

نحو إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة

عمرو السيد احمد جاد المولى نصر*

مقدمة

ساهمت العولمة الجديدة لرأس المال وحرية تدفق المعلومات في خلق سوق واسعة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال اتساع نطاق الخدمات التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات (Alles, et al, 2000), حيث اتسع نطاق الخدمات من أداء خدمة المراجعة التقليدية للقوائم المالية السنوية ليشمل أداء مجموعة من الخدمات التصديقية والتي أوضحها (Arens, et al, 2006) بأنها تنقسم إلى أربعة فئات رئيسية وهي مراجعة القوائم المالية التاريخية، ومراجعة الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، والفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية، وخدمات التصديق الأخرى، والتي يندرج تحتها مجال واسع من الخدمات. ثم تطور نطاق خدمات المراجعة وظهر مصطلح خدمات التوكيد المهني Assurance Services لأول مرة في الكتابات المحاسبية في عام 1996 عندما نشرت لجنة AICPA The Special Committee on Assurance Services (SCAS) والمعروفة بلجنة (Elliott) تقريرها، وعرفت هذه اللجنة خدمات التوكيد بأنها " خدمات مهنية مستقلة لتحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذي القرارات" (Beaulieu, 2003).

ويرى (Wallage, 2000) أن التطورات التكنولوجية والعولمة أثرت على احتياجات السوق من خدمات المحاسبة والمراجعة. ففي هذه البيئة نادى اللجنة الخاصة لخدمات المراجعة المنبثقة عن AICPA عام 1997 بان يحاول المراجعون

* مدرس مساعد، كلية تجارة، جامعة الاسكندرية

الماليون الخروج من الصندوق التقليدي الضيق بالبحث عن تطوير، والحصول على خبرات خاصة بأنواع جديدة من خدمات المراجعة وهو أمر ضروري للبقاء في مهنة المراجعة، مثل خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، والتي ينبع الطلب عليها من احتياجات سوق حالي ومتزايد.

وتعتبر الاستدامة (Sustainability) كلمة كثيراً ما تستخدم من قبل الشركات لوصف ميولهم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ولكي تنفذ الشركات مبادئ الاستدامة فأنها تحتاج إلى أن تأخذ الجوانب البيئية والاجتماعية في الاعتبار (Adams & zutshi, 2004).

ويعتبر الإفصاح عن الاستدامة وسيلة لشرح كيفية تأثير العوامل غير المالية على الأرقام المالية وكيف يمكن لهذه العوامل أن تساعد في التأثير على قيمة الشركة (Slater & Gilbert, 2004; Deegan et al, 2006) وهو الأمر الذي أدى إلى زيادة اتجاه الكثير من الشركات العالمية نحو إصدار تقارير الاستدامة، كما أشار (Solomon & Lewis, 2002) إلى إن إفصاح الشركات عن الاستدامة يعتبر وسيلة لتلبية احتياجات المساهمين وأصحاب المصالح من المعلومات اللازمة لتقييم الأداء طويل الأجل للمنشأة، حيث هناك اتفاق على إن التقارير المالية التقليدية لم تعد تعبر بصورة كافية على الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر مما أدى إلى زيادة الطلب على مقاييس مالية وغير مالية جديدة لتقييم أداء المنشأة وتأثيره على البيئية والمجتمع.

وصاحب الزيادة في إفصاح الشركات عن الاستدامة زيادة في الطلب على خدمات التوكيد على هذا الإفصاح، حيث أشار المسح الدولي (KPMG, 2008) إن 40% من أكبر 250 شركة نشرت تقارير استدامة تم التوكيد عليها من قبل طرف خارجي في عام 2008 وذلك مقارنة ب 30% في الاستطلاع في (KPMG,

(2005)، وفي مسح آخر من قبل CorporateRegister.com (2008) أوضح أن متوسط معدل النمو السنوي من التوكيد الرسمي 20% ما بين 1997 وحتى 2007.

وأشار (KPMG, 2002) إلى زيادة انتشار التوكيد ينشأ من الطلب على معلومات يمكن الاعتماد عليها وذات مصداقية من الإدارة، وذلك لإدارة المخاطر البيئية والاجتماعية للشركة، ومن أصحاب المصالح الذين يريدون التأكد من إن تقرير الشركة يمثل حقاً جهودها وإنجازاتها، ونظراً لحدائثة تلك الخدمة فإن ممارساتها لم تستقر حتى الآن نظراً للعديد من الأسباب حيث أوضحت الدراسات (O'Dwyer & Owen, 2005; 2007; O'Dwyer,2011; Manurung & Basuki, 2010; Sierra et al, 2012; Siment,2012) إن هناك ضعف في ممارسات التوكيد الحالية على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وإن هناك العديد من نواحي القصور التي تعاني منها الممارسات الحالية لتلك الخدمة، كما أن عدم وجود إطار تنظيمي لهذا النوع من الخدمات أدى إلى وجود حاجز لدخول بعض شركات المراجعة (المتوسطة والصغيرة) لسوق خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وأدى أيضاً إلى حصر التنافس بين مكاتب المحاسبة الأربعة الكبار والاستشاريين، وبالتالي يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار يحدد ويوضح دور مراقب الحسابات في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة بما يتوافق مع متطلبات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، ولتحقيق أهداف البحث سوف يستكمل البحث على النحو التالي:

- 1) التأصيل العلمي للتنمية المستدامة
- 2) دور الشركات في التنمية المستدامة
- 3) التوصيف المهني لخدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة

4) تحليل الممارسات الحالية لخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة

5) الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة

6) النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

1- التأصيل العلمي للتنمية المستدامة.

قبل ظهور مفهوم التنمية المستدامة (Sustainable Development)

كان هناك العديد من المبادرات والمؤتمرات التي اهتمت بالقضايا البيئية، ولعل بداية الاهتمام بالبيئة يرجع إلى عام 1968 عندما تم إنشاء ما يسمى "بنادي روما" The Club of Rome، والذي ضم عدد من العلماء والمفكرين والاقتصاديين، بالإضافة إلى مجموعة من رجال الأعمال من مختلف أنحاء العالم، حيث أشار إلى ضرورة إجراء أبحاث لتحسين عملية النمو في الدول النامية. وفي عام 1972 قام ذلك النادي بنشر تقرير شهير بعنوان "حدود النمو" The Limits to Growth والذي اعتبره المفكرون حين ذاك أنه يمثل نقطة الانطلاق في التفكير في القضايا البيئية، حيث تضمن هذا التقرير نموذج رياضي لدراسة تأثير خمس متغيرات أساسية بارزة وهي استنزاف الموارد الطبيعية، والنمو السكاني، والتصنيع، وسوء التغذية، وتدهور البيئة على كوكب الأرض لمدة 30 عاماً (Donella, et al, 1972). ولم ينقضي العام إلا بانعقاد قمة الأمم المتحدة حول البيئة في ستوكهولم، وذلك بحضور 112 دولة، وتم التطرق إلى البيئة والمشكلات التي تهددها، حيث تم اتخاذ مجموعة من القرارات الخاصة بالتنمية الاقتصادية وضرورة الترابط بين البيئة والمشاكل الاقتصادية.

وفي سياق جهود الأمم المتحدة في رصد ومتابعة البيئة، قام برنامج الأمم المتحدة عام 1982 بنشر تقريراً عن حالة البيئة، أستند على وثائق علمية وبيانات إحصائية أكدت الخطر المحيط بالعالم. وفي شهر أكتوبر من نفس العام أقرت الجمعية العامة للأمم المتحدة الميثاق العالمي للطبيعة "World Charter for

"Nature", والذي هدف إلى توجيه وتقويم أي نشاط بشري يؤدي إلى التأثير على الطبيعة (WCN, 1982). إلى أن جاءت نقطة البداية والانطلاق الحقيقية لمفهوم التنمية المستدامة في عام 1987, وذلك عندما أصدرت اللجنة الدولية للتنمية والبيئة (WCED)¹ تقرير بعنوان "مستقبلنا المشترك" Our Common Future والمعروف بتقرير برونتلاند (Brundtland Report). حيث تم طرح مفهوم التنمية المستدامة كنموذج بديل يراعى شروط تحقيق التنمية الاقتصادية بمراعاة الجانب البيئي, وأنه لا يمكننا الاستمرار في التنمية بهذا الشكل ما لم تكن التنمية قابلة للاستمرار بدون ضرر بيئي (Brundtland, 1987). وبعد تأكد العالم بأن كوكب الأرض أصبح في خطر بدأت المؤتمرات والاجتماعات الدولية تتوالى لمناقشة الأمور المتعلقة بالبيئة والنظر في كيفية تحقيق مفهوم التنمية المستدامة ونشره على مستوى العالم, فانعقد مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية عام 1992 أو ما يسمى بقمة الأرض في العاصمة البرازيلية ريو دي جانيرو, وخرج هذا المؤتمر بإعلان ميثاق الأرض, الذي يحدد ويعلن مجموعة من المبادئ تلتزم بها الشعوب في العلاقات فيما بينها, ومع البيئة, وتؤكد على ضرورة إتباع استراتيجيات قابلة للاستمرار, كما وضع المؤتمر جدول أعمال (أجندة) القرن 21 لتطبيق ميثاق الأرض (RIO, 1992). وجاء بعد ذلك بروتوكول كيوتو والذي أقر في ديسمبر عام 1997 ووضع قيد التنفيذ في 16 فبراير 2005 وتمت المصادقة عليه حالياً من جانب 174 طرفاً, وهدف إلى الحد من الاحتباس الحراري والتحكم في كفاءة استخدام الطاقة في القطاعات الاقتصادية المختلفة (AFED,2008)².

¹ - World Commission on Environment and Development.

² - Arab Forum for Environment and Development.

واستمراراً لجهود الأمم المتحدة في حماية البيئة تم عقد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة عام 2002 في جوهانسبرج بجنوب أفريقيا بهدف التأكيد على الالتزام الدولي بتحقيق التنمية المستدامة، والذي سلط الضوء على ضرورة تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك (UN, 2002). ثم في عام 2007 تم انعقاد المؤتمر الدولي لمواجهة التغيرات المناخية بمدينة بالي باندونيسيا، والذي ناقش العديد من المشاكل البيئية الخطيرة، أهمها مشكلة الاحتباس الحراري. وبسبب استمرار تدهور حالة البيئة على مستوى العالم تم عقد قمة المناخ عام 2010 في كوبن هاغن والتي ناقشت كيفية مواجهة الاحتباس الحراري، وسبل تحقيق تنمية عالمية مستدامة. واستمراراً لدور الأمم المتحدة في دعم عملية التنمية المستدامة قامت في عام 2012 بعقد مؤتمر الأمم المتحدة المعنى بالتنمية المستدامة (ريو+20) في العاصمة البرازيلية ريو دي جانيرو بعنوان "المستقبل الذي نصبوا إليه Future We Want"، والذي ناقش موضوعين رئيسيين هما التحول نحو الاقتصاد الأخضر لمحاربة البطالة والحد من الفقر، وإعادة هيكلة المؤسسات البيئية الدولية، بالإضافة إلى مناقشة موضوعات أخرى منها تغير المناخ والتنوع البيولوجي (RIO, 2012).

يخلص الباحث مما سبق إلى أن مفهوم التنمية المستدامة لم يظهر مصادفةً وإنما جاء نتيجة تراكم اهتمام كبير بالأمر الاقتصادي والاجتماعية والبيئية على مدار عده عقود. حيث ظهر مفهوم التنمية كمرادف للنمو الاقتصادي في أعقاب الحرب العالمية الثانية، ثم تطور هذا المفهوم ليهتم بالبعد الاقتصادي مع الأخذ في الاعتبار البعد الاجتماعي ولكن ليس بنفس المستوى. ثم تطور لمفهوم التنمية الشاملة الذي يعطى أهمية لكل من البعد الاقتصادي والاجتماعي بنفس المقدار. إلى أن بدأ الاهتمام بالقضايا البيئية والسعي نحو حماية البيئة من التدهور وإدراك أن التنمية لن تتحقق إلا بالمحافظة على الموارد الطبيعية وحماية البيئة من التدهور فتم إدخال البعد البيئي لعملية التنمية ليظهر مفهوم التنمية المستدامة بأبعاده الثلاثة في ثمانينيات

القرن العشرين وأستمر حتى وقتنا هذا، والذي أهتم بكل من البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، والبعد البيئي بنفس القدر من الاهتمام.

وفيما يتعلق بتعريف التنمية المستدامة، فإنه لا يوجد تعريف محدد لها، حيث أن مفهوم التنمية المستدامة عام وشامل وله مضمون واسع يفهمه من يستخدمه ليشمل كل القضايا التي تعاني منها شعوب العالم وقاراته ومحيطاته (صابر، 2010). وظهر هذا المفهوم لأول مرة من خلال تقرير مفوضية الأمم المتحدة للتنمية والبيئة (WCED) والمعروف بتقرير برونتلاند (Brundtland Report)¹ وعرف التنمية المستدامة بأنها "التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها" (Brundtland, 1987). ويتضمن هذا التعريف شقين رئيسيين هما: مفهوم الاحتياجات وخاصة الاحتياجات الأساسية للفقراء في العالم والتي ينبغي أن تعطى لها الأولوية القصوى، وفكرة القيود التي تفرضها حالة التكنولوجيا والتنظيم الاجتماعي على قدرة البيئة على تلبية الاحتياجات الحالية والمستقبلية (Daniela & Baumgartner, 2006). ويعتبر هذا التعريف هو أشهر وأكثر التعريفات شيوعاً واتساعاً، إلا أن الأمر لم يقف عند هذا الحد بل إن الاهتمام بهذا المفهوم تزايد بشكل كبير وبدأت العديد من الدراسات والمؤتمرات العالمية في تناول مفهوم التنمية المستدامة وأخذت تضع تعريفات عديدة له، حيث أشار (Fowke & Prasad, 1996) إلى أنه وجد أكثر من ثمانين تعريفاً مختلفاً وفي الغالب متافسلاً وأحياناً متناقضاً لهذا المفهوم. وبالنظر إلى التعريفات المختلفة التي تناولت هذا

¹ - جرو هارلم برنتلاند (Gro Harlem Brundtland): هي رئيسة الوزراء السابقة للنرويج حيث تولت رئاسة الوزراء لثلاث فترات، وكانت في السابق وزيرة شؤون البيئة للنرويج من عام 1974 وحتى 1979 وتم اختيارها في اللجنة الدولية للبيئة والتنمية بسبب خلفيتها القوية في العلوم والصحة العامة. وشغلت منصب المدير العام لمنظمة الصحة العالمية للأمم المتحدة، وهي الآن المبعوث الخاص للأمم العام للأمم المتحدة بن كي مون بشأن تغير المناخ.

المفهوم يلاحظ أن بعضها عرف التنمية المستدامة على المستوى القومي للمجتمع والبعض الآخر عرفها على مستوى الوحدة الاقتصادية. ومن التعريفات التي تناولت هذا المفهوم على المستوى القومي للمجتمع ما جاء في المبدأ الثالث من إعلان (RIO, 1992) بشأن التنمية والبيئة والذي عرف التنمية المستدامة على أنها "ضرورة انجاز الحق في التنمية بحيث يتم الوفاء بالاحتياجات التنموية والبيئية بطريقة عادلة بين الأجيال الحالية والمستقبلية".

كما عرفها (حمد, 2001) على إنها العلاقة الوثيقة بين متطلبات التنمية وأوضاع البيئة والتي تتطلب البحث عن أفضل السبل لضمان استمرار عمليات التنمية وتطورها من ناحية واستمرار فاعلية وحيوية النظم البيئية وكفاءتها من ناحية أخرى.

بينما عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD, 2001)¹ على إنها "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.

كما عرفها (Fraser, 2005) على إنها "نوع من إدارة الأخطار التي يمكن أن تساعد على تجنب كوارث بيئية واجتماعية.

حينما أوضح (صابر, 2010) أن التنمية المستدامة هي عملية مخططة وهادفة وهي قبل ذلك فلسفة حياتية وحضارية وروية شاملة للعالم المحيط بكل أبعاده ومتغيراته. وأنها تستحضر مستقبل الأجيال القادمة عند تعاملها مع الموارد والثروات الوطنية لتحديد في ضوءها نصيب الأجيال الحالية.

¹ - The Organization for Economic Co-operation and Development.

بينما أشار (Akisik & Gal, 2011) إلى أن التنمية المستدامة هي عملية تتضمن تطويراً في جميع جوانب حياة الإنسان، وهي تهتم بحل التعارض بين الأهداف المتعددة والمتنافسة، وتشمل الانجاز المتزامن لكل من الجانب الاقتصادي أو المالي، الجودة البيئية، والعدالة الاجتماعية. وهذا ما يعرف بقاعدة المثلث مع العامل التكنولوجي.

ويرى الباحث مما سبق أن معظم هذه التعريفات جاءت متسقة مع التعريف الوارد في تقرير برنتلاند، حيث أنها ركزت على تحقيق علاقة التوازن بين استغلال الثروات والموارد الطبيعية في الوقت الحاضر مع الأخذ في الاعتبار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهيته وبين المسؤولية عن حماية تلك الثروات والموارد بما يعظم أيضاً من رفاهية الأجيال المقبلة ويضمن استمرار عملية التنمية وتطورها في المستقبل.

أما فيما يتعلق بتعريف الاستدامة على مستوى الوحدة الاقتصادية فقد عرفها (Babu,1994) بأنها "القدرة على الحفاظ على مستوى مرغوب من المخرجات أو الخدمات لمدة ممتدة".

بينما أوضح (Birkin & Woodward, 1997) إلى أن مفهوم الاستدامة يعني مقابلة حاجة الوحدة الاقتصادية من الموارد دون أن يؤثر ذلك على الحاجات المستقبلية من ذات الموارد، أي أن يكون الاستخدام في الحدود التي تجعل تلك الموارد قابلة للتجدد ذاتياً.

حينما ركز تعريف (Delfgaauw, 2000) على الإفصاح عن آثار الأنشطة المتعلقة بالأبعاد الثلاثة للاستدامة، حيث عرفها على إنها " التقرير عن آثار الأنشطة

والأداء الذي تقوم به الشركات من ثلاثة أبعاد هي البعد الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي.

كما جاء تعريف (Beckett & Jonker, 2002) متفقاً مع تعريف (Delfgaauw, 2000) حيث عرفها على إنها " الاهتمام بالأجيال القادمة" وتتطوي على منهجية لقياس آثار أنشطة المنظمة من النواحي المالية، والبيئية، والاجتماعية".

بينما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2006) على إنها "القدرة على تحقيق قيمة مضافة والاستمرار في الوجود ككيان أو كوحدة اقتصادية.

في حين عرفها (Artiach, et al, 2010) على إنها "استراتيجيه أعمال تسعى لاستخدام أفضل ممارسات للأعمال بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين".

مما سبق يرى الباحث أن مفهوم الاستدامة على مستوى الوحدة الاقتصادية هي إستراتيجية عمل متكاملة تهدف إلى إدماج الأنشطة المتعلقة بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كجزء أساسي في نشاط الشركة الرئيسي بما يحقق استمرار الشركة في الأجل الطويل، وإضافة قيمة للبيئة والمجتمع، والتقرير عن آثار تلك الأنشطة بما يساعد أصحاب المصالح في تقييم ماضي وحاضر ومستقبل الشركة.

وفيما يتعلق بخصائص التنمية المستدامة، فإنه يتضح من التعريفات المختلفة للتنمية المستدامة أنها تتميز بالخصائص الآتية (الغبارى, 1997):

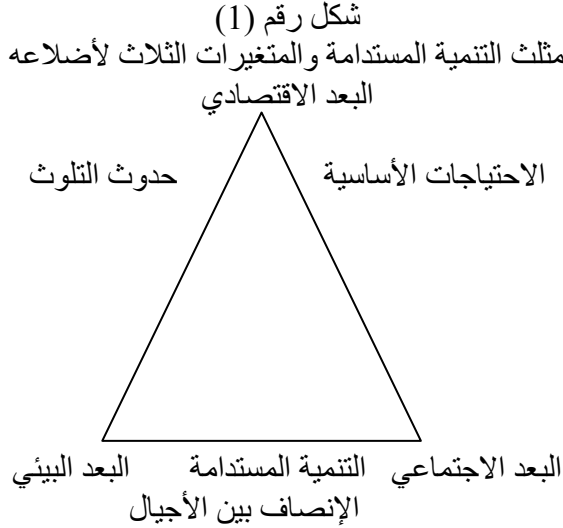
- هي تنمية يعتبر البعد الزمني فيها هو الأساس، حيث إنها تنمية طويلة الأجل، وتعتمد على تقدير إمكانيات الحاضر والتخطيط المستقبلي طويل الأجل.

- هي تنمية تراعي حق الأجيال القادمة في الموارد والثروات الطبيعية.
- هي تنمية تعطي الأولوية لتلبية الاحتياجات الأساسية للإنسان.
- هي تنمية تراعي الحفاظ على المحيط الحيوي في البيئة الطبيعية.
- هي تنمية متكاملة تبنى على التنسيق بين استخدام الموارد الطبيعية والاستثمارات والاختيار التكنولوجي.

وفيما يتعلق بأبعاد التنمية المستدامة، يتضح أن هناك ثلاثة أبعاد رئيسية للتنمية المستدامة تمثل الأضلاع الثلاثة لمثلث التنمية المستدامة كما بالشكل رقم (1)، والتي حددها مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبرج 2002 وهي (صابر، 2010):

- **البعد الاقتصادي:** ويراد منه تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه في السلع والخدمات الضرورية. وهو ما يتطلب توفر عناصر الإنتاج الرئيسية وفي مقدمتها الاستقرار والتنظيم والمعرفة ورأس المال، وزيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج لزيادة معدل الدخل الفردي وتنشيط العلاقة والتغذية العكسية بين المدخلات والمخرجات.
- **البعد البيئي:** ويركز على حماية وسلامة النظم الايكولوجية وحسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان دون إحداث الخلل في مكونات البيئة المتضمنة للأرض والماء والهواء وما يكمن فيها من مصادر طبيعية تسهم في بقاء الحياة البشرية والحيوانية والنباتية، وإدامتها وتقديمها وتحول دون استنزافها أو تلوثها.
- **البعد الاجتماعي والمؤسسي:** ويشمل المكونات والأنساق البشرية والعلاقات الفردية والجماعية والمؤسسية وما تسهم به من جهود تعاونية أو تسببه من

إشكاليات أو تطرحه من احتياجات ومطالب وضغوط على النظم الاقتصادية والسياسية والأمنية.



المصدر: صابر, 2010, ص 321.

وفيما يتعلق بأهداف التنمية المستدامة، فإن هناك العديد من الأهداف التي تسعى التنمية المستدامة إلى تحقيقها إلا أن الهدف الأساسي لها يتمثل في الوفاء بالاحتياجات الأساسية للفرد عن طريق استهلاك الموارد الطبيعية مع مراعاة حقوق ونصيب الأجيال المستقبلية من هذه الموارد، ويمكن تلخيص أهم أهداف التنمية المستدامة على النحو التالي (أبو زنت، 2007):

- تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان من خلال عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية.
- احترام البيئة الطبيعية.
- تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة من خلال مشاركتهم في إيجاد حلول لها.

- تحقيق استغلال عقلائي للموارد.
 - ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع.
 - إحداث تغيير مستمر ومناسب في حاجات وأولويات المجتمع.
- وفيما يتعلق ب**مبادئ التنمية المستدامة**، فإن هناك العديد من المبادئ الإرشادية التي تساعد على تحقيق أهداف التنمية المستدامة أهمها ما جاء في إعلان (RIO, 1992)، والذي تضمن (27 مبدأ)¹ لمساعدة الدول على تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وبالنسبة للوضع في الوحدات الاقتصادية فقد تختلف المبادئ من وحدة اقتصادية لأخرى باختلاف النشاط التي تعمل فيه، ولكنها لا تخرج عن نطاق الثلاثة أبعاد التي تمثل الأضلاع الثلاثة للتنمية المستدامة، ويمكن للوحدات الاقتصادية في هذا السياق إن تتبنى المبادئ العشر² الذي اعتمدها المجلس الدولي للتقريب واستخراج المعادن وهي (ICMM, 2009)¹:

¹ - أوضحت تلك المبادئ إن الفرد هو محور اهتمام التنمية، وإن لكل دولة السيادة في استغلال مواردها دون الإضرار بالغير والأجيال المستقبلية، والمحافظة على البيئة وحمايتها، والتعاون للقضاء على الفقر مع إعطاء الأولوية للدول الأقل نمواً، وكذلك التعاون لحماية النظام البيولوجي من التدهور والحد من أنماط الإنتاج والاستهلاك غير المستدام وبناء القدرات الذاتية من خلال تبادل المعرفة العلمية والتكنولوجية، وتدعيم المشاركة العامة في القضايا البيئية، وسن قوانين وتشريعات بيئية فعالة، والتعاون من أجل إقامة نظام اقتصادي دولي داعم ومفتوح، وتعويض ضحايا التلوث ومنع انتقال المواد أو الأنشطة المضرّة من دولة لأخرى، واستخدام منهج الوقاية (التحوط)، واستيعاب التكاليف البيئية عملاً بالنهج القاضي بأن على الملوث أن يتحمل تكلفة التلوث، كما يجب تقييم الأثر البيئي للأنشطة التي لها آثار سلبية على البيئة.

² - مبادئ تم وضعها من قبل المجلس الدولي للتقريب واستخراج المعادن وتمت مقارنتها مع المعايير الدولية الرائدة بما في ذلك المبادئ الواردة في إعلان (RIO, 1992) والمبادرة العالمية لإعداد التقارير (Global Reporting Initiative) والميثاق العالمي (Global Compact)، والمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على الشركات متعددة الجنسيات، والمبادئ

- التنفيذ والحفاظ على الممارسات التجارية الأخلاقية والمحافظة والنظم السليمة لحوكمة الشركات.
- دمج اعتبارات التنمية المستدامة في إطار عملية اتخاذ القرار داخل الشركة.
- احترام حقوق الإنسان واحترام الثقافات والعادات والقيم الأساسية في التعامل مع العاملين وغيرهم ممن يتأثرون بأنشطة الشركة.
- تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر اعتماداً على بيانات علمية سليمة.
- السعي للتحسين المستمر للصحة وسلامة الأداء.
- السعي للتحسين المستمر للأداء البيئي.
- المساهمة في حفظ التنوع البيولوجي.
- تسهيل وتشجيع التصميم المسئول للمنتج، لاستخدام وإعادة التدوير والتخلص من المنتج.
- المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات التي تعمل بها.
- تنفيذ المشاركة الفعالة والشفافة، والتقرير والتحقق من أن إجراءات التقرير تتم بشكل مستقل ومحيد.

2- دور الشركات في التنمية المستدامة.

لا شك أن تحقيق التنمية المستدامة يتطلب تضافر جهود العديد من الأطراف ومنها القطاع الخاص المتمثل في الشركات والتي تمثل شريك أساسي لا غنى عنه في عملية التنمية، لذلك يجب على الشركات أن تحسن استغلال الموارد

التوجيهية التشغيلية للبنك الدولي، واتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة الرشوة، واتفاقيات منظمة العمل الدولية 98، 169، 176، والمبادئ الطوعية بشأن الأمن وحقوق الإنسان.

¹ – The International Council on Mining and Metals (ICMM).

وان تعمل على حماية البيئة من التلوث وان تتحمل مسئوليتها تجاه البيئة والمجتمع التي تعمل داخلهم، حيث إن نجاح الشركات واستمرارها في المستقبل لم يعد قاصراً على تحقيق الأرباح فقط، وإنما مع زيادة وعي المستثمرين واهتمامهم بالقضايا البيئية والدور الاجتماعي الذي تلعبه الشركات أدركوا أن استمرار الشركات في المستقبل يرتبط بمدى التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية والاجتماعية بما لا يجعلها تتعرض لعقوبات قد تصل في بعض الأحيان إلى إيقاف النشاط، كما يرتبط أيضاً بمدى اتخاذها لتدابير تساعد على حماية البيئة من التلوث والحد من الآثار السلبية لنشاطها على البيئة والمجتمع، ذلك علاوة على مساهمتها في التنمية المجتمعية، وهو الأمر الذي يصب في نهاية المطاف في مصلحة الشركات من حيث تحسين سمعتها، وزيادة قدرتها على جذب الاستثمارات، وأيضاً تحسين شروط المديونية الخاصة بها. وهذا يوضح أن تحمل الشركات لمسئوليتها نحو تحقيق الاستدامة يساعد في ضمان استمرارها في المستقبل وفي هذا الصدد فقد أشارت دراسة (Birkin & Woodward, 1997) إلى أن مسئولية الشركات نحو تحقيق التنمية المستدامة تتلخص في الآتي:

- يجب أن يكون للشركات استراتيجيات وسياسات بيئية، كما يجب أن يكون لديها منتجات وأنظمة إنتاج بيئية.
- يجب على الشركات أن تستخدم تكنولوجيا الإنتاج النظيف.
- يجب على الشركات أن تقلل وتدبر تدفق الفاقد وتعيد استخدام الموارد وتقلل التلوث.
- يجب على الشركات أن تساهم في نشر الوعي البيئي بين العاملين والعملاء والمجتمع.
- يجب ألا يتعدى استخدام الشركات للموارد الطبيعية الحد الذي يسمح لها بالتجدد بشكل طبيعي.

لكن لا يقف الأمر عند هذا الحد وإنما أيضاً يجب استخدام النهج الوقائي (التحوطى) عند إقامة مشروعات جديدة، حيث أشارت دراسة (Abd elwahab, 2003) إن من المقومات الأساسية لتحقيق الاستدامة هو تقييم المشروعات الجديدة من الناحية البيئية قبل إنشائها، ويجب أن يكون هناك إجازة بيئية للمشروع قبل البدء فيه. كما يتعين على الشركات أن تفصح عن أثار أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وذلك عن طريق الإفصاح عن الاستدامة (Solomon & Lewis, 2002).

وفيما يتعلق بالطلب على إفصاح الشركات عن الاستدامة فقد أشارت دراسة (الصاوي, 2012) أن هناك طلب متزايد لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين على إفصاح الشركات عن الاستدامة وذلك لما يوفره من معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركات، حيث إن هناك طلب من قبل المستثمرين على هذا الإفصاح لما يوفره من معلومات تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في مجال تقييم الاستثمارات. كما يوجد طلب من قبل العاملين في الشركات على إفصاح الشركات عن الاستدامة لما يوفره من معلومات عن الخدمات الاجتماعية التي تقدمها لهم الشركات ومدى الاهتمام بالصحة والسلامة وامن العاملين، بالإضافة إلى الخطط المستقبلية للشركة للنهوض بهم مما يجعلهم يشعرون بالأمان على مستقبلهم الصحي والوظيفي. كما أن هناك طلب من قبل العملاء والمستهلكين على إفصاح الشركات عن الاستدامة لما يقدمه من معلومات تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئياً ومدى اهتمام الشركة بالعملاء وقدرة الشركة على الاستمرار والبقاء، وأيضاً هناك طلب من قبل المقرضين عليه لما يقدمه من معلومات تساعد على اتخاذ قرارات الإقراض من حيث قدرة الشركة على الاستمرار وإدارة المخاطر، كما يوجد طلب من قبل الجهات الحكومية والغير حكومية والمنظمات والجمهور على إفصاح الشركات عن الاستدامة لما

يوفره من معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركة، والتعرف على قدرة الشركة على البقاء والاستمرار والوقوف على قيم، ومعايير، ومبادئ، وأهداف الأداء البيئي والاجتماعي وذلك للحكم على ما إذا كانت الشركة مسؤولة اجتماعياً وبيئياً.

يخلص الباحث مما سبق إلى وجود أهمية كبيرة لإفصاح الشركات عن الاستدامة، وطلب متزايد عليه من قبل أصحاب المصالح لما يوفره من معلومات هامة تساعد على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وهو ما يساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، كما أن الشركات أدركت أهمية الإفصاح عن الاستدامة لما يحققه من منافع عديدة لها.

وفيما يتعلق بأهمية الإفصاح عن الاستدامة، فإن هناك بعض القيود التي قد تمثل عائق أمام الشركات في إنتاج المعلومات بصورة عامة وإصدار تقارير الاستدامة بصورة خاصة، أهمها على الإطلاق هي التكلفة التي سوف تتحملها الشركات لإصدار تقارير الاستدامة، حيث يتطلب ذلك توافر موارد مالية وبشرية وتكنولوجية كبيرة لدى الشركات. كما أن إنتاج المعلومات يخضع لمفهوم التكلفة والمنفعة، والذي يشير إلى عدم إنتاج أي معلومة إلا إذا كانت منفعتها أكبر من تكلفتها، لذلك وبالنظر إلى التكاليف التي قد تتحملها الشركات لإصدار تقارير الاستدامة والمنافع التي تحققها من تلك التقارير يتوقع أن تحقق الشركات الكثير من المنافع مقارنة بالتكلفة التي سوف تتحملها ويمكن توضيح تلك المنافع فيما يلي (الصاوي، 2012):

- التركيز على الشفافية من خلال توصيل أهداف الشركة ورؤيتها.
- خلق قيمة مالية من خلال إدارة استخدام الموارد المتاحة للشركة بصورة كفاء.

- تدعيم سمعة الشركة من خلال تشكيل أدراك أصحاب المصالح مما يساعد على حماية وتدعيم سمعة الشركة.
- تحقيق التحسينات المستمرة.
- تحسين الالتزام بالإجراءات والتشريعات.
- إدارة مخاطر الشركة من خلال توفير معلومات عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة وكيفية مواجهة وإدارة تلك المخاطر من جانب الإدارة.
- تشجيع الابتكار من خلال دراسة وتحليل احتياجات أصحاب المصالح وتوقعاتهم والحصول على فهم أفضل لمتطلباتهم، وهو ما يدعم الوضع التنافسي.
- تدعيم نظم الإدارة واتخاذ القرارات.
- زيادة إدراك وتحفيز العاملين.
- جذب رؤوس الأموال نتيجة زيادة إدراك المستثمرين بالقضايا المرتبطة بالاستدامة.

وفيما يتعلق بالمبادئ الإرشادية للإفصاح عن الاستدامة، فإن عملية الإفصاح عن الاستدامة تتطلب توافر معايير إرشادية يمكن الرجوع إليها في هذا الأمر، وفي هذا الصدد يمكن الاعتماد على ما قدمته المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) من إرشادات توجيهية للشركات لتقديم تقرير استدامة متوازن، حيث قامت بإصدار المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة (G4) والتي يجب أن تُعد تقارير الاستدامة الصادرة بعد 2015/12/31 وفقاً لها وتتقسم تلك الإرشادات إلى مجموعتين يمكن توضيحهم على النحو الآتي:

- **المجموعة الأولى:** تتضمن مبادئ لتعريف محتوى التقرير، وهي تعتبر وصف لما يجب أن يغطيه التقرير من خلال النظر في أنشطة الشركة والآثار والتوقعات الموضوعية واهتمامات أصحاب المصالح، وتشمل على:
 - **مشاركة أصحاب المصالح (Stakeholder Inclusiveness):** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة تحديد الشركة لأصحاب مصالحها وتوضيح الكيفية التي تستجيب بها لتوقعاتهم واحتياجاتهم. حيث أن توقعات واحتياجات أصحاب المصالح تعتبر نقطة مرجعية أساسية لكثير من القرارات في إعداد التقرير.
 - **سياق الاستدامة (Sustainability Context):** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة تقديم الشركة لتقرير الأداء الخاص بها في سياق أوسع للاستدامة، حيث ينبغي أن تسعى الشركات إلى توسيع تقارير الأداء لتتضمن مفاهيم الاستدامة، والتي تنطوي على مناقشة أداء الشركة في سياق القيود والمطالب المفروضة على الموارد البيئية أو الاجتماعية.
 - **الأهمية النسبية (Materiality):** يشير هذا المبدأ إلى انه يجب أن يغطي تقرير الشركة كل الجوانب التي تعكس الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية الهامة للشركة أو التي تؤثر بشكل جوهري على تقييمات وقرارات أصحاب المصالح.
 - **الاكتمال (Completeness):** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يغطي التقرير كل الجوانب الهامة (الجوهرية) وحدودها وان تكون كافية لتعكس الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية الهامة بما يمكن أصحاب المصالح من تقييم أداء الشركة خلال الفترة التي يغطيها التقرير ويشمل الاكتمال في المقام الأول على الأبعاد المتعلقة بالنطاق والحدود والوقت، ويمكن أن يستخدم مفهوم الاكتمال للإشارة إلى الممارسات في جمع المعلومات وما إذا كان عرض المعلومات معقول ومناسب.

● **المجموعة الثانية:** تتضمن مبادئ لتعريف جودة التقرير ، وتشمل على :

- **التوازن (Balance) :** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يعكس التقرير الجوانب الايجابية والسلبية في أداء الشركة حتى يمكن لأصحاب المصالح إجراء تقييم مسبق للأداء الكلى للشركة. وذلك عن طريق أن يقدم التقرير صورة موضوعية حول أداء الشركة وان يتجنب التحيز في اختيار المعلومات أو حذفها بما يؤثر بصورة غير ملائمة على قرار أو حكم قارئ التقرير.
- **القابلية للمقارنة (Comparability):** يشير هذا المبدأ إلى انه يجب تقديم المعلومات في التقرير بطريقة تمكن أصحاب المصالح من تحليل التغيرات في أداء الشركة على مر الزمن كما تدعم إمكانية المقارنة مع أداء الشركات الأخرى.
- **الدقة (Accuracy):** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن تكون المعلومات المفصح عنها دقيقة ومفصلة بما يكفي أصحاب المصالح لتقييم أداء الشركة.
- **التوقيت المناسب (Timeliness):** حيث يجب على الشركة أن تقدم التقرير بناء على جدول زمني منتظم حيث توفر المعلومات في الوقت المناسب لأصحاب المصالح بما يساعد على اتخاذ قرارات مدروسة.
- **الوضوح (Clarity):** حيث يجب أن تكون المعلومات التي يتضمنها التقرير مفهومة ومتاحة للاستخدام ويمكن الوصول إليها بسهولة من قبل أصحاب المصالح، وان تزودهم بفهم معقول عن أداء وأنشطة الشركة.
- **إمكانية الاعتماد (Reliability):** حيث يجب على الشركة أن تجمع وتسجل وتحلل وتفصح عن المعلومات والعمليات المستخدمة في إعداد التقرير بالطريقة التي تتيح إمكانية إجراء عملية الفحص للتقرير وتحديد الجودة والأهمية النسبية للمعلومات، حيث ينبغي أن يكون لدى أصحاب المصالح

ثقة بان التقرير يمكن التحقق منه لإثبات صحة محتوياته ومداه وما إذا طبق بشكل مناسب لمبادئ إعداد التقارير.

كما قامت البورصة المصرية في أكتوبر 2016 بإصدار الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن أداء الاستدامة، والذي يتضمن ثلاثة¹ أقسام وتم إعداده بما يتماشى مع معايير ومتطلبات الإفصاح عن

1 - يتناول القسم الأول: أهمية الإفصاح عن أداء الاستدامة، والذي يوضح أهمية دمج المعايير البيئية والاجتماعية ومعايير الحوكمة في خطط أعمال وسياسات الشركات، وذلك من أجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة على المدى البعيد، كما توفر إطار جيد للإفصاح والذي يساهم في إنماء أسواق جيدة الأداء، وتوفير شركات مقيدة أكثر قوة، وخلق أسواق أكثر جاذبية، ومساعدة الشركات على الإفصاح عن المعلومات ورفع قدرتها التنافسية في مجالات التنمية المستدامة، وتوجيه الاستثمار نحو أولويات التنمية المستدامة. كما يعتبر التقرير عن الاستدامة بالنسبة للشركات المقيدة تحسناً في إمكانية الحصول على رؤوس الأموال، وتحقيق الربحية والنمو، والتزاماً بخطط العمل التصحيحية وإدارة المخاطر، وتعزيز السمعة الجيدة للشركات ورفع قيمة علاماتها التجارية، وتشجيع لإشراك العاملين.

يتناول القسم الثاني :

1- المسؤولية والإشراف والذي يتضمن:

مسئولية الشركة المقيدة تجاه الاستدامة، وتشمل: تحديد دقيق لأوجه الاستدامة المعنية بها الشركة، وتوفير الموارد لإجراء التغييرات اللازمة، وتحديد المسؤوليات والأدوار المرتبطة بها. ووضع تدابير لتقييم مشاريع الاستدامة وقياس ما أحرزته من تقدم. وتطوير تقارير الاستدامة وتحديد الأحداث الجوهرية. وتطوير خطة إشراك أصحاب المصالح. والالتزام بالمشاركة في المبادرات العالمية

2 دور مجلس الإدارة في تعزيز الاستدامة وينقسم ذلك إلى مرحلتين:

المرحلة الأولى: تتمثل في دمج فكر الاستدامة في مهمة الشركة وفي قيمتها، والتواصل من أجل الوفاء بالتزامات الشركة، وإرساء مبدأ الاستدامة في إدارة المخاطر المتوقعة بالشركة، ودمج الاستدامة في إستراتيجية الشركة، وتفويض لجنة لإدارة مسؤوليات الشركة تجاه مجالات الاستدامة، وإعداد تقارير الاستدامة اللازمة لأصحاب المصالح.

التنمية المستدامة عالمياً كالمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) والميثاق العالمي للأمم المتحدة (UNGC)، وهدف هذا الدليل إلى تعزيز الشفافية في سوق رأس المال المصري، والتأكد من أن الشركات المقيدة بالبورصة قادرة على وضع مفهوم واضح للاستدامة حتى يتسنى لها الإفصاح عن سياساتها وأدائها وأعمالها ذات الصلة. كما يساهم في إرشاد الشركات المقيدة إلى تقديم تقارير استدامة دورية توضح فيها أداءها وممارساتها المتعلقة بحماية البيئة والمسئولية الاجتماعية.

3- التوصيف المهني لخدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة لطمأنه المستخدمين بان القوائم المالية المعلنة من قبل الإدارة تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة. وتعرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك بغرض تحديد درجة

المرحلة الثانية: تتمثل في منح مكافئات للمسؤولين عن الاستدامة، وتوظيف مديرون ذات خبرات في مجالات الاستدامة، وتوجيه وتدريب العاملين على دور دمج الاستدامة في أعمال الشركة، وتوفير آليات لإشراك أصحاب المصالح، وتعيين رئيس تنفيذي ذو كفاءة في مجالات الاستدامة، واخذ اعتبارات الاستدامة في قرارات الشركة الهامة.

2- اختصاصات لجنة الاستدامة وقواعد حوكمة الشركات المقترحة، وتساعد هذه اللجنة مجلس الإدارة

في تحقيق مسؤولياته الإشرافية المرتبطة بإدارة موضوعات الحوكمة الخاصة بالشركة. يتناول القسم الثالث: إعداد تقرير الإفصاح عن الاستدامة والذي يتم بناء على الخطوات المقترحة التالية: دمج مفهوم الاستدامة في أعمال الشركة. (2) إشراك مجلس إدارة الشركة إشراك الأطراف أصحاب المصالح ويتضمن تحديد العائد من المشاركة وتحديد الأطراف أصحاب المصالح وتحديد آليات إشراكهم. (3) تحديد موضوعات الإفصاح عن الاستدامة في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. (4) تحديد موضوعات الإفصاح عن الاستدامة طبقاً ل القطاع /الصناعة. (5) تحديد الأحداث الجوهرية وتحديد وتطوير مؤشرات قياس الأداء

التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية" (AAA, 1973)¹.

ويتضح من هذا التعريف أن عملية المراجعة الخارجية تهدف إلى التحقق من صدق القوائم المالية السنوية فقط وهي ما يطلق عليها بالمرجعة التقليدية، ولكن نظراً للتطورات التكنولوجية والعولمة تغيرت احتياجات السوق من خدمات المراجعة والمحاسبة، فظهر مفهوم خدمات التوكيد المهني Assurance Services لأول مرة في الكتابات المحاسبية في عام 1996 عندما نشرت لجنة AICPA The Special Committee on Assurance Services (SCAS) والمعروفة بلجنة (Elliott) تقريرها، وعرفت هذه اللجنة خدمات التوكيد بأنها " خدمات مهنية مستقلة لتحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذي القرارات" (Beaulieu, 2003)، وأشار هذا التقرير إلى إن هناك العديد من خدمات التوكيد المهني قد تصل إلى حوالي 200 خدمة يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بأداء خدمة التوكيد المهني عليها. ومن الخدمات التي يمكن لمراقب الحسابات بأداء خدمة التوكيد المهني عليها هي تقارير الاستدامة، حيث زاد مؤخراً اتجاه الكثير من الشركات إلى إصدار تقارير الاستدامة، حيث أوضح (Clikeman, 2004) إن أكثر من 200 شركة عالمية أصدرت تقارير عن الاستدامة في عام 2004، وصاحب الزيادة في تقديم تقارير الاستدامة زيادة في الطلب على خدمات التوكيد المهني على هذه التقارير، وذلك حيث إن الإدارة عادة ما يكون لديها دوافع للتلاعب في مثل هذه التقارير نظراً لتعارض المصالح بينها وبين أصحاب المصالح.

كما أشارت دراسة (Park & Brorson, 2005) إلى أن أهم الأسباب التي تدفع الشركات إلى عدم تبني خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة تتمثل في

¹ The American Accounting Association.

التكلفة العالية لتلك الخدمة، إلا أن خدمات التوكيد تحقق الكثير من المنافع للشركة وأصحاب المصالح والتي يعتقد أنها تفوق تلك التكلفة، حيث أشارت الدراسة إلى أن الشركات التي تعتمد على خدمة التوكيد قد تحصل على إرشادات بشأن كيفية تطوير كفاءة نظم إعداد التقارير الداخلية، وزيادة المصدقية للبيانات المنشورة.

كما أشارت دراسة (Hodge et al, 2009) إلى أن تقديم تقارير الاستدامة مع تقرير التوكيد يولد مزيد من المصدقية في هذا التقارير. كما أوضحت دراسة (Perego, 2009) إن خدمات التوكيد على الاستدامة قد تكون بمثابة بديل جيد لدور حوكمة الشركات عندما تكون الحماية القانونية لمستثمرين الشركة وأصحاب المصالح ضعيفة في ضمان السيطرة على مصداقية وجوده المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها. وهو ما أكدته دراسة (Kolk & Perego, 2010) إن هناك زيادة في الطلب على خدمات التوكيد على تقرير الاستدامة في الشركات الموجهة بأصحاب المصالح في ظل ضعف آليات حوكمة الشركات.

كما أشارت دراسة (Moroney et al, 2012) إلى إن خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة تؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح، حيث إن جودة الإفصاح في الشركات التي حصلت على التوكيد أعلى بكثير من تلك الشركات التي لم تحصل عليه. كما أشارت دراسة (Lackmann et al, 2012) إلى وجود ردود أفعال ايجابية من وجود تقييم خارجي موضوعي لمعلومات الاستدامة يتمثل في شكل عوائد غير عادية عند إضافة الشركة إلى مؤشر الاستدامة، وهذا يوضح أن المستثمرين يأخذوا في الاعتبار الثقة في معلومات الاستدامة عند تحديد القيمة السوقية للشركة. كما وجدت الدراسة أن الفوائد الناتجة من زيادة الثقة في معلومات الاستدامة تختلف عبر القطاعات، حيث وجد إن المستثمرين في الشركات ذات مخاطر الاستثمار العالية يستفيدوا أكثر من التقييم الخارجي الموضوعي ، وهذا

يوضح إن رد فعل السوق يكون ايجابي تجاه زيادة الثقة في معلومات الاستدامة في الشركات ذات خطر المعلومات المرتفع.

مما سبق يتضح أن هناك دور كبير وهام لخدمات التوكيد المهني في إضفاء الثقة على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وان هناك طلب متزايد على تلك الخدمات وإن زيادة انتشار التوكيد ينشأ من الطلب على معلومات يمكن الاعتماد عليها وذات مصداقية من الإدارة، وذلك لإدارة المخاطر البيئية والاجتماعية للشركة. ومن أصحاب المصالح الذين يريدون التأكد من إن تقرير الشركة يمثل حقاً جهودها وانجازاتها. وهذا النمو في خدمات التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة المصاحب بزيادة تدخل المحاسبين المهنيين في القيام بهذه الخدمة، أدى إلى وضع التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة على جداول أعمال العديد من هيئات وضع معايير المحاسبة المهنية الدولية والمحلية، ويشمل هذا المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد المهني (IAASB)¹ والذي أعرب عن عزمه على وضع معيار للتوكيد على تقارير الاستدامة في أهدافه الإستراتيجية ل 2009- 2011 (IAASB, 2007)، وفي هذا السياق يستعرض الباحث في هذه الجزئية التوصيف المهني لخدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، والتي تتضمن تعريف الخدمة والهدف منها، ومجالها، ونطاقها، والقائم بها، ومعايير القياس المستخدمة، ومرآحتها، ومعاييرها المهنية على النحو التالي:

فيما يتعلق بمفهوم خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، فقد عرف الإطار الدولي لخدمات التوكيد والمعيار الدولي لخدمات التوكيد المهني (ISAE 3000) خدمات التوكيد المهني بصفة عامة على إنها "الخدمة التي يهدف فيها مقدم خدمة التوكيد إلى الحصول على أدلة كافية وملائمة للتعبير عن استنتاج

1 International Auditing and Assurance Standards Board

مصمم لتعزيز درجة الثقة للمستخدمين المستهدفين بخلاف الطرف المسئول عن نتائج قياس أو تقييم الموضوع مجال التكليف وفقاً لمعايير قياس معينة".

وفيما يتعلق بمفهوم التوكيد على الاستدامة، فقد أوضح AA1000 AS, (2008) أن خدمة التوكيد هي "خدمة يقوم فيها مقدم التوكيد بتقييم والتعبير عن استنتاج بشأن إفصاح الشركة عن أداء الاستدامة، وكذلك النظم والبيانات والعمليات الأساسية وفقاً للمعايير والمقاييس المناسبة من أجل زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات للمستخدمين المستهدفين". كما عرفها (على, 2009) على أنها "خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات الاستدامة لخدمة أصحاب المصالح في الشركة من خلال اختبار تأكيدات الإدارة المتعلقة بالاستدامة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك التأكيدات وتوصيله لأصحاب المصالح في الشركة".

كما أوضح (شحاتة, 2014) أن خدمة التوكيد على الاستدامة "هي عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة فيما يتعلق بالإفصاح عن الاستدامة بما يساعد مقدم الخدمة على الوصول لاستنتاج ايجابي بشأن مدى صدق وعدالة تلك المزاعم وفقاً لمعايير قياس محدد وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في الشركة بما فيهم الإدارة نفسها", كما أوضح (فرج, 2017) أن التوكيد على الاستدامة "خدمة مهنية تصديقيه تستهدف عمل توكيد ايجابي لخدمة أصحاب المصالح في الشركة بما فيهم الإدارة والجهات الرقابية".

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة هي "خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء رأي فني محايد بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية

والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الرأي إلى أصحاب المصالح، بما يعزز الثقة لديهم في تلك التأكيدات ويساعدهم على اتخاذ القرارات".

وفيما يتعلق بالهدف من خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، فقد أوضح (Wallege, 2000) إن التوكيد على الاستدامة هي خدمة جديدة تهدف إلى التحقق من معلومات الاستدامة المتعلقة بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للشركة. ويتمثل الهدف من خدمة التوكيد المهني بصفة عامة في الحصول إما على توكيد معقول أو توكيد محدود، حول ما إذا كانت معلومات موضوع التكاليف خالية من التحريفات الجوهرية، وإبداء الاستنتاج بشأن نتائج قياس أو تقييم موضوع التكاليف من خلال إصدار تقرير مكتوب، وتحسين عملية الإفصاح (ISAE 3000).

كما أوضح (AA1000 AS, 2008) أن الهدف من خدمة التوكيد يتمثل في زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات للمستخدمين المستهدفين. كما أوضحت دراسة (حسن, 2011) أن الهدف من التوكيد على الاستدامة يتمثل في التأكد من مدى عدالة تقرير الاستدامة في الإفصاح عن أداء الشركة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وذلك وفقاً لمعايير محدده، كما أوضح (فرج, 2017) أن الهدف من خدمة التوكيد يتمثل في إبداء استنتاج بشأن إفصاح الشركة عن الاستدامة في شكل تقرير مكتوب.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن الهدف من خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة يتمثل في إبداء رأى فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، والحصول على توكيد بشأن خلو معلومات الاستدامة من التحريفات الجوهرية، وتحسين عملية الإفصاح وزيادة جودته.

وفيما يتعلق بمجال خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، أوضحت دراسة (شحاتة، 2014) أن مجال خدمة التوكيد المهني على الاستدامة يتمثل في التأكيدات التي أعدتها إدارة الشركة بشأن الاستدامة، عن فترة زمنية محددة ويتضمنها تقريرها السنوي والتي تحدها الإرشادات والمعايير ذات الصلة، مثل تلك الصادرة عن GRI. كما أوضح (فرج، 2017) أن مجال الخدمة يتمثل في مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة بأبعادها الثلاث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، خاصة المزاعم بشأن مدى وجود خطط للاستدامة، ومدى وجود برامج لها، ومدى تفعيل برامجها، ومدى شمولية البرامج للأبعاد الثلاث، ومدى كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج الاستدامة.

ويتفق الباحث مع الرأي القائل أن مجال الخدمة يتحدد وفقاً لمزاعم الإدارة بشأن المعلومات التي يتضمنها تقرير الاستدامة، والتي حددتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير (G4) GRI والتي تزعم فيها الإدارة الدقة، والوضوح، والاكتمال، والأهمية النسبية، والتوازن، والقابلية للمقارنة، وإمكانية الاعتماد، والتوقيت المناسب، وان المعلومات في سياق الاستدامة، وأنها أعدت بمشاركة أصحاب المصالح.

وفيما يتعلق بنطاق خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، أوضحت دراسة (شحاتة، 2014) أن نطاق خدمة التوكيد المهني يحدد مدى إجراءات المراجعة أو التوكيد اللازمة، التي يحددها مراقب الحسابات في ضوء معايير التوكيد ومتطلباته المهنية ومعايير القياس ذات الصلة وشروط التكاليف وأحكامه المهنية، خاصة فيما يتعلق بالأهمية النسبية، ومخاطر التكاليف، ومن ثم حجم العينة التي سيؤدي الإجراءات اللازمة للتحقق من مفرداتها. كما أوضح (فرج، 2017) أن نطاق الخدمة يتحدد بمدى الإجراءات التي سيؤديها مقدم الخدمة، وهو أمر يحكمه مجموعة من الاعتبارات تتمثل في الحكم المهني، ومدى كفاية وملائمة الأدلة المتحصل عليها للحكم على صدق مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة.

وفيما يتعلق بمقدم خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، أوضحت العديد من الدراسات (Simnett et al, 2009; O'Dwyer, 2011; Perego & Kolk, 2012; Peters & Romi, 2015) إلى إن هناك مجموعة واسعة من مقدمي خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، وإن جودة خدمة التوكيد تختلف باختلاف جهة تقديم الخدمة، فقد أوضحت دراسة (Simnett et al, 2009) إن سوق الخدمة غير منظم ويوجد مقدمي خدمة آخرون، إلا أنه يتوقع أن يكون هناك جودة اعلي من مهنة المراجعة نظرا لتطور المعايير ومتطلبات الاستقلال والميثاق الأخلاقي، بالإضافة إلى آليات مراقبة الجودة والتي تساعد على تحقيق جودة عالية من خدمات التوكيد المقدمة من قبل مراقبي الحسابات. كما أوضحت دراسة (O'Dwyer, 2011) أن السوق العالمية لخدمة التوكيد انقسم بين مجموعة واسعة من مقدمي الخدمة مثل المنظمات غير الحكومية، والاستشاريين الهندسيين، وشركات الاستشارات الإدارية ومكاتب المحاسبة الأربعة الكبار، إلا أنه يتوقع أن مقدم التوكيد المحاسب يوفر أفضل جودة لخدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، وبالتالي فإن الشركات تكون أكثر عرضة لاختيار مقدم خدمة من مهنة المحاسبة لتعزيز مصداقية المعلومات المفصح عنها.

كما أشارت دراسة (Perego & Kolk, 2012) إلى إن هناك أدلة كبيرة على أن جودة التوكيد تعتمد بشكل كبير على نوع مقدم التوكيد، حيث أن شركات المراجعة تقدم جودة أعلى فيما يتعلق بشكل التقرير وإجراءات التوكيد، كما أوضحت دراسة (Peters & Romi, 2015) أن المحاسبين يحكم عملهم معايير الاستقلال ومتطلبات السلوك المهني ويتم توجيه عملهم وفقا للمعايير المهنية، وهذه العوامل تؤثر ايجابيا على جودة التوكيد، وبالتالي فإن التوكيد المهني الذي يقدمه مراقب الحسابات يعد أكثر جودة ومنفعة. وفي ذات السياق أوضحت دراسة (فرج, 2017) أنه يجب أن تتوفر في مقدم الخدمة بعض المتطلبات لأداء الخدمة، حيث يجب أن

يتمتع بالكفاءة في كل من القياس والتقرير عن استدامة الشركات، وممارسات التوكيد المهني، وأن يتمتع بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى، بجانب تطبيق إجراءات الجودة عند أداء الخدمة. وأن يقوم بأداء الخدمة بشكل منظم مبنى على جمع الأدلة لتقييم ما إذا كانت تقارير استدامة الشركات، توفر عرضاً معقول ومتوازناً لأداء الشركة المتعلق بالاستدامة، ولذلك فإنه من المنطقي أن يقدم هذه الخدمة مراقب الحسابات بالاستعانة بفريق عمل متخصص، ويفضل أن يكون نفس مراقب الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية للشركة.

وينفق الباحث مع نتائج الدراسات السابقة في انه وعلى الرغم من تعدد الجهات التي تقدم خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة إلا أن مراقب الحسابات هو الأقدر على أداء تلك الخدمة من غيره لما يحكمه من معايير ومتطلبات مهنية وأخلاقية، وقدرته على الاستعانة بالخبراء والمتخصصين لأداء عمله إذا لزم الأمر مع تحمل كامل المسؤولية عن خدمة التوكيد في نهاية الأمر.

وفيما يتعلق بمعايير القياس الملائمة لخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، فقد أوضح الإطار الدولي لخدمات التوكيد المهني، أن معايير القياس هي العلامات (النقاط) المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم موضوع التكليف، والتي يجب أن تتوفر فيها بعض الخصائص هي: الملائمة، والاكتمال، وإمكانية الاعتماد، والحياد، والقابلية للفهم. كما أوضح (شحاتة، 2014) انه يجب على الإدارة إعداد تقارير الاستدامة وفقاً لمتطلبات محددة لإعداد تلك التقارير، وبالتالي فإن القائم بخدمة التوكيد المهني سيعتمد على هذه المتطلبات في قياس مدى صدق وعدالة مزاعم وتأكيدات الإدارة الواردة في تقرير الاستدامة.

كما أوضحت دراسة (فرج، 2017) أن إرشادات (G4) GRI تعد ابرز معايير قياس أداء ملائمة يمكن الاعتماد عليها عند أداء خدمة التوكيد المهني على

إفصاح الشركات عن الاستدامة، بالإضافة إلى مبادئ المساءلة AA1000APS، وكذلك الميثاق العالمي للأمم المتحدة، وفي مصر صدر الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة في أكتوبر 2016.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن توافر معايير القياس الملائمة والتي تلقى القبول العام أمر ضروري لأداء مراقب الحسابات خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وتعتبر الإرشادات التي أصدرتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI (G4 هي أكثر المعايير ملائمة وانتشاراً واستخداماً.

وفيما يتعلق بمراحل خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، فقد أوضحت دراسة كل من (شحاتة، 2014؛ فرج، 2017) أن خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة تمر بأربع مراحل وهم:

(أ) مرحلة قبول التكليف: والتي تبدأ بقبول مراقب الحسابات التكليف بأداء خدمة التوكيد المهني على تقرير الاستدامة، من قبل الجمعية العامة للشركة، ووفقاً لمعيار التوكيد الدولي (IASE 3000)، كما يقوم مراقب الحسابات بالحصول على المعلومات الكافية عن العميل، وتقييم استقلال أعضاء فريق العمل الرئيسي، ومدى قدرتهم على بذل العناية الواجبة في أداء الخدمة، والتأكد من فهم العميل للهدف من التكليف، والتأكد من تحديد مسؤوليات الإدارة ومسئوليته وحدود التكليف، وان يسجل بنود التكليف في اتفاق تعاقدي مكتوب يوافق عليه العميل، وله الحق في أن يرفض قبول التكليف في حالة عدم الاتفاق مع العميل.

(ب) مرحلة تخطيط أعمال التوكيد: يقوم فيها مراقب الحسابات بإصدار أحكام أولية على خطر التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وكذلك إصدار أحكام أولية عن الأهمية النسبية لتأكيدات الإدارة، كما تتضمن تلك

المرحلة تحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات جمع الأدلة، وتقييم مدى خلو معلومات تقرير الاستدامة من التحريفات الجوهرية.

(ج) مرحلة أداء إجراءات التوكيد: في تلك المرحلة يمكن أن يستعين مراقب الحسابات ببعض الخبراء أو الاستشاريين من أصحاب المعرفة والمهارات المتخصصة، مع إشرافه على المساعدين وحل المشاكل ومتابعة أداء إجراءات الحصول على الأدلة، وطلب الإقرارات من الإدارة وتوثيق أعمال التوكيد المهني.

(د) مرحلة التقرير عن نتائج التوكيد: يعتبر تقرير مراقب الحسابات الأداة التي يتم من خلالها توصيل استنتاجه لأصحاب المصالح، بشأن مدى توافق مزاعم الإدارة عن الاستدامة مع متطلبات ومعايير القياس المناسبة والتي انفق عليها مع العمل، ويجب أن يستوفى هذا التقرير العناصر الأساسية مثل العنوان، وان يوجه لأصحاب المصالح، وان يؤرخ بتاريخ انتهاء أداء الخدمة، وان يزيل بتوقيع مراقب الحسابات.

وفيما يتعلق بالمعايير المهنية لخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، فانه يوجد معياران يمكن أن يعتمد مراقب الحسابات على أيهما في أداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة وهما: المعيار الدولي لخدمات التوكيد المهني IASE 3000، وتعديلاته ونظيره المصري، ومعيار AccountAbility AA1000AS, 2008 الخاص بالتوكيد المهني على تقارير الاستدامة

مما سبق يخلص الباحث إلى أن خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة هي "خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء رأي فني محايد بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الرأي إلى أصحاب المصالح، بما

يعزز الثقة لديهم في تلك التأكيدات ويساعدهم على اتخاذ القرارات"، ويتمثل الهدف منها في إبداء رأى فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، والحصول على توكيد بشأن خلو معلومات الاستدامة من التحريفات الجوهرية، وتحسين عملية الإفصاح وزيادة جودته، وان مجال الخدمة يتحدد وفقاً لمزاعم الإدارة بشأن المعلومات المدرجة في تقرير الاستدامة، كما أن مراقب الحسابات هو الأقدر على أداء تلك الخدمة من غيره، كما خلص الباحث إلى أن الإرشادات التي أصدرتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI (G4 هي أكثر المعايير ملائمة وانتشاراً واستخداماً، كما أن خدمة التوكيد المهني على الاستدامة تمر بأربع مراحل وهم: مرحلة قبول التكاليف، و مرحلة تخطيط أعمال التوكيد، و مرحلة أداء إجراءات التوكيد، و مرحلة التقرير عن نتائج التوكيد، كما يمكن أن يؤدي مراقب الحسابات خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة اعتماداً على المعيار الدولي لخدمات التوكيد المهني IASE 3000، وتعديلاته ونظيره المصري، أو معيار AccountAbility AA1000AS, 2008.

4- تحليل الممارسات الحالية لخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت تحليل ممارسات التوكيد الحالية على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وتحليل مضمون تقرير التوكيد على الاستدامة، واستعراض المعايير الحالية المستخدمة في عملية التوكيد على الاستدامة، وذلك بهدف تطوير ممارسة عملية التوكيد على الاستدامة. وفي هذا السياق فقد تناولت دراسة (O'Dwyer & Owen, 2005) تقييم مدى تحسين ممارسة التوكيد الحالية للشفافية وإشراك أصحاب المصالح في المنظمة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى بعض التحسن مقارنة بدراسة سابقة وهي دراسة (Ball et al, 2000)

فيما يتعلق بانجاز العمل والاستقلال، وزيادة التركيز على بعد الأداء. كما أوضحت النتائج إلى إن بعض تقارير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تتسم بالحذر الشديد، وأن هناك عدم إشراك لأصحاب المصالح في عملية التوكيد خاصة عند استخدام معيار AA1000، وهذا يوضح أن إشراك أصحاب المصالح يكون في الحد الأدنى، مما يوحي أن مشاركة أصحاب المصالح لها أولوية منخفضة في تلك الممارسات، وإن هناك سيطرة للإدارة على عملية الإفصاح بل وعلى عملية التوكيد، كما أشارت النتائج إلى وجود تردد في توجيه تقرير التوكيد وهذا الأمر اثر على الأهمية النسبية للمعلومات المقدمة، وأيضاً وجود اختلاف بين أسلوب مقدم مراقب الحسابات والاستشاري، حيث يميل مراقب الحسابات إلى الحذر ويركز على اتساق المعلومات وتفتقر تقاريره إلى عبارة " حقيقية وعادلة " وعدم اخذ اكتمال المعلومات في الاعتبار، وفي الواقع إن مراقبي الحسابات في الحالات التي تغيب فيها معايير التوكيد المقبولة قبولاً عاماً لا يمكن أن يقدموا مستوى عالي من التوكيد.

وعلى النقيض يميل الاستشاريون للتركيز أكثر على الاكتمال والعدالة والتوازن العام في تقاريرهم، وبالتالي فإنهم يتبنوا أسلوب أكثر إستراتيجية لممارسات التوكيد والتي يمكن اعتبارها مضيعة للقيمة من منظور أصحاب المصالح الخارجيين، وأوضحت الدراسة إلى إن مراقبي الحسابات لا يلجوا إلى ذكر أوراق اعتمادهم وهو ما يوحي بأنهم قد يعتمدوا على الاسم التجاري الخاص بهم، حيث في دراسة حديثة على المتبنين الأوائل لمعيار AA1000 أشار احد المشاركين إلى أن "نحن بحاجة إلى مقدم خدمة توكيد يقدم العلامة التجارية التي يتم الثقة فيها من قبل أصحاب المصالح" (AA1000, 2003)، وبالتالي يتضح انه في كثير من الحالات ما يدل على إن تقرير الاستدامة تم التوكيد عليه من قبل مقدم توكيد له سمعه جيدة يعتبر كافياً للتعبير عن المصادقية المطلوبة للتقرير.

كما توصلت دراسة (Heymans, 2006) إلى أن إشراك أصحاب المصالح في تقارير الاستدامة غير كافي عندما تكون القدرة للتأثير على تقارير الشركة تعتمد على هيكل القوة بين الشركة وأصحاب المصالح, حيث إن علاقة القوة الموجودة بين الشركة وأصحاب المصالح غير متكافئة, ومع وجود عدم التكافؤ هذا سيكون من الصعب لأصحاب المصالح التأثير على صنع القرار في الشركة, وأيضاً في حالة وجود سيطرة من قبل الإدارة على مشاركة أصحاب المصالح في مجال تقارير الاستدامة والتوكيد عليها.

كما أن في حالة اعتماد الشركة على مقدم الخدمة المرتبط بها قد يؤثر ذلك على استقلاليته, لان العلاقة بين الأخير والشركة يجب إلا تضعف أو تؤثر على قدرته على الوفاء بمسئوليته تجاه أصحاب المصالح, وإشراك أصحاب المصالح سيضمنهم بشأن الاعتماد على مقدم خدمة مستقل, ومن خلال ذلك يتم تخفيض سيطرة الإدارة على عملية التوكيد, وأخيراً أشارت النتائج إلى انه لا توجد مبادئ للإفصاح عن الاستدامة مقبولة قبولا عاما للمساعدة في عملية الإفصاح عن الاستدامة والتوكيد عليها, ونظرا لقلة وجود معايير للاستدامة مقبولة قبولا عاما, فان مقدم خدمة التوكيد لا يستطيع تقييم تقرير الاستدامة بشكل صحيح وتوفير مستوى التوكيد المطلوب والذي بدونه لن يكون أصحاب المصالح راضيين, وبالتالي سوف تنهار مصداقية تقرير الاستدامة لا محالة.

كما توصلت دراسة (O'Dwyer & Owen, 2007) إلى نتائج تشير إلى استمرار اتجاه يعكس عدم إشراك أصحاب المصالح في التوكيد, على الرغم من وجود أدلة على بعض التحسينات تمشياً مع زيادة تبني معيار AA1000, وهذا يتفق مع النتائج التي توصلت إليها الدراسة بأن الأهمية النسبية القائمة على أصحاب المصالح لم يتم التعامل معها بجدية, خصوصاً من قبل مقدمي التوكيد

المحاسبين. وكذلك استمرار غياب تقييم أصحاب المصالح لاستقلال مقدم التوكيد، وكثيراً ما تشير تقارير التوكيد صراحة إلى الطابع المحدود للعمل الذي تم التوكيد عليه والذي يحدد غالباً من قبل الإدارة، وأيضاً تشير النتائج إلى استمرار التردد في تحديد المقصودين في تقارير التوكيد، كما أشارت النتائج إلى اكتساب معيار AA1000 مزيد من الأهمية بين مقدمي التوكيد من الاستشاريين وبعض شركات المحاسبة الكبرى، وأيضاً مازال اتجاه مراقبي الحسابات يركز على دقة البيانات مع التردد في التعبير عن آرائهم باستخدام مصطلح "حقيقية وعادلة" السائد في المراجعة المالية، وكما اتضح من قبل في دراسة 2005 فإن بعض مقدمي التوكيد من الاستشاريين يركزوا أكثر على قضايا الاكتمال والعدالة والتوازن العام في تقاريرهم، بالإضافة إلى إتباع أسلوب أكثر إستراتيجية لممارسة التوكيد، وذلك من خلال تقديم الشرح عن الأنظمة والإفصاح وضعف الأداء، ولكن يلاحظ أنهم يفعلوا هذا ومع ذلك يمتلكوا القدرة على تقديم تنازلات عن استقلالهم، وهو الذي يفسر جزئياً لماذا يوفروا المزيد من التفاصيل بشأن استقلالهم في تقارير التوكيد.

كما تناولت دراسة (Manurung & Basuki, 2010) قضية عدم نجاح ممارسات التوكيد الحالية، وذلك من خلال تقييم مدى تحسين ممارسات التوكيد الحالية للشفافية وإشراك أصحاب المصالح بشأن التقارير البيئية والاجتماعية والاستدامة، وذلك عن طريق إجراء تحليل تجريبي لمحتوى عينة من تقارير التوكيد في أمريكا الشمالية عن الفترة من 2006 إلى 2008، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اتجاهين جدد في مجال التوكيد البيئي والاجتماعي والاستدامة وهما:

الاتجاه الأول: هناك ميل من قبل إلى تحديد مستخدمي التقرير في هؤلاء المرتبطين فقط بالإدارة، وهناك حالة من التنصل بشأن المستخدمين الآخرين المحتملين، وهذا يقلل من الشفافية وإشراك أصحاب المصالح في عملية إعداد التقارير، كما انه يثير الشكوك حول استقلالية مقدم خدمة التوكيد. وفيما يتعلق

بالاستشاريين فإنهم لا يميلوا إلى مخاطبة مستخدمين محددين، وهو الأمر الذي يثير الشكوك أيضاً حول ما إذا كان أصحاب المصالح هم فعلاً محور عملية التوكيد، حيث أن إغفال إشراكهم في عملية التوكيد قد يؤدي إلى عدم اخذ كل مخاوفهم في الاعتبار. وباختصار فإن كل من الأسلوبين يؤدي إلى تخفيض القيمة التي يمكن أن يضيفها تقرير التوكيد على تقارير الشركة.

بينما الاتجاه الثاني: هناك أدلة قوية على إن الإدارة لديها سيطرة على نطاق التكاليف الخاص بالتوكيد وعلى المعلومات التي يفصح عنها، وهو ما يؤثر على استقلالية مقدم خدمة التوكيد رغم الإعلان عن استقلاله عن الشركة، ولكن لا يمكن القول بأنه مستقل بشكل كامل لأنه تم تعيينه من قبل الإدارة، بينما تشير النتائج إلى إن الاستشاريين أكثر استقلالية وذلك فقط في حالة الاستشارات المنفصلة.

وفيما يتعلق بالمعلومات عن مقدم الخدمة، فقد أشارت النتائج إلى استمرار قلة توافر المعلومات عن مقدم الخدمة وأنه لا يوجد تحسن مقارنة بدراسة كل من (Ball et al, 2000) و (O'Dwyer & Owen, 2005)، وعلى الرغم من قيام الاستشاريين ببذل جهود كبيرة في محاولة الالتزام بمعايير التوكيد المتعلقة بتوفير المعلومات عنهم بالأرقام المطلقة، لكن لا تزال هناك حاجة كبيرة لتحسين الشفافية في هذا المجال، ولكن مقارنة بالدرستين السابق الإشارة إليهم، فإن هناك تحسن كبير من حيث توفير معلومات عن نطاق التوكيد والمعايير المستخدمة. كما أظهرت النتائج انخفاض عدد مقدمي خدمة التوكيد الذين اعتمدوا على أساليب توكيد أكثر صرامة، وهذا يوضح أن جودة أساليب التوكيد لم تتحسن كثيراً، وهذا الأمر يؤدي إلى فشل مستخدمي التقارير في الحكم على الكيفية التي توصل بها مقدم الخدمة إلى استنتاجه بشأن أداء الشركة وإعداد التقارير.

وفيما يتعلق بالأداء فقد أوضحت الدراسة إن الاستشاريين قدموا تحسناً في التقييم، بينما فشل في ذلك المحاسبين، حيث كان تركيزهم بشكل أساسي على دقة البيانات وأنظمة الرقابة والعمليات، وهذا يعنى إن المحاسبين عموماً تجنبوا إجراء المراجعة من الدرجة الأولى، وهناك عدد من الاستشاريين حاولوا أن يكونوا أكثر شمولية وقاموا بتقييم مدى مقبولية الأداء وتقديم تفسيرات لضعف الأداء وتوصيات لتحسينه، ولكن مع كل ذلك كانت صياغتهم مبهمه وواسعة، وهذا يوضح زيادة نسبة تقييم الأداء ولكن جودته لم تتحسن، وأوضحت الدراسة إن هذا الأمر ينتج من عدم وجود منهجية تأكيد جيدة وهو الأمر الذي يقلل من قدرات مقدمي خدمة التوكيد للتوصل إلى رأي مستتير عن أداء الشركة، وباختصار فإن الدقة البالغة في العمل الذي يتم القيام به مازالت بعيدة عن أن تكون كافية وهذا يقلل من قيمة تقارير التوكيد إلى ابعدهم من ذلك.

وفيما يتعلق بمستوى التوكيد، فقد جاءت نتائج الدراسة متفقة مع كل من (Ball et al, 2000) و(O'Dwyer & Owen, 2005) بان الاستشاريين هم الأكثر احتمالاً لتقديم مستوى عالي من التوكيد، لأنهم أكثر عرضة للدخول في تفاصيل الدقة والثقة والتوازن في التقرير، ومدى اكتمال التقارير، بخلاف المحاسبين الذين يركزوا أساساً على دقة البيانات، ويلاحظ في عينة الدراسة إن الاستشاريين ذكروا صراحة وضمناً انه تم إجراء مستوى عالي من التوكيد، وهذا الاختلاف في المنهج يمكن ملاحظته من الاختلافات في الصياغة المستخدمة، حيث استخدم المحاسبين مفردات مقيدة ومقتضية، كما أشارت نتائج الدراسة إلى إن الكثير من مقدمي خدمة التوكيد حاولوا الالتزام بمبادئ معيار التوكيد AA1000 فيما يتعلق بالأهمية النسبية والاكتمال والاستجابة، ولكنهم فشلوا في تلك المحاولات. كما أشارت النتائج إلى استمرار الإحجام عن إشراك أصحاب المصالح في عمليات التوكيد.

وخلصه هذه النتائج انه على الرغم من إن الكثير من مقدمي خدمة التوكيد حاولوا أن تشمل تكاليفات التوكيد الخاصة بهم على مبادئ المعايير المنشورة إلا أن نتائج الدراسة لم تظهر إن هناك جودة قد حدثت. حيث يمكن الاستدلال بكثير من الأمور التي تشير إلى غياب الدقة البالغة والشفافية وإشراك أصحاب المصالح في عملية التوكيد، أي أن ممارسات التوكيد الحالية لم تتحسن فيها الشفافية وإشراك أصحاب المصالح بشأن التقارير البيئية والاجتماعية والاستدامة، كما تؤكد إلى أن هناك حاجة إلى معيار مقبول قبولاً عاماً وذلك لتحسين تقارير التوكيد، وإن تضيف قيمة ذات مغزى للنقطة وإعداد التقارير البيئية والاجتماعية والاستدامة.

بينما هدفت دراسة (O'Dwyer, 2011) إلى تطوير الفهم لكيفية محاولة مقدم التوكيد بناء ممارسة التوكيد على الاستدامة، كما أنها تسعى إلى فهم كيف/ وإلى أي مدى هذه الجهود جعلت تقارير الاستدامة قابلة للمراجعة. وتوصلت الدراسة إلى نتائج تدل على الطبيعة الهشة لمحاولات جعل تقارير الاستدامة قابلة للمراجعة، وتسلب الضوء على طبيعة المحاولة والخطأ من العمليات التي يمكن أن يطور بها المحاسبين وجودهم في أسواق جديدة نظراً لخبراتهم، وعلى وجه التحديد فأنها تكشف الصعوبات الملازمة لنقل تقنيات وعقليات المراجعة التقليدية مباشرة إلى مجالات توكيد جديدة تتسم بغموض البيانات النوعية وغير مدعومة من قبل (القابلة للمراجعة) بيانات مناسبة خصيصاً لتقنيات المراجعة المالية، ومحاولات مقدمي التوكيد الأولية لحل هذه الصعوبات وبناء مستوى من الاطمئنان بشأن قدرتهم على تقديم التأكيدات على محتوى تقارير الاستدامة تعتمد بشكل مكثف على المعرفة الضمنية (الشعور الغريزي) والتي أخرجت عمليات تقييم ذاتية للغاية لبعض البيانات المفصح عنها

أما دراسة (O'Dwyer et al, 2011) هدفت إلى تطوير فهم نظري وتجريبي لعمليات التوكيد على تقارير الاستدامة التي يقوم بها الممارسين، والتي يمكن من خلالها السعي إلى إضفاء الشرعية على هذا المجال الجديد نسبياً مع أصحاب المصالح، وبشكل أكثر تحديداً فأنها سوف تهدف إلى توفير فهم لكيفية مشاركة عمليات الشرعية في تطوير والتأثير على محاولات الممارسين لتطوير ممارسة التوكيد الخاصة بهم، ولاسيما محتوى تقارير التوكيد. وقامت الدراسة بتحليل مفهوم الشرعية إلى عدة أشكال يمكن أن تتخذها الشرعية وهي الشرعية الواقعية، والشرعية الأخلاقية، والشرعية الإدراكية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى أن ممارسي التوكيد ركزوا في البداية على إستراتيجية التمثيل مع الجمهور العميل الذي يسعى إلى إنشاء شرعية واقعية في المقام الأول للتوكيد على الاستدامة، وذلك من خلال إقناع العملاء بالفوائد الداخلية المتحققة فيما يتعلق بالتحسن في نظم المعلومات وبالتالي ممارسة إعداد التقارير وما يرتبط بها من مكاسب المصداقية الخارجية، إلا أن قوتها وصلابتها موضوع شك بسبب تركيزها على المكاسب المادية قصيرة الأجل، والتعرض لتغيرات في تصورات الجمهور الخارجين. كم اتضح أن تحسينات نظام معلومات الاستدامة التي تحققت والشرعية الواقعية لتقديم التوكيد على الاستدامة، أصبح من الصعب أن تستمر في غياب الطلب لأصحاب المصالح الخارجين، ولذلك فإنه في سياق تشكيل التصورات لأصحاب المصالح والتي سعى ممارسي التوكيد للحفاظ على الشرعية الواقعية لعملية التوكيد مع العملاء، كانت الإستراتيجية هنا إحدى المساعي لمواجهه درجة كبيرة من اللامبالاة المتصورة من قبل أصحاب المصالح في المقام الأول.

بينما تناولت دراسة (Simnett, 2012) استعراض الآثار المترتبة على عملية مراجعة المعيار الدولي الخاص بعمليات التوكيد ISAE3000 على توفير

التوكيد بشأن تقارير الاستدامة. وترى الدراسة إن هناك خمس قضايا أساسية في عملية مراجعة معيار ISAE 3000 تؤثر على خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة وهي:

- التميز الجيد بين مستوي التوكيد المعقول والتوكيد المحدود.
- تقييم الرقابة الداخلية في التكاليف بعمل توكيد محدود على تقرير الاستدامة.
- تحديد المرحلة التي يحتاج فيها مقدم خدمة التوكيد إلى القيام بإجراءات إضافية في التكاليفات بعمل توكيد محدود على تقارير الاستدامة.
- توصيف إجراءات مقدم خدمة التوكيد في تقرير التوكيد.
- وأخيراً تضمين بيان في تقرير التوكيد بأن التكاليف بعمل توكيد محدود تكون فيه إجراءات الممارس أكثر محدودية ولا تصل إلى المستوي في التكاليف بعمل توكيد معقول.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، حيث فيما يتعلق بالقضية الأولى وهي التميز الجيد بين مستوي التوكيد المعقول والتوكيد المحدود، جاءت النتائج تدعم التعريفات الموجودة في ISAE 3000 بخصوص كلا من التوكيد المعقول والمحدود، وأبدى العديد من مفردات العينة بعض المخاوف بالنسبة للتعريف المقترح للتوكيد المحدود، حيث كان من ضمن هذه المخاوف بأنه تعريف واسع جداً ويحتاج لمزيد من التفصيل، ويحتاج إلى خبرة سابقة بالتوكيد المحدود، وأيضاً يحتاج لمزيد من الإجراءات لدعم الاتساق في تكاليفات التوكيد المحدود والتميز بين التوكيد المعقول والتوكيد المحدود، وأنه يضع الكثير من التركيز على احتياجات المستخدم، وأنه يحتاج إلى المزيد من بذل الجهد في العمل. بينما يقترح البعض العودة إلى

التعريف الموجود في ISAE 3000 أو استخدام تسميات التوكيد الايجابي والسلبى لأنها كما يعتقدوا أكثر وضوحاً وأكثر مباشرة في تعبيرهم.

وفيما يتعلق بالقضية الثانية المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية في تكاليف التوكيد، كان هناك تأييد واسع للرأي القائل بأنه لا يطلب من الممارس الحصول على فهم للرقابة الداخلية في كل تكاليف التوكيد المحدود.

أما القضية الثالثة المتعلقة بالمرحلة التي يحتاج فيها مقدم خدمة التوكيد لإجراءات إضافية لإجراء تكاليف التوكيد المحدود، أوضحت النتائج بأن هذه القضية كانت اقل جذبا للانتباه من القضايا الأخرى، وكان هناك بعض المخاوف التي أبدت بشأن نقطة بدء الإجراءات الإضافية منها، عدم وضوح المتطلبات الخاصة، وإنما قد تكون مبكرة جداً، وان مفهوم نقطة بدء الإجراءات الإضافية لا يتسق مع شرط الانسحاب من التكاليف إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة كافية وملائمة.

أما القضية الرابعة المتعلقة بتوصيف إجراءات الممارس في تقرير التوكيد، جاءت النتائج لتدعم المتطلب الخاص بتضمين ملخص للعمل الذي تم انجازه، وذلك كأساس لاستنتاج الممارس، بينما أبدى البعض مخاوف رئيسية تتعلق بأنه قد يكون هناك إمكانية لتضليل المستخدمين للاعتقاد بأن التوكيد المحدود هو مستوى أعلى من التوكيد المعقول بسبب التسجيل الأكثر وضوحاً من الإجراءات.

وفيما يتعلق بالقضية الأخيرة وهي تضمين بيان في تقرير التوكيد بأن التكاليف بعمل توكيد محدود، تكون فيه إجراءات الممارس أكثر محدودية ولا تصل إلى المستوى في التكاليف بعمل توكيد معقول، جاءت النتائج تؤيد إدراج مثل هذا البيان باستثناء البعض لم يدعم هذا الزعم، وأعربوا عن قلقهم بشأن ذلك لأنه أمر

سلبى بشكل كبير، حيث انه من الأفضل التصريح بما تم انجازه بدلاً من بما لم يتم انجازه.

كما استهدفت دراسة (Gillet, 2012) التعرف على ما تقوم به الشركات الفرنسية لتوفير توكيد من قبل طرف ثالث خارجي على تقارير الاستدامة الخاصة بها، وذلك عن طريق فحص ممارسات الشركات الفرنسية فيما يتعلق بالتحقق من معلومات الاستدامة، وذلك من اجل التعرف على المدخل الذي تستخدمه الشركات للقيام بالتحقق الخارجي (التوكيد) على تقرير الاستدامة، والتعرف على مضمون تقرير التوكيد.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى عدم وجود اكتمال في تقارير التوكيد حيث أنها تفتقر إلى الدقة والتفسير، وهذا يمكن أن يلقي الشك في إمكانية الاعتماد على معلومات الاستدامة المفصح عنها، والتشكيك في مصداقية التقييمات التي قام بها مقدمي الخدمة. كما أوضحت فيما يتعلق بحاجة مقدمي الخدمة إلى الكفاءة والاستقلالية، إلى إن غالبية المستخدمين يروا أن شركات المراجعة الدولية هي المختصة في إجراء التوكيد على تقارير الاستدامة بشكل صحيح، حيث أن المعرفة السابقة بالشركة التي تقوم بأجراء المراجعة المالية تقيدهم ، وعلى الرغم من ذلك فإن من خلال تحليل تقارير التوكيد المقدمة من قبل مقدمي الخدمة لا تزال بها العديد من الأسئلة التي تتعلق بالخبرة الحقيقية لمقدمي الخدمة بشأن تقارير الاستدامة، حيث إن شركات المحاسبة الكبرى هم حقاً خبراء في مجال عملهم وهو المحاسبة المالية، وأيضاً يقوموا بالاستعانة بالخبراء المدربين في مجال التنمية المستدامة، ولكنها لم تحل مسألة استقلالهم، وهو أمر بالغ الأهمية، كما أوضحت النتائج أن التوكيد على الاستدامة هو مسعى للشركات من اجل تحقيق الشرعية، حيث أن بحث الشركات عن تحقيق الشرعية أمام أصحاب المصالح هو احد أهم الأسباب

التي تدفع الشركات للدخول في مجال التوكيد على معلومات الاستدامة الخاصة بهم.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الممارسات الحالية لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة افتقدت الدقة والشفافية، واعتمدت على المعرفة الذاتية لمقدمي خدمة التوكيد والتي أخرجت عمليات تقييم ذاتية للغاية، كما افتقدت إشراك أصحاب المصالح، وأيضاً ما زال اتجاه مراقبي الحسابات يركز على دقة البيانات مع التردد في استخدام مصطلح "حقيقية وعادلة"، وكذلك تشير الدراسات إلى أن هناك حاجة إلى معيار مقبول قبولاً عاماً لتحسين تقارير التوكيد على الاستدامة، وإن مراقبي الحسابات يعتبروا مناسبين لتقديم خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة، ولكن عدم وجود أطار تنظيمي لهذا النوع من الخدمات، أدى إلى وجود حاجز لدخول بعض شركات المراجعة (المتوسطة والصغيرة) في هذا المجال وأدى إلى حصر المنافسة بين شركات المراجعة الأربعة الكبار والاستشاريين نظراً لاملاكهم القدرات والخبرات التي تمكنهم من أداء تلك الخدمة، وبناء على ذلك يرى الباحث أن هناك حاجة ضرورية إلى إطار يحدد ويوضح دور مراقب الحسابات في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة الأمر الذي يمكن شركات المراجعة المتوسطة والصغيرة من الدخول في سوق تلك الخدمة بجانب الأربعة الكبار.

مما سبق يتضح للباحث إن هناك قصور في الانتشار وعدم تنظيم لخدمة التوكيد المهني على الاستدامة وبالتالي يمكن للباحث اقتراح إطار يحدد دور مراقبي الحسابات في أداء خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة.

5- الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

يتناول الباحث في هذه الجزئية الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة ويشتمل ذلك على، توصيف خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وتحديد مسؤوليات الإدارة بشأن هذه الخدمة، وتحديد مسؤوليات مراقب الحسابات عنها، وتخطيط وأداء مراقب الحسابات لعملية التوكيد، وأخيراً، كيفية إعداد تقريره عنها. وذلك على النحو التالي:

1/5- توصيف خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

يمكن تعريف خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة بأنها "خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء رأي فني محايد بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الرأي إلى أصحاب المصالح، بما يعزز الثقة لديهم في تلك التأكيدات ويساعدهم على اتخاذ القرارات"

بالتالي من التعريف السابق يمكن تحديد الهدف من خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة بالآتي:

- إبداء رأي فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية
- الحصول على توكيد بشأن ما إذا كانت معلومات نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية خالية من التحريفات الجوهرية.
- تحسين عملية الإفصاح وزيادة جودته بما يحقق مزيد من المصداقية والمنفعة لأصحاب المصالح.

2/5- تحديد مسؤوليات الإدارة.

يمكن تحديد مسؤوليات الإدارة في النقاط التالية:

- إعداد تقرير الاستدامة، والتي قد تزعم فيها الأتي : شموليه أصحاب المصالح - تمت في سياق الاستدامة - الأهمية النسبية - الاكتمال - التوازن - القابلية للمقارنة - الدقة - التوقيت - الوضوح - الثقة - القابلية للمراجعة.
- إشراك أصحاب المصالح في عملية الإفصاح عن الاستدامة.
- إصدار خطاب تكليف مراقب الحسابات بخدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- الاتفاق مع مراقب الحسابات على شروط ونطاق التكليف.
- توفير ما يلزم لمراقب الحسابات بما يمكنه من جمع الأدلة اللازمة وإجراء الاختبارات اللازمة للحصول على استنتاجه.

3/5- تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

يمكن تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات ودوره في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة في النقاط الآتية:

- **التحقق من توافر الشروط اللازمة في الموضوع مجال التكليف وهي:**
- مناسبة الأدوار ومسؤوليات الأطراف الثلاثة لظروف خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- توافر الخصائص اللازمة في موضوع التكليف من حيث ملائمة موضوع الخدمة، توافر معايير قياس مناسبة، إتاحة معايير القياس لأصحاب المصالح، توافر القدرة على الحصول على الأدلة، التوصل لاستنتاج مكتوب، وجود هدف مقبول للخدمة.

• التحقق من توافر الاشتراطات اللازمة لديه لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وهي:

- توافر المعرفة والخبرة لدى مراقب الحسابات في مجال التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- امتلاك فريق عمل مؤهل ومدرب ويمتلك المهارات والكفاءة اللازمة لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- استيفاء المتطلبات المهنية والقانونية والأخلاقية التي تحددها المعايير المهنية والقوانين والميثاق الأخلاقي للمهنة واللائحة لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- امتلاك القدرة على تحمل مسؤولية إشراك أطراف أخرى في عملية التوكيد، مثل الخبراء والاستشاريين.
- امتلاك القدرة على الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة للتوصل لاستنتاج مناسب بشأن إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- تحمل المسؤولية عن إبلاغ استنتاجه الذي حصل عليه بشأن تقرير الاستدامة إلى الأطراف أصحاب المصلحة.

• شروط يتم الاتفاق عليها مع الإدارة. وهي:

- الاتفاق مع الإدارة على شروط خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة بالتفاصيل الكافية.
- الاتفاق مع الإدارة على نطاق ومجال خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة، ويمكن للباحث وضع تصور لهذا المجال اعتمادا على معايير التقرير عن الاستدامة G4 بحيث يتضمن مجال التوكيد العناصر الآتية:

- (أ) عناصر عامة قد يتضمنها تقرير الاستدامة ويتم التوكيد عليها. وهي:
- إستراتيجية الشركة والإحداث والانجازات والإخفاقات والتحديات التي تواجهها.
 - الأسواق التي تخدمها الشركة.
 - الالتزام بالمبادرات الخارجية.
 - إشراك أصحاب المصالح في الفترة المشمولة بقرار الاستدامة
 - آليات الحوكمة وكفاءتها وفعاليتها.
 - قيم ومبادئ الشركة، والياتها للحد من السلوك الغير قانوني أو غير أخلاقي.
- (ب) عناصر خاصة بالبعد الاقتصادي قد يتضمنها تقرير الاستدامة ويتم التوكيد عليها. وهي:
- مؤشرات الأداء الاقتصادي: مثل القيمة الاقتصادية المباشرة المحققة، وقدرة تغطية الالتزامات، والآثار المالية لمخاطر تغير المناخ، وغيرها
 - تواجد الشركة داخل السوق.
 - الآثار الاقتصادية غير المباشرة: مثل تأثير تنمية البنية التحتية، وتحفيز الاستثمار الأجنبي.
 - ممارسات الشراء الخاصة بالشركة.
- (ج) عناصر خاصة بالبعد البيئي قد يتضمنها تقرير الاستدامة ويتم التوكيد عليها. وهي:
- الترشيد في استخدام المواد وإعادة تدويرها.
 - الترشيد في استهلاك الطاقة والياتها.
 - الحفاظ على المياه وترشيد استخدامها وتدويرها في الاستخدام.
 - الحفاظ على التنوع البيولوجي في مواقع الأعمال.
 - نسب الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة آليات الحد منها.

- كمية صرف النفايات وطرق التخلص منها ومعالجتها.
 - تخفيض الآثار البيئية باستخدام منتجات صديقة للبيئة.
 - الالتزام بالتشريعات والقوانين واللوائح البيئية.
 - الآثار البيئية الناتجة من نقل المنتجات.
 - نفقات الحماية البيئية والاستثمارات البيئية.
 - التعامل مع الموردين الملتزمين بالمعايير البيئية.
 - الشكاوى التي قدمت نتيجة الآثار البيئية والتي تم التعامل معها والتي تم تسويتها.
- (د) عناصر خاصة بالبعد الاجتماعي قد يتضمنها تقرير الاستدامة ويتم التوكيد عليها. وهي:

- سياسات التوظيف والأجور بالشركة.
- توافر شروط الصحة والسلامة المهنية.
- توافر علاقات جيدة بين العاملين والإدارة.
- التدريب والتعليم للموظفين والعاملين وتوافر برامج لإدارة المهارات.
- تكافؤ الفرص والتنوع في العمالة
- المساواة بين الرجل والمرأة.
- مراعاة حقوق الإنسان.
- عمالة الأطفال.
- العمل الجبري أو القسري.
- مراعاة حقوق السكان الأصليين.
- مشاركة المجتمع المحلي في عمليات الشركة.
- إجراءات مكافحة والاحتيال.

- الالتزام بالتشريعات والقوانين واللوائح الخاصة بالعمال وحقوق الإنسان والمجتمع وتوفير واستخدام المنتجات والخدمات.
- المنتجات صديقة البيئة.
- صحة العميل وسلامته.
- الالتزام بخصوصية العميل
- رضا العملاء
- التعامل مع الموردين الملتزمين بمعايير ممارسات العمالة، ومعايير حقوق الإنسان، ومعايير التأثير على المجتمع.
- الشكاوى التي قدمت حول ممارسات العمالة، وممارسات حقوق الإنسان، والآثار على المجتمع. والشكاوى التي تم التعامل معها، والتي تم تسويتها.

4/5- التخطيط لعملية التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

- في ضوء ما تضمنته معايير التوكيد والدراسات السابقة يمكن أن تتضمن عملية تخطيط خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة الأمور الآتية:
- الحصول على إقرار كتابي من الإدارة بتحمل مسئوليتها عن الإفصاح عن الاستدامة.
 - تقييم نطاق خدمة التوكيد المتفق عليه مع الإدارة.
 - الحصول على الفهم الكافي عن موضوع الخدمة وظروفها.
 - تحديد الأهداف المرجوة من خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة.
 - تحديد معيار التوكيد الذي سيتم على أساسها أداء خدمة التوكيد.
 - تحديد مستوى التوكيد المطلوب
 - وضع إستراتيجية متكاملة لأداء خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة

- تحديد معايير القياس المناسبة ومدى ملائمتها لخدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة.
 - تحديد مدى الحاجة للاستعانة بأطراف خارجيين (كالخبراء) في خدمة التوكيد.
 - تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التخطيط المطلوب تنفيذها.
 - تحديد المهام والأنشطة بما في ذلك أساليب جمع الأدلة.
 - تكوين فريق عمل كفؤ وفقاً لاحتياجات وظروف الخدمة.
 - تقسيم العمل على الفريق وتحديد الأدوار والعلاقات.
 - تحديد أسلوب الإشراف والمتابعة لفريق العمل.
 - وضع إستراتيجية واضحة لجمع الأدلة.
 - تحديد طبيعة ومدى الخدمة وفقاً لحجم وتعقيد الخدمة.
 - وضع جدول زمني لأداء الخدمة.
 - توثيق الخطة الموضوعية لأداء الخدمة وإبلاغها لفريق العمل.
- 5/5- أداء خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة.**
- تتضمن عملية أداء خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة العمليات الآتية:
- إجراء الاستشارات للحصول على فهم كافي للأنشطة والنتائج الرئيسية المرتبطة بمعلومات الاستدامة.
 - تنفيذ خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة متخذاً موقف الشك المهني.
 - تقييم مخاطر خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة.
 - تقييم الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

- الاستفسار من لجنة المراجعة الداخلية حول فاعلية العمليات المتعلقة بالاستدامة ومدى العلم بوجود تحريفات جوهرية.
- فحص فاعلية نظم الرقابة الداخلية.
- تطبيق أساليب ومهارات التوكيد المهني.
- تنفيذ إجراءات التوكيد المناسبة (التفتيش - الملاحظة - المصادقات - إعادة الحساب - إعادة الأداء - الإجراءات التحليلية - الاستفسار).
- جمع وتقييم الأدلة المستنديه والإقرارات الإدارية التي تدعم خدمة التوكيد.
- مراجعة وتفتيش الممارسات الإدارية.
- تقييم ومراجعة النظم والعمليات والمعلومات والبيانات المستخدمة لدعم إفصاح أداء الاستدامة على الأمور التي يشملها نطاق الخدمة.
- الاطلاع على نتائج عمل الخبراء إن وجد.
- إجراء المشاورات مع فريق التكاليف في الأمور الصعبة.
- الاستمرار في حالة تأهب من خلال الملاحظة والاستشارات خلال فترة أداء الخدمة.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية (مثل تحليل الاتجاهات).
- حفظ مستندات خدمة التوكيد (توثيق الأدلة والاحتفاظ بالنسخ اللازمة منها).
- التحقق من مدى اتساق معلومات الإفصاح عن الاستدامة مع نتائج خدمة التوكيد.
- استخدام الحكم المهني للوصول إلى استنتاج بناء على الأدلة المتحصل عليها.
- قراءة المعلومات الأخرى التي يتضمنها تقرير الاستدامة لتحديد مدى اتساقها مع معلومات الخدمة.

- الأخذ في الاعتبار تأثير الإحداث اللاحقة.

6/5- التقرير عن نتائج خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

يجب على مراقب الحسابات بعد الانتهاء من أداء عملية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة أن يصدر تقرير يتضمن الاستنتاج الذي توصل إليه من أداء الخدمة بشأن مدى خلو معلومات الاستدامة من التحريفات الجوهرية ومدى توافقها مع معايير القياس المناسبة، ويجب أن يتضمن هذا التقرير مجموعة من العناصر، وهي:

- يجب إن يأخذ التقرير العنوان الآتي "تقرير مراقب الحسابات المستقل عن عملية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة".
- يجب أن يوجه مراقب الحسابات تقريره إلى أصحاب المصلحة من تلك الخدمة.
- يجب أن يحدد مراقب الحسابات مستوى التوكيد المتحصل عليه.
- وصف معايير القياس المستخدمة
- يجب أن يتضمن التقرير تحديد الطرف المسئول عن الإفصاح عن الاستدامة، ومسئولية مراقب الحسابات.
- الإشارة إلى معايير التوكيد التي تم أداء الخدمة وفقا لها.
- الإشارة إلى مدى إشراك الإدارة لأصحاب المصالح في عملية الإفصاح عن الاستدامة.
- ملخص بالمعلومات عن العمل الذي تم انجازه.
- الاستنتاج الذي تم التوصل إليه (غير معدل/ معدل).

- يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من أداء الخدمة، وان يزيل التقرير بتوقيع مراقب الحسابات، واسم مكتبه، وعنوانه، ورقم القيد بسجل المحاسبين والمراجعين.

7/5- متطلبات تفعيل الإطار

- وجود معايير محددة تلقي القبول العام لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- ضرورة إعداد تقرير الاستدامة وفقا لمتطلبات GRI.
- وجود قوانين وتشريعات ملزمة للشركات بالإفصاح عن الاستدامة والحصول على توكيد مهني على هذا الإفصاح.

6- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

يستعرض الباحث في هذه الجزئية نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة للأبحاث المستقبلية، وذلك على النحو التالي:

1/6- نتائج البحث

هدف البحث إلى اقتراح إطار يحدد ويوضح دور مراقب الحسابات في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة ويتضمن هذا الإطار توصيف خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وتحديد مسؤوليات الإدارة، ومسؤوليات مراقب الحسابات، والتخطيط لعملية التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وأداء خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة، والتقرير عن نتائج الخدمة، ويمكن عرض أهم النتائج النظرية التي خلص إليها الباحث على النحو التالي:

(أ) مفهوم التنمية المستدامة لم يظهر مصادفةً وإنما جاء نتيجة تراكم اهتمام كبير بالأمور الاقتصادية والاجتماعية والبيئية على مدار عده عقود. حيث

- ظهر مفهوم التنمية كمرادف للنمو الاقتصادي في أعقاب الحرب العالمية الثانية، ثم تطور حتى ظهر مفهوم التنمية المستدامة بأبعاده الثلاثة في ثمانينيات القرن العشرين وأستمر حتى وقتنا هذا، والذي أهتم بكل من البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، والبعد البيئي بنفس القدر من الاهتمام.
- (ب) هناك أهمية كبيرة لإفصاح الشركات عن الاستدامة، وطلب متزايد عليه من قبل أصحاب المصالح لما يوفره من معلومات هامة تساعد على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وهو ما يساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، كما أن الشركات أدركت أهمية الإفصاح عن الاستدامة لما يحققه من منافع عديدة لها.
- (ج) هناك دور كبير وهام لخدمات التوكيد المهني في إضفاء الثقة على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وهناك طلب متزايد على تلك الخدمات ينشأ من الطلب على معلومات يمكن الاعتماد عليها وذات مصداقية من الإدارة، وذلك لإدارة المخاطر البيئية والاجتماعية للشركة. ومن أصحاب المصالح الذين يريدون التأكد من إن تقرير الشركة يمثل حقاً جهودها وانجازاتها.
- (د) الممارسات الحالية لأداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة افتقدت الدقة والشفافية، واعتمدت على المعرفة الذاتية لمقدمي خدمة التوكيد والتي أخرجت عمليات تقييم ذاتية للغاية، كما سيطر على سوق الخدمة الأربعة الكبار نظرا لاملاكهم القدرات والخبرات التي تمكنهم من أداء تلك الخدمة، وهذا ما يشير إلى أهمية الحاجة إلى آلية أو وسيلة تحدد وتوضح دور مراقب الحسابات في خدمة التوكيد على إفصاح الشركات عن الاستدامة، وهو الأمر الذي يساعد مراقبي الحسابات في الحصول على نصيب من تقديم تلك الخدمة بجانب شركات المحاسبة الكبرى.

(هـ) خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة بأنها "خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء رأي فني محايد بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الرأي إلى أصحاب المصالح، بما يعزز الثقة لديهم في تلك التأكيدات ويساعدهم على اتخاذ القرارات"

(و) يتمثل الهدف من خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة في إبداء رأي فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، والحصول على توكيد بشأن خلو معلومات الاستدامة من التحريفات الجوهرية، وتحسين عملية الإفصاح وزيادة جودته، وان مجال الخدمة يتحدد وفقاً لمزاعم الإدارة بشأن المعلومات التي يتضمنها الإفصاح.

(ز) مراقبي الحسابات هم الأقدر على أداء تلك الخدمة من غيرهم، كما أن الإرشادات التي أصدرتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير (G4) GRI هي أكثر المعايير ملائمة وانتشاراً واستخداماً.

(ح) تتمثل مسؤوليات الإدارة في إعداد تقرير الاستدامة، وإشراك أصحاب المصالح في عملية الإفصاح عن الاستدامة، وإصدار خطاب تكليف مراقب الحسابات بخدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة، الاتفاق معه على شروط ونطاق التكليف، وتوفير ما يلزمه بما يمكنه من جمع الأدلة اللازمة وإجراء الاختبارات اللازمة للحصول على استنتاجه.

(ط) تتمثل مسؤوليات مراقب الحسابات في التحقق من توافر الشروط اللازمة في الموضوع مجال التكليف، والتحقق من توافر الاشتراطات اللازمة لديه لأداء خدمة التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة، والتي تتمثل في توافر المعرفة والخبرة بمجال الخدمة، وإملاك فريق عمل مؤهل ومدرب ويمتلك المهارات والكفاءة اللازمة، واستيفاء المتطلبات المهنية والقانونية

والأخلاقية التي تحددها المعايير المهنية والقوانين والميثاق الأخلاقي للمهنة والالتزام لأداء الخدمة. وامتلاك القدرة على تحمل مسؤولية إشراك أطراف أخرى في عملية التوكيد، وامتلاك القدرة على الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة للتوصل لاستنتاج مناسب، وتحمل المسؤولية عن إبلاغ الاستنتاج الذي حصل عليه إلى الأطراف أصحاب المصلحة، وكذلك الاتفاق مع الإدارة على شروط الخدمة بالتفاصيل الكافية.

(ي) تشمل عملية تخطيط خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة، الحصول على إقرار كتابي من الإدارة بتحمل مسؤوليتها، وتقييم نطاق الخدمة، والحصول على فهم كافي لموضوع الخدمة وظروفها، وتحديد الأهداف المرجوة منها، وتحديد معيار التوكيد الذي سيستخدم، وتحديد مستوى التوكيد المطلوب، ووضع إستراتيجية متكاملة لأداء الخدمة، وتحديد معايير القياس المناسبة، وتحديد مدى الحاجة للاستعانة بأطراف خارجيين، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التخطيط، وتحديد المهام والأنشطة بما في ذلك أساليب جمع الأدلة، وتكوين فريق العمل، وتقسيم العمل، وتحديد أسلوب الإشراف والمتابعة لفريق العمل، ووضع إستراتيجية واضحة لجمع الأدلة، وتحديد طبيعة ومدى خدمة التوكيد وفقاً لحجم وتعقيد الخدمة، ووضع جدول زمني لأداء الخدمة، وتوثيق الخطة الموضوعية لأداء الخدمة وإبلاغها لفريق العمل.

(ك) تتضمن عملية أداء خدمة التوكيد على الإفصاح عن الاستدامة، إجراء الاستشارات للحصول على فهم كافي للأنشطة والنتائج الرئيسية المرتبطة بمعلومات الاستدامة، وتنفيذ خدمة التوكيد متخذاً موقف الشك المهني، وتقييم مخاطر الخدمة، وتقييم الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، والاستفسار من لجنة المراجعة الداخلية حول فاعلية

العمليات المتعلقة بالاستدامة ومدى العلم بوجود تحريفات جوهرية، وفحص فاعلية نظم الرقابة الداخلية، وتطبيق أساليب ومهارات التوكيد المهني، وتنفيذ إجراءات التوكيد المناسبة، وجمع وتقييم الأدلة المستندية والإقرارات الإدارية، ومراجعة وتفقيش الممارسات الإدارية، وتقييم ومراجعة النظم والعمليات والمعلومات والبيانات المستخدمة لدعم إفصاح أداء الاستدامة على الأمور التي يشملها نطاق الخدمة، والاطلاع على نتائج عمل الخبراء إن وجد، وإجراء المشاورات مع فريق التكليف في الأمور الصعبة، والاستمرار في حالة تآهب خلال فترة أداء الخدمة، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، وحفظ مستندات خدمة التوكيد، والتحقق من مدى اتساق معلومات الاستدامة مع نتائج خدمة التوكيد، واستخدام الحكم المهني للوصول إلى استنتاج بناء على الأدلة المتحصل عليها، والأخذ في الاعتبار المعلومات الأخرى وتأثير الأحداث اللاحقة.

(ل) يصدر مراقب الحسابات بعد الانتهاء من أداء عملية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة تقرير يتضمن الاستنتاج الذي توصل إليه من أداء الخدمة بشأن مدى خلو معلومات الاستدامة من التحريفات الجوهرية ومدى توافقها مع معايير القياس المناسبة، ويجب إن يأخذ التقرير العنوان الأتي "تقرير مراقب الحسابات المستقل عن عملية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة"، إلى أصحاب المصلحة من تلك الخدمة، ويحدد مستوى التوكيد المتحصل عليه، ويصف معايير القياس المستخدمة، ويحدد الطرف المسئول عن الإفصاح، ويحدد مسئولية مراقب الحسابات، ويتضمن الإشارة إلى معايير التوكيد المستخدمة، وإلى مدى إشراك الإدارة لأصحاب المصالح في عملية الإفصاح، ويتضمن ملخص بالمعلومات عن العمل الذي تم انجازه، والاستنتاج الذي تم التوصل إليه (غير معدل / معدل)،

وأن يؤرخ بتاريخ الانتهاء من أداء الخدمة، ويزيل بتوقيع مراقب الحسابات،
واسم مكتبه، وعنوانه، ورقم القيد بسجل المحاسبين والمراجعين.

2/6- توصيات البحث

في ضوء أهداف البحث وطبيعة مشكلته وما انتهى إليه من نتائج، يوصى
الباحث بالآتي:-

- ضرورة إلزام الشركات بإصدار تقارير الاستدامة، وفقاً لمعايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI كونها الأكثر انتشاراً على مستوى العالم.
- ضرورة الاتفاق على معايير محده لأداء خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- ضرورة تدخل الحكومات المحلية بسن القوانين والتشريعات التي تلزم الشركات (خاصة المقيدة بالبورصة) على إصدار تقارير الاستدامة بشكل دوري.
- ضرورة تدخل الحكومات المحلية بسن القوانين والتشريعات التي تلزم الشركات بضرورة الحصول على توكيد مهني من قبل مراقب حسابات على إفصاحها عن الاستدامة.
- يجب أن تلزم البورصات الشركات بالإفصاح عن الاستدامة، والحصول على توكيد من قبل مراقب الحسابات كما هو الحال بالنسبة للتقارير المالية كشرط أساسي لاستمرار قيدها بالبورصة.
- يجب أن تلعب الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة دورها في تطوير مهارات وخبرات مراقبي الحسابات، وذلك من خلال وضع برامج واليات لتوفير التأهيل العلمي والتدريب العملي على مستجدات مهنة المحاسبة والمراجعة بما يواكب احتياجات المجتمع المتطورة.

- ضرورة تطوير الجامعات والمؤسسات التعليمية للمناهج التعليمية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة لكي تقي بالمتطلبات الحديثة التي يفرضها عليها التطور.

3/6- مجالات البحث المستقبلية

- في ضوء أهداف ومشكلة البحث وما أنتهي إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، أهمها ما يلي:
- اثر التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة على قرارات الاستثمار - دراسة تجريبية.
- أثر اختلاف الجهة مقدمة خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة على جودة الخدمة وثقة أصحاب المصالح.
- إطار مقترح لتفعيل إشراك أصحاب المصالح في خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.
- دراسة تحليلية لمحددات تبني خدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة.

قائمة المراجع

أولا المراجع العربية

- أبو زنت ، ماجدة عثمان. (2007). "التنمية المستدامة: فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدواتها"، *دار الصفاء للنشر*. الطبعة الأولى. عمان. الأردن. (2007).

-البورصة المصرية. _____ . (2016). "الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة". متاح على :
<http://www.egx.com.eg/arabic/NewsDetails.aspx?NewsID=154216>

-الصاوي, عفت أبو بكر. (2012). "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة (دراسة تطبيقية)". *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. العدد (2). مجلد 49: 101- 162.

-الغباري، أيمن فتحي. (1997). "إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة في ظل الاتجاه المتنامي لدعم قضايا التنمية المستدامة"، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة. جامعة عين شمس، العدد (2)، ص 12 - 42.

-حسن, حنان جابر. (2011). "إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية". *المجلة العربية للإدارة*. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. جامعة الدول العربية. فبراير, 2011.

-حمد، محمد نجيب زكي. (2001). "تحليل منفعة المعلومات المحاسبية البيئية العينية لبناء مؤشرات تقييم الأداء البيئي الاستراتيجي في إطار التنمية المستدامة"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة. جامعة بنها. العدد (1). مجلد (21). (2001).

-شحاتة, شحاتة السيد. (2014). "أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية". *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة. جامعة بني سويف. العدد (1)، مجلد (2)، يونيو, 2014، ص 127- 185.

-صابر، محمد محمود أحمد. (2010). "إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*. كلية التجارة. جامعة طنطا. العدد (2). مجلد (1). (2010).

-على، عبد الوهاب نصر. (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير -المراجعة العربية والدولية والأمريكية. *الجزء الثالث*, الدار الجامعية الإسكندرية.

-فرج، هاني خليل. (2017). "أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية". *مجلة الفكر المحاسبي*. كلية التجارة. جامعة عين شمس. العدد (1). (2017).

ثانياً المراجع الأجنبية

- Adams, C., & Zutshi, A. (2004). Corporate social responsibility: Why business should act responsibly and be accountable. *Australian Accounting Review*, 14(3), 31-39.
- Abd el wahab, r. (2003). "Sustainable development and environmental impact assessment in Egypt: historical assessment", *Environmentalist*, vol. 23, no. I.
- AccountAbility. (2003). AA1000 Assurance Standard. *London: AccountAbility*.
- AccountAbility. (2008). AA1000AS Assurance Standard. www.accountability21.net
- AFED. (2008). "Arab Environment: Future Challenges". *Arab Forum for Environment and Development*. Available at: <http://afedonline.org/afedreport/default.asp>.
- Akisik, O and Gal, G. (2011). "Sustainability in businesses, corporate social responsibility, and accounting standards : an empirical study". *International Journal*

of Accounting and Information Management. Vol. 19.No, 3, pp. 304-324.

- Alles, G. Alexander, K. Miklos, A. (2000). " Accounting in 2015 ", *The CPA Journal-Online Issue* (January).
- Arens, Alvin A. Randal J. Elder, Mark S. Beasley. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11/E: Prentice Hall*.
- Artiach, T., D. Lee, D. Nelson, and J. Walker. (2010). "The Determinates of Corporate Sustainability Performance". *Accounting and Finance*. Vol, 50. pp: 31 - 51.
- Babu, N, R. (1994). "auditing project sustainability". *International Journal of Governmental Auditing*, Vol. 21, No. 2, pp: 1 - 12.
- Ball, A., Owen, D.L. and Gray, R.H. (2000) "External Transparency or Internal Capture? The Role of Third Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports". *Business Strategy and the Environment*. Vol, 9.No, 1. PP: 1-23.
- Beaulieu, Philip R. (2003). " Classification Of Customized Assurance Services By Decision Makers: The Case Of Systrust", *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol 6: 189-215.
- Beckett, R. and Jonker, J. (2002). "Accountability 1000: A New Social Standard for Building Sustainability", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 1, pp. 36 - 77.

- Birkin, F., and woodward, D. (1997). "Management Accounting for Sustainable Development: *part 1: Introduction Management Accounting*, Vol. 75, No. 6.
- Clikeman, P. M. (2004). "How Can You Reap The Rewards Of Good Corporate Citizenry? Be One And Broadcast It", *Strategic Finance*. Vol, 85. No, 10. Pp: 23-27.
- CorporateRegister.com. (2008). Assure View: The CSR assurance statement report. *London: CorporateRegister.com*.
- Daniela, E., and Baumgartner, R,J. (2006). "The relationship between Sustainable Development and Corporate Social Responsibility", *Corporate Responsibility Research Conference*, 4th - 5th September, Dublin.
- Deegan, C., B.J. Cooper and M. Shelly. (2006). "An Investigation of TBL Report Assurance Statements: Australian Evidence", *Australian Accounting Review* 16, 2: 2-18.
- Delfgaawu, T. (2000). "Reporting on Sustainability Development : A Preparer View", *Auditing Journal of Practice & Theory*, Vol. 19. pp: 67 - 75.
- Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers and William W. Behrens III. (1972). "Limits to Growth", *New York: New American Library*.
- Fowke, R. and Prasad, D, K. (1996). "Sustainable Development, Cities and Local Government". *Australian Planner*. Vol, 11, No. 1, pp. 61-66.
- Fraser, B. (2005). "Corporate social responsibility", *Internal Auditor*, Vol. 62, No. 1, pp. 42-48.

- Gillet,C. (2012). "A study of sustainability verification practices: the French case". *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 8 No. 1, pp. 62-84.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2013). " Sustainability Reporting Guidelines" *Version G4*. Available Online at : [http://www. Globalreporting.org](http://www.Globalreporting.org).
- Heymans, D.: (2006). "Stakeholder Engagement in Sustainability Reporting and Sustainability Assurance"
Faculteit der economische wetenschappen en econometrie, Univarsiteit van Amsterdam.
<http://dare.uva.nl/document/41895>.
- Hodge, K. Nava, S. and Jenny, S. (2009). "Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility".
Australian Accounting Review. Vol, 19, No. (3). pp: 178-94.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2007). Proposed strategy for 2009 -2011. NewYork: *International Federation of Accountants* (IFAC).
- ———.(2013). a "International Framework for Assurance Engagements" <http://www.ifac.org/>.
- ——— (2013). b "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information"
ISAE 3000 Revised. December 2013,
<http://www.ifac.org/>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2006). "Why sustainability counts for professional accountants in Business". Available on line at: <http://www.ifac.org>.

- International Council on Mining and Metals (ICMM). (2009). "10 principles for sustainable development". *Available on line at: <http://www.icmm.com/our-work/sustainable-development-framework/10-principles>*.
- Kolk, A. and Perego, P. (2010). "Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation". *Business Strategy & the Environment*. Vol, 19. No, (3). pp: 182-198.
- KPMG. (2002). "KPMG International survey of corporate sustainability reporting 2002". *KPMG Global Sustainability Services*, Amsterdam, the Netherlands.
- ———. (2005). "KPMG International survey of corporate sustainability reporting 2005". *KPMG Global Sustainability Services*, Amsterdam, the Netherlands.
- ———. (2008). "KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting". *KPMG International, Amsterdam*, the Netherlands.
- Lackmann, J. Ernstberger, J. and Stich, M. (2012). "Market Reactions to Increased Reliability of Sustainability Information". *Journal of Business Ethics*. Vol, 107. No, (2). pp : 111-128.
- Manurung, A. M. and Basuki H. (2010). "An Analytical Assessment of Assurance Practices in Social Environmental and Sustainable Reporting in the United Kingdom and North America". *International Journal of Business*. Vol, 12 No, (1): 75-115.
- Moroney, Robyn, Carolyn Windsor, and Yong Ting Aw. (2012). "Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical

analysis". *Accounting & Finance*. Vol, 52. No, (3). pp: 903-39.

- OECD, (2001). "The DAC Guidelines: Strategies for sustainable Development". Available online at: <http://www.oecd.org/dac>.
- O'Dwyer, B., and D. L. Owen. (2005). "Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation". *British Accounting Review*. Vol, 37. No, (2): 205-229.
- O'Dwyer, B., and D. Owen. (2007). "Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance". *Journal of Corporate Citizenship* (25): 77-94.
- O'Dwyer, B., D. Owen, and J. Unerman. (2011). "Seeking Legitimacy for New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting". *Accounting, Organizations & Society*. Vol, 36 No, (1): 31-52.
- O'Dwyer, B. (2011). "The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service". *Contemporary Accounting Research*. Vol, 28 No, (4): 1230-1266.
- Park, J., and T. Brorson. (2005). "Experiences of and Views on Third-Party Assurance of Corporate Environmental and Sustainability Reports". *Journal of Cleaner Production*. Vol, 13. No, 10. pp: 1095-1106.
- Perego, P.(2009). "Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting". *International Journal of Management*. Vol, 26. No, (3). pp: 412-425.

- Perego, P., and A. Kolk. (2012). "Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-Party Assurance of Sustainability Reports". *Journal of Business Ethics*. Vol, 110 No, (2): 173-190
- Peters, G.F. and A.M. Romi. (2015). "The Association between Sustainability Governance and the Assurance of Corporate Sustainability Reports". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 34, No. 1, pp. 163-198.
- Sierra, L., A. Zorio, and M. A. Garc?a-Benau. (2012). "Sustainable Development and Assurance of Corporate Social Responsibility Reports Published by Ibex-35 Companies". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Vol, 20 No, (6). pp: 359-370.
- Simnett, R., A. Vanstraelen, and F. C. Wai. (2009). "Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison". *The Accounting Review*. Vol, 84 No, (3): 937-367.
- Simnett,R. (2012). "Assurance of sustainability reports Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities". *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Vol. 3 No. 1, pp. 89-98.
- Slater, A., Gilbert, S. (2004), "The Evolution of Business Reporting: Make Room for Sustainability Disclosure", *Environmental Quality Management*. Vol, 14. No, 1. pp: 41-48.
- Solomon, A. and L. Lewis, (2002), "Incentives and Disincentives for corporate environmental disclosure".

Business strategy and the Environment. Vol,11. No,3.
pp:154-169.

- United Nations. (1972), "Report of the United Nations Conference on the Human Environment." Stockholm, 5-16 June 1972. *Available from URL: <http://www.unep.org/Documents>.*
- ————. (1982). "World Charter for Nature". *Available at: <http://daccess-ods.un.org/TMP/8147480.48782349.html>.*
- ————. (1987). "Our common future". *World Commission On Environment and Development Oxford: Oxford University Press.*
- ————. (1992). "The RIO Declaration on Environment and Development". Conference on Environment and Development.
- ————. (2002). "Johannesburg Declaration on Sustainable Development". *The World Summit on Sustainable Development. South Africa*, from 26 August to 4 September 2002.
- ————. (2012). "Future We Want". *Conference on Sustainable Development. Rio de Janeiro*, from 20 to 22 June 2012.
- Wallage, P. (2000). "Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol, 19. No,1. pp: 53-65.

