evolution of Corporate Social Responsibility Assurance—A Longitudinal Study. *Social and Environmental Accountability Journal*, 1-21.
- Accountability. 2008, AA1000 Series of Standards: Assurance Standard. [www.accountability21.net](http://www.accountability21.net).
- Adams, C. A. 2004. The ethical, social and environmental reporting - performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17(5): pp.731-757.
- Albu, N., C. Nicola, M. Madalina and M., Iuliana. 2011, The implications of corporate social responsibility on the accounting profession: The case of Romania. *Amfiteatru Economic* (Feb) 29: 221-234.
- Aras, G., A. Aybars, and O. Kutlu. 2011. The interaction between corporate social responsibility and value added intellectual capital: empirical evidence from Turkey. *Social Responsibility Journal* 7 (4): pp. 622 – 637.



- Aras, G. and D. Crowther, 2009, Corporate sustainability Reporting: A Study in Disingenuity. **Journal of Business Ethics** (87): 279-288.
- Artiach, T., lee, D. Nelson, and J. Walker. 2010, The determinates of Corporate Sustainability Performance. **Accounting and Finance** 50: 31-51.
- Anderson, R. j. 1984, The External Audit. Toronto, Copp Clark Pitman Ltd.
- Beamon, Benita M., 2005, Environmental And Sustainability Ethics in supply Chain, **management and science and engineering Ethics**, Vol.11, Iss.2, PP. 221-250.
- Brown-Liburd, Helen and Zamora. L. Valentina., 2015, The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investors' Judgments When Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR Performance, **Auditing : a journal of practice and theory**, Vol. 34, No.1, PP. 75:96.
- Bouten, L., P. Everaert , L. V. Liedekerke, L. D. Moor, and J. Christiaens. 2011. Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture . **Accounting Forum** 35: pp. 187-204
- Casey, J. Ryan and Grenier, H. Jonathan., 2015, Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States, **Auditing : a journal of practice and theory**, Vol. 34, No.1, PP. 97:130.



- Choi, J. S., Y. Kwak, and C. Choe. 201٠. Corporate social responsibility and corporate financial performance :Evidence from Korea. *Australian Journal of management* 35 (Dec.): pp. 291-311.
- Cohen. R. Jeffrey and Simnett, Roger., 2012, CSR and Assurance Services: A Research agenda, **Auditing : a journal of practice and theory**, Vol. 34, No.1, PP. 59:74.
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 649-667.
- Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329-371.
- Dhaliwal, D., O. Z. Li, and A. Tsang .2011. Voluntary Nonfinancial Disclosure and cost of equity capital: the initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review* 56 (1): p. 59.
- Dow Jones, 2002, Dow Jones Sustainability Index website.
- Evers, P., et al., 2004, Sustainability Reporting: Implications for Internal Auditors, **Internal Auditing**, (Mar./ Apr.), Vol.19, Iss.2. PP.21-27.
- FEE (Federation des Experts Comp tables Europeans). 2002. *providing assurance for sustainability reporting*. Brussels: FFE



- FEE (Federation des Experts Comptables Europeens). 2004. FEE call for Action: assurance for sustainability . Brussels:
- Freedman, M. 2009, Sustainability Accounting and Accountability. **The Accounting Review** (Mar) (82) (2): PP. 613-615.
- Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355-370.
- IFAC (International Federation of Accountants).2011. Sustainability Framework . IFAC, U.S.A , [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- Goldberg, S. R., Gist, A. K., & Lindquist, S. C. (2011). Auditor's guide to corporate social responsibility. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22(4), 51-59.
- GRI (Global Reporting Initiative's) .2000. Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance. Available at [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- GRI (Global Reporting Initiative) .2002. Sustainability Reporting Guidelines. Boston. Available at [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- GRI (Global Reporting Initiative's).2006. Sustainability Reporting Guidelines. Available at [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- KPMG. 2007, *Sustainability Reporting in Australia 2007*, KPMG Sustainability advisory services.



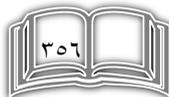
- KPMG. 2008, *International Survey of corporate Responsibility Reporting 2008*. The Netherlands.
- KPMG. 2011, *International Survey of corporate Responsibility Reporting 2011*. The Netherlands.
- Kotonen, U. Third-Party Assurance Practices of Corporate Social Responsibility Reporting: Experiences from Large Finnish Listed Companies.
- Madalina, G., A. Nadia , and A. Catalin. 2011. The Role Of The Accountancy Professional Bodies In Developing Social And Environmental Reporting. **The Journal of the Faculty of Economics - Economic** 1 (1): pp. 622-628.
- Mishra, S., and D. Suar. 2010. Does corporate social responsibility influence firm performance of Indian companies?. **Journal of Business Ethics** 95 : pp. 571-601.
- Monisola ,O., 2013,"Effect of Internal Audit on Prevention of Frauds, Errors and Irregularities in Corporate Organization", *Research Journal of Finance and Accounting*,( Vol.4, No.19) ,PP .103-108.
- Perkins, D. & Stovall,O., 2011,"Resource Consumption Accounting - Where Does It Fit?", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 27, No.5, PP.41-51
- Peters, F. Gary., and Romi, M. Andrea., 2015., The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of corporate Sustainability report. **Auditing : a journal of practice and theory**, Vol.34, No.1, PP.163:198.



- Power, M. 2007, *Organized Uncertainty: Designing a World Risk Management*. Oxford: Oxford university press.
- Ridley, J., silva, K. & Szombathely, M., 2011. Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. Corporate governance: *The International Journal of Business In Society* 11 (4).
- Robertson, J. C., & smieliauskas, W. J. 1998, *auditing & Other Assurance Engagements*. Toronto, McGraw Hill Ryerson Limited.
- Sarens, G., Mohammed, J., & Lenz, G., 2014, "Factors Associated with the Internal Audit Function's Role in Corporate Governance", Accepted paper series, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol.13, No.2, PP:191-204.
- Setiawan, M. and Darmawan. 2011. The relation between corporate social responsibility and firm financial performance: Evidence from firms listed in LQ45 of Indonesian stock Exchange Market. *European Journal of social science* 23 (2): pp. 288-293.
- Sharma, S. (2002). Research in corporate sustainability: What really matters (pp. 1-22). Edward Elgar, Cheltenham.
- Simnett, R., A., Vanstraelen, W. Chua. 2009, Assurance on Sustainable Reports: An international comparison. *The Accounting Review*. (mar) (84) (3): 937-967.
- Sinclair, C. D. 2001, social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extention. *Journal of Business Finance and Accounting*. (28) (4) (April/may): 327-360.



- Solomon, J. F. and A. Solomon. 2006 .Private social, ethical and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19 (4): 564-591.
- Soltani, B. 2007, *Auditing An international approach*. Harlow, Essex: Pearson Education limited.
- Smith, J. V. L., A. Adhikari, R. H. Tondkar, and R. L. Anderews. 2010. The impact of Corporate social disclosure on investment behavior: A cross- national study. *Journal of Accounting and Public Policy* 29(2): p.117.
- Stoney, C., & Winstanley, D. (2001). Stakeholding: confusion or utopia? Mapping the conceptual terrain. *Journal of Management studies*, 38(5), 603-626.
- Subramaniam, N., Hodge, K., & Ratnatunga, J. (2006). Corporate responsibility reports assurance trends and the role of management accountants (Doctoral dissertation, Institute of Certified Management Accountants).
- Owen, D. 2007, Assurance practice in Sustainability Reporting. *Sustainability Accounting and Accountability*, New York, London: Routledge.
- The IIA , 2011, "Internal auditing role in risk Management". *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*, pp.1-18.
- Waston, M. & Anthony R. T. E., 2004, Environmental Management and Auditing System: The Reality of Environmental Self – Regulation, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, Iss.7, PP. 916- 921.



- Verschoor, C. C. (2002). Canadian study shows wide support for corporate responsibility.(Ethics). Strategic Finance, 83(10), 20-22.
- Willard, T. 1999. Introduction to Sustainable Development, *SD Gateway website*, International Institute for Sustainable Development.
- Wilson, M. A., & Howarth, R. B. (2002). Discourse-based valuation of ecosystem services: establishing fair outcomes through group deliberation. Ecological economics, 41(3), 431-443.
- Zadek, S., Raynard, P ., Forstater , M. & Oelschlager, J. 2004, *The future of sustainability assurance*. London: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

