

دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك

(Combined Assurance) لتقارير الإستدامة

د.هدى محمد محمد عبدالله

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة قناة السويس

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى محاولة تقديم إطار متكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك في تأكيد تقارير الإستدامة بأبعادها المختلفة الإقتصادية والإجتماعية والبيئية حيث يمثل التأكيد المشترك آلية لتخطيط وتنسيق جهود التأكيد الداخلية والخارجية لتدعيم البيئة الرقابية للشركة، وذلك من خلال تحليل العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية مع التركيز على الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لتقارير الإستدامة، وإبراز أهم محددات ومتطلبات التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة، ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم البحث إلى خمسة محاور تعرض المحور الأول لدور العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة، وتناول المحور الثاني محددات التأكيد الخارجي لمعلومات الإستدامة، كما تناول المحور الثالث إطار متكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) لتقارير الإستدامة في ضوء آليات الحوكمة وذلك من خلال تحليل أدوار مختلف الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في عملية التأكيد وبيان أهم صعوبات ومزايا تطبيق الإطار المتكامل لبرنامج التأكيد المشترك أما في المحور الخامس فقد تم إجراء دراسة ميدانية لتوضيح دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك من خلال تحليل إجابات العينة المستخدمة من معدي القوائم المالية والمراجعين الداخليين والخارجيين، واشتمل المحدد الخامس على النتائج والتوصيات، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها تزايد أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تأكيد تقارير الإستدامة بالإضافة إلى الدور الإستشاري، كما توجد أهمية لتطبيق أبعاد الإطار المتكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة لتحسين التغطية التأكيدية التي يتم الحصول عليها من الأطراف المتعددة المشاركة في عملية التأكيد.

الكلمات الدالة: التأكيد المشترك - تقارير الإستدامة - آليات الحوكمة.

أولاً: فكرة البحث:

تظهر التقارير المالية الموقف الإقتصادي والمالي للشركة ولها دور حيوي في اتخاذ القرارات ولكنها لا تقدم معلومات عن الجوانب الاجتماعية والبيئية لأنشطة الشركة، وللتغلب على هذا القصور تفصح الشركات اختياريًا في التقارير السنوية أو تقارير ملحقية عن معلومات حول المسؤولية الاجتماعية والبيئية وقضايا استدامة الشركة. إن الاهتمام بالنواحي المالية والإقتصادية أصبح غير كافي فالإستدامة الإقتصادية يجب أن تدعم بالإستدامة البيئية والإجتماعية للحفاظ على الإستمرارية (Cemil K.& Ali U., 2017).

في عام ٢٠١٥ تم إصدار أهداف التنمية المستدامة من خلال الأمم المتحدة كجزء من جدول أعمال ٢٠٣٠، أهداف التنمية المستدامة تعد خطوة طموحة تجاه نظرة أكثر شمولاً عن الإستدامة تتضمن ١٧ هدفاً تغطي كل الجوانب المتعلقة بالإستدامة، إلا أنه يوجد بعض التحديات المرتبطة بتطبيق الاستراتيجيات والخطط المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف تتضمن تجنب ردود الفعل السلبية المحلية والدولية، والوصول لمصادر المعلومات لفهم أهداف التنمية المستدامة والرقابة والتقييم لمختلف المحاور والتغييرات التنظيمية المعقدة المطلوبة من المنظمة والمجتمع لتطبيقها، حيث تقدم هذه الأهداف مدخل متكامل لتحقيق متطلبات الإستدامة بشكل فعال تغطي جميع القضايا الإقتصادية والإجتماعية والبيئية على نطاق واسع، وتفرض دراسة وتحليل آليات التقييم الجديدة لأهداف التنمية المستدامة التي تربط مباشرة عوائد هذه الأهداف المرغوبة مع التغييرات التنظيمية الضرورية (Aysha F., et.al., 2017).

تعد ممارسة الإستدامة في بيئة الأعمال الحديثة أحد متطلبات المنافسة، ولذلك إستدامة الشركة هي عنصر استراتيجي حيوي حيث يحقق ثلاثة أبعاد، البعد الإجتماعي والبعد البيئي والبعد الإقتصادي من خلال تطوير سياسات ونظم حماية البيئة والممارسات التي تساعد على الإحتفاظ بالعلاقات مع المجتمع من عملاء وموردين لتحقيق منفعة لكل من الشركة وأصحاب المصلحة، بالإضافة لذلك ممارسات الإستدامة تحافظ على مناخ القبول والدعم من الجهات التنظيمية والمساهمين وأصحاب المصلحة، ويؤدي إلى زيادة الرضا الوظيفي وإخلاص العميل، كما يسمح سلوك إستدامة الشركة بتوفير احتياجات المستثمرين من المعلومات (Jennifer M., et.al., 2015).

نوهت دراسة (Stefan S., et.al., 2015) إلى أن استدامة الشركة هي تطوير العمل بالطريقة التي تحقق احتياجات الشركة وأصحاب المصلحة وفي نفس الوقت حماية وتعزيز والحفاظ على الموارد الإجتماعية والطبيعية في المستقبل، أما إدارة استدامة الشركة فهي تغطي جميع الأنشطة المتعلقة بتصميم وقياس وتحليل وتحسين الأنشطة البيئية والإجتماعية والإقتصادية لخلق تنمية مستدامة للشركة ذاتها، ولتمكين الشركة من المساهمة في التنمية المستدامة للإقتصاد والمجتمع ككل.

كما إزداد الاهتمام بتقارير الإستدامة كنتيجة لثورة التقارير البيئية وتقارير المسؤولية الإجتماعية للشركة، والمبادرات العالمية من خلال الأمم المتحدة ومبادرة التقرير العالمية Global Reporting Initiatives (GRI) والذي يمثل إطار عالمي متفق عليه والأكثر استخداماً بين الشركات في العديد من الدول للتقرير عن الإستدامة حيث يقدم مصدر إرشادي للمستخدمين خلال عملية التطبيق ويوفر ملحقات تساعد الشركات في الصناعات المتخصصة لإعداد تقارير الإستدامة، كنتيجة لذلك أصبح هناك وعي متزايد لإصدار تقارير استدامة منفصلة (Watts S., 2015 & Chen L., et.al., 2015).

وأكدت دراسة (De Villiers C.& Marques A., 2016) أن الشركات ذات أداء الإستدامة المرتفع لديها انخفاض في تكلفة رأس المال بشكل كبير عند نشر تقرير استدامة منفصل لأول مرة، مثل هذه الشركات المبادرة ذات أداء الإستدامة المرتفع تجذب مستثمرين بشكل أكبر كما أن كمية ومستوى الإفصاح عن معلومات الإستدامة ترتبط إيجابياً بارتفاع أسعار أسهم الشركة.

وقد أكدت دراسة (Michelon G., et.al., 2015) أن إصدار تقرير استدامة منفصل، هذا الاستثمار الإختياري يمثل مؤشر للمستثمرين عن مدى مصداقية الشركة لأنه يتطلب جهد أكبر والتزامات مالية وبشرية أكثر من الإفصاح عن معلومات الإستدامة في التقارير السنوية، كما أن تقارير الإستدامة تقدم نوع مختلف من المعلومات عن التقارير المالية حيث تشير إلى المقدرة على خلق قيمة طويلة الأجل للشركة من خلال الأخذ في الإعتبار الأداء الإقتصادي والإجتماعي والبيئي للشركة.

أوضحت دراسة (Renard Y., 2015) أن أصحاب المصلحة يطالبون بشكل متزايد بإفصاحات أكثر ليس فقط عن الأداء الإقتصادي ولكن أيضاً الممارسات البيئية والإجتماعية للشركة وهذا هو الدافع الرئيسي لتنمية وتطوير أدوات التقرير عن استدامة الشركة

Sustainability Reporting Tools (SRTs) وقد توصلت الدراسة إلى أن مستخدمي إرشادات GRI لديهم تذبذب أقل في أسعار الأسهم وتكلفة رأس مال أقل ودقة أكثر لتوقعات المحللين كنتيجة مباشرة لزيادة الشفافية.

لا يجب النظر إلى الإستدامة على أنها هدف نهائي ولكنها عملية مستمرة للتغيير والإبتكار، هذا الإبتكار يمكن أن يكون أداة دعم هامة لتطوير الممارسات المحاسبية والإدارية لاستدامة الشركة للمساهمة بشكل فعال في التنمية المستدامة وتحديد التحديات البيئية والإجتماعية بشكل أكثر كفاءة، كما يعد التقرير عن معلومات الإستدامة أمر حيوي للتنمية المستدامة حيث أن متخذي القرار وأصحاب المصلحة يمكن أن يشاركوا في استدامة الشركة إذا كانت لديهم معلومات جيدة عن التأثيرات الإجتماعية والبيئية غير المرغوب فيها، وإذا كان باستطاعتهم مقارنة البدائل التشغيلية والإستثمارية المختلفة بالنسبة لتأثيرات الإستدامة، إلا أن النظم المحاسبية التقليدية لا توفر صورة حقيقية للتأثيرات الإجتماعية والبيئية الملائمة (Stefan S., et.al., 2017).

وعند فحص محددات التقرير عن معلومات الإستدامة ذكرت دراسة (Hahn R.& Kuhnen M., 2013) أن هناك محددات خارجية تؤثر على عملية التقرير عن معلومات الإستدامة منها ضغوط أصحاب المصلحة والقوى المؤسسية والتنظيمية، تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين لتخفيض تكلفة رأس المال، رؤية الشركة، حجم الشركة، التضخم، والرأي العام.

كما ركزت دراسة (Thomas T., et.al., 2016) على المحددات الداخلية للتقرير عن معلومات الإستدامة من خلال ستة شركات دنماركية ذات تقارير استدامة نموذجية، وأوضحت النتائج أنه بالرغم من التصنيف المرتفع لتقارير استدامة هذه الشركات إلا أن الهياكل والنظم والعمليات التي تدار من خلالها تقارير الإستدامة تختلف عبر الشركات، حيث لا تعد عملية التقرير عن معلومات الإستدامة جزء من الأنشطة اليومية للشركات ولكنها نشاط منفصل، كما أن أداء الإستدامة يعتمد على الآلية الكلية للشركة التي تؤثر على تدفق المعلومات، وعملية اتخاذ القرار، وتخطيط المسؤولية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تضمين تقارير الإستدامة العوامل التنظيمية الداخلية وتفاعلها مع بعضها البعض لأنها تمثل معلومات ذات قيمة للمستخدمين.

إن نمو مصالح وتوقعات المساهمين المستجدة تجبر الشركات على الإستعداد لتفعيل الإستدامة في العمل، ويعد تقرير الإستدامة مقياساً لمساعدة متخذي القرار من خلال ترجمة البيانات البيئية والإقتصادية والإجتماعية، كما أن ردود أفعال المستثمرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة ومدى قبولهم لإمداد الشركات بالموارد المطلوبة مثل رأس المال والعمالة والعملاء يتأثر بقنوات الإتصال الفعالة مثل تقرير الإستدامة الذي يعزز سمعة الشركة ويعمل كمصدر لميزة سوقية تنافسية (Dutta S., et.al., 2012).

وقد ذكرت دراسة (Ranjith A., & Shamim T., 2017) أن آليات الحوكمة والمسئولية الاجتماعية للشركة لا يجب دراستهم بشكل منفصل، كما أن حوكمة الشركة دعامة ضرورية للإلتزام بممارسات المسئولية الاجتماعية للشركة، حيث تعد حوكمة الشركة والمسئولية الاجتماعية وجهان لعملة واحدة.

وانطلاقاً مما سبق، ترى الباحثة أنه نظراً لتنوع المخاطر التي تواجه الشركات في بيئة الأعمال الحديثة وخاصة المخاطر البيئية والإجتماعية والمتعلقة بقضايا الإستدامة وكثرة الجوانب التي تحتاج إلى تأكيد بحيث أصبحت إدارة الشركة لديها قدر كبير من التقارير والمعلومات نظراً لعدم تنسيق الجهود التأكيدية من الأطراف المتعددة وبالتالي أصبح هناك حاجة لإستخدام برامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) والتي تمثل آلية لتخطيط وتنسيق جهود التأكيد الداخلية والخارجية لتدعيم البيئة الرقابية للشركة، كما أن تطور الإفصاح الإختياري عن معلومات الإستدامة أدى إلى تطور مماثل في قضايا تتعلق بجودة ومصداقية هذه النوعية من التقارير غير المالية، وفي سياق ضمان جودة تقارير الإستدامة لابد من دراسة دور التأكيد الداخلي من خلال الجهات الداخلية في الشركة التي تضطلع بمهام الرقابة والإشراف على جودة تقارير الشركة من خلال آليات الإشراف الداخلية في إطار هيكل حوكمة الشركة، حيث في ضوء تفعيل برامج التأكيد المشترك لابد من معرفة مدى مشاركة المراجعة الداخلية في الخدمات التأكيدية المتعلقة بقضايا الإستدامة بأبعادها المختلفة، والتعرف على مدى مساهمة لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة الداخلية في تحسين جودة ممارسات التقرير عن أداء الإستدامة، وفي سياق ضمان مصداقية تقارير الإستدامة فلا بد من تناول دور ومحددات التأكيد الخارجي لهذه التقارير لتدعيم الثقة في دقة المعلومات المقرر عنها خاصة أن الإفصاح الإختياري عن معلومات الإستدامة لا يعد ذو أهمية إذا افتقد عنصر المصداقية وهو ما دفع الباحثة إلى تناول فكرة وموضوع البحث.

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:-

- ١- محاولة تقديم إطار متكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك في تأكيد تقارير الإستدامة.
- ٢- تحليل العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية مع التركيز على الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لتقارير الإستدامة.
- ٣- إبراز محددات ومتطلبات التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة.

ثالثاً: أهمية البحث:- وتنقسم إلى:

١- الأهمية العلمية:

بالرغم من تزايد الإهتمام بتأكيد تقارير الإستدامة إلا أن التركيز في التوجهات البحثية على دور المراجع الخارجي في تأكيد المعلومات المتعلقة بقضايا الإستدامة، ويوجد ندرة في تناول دور الأطراف الداخلية وخاصة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها الإستراتيجي والعلاقة التفاعلية بينها وبين لجنة المراجعة حيث أصبحت من المهام الأساسية في نطاق متابعة وإشراف لجنة المراجعة، كما أن لجنة المراجعة ذات الخصائص الفعالة تساهم في تحديد استراتيجيات استدامة الشركة وتحقيق مصداقية تقارير الإستدامة، كما أن قضايا الإستدامة وخاصة تأكيد معلومات الإستدامة لازالت مجالاً خصباً للمزيد من الأبحاث حيث أنها اتجاه محلي وعالمي في إطار التنمية المستدامة، بالإضافة إلى أنه لم يتم تناول برنامج التأكيد المشترك من قبل وذلك في حدود علم الباحثة بالنسبة لتنسيق وتخطيط أنشطة التأكيد لمعلومات الإستدامة حيث أنها آلية تأكيدية حديثة نسبياً حيث تم التركيز على الدول المتقدمة مع اختلاف البيئة التنظيمية والقانونية ومستوى الإفصاح والشفافية عن الدول النامية.

٢- الأهمية العملية:

تعد الإستدامة جزء من الإستراتيجية طويلة الأجل للشركات، وأصبح هناك اتجاه متزايد للمطالبة بموثوقية ومصداقية معلومات تقارير الإستدامة من جانب المساهمين وأصحاب المصالح نظراً لتعدد الجوانب التي تغطيها قضايا الإستدامة بأبعادها المختلفة والمخاطر المرتبطة بها، وبالتالي ضرورة تكامل الآليات التأكيدية في إطار برنامج التأكيد المشترك الذي يدعم الدور الحوكمي لجميع الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في عملية التأكيد بما يؤدي لخلق قيمة للشركة، كما أن تحليل العلاقات

المتداخلة ومسئوليات الأطراف المختلفة ضمن آليات حوكمة الشركة يساهم في تدعيم مصداقية وشفافية تقارير الإستدامة مع التركيز على الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة في تأكيد تقارير الإستدامة.

رابعاً: فروض البحث:-

إنطلاقاً من فكرة البحث وأهدافه وأهميته، يمكن اشتقاق الفروض كما يلي:-

١- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

٢- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

٣- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

٤- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

خامساً: منهج البحث:-

تحاول الباحثة من خلال هذا البحث تحديد دور الأطراف المختلفة التي يمكن أن تشارك في تأكيد معلومات الإستدامة بغرض زيادة مصداقية وموثوقية هذه المعلومات، وفي سبيل ذلك اعتمدت الباحثة على اتباع المنهج الإستقرائي من خلال ملاحظة مدى أهمية قضايا الإستدامة بأبعادها المختلفة والإتجاه المحلي والعالمي نحو التنمية المستدامة في كافة المجالات بالإضافة إلى أهمية تأكيد هذه المعلومات لأصحاب المصلحة، ثم محاولة وضع إطار متكامل من خلال استخدام برنامج التأكيد المشترك بما يتضمنه من متطلبات وصعوبات ومزايا وتحديد لدور التأكيد الداخلي والخارجي مع التركيز على الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية ودور لجنة المراجعة كآليات حوكمة داخلية بالنسبة لتأكيد تقارير الإستدامة واشتقاق فروض البحث، ثم إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض البحث إحصائياً للوصول إلى نتائج للحكم على مدى صلاحية أبعاد الإطار المتكامل وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة.

سادساً: تقسيمات البحث:-

في ضوء فكرة البحث، أهميته، وفروضة، وتحقيقاً لأهدافه واعتماداً على منهجه تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية :-

المحور الأول: دور العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة.

المحور الثاني: محددات التأكيد الخارجي لمعلومات الإستدامة.

المحور الثالث: إطار متكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) لتقارير الإستدامة في ضوء آليات الحوكمة.

المحور الرابع: دراسة ميدانية لاختبار دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

المحور الخامس: النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.

المحور الأول: دور العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة:-

كأحد الآليات الرئيسية لحوكمة الشركة تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تخفيض تكاليف الوكالة من خلال الرقابة على كفاءة سياسات التقرير المالي للإدارة (Sharma V.& Iselin E., 2012)، فلجان المراجعة لها أهمية متزايدة في اتخاذ مسئولية جودة التقرير المالي وانضباط قرارات الإفصاح، فوجود لجنة مراجعة يرتبط بجودة تقرير مالي مرتفعة تتحقق من خلال إدارة أرباح أقل، افصاحات اختيارية أكثر ودقة ومصداقية المعلومات المقرر عنها (Medhat E., et.al., 2018).

تتضمن المسئوليات الأساسية للجنة المراجعة الإشراف على الأنشطة المالية للشركة، مساعدة مجلس الإدارة في القضايا المتعلقة بالتقرير المالي والتواصل مع المراجعين الداخليين والخارجيين، رقابة موثوقية القوائم المالية، والتحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما أن كفاءة لجنة المراجعة في القيام بمسئولياتها يحقق حماية أفضل لصالح المساهمين ويعزز قيمة الشركة (Larry A.& Taylor D., 2012).

وقد أوضحت دراستي (Choi B., et.al., 2013) و (Verriest A., et.al., 2013) أن لجنة المراجعة هي المراقب النهائي لعملية التقرير عن أنشطة الشركة من خلال الرقابة على ممارسات التقرير المالي وغير المالي وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة، وعلى الرغم من أن دور لجنة المراجعة يركز بشكل تقليدي على الإفصاح المالي الإلزامي، إلا أن هذا الدور أصبح يشمل الإشراف والرقابة على كل من الإفصاح الإلزامي والإختياري كنتيجة لتعدد معايير التقرير المالي الدولية وضغوط المساهمين لتشجيع الشركات على وجود آليات حوكمة فعالة مثل لجان المراجعة لتحسين شفافية وجودة التقارير المالية وغير المالية، هذا الدور الشامل للجنة المراجعة يؤدي إلى التركيز على التحقق من أن الشركات تتحمل مسئولية التأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية في ظل التقرير والإفصاح الإختياري عن معلومات الإستدامة.

ذكرت دراسة (Qu W., et.al., 2012) أن الإفصاح الإختياري هو الإفصاح الزائد على متطلبات الإفصاح الإلزامي ويقسم إلى الإفصاح عن معلومات استراتيجية، معلومات مالية، ومعلومات غير مالية، وله أهمية كبيرة خاصة في البلدان النامية ذات الأسواق الناشئة حيث تنمية واستدامة سوق رأس المال تعتمد بشكل كبير على تخفيض فجوة المعلومات بين

الإدارة والمستثمرين، وبالتالي فهو يعتبر آلية لتخفيض عدم تماثل المعلومات، كما أنه يعبر عن شفافية ومصداقية تقارير الشركة، ويتأثر مدى الإفصاح الإختياري بعوامل متعددة قد تكون عوامل اقتصادية، تغييرات في اتجاهات المجتمع، عوامل سلوكية مثل ثقافة الشركة، ويؤدي زيادة الإفصاح الإختياري إلى تحسن في قيمة الشركة. كما نوهت دراسة (Mattew R., 2013) أن الإدارة تفصح اختياريًا عن المعلومات للمستثمرين طالما أن المنافع المتوقعة أكبر من التكاليف المرتبطة بالإفصاح، حيث يعمل الإفصاح الإختياري كمؤشر للمستثمرين عن الإمكانيات والقدرات الإدارية كما أن الزيادة في الإفصاح الإختياري ترتبط بالزيادة في الجهود الرقابية للجنة المراجعة.

قامت دراسة (Khaled S., et.al., 2015) بتحليل ٦٤ دراسة تجريبية لتحديد أهم العوامل المؤثرة على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والإفصاح الإختياري (الإفصاح عن رأس المال الفكري والإفصاح الإجتماعي والبيئي)، وما إذا كانت النتائج تتأثر بالإختلافات في نوع وأسلوب الإفصاح الإختياري، مفاهيم المتغيرات المتعلقة بحوكمة الشركة، مستوى حماية المستثمر وموقع الدولة الجغرافي، وقد توصلت الدراسة إلى أن:

١- لجنة المراجعة لها أثر إيجابي كبير على الإفصاح الإختياري.

٢- من العوامل التي تؤثر على العلاقة بين مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والإفصاح الإختياري هي نوع المعلومات التي يتضمنها الإفصاح وتوجهات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بشأن التأكيد على المعلومات الإستراتيجية والمالية وغير المالية وذلك تماشيًا مع احتياجات المستثمرين لزيادة قدرتهم على التنبؤ بالأرباح المستقبلية.

٣- أسلوب الإفصاح (التقرير السنوي مقابل موقع الشركة على الإنترنت) يؤثر على العلاقة بين مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والإفصاح الإختياري، فالتقارير السنوية تمثل أداة الإفصاح الرئيسية ذات الهيكل القانوني الذي يسمح بمقارنة محتواها المعلوماتي بين مختلف الشركات، أما الإفصاح عبر الويب غالباً اختياري ويتم الوصول إليه مجاناً من مختلف فئات أصحاب المصلحة ويتطلب من الشركات أن تتحمل تكاليف إعداد وتحديث إضافية، وبالتالي لجنة المراجعة تؤكد على الوسيلة الرسمية والتقليدية للإفصاح.

٤- اختلاف نتائج الدراسات التجريبية يمكن ارجاعها للإختلافات في النظم القانونية والمؤسسية، على سبيل المثال، مستوى حماية المستثمر يؤثر على العلاقة بين مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والإفصاح الإختياري حيث تواجه الإدارة خطر تقاضي مرتفع في البيئة التي تتصف بمستوى عالي من حماية المستثمر وبالتالي يميلون إلى تحسين سياسة تقرير الشركة لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

نوهت دراسة (Hisham K., et.al.,2014) عن مدى ارتباط خصائص لجنة المراجعة بفاعليتها في رقابة عمليات تقرير الشركة، لذلك الدمج المناسب للمهارات والخبرة ضروري في تدعيم قدرة لجنة المراجعة على تحمل مسؤولياتها بشكل فعال. كما أوضحت دراسة (Garcia L., et.al., 2012) أن لجنة المراجعة الفعالة تقاس من خلال وجود ثلاثة أعضاء على الأقل معظمهم مستقلين، تجتمع على الأقل أربعة مرات في العام مع وجود عضو واحد على الأقل ذو خبرة مالية، ولديها تفاعل مع وظيفة المراجعة الداخلية حيث يمكنهم معاً تحسين قضايا حوكمة الشركة الداخلية.

كما أوضحت دراسة (Ranjith A.& Shamim T., 2017) أنه حتى في ظل غياب متطلبات الإفصاح الإلزامي فإن وجود لجنة مراجعة ذات خصائص كافية تحسن مستوى كل من الإفصاح المالي وغير المالي مثل الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركة، كما أن وجود هذه الخصائص يعمل كمؤشر سوقي لجودة عملية الرقابة في الشركة ويسهل تبني المعايير المحاسبية التي تهدف إلى تعزيز شفافية وجودة تقرير الشركة.

ترى الباحثة أنه بالنظر إلى الإهتمام المتزايد بقضايا الإستدامة ولتخفيف حدة الضغوط من جانب المساهمين والجهات التنظيمية تقوم الشركات بالتقرير عن قضايا الإستدامة بشكل متزايد ويتم تأكيد هذه التقارير طوعياً، وحتى تصبح الشركات مدركة للمخاطر المرتبطة بقضايا الإستدامة يتم مراقبة ممارسات الإستدامة والتقرير عنها ودعم اختصاصات المسؤولين عن حوكمة الشركة في اتجاه مقابلة توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة، ومن المتوقع بالنسبة للجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركة أن يكون لها دور كبير في التأكيد الداخلي لتقارير الإستدامة.

فقد توصلت دراسة (Trotman A.& Trotman K., 2015) من خلال المقابلات الشخصية مع أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين في عينة من الشركات الأسترالية أن لجان المراجعة تهتم بقضايا الإستدامة ودقة ومصداقية التقرير عن معلومات الإستدامة،

وأن دور لجان المراجعة تم تدعيمه فيما وراء التركيز على الجوانب المالية إلى رقابة الخطر والتقرير غير المالي.

وجدت دراسة (Habiba A.& Mahbub Z., 2018) أن خصائص لجنة المراجعة لها أثر على التأكيد الإختياري لتقارير الإستدامة، وأن التقرير عن الإستدامة أصبح منطقة أساسية تقع تحت إشراف لجنة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وتأكيد تقارير الإستدامة حيث تؤثر على مدى الرقابة المقدمة من جانب لجنة المراجعة بالنسبة لقضايا الإستدامة.

ذكرت دراسة (Ranjith A.& Shamin T., 2017) أن لجنة المراجعة يجب أن تتضمن عضو واحد على الأقل بمؤهلات وخبرة محاسبية أو مالية مناسبة للقيام بدورها بكفاءة، حيث أعضاء لجنة المراجعة الذين لديهم خبرة مالية يستطيعون فهم تطبيقات وممارسات التقرير الجيدة بوجه عام والتوافق مع ممارسات التقرير المثلى بوجه خاص، كما أنهم يستطيعون تحسين مستوى الإفصاح الإختياري عن المسؤولية الإجتماعية للشركة بالاعتماد على معرفتهم بأسواق المال، كما أن تعيين أعضاء في لجنة المراجعة ذوي خبرة مالية يؤدي إلى ردود فعل موجبة في أسواق المال تجاه الشركة.

قامت دراسة (Singhvi, et.al., 2012) بتحليل رد فعل السوق تجاه استقالات أعضاء لجنة المراجعة، باستخدام عينة مكونة من ١٠٧ عضو لجنة مراجعة قاموا بالاستقالة خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٨ وقد وجد رد فعل سلبي للسوق لخروج الأعضاء ذوي الخبرة المالية خاصة المحاسبية ولا يوجد مثل هذا بالنسبة لاستقالة الأعضاء الآخرين، فالمستثمرين لديهم الوعي بأهمية الخبراء الماليين في لجنة المراجعة ويعطوا قيمة خاصة للخبراء من المحاسبين. ونوهت دراسة (Baatwah S., et.al., 2013) أنه يجب أن يتم التركيز فيما وراء مجرد الخبرة المالية وتشجيع لجان المراجعة ذات الخبرات المتنوعة الملائمة التي تشمل خبرات صناعية وتكنولوجية وقانونية وحوكمة.

ومن الخصائص الهامة للجنة المراجعة والتي تناولتها دراسة (Hisham K., et.al., 2014) إستقلال لجنة المراجعة، فالرقابة الفعالة لممارسات الإدارة تتأثر بوجود مديرين مستقلين بلجنة المراجعة الذين لا تربطهم علاقة شخصية أو اقتصادية بالإدارة وبالتالي أكثر قدرة على العمل بشكل موضوعي ومستقل عن تأثير الإدارة ويمكنهم الحد من السلوك الإنتهازي للإدارة وتخفيض فرص حجب المعلومات لمصلحتها الشخصية، لجنة المراجعة

ذات المديرين المستقلين تؤكد على جودة وشفافية عملية التقرير المالي والتي بدورها تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، لذلك يبدو من المنطقي أن الرقابة الفعالة من خلال المديرين المستقلين في لجنة المراجعة تحفز الإدارة لتقديم معلومات إضافية دقيقة.

ذكرت دراسة (Larry A.&Taylor D., 2012) أن استقلال لجنة المراجعة يساعدها على العمل بمهنية أكثر في الإشراف والرقابة على إدارة الشركة، كما يمكنها دعم نظام الرقابة الداخلية والمراجع الخارجي في مواجهة الإدارة بالنسبة للمواقف المتعارضة. كما أكدت دراسة (Ranjith A.& Shamin T., 2017) أن لجنة المراجعة يجب أن تتكون فقط من مديرين مستقلين حتى تكون فعالة في حماية مصداقية وشفافية الإفصاح المالي وغير المالي، حيث تكون متحررة من تأثير الإدارة وبالتالي تتخذ قرارات مستقلة دون أن يتم التلاعب بها، ويمكنها حماية المساهمين من السلوك النفعي للإدارة، وتوجد علاقة موجبة بين استقلال لجنة المراجعة ومستوى الإفصاح الإختياري عن معلومات المسؤولية الإجتماعية للشركة وجودة التقرير المالي.

ويعد حجم لجنة المراجعة من الخصائص ذات الأهمية حيث ذكرت دراسة (Endrawes M., et.al., 2018) أن عدد أعضاء لجنة المراجعة يختلف عبر الشركات نظراً لأنه يعتمد ليس فقط على مسؤوليات ومهام اللجنة ولكن أيضاً على حجم مجلس إدارة الشركة، فلجان المراجعة الأكبر حجماً أكثر احتمالاً لاكتشاف المشكلات في التقرير المالي وغير المالي، ولكن حجم لجنة المراجعة الأكبر من اللازم قد يقلل من كفاءتها نظراً للتكلفة الإضافية الناتجة عن فشل الإتصال وانتشار المسؤولية وضعف التنسيق وعدم فاعلية اتخاذ القرارات المرتبطة بزيادة الحجم ولذلك يوجد حدود للعدد المثالي لأعضاء لجنة المراجعة، ففي الشركات الأمريكية من المعتاد أن تتضمن لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء.

نوهت دراسة (Avison L.& Cowton C., 2012) أن لجان المراجعة كبيرة الحجم تستطيع الوصول إلى موارد مادية وإدارية أكثر، ويجب أن يكون حجم لجنة المراجعة كافي وملائم للتأثير في قرارات المجلس، كما أكدت دراسة (Badolato P., et.al., 2014) أن كبر حجم لجنة المراجعة يجعل لها مكانة أكبر في الهيكل التنظيمي وقوة أكبر داخل الشركة وتصبح أكثر قدرة على مساعلة ومواجهة الإدارة عن سوء التقرير أو الممارسات الإدارية غير المناسبة.

وتعد دورية عقد الإجتماعات لأعضاء لجنة المراجعة من الخصائص الهامة حيث أشارت دراسة (Li J., et.al., 2012) إلى أن لجنة المراجعة التي تجتمع بشكل دوري منتظم تقوم بدورها الرقابي بفعالية أكبر، حيث تسمح دورية الإجتماعات لأعضاء اللجنة بفرص أكبر لمناقشة وتقييم القضايا المتعلقة بممارسات التقرير المالي وغير المالي للشركة، كما أن دورية عقد الإجتماعات ترتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح الإختياري.

كما تناولت دراسة (Hisham K., et.al., 2014) مزايا تعدد عضوية اللجان بالنسبة لأعضاء لجنة المراجعة حيث يمددهم بالمعلومات الهامة عن الممارسات الحديثة لإدارة الشركات وإكتساب خلفية واسعة لتحمل المسؤوليات الرقابية وبالتالي يؤثر على عملية التقرير المالي وممارسات إفصاح الشركة، وذكرت دراسة (Endrawes M., et.al., 2018) أنه يوجد ثلاثة فئات رئيسية لخبرة لجنة المراجعة هي الإدارة الخارجية، الخبرة الصناعية، والخبرة المحاسبية والمالية، وتعني الإدارة الخارجية عضوية لجان أخرى والتي ترتبط بجودة مرتفعة للتقرير المالي وغير المالي لأنها ترتبط بالحافز لحماية سمعة عضو لجنة المراجعة والخوف من الخسارة المحتملة لعضوية لجان أخرى مستقبلاً وبالتالي يقومون بدورهم الرقابي بفعالية أكبر، ولكن في المقابل أعضاء لجنة المراجعة الذين لديهم تعدد في عضوية لجان أخرى قد يتعرضون لتكدس جدول أعمالهم وعدم وجود الوقت الكافي للإضطلاع بمهام لجنة المراجعة.

وأشارت دراسة (Rohana O., et.al., 2014) إلى أهمية فترة العضوية في لجنة المراجعة والتي تؤثر على الأداء والمعرفة والخبرة لأعضاء اللجنة، حيث يجب أن تكون فترة العضوية ثابتة ومنطقية لتحقيق الإستقرار في عمل لجنة المراجعة، وهذه الخاصية ترتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح الإختياري.

وتوصلت دراسة (Habiba A.& Mahbub Z., 2018) من خلال تحليل التقارير السنوية لعام ٢٠١٢ لعينة مكونة من ٣٣٣ شركة مسجلة في المملكة المتحدة إلى وجود علاقة موجبة بين خصائص لجنة المراجعة (الخبرة، الإستقلال، ودورية الإجتماعات) وبين التأكيد الإختياري لتقارير الإستدامة.

ترى الباحثة من خلال ما سبق أن خصائص لجنة المراجعة يمكن أن تؤثر على مصداقية تقارير الإستدامة، حيث القضايا المتعلقة بالتقرير عن معلومات الإستدامة إختيارية مع وجود مستوى مرتفع من التقدير الإداري لمستوى الإفصاح عن معلومات الإستدامة، وبالتالي خصائص لجنة المراجعة الفعالة ضرورية لتحديد استراتيجيات الإفصاح والتقرير عن

استدامة الشركة، كما أن تقارير الإستدامة تتأثر بالبيئة الرقابية للشركة وبالتالي إسهامات لجنة المراجعة في تدعيم البيئة الرقابية الداخلية للشركة بالتعاون مع وظيفة المراجعة الداخلية تعزز التأكيد الداخلي لتقارير الإستدامة وتعد أحد محددات مدى مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في قضايا الإستدامة.

أكدت دراسة (Abdifatah A.& Mutalib A., 2016) أن التأكيد الداخلي بالرغم من القلق إزاء نقص التقييم المستقل إلا أنه فعال من حيث التكلفة، بالإضافة لذلك فوحدات التأكيد الداخلية (مثل المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة) لديها معرفة مناسبة كافية بالعمل وتتمتع بنظرة شاملة عبر المنظمة ككل ومعرفة بمصادر المعلومات وفهم لضوابط ومخاطر الشركة، كما أنها تتغلب على معظم التحديات التي تواجه التأكيد الخارجي نظراً للإتصال الوثيق بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية، ولديها القدرة على رقابة عملية التقرير بشكل دوري وعلى أساس مستمر، كما تدعم نتائج هذه الدراسة من خلال فحص التقارير المتكاملة لـ ١٠٠ شركة في جنوب أفريقيا عن الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٣ فكرة أن آليات التأكيد الداخلي مثل وظيفة لجنة المراجعة يمكن أن تكون آلية تأكيد بديلة وفعالة بالنسبة لممارسات التقارير المتكاملة.

ذكرت دراسة (Peters G.& Romi A., 2015) أن توسيع اختصاص لجنة المراجعة صاحبه نمو وظيفة المراجعة الداخلية خلف دورها التقليدي في عملية التقرير المالي إلى مناطق مثل إدارة الخطر، مراجعة الممارسات الأخلاقية للشركة، ومراجعة قضايا الإستدامة وقد أصبحت هذه القضايا محل تركيز وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يفضل ممثلي حوكمة الشركة التأكيد المقدم من المراجعة الداخلية أكثر من التأكيد المقدم من أطراف خارجية، فقد أصبحت خدمات المراجعة الداخلية هي المصدر الأكثر انتشاراً كأداة رقابية لتأكيد نظم إدارة والتقرير عن الإستدامة.

أوضحت دراسة (Samuel N.,et.al., 2016) أن التقرير والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركة هو أحد المناطق سريعة النمو في التقرير الحديث بخلاف التقرير التقليدي، الدليل على هذا التطور هو زيادة إصدار التقارير التي تستخدم مسميات مثل تقارير المسؤولية الإجتماعية للشركة، تقارير الإستدامة، التقارير المتكاملة، التقارير الإجتماعية والبيئية، تقارير التنمية المستدامة، وبالتالي هناك حاجة لتطوير مهارات وخبرات وظيفة المراجعة الداخلية في هذه القضايا، بالإضافة إلى الإهتمام بدور المراجع الداخلي كإستشاري

مستقل للإدارة والمشاركة في أنشطة إدارة الخطر المرتبطة بممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركة وعمليات التقرير عنها، حيث تساعد المراجعة الداخلية في تصميم وتطبيق نظم إدارة المسؤولية الاجتماعية للشركة، وخلق وعي بها داخل الشركات وتنفيذ مراجعة للمناطق المتخصصة بالشركة.

أوضحت دراسة (Martinov N.,& Dominic S., 2015) أن لجنة المراجعة تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية لتدعيم أدوارها في إدارة الخطر والحوكمة وكمصدر هام في مشاركة لجنة المراجعة في جهود خلق القيمة للشركة، كما أن رقابة لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكبر مقارنة برقابة الإدارة يؤدي إلى مستويات مرتفعة من مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في أنشطة الإستدامة لأن الإدارة تميل إلى التركيز على الجوانب المالية.

أكدت دراسة (Adel B.& Maissa T., 2013) أن من مسؤوليات لجنة المراجعة تقييم خطة عمل المراجعة الداخلية سنوياً، واستلام تقارير دورية عن نتائج عمل المراجعة الداخلية، والرقابة على مدى استجابة الإدارة لنتائج المراجعة الداخلية، كما أن لجنة المراجعة ملتزمة بالاجتماع مع المراجع الداخلي على الأقل مرة سنوياً بدون وجود الإدارة، وتقييم دور ودرجة فاعلية المراجعة الداخلية في نظام إدارة الخطر بالشركة، والتأكد من حصول وظيفة المراجعة الداخلية على الموارد المالية الكافية وفي الواقع فإن موارد مالية تتدفق بشكل أكبر إلى وظيفة المراجعة الداخلية عندما يتم مراجعة ميزانيتها السنوية من خلال لجنة المراجعة.

وقد قدمت دراسة (Abdulaziz A.& Nedal S., 2015) دليل تجريبي حول العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة ومدى تطبيق الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية باستخدام بيانات مسحية من ١٨٨ مراجع داخلي في شركات مسجلة ببورصة لندن، وجدت الدراسة أن تطبيق توصيات المراجعة الداخلية يرتبط بخصائص لجنة المراجعة من حيث وجود أعضاء مستقلين في لجنة المراجعة ولديهم الخبرة في المحاسبة والمراجعة، ودورية اجتماعات اللجنة، وبالتالي وضع وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة يتم تدعيمه من خلال المستويات المرتفعة للتفاعل بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية، ومقدار رقابة لجنة المراجعة يؤثر على تحديد نقاط القوة والضعف في برامج المراجعة الداخلية حيث قد تطلب اللجنة تعديل هيكل المراجعة الداخلية وتوجيه الاهتمام لمناطق محددة ذات مخاطر مرتفعة وبالتالي ضمان تطبيق توصيات المراجعة الداخلية.

وتوصلت دراسة (Elias G., et.al., 2018) إلى أن جودة التقرير المالي ترتبط بقوة آليات حوكمة الشركة الداخلية متضمنة لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية والعلاقة بينهما، وذلك من خلال تحليل التقارير السنوية المنشورة من ٧١ شركة غير مالية مسجلة ببورصة مسقط خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٤ وأشارت النتائج إلى أن تكرار اجتماعات لجنة المراجعة واستقلاله وتفاعلها مع وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على جودة التقرير المالي للشركة. وذكرت دراسة (Asiedu K., Deffor E., 2017) أن لجنة المراجعة يجب أن تستمع إلى آراء المراجعين الداخليين على الأقل مرة كل عام بدون وجود الإدارة، كما أن خصائص لجنة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية تعزز فاعليتها وتساعد اللجنة على القيام بمسئولياتها بكفاءة.

وقد أكدت دراسة (Gerrit S., et.al., 2013) أنه من الضروري تقوية التفاعل بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية لتنفيذ دورهما الرقابي بكفاءة، وهذا التفاعل يتم من خلال التفاعل الرسمي كجزء من جدول الاجتماعات والتقارير الرسمية، ومن خلال التفاعل غير الرسمي الذي يسهل تبادل ومشاركة المعلومات، وقد توصلت الدراسة من خلال توزيع قوائم استقصاء على ٣١٢ مدير مراجعة تنفيذي في أستراليا إلى أن مستوى التفاعل والمعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال التفاعل غير الرسمي أكثر خمس مرات من الذي يتم الحصول عليه من خلال الآليات الرسمية، كما يساعد وظيفة المراجعة الداخلية في تخفيض حدة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين لجنة المراجعة والإدارة من خلال دورها المحوري وتفاعلها مع لجنة المراجعة.

وأوضحت دراسة (Elias G., et.al., 2018) أن لجنة المراجعة قد تفنقذ المعلومات المتعلقة بقضايا مثل إدارة الخطر وإجراءات الرقابة الداخلية، هذا الوضع غالباً يؤدي إلى عدم تأكد في إمكانية قيامها بالدور الإشرافي والرقابي بكفاءة، هنا الدور الهام للمراجعة الداخلية هو تقديم المعلومات المطلوبة للجنة المراجعة لتكون على إطلاع دائم بالقضايا التي تحتاج إلى تركيز عملية الرقابة والمتابعة.

وأكدت دراسة (Dominic S.& Martinov B., 2015) أن هناك اعتراف متزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تأكيد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة من خلال موقعها المتميز داخل الشركة والتحول تجاه اتخاذ مدخل استراتيجي بشكل أكبر كما أن لها دور حيوي في التحرك تجاه التقارير المتكاملة، وقد

أصبح هناك تركيز أقل على المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام ومراجعة المخاطر المالية، بينما حوكمة الشركة وإدارة الخطر والمراجعة الإستراتيجية والمراجعة الأخلاقية والمراجعة الإجتماعية والإستدامة أصبحت هي مناطق التركيز الأساسية للمراجعة الداخلية. كما ذكرت دراسة (Md Khokan & Abu Taher, 2016) أن بعض الشركات توقفت عن طلب تأكيد خارجي حول تقارير الإستدامة حيث اعتبرت أن المراجعة الداخلية بديل للتأكيد الخارجي وبالتالي تعتمد على المراجعة الداخلية كوسيلة للتأكيد.

توصلت دراستي كلاً من (Cohen J. & Simnett R., 2015) و (Ballou B., et.al., 2012) إلى وجود أهمية متزايدة للمراجعة الداخلية كآلية تأكيد وحوكمة حيوية وتحول دورها تجاه القضايا غير المالية، حيث الموقع المتميز داخل المنظمة وتحولها لاتخاذ دور أكثر استراتيجي يقدم فرصة لحوكمة استدامة وإدارة خطر ونظم تقرير أفضل من خلال ربط إدارة والتقرير عن الإستدامة بنظم وعمليات إدارة الخطر، كما أن المراجعة الداخلية في علاقتها بقضايا الإستدامة ليست قاصرة على تأكيد تقارير الإستدامة ولكن أيضاً لها دور في التقييم الذاتي الإداري لنتائج الإستدامة، ودور استشاري في إعداد التقارير وتصميم وتطبيق برامج المسؤولية الإجتماعية للشركة، ومع تقدم المنظمات في المراحل المختلفة من نضج الإستدامة يتطور دور وظيفة المراجعة الداخلية مع تركيز متزايد على خدمة التأكيد في المراحل المبكرة والخدمات الإستشارية (خلق القيمة) في المراحل الأكثر نضجاً.

وقد أشارت نتائج دراسة (Samuel N., et.al., 2016) من خلال المقابلات الشخصية مع مسؤولي المراجعة الداخلية بالشركات متعددة الجنسية التي تصدر تقارير المسؤولية الإجتماعية للشركة في غانا عام ٢٠١٥، أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية في تأكيد تقارير المسؤولية الإجتماعية ينتج عنها مزايا متعددة، منها التحقق من الالتزام التنظيمي والتشريعي، وتحديد مناطق الخطر المحتملة التي يمكن أن تتسبب في تكاليف معالجة ضخمة وغرامات ودعاوى قضائية ضد الشركة، وتحسين الصورة الذهنية للشركة لدى أصحاب المصلحة نظراً للتوافق مع المتطلبات القانونية والممارسات الأخلاقية والتنظيم الذاتي الكفاء، كما توصلت الدراسة فيما يتعلق بطبيعة ونطاق تأكيد تقارير المسؤولية الإجتماعية للشركة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية أنها لا تتبع أي نمط موحد حيث بعض المراجعين الداخليين يهتمون بصدق محتوى التقارير بينما آخرون يهتمون بدمج ممارسات المسؤولية الإجتماعية في عمليات الشركة وعملية التأكيد تكون تصحيحية بشكل أكبر، كما أن التأكيد من خلال المراجعة الداخلية نادراً ما يغطي القضايا البيئية نسبة إلى القضايا الإجتماعية والإقتصادية.

كما أوضحت دراسة (د/أحمد زكي، ٢٠١٤) أن المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تأكيد موضوعي ومستقل عن فعالية إدارة المخاطر ومدى الإستجابة إليها وتقديم المشورة اللازمة لتحسينها وتفعيلها، أما عن الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر فإنه توجد خمسة أدوار يمكن أن تلعبها المراجعة الداخلية وهي تقديم تأكيد عن فعالية عمليات إدارة المخاطر، وأن المخاطر يتم تقييمها بطريقة صحيحة، وتقييم عمليات إدارة المخاطر، وتقييم التقرير عن المخاطر الرئيسية التي تواجهها المنشأة، ومراجعة العمليات الرئيسية لإدارة المخاطر، وفيما يتعلق بالأدوار الإستشارية التي قد تقوم بها المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر فتشمل المحافظة على إطار وتحسين وتعديل إدارة المخاطر، والدفاع عن تبني عملية إدارة المخاطر في المنشأة، وتقديم اقتراحات بشأن تحسين استراتيجية إدارة المخاطر لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار بشأنها، وتقديم تقرير موحد عن إدارة المخاطر، والتنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر، وتدريب الإدارة على مواجهة المخاطر، والمساعدة في تحديد وتقييم المخاطر، وأن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يصب في اتجاه تقديم النصح للإدارة بشأن توصيف وقياس المخاطر التي تواجهها المنشأة، وكذلك أهم أساليب مواجهة هذه المخاطر بما يحد من تأثيرها السلبي على تحقيق المنشأة لأهدافها سواء الأهداف التشغيلية أو الإستراتيجية أو أهداف الإستدامة بأبعادها الإقتصادية والإجتماعية والبيئية.

وتوصلت دراسة (Dominic S.& Martinov N., 2018) إلى أنه بالإضافة إلى دعم لجنة المراجعة كمحدد لمدى مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في قضايا الإستدامة توجد محددات أخرى مثل دعم الإدارة العليا الذي يعد عامل هام ويرتبط إيجابياً بمدى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في قضايا الإستدامة ومدى تقديم خدمات التأكيد والاستشارة، كما أن وظيفة المراجعة الداخلية التي تتفاعل بشكل أكبر مع لجنة الإستدامة تكون أكثر احتمالاً للمشاركة في هذه الأنشطة والتقرير إلى اللجنة فيما يتعلق بتأكيد معلومات الإستدامة، كما أن هيكل ونضج وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على مدى قدرتها للمشاركة في قضايا الإستدامة.

ترى الباحثة أن هناك اهتمام متزايد بالدور الإستراتيجي لأطراف التأكيد الداخلي لتقارير الإستدامة ويجب أن يتم التركيز على هذا الدور وخاصة بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضطلع بمهام الدور التأكيدي والإستشاري بالنسبة لقضايا الإستدامة خاصة إذا توافر لها عوامل الإستقلالية، حيث أن التركيز على التأكيد الخارجي استحوذ على قدر كبير

من الإهتمام في التوجهات البحثية ولكن يجب النظر إلى تكامل الأنشطة التأكيدية فيما يتعلق بتقارير الإستدامة.

وأوضحت دراسة (Ackers B.& Eccles N., 2015) أن زيادة مطالبة الجهات التنظيمية فيما يتعلق بالتقرير الخارجي للإستدامة دولياً والمخاطر المرتبطة بمتطلبات التقرير الخارجي تزيد من الحاجة إلى مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تأكيد الإستدامة، كما أن وجود تأكيد من مراجع خارجي يعد أحد محددات مدى مشاركة المراجع الداخلي حيث يمكن توجيه المراجعة الداخلية لأنشطة أخرى متضمنة استشارات برامج الإستدامة.

المحور الثاني: محددات التأكيد الخارجي لمعلومات الإستدامة:-

على عكس مراجعة القوائم المالية التي تعتبر إلزامية فإن تأكيد الإستدامة إختياري، كل من القوائم المالية وتقرير المراجعة يتم إعداده وتوجيهه للمساهمين، ولكن نظراً لإهتمامات أصحاب المصلحة والعدد اللامحدود لقضايا الإستدامة فإن تأكيد الإستدامة يعد عملية معقدة، محكومة بمبدأ المسائلة من جانب أصحاب المصلحة ولزيادة ملائمة وموثوقية ومصداقية تقارير الإستدامة تعتمد الشركات على تأكيد مستقل (Bleede I.& Tuybens S., 2015).

وأوضحت دراستي كلاً من (Kilic M., 2016) (Nobanee H., Ellili N., 2016) (et.al., 2015) أن التقرير عن الإستدامة يخفف حدة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين ويعزز قيمة وأداء الشركة ومصداقية وشفافية عمليات الشركة والذي يساعد المستثمرين لصنع تقييمات ملائمة بالإضافة لأن هذا النوع من التقارير يدعم الصورة الذهنية للشركة ويساعد على تقوية العلاقات المجتمعية وإضفاء الشرعية على أنشطة الشركة.

وتوصلت دراسة (Cemil K.& Ali U., 2017) من خلال عينة مكونة من ٢٩٧ شركة تركية مسجلة في بورصة استانبول إلى أن الشركات الصناعية أكثر إعداداً لتقارير الإستدامة، كما أن حجم الشركة محدد هام للتقرير عن معلومات الإستدامة فالشركات الكبيرة تحاول تخفيض تكاليف الوكالة من خلال إصدار تقارير الإستدامة، كما توصلت الدراسة إلى أن تقرير الإستدامة ذو قيمة ملائمة وأن هناك نقص وعي لدى المستويات الإدارية بأهمية التقرير عن معلومات الإستدامة ونقص في الإرشاد والتطبيق على المستوى التنظيمي.

قامت دراسة (Azlan A., et.al., 2014) بفحص دور مجلس الإدارة في جودة تقرير الإستدامة من خلال عينة مكونة من ١١٣ شركة في ١٢ دولة في آسيا والمحيط الهادي، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركة تسيطر على عمليات إعداد التقارير وينتج عن ذلك أن المعلومات يتم نشرها فقط إذا كانت تحقق صورة إيجابية عن الشركة أكثر من كونها تحقق الشفافية والمصداقية، فالإدارة لديها الدافع لحجب المعلومات لإعاقة قدرة السوق على رقابة أداء الشركة، كما توصلت الدراسة إلى أن نصف شركات العينة فقط يضمنوا قيمة المسؤولية الإجتماعية للشركة في بيان رؤية و/أو رسالة الشركة وهذه الاستراتيجية ترتبط إيجابياً بجودة تقرير الإستدامة كما أن وجود لجنة المسؤولية الإجتماعية بالشركة تعزز جودة تقرير الإستدامة.

العلاقة بين تقارير أداء الإستدامة والأداء المالي والإقتصادي للشركات تتأثر بالعديد من المتغيرات، وتوجد علاقة ارتباط بين ممارسات الإدارة الجيدة والأداء الإجتماعي وأداء الإستدامة، وهو ما يقابل الدور الهام الذي يلعبه مجلس إدارة الشركة في وضع استراتيجية الإستدامة والإشراف والمتابعة لسلوك وتصرفات الإدارة العليا، وهو ما يوضح تأثير تنوع سمات وخصائص أعضاء مجلس الإدارة على كل من الأداء المالي وأداء الإستدامة للشركات. (د/محمد أحمد عبدالعزيز، ٢٠١٦)

وأوضحت دراسة (Katrin H.& Christian S., 2016) أنه في ضوء نقص معايير ملزمة للتقرير عن الإستدامة يكون لدى الشركات مساحة كبيرة من الحرية في تحديد كل من كمية ومستوى وجودة الإفصاح عن معلومات الإستدامة، إلا أنه من خلال فحص عينة مكونة من ١٩٥ شركة أوروبية خلال الفترة من فبراير إلى أغسطس ٢٠١٣ تم تحليل تقارير الإستدامة لكل شركة، والتقارير السنوي والإفصاح على موقع الشركة إن وجد، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات ذات أداء الإستدامة المرتفع تفصح اختياريًا عن المعلومات غير المالية بجودة عالية لتظهر طبيعة أداءها الحقيقي ولتزيد قيمتها السوقية وتدعم الصورة الذهنية لنجاح الشركة.

ذكرت العديد من الدراسات (Reimsbach D., et.al., 2017) و (Junior R.,) و (Lozano R., 2015) و (Braam G., et.al., 2016) أنه كاستجابة للإهتمام بمصداقية معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها، تتجه الشركات بشكل متزايد للتأكيد الإختياري لتقارير الإستدامة من خلال طرف ثالث مستقل مما يساعد على تحسين

ثقة أصحاب المصلحة في مصداقية معلومات الإستدامة المقدمة وتعزيز سمعة الشركة، كما أن عملية التأكيد المستقل قد تحفز الشركات لتحسين إدارة الخطر ونظم المعلومات المحاسبية للإفصاح عن معلومات إستدامة أكثر دقة، وتقوية التزام الشركة بالإستدامة وتدعيم التقرير والإفصاح عن معلومات استدامة عالية الجودة والتي تؤدي إلى خلق قيمة مستدامة للشركة، وتؤثر إيجابياً على الوضع التنافسي.

نوهت دراستي (De Beelde I.& Tuybens S., 2015) و (Fuhrmann S., et al., 2017) أن منفعة معلومات الإستدامة تعتمد بشكل كبير على جودة عملية التأكيد، وهناك عدة عوامل يجب أخذها في الإعتبار عند تحديد مدى مساهمة التأكيد في تعزيز الثقة في معلومات الإستدامة، أولاً التأكيد ليس مطلب إلزامي ولا يوجد معيار دولي ينظم تأكيد معلومات الإستدامة وبالتالي يوجد عدم تجانس في مستوى ونطاق التأكيد، ثانياً المرحلة المبكرة لنمو سوق خدمات التأكيد تعني أنه لا يوجد متطلبات محددة فيما يتعلق بطبيعة القائم بالتأكد وبالتالي يوجد تنوع في مقدمي خدمات تأكيد الإستدامة، ثالثاً تنافسية سوق خدمات تأكيد الإستدامة من حيث شركات المراجعة، والشركات المتخصصة، وبالنظر إلى أنه لا يوجد مؤهلات محددة مطلوبة لمقدمي خدمات تأكيد الإستدامة بالتالي سوف تختلف عملية التأكيد بشكل كبير في الواقع العملي.

ومن العوامل الأخرى تعقد عملية تأكيد معلومات الإستدامة ويرجع ذلك بشكل أساسي للتنوع في جوانب الإستدامة مثل القضايا الإجتماعية، حقوق الإنسان، الإعتبارات الأخلاقية، والقضايا البيئية، بالإضافة لأن جانب كبير من هذه المعلومات ذو طبيعة نوعية ويجب أن يتم تقييمه بموضوعية، بالإضافة لنقص معايير التقرير المتعارف عليها فيما يتعلق بمعلومات الإستدامة مما يجعل طبيعة ومحتوى المعلومات المفصح عنها يختلف من شركة لأخرى ومن صناعة لأخرى، وبالتالي اختلاف المعرفة المطلوبة من مقدمي خدمة التأكيد ومن ثم اختلاف جودة تقارير التأكيد (Gurturk A.& Hahn R., 2016).

بالرغم من مزايا التأكيد إلا أن هناك قضايا متعددة في الممارسات الحالية التي تؤثر على قيمة تأكيد الإستدامة منها الطبيعة الإختيارية للتأكيد التي تفترض أن التأكيد يستخدم لإضفاء الشرعية للشركة أمام أصحاب المصلحة مع اهتمام محدود باكتمال وموثوقية المعلومات المفصح عنها، كما أن تقارير التأكيد توجه إلى الإدارة مع اهتمام أكثر

بالإحتياجات الإدارية على افتراض أن الإدارة هي المستخدم النهائي وليس أصحاب المصلحة (Manetti G.& Toccafondi S., 2012).

نكرت دراستي (Michelon G., et.al., 2015) و (Rodrigue M., et.al., 2013) أنه توجد أسباب عديدة لقيام الشركات بتأكيد تقارير الإستدامة الخاصة بها من بينها الحاجة لتدعيم المصداقية، تحسين نظام التقرير الداخلي، الحاجة لمقارنة أداء إستدامة الشركة مع الشركات الأخرى، وتوضيح رؤية الشركة واتجاهاتها البيئية والإجتماعية، أما عدم اللجوء لتأكيد تقارير الإستدامة فقد يرجع إلى التكلفة الإضافية، عدم وجود قيمة مضافة لتقرير التأكيد، وجود أولويات أخرى من وجهة نظر الشركة تستدعي التركيز عليها، وعدو وجود ضغوط خارجية على الشركة تجاه تأكيد الإستدامة.

وأوضحت دراسة (Jennifer M., et.al., 2018) أن دوافع الشركات لتأكيد تقارير الإستدامة الإختيارية تقوم على منطق زيادة الشفافية والمصداقية في معلومات الإستدامة المفصح عنها ولكن غياب معايير التأكيد ووجود مهن مختلفة في سوق التأكيد قادرة على تقديم هذه الخدمة تعني أن الجوانب الأساسية في عملية تأكيد الإستدامة من حيث الأهداف والمدى والمستوى والإجراءات المستخدمة من خلال القائمين بالتأكيد ومحتوى تقارير التأكيد، كل ذلك سيختلف بشكل كبير في الممارسة العملية مما يؤدي إلى زيادة عدم التأكد فيما يتعلق بجودة تأكيد معلومات الإستدامة.

هدفت دراسة (Geert B.& Roy P., 2018) إلى استكشاف العلاقة بين أداء استدامة الشركة واختيارها للقائم بتأكيد تقارير الإستدامة، وذلك باستخدام بيانات ٤٦٨٦ شركة مسجلة من ٢١ دولة في أوروبا وأمريكا الشمالية خلال الفترة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٤، وقد توصلت الدراسة إلى أنه في غياب المعايير المنظمة للتقرير عن الإستدامة والتأكيد، تقرر الإدارة اختيارياً ما إذا كان يتم استخدام طرف ثالث مستقل لتأكيد تقارير الإستدامة الخاصة بالشركة وبالتالي تختلف عملية التأكيد من حيث القائم بها ونطاقها ومستواها، كما أن هذه القرارات الإدارية المرتبطة بالتأكيد قد تتأثر بأداء الإستدامة في الشركات، حيث من ناحية الشركات ذات أداء الإستدامة المتميز قد تستخدم اختيارياً طرف ثالث مستقل للتأكيد لإعطاء انطباع أن معلومات الإستدامة تقدم بعدالة من جميع الجوانب الجوهرية وأن عوائد تأكيد الإستدامة تفوق تكلفتها وتعزز مصداقية إفصاحات أداء الإستدامة وتدعم الثقة في دقة واعتمادية المعلومات المفصح عنها، على الجانب الآخر التأكيد الإختياري من خلال طرف ثالث

مستقل قد يكون مفيد للشركات ذات أداء الإستدامة المتواضع لمواجهة الضغوط والدعاوى القضائية ولصرف الإنتباه عن أداء الإستدامة الضعيف أكثر من استخدام التأكيد للكشف عن الأخطاء الجوهرية في معلومات الإستدامة.

يمكن تصنيف المشاركين الأساسيين في سوق تأكيد معلومات الإستدامة كما يلي
-: (Joshua W., et.al., 2016)

- شركات محاسبية.
- شركات غير محاسبية، تتكون من استشاريين متخصصين فقط في قضايا الإستدامة (شركات استشارية متخصصة غير محاسبية).
- شركات غير محاسبية، تتكون من استشاريين يقدمون خدمات استشارية عامة (شركات استشارية عامة غير محاسبية).

إن إعداد تقرير الإستدامة يخلق فرص وتحديات أمام المحاسبين والمراجعين أيضاً من خلال دورهم في قياس وتوفير المعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي بالإضافة إلى الأداء الإقتصادي للشركة، مما يخلق تحدياً لهم من خلال منظور جديد لمسؤوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الإستدامة، وما يتطلبه ذلك من صقل وتطوير مهاراتهم والتعليم المهني المستمر. (د/أحمد حامد ود/نبيل ياسين، ٢٠١٧)

قامت دراسة (Belen F., et.al., 2018) بفحص التطورات في سوق خدمات تأكيد الإستدامة وعلاقته بسوق المراجعة والدور الذي تلعبه شركات المراجعة الكبرى Big 4 في سوق التأكيد، وذلك باستخدام بيانات من خلال شركات في ١٨ دولة ما بين ٢٠١١ و٢٠١٣ في أمريكا نظراً للأهمية الإقتصادية لسوق خدمات التأكيد، وفي إسبانيا لأن الشركات الكبيرة في هذه الدولة قادت العالم في جودة تقارير الإستدامة، ومن الدول النامية الأرجنتين، البرازيل، كولومبيا، المكسيك، ومن الدول المتقدمة إنجلترا، ألمانيا، كندا، أستراليا، ومن الدول ذات الوعي البيئي السويد وفنلندا، وذلك للحصول على نظرة دولية تسمح بتعميم النتائج، وقد وجد أن الشركات التي يتم مراجعتها من خلال مراجعي Big 4 تقدم مستويات أعلى من الإفصاح عن الإستدامة، حيث أن مراجعي Big 4 يمكنهم التأثير على شركات العملاء عند التقرير عن الإستدامة لأنها وسيلة لتحسين الجودة الكلية لتقارير الشركة المالية وغير المالية ولتدعيم مصداقيتها، حيث أن تقارير الإستدامة جزء من استراتيجية تقرير الشركة.

قامت دراسة (Jennifer M., et.al., 2015) بتحليل العلاقة بين جودة القوائم المالية ومستوى الإفصاح عن ممارسات إستدامة الشركة من خلال عينة مكونة من ٧٤٧ شركة دولية غير مالية مسجلة من ٢٥ دولة عن الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠١٠، وتم قياس جودة التقرير المالي من خلال ممارسات إدارة الأرباح، التحفظ المحاسبي، وجودة الإستحقاقات، كما تم قياس مستوى الإفصاح عن معلومات الإستدامة من خلال إرشادات مبادرة التقرير العالمية (GRI) والتي تعد محددات دولية تقوم على عدة مبادئ تدعم جودة تقارير الإستدامة منها الشفافية، الشمولية، القابلية للمراجعة، الإكتمال، الملائمة، الدقة، الحياد، القابلية للمقارنة، الوضوح والتوقيت المناسب، وقد أوضحت (GRI) بعض القضايا غير المالية الأساسية التي يجب أن تتضمنها تقارير الشركة وهي القضايا البيئية، ممارسات العمالة ومناخ العمل اللائق، حقوق الإنسان والمسؤولية المجتمعية بشكل عام، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات ذات جودة التقرير المالي الضعيف يمكن أن تفصح عن معلومات الإستدامة كآلية لإستبدال ضعف جودة المعلومات المالية لأن ممارسات الإستدامة يمكن أن تخفي السلوك النفعي لإدارة الشركة.

وينظر لجودة المعلومات المالية كمحدد لمستوى الإفصاح الإختياري في الشركة، فقد توصلت دراستي كل من (Moser D.& Martin P., 2012) و (Andersen M., et.al., 2012) إلى وجود دليل تجريبي حول العلاقة الموجبة بين جودة الأرباح والإفصاح الإختياري عن معلومات الإستدامة، حيث الشركات ذات جودة الأرباح المنخفضة كمؤشر لانخفاض جودة التقرير المالي لديها دوافع أقل للإفصاح الإختياري لأن المستثمرين يعتبروا هذه المعلومات أقل مصداقية، كما توجد علاقة سالبة بين استدامة الشركة وإدارة الأرباح، ويؤدي الإفصاح عن معلومات الإستدامة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات وبالتالي النتائج تدعم وجود علاقة إيجابية بين جودة المعلومات المالية والإفصاحات الإختيارية عن معلومات الإستدامة.

هدفت دراسة (Jennifer M., et.al., 2018) إلى فحص العلاقة بين خبرة مقدم خدمة تأكيد الإستدامة من خلال التخصص الصناعي وطول علاقة مقدم خدمة التأكيد مع شركة العميل، وبين جودة تقارير تأكيد الإستدامة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من وجود مجموعات مهنية مختلفة تقدم خدمات تأكيد الإستدامة مثل شركات المراجعة، والشركات الهندسية، ومستشاري الإستدامة والذين لديهم تدريب وكفاءات مهنية مختلفة، وبالرغم من أن المراجعين لديهم معرفة أقل بالقضايا البيئية والإجتماعية للشركة وبالتالي الفئات الأخرى يمكن

أن يكون لديها ميزة تنافسية في سوق التأكيد نظراً للطبيعة النوعية لمعظم معلومات الإستدامة، إلا أن المراجعين لديهم حصة سوقية كبيرة في سوق تأكيد الإستدامة ويسيطرون عليه حول العالم، مما يؤكد جودة تقارير تأكيد الإستدامة المقدمة من خلال المراجعين والسبب في ذلك أن العلاقة بين المراجعين وشركات العملاء تمكنهم من الحصول على خبرة أكبر في مجال صناعة العميل وبالتالي احتمالية أكبر في زيادة قدرة المراجع على تقديم خدمة تأكيد الإستدامة بجودة عالية.

وقد أصدرت البورصة المصرية في ٢٠١٦ الدليل الإرشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن أداء الإستدامة، بهدف تعزيز الشفافية في سوق رأس المال المصري، كما يسهم هذا الدليل في إرشاد الشركات المقيدة إلى تقديم تقارير إستدامة دورية توضح فيها أدائها وممارساتها المتعلقة بحماية البيئة والمسؤولية الإجتماعية والحوكمة، إذ أن تقارير الإستدامة تعد من أهم العناصر المؤثرة على القرارات الإستثمارية التي يتخذها المستثمرون من المؤسسات والأفراد، كما تعتمد البورصة المصرية في مراجعتها الدورية لمؤشر المسؤولية الإجتماعية على الإفصاحات الواردة بتلك التقارير الدورية التي تصدرها الشركات المقيدة، ولقد تم إعداد الدليل الإرشادي للإفصاح للشركات المقيدة عن أداء الإستدامة ليوفر إرشادات لتلك الشركات لإعداد تقارير إستدامة تتماشى مع معايير ومتطلبات التنمية المستدامة عالمياً وفق المبادرة العالمية لإعداد التقارير والميثاق العالمي للأمم المتحدة، وهذا من شأنه أن يخلق طلب حيوي على دور متطور لمراقب الحسابات في مصر بشأن التأكيد على إفصاح الشركة المقيدة عن الإستدامة. (د/هاني خليل، ٢٠١٧)

ونوهت دراسة (Zorio A., et.al., 2013) أن البيئة المؤسسية والإلزام القانوني وثقافة الدولة تؤثر على اختيارات الشركة فيما يتعلق بتأكيد معلومات الإستدامة، وقد طورت مهنة المراجعة معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة واستقلال المراجع وآليات رقابة الجودة لتقديم خدمات تأكيد مستقل عالي الجودة، كما أن شركات المراجعة لديها سمعة تعتمد عليها للإستمرار في عملها، لهذه الأسباب خدمة تأكيد معلومات الإستدامة المقدمة من خلال شركات المراجعة تكون أكثر جودة من تلك المقدمة من خلال الإستشاريين المتخصصين.

المحور الثالث: إطار متكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) لتقارير الإستدامة في ضوء آليات الحوكمة:

التأكيد هو فحص موضوعي للأدلة بهدف تقديم تقييم مستقل عن الحوكمة، إدارة الخطر، والعمليات الرقابية في الشركة، بالإعتماد على مقدمي خدمات التأكيد يتم مساعدة مجلس الإدارة لتنفيذ مسؤولياته الرقابية بالنسبة لإدارة الخطر وعمليات الرقابة الداخلية، حيث تتعدد الأنشطة التي تحتاج إلى تأكيد داخل الشركة إلا أن مقدمي خدمات التأكيد يعملون بشكل منفصل وبدون تنسيق بما يؤدي إلى عدم كفاءة مثل فجوات التأكيد أو عدم كفاية عملية التقرير عن نتائج التأكيد وبالتالي تصبح الإدارة مثقلة بتقارير متعددة مما يؤثر سلباً على دورها الرقابي، وفي الواقع العملي طرف واحد للتأكيد يعد غير كافي حيث الحصول على أطراف تأكيد متعددة هو أمر حيوي والأهم من ذلك الحاجة لتنسيق أنشطة الأطراف المتعددة للتأكيد (Loic D.& Gerrit S., 2015).

مع زيادة حجم المخاطر المرتبطة بقضايا الإستدامة يطالب أصحاب المصلحة بمعلومات متزايدة عن كل المخاطر التي تواجه الشركات بشأن الإستدامة، وبالتالي لابد من الحصول على تأكيد حول فاعلية عملية إدارة الخطر المرتبطة بالنواحي البيئية والاجتماعية والإقتصادية للشركة.

يطبق برنامج التأكيد المشترك للحصول على تنسيق لكل أنشطة التأكيد، هذا البرنامج يهدف إلى تحسين التغطية التأكيدية التي يتم الحصول عليها من الأطراف المتعددة المشاركة في عملية التأكيد عن مناطق الخطر التي تؤثر على الشركة ومدى كفاية وفعالية الأدوات الرقابية التي تخفف من حدة المخاطر التي تم تحديدها مسبقاً خلال عملية تقييم المخاطر، حيث تمثل عملية التأكيد خط دفاع للشركة (DAWN 2018).

تقرير التأكيد المشترك يعتبر عملية تكامل وتوافق لدعم الأعمال للمساعدة في التأكد من كفاءة إدارة الخطر والرقابة، وتحسين التأكيد الكلي للجنة المراجعة (King III, 2013)، لا توجد توصيات محددة لكيفية التطبيق الأمثل للتأكيد المشترك، لكن يوجد معايير دولية متعددة تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ترتبط بشكل غير مباشر بالتأكيد المشترك والتي تقدم للمراجعين الداخليين حول العالم إرشادات ملزمة، (معيار ٢٠٥٠) للتنسيق " المدير التنفيذي لقسم المراجعة يجب أن يشارك المعلومات وينسق الأنشطة مع مقدمي خدمات التأكيد الداخلي والخارجي الآخرين والخدمات الإستشارية للتحقق من التغطية

المناسبة وتخفيض ازدواجية الجهود"، مختلف أنواع التنسيق يمكن أن تستخدم حيث توجد طرق وأساليب متعددة للتأكيد المشترك والمعايير لم تقدم مفهوم محدد لها، ولكنها تعتمد على المتطلبات المحددة لكل شركة ونوعية التكامل المطلوبة (Maksim D., 2017).

أبعاد الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة:-

يعتمد الإطار المتكامل على عدة أبعاد تتمثل في المتطلبات والإجراءات ودور كل طرف من الأطراف المشاركة في التأكيد المشترك والصعوبات والمزايا الناتجة عن تطبيقه أولاً: متطلبات تطبيق الإطار المتكامل لاستخدام برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة:-

توجد عدة متطلبات لا بد من مراعاتها لضمان التطبيق الناجح والإستفادة القصوى من برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة منها (Oliver L., 2017) و (Loic D., 2015):

- أن يكون هناك تحديد واضح لجميع أصحاب المصلحة سواء الداخليين أو الخارجييين، وهذه خطوة ضرورية لتحديد وفهم وإدارة مخاطرهم المتعلقة بممارسات الإستدامة البيئية والإجتماعية والإقتصادية لإستدامة الشركة وأثرها على أصحاب المصلحة.
- وجود استراتيجية واضحة للتطبيق حيث يتم تحديد الأهداف الإجتماعية والبيئية والإقتصادية التي ترغب الشركة في تحقيقها ثم تحديد المخاطر التي تحول دون تحقيق هذه الأهداف والتي تمثل نظرة شاملة على المناطق التي تحتاج إلى تركيز لإدارة هذه المخاطر وبالتبعية تضافر جهود عملية التأكيد.
- بدون نظام كفاء وفعال وآليات لمراقبة وإدارة الخطر يصبح برنامج التأكيد المشترك عديم الفائدة.
- خلق الفهم والوعي لدى مختلف الأطراف داخل الشركة بالتأكيد المشترك وأهمية تطبيقه وإعداد الوثائق الإرشادية لتوضيح مزايا تطبيق هذا البرنامج حتى يصبح جزء من ثقافة الشركة.

- دعم وتأيد الإدارة لبرنامج التأكيد المشترك ووجود لجنة مراجعة فعالة وذات خصائص كافية يدعم قدرتها على رقابة عملية التقرير والتأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة.
- وجود نقطة إرتكاز محورية لتخطيط وتنسيق برنامج التأكيد المشترك والمتمثلة في وظيفة المراجعة الداخلية مع التركيز على الدور التأكدي والإستشاري والإستراتيجي للمراجعة الداخلية.
- وجود آليات فعالة لمتابعة مدى الإلتزام بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة.
- إعداد خريطة توضح توزيع أدوار ومسؤوليات ومهام الأطراف المتعددة للتأكيد المشترك كنقطة بداية لتنسيق أنشطة التأكيد.
- الحاجة إلى اكتساب مهارات جديدة على نطاق أوسع لدى فريق عمل التأكيد المشترك بالإضافة للخبرة المالية.
- تنسيق فعال بين مقدمي التأكيد حتى تصبح الأنشطة التأكديّة أكثر كفاءة خاصة في المناطق الأكثر خطراً التي قد تؤثر على الشركة وأصحاب المصلحة.
- تحديد المعايير المستخدمة في تأكيد معلومات الإستدامة مثل معيار المساءلة (AA1000) Accountability Assurance Standard الصادر من مؤسسة المساءلة الإجتماعية والأخلاقية، مبادرة التقرير الدولية Global Reporting Initiatives (GRI)، المعيار الدولي للتأكيد (ISAE 3000) الصادر من خلال مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، وهذه المعايير تقدم طريقة شاملة وإرشادية للتقرير عن قضايا المسؤولية الإجتماعية وإستدامة الشركة من خلال تقييم مستوى موثوقية المعلومات المقرر عنها.

ثانياً: الأطراف المشاركة في برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة:

يجب أن يتم التأكيد من خلال الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية للميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، والإلتزام بتطبيق إجراءات مراقبة الجودة، ومتطلبات المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠):-

(١) الإدارة:- المسؤولة عن إعداد وعرض معلومات الإستدامة سواء في نطاق القوائم المالية أو كتقرير منفصل ضمن التقارير المتكاملة، كما أنها مسؤولة عن رقابة ومتابعة العمليات المتعلقة بالإستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية والإحتفاظ بنظام قوي للرقابة الداخلية وتقييم إدارة الخطر لتدعيم عملية إعداد التقارير.

(٢) الوحدات المتخصصة:- وجود لجنة إستدامة كجزء من هيكل حوكمة الشركة أو قسم متخصص داخل مجلس الإدارة يشير إلى الإستعداد الحقيقي لتطبيق استراتيجيات وسياسات الإستدامة وترجمتهم إلى أفعال ملموسة، تأسيس لجنة إستدامة تحقق توافق هيكل الشركة مع عملية التقرير، تحسين جودة الإفصاح، زيادة الشرعية التنظيمية وتعزيز سمعة الشركة، لذلك فوجود هذه اللجنة قد يحفز الشركة لطلب عملية تأكيد تحليلي ومستوى مرتفع من محتوى تقارير التأكيد، كما أن وجود خبير في لجنة الإستدامة بخصائص ومهارات محددة في مجال الإستدامة البيئية والاجتماعية توضح الإلتزام الحقيقي للشركة تجاه هذه القضايا (Adriana R.& Lara T., 2017 ، (Azlan A., et.al., 2014).

(٣) الأطراف الداخلية للتأكيد (وظيفة المراجعة الداخلية - لجنة المراجعة):-

تتفق الباحثة مع الدراسات (Habiba A.& Mahbub Z.,2018, Dominic S.,Martinov B.,2018, Greg G.,et.al.,2018, Maksim D.,2017, Samuel N.,et.al.,2016, Dominic S.,et.al.,2016) التي أشارت إلى أهمية دور آليات الحوكمة الداخلية المتمثلة في وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة عند تأكيد معلومات الإستدامة والتركيز على مشاركة الأطراف الداخلية في برنامج التأكيد المشترك كخطوط دفاع محورية لضمان تكامل عملية التأكيد.

ويتمثل دور إدارة المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج

التأكيد المشترك في:

- مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن تؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة.
- التأكيد المشترك يجب أن ينظر له كأحد المسؤوليات الأساسية للمراجعة الداخلية.

- المراجعة الداخلية لديها دور رئيسي في تنسيق وتطبيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد حيث تعتبر النقطة المركزية لعملية التقرير.
- تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة.
- تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك، من خلال مشاركة المعلومات بين وظيفة المراجعة الداخلية ووحدات الرقابة وإدارة الخطر.
- مراجعة عمل مقدمي التأكيد الآخرين وتحديد مدى الإعتماد على عملهم.
- دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية.
- قد لا يتم تأكيد تقارير الإستدامة بشكل كامل من خلال المراجعة الداخلية حيث يمكن أن تضطلع بمهام التأكيد للقضايا الإجتماعية والإقتصادية، مع الإستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني.

وترى الباحثة أن مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في الأنشطة الإستشارية والتأكيديّة لقضايا الإستدامة وتحول دورها إلى التركيز على الأبعاد الإستراتيجية يجعلها مؤهلة للقيام بدور المنسق لعمل الأطراف الداخلية والخارجية لبرنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة.

كما يتلخص دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج

التأكيد المشترك في:

- يجب أن توافق لجنة المراجعة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة.

- مراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتماد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية.
- تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي.
- متابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي.
- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية والموافقة على الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة.
- التحقق من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الإجتماعية والبيئية والإقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم.
- الرقابة على جودة وكفاءة عملية التأكيد الخارجي.
- التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك.

وتؤكد الباحثة على أهمية العلاقة التفاعلية بين آليات الحوكمة الداخلية (لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية) والذي بدوره يؤدي إلى تدعيم مسؤوليات ومهام كل منهما في برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة وتأسيس قاعدة حوكمة داخلية قوية وتتفق في ذلك مع عدد من الدراسات (Elias G.,et.al.,2018, Abdelaziz A.& Nedal S.,2015, Gerrit S.,et.al.,2013) حيث يؤدي هذا التفاعل إلى:

- التغلب على معظم التحديات التي تواجه التأكيد الخارجي.
- جودة تقارير الشركة ترتبط بقوة آليات الحوكمة الداخلية متضمنة لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية والعلاقة بينهما والتي تدعم كفاءة الرقابة على التقارير بشكل دوري وعلى أساس مستمر.
- تدعيم الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية فيما وراء دورها التقليدي وبالتالي مستويات مرتفعة من مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في أنشطة الإستدامة.
- تدعيم دور لجنة المراجعة في إدارة الخطر والحوكمة وجهود خلق القيمة للشركة.

- تخصيص وتدفق الموارد المالية لوظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكبر للقيام بالتزاماتها.
- ضمان تطبيق الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية.
- تخفيض حدة عدم تماثل المعلومات بين لجنة المراجعة والإدارة.

٤) التأكيد الخارجي لمعلومات الإستدامة:-

الحاجة لمصدقية تقارير الإستدامة تدعم التأكيد من خلال طرف مستقل، وتستأثر شركات المراجعة بالنصيب الأكبر في سوق تأكيد تقارير الإستدامة، حيث يستطيع المراجعين استخدام ونقل المعرفة والخبرة في مراجعة القوائم المالية عند القيام بتأكيد منطقة أقل اعتيادية بالنسبة لهم وخاصة في ظل غياب معايير تأكيد تقارير الإستدامة (Robyn M.& Ken T., 2016) ، وفي ظل برنامج التأكيد المشترك لا بد من تجنب الإزدواجية، ويمكن للقائم بالتأكد الخارجي التركيز على ما يلي (د/أحمد زكي ٢٠١٢، Jennifer M.,et.al., 2018) :

- فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام"، ويرتبط ذلك باتباع مايلي:
 - تقييم المخاطر المرتبطة بقضايا الإستدامة والإجراءات اللازمة لتخفيض خطر التأكيد لمستوى مناسب مع التركيز على المناطق التي قد تحتاج إلى إجراءات مراجعة خاصة.
 - دراسة وتقدير مستويات وعوامل الأهمية النسبية.
 - الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.
- تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال دراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك

طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية"، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية لتحديد مدى موثوقية واعتمادية النظام الرقابي لمنع الإزدواجية.

- الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات.
- تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنسيق العمل الذي تم أدائه بواسطة أطراف التأكيد من الخبراء الآخرين، ولا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة لكنه عملية مستمرة ومتكررة خلال عملية التأكيد.
- المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز.
- التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة.
- الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) "إستخدام عمل خبير" وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الإفتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير، ومدى معقولية الحقائق والإستنتاجات التي توصل إليها، مع التحقق من إلزام الخبير بإجراءات مراقبة الجودة.

(٥) تقرير التأكيد المشترك:-

وهو الناتج النهائي لجهود التأكيد من الأطراف المختلفة والذي يلخص العمل الذي تم أدائه في عملية التأكيد من جميع الجوانب، ويجب أن يشتمل على مدى مساهمة كل طرف في عملية التأكيد، تفسير لخصائص موضوع التأكيد، الأدلة التي تم جمعها، والأنشطة التأكيدية التي تم تنفيذها، المقاييس المحددة التي تم على أساسها التأكيد، الإستنتاجات التي تم التوصل إليها، ومدى كفاءة نظم إدارة الخطر وإجراءات الرقابة

الداخلية المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية والإقتصادية، والتوصيات التي تظهر من خلال إجراءات التأكيد المشترك، تحديد فجوات التأكيد من خلال تحديد المناطق الأكثر خطراً التي لم تحصل على تأكيد كافي، بالإضافة إلى مناطق برنامج التأكيد المشترك التي تحتاج إلى إعادة هيكلة.

ثالثاً: الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة:-

توجد بعض الصعوبات التي تواجه تفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة وهذه الصعوبات تتبع من طبيعة ومحتوى المعلومات البيئية والإجتماعية والخبرات والمهارات الواجب توافرها في القائمين بعملية التأكيد، وتتمثل هذه الصعوبات في (Fuhrmann S.,et.al., 2017, Gurturk A.& Hahn R., 2016, De Beelde : I.& Tuybens S., 2015)

- عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظم عملية تأكيد معلومات الإستدامة وبالتالي فهو مطلب اختياري وليس إلزامي.
- اختلاف طبيعة ومحتوى معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها من شركة لأخرى ومن صناعة لأخرى وبالتالي اختلاف مستوى وجودة تقارير التأكيد.
- عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي خدمات تأكيد الإستدامة وبالتالي يوجد تنوع في سوق التأكيد يؤدي إلى اختلاف الممارسة العملية لتأكيد الإستدامة.
- تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والإجتماعية والإقتصادية مما يؤدي إلى تعقد عملية تأكيد تقارير الإستدامة.
- جزء كبير من معلومات الإستدامة ذات طبيعة نوعية وفنية متخصصة تحتاج إلى توافر معرفة ومهارات خاصة لدى القائمين بالتأكيد في تفسير وتحليل هذه المعلومات.
- الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام داخل الشركة لتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك.

رابعاً: مزايا تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات

الإستدامة:-

ترى الباحثة أن تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة يساهم في تحقيق العديد من المزايا سواء للشركات أو لأصحاب المصلحة ويؤدي لزيادة جودة عملية التقرير بوجه عام مع مراعاة الإلتزام بمتطلبات التطبيق ومسئوليات الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في عملية التأكيد، وتتمثل هذه المزايا في ما يلي (Greg G.,et.al., 2018, IIA,Australia, 2018, Loic D., 2015) :

- الحصول على أنشطة تأكيد قوية متكاملة وفعالة بالنسبة للتكلفة نظراً للتوظيف المناسب للمصادر التأكيدية مع تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية.
- ضمان شمول التغطية التأكيدية في مواجهة مخاطر الإستدامة.
- تحديد فجوات التأكيد وتطبيق الإجراءات اللازمة لسد هذه الفجوات.
- تخفيض الإزدواجية في إجراءات التأكيد نظراً لتوزيع وتوازن الجهد بين أطراف التأكيد المتعددة.
- كفاءة أكبر في عملية جمع البيانات وأدلة الإثبات اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة.
- تعزيز الرؤية على نطاق واسع وبشكل كامل لأنشطة التأكيد المنفذة وصورة شاملة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة البيئية والاجتماعية والإقتصادية وإجراءات علاجها.
- زيادة مشاركة المعرفة والمعلومات والتكنولوجيا عبر الشركة.
- زيادة تركيز وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ودعم دورها الإستراتيجي.
- تعزيز ثقة أصحاب المصلحة والمساهمين في مصداقية وموثوقية معلومات الإستدامة التي تم التقرير عنها نظراً لشمول عملية تأكيد تقارير الإستدامة.
- دعم الدور الحوكمي لجميع الأطراف المشاركة في عملية التأكيد سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.
- التغلب على الصعوبات المتعددة التي تواجه تأكيد تقارير الإستدامة.

- تدعيم استقلالية الأطراف المشاركة في عملية التأكيد سواء المراجعين الداخليين أو الخارجيين وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التأكيد.
- دعم الإتصالات والعلاقات بين أطراف التأكيد وبالتالي زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط لإجراءات التأكيد.
- خلق قيمة داخلية للشركة وقيمة خارجية لأصحاب المصلحة من خلال تقديم تأكيد فعال لتقييم كفاءة إدارة الخطر التي تحسن الدور الرقابي لمجلس الإدارة.

المحور الرابع: دراسة ميدانية لاختبار دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك

لتقارير الإستدامة:

أولاً: أسلوب جمع البيانات:

يهدف التعرف على دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) لتقارير الإستدامة، اعتمدت الباحثة على أسلوب قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة، حيث تم تصميمها واختبارها قبل توزيعها على عينة الدراسة، وتضمنت قائمة الاستقصاء البيانات الآتية:

١. الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة (٦ فقرات).
٢. دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك (٨ فقرات).
٣. دور المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك (٨ فقرات).
٤. محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك (٧ فقرات).

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

١. مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المسجلة في البورصة المصرية، ومكاتب المراجعة التي تراجع الشركات الصناعية، وتمثلت عينة الدراسة في معدي القوائم المالية والمراجعين الداخليين العاملين بتلك الشركات الصناعية ، بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة التي تراجع الشركات الصناعية .
والجدول التالي يوضح القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (١)

توزيع قوائم الاستقصاء على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

البيان	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم المفقودة	القوائم غير الصالحة	القوائم المستخدمة	نسبة الاستجابة %
معدي قوائم الشركات الصناعية المسجلة في البورصة المصرية	١٤٠	١١٣	٢٧	١٣	١٠٠	٧١%
مراجع داخلي	٨٠	٥٨	٢٢	٨	٥٠	٦٣%
مجموع	٢٢٠	١٧١	٤٩	٢١	١٥٠	٦٨,٢%
مكاتب المراجعة	٧٧	٥٦	٢١	٦	٥٠	٦٥%
المجموع	٢٩٧	٢٢٧	٧٠	٢٧	٢٠٠	٦٧,٣%

٢. خصائص عينة الدراسة :

تساعد خصائص عينة الدراسة على تفسير النتائج بشأن المتغيرات الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى ادراك المستقصى منهم لأسئلة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وتم تحديد أربع خصائص رئيسية لوصف خصائص المشاركين في الدراسة، تتمثل في المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة ، و الوظيفة ، والجدول رقم (٢) يوضح ذلك:

جدول رقم (٢) خصائص عينة الدراسة

النسبة	العدد	التصنيف	البيان
٦٥%	١٣٠	بكالوريوس	المؤهل العلمي
١٩,٥%	٣٩	دبلوم عالي	
١٢,٥%	٢٥	ماجستير	
٣%	٦	دكتوراه	
٢٤%	٤٨	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة
٣٥%	٧٠	٥ - أقل من ١٠ سنوات	
٢٥%	٥٠	١٠ - أقل من ١٥ سنة	
١٦%	٣٢	أكثر من ١٥ سنة	
٥٠%	١٠٠	معد قوائم مالية	الوظيفة
٢٥%	٥٠	مراجع داخلي	
٢٥%	٥٠	مراجع خارجي	
١٠٠%	٢٠٠		الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

يتبين من الجدول رقم (٢) أن جميع أفراد عينة الدراسة المستقصى منهم لديهم مؤهلات علمية، حيث أن (٦٥%) من المستقصى منهم حاصلين على شهادة البكالوريوس، ونسبة (١٩,٥%) حاصلين على الدبلوم العالي، ونسبة (١٢,٥%) يحملون درجة الماجستير، ٣% من الحاصلين على الدكتوراه، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب، ويعزز ثقة الباحث في قدرة المستقصى منهم على فهم محتويات قوائم الاستقصاء بسهولة ويسر، ومن ثم زيادة موضوعية الإجابات الواردة فيها. كما أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة من خمس سنوات فأعلى بنسبة ٧٦%، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة تتمتع بخبرة مهنية كافية لفهم الأسئلة والحكم على عباراتها بمهنية وموضوعية، حيث ان لديهم تجربة وخبرة عملية كافية، كما كانت فئات الدراسة على أساس الوظيفة موزعة، معد قوائم مالية نسبة (٥٠%)، ومراجع داخلي (٢٥%)، (٢٥%) مراجع خارجي، مما يعزز من ثقة الباحث في إجابات أفراد العينة حيث أنها من الوظائف ذات العلاقة بموضوع البحث، وبالتالي يمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة عالية نسبياً في تفسير النتائج.

ثالثاً: معاملات الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء:

للتحقق من ثبات وصدق ودقة الفقرات وتناسقها ووضوحها وملاءمتها للبيئة البحثية، وقدرتها على قياس المتغيرات المراد قياسها تم القيام بالتالي:

١- قامت الباحثة بمراجعة شبة كاملة لأهم الأبحاث العلمية والإصدارات المهنية ذات العلاقة، والتي تم من خلالها التوصل إلى قائمة الاستقصاء لجمع البيانات.

٢- معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة:

تم حساب معاملات الثبات والصدق، ويعني الثبات أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا قاس الشيء نفسه عدة مرات متتالية، في حين يشير الصدق إلى أن أداة القياس تقيس فعلاً المفهوم المحدد وليس أي مفهوم آخر، وأن هذا المفهوم المحدد يجري قياسه بدقة ووضوح، وقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لتقدير مدى ثبات المقياس المستخدم في هذه الدراسة، والجدول التالي رقم (٣) يوضح قيم معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة الحالية.

جدول رقم (٣)

قيم معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة في قائمة الاستقصاء

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد الفقرات	اسم المتغير
٠,٩٢٢	٠,٨٥٠	٦	الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتنفيذ برنامج التأكيد المشترك
٠,٨٧٤	٠,٧٦٣	٨	دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك
٠,٨٢٢	٠,٦٧٥	٨	دور المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك
٠,٨٧٢	٠,٧٦١	٧	محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك
٠,٩٤٠	٠,٨٨٣	٢٩	الأداة ككل

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

من خلال بيانات الجدول رقم (٣) يلاحظ أنه فيما يتعلق بمعاملات الثبات سجلت البيانات معاملات ثبات مرتفعة ومقبولة بالنسبة لجميع أسئلة الأداة، فبالنسبة لمعاملات الثبات كانت أعلى قيمة معامل ثبات (٠,٨٥٠) للسؤال الأول، وكانت أقل قيمة معامل ثبات بلغ (٠,٦٧٥) للسؤال الثالث، أما بالنسبة لمعامل ثبات الأداة ككل فقد بلغ (٠,٨٨٣). ويشير ذلك إلى أن قيم ألفا الأكبر من (٠,٦٠) تعد قيمة مقبولة للحكم على اعتمادية المقاييس.

أما فيما يتعلق بمعاملات الصدق الذاتي الذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فقد سجلت البيانات درجات صدق مرتفعة بالنسبة لجميع الأسئلة محل الدراسة، وتعكس هذه

النتيجة درجة ملائمة من الثبات والصدق الذاتي مما يشير إلى صلاحية هذه الأداة وانها تقيس ما وضعت لقياسه.

٣- طريقة تفسير نتائج الأداة: لقد استخدم الباحث العبارات المغلقة للتيسير على المستقصى منهم ولتوضيح اتجاهات آرائهم، حيث تم تحديد خمسة بدائل للاختيار فيما بينهم:

- البديل الأول: موافق بشده وتأخذ ١٠٠%.
- البديل الثاني: موافق ٧٥%
- البديل الثالث: موافق إلى حد ما ٥٠%
- البديل الرابع: غير موافق ٢٥%.
- البديل الخامس: غير موافق بشده صفر %.

رابعاً: التحليل الوصفي:

للتعرف على اتجاهات استجابات أفراد عينة الدراسة بفئاتها الثلاثة (معدّي قوائم مالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) على مجالات الدراسة وعباراتها، تم استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من متوسط وانحراف معياري ووزن نسبي والترتيب، بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي واعتمد الباحث الأوزان النسبية للحكم على درجة الموافقة كما يلي:

- موافقة بشدة ٨٤% فأكثر
- موافق من ٦٨% إلى أقل من ٨٤%
- موافق إلى حد ما من ٥٢ إلى أقل من ٦٨%
- غير موافق من ٣٦% إلى أقل من ٥٢%
- غير موافق بشدة أقل من ٣٦%

السؤال الأول: الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة:

جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الأول :
الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتنفيذ برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة
حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٥	٠,٨٤٦	٠,٧٩	٤,٢٣	١٠٠	معد قوائم مالية
٣	٠,٨٨٨	٠,٨٨	٤,٤٤	٥٠	مراجع داخلي
٢	٠,٨٧٦	٠,٨٠	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٦٤	٠,٧٤	٤,٣٢	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٦٨	٠,٨٧	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٢	٠,٩٠٤	٠,٨١	٤,٥٢	٥٠	مراجع داخلي
٤	٠,٨٥٢	٠,٧٢	٤,٢٦	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٧٤	٠,٧٧	٤,٣٧	٢٠٠	مجموع
٢	٠,٨٨	٠,٨٧	٤,٤٠	١٠٠	معد قوائم مالية
٤	٠,٨٧٢	٠,٨٩	٤,٣٦	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٦	٠,٩١	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٧٤	٠,٧٤	٤,٣٧	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٨٦	٠,٧٤	٤,٤٣	١٠٠	معد قوائم مالية
١	٠,٩٢٨	٠,٧٣	٤,٦٤	٥٠	مراجع داخلي
١	٠,٨٩٢	٠,٧٩	٤,٤٦	٥٠	مراجع خارجي
١	٠,٨٩٨	٠,٧١	٤,٤٩	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٦٨	٠,٧٨	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٦	٠,٨٢٨	٠,٨١	٤,١٤	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٦	٠,٨٦	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
٤	٠,٨٥٦	٠,٨١	٤,٢٨	٢٠٠	مجموع

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	المعلومات
٤	٠,٨٦٤	٠,٧١	٤,٣٢	١٠٠	معد قوائم مالية	الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام داخل الشركة لتتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٦	٤,٢٢	٥٠	مراجع داخلي	
٥	٠,٨٣٢	٠,٨٧	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي	
٥	٠,٨٥٢	٠,٧٩	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع	
	٠,٨٦٨	٠,٨٠	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية	مجموع الفقرات
	٠,٨٧٨	٠,٧٧	٤,٣٩	٥٠	مراجع داخلي	
	٠,٨٦٢	٠,٨٦	٤,٣١	٥٠	مراجع خارجي	
	٠,٨٧	٠,٩٠	٤,٣٥	٢٠٠	مجموع	

الجدول من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٤) الموافقة الشديدة لغالبية أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة للصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٩,٨% و ٨٥,٢%، وحققت الفقرة رقم (٤) ونصها " تتوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية مما يؤدي إلى تعقد عملية تأكيد تقارير الإستدامة" أعلى نسبة فبلغت (٨٩,٨%)، حتى أنه اتفق عليها فئات العينة الثلاثة (معد قوائم مالية ، مراجع داخلي، مراجع خارجي) ومثلت عندهم الصعوبة رقم واحد.

كما احتلت الفقرة رقم (٦) الترتيب الأخير، ونصها " الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام داخل الشركة لتتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٥,٢%)، وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذه الصعوبة.

وبالتالي يمكن القول أن الشركات في البيئة المصرية تواجه العديد من الصعوبات تعوق وتحد من عملية تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية.
- اختلاف طبيعة ومحتوى معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها من شركة لأخرى ومن صناعة لأخرى.
- عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي تأكيد الإستدامة وبالتالي يوجد تنوع في سوق التأكيد يؤدي إلى اختلاف الممارسة العملية.
- عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظم عملية تأكيد معلومات الإستدامة.
- الطبيعة النوعية والفنية المتخصصة لمعلومات الاستدامة، وحاجتها إلى معرفة ومهارات خاصة لدى القائمين بالتأكد لتفسيرها وتحليلها.
- حاجة الشركات إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام لتتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك

السؤال الثاني: دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الثاني: دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٥	٠,٨٤	٠,٨٢	٤,٢٠	١٠٠	يجب أن توافق لجنة المراجعة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة
٦	٠,٨	٠,٨٦	٤,٠٠	٥٠	
٤	٠,٨٥٦	٠,٨٣	٤,٢٨	٥٠	
٥	٠,٨٣٤	٠,٨٣	٤,١٧	٢٠٠	
٤	٠,٨٤٢	٠,٨٠	٤,٢١	١٠٠	مراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتماد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية
٧	٠,٧٨٨	٠,٩١	٣,٩٤	٥٠	
٣	٠,٨٧٦	٠,٧٣	٤,٣٨	٥٠	
٣	٠,٨٣٨	٠,٨٢	٤,١٩	٢٠٠	
٤	٠,٨٤٢	٠,٨١	٤,٢١	١٠٠	تقييم وفحص مدى

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
					مالية	فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي
٥	٠,٨٠٤	٠,٨٥	٤,٠٢	٥٠	مراجع داخلي	
١	٠,٩٠٤	٠,٧١	٤,٥٢	٥٠	مراجع خارجي	
				٢٠٠	مجموع	
					معد قوائم مالية	متابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي
٥	٠,٨٤	٠,٨٨	٤,٢٠	١٠٠	مراجع داخلي	
٥	٠,٨٠٤	٠,٨٩	٤,٠٢	٥٠	مراجع داخلي	
٢	٠,٨٨٤	٠,٧٣	٤,٤٢	٥٠	مراجع خارجي	
				٢٠٠	مجموع	
					معد قوائم مالية	الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية والموافقة على الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة
١	٠,٨٥٤	٠,٨٣	٤,٢٧	١٠٠	مراجع داخلي	
٣	٠,٨٠٨	٠,٨٣	٤,٠٤	٥٠	مراجع داخلي	
٦	٠,٨٣٢	٠,٧١	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي	
				٢٠٠	مجموع	
					معد قوائم مالية	التحقق من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالفضايا الإجتماعية والبيئية والإقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم
٦	٠,٨٢	٠,٨٧	٤,١٠	١٠٠	مراجع داخلي	
٧	٠,٧٨٨	٠,٧٩	٣,٩٤	٥٠	مراجع داخلي	
٥	٠,٨٤٤	٠,٧٩	٤,٢٢	٥٠	مراجع خارجي	
				٢٠٠	مجموع	
					معد قوائم مالية	الرقابة على جودة وكفاءة عملية التأكيد الخارجي
٢	٠,٨٤٦	٠,٧٦	٤,٢٣	١٠٠	مراجع داخلي	
٢	٠,٨١٦	٠,٧٨	٤,٠٨	٥٠	مراجع داخلي	
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٩	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي	
				٢٠٠	مجموع	
					معد قوائم مالية	التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك
٣	٠,٨٤٤	٠,٨٥	٤,٢٢	١٠٠	مراجع داخلي	
١	٠,٨٣٦	٠,٧٧	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي	
				٥٠	مراجع خارجي	

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٤	٠,٨٣٦	٠,٨٢	٤,١٨	٢٠٠	مجموع
	٠,٨٣٦	٠,٨٢	٤,١٨	١٠٠	معد قوائم مالية
	٠,٨٠٦	٠,٩٥	٤,٠٣	٥٠	مراجع داخلي
	٠,٨٥٨	٠,٧١	٤,٢٩	٥٠	مراجع خارجي
	٠,٨٣٤	٠,٨١	٤,١٧	٢٠٠	مجموع

الجدول من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٥) تنوع آراء عينة الدراسة بين الموافقة الشديدة والموافقة على عبارات دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٤,٨% و ٨١,٨%، وحققت الفقرة رقم (٣) ونصها " تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي " أعلى نسبة فبلغت (٨٤,٨%) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذا الدور.

كما احتلت الفقرة رقم (٦) الترتيب الأخير، ونصها " التحقق من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية والإقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨١,٨%)، وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة العالية لأفراد العينة على هذا الدور.

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من الأدوار التي يجب أن تضطلع بها لجان المراجعة في الشركات المصرية عند تأكيد تقارير الإستدامة في ضوء برنامج التأكيد المشترك، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي.
- متابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي.
- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية والموافقة على الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة.

- مراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتماد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية.
- الرقابة على جودة كفاءة عملية التأكيد الخارجي.
- التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك.
- الموافقة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة.
- التحقق من وجود خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الإجتماعية والاقتصادية والبيئية.

السؤال الثالث: دور إدارة المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الثالث: دور المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٧	٠,٧٩٨	٠,٨٦	٣,٩٩	١٠٠	معد مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة	.١
٦	٠,٨٢٨	٠,٧٦	٤,١٤	٥٠	مراجع داخلي	
٥	٠,٨٦٤	٠,٧٤	٤,٣٢	٥٠	مراجع خارجي	
٨	٠,٨٢٢	٠,٨١	٤,١١	٢٠٠	مجموع	
٤	٠,٨٢٨	٠,٧٩	٤,١٤	١٠٠	معد قوائم مالية	.٢
٧	٠,٨١٦	٠,٧٥	٤,٠٨	٥٠	مراجع داخلي	
٦	٠,٨٤٤	٠,٨٤	٤,٢٢	٥٠	مراجع خارجي	
٧	٠,٨٣	٠,٧٩	٤,١٥	٢٠٠	مجموع	

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٥	٠,٨١٦	٠,٨٦	٤,٠٨	١٠٠	معد قوائم مالية	٣ دور رئيسي في تنسيق وتطبيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد حيث تعتبر النقطة المركزية لعملية التقرير
٣	٠,٨٦٤	٠,٨٩	٤,٣٢	٥٠	مراجع داخلي	
٧	٠,٨٤	٠,٨١	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي	
٦	٠,٨٣٤	٠,٨٦	٤,١٧	٢٠٠	مجموع	
١	٠,٨٤	٠,٨٢	٤,٢٠	١٠٠	معد قوائم مالية	٤ تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة
١	٠,٨٧٦	٠,٨١	٤,٣٨	٥٠	مراجع داخلي	
٣	٠,٨٧٦	٠,٦٤	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي	
٢	٠,٨٥٨	٠,٧٧	٤,٢٩	٢٠٠	مجموع	
٣	٠,٨٣	٠,٨٨	٤,١٥	١٠٠	معد قوائم مالية	٥ تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك، من خلال مشاركة المعلومات بين وظيفة المراجعة الداخلية ووحدات الرقابة وإدارة الخطر
٢	٠,٨٦٨	٠,٧٥	٤,٣٤	٥٠	مراجع داخلي	
٢	٠,٨٨	٠,٦٧	٤,٤٠	٥٠	مراجع خارجي	
٣	٠,٨٥٢	٠,٨٠	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع	
٦	٠,٨١	٠,٩٦	٤,٠٥	١٠٠	معد قوائم مالية	٦ مراجعة عمل مقدمي التأكيد الآخرين وتحديد مدى الإعتماد على عملهم
٤	٠,٨٥٦	٠,٧٨	٤,٢٨	٥٠	مراجع داخلي	
٤	٠,٨٦٨	٠,٧٧	٤,٣٤	٥٠	مراجع خارجي	
٥	٠,٨٣٦	٠,٨٨	٤,١٨	٢٠٠	مجموع	
١	٠,٨٥٨	٠,٨٢	٤,٢٩	١٠٠	معد قوائم مالية	٧ دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية
٥	٠,٨٣٦	٠,٩٢	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي	
١	٠,٨٨٤	٠,٧٣	٤,٤٢	٥٠	مراجع خارجي	

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
١	٠,٨٦	٠,٨٣	٤,٣٠	٢٠٠	مجموع	
٢	٠,٨٣٨	٠,٨٥	٤,١٩	١٠٠	معد قوائم مالية	.٨ قد لا يتم تأكيد تقارير الإستدامة بشكل كامل من خلال المراجعة الداخلية حيث يمكن أن تضطلع بمهام التأكيد للقضايا الإجتماعية والإقتصادية، مع الإستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني
٥	٠,٨٣٦	٠,٨٥	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي	
٧	٠,٨٤	٠,٧٨	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي	
٤	٠,٨٣٨	٠,٨٣	٤,١٩	٢٠٠	مجموع	
	٠,٨٢٨	٠,٧٩	٤,١٤	١٠٠	معد قوائم مالية	مجموع الفقرات
	٠,٨٤٨	٠,٨٣	٤,٢٤	٥٠	مراجع داخلي	
	٠,٨٦٢	٠,٧٨	٤,٣١	٥٠	مراجع خارجي	
	٠,٨٤٢	٠,٨٥	٤,٢١	٢٠٠	مجموع	

الجدول من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٦) تنوع آراء عينة الدراسة بين الموافقة الشديدة والموافقة على عبارات أدوار المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٦% و ٨٢,٢%، وحققت الفقرة رقم (٧) ونصها " دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية " أعلى نسبة موافقة فبلغت (٨٦%) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذا الدور.

كما احتلت الفقرة رقم (١) الترتيب الأخير، ونصها " مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة "، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٢,٢%)، وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة العالية لأفراد العينة على هذا الدور.

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من الأدوار التي يجب ان تضطلع بها المراجعة الداخلية في الشركات المصرية عند تأكيد تقارير الإستدامة، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية.
- تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة.
- تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك.
- قيام المراجعة الداخلية بمهام التأكيد للقضايا الإجتماعية والاقتصادية مع الاستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني.
- مراجعة عمل مقدمي التأكيد وتحديد مدى الإعتماد على عملهم.
- تنسيق وتطبيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد.

كما أكدت آراء عينة الدراسة على اعتبار التأكيد المشترك كأحد المسئوليات الأساسية للمراجعة الداخلية، وان مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجوده تقارير الإستدامة.

السؤال الرابع: محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

جدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الرابع: محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٧	٤,٢٢	١٠٠	فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والاقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقاً لمعيار	١
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٢	٤,١٦	٥٠	مراجع داخلي	

رقم	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٢	٠,٨٨٤	٠,٨٤	٤,٤٢	٥٠	مراجع خارجي	المراجعة المصري رقم (٣١٥)، تقييم مخاطر الإستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة
٤	٠,٨٥٢	٠,٨٥	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع	
٣	٠,٨٥٤	٠,٧٦	٤,٢٧	١٠٠	معد قوائم مالية	٢ تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال دراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية لتحديد مدى موثوقية واعتمادية النظام الرقابي لمنع الإزدواجية
٢	٠,٨٧٢	٠,٧٢	٤,٣٦	٥٠	مراجع داخلي	
٤	٠,٨٦	٠,٩١	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي	
٢	٠,٨٦	٠,٧٩	٤,٣٠	٢٠٠	مجموع	
٢	٠,٨٦٢	٠,٨٣	٤,٣١	١٠٠	معد قوائم مالية	٣ الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات
١	٠,٩١٦	٠,٦١	٤,٥٨	٥٠	مراجع داخلي	
١	٠,٨٩٦	٠,٧٩	٤,٤٨	٥٠	مراجع خارجي	
١	٠,٨٨٤	٠,٧٧	٤,٤٢	٢٠٠	مجموع	
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٧	٤,١٦	١٠٠	معد قوائم مالية	٤ تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب
٤	٠,٨٥٢	٠,٧٥	٤,٢٦	٥٠	مراجع داخلي	
٣	٠,٨٧٦	٠,٨٦	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي	
٥	٠,٨٤٨	٠,٨٤	٤,٢٤	٢٠٠	مجموع	
١	٠,٨٦٦	٠,٧٣	٤,٣٣	١٠٠	معد قوائم مالية	٥ المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٩	٤,٢٢	٥٠	مراجع داخلي	
٦	٠,٨٤	٠,٨٨	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي	
٣	٠,٨٥٤	٠,٨١	٤,٢٧	٢٠٠	مجموع	
٤	٠,٨٤٨	٠,٨٣	٤,٢٤	١٠٠	معد قوائم مالية	٦ التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة
٣	٠,٨٦	٠,٨١	٤,٣٠	٥٠	مراجع داخلي	
٥	٠,٨٥٦	٠,٨٣	٤,٢٨	٥٠	مراجع خارجي	

رقم	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٣	٠,٨٥٤	٠,٨٢	٤,٢٧	٢٠٠	مجموع	
٧	٠,٨١٤	٠,٨٢	٤,٠٧	١٠٠	معد قوائم مالية	٧ الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الافتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير
٧	٠,٧٩٢	٠,٨٦	٣,٩٦	٥٠	مراجع داخلي	
٧	٠,٨١٢	٠,٨٤	٤,٠٦	٥٠	مراجع خارجي	
٦	٠,٨٠٨	٠,٨٣	٤,٠٤	٢٠٠	مجموع	
	٠,٨٤٦	٠,٩١	٤,٢٣	١٠٠	معد قوائم مالية	مجموع الفقرات
	٠,٨٥٢	٠,٨٩	٤,٢٦	٥٠	مراجع داخلي	
	٠,٨٦	٠,٩٨	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي	
	٠,٨٥٢	٠,٩٢	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع	

الجدول من إعداد الباحثة بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٧) أن غالبية آراء عينة الدراسة كانت بالموافقة الشديدة على معظم عبارات محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٨,٤% و ٨٠,٨%، وحققت الفقرة رقم (٣) ونصها " الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات" أعلى درجة موافقة فبلغت (٨٨,٤%) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على أهمية الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية.

كما احتلت الفقرة رقم (٧) الترتيب الأخير، ونصها " الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الافتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٠,٨%)، وهي نسبة عالية نسبياً عكست موافقة أفراد العينة على أهمية الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة .

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من المحددات لدور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك في الشركات المصرية، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات
- تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، ودراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠).
- المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز.
- التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة.
- فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، تقييم مخاطر الإستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
- تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.
- الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الإفتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير.

خامساً: اختبار فروض الدراسة:

الفرض الأول :- " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.".

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة؛ وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٨)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول صعوبات تطبيق الإطار المتكامل لبرنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)		
							غير دالة	دالة
١	بين المجموعات	١,٧١٠	٢	٠,٨٥٥	١,٥٦٢	٠,٢١٢	عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظم عملية تأكيد معلومات الإستدامة وبالتالي فهو مطلب اختياري.	
	داخل المجموعات	١٠٧,٨١٠	١٩٧	٠,٥٤٧				
	مجموع	١٠٩,٥٢٠	١٩٩					
٢	بين المجموعات	١,٨١٥	٢	٠,٩٠٧	٢,٠١٩	٠,١٣٦	اختلاف طبيعة ومحتوى معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها من شركة لأخرى وصناعة لأخرى وبالتالي	
	داخل المجموعات	٨٨,٥٤٠	١٩٧	٠,٤٤٩				
	مجموع	٩٠,٣٥٥	١٩٩					

	مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الفقرات	
							اختلاف مستوى وجود تقارير التأكيد.	
غير دالة	٠,٧٣٧	٠,٣٠٥	٠,١٦٨	٢	٠,٣٣٥	بين المجموعات	عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي تأكيد الإستدامة وبالتالي يوجد تنوع في سوق التأكيد يؤدي إلى اختلاف الممارسة العملية لتأكيد الإستدامة	.٣
			٠,٥٤٨	١٩٧	١٠٨,٠٢٠	داخل المجموعات		
						مجموع		
غير دالة	٠,٢١٩	١,٥٣١	٠,٧٦٥	٢	١,٥٣٠	بين المجموعات	تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية مما يؤدي إلى تعقد عملية تأكيد تقارير الإستدامة	.٤
			٠,٥٠٠	١٩٧	٩٨,٤٥٠	داخل المجموعات		
						مجموع		
غير دالة	٠,٣٥٦	١,٠٣٩	٠,٦٨٠	٢	١,٣٦٠	بين المجموعات	جزء كبير من معلومات الإستدامة ذات طبيعة نوعية وفنية متخصصة تحتاج إلى توافر معرفة	.٥
			٠,٦٥٥	١٩٧	١٢٨,٩٦٠	داخل المجموعات		
						مجموع		

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
ومهارات خاصة لدى القانمين بالتأكد في تفسير وتحليل هذه المعلومات						
الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام داخل الشركة لتناسب مع متطلبات برنامج التأكد المشترك	بين المجموعات	٠,٩٣٥	٢	٠,٤٦٨	٠,٧٤٨	٠,٤٧٤
	داخل المجموعات	١٢٣,٠٦٠	١٩٧	٠,٦٢٥		
	مجموع	١٢٣,٩٩٥	١٩٩			
مجموع الفقرات	بين المجموعات	٠,١٤٨	٢	٠,٠٧٤	٠,٢٩١	٠,٧٤٨
	داخل المجموعات	٥٠,١٢٦	١٩٧	٠,٢٥٤		
	مجموع	٥٠,٢٧٤	١٩٩			

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (٨) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig}=0,05$) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات. إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٧٤٨) وهو أعلى من ($\text{sig}=0,05$) ، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول وجود صعوبات تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات المصرية.

- ويشير ذلك إلى قبول الفرض الأول ونصه " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

الفرض الثاني :- " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة."

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة ؛ وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٩)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
١. يجب أن توافق لجنة المراجعة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بفضايا الإستدامة	بين المجموعات	٢,١٤٠	٢	١,٠٧٠	١,٥٤٩	٠,٢١٥
	داخل المجموعات	١٣٦,٠٨٠	١٩٧	٠,٦٩١		
	مجموع	١٣٨,٢٢٠	١٩٩			
غير دالة						

	مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الفقرات	
دالة	٠,٠٢٤	٣,٧٨٦	٢,٤٨٣	٢	٤,٩٦٥	بين المجموعات	مراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتقاد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية	.٢
			٠,٦٥٦	١٩٧	١٢٩,١٩٠	داخل المجموعات		
				١٩٩	١٣٤,١٥٥	مجموع		
دالة	٠,٠٠٧	٥,١٠٦	٣,٢١٥	٢	٦,٤٣٠	بين المجموعات	تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي	.٣
			٠,٦٣٠	١٩٧	١٢٤,٠٥٠	داخل المجموعات		
				١٩٩	١٣٠,٤٨٠	مجموع		
غير دالة	٠,٠٦٣	٢,٨٠٥	٢,٠١٠	٢	٤,٠٢٠	بين المجموعات	متابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي	.٤
			٠,٧١٧	١٩٧	١٤١,١٦٠	داخل المجموعات		
				١٩٩	١٤٥,١٨٠	مجموع		
غير دالة	٠,٢٤٧	١,٤٠٧	٠,٩٠٢	٢	١,٨٠٥	بين المجموعات	الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية والموافقة على الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة	.٥
			٠,٦٤١	١٩٧	١٢٦,٣٥٠	داخل المجموعات		
				١٩٩	١٢٨,١٥٥	مجموع		
غير دالة	٠,٢٤٢	١,٤٣٠	٠,٩٩٠	٢	١,٩٨٠	بين المجموعات	التحقق من أن الشركة	.٦

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الإجتماعية والبيئية والإقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملانم	داخل المجموعات	١٣٦,٤٠٠	١٩٧	٠,٦٩٢		
	مجموع	١٣٨,٣٨٠	١٩٩			
.٧ الرقابة على جودة وكفاءة عملية التأكد الخارجي	بين المجموعات	٠,٧٦٥	٢	٠,٣٨٣	٠,٥٩٨	٠,٥٥١
	داخل المجموعات	١٢٦,١١٠	١٩٧	٠,٦٤٠		
	مجموع	١٢٦,٨٧٥	١٩٩			
.٨ التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكد المشترك	بين المجموعات	٠,١٣٥	٢	٠,٠٦٧	٠,٠٩٩	٠,٩٠٦
	داخل المجموعات	١٣٤,٨٢٠	١٩٧	٠,٦٨٤		
	مجموع	١٣٤,٩٥٥	١٩٩			
مجموع الفقرات	بين المجموعات	١,٧٤٠	٢	٠,٨٧٠	٣,٤٥٤	٠,٠٣٤
	داخل المجموعات	٤٩,٦٢٢	١٩٧	٠,٢٥٢		
	مجموع	٥١,٣٦٢	١٩٩			

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (٩) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) = sig) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكد المشترك لتقارير

الإستدامة، على مستوى العبارات رقم (٢، ٣) فكانت مستويات الدلالة (٠,٠٠٧، ٠,٠٢٤) وهي أقل من (sig = ٠,٠٥). كما كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٠٣٤) وهو أقل من (sig = ٠,٠٥) ، وبالتالي هناك اختلافات ذات دلالة احصائية في وجهات نظر أفراد العينة تبعاً لوظائفهم (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول مجموع أدوار لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات المصرية.

وللتعرف على مصدر الاختلافات في دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات المصرية، تم استخدام اختبار LCD البعدي للفقرات المجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (١٠)

اختبار LCD البعدي للتعرف على مصدر الاختلافات

الوظيفة	المتوسطات الحسابية	معدى قوائم مالية	مراجع داخلي	مراجع خارجي
معدى قوائم مالية	٤,١٨	--	--	--
مراجع داخلي	٤,٠٣	--	--	*٠,٢٦٢٥٠-
مراجع خارجي	٤,٢٩	--	*٠,٢٦٢٥٠-	

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١٠) أن مصدر الاختلافات هو بين فئة المراجع الخارجي وفئة المراجع الداخلي، ولصالح المراجع الخارجي حيث كان المتوسط الحسابي لآراء هذه الفئة (٤,٢٩) وهو أكبر من المتوسط الحسابي لفئة المراجع الداخلي البالغة (٤,٠٣)؛ ويشير ذلك إلى أن المراجعين الداخليين أكثر إدراكاً لأهمية دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

• ويشير ذلك إلى رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل ونصه " يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

الفرض الثالث: - " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة، وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (١١)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
١. مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة	بين المجموعات	٣,٦٩٠	٢	١,٨٤٥	٢,٨٤٢	٠,٠٦١
	داخل المجموعات	١٢٧,٨٩٠	١٩٧	٠,٦٤٩		
	مجموع	١٣١,٥٨٠	١٩٩			
٢. التأكيد المشترك يجب أن ينظر له كأحد المسئوليات الأساسية للمراجعة الداخلية	بين المجموعات	٠,٤٩٥	٢	٠,٢٤٧	٠,٣٩٢	٠,٦٧٦
	داخل المجموعات	١٢٤,٣٠٠	١٩٧	٠,٦٣١		
	مجموع	١٢٤,٧٩٥	١٩٩			
٣. دور رئيسي في تنسيق وتطبيق	بين المجموعات	١,٩٨٠	٢	٠,٩٩٠	١,٣٥٢	٠,٢٦١
	داخل المجموعات	١٤٤,٢٤٠	١٩٧	٠,٧٣٢		
	مجموع	١٤٦,٢٢٠	١٩٩			

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد حيث تعتبر النقطة المركزية لعملية التقرير	مجموع	١٤٦,٢٢٠	١٩٩			
٤	تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة	بين المجموعات	١,٦٢٠	٢	٠,٨١٠	٠,٢٦٠
	داخل المجموعات	١١٧,٥٦٠	١٩٧	٠,٥٩٧		
	مجموع	١١٩,١٨٠	١٩٩			
٥	تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك، من خلال مشاركة المعلومات	بين المجموعات	٢,٥١٠	٢	١,٢٥٥	٠,١٤٣
	داخل المجموعات	١٢٥,٩٧٠	١٩٧	٠,٦٣٩		
	مجموع	١٢٨,٤٨٠	١٩٩			

	مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الفقرات
							بين وظيفة المراجعة الداخلية وحدات الرقابة وإدارة الخطر
غير دالة	٠,١٠٥	٢,٢٧٨	١,٧٣٥	٢	٣,٤٧٠	بين المجموعات	مراجعة عمل مقدمي التأكيد الآخرين وتحديد مدى الإعتماد على عملهم
			٠,٧٦٢	١٩٧	١٥٠,٠٥٠	داخل المجموعات	
				١٩٩	١٥٣,٥٢٠	مجموع	
غير دالة	٠,٣٤٨	١,٠٦١	٠,٧٢٣	٢	١,٤٤٥	بين المجموعات	دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية
			٠,٦٨١	١٩٧	١٣٤,١٥٠	داخل المجموعات	
				١٩٩	١٣٥,٥٩٥	مجموع	
غير دالة	٠,٩٩٣	٠,٠٠٧	٠,٠٠٥	٢	٠,٠١٠	بين المجموعات	قد لا يتم تأكيد تقارير الإستدامة بشكل كامل من خلال المراجعة الداخلية حيث يمكن أن تضطلع بمهام التأكيد لل قضايا الإجتماعية والإقتصادية، مع الإستعانة بإستشاريين متخصصين
			٠,٦٩٤	١٩٧	١٣٦,٧٧٠	داخل المجموعات	
				١٩٩	١٣٦,٧٨٠	مجموع	

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
	للقرارات البيئية ذات الطابع الفني					
غير دالة	بين المجموعات	١,٠٧٧	٢	٠,٥٣٨	٢,٦٥٠	٠,٠٧٣
	داخل المجموعات	٤٠,٠١٨	١٩٧	٠,٢٠٣		
	مجموع	٤١,٠٩٥	١٩٩			

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١١) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات، إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٠٧٣) وهو أعلى من (sig = ٠,٠٥)، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات المصرية.

• ويشير ذلك إلى قبول الفرض الثالث ونصه " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

الفرض الرابع :- " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة؛

وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) وللتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (١٢)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)		
							بين المجموعات	داخل المجموعات
١.	فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، تقييم مخاطر الإستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة	١,٩٣٥	٢	٠,٩٦٨	١,٣٤٢	٠,٢٦٤	غير دالة	بين المجموعات
		١٤٢,٠٦٠	١٩٧	٠,٧٢١				داخل المجموعات
		١٤٣,٩٩٥	١٩٩					مجموع
٢.	تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال دراسة الوضع التنظيمي	٠,٢٧٠	٢	٠,١٣٥	٠,٢١٥	٠,٨٠٧	غير دالة	بين المجموعات
		١٢٣,٧٣٠	١٩٧	٠,٦٢٨				داخل المجموعات
		١٢٤,٠٠٠	١٩٩					مجموع

	مستوى الدالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الفقرات
							لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) ، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية لتحديد مدى موثوقية واعتمادية النظام الرقابي لمنع الإزدواجية
غير دالة	٠,١٠٦	٢,٢٦٦	١,٣٣٥	٢	٢,٦٧٠	بين المجموعات	الحصول على
			٠,٥٨٩	١٩٧	١١٦,٠٥٠	داخل المجموعات	إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات
				١٩٩	١١٨,٧٢٠	مجموع	٣

الفقرات	مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
	بين المجموعات	داخل المجموعات					
.٤	تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب	بين المجموعات	١,٦٤٠	٢	٠,٨٢٠	١,١٦٣	٠,٣١٥
	داخل المجموعات	١٣٨,٨٤٠	١٩٧	٠,٧٠٥			
	مجموع	١٤٠,٤٨٠	١٩٩				
.٥	المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز	بين المجموعات	٠,٧٣٠	٢	٠,٣٦٥	٠,٥٥٩	٠,٥٧٣
	داخل المجموعات	١٢٨,٦٩٠	١٩٧	٠,٦٥٣			
	مجموع	١٢٩,٤٢٠	١٩٩				
.٦	التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة	بين المجموعات	٠,١٣٥	٢	٠,٠٦٧	٠,٠٩٩	٠,٩٠٦
	داخل المجموعات	١٣٤,٨٢٠	١٩٧	٠,٦٨٤			
	مجموع	١٣٤,٩٥٥	١٩٩				
.٧	الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية	بين المجموعات	٠,٤٣٠	٢	٠,٢١٥	٠,٣٠٩	٠,٧٣٥
	داخل المجموعات	١٣٧,٢٥٠	١٩٧	٠,٦٩٧			

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملئمة عن مدى معقولية الإفتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير	مجموع	١٣٧,٦٨٠	١٩٩			
مجموع الفقرات	بين المجموعات	٠,١٨٧	٢	٠,٠٩٤	٠,٣٣٩	٠,٧١٣
	داخل المجموعات	٥٤,٣٦٧	١٩٧	٠,٢٧٦		
	مجموع	٥٤,٥٥٥	١٩٩			
غير دالة						

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١٢) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات، إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٧١٣) وهو أعلى من (sig = ٠,٠٥) ، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات المصرية.

- ويشير ذلك إلى قبول الفرض الرابع ونصه " لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

سادساً: النتائج :-

١. هناك توافق كبير بين آراء أفراد عينة الدراسة، على أن الشركات الصناعية المصرية تواجه العديد من الصعوبات التي تعوق وتحد من تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة، ومنها: تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، واختلاف طبيعة ومحتوى معلومات الإستدامة التي يتم الافصاح عنها من شركة لأخرى ومن صناعة لأخرى، وحاجتها إلى معرفة ومهارات خاصة لدى القائمين بالتأكد لتفسيرها وتحليلها مع عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي التأكيد، بالإضافة إلى غياب المعايير الدولية الملزمة التي تنظم عملية تأكيد معلومات الإستدامة، الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام لتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك.

٢. أن هناك توافق جيد بين آراء أفراد عينة الدراسة حول الأدوار التي يجب أن تضطلع بها لجان المراجعة في الشركات المصرية عند تأكيد تقارير الإستدامة، ومن أهمها: تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي، تنسيق والاشراف ومتابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي، دراسة واعتماد الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة، ومراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة، الرقابة على جودة وكفاءة عملية التأكيد الخارجي، التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك، الموافقة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة مع الأخذ بالإعتبار أنه يحدد جميع المخاطر المتعلقة بقضايا الإستدامة، ووجود خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية.

٣. أن هناك توافق عالي بين آراء أفراد عينة الدراسة حول الأدوار التي يجب أن تضطلع بها وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية عند تأكيد تقارير

الإستدامة، ومن أهمها: تضمين نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية، تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة، تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك، القيام بمهام تأكيد القضايا الإجتماعية والاقتصادية مع الاستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني، مراجعة عمل مقدمي التأكيد وتحديد مدى الإعتماد على عملهم، تنسيق وتطبيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد، كما أكدت آراء عينة الدراسة على اعتبار التأكيد المشترك كأحد المسئوليات الأساسية للمراجعة الداخلية، وأن مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة.

٤. يوجد توافق كبير بين آراء أفراد عينة الدراسة حول محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك في الشركات المصرية، ومن أهمها : الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) ، تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، ودراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)، تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز، التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة، فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، تقييم مخاطر الإستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول

على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الافتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير .

المحور الخامس: النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية:-

أولاً: النتائج:

- ١- عدم وجود المعايير الملزمة للتقرير عن الإستدامة يعطي الإدارة مساحة كبيرة من التحكم في تحديد كمية ومستوى وجودة الإفصاح عن معلومات الإستدامة.
- ٢- تطور الإفصاح الإختياري عن معلومات الإستدامة أدى إلى تطور مماثل في القضايا المتعلقة بخدمات تأكيد مدى جودة ومصداقية هذه النوعية من التقارير غير المالية.
- ٣- تؤثر العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية على تدعيم جودة التأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة.
- ٤- وجود لجنة مراجعة فعالة ذات خصائص كافية يدعم قدرتها على رقابة عملية التقرير والتأكيد الداخلي لمعلومات الإستدامة.
- ٥- هناك اعتراف متزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تأكيد تقارير الإستدامة بالإضافة إلى الدور الإستشاري وذلك من خلال موقعها المتميز داخل الشركة وتحولها تجاه اتخاذ مدخل استراتيجي بشكل أكبر.
- ٦- توجد أهمية لتطبيق أبعاد الإطار المتكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الإستدامة لتحسين التغطية التأكيدية التي يتم الحصول عليها من الأطراف المتعددة المشاركة في عملية التأكيد عن مناطق الخطر التي تؤثر على الشركة.
- ٧- عدم وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
- ٨- وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة، وكانت الاختلافات بين فئة المراجع الخارجي وفئة المراجع الداخلي، حيث أن المراجعين الداخليين أكثر إدراكاً لأهمية دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
- ٩- عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

١٠- عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الباحثة بما يلي:-

- ١- تشجيع لجان المراجعة ذات الخبرات المتنوعة التي تشمل خبرات صناعية وتكنولوجية وقانونية وحوكمة.
- ٢- ضرورة قيام المنظمات العلمية والمهنية بالسعي نحو إصدار معيار تأكيد محلي ودولي ملزم ينظم عملية تأكيد تقارير الإستدامة بأبعادها المختلفة من خلال تفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك.
- ٣- تشكيل لجنة استدامة بالشركات تكون تابعة لمجلس الإدارة تختص بمتابعة تطبيق استراتيجيات وسياسات الإستدامة وترجمتها إلى أفعال ملموسة ولإثبات الإلتزام الحقيقي للشركة تجاه هذه القضايا.
- ٤- إعداد برامج تدريبية لخلق الوعي بالإطار المفاهيمي لبرنامج التأكيد المشترك وأهمية ومزايا تطبيقه والتغلب على معوقاته للإرتقاء بجودة تقارير الإستدامة.
- ٥- تطوير إمكانيات ومهارات وظيفية المراجعة الداخلية ودعم دورها المحوري الإستراتيجي ليشمل تخطيط وتنسيق برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

ثالثاً: المقترحات البحثية المستقبلية:

نظراً لأن استخدام برامج التأكيد المشترك تعد منطقة بحثية لم يتم ارتيادها بالشكل الكافي بالتالي يمكن اقتراح الدراسات المستقبلية التالية:

- ١- تحليل العلاقة بين برامج التأكيد المشترك والمراجعة المستمرة وأثرها على جودة التقرير.
- ٢- أثر استخدام برامج التأكيد المشترك على أتعاب عملية المراجعة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:-

- د/ أحمد حامد محمود عبدالحليم، د/ نبيل ياسين أحمد، "دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢، المجلد ٢١، ٢٠١٧، ص ص ٨٤٨ - ٩٣١.
- د/ أحمد زكي حسين متولي، "إستخدام التكامل بين إسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠١٤، ص ص ١-٥٢.
- _____ ، "إطار موسع لمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في ضوء المعايير الدولية للمراجعة وأثره على مصداقية القوائم المالية- مسح ميداني"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٣، ٢٠١٢، ص ص ١٩٧-٢٥٨.
- د/ محمد أحمد عبدالعزيز عثمان، "دراسة اختبارية للعلاقة بين تقارير أداء الإستدامة والأداء المالي والإقتصادي للشركات المساهمة المصرية من منظور تأثير تنوع سمات وخصائص أعضاء مجلس الإدارة وهيكل الملكية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، ٢٠١٦، ص ص ٢٦٩ - ٣٣٤.
- د/ هاني خليل فرج، "أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الإئتمان: دراسة تجريبية"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ١، ٢٠١٧، ص ص ٦٢٣ - ٦٨٣.
- معايير المراجعة المصرية رقم (٣١٥، ٥٨٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٣٠٠٠)، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨.

(1) **Periodicals:**

- Abdifatah A.& Mutalib A., "Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?", **Managerial Auditing Journal**, V.31, N.8/9, 2016, pp. 915-948.
- Abdulaziz A.& Nedal S., " The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 24, 2015, pp. 61-71.
- Ackers B.& Eccles N., " Mandatory corporate social responsibility assurance practices: The case of KingIII in South Africa", **Accounting, Auditing& Accountability Journal**, 28(4), 2015, pp. 515-550.
- Adel B.& Maissa T., " Interaction between audit committee and internal audit: Evidence from Tunisia", **The IUP Journal of Corporate Governance**, XII(2), 2013, pp. 60-80.
- Adriana R.& Lara T., "An analysis of sustainability report assurance statements evidence from Italian listed companies", **Managerial Auditing Journal**, 32(6), 2017, pp. 578-602.
- Andersen M., Hong Y.& Olsen L., " Accruals quality and corporate social responsibility: The role of industry", **Journal of Accounting and Finance**, 12, 2012, pp. 65-79.
- Asiedu K.& Deffor E., " Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector", **International Journal of Auditing**, 21, 2017, pp. 82-89.

- Avison L.& Cowton C., " UK audit committees and the revised code", **The International Journal of Business in Society**, 12(1), 2012, pp. 42-53.
- Azlan A., Shiau P.& Susela S.," The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality", **Business Strategy and the Environment**, 23(4), 2014, pp. 217-235.
- Baatwah S., Salleh Z.& Ahmed N., "Whether audit committee financial expertise is the only relevant expertise: a review of audit committee expertise and timeliness of financial reporting", **Issues in Social and Environmental Accounting**, 7(2), 2013, pp. 86-101.
- Badolato P., Donelson D.& Ege M., " Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status", **Journal of Accounting and Economics**, 58(2), 2014, pp. 208-230.
- Beelde I.& Tuybens S., "Enhancing the credibility of reporting on corporate social responsibility in Europe", **Business Strategy and the Environment**, 24(3), 2015, pp. 190-216.
- Cemil K.& Ali U., " Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey", **Journal of cleaner production**, 143, 2017, pp. 27-39.
- Charles H. Cho, "Does the level of assurance statement on environmental disclosure affect investor assessment? An experimental study", **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, 9(3), 2018, pp. 336-360.
- Chen L., Tang O.& Feldmann A., " Applying GRI reports for the investigation of environmental management practices and company performance in Sweden, China and India", **Journal of cleaner production**, 98, 2015, pp. 36-46.

- Choi B., Lee D.& Park Y., " Corporate social responsibility, corporate governance and earnings quality: Evidence from Korea", **Corporate Governance**, 21(5), 2013, pp. 447-467.
- Cohen J.& Simnett R., " CSR and assurance services: A research agenda", **A Journal of Practice and Theory**, 34(1), 2015, pp. 59-74.
- De Villiers C.& Marques A.," Corporate social responsibility country-level predispositions and the consequences of choosing a level of disclosure", **Accounting and Business Research**, 46(2), 2016, pp. 167-195.
- Dominic S.& Martinov N., "Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting", **Managerial Auditing Journal**, 30(1), 2015, pp. 80-111.
- Dutta S., Lawson R.& Marcinko D., " Paradigms for sustainable development: Implications of management theory", **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, 19(1), 2012, pp. 1-10.
- Fernandez B., Romero S.& Ruiz S., "Financial auditor and sustainability reporting: does it matter?", **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, 25(3), 2018, pp. 209-224.
- Geert B.& Roy P., "Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development", **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, 25(2), 2018, pp. 164-181.

- Gerrit S., Joe C.& Mahbub Z., " A study of the informal interactions between audit committees and internal auditors in Australia", **Australian Accounting Review**, 23(4), 2013, pp. 307-330.
- Green W.& Taylor S., "Factors that influence perceptions of green house gas assurance provider quality", **International Journal of Auditing**, 17(3), 2013, pp. 288-307.
- Gurturk A.& Hahn R., "An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information?", **Journal Of Cleaner Production**, 136, 2016, pp. 30-41.
- Hahn R.& Kuhnen M., "Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory and opportunities in an expanding field of research", **Journal of cleaner production**, 59, 2013, pp. 5-21.
- Hisham K., Zuaini I.& Nor A., " The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure", **Social and Behavioral sciences**, 146, 2014, pp. 486-492.
- Jennifer M., Isabel M.& Beatriz C., "Effect of financial reporting quality on sustainability information disclosure", **Corporate Social Resbonsibility and Environmental Management**, 22(1), 2015, pp. 45-64.
- Jennifer M., Isabel M.& Emiliano R., "The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants ", **Business Strategy and the Environment**, 2018,pp. 1-16.
- Joshua W., Norman W., Willow Y.& Li C., "Sustainability assurance: an emerging market for the accounting profession", **Pacific Accounting Review**, 28(3), 2016, pp. 238-259.

- Junior R., Best P.& Cotter J., " Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a worldwide phenomenon", **Journal of Business Ethics**, 120(1), 2014, pp. 1-11.
- Katrin H.& Christian S., " The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory", **Journal of Accounting and Public Policy**, 35(5), 2016, pp. 455-476.
- Khaled S.,Hisham K.& Khaled H., " The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 24, 2015, pp. 13-28.
- Kilic M., Kurzey C.& Uyar A., " The impact of ownership and board structure on corporate social responsibility CSR reporting in the Turkish banking industry", **Corporate Governance**, 15(3), 2015, pp. 357-374.
- Larry A.& Taylor D., " Governance characteristics and role effectiveness of audit committees", **Managerial Auditing Journal**, 27(4), 2012, pp. 336-354.
- Li J., Mangena M.& Pike R., " The effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure", **The British Accounting Review**, 44(2), 2012, pp. 98-110.
- Loic D.& Gerrit S.," Implementing combined assurance: Insights from multiple case studies", **Managerial Auditing Journal**, 30(1), 2015, pp. 56-79.
- Maksim D., " Combined assurance as an element of effective corporate governance", **Scientific Journal of Polonia University**, 21(2), 2017, pp. 84-90.

- Md Khokan& Abu Taher M., "Stakeholders' interest in sustainability assurance process", **Managerial Auditing Journal**, V.31, N.6/7, 2016, pp 655-687.
- Michelon G., Pilonato S.& Ricceri F., "CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis", **Critical Perspectives on Accounting**, 33, 2015, pp. 59-78.
- Moser D.& Martin P., " A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting", **The Accounting Review**, 87(3), 2012, pp. 797-806.
- Nobanee H.& Ellili N., " Corporate sustainability disclosure in annual reports: Evidence from UAE banks islamic versus conventional", **Renewable and Sustainable Energy Review**, 55, 2016, pp. 1336-1341.
- Peters G.& Romi A., " The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports", **A Journal of Practice and Theory**, 34(1), 2015, pp. 163- 198.
- Qu W.& Others, " Voluntary disclosure in a changing regulatory environment widence from chinese stock market", **International Journal of economics and finance**, 4(4), 2012, pp. 30-43.
- Ranjith A.& Shamim T., " The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of australian firms", **Australian Accounting Review**, 27(4), 2017, pp. 400-420.
- Renard Y., "A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs)", **Journal of Environmental Management**, 146, 2015, pp. 180-195.

- Rodrigue M., Magna M.& Cho C., "Is environmental governance substantive or symbolic? An empirical investigation", **Journal of Business Ethics**, 114(1), 2013, pp. 107-129.
- Rohana O.& Others, " Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure", **Social and Behavioral sciences**, 145, 2014, pp. 330-342.
- Samuel N., Francis A.& Ruby L., "Internal auditing and assurance of corporate social responsibility reports and disclosures: Perspectives of some internal auditors in Ghana", **Social Responsibility Journal**, 12(4), 2016, pp.706-718.
- Sharma V.& Iselin E., " The association between audit committee multiple directorships, tenure and financial, auditing", **A Journal of Practice and Theory**, 31(3), 2012, pp. 149-175.
- Stefan S., Igor A.& Eduardo O., " Innovating corporate accounting and reporting for sustainability –Attributes and challenges", **Sustainability Development**, 25(2), 2017, pp. 113-122.
- Thomas T., Laury B.& Harold H., "Managing sustainability reporting: many ways to publish exemplary reports",**Journal of cleaner production**,136, 2016, pp. 86-101.
- Trotman A.& Trotman K., " Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors", **A Journal of Practice and Theory**, 34(1), 2015, pp. 199-230.
- Verriest A., Gaeremynck A.& Thornton D., " The impact of corporate governance on IFRS adoption choices", **European Accounting Review**, 22(1), 2013, pp. 39-77.

- Watts S., " Corporate social responsibility reporting platforms: Enabling transparency for accountability", **Information Technology and Management**, 16(1), 2015, pp. 19-35.
- Zorio A., Garcia B.& Sierra L., "Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence", **Business Strategy and the Environment**, 22(7), 2013, pp. 484-500.

(2) Issues & Websites:

- "3 lines of defence combined assurance model", The Institute of Internal Auditors, **www.iaa.org.au**, 2018.
- "Audit and risk committee report", **Clicks Group**, Audited annual financial statements, 2017.
- "Combined assurance", **Distribution& Warehousing Network Limited**, integrated report 2018.
- Aysha F.& Others, "The sustainable development goals: A case study", **www.elsevier.Com**, 2017.
- Dominic S.& Martinov N., " Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting", **www.wileyonlinelibrary.com**, 2018.
- Duane R.& Marinda M., "The impact of combined assurance on the internal audit function", **www.researchgate.netk**, 2015.
- Elias G.& Others, " Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting quality: Empirical evidence from Omani listed firms", **www.wileyonlinelibrary.com**, 2018.
- Greg G., Mike J & Wolters K., "Combined assurance in today's world of audit", The Institute of Internal Auditors, **International Conference**, Dubai, 6-9 May 2018.

- Habiba A.& Mahbub Z., "Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees", **www.wileyonlinelibrary.com**, 2018.
- Loic D., " Internal auditing and organizational governance: The combined assurance approach", **UCL**, 2015.
- Mathew R., "Incentives for the audit committee to signal their monitoring activities using voluntary disclosure in the audit committee report", **A thesis submitted to the faculty of Drexel University**, 2013.
- Medhat E.& Others, "Audit committee characteristics and financial statement comparability", **Accounting& Finance**, AFAANZ, 2018.
- Oliver L., "A combined assurance model is it something everyone should aspire to?", **www.mondialcons.com**, 2017