

متى يكون توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات خدمة
مهنية متكاملة؟

ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الثالث لكلية التجارة-جامعة طنطا

بعنوان

التنمية المستدامة والشمول المالى (الرؤى والاثار والتداعيات)

١٥ ابريل ٢٠١٩

الأستاذ الدكتور

عبد الوهاب نصر على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

تستهدف الورقة مناقشة وتحليل متطلبات اعتبار توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات كخدمة مهنية متكاملة، ومن ثم بلورة أوجه القصور في البنية التحتية لتنظيم وممارسة هذه الخدمة في مصر، من جهة، واقتراح آليات مهنية عملية لتلافي هذا القصور، من جهة أخرى.

وبعد تحليل أهم الإصدارات المهنية والفنية الدولية والأمريكية، وغيرها، وكذا أهم الدراسات السابقة ذات الصلة إتضح أن هذه المتطلبات كثيرة ولكن أهمها: وجود تنظيم مهني قوى ومعايير سنية واضحة ومحددة ومفهومة وإطار لإعداد ونشر تقارير الاستدامة قابل للتطبيق في مصر، وسعيير قياس متوافقه معه، والتزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك المهنة في قول وتخطيط وتنفيذ، والتقرير عن، نتائج التوكيد على تقارير استدامة الشركات، هذا كله بجانب وضع وتفعيل الآليات التشريعية والأكاديمية والمجتمعية.

الكلمات الافتتاحية: التوكيد المهني، تقارير الاستدامة، التوكيد المهني على تقارير الاستدامة.

Summary:

The paper aims to discuss and analyze Requirements of the auditor assurance of the sustainability reports of companies as an integrated professional service. And then crystallize the deficiencies in the infrastructure to organize and practices this service in Egypt on the one hand, and propose professional mechanisms to prevent this deficiency on the other hand.

After the analysis of the most important professional publications international, American, and others, as well as the most important previous studies related to these requirements proved to be many, but the most important: The existence of a strong professional organization, clear and defined professional standards and a framework for the preparation and publication of sustainability reports applicable in Egypt, and standards of measurement compatible with it, he auditor's compliance with the professional standards and rules of ethics and conduct of the profession in the acceptance, planning and implementation, and report on, the results of the emphasis on sustainability reports of companies, in addition to the development and activation of legislative, academic and community mechanisms.

Key Words: Professional Assurance, Sustainability Reports, Professional Assurance of Sustainability Reports.

تُعد التقارير المالية^(١) بمثابة الأداة الرئيسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأصحاب المصالح Stakeholders لكي يعتمدوا عليها بصفة أساسية في عملية اتخاذ القرارات والوقوف على مدى الاستقرار والنمو المالي للشركات^(٢)، التي لهم مصلحة فيها (زكى، ٢٠١٨). وقد أدت الانهيارات المتتالية بالعديد من الشركات^(٣) إلى اتفاق البعض (Azam et al., 2011؛ موسى، ٢٠١٨) على وجود فجوة بين ما تفصح عنه الشركات بتقاريرها المالية السنوية وبين ما يحتاجه متخذو القرارات من معلومات تمكنهم من تكوين صورة أكثر شمولاً عن أداء الشركة وقدرتها على خلق القيمة Value Creation والحفاظ عليها في الأجلين القصير والطويل.

ونتيجةً لقصور التقارير المالية من جهة، وتزايد الطلب المتنامي على المعلومات غير المالية من جهة أخرى، أكد البعض (شحاته، ٢٠١٤؛ الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ Erguden et al., 2017؛ موسى، ٢٠١٨) على اتجاه العديد من الشركات نحو الإفصاح عن المعلومات غير المالية - البيئية والاجتماعية والحكومية- في شكل تقارير منفصلة عن التقارير المالية، والتي منها تقارير الاستدامة Sustainability Reports، التي تعتبر تقارير ثلاثية الأبعاد، لإفصاح الشركات عن المعلومات المتعلقة بأنشطتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وذلك في إطار علاقتها بمختلف أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين.

وعلى نفس النحو أشار البعض (Janggu et al., 2013; Simnett et al., 2009؛ شحاته، ٢٠١٤؛ موسى، ٢٠١٨) إلى أنه حتى يمكن إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات غير المالية، بصفة عامة، والمعلومات التي توفرها تقارير الاستدامة بصفة خاصة، يمكن الاعتماد على خدمات التوكيد المهني لمراقبي الحسابات، لهذا الغرض.

واستجابةً لزيادة الطلب على خدمات التوكيد المهني على المعلومات غير المالية عامة، تم إصدار بعض المعايير لتوفير إرشادات لمراقبي الحسابات بشأن تكاليفات التوكيد المهني

(١) في ذلك السياق أشار (زكى، ٢٠١٨؛ معيار المحاسبة المصري رقم ١؛ ISA No. 720) إلى اعتبار القوائم المالية أحد مكونات التقارير المالية، والتي يمكن تعريفها على أنها؛ تلك القوائم التي يتم إعدادها لتلبية احتياجات المستخدم، الذي لا يكون في موقف يسمح له بطلب تقارير تعد بصورة خاصة لمقابلة متطلباته، وتشمل؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل عن الفترة، قائمة الدخل الشامل عن الفترة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتممة. كما يطلق على أي إفصاح مالي أو غير مالي، كمي أو نوعي، بخلاف القوائم المالية وإيضاحاتها، مرفقات القوائم المالية، تحولها من مجرد قوائم إلى تقارير مالية، والتي منها؛ تقريرى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، الأدوات الأخرى المساعدة للإفصاح عن المعلومات كالهوامش والجدول، والمعلومات الأخرى Other Information كالنسب المالية والمعلومات عن العمليات التشغيلية والمسئولية البيئية.

(٢) يستخدم الباحث مصطلح الشركة Company أو المنشأة Firm أو المشروع Enterprise كترادفات لمصطلح الوحدة الاقتصادية Economic Entity ليعني بها التنظيم الاقتصادي الذي يستهدف تحقيق مستوى مرض من الأرباح. ولتحقيق الاتساق، سيستخدم الباحث لفظ الشركة للدلالة على ذلك التنظيم.

(٣) في ذلك الصدد أشار (زكى، ٢٠١٨) إلى إفراز الأزمات والتغيرات الاقتصادية المعاصرة، التي مرت بها الكثير من دول العالم، العديد من القضايا والمشكلات. ومن بين تلك القضايا انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، والتي منها؛ شركة Enron الأمريكية عام (2001)، شركة HIH الأسترالية عام (2001)، شركة On tel الأسترالية عام (2001)، شركة World Com الأمريكية عام (2002)، شركة Adelphia الأمريكية عام (2002)، شركة Vivendi الفرنسية عام (2002)، وشركة Parmalat الإيطالية عام (2003).

كما أشار (Higging and Wendy, 2018) وزيادة دوافع الطلب من جانب أصحاب المصالح على تقرير التوكيد الذي يصدره مراقب الحسابات بشأن المعلومات غير المالية، عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحكمي، والذي يزيد من إمكانية اعتمادهم عليها عند اتخاذ القرارات، الأمر الذي أدى لظهور خدمة التوكيد المهني غير التقليدية على إفصاح الشركات على تقارير الاستدامة. والسؤال المنطقي الآن إذا فرضنا تفعيل إفصاح الشركات في مصر عن تقرير الاستدامة من منظور المحاسبة المالية، ومن ثم أصبحت خدمة التوكيد المهنة عليها مطلوبة فهل استوفت هذه الخدمة المهنية في مصر متطلبات احترامها كذلك؟ وان كانت الإجابة كليا، أو جزئيا، بلا، فما هي الآليات العملية لتوفير هذه المتطلبات في مصر؟ هذا ما نستهدف الإجابة عليه في هذه الورقة وفق منهجية بحث تحليلية انتقادية.

وعليه تستهدف الورقة تأصيل التوكيد المهني لمراقبي الحسابات، بصفة عامة، والوصول لتصنيف مهني لأداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة، بصفة خاصة، ذلك بالإضافة إلى بلورة مراحل تطبيق الإطار العام للتوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة، وأخيرا التحقق من أوجه قصور متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة في بيئة الممارسة المهنية المصرية واقتراح آليات للتغلب على ذلك القصور.

وتحقيقاً لهذا الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي الانتقادي لأهم الإصدارات المهنية والقرارات السابقة ذات الصلة بخدمة التوكيد المهني عامة، وخدمة التوكيد على تقارير الاستدامة خاصة، بغية بلورة التوصيف المهني لأداء تلك الخدمة ومراحل تطبيقها ومعوقات ذلك التطبيق في بيئة الممارسة المهنية المصرية واقتراح أهم آليات التغلب على تلك المعوقات من جهة، والإشارة إلى مجالات البحث المحاسبي المهني في هذا المجال مستقبلاً من جهة ثانية، وسوف تستكمل الورقة التالي:

- التوصيف المهني للتوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير الاستدامة.
- متطلبات اعتبار التوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة.
- الصور في متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة في مصر.

^(٤) معيار التوكيد المهني الدولي (ISAE) International Standard on Assurance Engagements رقم ٣٠٠٠، الصادر عن مجلس معييير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في عام ٢٠٠٣، وقد تم تعديله ليكون ساري المفعول لأغراض تكاليفات التوكيد، بخلاف المراجعة وفحص المعلومات المالية اعتباراً من ٢٠١٥/١٢/١٥ (IAASB, 2013). معيار التوكيد المهني الأسترالي للمناظر للمعيار الدولي Australian Standard on Assurance Engagements (ASAE) رقم ٣٠٠٠، الصادر عن مجلس معييير المراجعة والتوكيد المهني الأسترالي عام ٢٠٠٧، وقد تم تعديله هو الآخر عام ٢٠١٤ وأصبح سارياً اعتباراً من ٢٠١٥/١/١ (AUASB, 2014a). معيار التوكيد المهني الكندي المناظر للمعيار الدولي (CSAE) Canadian standard on Assurance Engagement رقم ٣٠٠٠، الصادر عن مجلس معييير المراجعة والتوكيد المهني الكندي AASB عام ٢٠١٥ ليصبح سارياً اعتباراً من ٢٠١٦/٦/٣٠ (AASB, 2015a). معيار التوكيد على المساءلة Accountability Assurance Standard الصادر عن منظمة المساءلة Accountability Organization عام ٢٠٠٣، وقد تم تعديله عام ٢٠٠٨، ويهدف هذا المعيار توفير إرشادات لمقدمي خدمات التوكيد بشأن خدمات التوكيد على تقارير الاستدامة بصفة خاصة (Accountability, 2008).

- آليات التغلب على القصور في متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة بمصر.

- خلاصة الورقة وفرص البحث المحاسبي المهني المستقبلية.

١. التوصيف المهني للتوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير الاستدامة:

قبل التحقق من ماهية خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة، ينبغي التعرف على ماهية تلك التقارير في بادئ الأمر، وفي ذلك الصدد أشار (الدليل المصرى لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ GRI, 2013) لإمكانية اعتبار تقرير الاستدامة هو تقرير متوازن يتضمن إنجازات الشركة في المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ويتناول قيم ومبادئ الشركة ويوضح العلاقة بين استراتيجيتها والتزاماتها تجاه المجتمع الذى تعمل بصدده. كما يجب أن تراعى الشركة عند إعداد ذلك التقرير ضمان تحقيق الشفافية والدقة والاكتمال والشمولية والحيادية، على أن تكون بيانات التقرير والأرقام الواردة فيه قابلة للمقارنة وملائمة لاحتياجات أصحاب المصالح، ومعدة في الوقت المناسب لمساعدة مستخدميها في اتخاذ مختلف قراراتهم.

وعلى نفس النحو أوضح (الدليل المصرى لحوكمة الشركات، ٢٠١٦) أن الإفصاح عن الاستدامة يحقق العديد من المنافع والتي تتمثل في كل من؛ دعم سمعة الشركة، التحسين المستمر في الأداء، الالتزام بالتشريعات والتعليمات الرقابية في المجالات البيئية، وكذلك كيفية إدارة مخاطر الشركة، فضلا عن سبل تحفيز العاملين بها وجذب رؤوس الأموال.

واستجابة للتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة وتزايد الطلب على وجود أنواع جديدة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصالح، والتي لم تتمكن المراجعة المالية التقليدية من تلبيتها بمفردها (موسى، ٢٠١٨)، أدى ذلك لظهور مصطلح خدمات التوكيد المهني Assurance Services لأول مرة في عام ١٩٩٦ عندما نشرت اللجنة الخاصة بخدمات التوكيد المهني^(١) Special Committee on Assurance Services (SCAS)، والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تقريرها، والتي قدمت به تعريفا لخدمات التوكيد المهني. ثم تبعتها في ذلك لجنة ممارسات المراجعة الدولية International Audit Practices Committee (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) في عام ١٩٩٧ بوضع إطار عام للخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات.

وبتحليل الإصدارات المهنية والدولية ذات الصلة^(٢) ISAE No. 3000; (ISAE No. 3402; ASAE NO. 3000^(١); CSAE NO. 3000^(٢)) يمكن تعريف التوكيد المهني بصفة

(١) تعمل اللجنة الخاصة بالتوكيد المهني منذ إنشائها على إجراء العديد من الدراسات التي تستهدف الآتى؛ التوصل إلى أساس معرفى حول الواقع المهني وما يواجهه من فرص وتحديات، وطبيعة وأنواع خدمات التوكيد التي ينبغي تطويرها بما يكفل تحقيق الاستجابة المهنية الملائمة لتلك الفرص والتحديات (موسى، ٢٠١٨).

(٢) معيار تكليفات التوكيد الدولي International Standard on Assurance Engagement رقم ٣٤٠٢ الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) في ديسمبر ٢٠٠٩، وأصبح ساريا اعتبارا من ٢٠١١/٦/١٥، ويهدف إلى توفير إرشادات بشأن تكليفات التوكيد على هيكل الرقابة الداخلية بالشركة (IAASB, 2009).

عامة، على أنه "خدمة مهنية مستقلة يقوم بها مراقب الحسابات من خلال جمع الأدلة الكافية والملائمة للوصول لاستنتاج عن مجال التكلفة، وذلك بغرض إضفاء الثقة وتحسين جودة المعلومات لأغراض خدمة متخذى القرارات". كما يتمثل هدفه الأساسي فى الحصول على توكيد معقول Reasonable Assurance، وليس مطلقاً، بشأن ما إذا كانت المعلومات الخاصة بمجال التكلفة حالية من التحريفات الجوهرية، وإبداء استنتاج بشأن نتائج قياس وتقييم مجال التكلفة من خلال إعداد تقرير مكتوب.

وعلى نفس النحو اعتبر البعض (على، ٢٠٠٩؛ Arens et al., 2014؛ موسى، ٢٠١٨؛ SSAE No. 18) خدمات التوكيد المهني هي الإطار العام، أى أنها تشمل التوكيد على أى نوع من المعلومات، بينما تعتبر المراجعة التقليدية نوعاً خاصاً من خدمات التصديق^(٤) Attestation Services، والتي تعتبر بدورها نوعاً من خدمات التوكيد المهني.

ونتيجة لتوجه الشركات نحو الإفصاح عن المعلومات غير المالية فى الآونة الأخيرة، وتزايد طلب أصحاب المصالح نحو التحقق من مدى صدق هذه المعلومات أدى ذلك لظهور ما يعرف بالتوكيد المهني غير التقليدى، والذي يعبر عن أى توكيد بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية ونقصها المحدود (Arens et al., 2014)، كما هو الحال بشأن خدمة التوكيد المهني على تقارير المساهمة.

وفيما يتعلق بماهية خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة فيتضح من تحليل الإصدارات المهنية الدولية والدراسات السابقة ذات الصلة (ISAE No. 3000; ISAE No. 3402; ASAE Accountancy, 2008; NO. 3000; CSAE NO. 3000; 2017؛ فرج، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٨) أن تعريفها على أنها، خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء استنتاج فى محاييد بشأن مدى توافق بيانات الإدارة Management Assertions عن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الاستنتاج إلى متخذى القرارات بما يعزز الثقة لديهم فى تلك التوكيدات ويساعدهم على اتخاذ القرارات.

يتضح من تحليل معيار التوكيد الأسترالى (ASAE No. 3000) اختلافه عن نظيره الدولى فى استخدام مصطلح "ممارس التوكيد Assurance Practitioner" ليشمل عند تطبيقه العديد من المهنيين من التخصصات الأخرى بخلاف مراقبى الحسابات، ذلك بالإضافة لإشارته إلى المتطلبات الأخلاقية الواجب توافرها عند القيام بخدمة التوكيد المهني (AUASB, 2014b). يتضح من تحليل معيار التوكيد الكندى (CSAE No. 3000) اختلافه عن نظيره الدولى، نظراً لتصنيفه نطاق عمله ليشمل تكليفات التصديق Attestation Engagements فقط وفصل التكليفات المباشرة Direct Engagements فى معيار آخر وهو (AASB, 2015b) CSAE No. 3000.

كلمة معيار تكليفات التصديق (SSAE) Statement on Standards for Attestation Engagements الصادرة عن مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى AICPA، فى عام ٢٠١٦، لتحل محل قوائم معايير التصديق السابقة، وقد أصبحت سارية اعتباراً من ٢٠١٧/٥/١. AICPA (2016).

تعرف الخدمات التصديقية على أنها خدمات ثلاثية الأطراف يقوم بها مراقب الحسابات (باعتباره الطرف الثانى) بإصدار تقرير - استنتاج كتابى- بشأن مدى إمكانية اعتماد الطرف الثالث (مستخدمى تقرير مراقب الحسابات) على تأكيدات الطرف الأول (الإدارة) وتتضمن تلك الخدمات كل من؛ مراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية، الفحص المحدود للقوائم المالية التاريخية، مراجعة الرقابة على عملية إعداد القوائم المالية، خدمات التصديق الأخرى (والتي تشمل نطاق واسع من الخدمات مثل؛ خدمة التوكيد على الثقة فى النظام الإلكتروني SysTrust، خدمة التوكيد على الثقة فى موقع الشركة على الانترنت Web Trust، خدمة التوكيد على مدى وفاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية، خدمة التوكيد على تقرير الاستدامة (Arens et al., 2014)؛ موسى،

واستناداً على تعريف البعض (على وآخرون، ٢٠١٧؛ Arens et al., 2014) للمراجعة الخارجية التقليدية، يمكننا أن نعرف خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة بأنها "عملية منظمة لتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة بشأن الأداء المستدام، بما يمكن مراقب الحسابات، باعتباره رئيساً لفريق التوكيد، من إبداء استنتاج فني محايد بشأن مصداقية هذه التأكيدات، استناداً لمعايير القياس السارية، وتوصيل توكيده الإيجابي، لمختلف أصحاب المصالح.

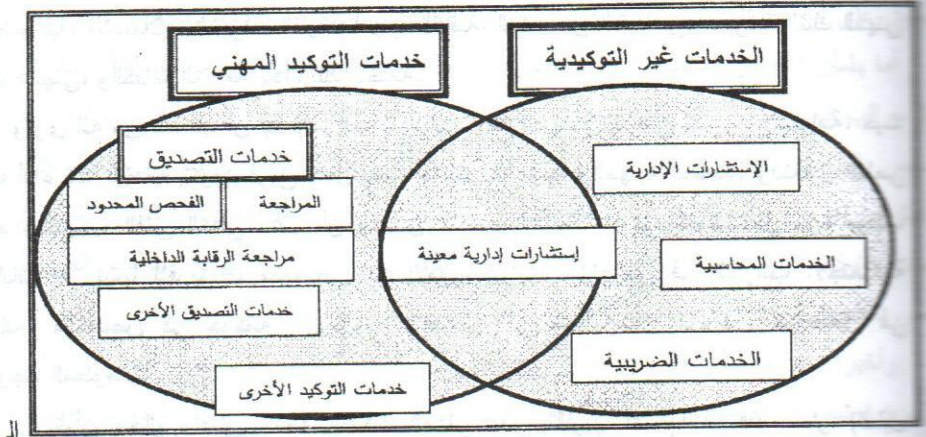
أما فيما يتعلق بالهدف من خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة فقد أوضح (ISAE No. 3000؛ NIVRA, 2007⁽¹⁾؛ موسى، ٢٠١٨) أن جوهر تلك الخدمة، هو التحقق من مدى تمشى المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة مع معايير قياس التقرير الملائمة (إطار إعداد التقرير)، لذلك يستهدف مراقب الحسابات الوصول لاستنتاج معقول، وليس مطلقاً، بشأن تأكيدات الإدارة المتعلقة بالاستدامة، عن طريق التحقق من مدى مصداقية وكفاية الإفصاح عن سياسة الشركة وأنشطتها، وأدائها المستدام الوارد بتقرير الاستدامة.

ونرى أن خدمة التوكيد المهني على تقرير الاستدامة تستهدف إبداء مراقب الحسابات لاستنتاج فني محايد بشأن تأكيدات الإدارة المكتوبة والمتعلقة بالأداء المستدام، استناداً إلى معايير القياس المعمول بها، وتوصيل توكيده الإيجابي مكتوباً سنوياً إلى مختلف أصحاب المصالح بالشركة. ذلك بالإضافة لاستهدافها تحسين مستوى جودة المعلومات، نظراً لمساهمتها في تحسين بعض الخصائص النوعية للمعلومات خاصة خاصيتي التمثيل الصادق والملاءمة، ومن ثم تحسين بيئة إنتاج هذه المعلومات.

أما فيما يتعلق بموقع خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، فقد أشار (Knechel et al., 2007؛ Arens et al., 2014؛ موسى، ٢٠١٨) إلى وجود تزايد متنامي في تشكيلة الخدمات المهنية التي يقدمها مراقبو الحسابات، والتي تطورت من مجرد أداء خدمة المراجعة التقليدية إلى أداء خدمات التوكيد المهني، مروراً بأداء خدمات التصديق غير التقليدية، وهو ما انعكس على التحول من التوكيد على المعلومات المالية السنوية التاريخية إلى التوكيد على المعلومات غير المالية، مثل تقارير الاستدامة. وللتحقق من موقع خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة ضمن تشكيلة خدمات مراقب الحسابات فيما يلي توضيح لتشكيلة مختلف الخدمات المهنية التي يقوم بأدائها مراقبو الحسابات:

(1) معيار تكاليف التوكيد الهولندي المتعلق بالاستدامة Assurance Engagements Relating to Sustainability Reports الصادر عن المعهد الهولندي للمحاسبين المقيدين (NIVRA) في عام ٢٠٠٧، لأغراض تكاليف التوكيد المتعلقة بتقارير الاستدامة (NIVRA, 2007)

شكل (١): يوضح تشكيلة الخدمات المهنية لمراقبي الحسابات



مصدر: (Arens et al., 2014)

وبالرجوع إلى العناصر الأساسية التي ينبغي توافرها في خدمات التوكيد والهدف من تلك الخدمات^(١) وفقا لكل من (ISAE No. 3000; ASAE No. 3000; CSAE No. 3000)، والشروط الأساسية الواجب توافرها في خدمات التصديق^(٢) والهدف منها وفقا لمعيار التصديق الأمريكي (SSAE No. 18)^(٣).

يخلص الباحث إلى إمكانية اعتبار خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة هي خدمة مستقلة تصديقية توكيدية ثلاثية الأطراف تستهدف إبداء مراقب الحسابات لاستنتاج فني محايد عن تأكيدات الإدارة المكتوبة والخاصة بالأداء المستدام، وذلك استنادا إلى معايير القياس المعمول بها وتوصيل توكيده الإيجابي مكتوبا إلى أصحاب المصالح، فضلا عن استهدافها في المقام الأول تحسين جودة المعلومات وسياق إنتاجها.

أما فيما يتعلق بالقائم بخدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، فقد أشار البعض (موسى، ٢٠١٣؛ Kolk and Perego, 2012; GRI, 2013; Nilipour et al., 2017; ٢٠١٣) إلى إمكانية تقسيم هذه الخدمة وفقا لمبادرة التقرير العالمي إلى ثلاث فئات وهم؛ منشآت المحاسبة والمراجعة، مكتب الهندسة، ومكاتب خدمات الاستدامة.

وعلى نفس النحو أيد البعض (Zorio et al., 2013; Nilipour et al., 2017; Miller et al., 2017; ٢٠١٣) ضرورة تمتع موفر الخدمة-

^(١) تتسم العناصر الواجب توافرها في خدمات التوكيد كل من؛ أن تكون علاقة ثلاثية الأطراف، وجود موضوع تكليف ملائم ومعايير مناسبة، إمكانية تجميع أدلة كافية وملائمة، وانتهائها بإعداد تقرير مكتوب. كما تستهدف تلك الخدمات تحسين جودة المعلومات وبناء إنتاجها (IAASB, 2013)

^(٢) تعرف الخدمات غير التصديقية على أنها خدمة ثنائية الأطراف بيم مراقب الحسابات وعميله مباشرة، تستهدف هي الأخرى تحسين جودة المعلومات، ويتطلب أداؤها أن يكون مراقب الحسابات يتمتع بالاستقلال، كما أنه لا يقدم استنتاج كتابي، ومن أمثلة تلك الخدمات التحقق من مدى الالتزام بلسياسات والاجراءات التجارية وشهادة الإيزو ٩٠٠٠ (Arens et al., 2014)؛ موسى، ٢٠١٣

^(٣) تتسم هذه الشروط في كل من؛ أن تكون خدمة ثلاثية الأطراف، أن يقدم مراقب الحسابات استنتاج مكتوب، وجود معايير للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على تأكيدات الإدارة، أن يكون مقدم الخدمة مؤهل علميا وعمليا (AICPA, 2016)

مراقب الحسابات وفريقه- بمجموعة من السمات المهنية والقيم الأخلاقية والتي منها؛ النزاهة والموضوعية، الاستقلال، الخبرات الفنية والمهنية الكافية، التخصص الصناعي، ممارسة الشك المهني والحكم المهني، والكفاءة اللازمة لأداء تلك الخدمة.

ونرى أنه من الصعب أن يقوم مراقب الحسابات بمفرده بالتوكيد على تقارير الاستدامة، حيث يتطلب أداء تلك الخدمة تكوين فريق عمل يتمتع بالخبرات الفنية والمهنية المتعددة والتأهيل العلمي الملائم والتدريب الفنى الكافى، على أن يتضمن التشكيل الأسبب لفريق التوكيد كل من؛ مراقب الحسابات - رئيسا للفريق-، متخصص فى الأمور البيئية، متخصص فى الجوانب الإجتماعية بالشركة، متخصص فى حوكمة الشركات، متخصص فى مجال عمل الشركة، متخصص فى تكنولوجيا المعلومات.

ويشأن مجال ونطاق خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، فقد أشار (الدليل المصرى لحوكمة الشركات، ٢٠١٦) إلى ضرورة تضمن تقارير الاستدامة مجموعة من الجوانب - كحد أدنى لما يجب أن تحتويه- والتي تتمثل فى كل من؛ سياسة الحوكمة ورقابة السلوك المهني للعاملين، سياسة الشركة تجاه البيئة التي تعمل فيها وتأثيرها عليها، العلاقات الحكومية والمشاركات السياسية للشركة، سياسة الشركة الخاصة بعلاقات العاملين وحقوق الانسان وسياسات ضمان عدم التمييز، جودة المنتجات والخدمات المقدمة من الشركة ونظام التعامل مع الشكاوى، ضمان استمرارية الأعمال وإدارة المخاطر والأزمات وحماية المعلومات، سياسية مكافحة الغش والفساد، سياسية المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة.

ويتضح، من تحليل بعض الدراسات السابقة (GRI. 2013؛ شحاته، ٢٠١٤؛ فرج، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٨) إمكانية تقسيم مجال خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة بناء على ما يجب أن تحتويه تلك التقارير من معلومات ليشمل تأكيدات الإدارة بشأن كل من؛ المعلومات الاقتصادية، المعلومات الاجتماعية، المعلومات البيئية، المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات^(١)، المعلومات المتعلقة بالبعد الاستراتيجي والمخاطر^(٢) وإدارة الشركة.

أما فيما يتعلق بنطاق خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، فقد أشار (فرج، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٨) إلى أن نطاق أداء تلك الخدمة، يتحدد بمدى الإجراءات التي سيؤديها مراقب الحسابات، وهو أمر يحكمه مجموعة من الاعتبارات تتمثل فى الحكم المهني ومدى كفاية وملاءمة الأدلة المتحصل عليها للحكم على صدق تأكيدات الإدارة بشأن الاستدامة. ونرى أن مراقب الحسابات

(١) أشار البعض (GRI, 2013؛ شرف، ٢٠١٥؛ موسى، ٢٠١٨) إلى أن تأكيدات الإدارة بشأن المعلومات الاقتصادية تشمل كلا من؛ الأداء الاقتصادي، التواجد فى السوق، الأثار الاقتصادية غير المباشرة، وممارسات الشراء. كما تتضمن تأكيدات الإدارة بشأن المعلومات الاجتماعية كل من ممارسات العمل، حقوق الانسان، مساهمة الشركة فى مشاكل المجتمع، المنتج أو الخدمة المقدمة وتتضمن تأكيدات الإدارة بشأن المعلومات البيئية كلا من؛ الأداء المتعلق بالموارد - المواد، المياه، الطاقة-، التنوع البيولوجي، النفايات، غازات الاحتباس الحراري. ذلك بالإضافة لإطواء تأكيدات الإدارة بشأن معلومات حوكمة الشركات على ممارسات وأنشطة الحوكمة ومدى التزام الشركة بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات.

(٢) أشار (موسى، ٢٠١٨) لإمكانية تصنيف المخاطر إلى نوعين وفقا لمدى تأثيرها على أصول والتزامات الشركة وتدفعاتها وهما؛ المخاطر المالية - والتي تتضمن كلا من؛ مخاطر السيولة، مخاطر الائتمان، مخاطر السوق-، والمخاطر غير المالية - والتي تتضمن كلا من؛ مخاطر الأعمال، المخاطر الاستراتيجية، المخاطر السياسية، مخاطر تكنولوجيا المعلومات، مخاطر ضعف الرقابة الداخلية، المخاطر الحاسوبية.

تطابق الخدمة في حدود حجم العينة التي يحددها وينتهج مدخل التوكيد الاختباري، ويستهدف الوصول على أدلة مقنعة، وليست قاطعة، ويبدأ رأياً بمستوى توكيد معقول وليس مطلقاً.

أما بشأن المعايير المهنية^(١) الملائمة لتوكيد مراقب الحسابات على تقرير الاستدامة، يمكن أن يتدقق مراقب الحسابات على كل من؛ المعيار الدولي لخدمات التوكيد المهني بخلاف خدمات المراجعة والفحص المحدود (ISAE No. 3000) وتعديلاته، ونظيره الكندي (CSAE No. 3000) والبريطاني (ASAE No. 3000)، معيار التصديق الأمريكي (SSAE No. 18)، المعيار المصري لخدمات التوكيد المهني بخلاف المراجعة والفحص المحدود رقم ٣٠٠٠، معيار التوكيد الهولندي الخاص بتكليفات التوكيد على تقرير الاستدامة رقم ٣٤١٠.

وأخيراً فيما يتعلق بمعايير قياس^(٢) صدق تأكيدات الإدارة بتقارير الاستدامة، فيمكن أن تشمل تلك من؛ إرشادات التقرير عن الاستدامة G4 الصادرة عن مبادرة التقرير العالمي، معايير المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ISO، دليل حوكمة الشركات الصادر عام ٢٠١٦، الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن أداء الاستدامة، وأخيراً القوانين واللوائح السارية ذات الصلة.

٣- متطلبات اعتبار التوكيد على تقارير الاستدامة خدمة مهنية متكاملة:

وفقاً لتوصيف خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة فإنها تعتبر عملية منظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابعاً منطقياً، تحتوي كل منها على مجموعة من الخطوات المتتابعة، أيضاً فضلاً عن اتسام ذلك التتابع بقدر من المرونة. وقياساً على عملية المراجعة الخارجية التقليدية ضمن الإطار العام للتوكيد على تقارير الاستدامة أربع مراحل وهي؛ مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال التكليف، مرحلة تنفيذ أعمال التكليف، وأخيراً مرحلة النتائج وإعداد وعرض التقرير، وبما يلي استعرض لتلك المراحل الأربعة، بصورة أكثر تفصيلاً، وذلك على النحو التالي:

٣-١- مرحلة قبول التكليف:

تبدأ هذه المرحلة بقبول مراقب الحسابات لتكليفه بمهمة التوكيد على تقارير الاستدامة من قبل الصيغة العامة للمساهمين، وفي ذلك الصدد أشارت الإصدارات المهنية (ISAE No. 3000; ASAE No. 3000; CSAE No. 3000; ISAE No. 3400) إلى ضرورة توافر عدة شروط لكي يقوم مراقب الحسابات بقبول التكليف من عدمه، والتي منها؛ ملاءمة موضوع التوكيد أي قابليته للتقييم أو القياس، ملاءمة معايير القياس لموضوع التوكيد، قدرة مراقب الحسابات على الوصول على الأدلة الكافية والملاءمة لدعم استنتاجاته بشأن تأكيدات الإدارة، تؤكد مراقب الحسابات

^(١) تعرف المعايير المهنية Professional Standards على أنها نموذج أداء ملازم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة، كما أنها تعد بمثابة مقاييس لتقييم مدى كفاءة أداء عملية المراجعة، حيث يتم صياغة تلك المعايير من قبل الجهات المهنية والتنشيرية. وذلك على خلاف المعايير الفنية التي يتم إصدارها من قبل منظمات غير محاسبية مثل معايير ISO الصادرة عن المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (موسى، ٢٠١٨).

^(٢) تعرف معايير القياس Measurement Criteria هي أنماط أو معايير أو مستويات تستخدم في تقييم أو قياس مجال التكليف، وقد تكون معايير رسمية صادرة عن جهات محاسبية مثل معايير إعداد التقارير المالية IFRS، أو معايير صادرة عن جهات غير محاسبية مثل معايير الإفصاح غير المالي، أو قد تكون تشريعات ولوائح سارية (موسى، ٢٠١٨).

من أن فريق عمله يضم أشخاصا لديهم الخبرة الكافية والملائمة لكافة الأمور الفنية المتعلقة بمجال التكليف، والإمام المبدئي بطبيعة نشاط الشركة.

وعلى نفس النحو أضاف معيار التوكيد الهولندي رقم ٣٤١٠ أنه في حالة استعانة مراقب الحسابات بخبراء من خارج منشأة المحاسبة والمراجعة في عملية التخطيط والتنفيذ وإعداد تقرير التوكيد، ينبغي أن يشير إلى ذلك في خطاب قبول التكليف. وركز معيار (ISAE No. 3000) على ضرورة تقييم مراقب الحسابات لمخاطر قبول التكليف والتي تتضمن خطر أعمال العميل Client's Business Risk، خطر التوكيد Assurance Risk، وخطر أعمال مراقب الحسابات Auditor's Business Risk^(١).

كما أشار (على، ٢٠٠٩؛ موسى، ٢٠١٨) إلى ضرورة استيفاء خطاب قبول التكليف مجموعة من النواحي الشكلية والتي تتمثل في احتوائه على كل من؛ الهدف من التوكيد، مجال التوكيد، مسئولية مراقب الحسابات، مسئولية إدارة الشركة عن مجال التوكيد، شكل تقرير التوكيد، أسماء فريق التوكيد ووصف موجز لأدوارهم، الجدول الزمني المحدد لاستكمال أعمال التكليف، ضرورة الحصول والإطلاع على كافة السجلات والمستندات المتعلقة بمجال التوكيد، إمكانية الحصول على أية مصادقات مكتوبة مرتبطة بمجال التوكيد، إمكانية الاستعانة بمراقبي حسابات آخرين، إمكانية الاستعانة ببعض الخبراء والمتخصصين في إنجاز أعمال التوكيد، إمكانية الاعتماد على مراجعين داخليين في إنجاز أعمال التوكيد، وأتعب تكليف التوكيد.

٢/٣- مرحلة تخطيط أعمال التكليف:

وفي ذلك الصدد أشار البعض (على، ٢٠٠٩؛ مبارك، ٢٠١٣؛ موسى، ٢٠١٨) إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات، بتلك المرحلة، بوضع استراتيجية عامة للتكليف ومدخل تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات التوكيد. كما أوضح (ISAE No. 3000; ASAE No. 3000; CSAE No. 3000) أنه ينبغي على مراقب الحسابات، لأغراض تخطيط أعمال التكليف، القيام بالآتي؛ فهم الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وبيئتها وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، تقييم مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ذات الصلة بمجال التكليف، تحديد الاستخدامات المهنية المتوقعة من المعلومات التي تم تجميعها، وتوصيل هذه المعلومات إلى أعضاء فريق التوكيد القائم بأعمال التكليف.

وعلى نفس النحو أضاف معيار التوكيد الهولندي رقم ٣٤١٠، ضرورة توسيع مراقب الحسابات لنطاق إجراءاته التحليلية، بتلك المرحلة، للحصول على فهم كاف لكافة أنشطة الشركة - التشغيلية والبيئية والاجتماعية والحوكومية - ، فهم أهداف واستراتيجيات الأعمال ذات الصلة بمجال

(١) في ذلك الصدد أشار (نمير، ٢٠١٤؛ Arens et al., 2014؛ موسى، ٢٠١٨) إلى أن خطر أعمال العميل ينجم عن حدوث تغييرات في البيئة الخارجية أو الصناعة والتي لا يمكن تخفيض حدتها وتكون خارج نطاق سيطرة مراقب الحسابات، كما يتأثر خطر التوكيد بعدة عوامل والتي منها وجود أوجه ضعف جوهرية بهيكل الرقابة الداخلية وعدم إعداد التقارير المطلوب التوكيد بشأنها في الوقت المناسب، ويكون ذلك الخطر أيضا خارج نطاق سيطرة مراقب الحسابات، وأخيرا يتمثل خطر أعمال مراقب الحسابات في فقدان السعة وتحمل تكاليف التنازلي، وهو بالطبع يقع كليا تحت سيطرة مراقب الحسابات.

التكليف تحديد مستوى منخفض للأهمية النسبية Materiality. ذلك بالإضافة لضرورة تقييم فريق التكليف والتأكد من اتسامه بالمعرفة والخبرة الكافية المتعلقة بكل من؛ مجال التوكيد، القضايا البيئية والحواف الاجتماعية الواردة بتقرير الاستدامة، التشريعات البيئية والاجتماعية، القوانين الخاصة بالبيئة، الاتفاقات الدولية والمحلية، نظم الإدارة البيئية والسلامة المهنية، معايير التوكيد ذات الصلة، وقطاع التي تنتمي إليها الشركة -مجال التكليف-.

وتساقا مع ما أشار إليه (موسى، ٢٠١٨) نحن نرى إمكانية إنهاء مرحلة التخطيط بإعداد وتوقيع خطة عامة لمهمة التوكيد، والتي تتضمن؛ أهداف مهمة التوكيد على تقارير الاستدامة، سير توكيد التي سيعتمد عليها عند أداء الخدمة، نطاق ومجال مهمة التوكيد، معايير القياس المستخدمة، المدى الزمني لمهمة التوكيد. كما يتضح أن الإعداد الجيد لخطة التوكيد ينعكس بدوره على إعداد جيد لبرنامج التوكيد، الذي ينطوي على كل من؛ أهداف التوكيد، طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، تخصيص أعمال التوكيد، تحديد موازنة الوقت المخصصة لكل مجال من مجالات التوكيد.

٢-٣-٣ - مرحلة تنفيذ أعمال تكليف التوكيد:

يعتبر جمع وتقييم أدلة الإثبات جوهر هذه المرحلة. وفي ذلك الصدد يتضح أنه وفقا للبعض (ISAE No. 3000; ASAE No. 3000; CSAE No. 3000) ينبغي على مراقب الحسابات تنفيذ مجموعة من الإجراءات، تمثل بدورها أدوات لجمع الأدلة يمكن الاعتماد عليها في تأييد استنتاجه على المعايير، وتتضمن كل من؛ الاختبارات الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transactions، الإجراءات التحليلية Analytical Procedures، اختبارات التفاصيل Test of Details، والاختبارات الإضافية للتفاصيل -التي يقوم مراقب الحسابات بها لتجميع الأدلة الكافية والسلامة في شكل مستندي وذلك لتدنية خطر التوكيد إلى أدنى مستوى مقبول.

وعلى نفس النحو أضاف معيار التوكيد الهولندي رقم 3410، وجود مجموعة من الإجراءات المستحقة داخل المهنة، التي يمكن أداءها للحصول على الأدلة بشأن المعلومات غير المالية، والتي من أهمها؛ إجراء مقابلات مع المسؤولين عن السياسة البيئية والاجتماعية وإعداد المعلومات غير المالية بالشركة، الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، التأكد من وجود اتساق بين المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية والمعلومات غير المالية الواردة بتقرير الاستدامة، إجراء مقارنات لمعدلات الإصابة بالأمراض والوفيات المرتبطة بالعمل، إجراء مقارنات لمعدلات التغيب عن العمل، إجراء مقارنات بين معدل شكاوى العملاء، والتحقق من مدى الالتزام بالسلامة المهنية.

٢-٣-٤ - مرحلة التقرير عن نتائج أعمال التوكيد:

يعتبر التقرير هو المنتج النهائي لأداء عملية التوكيد، والذي يعتبر بمثابة الأداة التي يتم من خلالها توصيل مراقب الحسابات لاستنتاجه لأصحاب المصالح بشأن ما إذا كانت تأكيدات الإدارة في

تقريرها عن الاستدامة تتماشى مع متطلبات القياس والإفصاح السارية التي اتفق عليها مع عميله (شحاته، ٢٠١٤).

ووفقاً للإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة (ISAE No. 3000; ASAE شحاته، ٢٠١٤; Arens et al., 2014; GRI, 2013; CSAE No. 3000; No. 3000; موسي، ٢٠١٨) يجب أن يشتمل تقرير التوكيد المهني على عدة عناصر أساسية وهي؛ عنوان يوضح أنه تقرير توكيد مهني مستقل (تقرير مراقب الحسابات المستقل عن أعمال التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن الاستدامة)، الطرف أو الأطراف الذين يوجه لهم التقرير، الأهداف العامة للتوكيد، تحديد ووصف مجال التكاليف، مستوى التوكيد، تحديد معايير القياس، وجود فقرة تنص على أنه قد تم أداء مهمة التكاليف وفقاً للمعايير المهنية لخدمات التوكيد المهني، ملخص ما تم أدائه، استنتاج مراقب الحسابات بشأن مجال التكاليف، تاريخ التقرير، توقيع مراقب الحسابات، وعنوان منشأة المحاسبة والمراجعة.

٤- القصور في متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة في مصر: نتيجة لزيادة الوعي البيئي لدى الأفراد ومنشآت الأعمال في مصر بشكل ملحوظ عكسه إصدار تشريعات بيئية حيث صدر قانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤، وظهور العديد من التقارير، بخلاف القوائم المالية التقليدية السنوية، كتقارير المسؤولية الاجتماعية وتقارير الاستدامة وتقرير الأعمال المتكامل، أوجد طلباً متنامياً على استحداث مجموعة من خدمات التوكيد المهني غير التقليدية تبعاً لذلك، كالتوكيد على إفصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية، التوكيد على إفصاح الشركات عن تقارير الاستدامة، والتوكيد على تقارير الأعمال المتكاملة وغيرها من خدمات التوكيد المهني غير التقليدية. وبالنظر للوضع المهني في مصر والذي يمثل جانب العرض لخدمات مراقبي الحسابات، فقد أوضحت دراسة (فرج، ٢٠١٤) عدداً من التحديات التي تواجه بيئة الممارسة المهنية في مصر، والتي تتمثل في كل من؛ التحديات التشريعية كعدم ملاءمة قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ للظروف الراهنة^(١) وتعدد التشريعات المرتبطة بالمهنة وتشقتها وتعارضها في أغلب الأحيان، والتحديات العلمية كغياب التنسيق والتعاون فيما بين المنظمات العلمية، كالجامعات، والمنظمات المهنية وغياب وجود متطلبات خاصة بالتعليم المهني المستمر كشرط لاستمرار الترخيص بمزاوله المهنة.

ذلك بالإضافة لوجود مجموعة من التحديات المهنية كعدم ملاءمة دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الصادر عام ١٩٥٨ للتطورات التي شهدتها الفترة اللاحقة وعدم تحديد دستور مهنة المحاسبة والمراجعة للجهة الرئيسية المشرفة على المهنة وكيفية التنسيق بينها وبين الجهات الأخرى المعنية بالمهنة فضلاً عن غياب التنظيم المهني. ومجموعة من التحديات العملية التي تنقسم

(١) في ذلك الصدد أشار (فرج، ٢٠١٤) إلى صدور قانون مزاوله المهنة قبل إنشاء نقابة التجاريين وقبل إنشاء المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين وهو ما انعكس على خلوه من الإشارة إلى الكيانات التي من دورها ممارسة المهنة، فضلاً عن عدم تضمينه أي متطلبات تساهم في تحقيق شرط الكفاءة قبل الترخيص بمزاوله المهنة، وتحديد الجهة التي لها حق إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وكيفية مراقبة تنفيذ هذه المعايير.

حزماً إلى تحديات خاصة بالمحاسبين والمراجعين كالكفاءة والخبرة والاستقلال والنزاهة والشفافية والإكثبات المالية والتكنولوجية لمنشآت المحاسبة والمراجعة، وتحديات خاصة ببيئة العمل ككفاءة وإدارة العمل ومدى توفر هياكل رقابة داخلية جيدة ولجان مراجعة.

وتظهر عدة تحديات متعلقة بالرقابة على الجودة، أيضاً، كعدم وجود هيئة أو لجنة أو جهة مسؤولة عن مراقبة على جودة أعمال المهنة في مصر باستثناء وجود وحدة رقابة الجودة على مراجعي الحسابات المقيدين بالبورصة والموجودة بالهيئة العامة للرقابة المالية، والتي يقتصر دورها على التحقق من الجودة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة ولا يمتد إلى غيرها من الشركات.

وتعقد بإمكانية انعكاس التحديات ببيئة الممارسة المهنية المصرية خاصة، في ظل غياب التنظيم الجيد وعدم توافر وجود معيار مصرى يتعلق بالتوكيد على تقارير الاستدامة يتلاءم مع السمات المميزة لبيئة التطبيق، بخلاف معيار التوكيد المهني المصري رقم ٣٠٠٠ المناظر للمعيار الدولي والتي يعد بمثابة ترجمة حرفية، فضلاً عن عدم توافر أية إرشادات في ذلك الصدد، انعكس ذلك نتيجة على اتساع فجوة التوقعات^(١) Expectation Gap في مجال مراجعة الخارجية في البيئة المصرية. وهو ما أيدته بعض الدراسات المصرية (نمير، ٢٠١٤؛ شحاته، ٢٠١٤) كنتيجة لطلب المتلقي على خدمات التوكيد المهني غير التقليدية، الأمر الذي قد ينعكس على الوفاء بمتطلبات أداء خدمة توكيد على تقارير الاستدامة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وبخلاصة الأمر أن هناك قصوراً في استيفاء التوكيد المهني على الاستدامة في مصر لمتطلبات اختياره خدمة مهنية متكاملة، وأن هذا القصور يشمل كافة المتطلبات كما ونوعاً، بدءاً من توصيف الخدمة وانتهاءً بالتقرير عن نتائجها لأصحاب المصلحة بالشركات.

→ آليات التغلب على القصور في متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة في مصر:

في ضوء ما سبق فإننا نرى أن أداء مراقبي الحسابات لخدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة، كخدمة متكاملة، في مصر، باعتبارها أحد خدمات التوكيد المهني غير التقليدية، يحتاج لتفعيل مجموعة من الآليات، أهمها ما يلي:

١- الآليات التشريعية:

وتتضمن دوراً متطوراً للبرلمان في؛ إصدار تشريع مهني واحد لتنظيم مهنة المحاسبة في مصر، جمع النصوص القانونية واللوائح ذات البعد المهني وضمها لهذا القانون، منع صدور معايير حسابية ومهنية وقواعد وآداب وسلوك مهنية عن غير صفته، الإلزام القانوني للشركات بنشر وطلب التوكيد على الاستدامة.

^(١) يرى كك الصدد أشار (Alani, 2014; Mathkur, 2015; Ali et al., 2015) إلى إمكانية اعتبار فجوة التوقعات بمثابة الفرق بين الأداء المتوقع لمراقبي الحسابات من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات، كما يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى جزئين وهما؛ فجوة المعقولة Reasonable Gap (التي تمثل الفرق بين الأداء المتوقع لمراقبي الحسابات من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية بناء على احتياجاتهم وأداء مراقبي الحسابات الذي يمكن القيام به بمستوى مقبول)، فجوة الأداء Performance Gap (التي تمثل الفرق بين أداء مراقبي الحسابات بمستوى مقبول والأداء الفعلي له، والتي تنقسم بدورها إلى فجوة القصور في المعايير والقواعد المنظمة للمهنة وفجوة القصور في الأداء)

٢/٥ - الآليات المهنية:

وتتضمن ضرورة وجود مجموعة من الآليات لتفعيل الإطار المهني لخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن تقارير الاستدامة، وتوحيد نماذج الإفصاح عن تقارير الاستدامة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية مصحوبا بإرشادات محاسبية توجه الممارسة المحاسبية فى هذا الشأن - إذا أمكن ذلك- أو على أقل تقدير ضرورة الالتزام بتضمين تلك التقارير حد أدنى من الجوانب التى يجب الإفصاح عنها والاحتفاظ بجزء من المرونة لإضافة جوانب أخرى باختلاف طبيعة عمل الشركة مع الحرص على توحيد الجوانب الإضافية على مستوى كل صناعة.

وتحديث معيار التوكيد المصرى رقم ٣٠٠٠ ليوأكب نظيره الدولى المعدل، والذي تم تفعيله اعتباراً من بداية عام ٢٠١٥ مصحوبا بإرشادات مهنية توجه مراقبي الحسابات نحو الممارسة المهنية السليمة عند التوكيد على الإفصاح غير المالى بصفة عامة، والاستدامة بصفة خاصة، قيام الجهات المنظمة للمهنة بدورها فى متابعة الإلتزام بمعايير السلوك المهني لمراقب الحسابات، مع فرض عقوبات فى حالات عدم الإلتزام بالمعايير المهنية. وأخيرا تفعيل برامج التنمية المهنية بمنشآت المحاسبة والمراجعة فى ظل رقابة ومتابعة مستمرة من جهة، والزام هذه المنشآت بإعداد ونشر تقارير الشفافية من جهة أخرى.

٣/٥ - آليات أكاديمية:

وتشمل إعادة النظر فى برامج التعليم المحاسبى من جهة وتطعيمها بمقررات ملائمة لزيادة المعرفة بمتطلبات خدمات التوكيد المهني غير التقليدية، بصفة عامة، وخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن تقارير الاستدامة، بصفة خاصة. وأن تتضمن الخطة البحثية لأقسام المحاسبة إجراء بحوث ميدانية وتطبيقية فى هذا المجال خاصة بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتدعيم توجه كليات التجارة، خاصة أقسام المحاسبة بها، لعقد مؤتمرات علمية متخصصة فى هذا المجال.

٤/٥ - آليات مجتمعية:

وتشمل برامج توعية الجهات الرقابية ومنظمات المجتمع المدني والجامعات المصرية بمرود أداء خدمات التوكيد المهني غير التقليدية بصفة عامة، وخدمة التوكيد المهني على إفصاح الشركات على تقارير الاستدامة بصفة خاصة، وذلك كله وفق خطة اعلامية مدروسة من خلال كافة وسائل الاعلام، سواء العام، أو لمختص، بكل أدواته.

٦- خلاصة البحث وفرص البحث المحاسبى المهني المستقبلية:

استهدفت الورقة الوصول توصيف مهني لأداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة، بلورة مراحل تطبيق الإطار العام للتوكيد على تقارير الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة، وأخيرا التحقق من أوجه قصور متطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية واقترح آليات للتغلب على ذلك القصور.

وفي ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة على أنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة بشأن الأداء المستدام، بما يمكن مراقب الحسابات، باعتباره رئيسا لفريق التوكيد، من إيداء استنتاج فني محايد بشأن مصداقية التأكيدات، استنادا لمعايير القياس السارية، وتوصيل توكيده الإيجابي، لمختلف أصحاب المصالح. فضلا عن إمكانية اعتبارها خدمة مهنية مستقلة تصديقية توكيدية ثلاثية الأطراف تستهدف في المقام الأول تحسين جودة معلومات الاستدامة وسياق إنتاجها.

كما خلصنا إلى أنه من الصعب أن يقوم مراقب الحسابات بمفرده بالتوكيد على تقارير الاستدامة، حيث يتطلب أداء تلك الخدمة تكوين فريق عمل يتمتع بالخبرات الفنية والمهنية المتعددة لتأمين العمل الكافي، فضلا عن إمكانية تقسيم مجال خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة ليشمل؛ المعلومات الاقتصادية، المعلومات الاجتماعية، المعلومات البيئية، المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات، المعلومات المتعلقة بالبعد الاستراتيجي والمخاطر وإدارة الشركة وإمكانية أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة، كعملية منظمة، على أربع مراحل وهي؛ مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال التكليف، مرحلة تنفيذ أعمال التكليف، وأخيرا مرحلة التسليم وإعداد وعرض التقرير.

كما خلصنا إلى إمكانية انعكاس التحديات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، خاصة في ظل غياب تنظيم المهني، على الوفاء بمتطلبات أداء خدمة التوكيد على تقارير الاستدامة، وهو ما يشير إلى ضرورة تفعيل من مجموعة من الآليات التي تتضمن؛ الآليات التشريعية، الآليات المهنية، الآليات التنظيمية، الآليات المجتمعية.

وختاما فنحن نرى أهمية اتجاه البحث المحاسبي في مصر مستقبلا نحو المجالات التالية:

- دور مراقب الحسابات في الفحص المحدود لإفصاح الشركات المقيدة في البورصة عن أدائها المستدام - دراسة تجريبية.
- دور المراجعة الداخلية في التوكيد الداخلي على تقارير الاستدامة على مستوى قطاعات وأقسام الشركة لخدمة الإدارة - دراسة تجريبية.
- أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير الاستدامة على قرار الاستثمار - دراسة تجريبية.
- أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير الاستدامة على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية.
- محددات جودة خدمة التوكيد المهني على تقارير الاستدامة مقارنة بمحددات جودة المراجعة التقليدية السنوية - دراسة تجريبية.
- مدى كفاءة مراقب الحسابات في إصدار الحكم المهني على الأهمية النسبية في حالتى التوكيد المالي وغير المالي - دراسة تجريبية مقارنة.

- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. الدليل المصرى لحوكمة الشركات. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦. متاح على: www.asa.gov.eg.
- زكى، نهى محمد. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. ٢٠١٥. أثر الإفصاح غير المالى عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة - دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- شحاته، السيد شحاته. ٢٠١٤. أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قرارى الاستثمار ومنح الائتمان - دراسة ميدانية وتجريبية. مجلة المحاسبة والمراجعة *AUJAA*، كلية التجارة جامعة بنى سويف، ٢(١): ١٢٧-١٨٥.
- على، عبدالوهاب نصر. ٢٠٠٩. موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الإسكندرية، الدار الجامعية.
- _____، هانى خليل ومحمد فوزى. ٢٠١٧. اساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية.
- فرج، هانى خليل. ٢٠١٤. إطار مقترح لآليات الإشراف والرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات المساهمة في بيئة الممارسة المهنية في مصر - مع دراسة استطلاعية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية
- فرج، هانى خليل. ٢٠١٧. أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية. مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس ٢١(١): ٦٢٣-٦٨٣.
- مبارك، سهام عبدالمنجى. ٢٠١٣. أثر مراجعة إفصاح الشركات الملوثة للبيئة عن مدى التزامها بالتشريعات واللوائح البيئية على قرارات الاستثمار فى الأسهم. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- موسى، سعاد زغول عبده. ٢٠١٨. أثر توكيد المراجع الخارجى على تقارير الأعمال المتكاملة على قرارى الاستثمار ومنح الائتمان - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- نمير، أمينة رمضان. ٢٠١٤. أثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحرارى على جودة التوكيد ومصادقية المعلومات المفصح عنها - دراسة

تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة
الإسكندرية.

وزارة الاستثمار. مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية. معيار المراجعة

المصري رقم ٣٠٠٠ متاح على: www.asa.gov.eg

. ٢٠١٥. عرض القوائم المالية. معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل، قرار وزير

الاستثمار رقم (١١٠). متاح على: www.asa.gov.eg.

مراجع الأجنبية:

Accountability. 2008. AA1000 Assurance Standard. Available at
www.accountability.org.

Accountancy. 2017. How to Respond to Assurance Needs on Non- Financial
Information. Available at: www.accountancyeurope.eu.

Alani, H. 2014. Bridging the Expectations Gap between Auditors Reports and
Requirements of the Financial Community: An Empirical Study Kingdom of
Bahrain. *Research Journal of Finance and Accounting* 5 (15): 90-96.

Ali, F., M. Aamir, H. Raza, and S. Naqvi. 2015. An Empirical Investigation of the
Audit Expectation Gap in Pakistan. *International Journal of African and
Asian Studies* 11: 108-114.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA). 1997. **Special
Committee on Assurance Services SCAS**. Available at: www.aicpa.org.

. 2016. **Statement on
Standards For Attestation Engagements**. SSAE No. 18. . Available at
www.aicpa.org.

Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance
Services: An Integrated Approach 14th Edition**. Upper Saddle River, NJ:
Prentice- Hall.

Auditing and Assurance Standards Board (AASB). 2015a. **Attestation
Engagements other than Audit or Reviews of Historical Financial
Information**. CSAE No. 3000. Available at: www.auasb.gov.au.

. 2015b. **Direct Engagement**.
CSAE No. 3001. Available at: www.auasb.gov.au.

Australian Government: Auditing and Assurance Standards Board (AUASB).
2014a. **Framework for Assurance Engagement**. Available at
www.auasb.gov.au.

2014b.

Assurance or Reviews of Historical Financial Information. ASAE No.
3000. Available at: www.auasb.gov.au.

Azam. S. M., K. Z. Warraich, and H. A. Sajid. 2011. One Report: Bringing Change
in Corporate Reporting through Integration of Financial and Non-Financial
Performance Disclosure. *International Journal of Accounting & Financial
Reporting* 1(1): 50-71.

- den, A. E., C. T. Kaya, and A. R. Z. Sayar. 2017. Integrated Assurance for non-Financial Reporting. *International Journal of Economics, Commerce & Management* 5(1):72-81.
- Global Reporting Initiative (GRI). 2013. The External Assurance of Sustainability Reporting. Available at: www.globalreporting.org.
- King, C., and W. Stubbe. 2018. Stakeholders perspectives on the role of Regulatory Reform in Integrated Reporting. *Journal of Business Ethics* 147(3):489-508.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2009. **Audit Documentation**. ISA No. 230. Available at: www.ifac.org.
- _____. 2012. **Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements**. ISAE No. 3410. Available at: www.ifac.org.
- _____. 2013. **Revised Assurance Engagement Other than Audits or Reviews of Historical Information**. ISAE No. 3000. Available at: www.ifac.org.
- _____. 2015. **The Auditor's Responsibilities Relating to other Information**. ISA No. 720 revised. Available at: www.ifac.org.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2009. **Annual Report**. Available at: www.ifac.org.
- Jaggu, T., F. Darusi, Y. Sawani, and M. M. Zain. 2013. Assurance of CSR and sustainability Reports: Empirical Evidence from an Emerging Economy. *Journal of Energy Technologies and Policy* 3(11):390-396.
- Kachel, W. R., S. E. Salterio, and B. Ballou. 2007. **Auditing Assurance and Risk**. 3/E: Thomson South-Western.
- King, A., and P. Perego. 2012. Multinationals Accountability on Sustainability: The Evolution of third-party assurance of Sustainability reports. *Journal of Business Ethics* 10(2):173-190.
- Kulkarni, N. 2015. The Expectation Gap in Auditing. *Research Journal of Finance and Accounting* 6 (8): 61-68.
- Miller, K. C., L. Fink, and T. Y. Proctor. 2017. Current trends and Future Expectations in External Assurance for Integrated Corporate Sustainability Report. *Journal of Legal, Ethical & Regulatory Issues* 20(1):11-17.
- Netherlands Institute of Registered Accountants (NIVRA). 2007. **Assurance Engagements relating to Sustainability Reports**. No. 3410. Available at: www.nivra.nl.
- Pillay, A., T. A. De Silva, and J. Roudaki. 2017. State of Sustainability Reporting Assurance in New Zealand. **7th Annual International Conference on Accounting & Finance** 94-102.
- Reynolds, R., A. Vanstraelen, and W. F. Chua. 2009. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review* 86(3):937-967.
- Salterio, A., M. A. Garcia-Benau, and L. Sierra. 2013. Sustainability Development and Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business Strategy & The Environment* 22(7):484-500.