

التكليف السابع

المهمة المطلوبة :

في ضوء دراستك لمجتمع الدراسة وعينتها، اعرض لمجتمع الدراسة وعينتها وفق ما ورد بأحد البحوث والدراسات العلمية، موضحاً نوع العينة التي اعتمد عليها الباحث في دراسته، وكيف تمكن من تحديد حجمها (المعادلة ان كانت موجودة)، على أن يتم عرض اجابتك في صيغة ملف

PDF وأيضاً فيديو. **يرجى أن تكون إجاباتكم مجرد سرد لما ورد في البحث، ودون أي نقد**

عنوان الدراسة

إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة

الاستدامة: دراسة ميدانية في بيئة الاعمال المصرية

أعداد

د/محمود تغيان حسانين عبدالنبي	د/رمضان عارف رمضان محروس
مدرس قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة سوهاج	أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي

مفهوم مجتمع الدراسة:

يشمل جميع عناصر ومفردات المشكلة أو الظاهرة قيد الدراسة، فمجتمع الدراسة لمشكلة ضعف طلبة المرحلة الثانوية في مادة الرياضيات، يشمل جميع طلاب المرحلة الثانوية الذين يدرسون مادة الرياضيات. عادة ما يرغب الباحث في دراسة جميع أفراد مجتمع الدراسة، غير أن هذا من الصعب تحقيقه في الغالب، ذلك أن معظم مجتمعات الدراسة عادة ما تكون كبيرة أو مختلفة أو موزعة على مساحات جغرافية واسعة، وبالتالي فإن العثور عليهم ودراستهم أمر يصعب على الباحثين تحقيقه. لهذه الأسباب وغيرها يعتمد الباحث الى اختيار عينة من مجتمع الدراسة، وفيما يلي بعض الأمثلة التوضيحية على ذلك:-

يرغب أحد الباحثين في دراسة العلاقة بين تغذية الطلاب وطول فترة الاستيعاب لديهم في إحدى المدن الكبيرة. وقد وجد هذا الباحث أن مجتمع الدراسة يتكون من (١٥٠٠) طالب موزعين على خمس مدارس، فاختار ٣٠ طالبا من كل مدرسة عينة لدراسته.

أنواع مجتمع الدراسة:-

ينظر الى مجتمع البحث في اطار محددات البحث وأهدافه، والخصائص التي يحرص الباحث على دراستها، ويمكن تقسيم المجتمع الى نوعين كما يلي:-

١- المجتمع المتجانس:

وهو المجتمع الذي يتميز بتمائل الخصائص لدى كافة أفرادها، مثال: أن يجري بحثا عن صعوبة مادة الرياضيات للصف الأول الثانوي من وجهة نظر الطلاب، ففي هذه الحالة يكون المجتمع الذي تتم دراسته طلاب الصف الأول الثانوي في عدد من المدارس الحكومية، هنا يكون المجتمع متجانسا، ويعني ذلك أن جميع أفراد مجتمع البحث تنطبق عليهم نفس الخصائص، وهي:-

- أنهم يدرسون نفس المقرر
- أنهم يدرسون في نفس المرحلة الدراسية
- أنهم يدرسون في المدارس الحكومية.

٢- المجتمع المتباين:-

وهو المجتمع الذي تتفاوت فيه الخصائص لدى أفرادها، فمثلا عند دراسة سلوك المرتادين للأسواق التجارية وسط المدينة، نجد أن خصائص أفراد المجتمع في هذه الحالة متباينة، من حيث:-

النوع: ذكور واثاث

اختلاف العمر من عميل لآخر

ارتياح الأسواق بشكل جماعي أو منفرد

تباين الثقافة من مستهلك لآخر.

تباين أغراض ارتياح السوق

تفاوت كمية الاستهلاك

تعريف العينة:

تشير العينة الى مجموعة جزئية مميزة ومنتقاة من مجتمع الدراسة، فهي مفيدة من حيث أن لها نفس خصائص المجتمع، ومنتقاة من حيث أنه يتم انتقاؤها من مجتمع الدراسة وفق إجراءات وأساليب محددة. فحتى يتم اختيار عينة ما يجب أولاً أن نعرف مجتمع الدراسة الذي هو موضع اهتمام الباحث. كما عرفت عينة البحث أيضاً بأنها مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة مناسبة، واجراء الدراسة عليها، ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي. ومن خلال التعريف السابق، يتضح الآتي:-

- تمثل العينة جزءاً من مجتمع الدراسة من حيث الخصائص والصفات.
- يتم اللجوء الى العينة عندما تغني الباحث عن دراسة كافة وحدات المجتمع.
- يتم اختيار العينة عادة وفق أسس وأساليب علمية متعارف عليها.

مزايا العينات:-

- يمكن أن نلخص المزايا والمردودات الإيجابية لاستخدام العينات في البحث العلمي بالآتي:-
- توفير في الجهود المبذولة، وكذلك في التكاليف المالية نظراً لاقتصار البحث فيها على نموذج محدد في المجتمع الأصلي.
 - إمكانية الحصول على معلومات وفيرة، والتي تكون أكثر بكثير مما يحصل عليه الباحث من المجموع الكلي لأفراد المجتمع.
 - سهولة الحصول على ردود واقعية ومتكاملة ودقيقة من خلال متابعة العينة وردودها.

عيوب العينات في البحث العلمي ما يلي:-

- أن الخطأ في اختيار العينة يؤثر في نتائج البحث
- حجم العينة في بعض الأحيان يؤثر على نتائج البحث
- في بعض الأحيان تحدث أخطاء نتيجة ردود فعل العينة التي تتم دراستها.
- اختيار العينة في بعض الأحيان لا يتناسب مع نوعية الدراسة ومستواها.

تحديد حجم العينة

يختلف حجم عينة الدراسة من باحث لآخر ومن دراسة لأخرى. وبشكل عام، يمكن القول أن هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتوقف عليها اختيار حجم العينة، ولعل من بينها:-

- درجة تجانس وتباين وحدات مجتمع الدراسة

- طبيعة المشكلة أو الظاهرة المدروسة
- مدى الثقة التي ينوي الباحث الالتزام بها
- الوقت والجهد والتكلفة اللازمة لاختيار العينة

أنواع العينات:-

يمكن أن تقسم العينات إلى عينات عشوائية، وعينات غير عشوائية، كما يلي:-

أولاً: العينات العشوائية:

وفي هذه النوع من العينات تعطى فرص متساوية لكل مفردة من مفردات مجتمع الدراسة في احتمال اختيارها في عينة الدراسة. كما أن في هذا النوع جميع أفراد مجتمع الدراسة معروفين. واستخدام هذا النوع من العينات هو ضمان الحصول على عينة ممثلة غير متحيزة، ليس للباحث أي دخل في اختيار مفرداتها ولذلك يمكن تعميمها على جميع مفردات مجتمع الدراسة الأصلي .

ومن أنواع العينات العشوائية ما يلي:

١- العينة الطبقية:-

حيث يقسم مجتمع البحث إلى شرائح وأقسام وطبقات التي يشملها، مثال ذلك يقسم مجتمع منطقة ما إلى موظفين، وأصحاب مهن حرة، ومتقاعدين، وطلبة، وربات بيوت، لغرض دراسة خدمات المستشفيات، أو المكتبات، أو المدارس، المقدمة إليهم.

٢- العينة البسيطة :

وعن طريق هذا النوع من العينات يعطى الباحث فرصة متساوية لكل فرد من أفراد المجتمع بأن يكون ضمن العينة المختارة.

٣- العينة المنتظمة:

ويكون اختيار الوحدات منها على أساس تقسيم العدد الكلي للمجتمع على حجم العينة المطلوبة، ومن ثم توزيع وحدات المجتمع الأصلي، وبشكل متساوي ومنتظم على الرقم الناتج من ذلك التقسيم.

٤- العينة العنقودية:

في العينات العشوائية السابقة لابد أن تتوفر قائمة بعناصر المجتمع. ولكن أحيانا قد يتعذر توفر مثل هذه القائمة بينما تتوفر تجمعات طبيعية ضمن ذلك المجتمع، تسمى هذه التجمعات عناقيد.

ثانياً: العينات غير العشوائية:

وهي العينات التي يتم اختيارها بشكل غير عشوائي ولا تتم وفقاً للأسس الاحتمالية المختلفة، وانما تتم وفقاً لأسس وتقديرات ومعايير معينة يضعها الباحث، وفيها يتدخل الباحث في اختيار العينة وتقدير من يختار

ومن لا يختار من أفراد مجتمع البحث الأصلي. ومن عيوب هذا النوع من العينات هو احتمال تحيز الباحث في الاختيار . ومن أمثلتها:-

١- العينة الحصصية:

ويقوم هذا النوع على أساس تقسيم المجتمع الأصلي للبحث إلى شرائح وفئات وطبقات، مهنية أو اجتماعية أو تعليمية ... الخ، ويحدد حجم العينة على أساس أن يتناسب حجم عدد أفراد العينة المختارة مع الحجم والتعداد الأصلي لكل شريحة داخل المجتمع، ونسبتها إلى المجموع الكلي لمجتمع البحث. ه العناقيد تسمى بالعينة العنقودية.

٢ - العينة العمدية أو الفرضية:

ويكون الاختيار في هذا النوع من العينات على أساس حر، من قبل الباحث وحسب طبيعة بحثه، بحيث يحقق هذا الاختيار هدف الدراسة أو أهداف الدراسة المطلوبة، ومثال ذلك:

اختيار الطلبة الذين تكون معدلاتهم في الامتحان النهائي جيد جداً فما فوق فقط، لأن هدف الدراسة هو معرفة العوامل التي تؤدي إلى التفوق لدى هذا النوع من الطلبة مثلاً .

٢ - العينة العمدية أو الفرضية:

ويكون الاختيار في هذا النوع من العينات على أساس حر، من قبل الباحث وحسب طبيعة بحثه، بحيث يحقق هذا الاختيار هدف الدراسة أو أهداف الدراسة المطلوبة، ومثال ذلك:.

- اختيار الطلبة الذين تكون معدلاتهم في الامتحان النهائي جيد جداً فما فوق فقط، لأن هدف الدراسة هو معرفة العوامل التي تؤدي إلى التفوق لدى هذا النوع من الطلبة مثلاً.

٣- العينة العرضية أو عينة الصدفة :

ويكون الاختيار في هذا النوع من العينات سهلاً، إذ يعتمد الباحث إلى اختيار عدد من الأفراد الذين يستطيع العثور عليهم، في مكان ما، وفي فترة زمنية محددة وبشكل عرضي أي عن طريق الصدفة، كأن يذهب الباحث إلى مكتبة من المكتبات أو مدرسة من المدارس أو كلية من الكليات، التي يتعلق البحث بها ثم يوزع الاستبيان على من يراهم موجودين أمامه، وقد يضطر العديد من الباحثين اختيار هذا النوع من العينة لسهولة استخدامها، أو لأن الوقت الذي لديه محدد أو لأية أسباب ومبررات أخرى، ومهما يكن من أمر فإن من أهم سلبيات هذا النوع من العينات هو أنها قد لا تمثل المجتمع الأصلي .

مجتمع وعينة الدراسة(مجال الدراسة)

أ- يتكون مجتمع الدراسة من أربع مجموعات على النحو التالي:

١- أعضاء مجلس الإدارة ورؤساء الادارة التنفيذية.

٢- المراجعين الداخليين بالشركات المالية وغير المالية.

٣- المراجعين الخارجيين في شركات المحاسبة والمراجعة.

٤- الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات.

ب- عينة الدراسة:

تم تحديد حجم العينة بالاعتماد على معدلات الردود والحد الأدنى لحجم العينة في الدراسات السابقة التي تمت في نفس المجال والجدول التالي يوضح معدلات الاستجابة في الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة	القوائم الموزعة	الردود	معدل الردود %
دراسة حسن ٢٠١٦	٨٠	٧٣	٩١,٢٥
دراسة فؤاد ٢٠١٦	١٨٣	١٠٩	٦٠
دراسة محمد ٢٠١٧	٣٠٠	٢٢٨	٧٦
دراسة عبدالله ٢٠١٩	٢٩٧	٢٠٠	٦٧,٣
المتوسط الاجمالي	٢١٥	١٥٣	٧٠,٩٣

وقد تم تحديد العينة من قبل الباحث باستخدام المعادلة التالية:

حجم العينة = (اجمالي الردود x ١٠٠) ÷ المتوسط الإجمالي لمعدل الردود

$$٢١٦ = ٧٠,٩٣ ÷ (١٠٠ \times ١٥٣) =$$

وبناء عليه يكون حجم العينة هو ٢١٦ مفردة وقام الباحث لتجنب انخفاض معدلات الاستجابة بإضافة نسبة ١٠% للحجم المطلوب وتم توزيع ٢٣٨ قائمة على عينة الدراسة.

انتهى....



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (25) – العدد الأول – يناير 2024



إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة
الاستدامة: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

A Proposed Framework for the Role of Internal Audit in Supporting the Credibility of Reporting on Sustainability Activities: A Field Study in the Egyptian Business Environment

إعداد

د/ محمود تغيان حسانين عبدالنبي
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة سوهاج

د/ رمضان عارف رمضان محروس
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة جنوب الوادي

2024-02-07	تاريخ الإرسال
2024-02-11	تاريخ القبول
https://jsst.journals.ekb.eg/ رابط المجلة:	



ملخص

يلقى موضوع مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة اهتماماً كبيراً على المستوى الأكاديمي والمهني في الوقت الراهن، نظراً لتأثير معلومات الاستدامة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، كما تتجه الأنظار نحو المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات وقدرتها على أداء دور فعال في دعم مصداقية هذا النوع من التقارير؛ لذا هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح يحدد دور المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، مع بحث التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية في هذا المجال، وسبل مواجهة هذه التحديات.

واستخدمت الدراسة أسلوب التحليل النظري والدراسة الميدانية؛ واعتمدت الدراسة الميدانية على استطلاع رأي 154 مفردة من أعضاء مجالس الإدارة ورؤساء الإدارات التنفيذية والمراجعين الداخليين في الشركات المصرية ومراجعي الحسابات الخارجيين، والباحثين، وقامت الدراسة بقياس ثبات ومصدقية قائمة الاستقصاء من خلال مقياس 'Cronbach' Alpha، وأجرت وصفاً للبيانات باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، مع إجراء اختبار Kruskal-Wallis للتحقق من معنوية الفروق بين مجموعات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية بما لديها من خبرات ووجودها في موقع متميز بالشركة، يمكنها أداء مجموعة من خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية التي تدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وعلى الرغم من ذلك، فإن أداء هذا الدور يتعرض لعدة تحديات منها عدم توافر الخبرات في مجال أنشطة الاستدامة، واستخدام المنهج التقليدي في المراجعة، وعدم وجود معايير موحدة وملزمة للإفصاح عن أنشطة الاستدامة؛ ويمكن مواجهة تلك التحديات من خلال تكوين فرق المراجعة متعددة التخصصات، وتقديم الدورات التدريبية اللازمة للمراجعين الداخليين في مجال الاستدامة، بالإضافة إلى استخدام المناهج الحديثة في المراجعة مثل منهج المراجعة الرشيقية¹؛ وأثبتت الدراسة عدم وجود فروق معنوية بين مجموعات المستقصى منهم بشأن دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية التي تؤديها المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والتحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها، وسبل مواجهة تلك التحديات.

المصطلحات الأساسية: أنشطة الاستدامة، التقرير عن أنشطة الاستدامة، الدور التأكيدية للمراجعة الداخلية، الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، التحديات وسبل مواجهتها.

¹ تعني المنهجية الرشيقية Agile Approach القدرة على التحرك بسرعة وسهولة، والقدرة على التفكير بطريقة ذكية، للتعامل مع الاحتياجات المتغيرة لأصحاب المصالح، وبالتالي تعد المراجعة الداخلية الرشيقية Agile Internal Audit طريقة للتفكير تركز على احتياجات أصحاب المصالح، والإسراع بدورات المراجعة، وتقديم أفكار وتصورات في الوقت المناسب، مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة وتقليل الفاقد في الموارد.

Abstract

The issue of credibility of reporting on sustainability activities is currently receiving great attention at the academic and professional levels, given the impact of sustainability information on investment and financing decision-making, attention is also turning to internal auditing as one of the corporate governance mechanisms and its ability to play an effective role in supporting the credibility of this type of reporting. Therefore, this study aimed to develop a proposed framework that defines the assurance and advisory role of internal audit in supporting the credibility of reporting on sustainability activities, while examining the challenges facing internal audit in this field, and ways to confront these challenges. The study used both theoretical analysis and field study methods. The field study relied on an opinion poll of 154 members of boards, heads of executive departments, internal auditors in Egyptian companies, external auditors, and researchers. The study measured the stability and credibility of the survey list through the Cronbach' Alpha scale, and described the data using the arithmetic mean and standard deviation, in addition to Apply the Kruskal-Wallis test to verify the significance of the differences between the study groups. The study concluded that internal audit, with its expertise and its presence in a distinguished position in the company, can perform a range of assurance and advisory services that support the credibility of the report on sustainability activities. However, performing this role is exposed to several challenges, including the lack of expertise in the field of sustainability activities, and the use of the traditional approach to auditing, and the lack of unified and binding standards for disclosing sustainability activities. These challenges can be met by forming multidisciplinary audit teams, providing the necessary training courses for internal auditors in the field of sustainability, in addition to using modern audit approaches such as the agile audit approach. The study proved that there are no significant differences between the groups of respondents regarding the role of assurance and advisory services performed by internal audit in supporting the credibility of the report on sustainability activities, the challenges that internal audit faces when providing its services, and ways to confront those challenges.

Keywords: Sustainability activities, report on sustainability activities, the assurance role of internal audit, the advisory role of internal audit, challenged and ways to face them.



1- الإطار العام للدراسة

1/1 المقدمة:

أدت الأزمات المالية المتكررة، والتهديدات المتزايدة التي تنشأ عن التغيرات المناخية، والنشاط المتزايد لحركات المجتمع المدني، إلى تحفيز الشركات لأن تصبح أكثر شفافية بشأن أدائها وتأثيراتها المالية وغير المالية (Menzies, 2015)؛ فقد يترتب على فشل الشركات في الاستجابة لمتطلبات الاستدامة فقدان الأعمال والأرباح، وزيادة احتمالات عدم القدرة على الاستمرار (إبراهيم، 2022). وقد ساهمت مبادرة إعداد التقارير العالمية Global Reporting Initiative "GRI" والاتفاق العالمي للأمم المتحدة National Global Compact في وضع قضية الاستدامة في مقدمة الاهتمام وحققت نتائج إيجابية هامة، وتزايد وعي الشركات وتوجهها نحو إصدار تقارير مستقلة عن أنشطة الاستدامة (Kuzey and Uyar, 2016). وتزايد عدد الشركات التي تصدر هذه التقارير، وتزايدت درجة شمولية المعلومات الواردة بها، بالإضافة إلى ظهور بعض التدخلات الحكومية كما في توجيهات الاتحاد الأوروبي، والتي تطلب من بعض الشركات الكبرى تقديم تقارير عن العديد من الأمور المتعلقة بالاستدامة (Thijssens et al., 2016).

وكشف تقرير مخاطر الأعمال المتوقعة لعام 2022 الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين The International Institute of Internal Auditors "IIA" عن أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة، حيث حدد التقرير 12 خطراً يهدد بيئة الأعمال ويتطلب اهتماماً خاصاً من المراجعين الداخليين، وكانت مخاطر الاستدامة من بين تلك المخاطر، فقد احتلت الحوكمة التنظيمية المركز الثالث، وجاءت الاستدامة الاجتماعية في المركز العاشر، والاستدامة البيئية في المركز الثاني عشر، وذلك بالاعتماد على استطلاع رأي شمل أعضاء مجالس إدارة ورؤساء تنفيذيين ورؤساء مراجعة داخلية في 90 منظمة مختلفة (IIA, 2021). واستجابة لتنامي الاهتمام بقضايا الاستدامة ومخاطرها، قامت مؤسسة International Financial Reporting Standards "IFRS" بتأسيس مجلس معايير الاستدامة الدولي "ISSB" International Sustainability Standards Board في 2021/11/3م ليكون متخصص في إصدار المعايير المرتبطة بأنشطة الاستدامة.

وأصدر مجلس معايير الاستدامة الدولي ISSB أول معيارين دوليين لأنشطة الاستدامة وهما، معيار IFRS S1 بعنوان "المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة

بالاستدامة"، ويوفر مجموعة من متطلبات الإفصاح التي تم تصميمها لتمكين الشركات من التواصل مع المستثمرين بشأن مخاطر وفرص الاستدامة، وهذا المعيار يحدد المحتوى الأساسي لمجموعة كاملة من الإفصاحات المتعلقة بالاستدامة، والمعيار الثاني IFRS S2 بعنوان "الإفصاحات المتعلقة بالمناخ"، وهو يحدد الإفصاحات المتعلقة بالمناخ، ويتطلب الإفصاح عن معلومات المخاطر والفرص المرتبطة بالتغيرات المناخية، وهو معيار مكمل لمعيار الاستدامة الدولي الأول (IFRS S1, 2023; IFRS S2, 2023).

ومع زيادة الاهتمام بالتقارير غير المالية وتطورها ظهرت قضايا نقاشية جديدة، تمثلت في الجدل حول جودة ومصداقية تقارير الاستدامة، وأدى هذا الجدل إلى ظهور خدمات الطرف الثالث للتأكيد على تقارير الاستدامة، حيث تسعى الشركات التي تعد تقارير الاستدامة إلى الحصول على خدمات التأكيد على هذه التقارير (Kuzey and Uyar, 2016). ويرى (Ackers, 2016) أن خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة تُضفي الشرعية على ممارسات إعداد هذه التقارير، مما يؤدي إلى سد الفجوة بين أصحاب المصالح ومعدّي تقارير الاستدامة، كما أن خدمات التأكيد تمنع الشركات من إصدار بيانات مضللة أو كاذبة حول أدائها المتعلق بأنشطة الاستدامة، وتسهم في تحقيق الالتزام بالتشريعات والقواعد التنظيمية، وتساعد في تحديد المخاطر وتجنب تكاليف التقاضي والعقوبات الكبيرة.

وقد أشارت دراسة (Buallay and Aldhaen, 2018) إلى وجود ثلاثة أنواع من مقدمي خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة هم المراجعين الداخليين، والاستشاريين، وشركات المحاسبة؛ ويعتقد (Tudor and Avram, 2015) أن المراجعة الداخلية يمكن أن توفر تقييماً مستقلاً للتقرير عن أنشطة الاستدامة، نظراً لأنها تملك القدرات والموارد اللازمة للحصول على فهم كامل لمسؤوليات الشركات وأنشطة الاستدامة، كما يمكن للمراجعة الداخلية أن تطور من أدائها لتحقيق قيمة مضافة للشركات عن طريق اقتراح توصيات تسهم في تحسين قدرات الشركات واستجابتها بشكل فعال لالتزاماتها ومسؤولياتها المرتبطة بأنشطة الاستدامة؛ إلا أن هناك عدة عوائق لمشاركة المراجعة الداخلية في أنشطة الاستدامة، منها عدم توافر البيانات التي تدعم ارتباطات المراجعة لأنشطة الاستدامة، وعدم اعتبار أنشطة الاستدامة من أولويات خطة المراجعة الداخلية (IIA et al., 2022).



2/1 مشكلة الدراسة:

حازت قضايا الاستدامة على اهتمام الباحثين والسياسيين والمنظمات الدولية في الآونة الأخيرة، وتركز الاهتمام على وضع مبادرات الاستدامة والأطر والمعايير التي تدعم التطبيق الفعال لأنشطة الاستدامة والتقرير عنها على المستوى المحلي والدولي، وظهر توجه نحو إصدار تقارير استدامة ذات مصداقية؛ لذا تناولت الدراسات السابقة أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة والمنافع المترتبة على التوسع في هذا النوع من الإفصاح، كما بحثت بعض الدراسات مخاطر الإخلال بالالتزامات البيئية والاجتماعية والحوكمة، وحاولت دراسات أخرى التركيز على اقتراح أطر لتطبيق التقرير عن أنشطة الاستدامة، بينما ركزت بعض الدراسات على خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة وجودة هذه التقارير؛ إلا أن مراجعة الدراسات السابقة تكشف عن ندرة في تناول دور المراجعة الداخلية كوظيفة تقدم تأكيد موضوعي ومستقل وكذلك تضيف قيمة للشركات في التقرير والإفصاح عن أنشطة الاستدامة، كما أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت وضع أطر مقترحة لدور المراجعة الداخلية وكيفية تفعيل هذا الدور في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ لذا سوف تركز الدراسة الحالية على بحث دور المراجعة الداخلية الحديث في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، والعوامل التي تدعم أداء المراجعة الداخلية لدورها التأكيد والاستشاري في هذا المجال، وكذلك مناقشة أهم التحديات والمعوقات التي تواجه هذا الدور وكيفية التغلب عليها.

وبناءً على ما سبق تطرح هذه الدراسة سؤالاً رئيسياً يتمثل في: "ما دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية؟"، ويمكن تقسيم هذا التساؤل الرئيسي إلى التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة؟ وما الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في هذا الشأن؟

2- ما دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؟

3- ما المهام التأكيدية والاستشارية التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تدعم بها مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؟

4- ما التحديات والمعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؟ وما سبل التغلب على هذه التحديات والمعوقات؟

3/1 أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- 1- دراسة أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وأهم الجهود المبذولة في هذا الشأن.
 - 2- التعرف على مجالات مساهمة المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
 - 3- تحديد مهم التأكيد والاستشارات التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
 - 4- تحديد التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وطرق التغلب عليها.
 - 5- تقديم إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
- ### 4/1 أهمية الدراسة:

يُستدل على أهمية الدراسة من الاعتبارات العلمية والعملية المتضمنة بها وذلك على النحو التالي:

- 1- تزايد الاهتمام على المستوى الدولي والمحلي بمفهوم الاستدامة، واعتباره أحد العوامل الجوهرية في قدرة الشركات على الصمود والاستمرار؛ فلم يعد بقاء الشركة واستمرارها مرتبطاً بتحقيق الأرباح فقط، ولكن قدرة الشركات على الاستمرار تتوقف أيضاً على وفائها بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية والحوكمة.
- 2- تزايد اهتمام الجهات التشريعية والمنظمات المهنية بالتقرير عن أنشطة الاستدامة وإصدار المعايير والمبادرات التي تدعم تلك الممارسات؛ كما تزايد الاهتمام من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح بمعلومات الاستدامة وأصبحت أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات، مما سلط الضوء على أهمية توافر المصداقية في تلك التقارير.
- 3- تركيز اهتمام المنظمات المهنية الدولية على الدور الحديث للمراجعة الداخلية، وما تستطيع أن تؤديه من خدمات تأكيدية واستشارية للشركات، وقدرتها على المساهمة بدور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.



4- ندرة الدراسات المحلية التي ناقشت دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والتحديات التي تواجهها المراجعة الداخلية وطرق التغلب عليها، وهو ما سوف تركز عليه هذه الدراسة.

5- توفير دليل ميداني من البيئة المصرية يساعد في التعرف على وجهات نظر أصحاب المصالح، عن مدى قدرة المراجعة الداخلية على أداء دورها التأكيدي والاستشاري في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والتعرف على أهم التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية وطرق التغلب عليها من وجهة نظرهم.

5/1 تنظيم الدراسة:

تم تنظيم ما تبقى من هذه الدراسة في ستة أجزاء، يتناول الجزء الثاني عرض وتحليل الدراسات السابقة، ويعرض الجزء الثالث التقرير عن أنشطة الاستدامة، ويناقش الجزء الرابع دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ويعرض الجزء الخامس الإطار المقترح لدور المراجعة الداخلية، ويتناول الجزء السادس الدراسة الميدانية، وتختتم الدراسة بالجزء السابع الذي يعرض النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

2- عرض وتحليل الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة من عدة جوانب، حيث بحثت بعض الدراسات الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية بينما ركزت دراسات أخرى على الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، وتناولت بعض الدراسات السابقة العوامل المؤثرة في قيام المراجعة الداخلية بدورها التأكيدي والاستشاري في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وسوف يركز الباحثان على الدراسات ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة الحالية وفقاً لترتيبها الزمني، وذلك على النحو التالي:

فحصت دراسة (KPMG, 2010) موقف إعداد تقارير الاستدامة ومسؤوليات الشركات ومدى حصول هذه الشركات على خدمات تأكيد على تقارير الاستدامة، ومن خلال إجراء مسح لممارسات إعداد التقارير خلال عامي 2008 و2009 في أكبر 100 شركة غير مالية عاملة بالمجر، وجدت الدراسة أن ثلث هذه الشركات يعد تقارير الاستدامة، إلا أن 8 شركات فقط منها حصلت على خدمات التأكيد من مصدر خارجي على تقارير الاستدامة، ووجدت الدراسة أيضاً أن الشركات لم تعطي أهمية كبيرة للتأكيد الداخلي المقدم بواسطة المراجعة الداخلية.

وبحثت دراسة (Ridley et al., 2011) مدى قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على أداء خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، ومن خلال تحليل الدراسات السابقة ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، توصلت الدراسة إلى أن نشر تقارير الاستدامة بدون خدمات تأكيد عليها تفقدها أهميتها لدى المستثمرين وأصحاب المصالح، وأوضحت الدراسة أنه على الرغم من إمكانية قيام المراجعة الداخلية بدور تأكيدى على تقارير الاستدامة، إلا أنه لا يوجد ترويج عالمي لهذا الدور.

وهدف دراسة (باجاجه، 2012) إلى التعرف على إمكانية مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية بالمملكة العربية السعودية من وجهة نظر المراجعين الداخليين، وباستطلاع آراء 75 مراجع داخلي في قطاع الأسمنت، توصلت الدراسة إلى أن مسئولية المراجعة البيئية تقع على كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ويجب أن يتم الاستعانة بفريق متعدد التخصصات، ووجدت الدراسة عدة صعوبات تواجه المراجعة الداخلية عند أداء المراجعة البيئية ومنها عدم توافر الكوادر المهنية اللازمة لأداء هذا النوع من المراجعات، وعدم اشتغال الرقابة الداخلية على مراجعة الأداء البيئي، وتداخل المتغيرات البيئية وتغيرها مما يصعب على المراجعة الداخلية تحديد مراكز المسئولية.

وقامت دراسة (Soh and Bennie, 2015) بالتحقق من طبيعة ومدى مشاركة وظائف المراجعة الداخلية في خدمات التأكيد والاستشارات في المجال البيئي والاجتماعي والحوكمة في أستراليا، وتحديد الأولويات الناشئة، وقدرة المهنة على الاستجابة لها، كما أن تلك الدراسة حاولت التعرف على تصورات ممارسي المراجعة الداخلية للأهمية الحالية والمستقبلية لهذه القضايا، ومدى كفاية مهاراتهم وخبراتهم في مواجهة التحديات المرتبطة بمشاركتهم في أنشطة الاستدامة، وتم استطلاع رأي 100 رئيس تنفيذي للمراجعة الداخلية ومزودي خدمات المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أن قضايا الحوكمة تعد مجالا رئيسيا للتركيز على جهود التأكيد والاستشارات التي يبذلها المشاركون، تليها القضايا الاجتماعية والبيئية على التوالي، في حين يُنظر إلى قضايا الحوكمة على أنها ذات أهمية كبيرة حاليًا بالنسبة إلى وظيفة المراجعة الداخلية، فمن المتوقع بشكل عام أن تزداد أهمية القضايا البيئية على مدار السنوات الخمس المقبلة، ويُقال إنها في أمس الحاجة إلى مزيد من التطوير لمهارات وخبرات المراجعة الداخلية.

وبحثت دراسة (Ackers, 2016) دور المراجعة الداخلية في التأكيد على تقارير المسئولية الاجتماعية في جنوب أفريقيا، في ظل مطلب لجنة King III بأن تخضع تقارير المسئولية الاجتماعية للتأكيد من قبل المراجعين، واعتمدت تلك الدراسة على تحليل محتوى 211 تقرير



متكامل في الفترة من 2007م حتى 2014م، بالإضافة إلى استطلاع آراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً في تأكيد تقارير المسؤولية الاجتماعية، إلا أن هذا التأكيد موجه أساساً لأصحاب المصالح الداخليين في الشركة بهدف مساعدتهم في تطوير ممارسات التقرير عن المسؤولية الاجتماعية، وأن أي مزايا يحصل عليها أصحاب المصالح الخارجيين من تأكيدات المراجعة الداخلية تكون غير مقصودة وعلى سبيل المصادفة.

وهدف دراسة (البارودي وآخرون، 2017) إلى اقتراح مدخل تطبقه المراجعة الداخلية لمراجعة وتأكيد الأنشطة المختلفة للمسؤولية الاجتماعية للشركات، وتوصلت الدراسة إلى وضع مدخل يسهم في تفعيل دور المراجع الداخلي في تأكيد المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، بغرض التحقق من مدى تعبير التقارير الاجتماعية عن التزامات الشركات الاجتماعية تجاه الموارد البشرية الداخلية والخارجية والبيئة المحيطة بها، كما توصلت إلى ضرورة أن تستعين المراجعة الداخلية بالخبراء المتخصصين في المجال البيئي والاجتماعي، والتي يصعب على المراجع الداخلي إداء الرأي فيها بمفرده.

وهدف دراسة (عبدالله، 2019) إلى تقديم إطار متكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك في تأكيد تقارير الاستدامة بأبعادها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، 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 الاستدامة، ومن خلال تحليل إجابات 200 من معدي القوائم المالية والمراجعين الداخليين والخارجيين، توصلت الدراسة إلى تزايد أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في تأكيد تقارير الاستدامة بالإضافة إلى الدور الاستشاري، حيث أنها تعمل على تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الاستدامة، والقيام بمهام تأكيد القضايا الاجتماعية والاقتصادية مع الاستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني.

وتناولت دراسة (Dineva, 2019) بالبحث والتحليل دور المراجعة الداخلية في استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية للشركات، حيث وجدت الدراسة أن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً هاماً في استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية، إلا أن أداء الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية يتوقف على مستوى نضج الشركة، ونضج ممارسات المسؤولية الاجتماعية بها، وكذلك مستوى نضج وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي دوراً استشارياً في

تطوير إدارة شاملة للمسؤولية الاجتماعية ونظام للرقابة الداخلية، كما وجدت الدراسة أن أداء دور المراجعة الداخلية بشكل فعال يحتاج إلى الاستقلال ودعم كفاءة المراجعين الداخليين في مجال المسؤولية الاجتماعية.

وهدف دراسة (إسماعيل وآخرون، 2021) إلى تحليل الدور الحديث للمراجعة الداخلية في الإشراف والرقابة والتنفيذ لبرامج التنمية المستدامة، بالتطبيق على حالة إحدى الجمعيات الأهلية المشهورة في مصر، وأشارت الدراسة إلى أن أداء المراجعة الداخلية لدورها التأكيدي يتم بعد التنفيذ الفعلي للقرارات، بينما تؤدي المراجعة الداخلية دورها الاستشاري في مرحلة التخطيط وتنتهي بتطبيق القرارات؛ وكشفت الدراسة عن ضرورة وضع إدارة المراجعة الداخلية في موقع مناسب بالمنظمة حتى تستطيع أداء دورها بفعالية، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود برامج تدريب مستمرة ومتنوعة للمراجعين الداخليين في الجمعيات الأهلية، الأمر الذي يجعل بعض المراجعين لا يفهمون الأدوار المنوطة بهم وهذا يؤثر على كفاءة أدائهم للأعمال.

وقام المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA, 2021) بإجراء دراسة استطلاعية لتحديد مخاطر الأعمال المتوقعة لعام 2022 والتي تتطلب استعداد المراجعين الداخليين للتعامل معها، وشمل هذا الاستطلاع 30 عضو مجلس إدارة، و30 رئيس إدارة تنفيذية، و30 رئيس مراجعة داخلية في 90 منظمة مختلفة، وتوصل الاستطلاع إلى وجود 12 خطر من مخاطر الأعمال في عام 2022 ينبغي استعداد المراجعين الداخليين للتعامل معها، وجاءت مخاطر الاستدامة ضمن تلك المخاطر، وقد فصلت الدراسة ممارسات الاستدامة إلى ثلاثة أقسام هي الحوكمة التنظيمية، الاستدامة البيئية، والاستدامة الاجتماعية، وجاء في المرتبة الثالثة من بين المخاطر خطر الحوكمة التنظيمية، وجاء في المرتبة العاشرة الاستدامة الاجتماعية وفي المرتبة الثانية عشرة الاستدامة البيئية.

وهدف دراسة (IIA and IIA-Spain, 2021) إلى بحث العلاقة بين المراجعة الداخلية وممارسات الاستدامة، وأشارت إلى أنه خلال السنوات الأخيرة زاد الوعي من قبل الشركات وأصحاب المصالح بأهمية هذه الممارسات، مما جعل قضايا الاستدامة محل اهتمام المشرعين حول العالم، وعلى الرغم من وجود عدة مخاطر تتعلق بقضايا الاستدامة إلا أن هناك العديد من الفرص، وتوصلت الدراسة إلى أن دور المراجعة الداخلية اكتسب أهمية كبيرة في مجال إضافة القيمة للشركات بوصفها مقدم لخدمة تأكيد موضوعي ومستقل وكمستشار موثوق به، كما أشارت الدراسة إلى أنه من المهم للمراجعة الداخلية أن تأخذ في الاعتبار سلسلة من الجوانب الرئيسية التي توجه عملها الميداني وتسهم في التخطيط المناسب، وهذه الجوانب هي: الإدارة



الإستراتيجية والإشراف من قبل المسؤولين عن الحوكمة بالشركة والإدارة العليا، وتحديد وتقييم وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، ونظام الرقابة الداخلية على المعلومات غير المالية، وإطار عمل إعداد تقارير الاستدامة.

وفحصت دراسة (Tumwebaze et al., 2021) العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية وممارسات إعداد تقارير الاستدامة، باستطلاع رأي 62 من رؤساء الإدارة المالية ومديري المراجعة الداخلية في شركات الخدمات المالية بأوغندا، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً في ممارسات التقرير عن الاستدامة، وبينت الدراسة أن كل من لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية يرتبطان مع المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية بشكل أكبر من مؤشرات الاستدامة البيئية.

واختبرت دراسة (إبراهيم، 2022) العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح عن الاستدامة، ودور المراجعة الداخلية في تعديل هذه العلاقة، واستخدمت الدراسة بيانات 52 شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2017م إلى 2019م، وتوصلت إلى وجود تأثير إيجابي لحجم واستقلال مجلس الإدارة في الإفصاح عن الاستدامة، كما وجدت الدراسة أن المراجعة الداخلية تدعم إيجابياً دور آليات حوكمة الشركات في الإفصاح عن الاستدامة عن طريق تفعيل بيئة الرقابة الداخلية.

وتناولت دراسة (نويجي، 2022) الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالسوق المالية، وتوصلت من خلال التحليل إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة تؤدي دوراً هاماً في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر الاستدامة، من خلال القيام بدورها التأكيدي والاستشاري، حيث تمت المراجعة الداخلية للمديرين بنصائح عن كيفية حل بعض المشكلات وتحسين فعالية الرقابة الداخلية، وتساعد في تصميم وتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، كما أنها تقوم بمراجعة نظام إدارة التنمية المستدامة بعد تطبيقه.

وبحثت دراسة (Eulerich et al., 2022) دور المراجعة الداخلية في التأكيد والتقرير عن أنشطة الاستدامة، وباستطلاع آراء 107 من المراجعين الداخليين، توصلت الدراسة إلى عدم إتفاق الأكاديميين والممارسين على مسؤوليات المراجعة الداخلية في المسائل المتعلقة بالاستدامة، كما كشفت الدراسة عن وجود علاقة ارتباط بين نضج المؤسسات ووظائف المراجعة الداخلية والتقرير عن أنشطة الاستدامة، بينما أظهرت مشاركة وظائف المراجعة الداخلية في أنشطة

الاستدامة ارتباطاً كبيراً بتأكيد تقارير الاستدامة، وأشارت الدراسة إلى أن الركيزة البيئية هي العنصر الأساسي للاستدامة وتحمل أعلى المخاطر، وبالتالي فهي ترتبط بالحاجة إلى خدمات التأكيد، كما أن عدم التوازن بين أنشطة التأكيد والأنشطة الاستشارية من جانب وظيفة المراجعة الداخلية يؤثر في إمكانية وضع وظيفة المراجعة الداخلية ككيان ذو قيمة مضافة وذو علاقة تكاملية مع المراجعين الخارجيين.

وأجرت دراسة (Fraser et al., 2022) عرضاً تاريخياً لممارسات الاستدامة والدوافع التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتقرير عن أنشطة الاستدامة، وتناولت أمثلة على ما يتم القيام به في مجال إعداد تقارير الاستدامة على المستوى الدولي، وعرضت دور مديري المخاطر ووظيفة المراجعة الداخلية في التقرير عن أنشطة الاستدامة، وتوصلت إلى وجود رغبة في التوسع في إعداد تقارير الاستدامة، إلا أن هناك تحديات كبيرة للقيام بذلك بطريقة متسقة وشفافة بين الشركات، مثل عدم وجود مقاييس ومعايير واضحة، ومحدودية خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، وأشارت الدراسة إلى ضرورة قيام الإدارة ومدير المخاطر ووظيفة المراجعة الداخلية بدور فعال في إعداد تقارير الاستدامة، وفيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية فيجب أن تقوم بمراجعة العمليات والمقاييس من أجل التحقق من صحة المعلومات الواردة بالتقارير وتحسين جودة تقارير الاستدامة.

وبحثت دراسة (IIA et al., 2022) كيفية استخدام الشركات لوظيفة المراجعة الداخلية في دعم مبادرات الاستدامة لديها، ومن خلال استطلاع رأي 102 رئيس تنفيذي للمراجعة الداخلية في أمريكا الشمالية، توصلت إلى أن معظم الشركات لديها برامج وتقارير تتعلق بممارسات الاستدامة، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية تشارك في نسبة منخفضة من هذه المبادرات، كما أن ردود المستجيبين أوضحت وجود عدة عوائق لمشاركة المراجعة الداخلية في مبادرات الاستدامة، ومنها عدم توافر البيانات التي تدعم ارتباطات المراجعة لأنشطة الاستدامة، وعدم اعتبار أنشطة الاستدامة جزءاً من ثقافة المنظمة، بالإضافة إلى عدم تضمين هذه الممارسات ضمن جهود إدارة المخاطر، وعدم اعتبارها من الأولويات في خطة المراجعة الداخلية.

وهدف دراسة (Potapova and Priymachuk, 2022) إلى بحث دور المراجعة الداخلية والأخلاقيات المهنية في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، وأشارت إلى أن الشركات التي لديها أجندة بشأن إفصاحات الاستدامة تواجه مشكلة في الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها، وتعتمد جودة المعلومات المفصّل عنها على الأخلاقيات المهنية وجودة أداء المراجعة الداخلية.



وهدف دراسة (Mohammed, 2023) إلى تحديد دور لجان المراجعة والمراجعة الداخلية في مساعدة مجلس الإدارة على أداء دوره الرقابي من خلال خدمات تأكيد تقارير الاستدامة، وتم إجراء 47 مقابلة شخصية مع أعضاء مجالس إدارة وأعضاء لجان مراجعة ومراجعين داخليين ومراجعين خارجيين ومديرين تنفيذيين في عدة دول، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك بالدور الهام الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية في تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، وتستطيع المراجعة الداخلية أن تكون مصدر أساسي لخدمات التأكيد وفقاً لمتطلبات مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، كما أن الوقت والتكلفة التي تحتاجها المراجعة الداخلية أقل بكثير من الأتعاب التي يتقاضها المراجع الخارجي، لذا فإن فشل المراجعة الداخلية في تقديم خدمات التأكيد على ممارسات الاستدامة يحمل الشركات مزيداً من التكاليف، كذلك يمكن للمراجعة الداخلية أن تشارك في مبادرات الاستدامة بالشركة من خلال دورها كمستشار موثوق به.

ويتضح من عرض وتحليل الدراسات السابقة ما يلي:

1- وجدت تلك الدراسات توجه عالمي نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكمة، إلا أن التركيز الحالي ينصب على جودة المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة، وهذا أدى إلى تركيز الاهتمام البحثي على وسائل وآليات دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وهو ما سوف تركز عليه الدراسة الحالية.

2- ناقشت مجموعة من تلك الدراسات أنشطة الاستدامة كإحدى المخاطر التي يجب أن تستعد المراجعة الداخلية للتعامل معها، ونادت بضرورة قيام المراجعة الداخلية بدور فعال في التقرير عن أنشطة الاستدامة، من خلال تقديم خدماتها التأكيدية والاستشارية وفقاً للتعريف الحديث الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين، إلا أن تلك الدراسات لم تتفق على مهام تأكيدية أو استشارية محددة للمراجعة الداخلية في مجال دعم مصداقية تقارير الاستدامة، وسوف تركز الدراسة الحالية على اقتراح مجموعة من المهام المحددة سواء فيما يتعلق بخدمات التأكيد أو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية.

3- كشفت الدراسات السابقة عن وجود مجموعة من التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية، عند أداء دورها في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، كما حددت بعض الدراسات طرق مواجهة تلك التحديات، وسوف تركز الدراسة الحالية على بحث التحديات والصعوبات في البيئة المصرية، وطرق التغلب عليها.

4- قدمت بعض الدراسات أطراً لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، إلا أن الباحثان لاحظا ندرة في الدراسات العربية والمحلية التي حاولت وضع إطاراً متكاملًا لدور المراجعة الداخلية، وسوف تركز الدراسة الحالية على وضع إطار متكامل يحدد دور المراجعة الداخلية في هذا المجال، مع تحديد الصعوبات والتحديات التي تواجه المراجعة الداخلية وطرق التغلب عليها.

3- التقرير عن أنشطة الاستدامة

التقرير عن أنشطة الاستدامة هو ملخص لحسابات الشركة فيما يتعلق بعملياتها ومنتجاتها وخدماتها، والذي يوضح الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة، وهو يهدف إلى قياس أداء الشركة نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة، والإفصاح عن هذا الأداء وتحمل المسؤولية أمام الأطراف الداخلية والخارجية (بدر، 2013)؛ وبالتالي فإن هذا التقرير يتضمن ثلاثة جوانب تتمثل فيما يلي (KPMG, 2023):

- 1- الجانب البيئي: ويأخذ في الاعتبار كيفية أداء الشركة وتفاعلها مع الطبيعة، ويشمل ذلك القضايا المتعلقة بالانبعاثات، وإدارة النفايات، وإدارة المياه، والقابلية للتأثير والتأثر بالتغيرات المناخية.
- 2- الجانب الاجتماعي: ويركز على تقييم كيفية إدارة الشركة لعلاقاتها مع العاملين، والعملاء، والمجتمع بشكل عام؛ وتتضمن المخاطر في هذا الجانب المسؤولية الاجتماعية للشركة، وإدارة العاملين، وخصوصية البيانات، والأمن العام، والصحة والسلامة، والرفاهية.
- 3- جانب الحوكمة: ويشير إلى متغيرات مثل أخلاقيات الأعمال، ومجلس الإدارة والقيادة، والمدفوعات للإدارة التنفيذية، والأمور المتعلقة بالمراجعة، والرقابة الداخلية، وحماية الملكية الفكرية، وحقوق المساهمين.

1/3 أهمية وتحديات التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يتحدد نجاح الشركات بناءً على تحقيق المصالح الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجموعات المتنوعة من أصحاب المصالح، ويعتبر التقرير عن أنشطة الاستدامة أحد أهم القنوات التي تحاول الشركات من خلالها تلبية متطلبات وتوقعات أصحاب المصالح (Hahn and Kuhn, 2013). كما أن إصدار هذا التقرير يؤكد استجابة الشركات إلى المطالبات المستمرة بزيادة الشفافية والمساءلة عن المعلومات المالية وغير المالية (Buallay and AIDhaen, 2018). وقد أشار تقرير مؤسسة Deloitte إلى أن الطلب المتزايد على التقرير



عن أنشطة الاستدامة، يرجع إلى زيادة إدراك المستثمرين وأصحاب المصالح بالتأثير الكبير للعوامل غير المالية على قيمة الأعمال واستدامة الشركات، وتأثير القضايا الاجتماعية والبيئية على العوائد طويلة الأجل، بالإضافة إلى أن قضايا التغيرات المناخية قد أصبحت أكثر تأثيراً على أنشطة الشركات وقدرتها على الصمود والاستمرار، وإدراك معظم أصحاب المصالح أن وجود الشركات يتعدى مجرد تحقيق النجاح المالي والاقتصادي، ليصل إلى الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية (Deloitte, 2021).

ويعد التقرير عن أنشطة الاستدامة أحد الممارسات المتبعة لتحسين صورة الشركة؛ حيث أشارت دراسة (Lucia and Panggapean, 2018) إلى أن الشركات تسعى إلى التنفيذ الجيد للإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية في تقرير الاستدامة بهدف إظهار أدائها للمساهمين وأصحاب المصالح بأفضل صورة ممكنة. وهو أيضاً يساعد مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، كما أنه يعكس نشاط وفعالية الشركة في مجال التنمية المستدامة، ويخلي مسؤوليتها القانونية عن الأضرار والإصابات التي قد تتسبب فيها شركات أخرى مماثلة (بدر، 2013). كذلك فإن التقرير عن أنشطة الاستدامة يساعد في الوصول إلى رؤوس أموال جديدة، ويعزز ربحية الشركة ونموها، ويسهم في تحسين سمعة الشركة والعلامة التجارية، ودعم علاقات المستثمرين (تداول السعودية، 2021). وهو يساعد في توفير التمويل طويل الأجل وبمعدلات عائد منخفضة، وجذب رؤوس أموال جديدة للاستثمار، وتحقيق الالتزام بخطط العمل التصحيحية وإدارة المخاطر، وتشجيع مشاركة العاملين (البورصة المصرية، 2019). بالإضافة إلى أن هذا النوع من التقرير يجذب المواهب ويعزز إنتاجية العاملين، ويمنح الشركات فرصاً جديدة للنمو، ويمكنها من الحصول على الموافقات والتراخيص بسهولة (Deloitte, 2023).

وقد أثبتت عدة دراسات أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الحد من مخاطر انهيار أسعار الأسهم وتحسين الأداء؛ حيث توصلت دراسة (Yildiz and Karan, 2020) إلى أن زيادة مستوى الإفصاح عن أنشطة الاستدامة سوف يقلل من مخاطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل، حيث يؤدي هذا النوع من الإفصاح إلى زيادة مستوى الشفافية والحد من قدرة الإدارة على إخفاء الأخبار غير الجيدة، والقيام بممارسات انتهازية لتحقيق مصالحها الشخصية بغض النظر عن مصالح الملاك وأصحاب المصالح الآخرين؛ وأثبتت دراسة (الوكيل، 2023) أن هذا النوع من الإفصاح يخفض عدم تماثل المعلومات ويخفض من مخاطر انهيار أسعار الأسهم في البورصة المصرية؛ وتوصلت دراسة (Jiang et al., 2023) إلى أن التقرير عن أنشطة

الاستدامة يخفض من مستويات عدم تماثل المعلومات بين الشركات وأصحاب المصالح، وهذا يؤدي إلى تخفيض العوائد المدفوعة على السندات المصدرة بالشركات المسجلة بسوق الصين للأوراق المالية. ووجدت دراسة (Michael et al., 2023) أن البنوك كبيرة الحجم في دول مجلس التعاون الخليجي تتسم بزيادة وتنوع أنشطتها المرتبطة بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة، مما يؤدي إلى تحسن أداء هذه البنوك، كما أن أنشطة الاستدامة تعتبر أحد محددات بناء إستراتيجية العمل.

من ناحية أخرى، يرى (حسن وآخرون، 2017) أن الواقع العملي يكشف عن وجود تباين فيما يتعلق بالتقرير عن أنشطة الاستدامة، ويرجع ذلك إلى وجود عدة محددات داخلية وخارجية تؤثر في مستوى الالتزام وجودة المعلومات الواردة في هذه التقارير. ويعتقد (Kuzey and Uyar, 2016) أن إحجام بعض الشركات عن إعداد تقارير الاستدامة قد يرجع إلى عدم الوعي بأهمية معلومات الاستدامة على المستويات العليا والدنيا من الإدارة، ونقص التوجيهات والمعايير ودرجة الإنفاذ على المستوى التشريعي والتنظيمي، وكذلك التكاليف المحتملة لإعداد تقارير الاستدامة. وكشفت دراسة (Gerged et al., 2018) عن انخفاض مستوى التقرير عن أنشطة الاستدامة في الدول العربية، وعند مقارنة الإفصاح عن الاستدامة تأتي مصر في مقدمة الدول العربية من حيث التقرير عن أنشطة الاستدامة. كما أثبتت دراسة (KPMG, 2020) انخفاض نسبة الإفصاح عن معلومات الاستدامة بشكل عام في منطقة الشرق الأوسط، حيث لم يفصح عن تلك المعلومات سوى 36% من كبرى الشركات السعودية، و51% من كبرى الشركات في دولة الإمارات.

وعلى الرغم من أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة إلا أن هناك عدة تحديات تواجه هذا النوع من التقرير وهي كما يلي (Fraser et al., 2022):

- 1- عدم وجود مقاييس ومعايير واضحة: حيث تقوم كثير من الشركات بتقييم أدائها الخاص بالممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة بطرق مختلفة، نظراً لوجود مجموعة متنوعة من المعايير والمقاييس المستخدمة، وهذا يؤدي إلى الارتباك وعدم قابلية التقييمات للمقارنة.
- 2- محدودية التأكيد المستقل: فلا يتم مراجعة الأرقام التي تفصح عنها الشركات في معظم الأحيان، وبالتالي تنخفض الثقة في هذه المعلومات، وتزيد احتمالات التلاعب بالبيانات الخضراء بمعنى أن الإفصاحات والمعلومات المنشورة عن مناهج وخصائص واستثمارات الاستدامة تؤدي إلى تضليل المستثمرين وأصحاب المصالح عن قصد أو غير قصد.



3- الحوافز التنفيذية: في جميع الحالات تقريباً تكون حوافز ومكافآت الإدارة المرتبطة بأنشطة الاستدامة غير ذات أهمية اقتصادية، مقارنة بحوافز التنفيذيين التي تمنح لهم مقابل تعظيم قيمة الأسهم والأنشطة المرتبطة بالمعلومات المالية.

4- العواقب غير المقصودة: إحدى العواقب غير المقصودة لمحاولة إجبار الشركات على أن تكون ملتزمة بيئياً واجتماعياً بشكل كبير، هي أن التقارير السلبية عن الأداء البيئي والاجتماعي قد تؤدي إلى انخفاض قيمة أسهمها، ومن ثم يتم شراء هذه الأسهم بسعر متدني من قبل مستثمر خاص لا يفعل شيئاً لتحسين أوضاع الشركة.

2/3 الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التقرير عن أنشطة الاستدامة:

منذ ظهور مصطلح الاستدامة في الثمانينيات وتوالى المساهمات والجهود الدولية في مجال نشر وتدعيم هذا المفهوم، وشهد عام 2000 صياغة الاتفاق العالمي للأمم المتحدة UN Global Compact، وتلى ذلك إصدار المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI للجيل الأول من مبادئ التقرير عن الاستدامة G1، ثم توالى تطوير تلك المعايير إلى أن وصلت إلى الجيل الرابع من معايير الاستدامة G4، والتي تعتبر معايير عالمية للإفصاح عن أنشطة الاستدامة (UN, 2000; GRI, 2013).

وفي تلك الأثناء ساهمت الكثير من المؤسسات الدولية في دعم والترويج لمفهوم الاستدامة، حيث تأسس مشروع الإفصاح عن انبعاثات الكربون Carbon Disclosure Project "CDP"، وأطلقت مبادرة الأمم المتحدة للاستثمار المسؤول، كما نشرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Cooperation and Development "OECD" مرشداً الإفصاح عن أنشطة الاستدامة للشركات متعددة الجنسيات، وأصدرت المنظمة الدولية للمعايير International Organization for Standardization "ISO" معيار الجودة رقم 26000، كما نشرت مؤسسة التمويل الدولية "IFC" International Finance Corporation مرشداً لإعداد تقارير الاستدامة، بالإضافة إلى الجهود المبذولة من مجلس معايير الإفصاح عن المناخ Climate Disclosure Standards Board "CDSB"؛ وخلال عام 2021 أعلنت مؤسسة معايير التقرير المالي الدولي IFRS عن تأسيس مجلس معايير الاستدامة الدولي ISSB ليتولى وضع المعايير الخاصة بالإفصاح عن أنشطة الاستدامة والتغيرات المناخية (IIA et al., 2022).

وأصدر الإتحاد الأوروبي توجيه إعداد تقارير الاستدامة The Corporate Sustainability Reporting Directive "CSRD" والذي سيكون ساري المفعول بداية من عام 2024، ويعتبر هذا التوجيه مكملاً للمعايير الأوروبية لإعداد تقارير الاستدامة "ESRS" European Sustainability Reporting Standards، ويستهدف هذا التوجيه في المرحلة الأولى الشركات الكبرى في الإتحاد الأوروبي وتلتزم به جميع الشركات بنهاية عام 2028، وحدد هذا التوجيه نطاق الإفصاح، ومتطلبات الإفصاح الإضافية، ومكان الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وشكل وتنسيق هذه التقارير (European Confederation of Institutes of Internal Auditing "ECIIA", 2023).

وفي شهر يونيو 2023 أصدر ISSB المعايير العالمية الموحدة للإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة والمناخ، وقد صممت هذه المعايير لتوفر أساساً يلقي الاعتراف والقبول العالمي لمساعدة الشركات على إعداد تقارير الاستدامة، وتوفير طرق مشتركة للإفصاح عن تأثير المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة والتغيرات المناخية، وسوف تساعد هذه المعايير أسواق رأس المال والمشاركين فيها على اتخاذ قرارات رشيدة وقائمة على المعلومات (IIA, 2023).

وتضمنت المعايير الصادرة عن ISSB المعيار الأول بعنوان "المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة IFRS S1" والمعيار الثاني بعنوان "الإفصاحات المتعلقة بالمناخ IFRS S2"، ويضع المعيار الأول أساساً شاملاً للمعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة لتلبية احتياجات أسواق المال العالمية، ويأتي المعيار الثاني ليكمل المعيار الأول من خلال تحديد الإفصاحات المتعلقة بالمناخ، وهو يتطلب الإفصاح عن المعلومات حول المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ على مستوى الصناعة، ويلاحظ أن المعيار الثاني IFRS S2 قد قام بدمج توصيات فرق العمل المعنية بالإفصاحات المالية المرتبطة بالمناخ ضمن المعيار TCFD (IFRS S1, IFRS S2, 2023).

كما أصدرت منظمة COSO إطار الرقابة الداخلية على تقارير الاستدامة Internal Control over Sustainability Reporting "ICSR" في مارس 2023، بهدف توفير إرشادات إضافية لتأسيس رقابة داخلية فعالة على تقارير الاستدامة، وتعتمد هذه الإرشادات على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن COSO كأساس لها، ويحتوي هذا الإطار على خمسة أجزاء هي، الالتزام بالنزاهة من خلال تحديد الغرض، وتحديد الأهداف، وتحديد وتقييم المخاطر والفرص، وتحديد أنشطة الرقابة، وتقييم الفعالية (COSO, 2023).



وعلى مستوى المنطقة العربية، انضمت المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة إلى مبادرة الأمم المتحدة للبورصات المستدامة؛ وأصدرت سوق الأوراق المالية السعودي (تداول) الدليل الإرشادي للإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات، بهدف توفير مصدر يساعد الشركات المدرجة بالسوق على تبني ممارسات التقرير عن أنشطة الاستدامة، إلا أن هذا الدليل لا يأخذ صفة الإلزام، وتضمن هذا الدليل ملحقاً للاستدامة في المملكة العربية السعودية، وملحقاً آخر عرض 3 موضوعات و33 قضية شائعة للممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة، وملحقاً ثالثاً لأهم المبادرات العالمية لإعداد تقارير الاستدامة (تداول السعودية، 2021).

وكذلك أصدرت سوق أبو ظبي للأوراق المالية دليل معايير الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمة، بهدف تشجيع الشركات المدرجة على نشر تقارير الاستدامة، إلا أنه أيضاً غير ملزم، وتضمن دليل معايير الإفصاح الإماراتي 31 مؤشر للإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة، وحرص الدليل على توافق هذه الممارسات مع المبادرة العالمية لإعداد التقارير وأهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة، وتم إرفاق ملحقين لهذا الدليل أحدهما يبين ممارسات الاستدامة والآخر يوضح أطر التقرير عن الاستدامة (سوق أبو ظبي للأوراق المالية، 2021).

وبالنسبة لجمهورية مصر العربية، كانت البورصة المصرية الأولى في الشرق الأوسط من حيث تدشين مؤشر خاص بمسؤولية الشركات عام 2010، بهدف تشجيع الشركات المدرجة على تطبيق أفضل ممارسات الاستدامة، كما انضمت إلى مبادرة الأمم المتحدة للبورصات المستدامة عام 2012، وأصدرت الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة، والذي تم مراجعته وإعادة إصدار نسخة محدثة منه عام 2019، بهدف توفير الإرشادات اللازمة في مجال الاستدامة والتقرير عنها، إلا أن هذا الدليل غير ملزم، وهذا الدليل يتوافق مع المبادرة العالمية لإعداد التقارير والاتفاق العالمي للأمم المتحدة (البورصة المصرية، 2019).

ويحتوي الدليل المصري للاستدامة على ثلاثة أجزاء، يتضمن الأول منها المنطق الاستثماري للتنمية المستدامة، ومفهوم وأهمية تلك الممارسات لسوق المال والشركات المدرجة؛ ويتضمن الجزء الثاني مسؤولية تقديم تقارير الاستدامة، والإشراف على الأعمال المتعلقة به، والكفاءات المطلوبة لإعداد التقارير، ودور مجلس الإدارة فيما يتعلق بالاستدامة؛ وحدد الجزء الثالث من الدليل خطوات إعداد تقارير الاستدامة؛ وتضمن الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات عن أداء الاستدامة ثلاثة ملاحق عرضت أهداف التنمية المستدامة، ومؤشرات الأداء، ومبادرات إعداد تقارير الاستدامة (البورصة المصرية، 2019).

واستكمالاً لجهود البورصة المصرية في دعم التقرير عن أنشطة الاستدامة، أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية في يوليو 2021 القرار رقم (108) بشأن ضوابط الإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة والآثار المالية للتغيرات المناخية، ويلزم هذا القرار الشركات المدرجة باستيفاء الإفصاحات الخاصة بالاستدامة في تقريرها السنوي وفقاً للنموذج الملحق بقرار الهيئة (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2021).

4- دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة

صاحبت الجهود المبذولة في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة، عدة تساؤلات عن مصداقية المعلومات المتعلقة بالممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة، خاصة في ظل عدم وجود معايير موحدة وملزمة لهذا النوع من التقارير؛ وقد أشارت المبادرة العالمية للتقارير GRI إلى أهمية خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، حيث تسهم هذه الخدمات في زيادة الاعتراف والثقة والمصداقية لتقارير الاستدامة، وتدنية المخاطر وزيادة القيمة، وتحسين مستوى المشاركة على مستوى مجلس الإدارة والرؤساء التنفيذيين، وتعزيز نظم الإدارة والتقارير الداخلية، وتحسين التواصل مع أصحاب المصالح (GRI, 2013a).

وأجرت مؤسسة KPMG دراسة عن مدى انتشار خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة عالمياً، وباستخدام بيانات شركات عالمية، توصلت إلى وجود زيادة ملحوظة في عدد الشركات التي تحصل على خدمات تأكيد خارجي على تقارير الاستدامة، وبفحص تقارير أكبر 250 شركة عالمية وجدت الدراسة أن نسبة الشركات التي تصدر تقارير استدامة بعد تأكيدها 71% عام 2020 مقارنة بنسبة بلغت 30% فقط لعام 2005 (KPMG, 2020).

وتوصل تقرير مؤسسة PWC إلى أن 20% فقط من الشركات الكندية لديها تأكيد خارجي مستقل على معلومات الاستدامة، على الرغم من تأكيد 75% من المستثمرين المشاركين في الاستطلاع على أهمية إجراء تأكيد مستقل على مقاييس الاستدامة، كما لاحظ التقرير أن 81% من المستثمرين المؤسسيين يدعمون مبادرات الاستدامة، إلا أنهم لا يرغبون في أن تؤثر تلك المبادرات بأكثر من 1% على عوائد استثماراتهم (PWC, 2022)؛ وهذا يدعم اللجوء إلى خدمات التأكيد الداخلي التي تقدم من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

وبدأ توجيه الأنظار نحو جهود المراجعة الداخلية في تقديم خدمات التأكيد والاستشارات على تقارير الاستدامة ودورها في تعزيز مصداقية المعلومات الواردة بها؛ خصوصاً في ظل التطور والاهتمام المتزايد بوظيفة المراجعة الداخلية والذي أدى إلى توسيع نطاقها ومهامها،



وأصبحت المراجعة الداخلية وفقاً للمفهوم الحديث هي نشاط تأكيدى واستشاري، موضوعي ومستقل، يصمم بهدف إضافة قيمة، وتحسين عمليات المنشأة، ومساعدتها في تحقيق أهدافها وذلك من خلال تطبيق أسلوب منظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة (IIA, 2013).

وفي هذا الشأن أشار الإتحاد الأوروبي لمعاهد المراجعة الداخلية إلى أن المراجعة الداخلية يمكنها أداء دور فعال في تقديم خدمات التأكيد والاستشارات في مجال أنشطة الاستدامة، إلا أن تقديم خدمات الاستشارات والنصح يجب أن يسبق القيام بخدمات التأكيد (ECIIA, 2023a). وفي نفس السياق ترى مؤسسة Deloitte أن المراجعة الداخلية يمكنها المساعدة في تحقيق أهداف الاستدامة، وتقديم الدعم للشركة وإدارتها من خلال تقديم التأكيد الموضوعي، والرؤى، والنصائح المرتبطة بالممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة (Deloitte, 2023).

ويرى Fraser et al. (2022) أنه بهدف التحقق من موثوقية المعلومات وتحسين جودة عمليات إعداد تقارير الاستدامة، يجب أن تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بمراجعة العمليات والمقاييس المرتبطة بتقارير الاستدامة، إلا أن بعض الشركات قد تستعين بمراجع خارجي إما لأن المراجع الداخلي لا يملك القدرة أو الخبرة اللازمة، أو لتوفير درجة أعلى من ثقة أصحاب المصالح، أو لأن التشريعات تطلب ذلك.

ويمكن أن تؤدي المراجعة الداخلية دوراً فعالاً في زيادة مصداقية تقارير الاستدامة على عدة مستويات؛ على مستوى الوعي العام تستطيع المراجعة الداخلية وصف مسؤوليات الشركات الاجتماعية والبيئية وما يتعلق بالاستدامة، وعلى المستوى التطبيقي تقوم المراجعة الداخلية بفحص المنهج الذي تطبقه الشركة في مجال الوفاء بمسؤولياتها والاستدامة، وعلى مستوى الخبرة توصي المراجعة الداخلية باتخاذ إجراءات لتحسين المنهج الذي تتبعه المنظمة في مجال مسؤولياتها البيئية والاجتماعية وممارسات الاستدامة (IIA et al., 2022).

1/4 الدور التأكيدى للمراجعة الداخلية ومصادقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

أشارت المبادرة العالمية لإعداد التقارير عند وضع إرشادات التأكيد الخارجي على تقارير الاستدامة إلى أنه قد يكون لدى الشركات أنظمة رقابة داخلية، وتتطلب قواعد الحوكمة من أعضاء مجالس الإدارة التأكيد في التقرير السنوي عن مدى كفاية الرقابة الداخلية للشركة، كما يمكن للشركة أن تؤسس وظيفة مراجعة داخلية والمحافظة عليها كجزء من عملياتها المتعلقة

بإدارة المخاطر وإدارة المعلومات والإفصاح (GRI, 2013a)؛ وهذا يتضمن اعتراف GRI بالدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في التأكيد على تقارير الاستدامة.

وعلى الرغم من اعتبار قضايا المسؤولية البيئية والاجتماعية والحوكمة من المخاطر الهامة التي تواجه الشركات، إلا أن دراسة (IIA et al., 2022) أثبتت أن 51% فقط من الشركات التي تعد تقارير الاستدامة تحصل على خدمات تأكيد على هذه التقارير، كما أشارت الدراسة إلى أنه وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية المتعلقة بإدارة المخاطر والمراقبة، فإن معايير الممارسة المهنية تضع أساساً واضحاً لدور المراجعة الداخلية في توفير خدمات التأكيد المتعلقة بإعداد تقارير الاستدامة والرقابة عليها، بالإضافة إلى أن إطار الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية يتضمن الكفاءات المتعلقة بمسؤوليات الشركات والاستدامة.

ويرى Tudor and Avram (2015) أن عملية التأكيد على تقارير الاستدامة يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع أبعاد الاستدامة، ويجب أن تتضمن الخطوات التالية:

- 1- تحديد هدف ونطاق برنامج المراجعة.
- 2- اختيار وحدات العمل التي سوف تخضع لعملية المراجعة، مع تحديد وتيرة عمليات المراجعة وتخطيطها، وكذلك المنهجية المستخدمة لوضع خطة العمل.
- 3- تحديد بروتوكولات المراجعة، وقائمة التحقق، والإجراءات والمبادئ الاسترشادية المستخدمة أثناء المراجعة.
- 4- تحديد الأنشطة السابقة للمراجعة مثل الاجتماعات ومراجعة الملفات، والمقابلات ولوجستيات السفر.
- 5- وضع إجراءات محددة لإعداد تقارير المراجعة وإدارة الوثائق والمستندات، ويجب أن تشير هذه الإجراءات إلى العناصر الواجب تضمينها في تقرير المراجعة، والتوقيت وتنظيم العمل، وكذلك التعليمات المتعلقة بطرق إدارة المستندات التي يتم إنشاؤها أثناء المراجعة.
- 6- وضع إجراءات محددة للتصرفات التصحيحية بعد انتهاء المراجعة ومتابعة النتائج، ويجب أن توضح هذه الإجراءات المسؤوليات وآليات متابعة توصيات المراجع بهدف تصحيح أي أخطاء تم اكتشافها أو معالجة أوجه القصور.
- 7- تأسيس عمليات لتأكيد الجودة ودمجها في عمليات المراجعة.



ويرى (Dineva, 2019) أنه يمكن تحديد دور المراجعة الداخلية التأكيدي فيما يتعلق باستراتيجيات الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية فيما يلي:

1- تقييم العمليات التي تعزز العلاقات والقيم الأخلاقية داخل الشركة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها، بالإضافة إلى تقييم إنشاء وتنفيذ وفعالية المهام والبرامج والأنشطة الأخلاقية داخل الشركة.

2- تقييم مدى دعم إدارة تكنولوجيا المعلومات داخل الشركة لاستراتيجيات وأهداف المسؤولية الاجتماعية للشركة.

3- تقييم إدارة مخاطر الاستدامة وخاصة تلك التي من شأنها أن تعيق تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمسؤولية الاجتماعية للشركات.

4- تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة لمخاطر المسؤولية الاجتماعية للشركات وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وترى مؤسسة PWC أن المراجعة الداخلية يمكنها أن تساعد في تقييم تصميم وفعالية الرقابة الداخلية على برامج الاستدامة، وربط مخاطر الاستدامة بمخاطر الشركة ككل، والتحقق من اكتمال ودقة البيانات المستخدمة في تقارير وإفصاحات الاستدامة، وبالتالي فإن نطاق عمل المراجعة الداخلية في دعم مصداقية تقارير الاستدامة يتضمن فحص السياسات والإجراءات، وإدارة البيانات، والحسابات والتقديرات، وتقييم الرقابة الداخلية، والتوحيد والإفصاح (PWC, 2021).

ويعتقد (Fraser et al. (2022 أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تقدم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، والتي تتمثل في تقييم طريقة اختيار الإدارة لمعايير الإفصاح عن الاستدامة، والتأكد من عدم تحيز الإدارة في هذا الاختيار بهدف التأثير في مكافأاتهم وتعويضاتهم، ومراجعة عمليات جمع البيانات عن أنشطة الاستدامة وعمليات إعداد التقارير، وذلك باستخدام إطار COSO للرقابة الداخلية في تقدير وتقييم العمليات المستخدمة لتجميع البيانات وإعداد التقارير، بالإضافة إلى تقديم رأي بشأن موثوقية وعدالة الأرقام التي تم الإفصاح عنها بشأن مؤشرات الأداء الرئيسية لأنشطة الاستدامة.

وقد حدد تقرير المعهد الدولي للمراجعين الداخليين مهام المراجعة الداخلية المتعلقة بتقديم خدمات التأكيد المرتبطة بالتقرير عن أنشطة الاستدامة والمتمثلة فيما يلي (IIA, 2021a):

1- مراجعة مقاييس إعداد التقارير للتأكد من ملاءمتها ودقتها وتوقيتها واتساقها: من الأهمية أن توفر تقارير الاستدامة المنشورة معلومات تصور بدقة جهود الشركة فيما يتعلق بالممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة، لذا يمكن أن توفر المراجعة الداخلية تأكيدات بشأن دقة واكتمال وملاءمة وتوقيت المعلومات الكمية والوصفية التي يتم الإفصاح عنها.

2- مراجعة التقارير للتأكد من اتساقها مع متطلبات الإفصاح الرسمية: على الرغم من توفير تقارير الاستدامة لمعلومات غير مالية، إلا أن أي تعارض في هذه المعلومات مع الإفصاحات الرسمية سوف يثير إشارات تحذيرية لدى الجهات التنظيمية وأصحاب المصالح، لذا يجب أن تتحقق المراجعة الداخلية من عدم وجود تعارض بين هذه المعلومات والتقارير الرسمية.

3- إجراء تقييمات الأهمية النسبية للمخاطر المتعلقة بالتقرير عن أنشطة الاستدامة: يمثل هذا المجال أحد المشكلات المحتملة، حيث تواجه الشركات أحياناً صعوبة في فهم المقصود بالأهمية النسبية، كما أن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن الكثير من التفسير والأحكام الفردية، ومع ذلك يجب أن يكون لدى الشركة فهم واضح لكيفية ارتفاع جهود الاستدامة أو الالتزامات العامة لتحقيق أهداف الاستدامة إلى مستوى الأهمية النسبية.

4- دمج ممارسات الاستدامة في خطط المراجعة: تشكل ارتباطات المراجعة المتعلقة بأنشطة الاستدامة 1% فقط من خطط المراجعة الداخلية وفقاً لبيانات تقرير "نبض المراجعة الداخلية في أمريكا الشمالية عام 2021م"، ويجب أن يتغير ذلك بشكل كبير ليتوافق مع الأهمية المتزايدة التي تكتسبها مخاطر الاستدامة.

كما حدد الإتحاد الأوروبي لمعاهد المراجعة الداخلية الخدمات التي يجب أن تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية في مجال التأكيد على تقارير الاستدامة فيما يلي (ECIA, 2023a):

- 1- التحقق من ممارسات حوكمة وإستراتيجية الاستدامة.
- 2- التحقق من توافق مشروعات الاستدامة مع الأهداف التي تم الإعلان عنها.
- 3- مراجعة عمليات جمع البيانات المرتبطة بأنشطة الاستدامة والرقابة عليها والتقرير عنها.
- 4- تقييم أعمال إدارة مخاطر الاستدامة.
- 5- مراجعة دقة الإفصاحات المتعلقة بالاستدامة وإعداد التقارير.
- 6- تقييم ثقافة الاستدامة بالشركة.



2/4 الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية ومصادقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

على الرغم من أن التركيز الأساسي للمراجعة الداخلية على تقديم خدمات التأكيد، إلا أن زيادة التقارير غير المالية، وتوسع ممارسات التقرير عن أنشطة الاستدامة سوف يؤدي إلى زيادة الحاجة إلى الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية (Soh and Bennie, 2015). وتقتضي أهمية تقارير الاستدامة المتزايدة التعامل مع المعلومات غير المالية بنفس العناية التي يتم التعامل بها مع المعلومات المالية، حيث يتطلب إعداد تقارير الاستدامة وجود نظام رقابة داخلية مصمم بشكل استراتيجي، ويعكس بدقة كيفية ترابط جهود الشركة في مجال الاستدامة مع الشئون المالية وتعزيز قيمة الشركة (IIA, 2021a)؛ لذا يجب أن تؤدي المراجعة الداخلية دوراً أساسياً في جهود الشركة المتعلقة بالمسائل البيئية والاجتماعية والحوكمة، ويمكنها إضافة قيمة من خلال القيام بدورها الاستشاري للمساعدة في تعريف وتأسيس بيئة رقابة موضوعية تسهم في التقييم الفعال لمخاطر الاستدامة والاستجابة لهذه المخاطر والرقابة عليها (IIA, 2021a).

ويمكن أن تقدم وظيفة المراجعة الداخلية المساعدة في تصميم وتنفيذ نظم إدارة الاستدامة، والمساعدة في نشر الوعي بالاستدامة وتدريب الموظفين، وتقديم النصح في مجال تعيين القائمين بالتقييم الخارجي، وتنسيق أنشطة المراجعة مع القائمين بالتقييم الخارجي (Ridley et al., 2011). بالإضافة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكنها تقديم التوصيات المناسبة بشأن عمليات اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بأنشطة الاستدامة للشركات (Dineva, 2019). ويشير ECIA (2023a) إلى أن المراجعة الداخلية يجب أن تبدأ بتقديم الاستشارات والنصح بخصوص حوكمة واستراتيجيات أنشطة الاستدامة، وتحديد بيئة الرقابة الداخلية على هذه الأنشطة، والتوجيه باختيار مقاييس إعداد التقارير، ودعم الشركة في تعريف الأهمية النسبية ثم تنتقل المراجعة الداخلية بعد ذلك إلى تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة.

وأشار تقرير (KPMG, 2023) إلى أن المراجعة الداخلية في موقف فريد يمكنها من إضافة قيمة للشركة في مجال دعم مصادقية التقرير عن أنشطة الاستدامة عن طريق أداء المهام التالية:

- 1- تحديد مجالات الاستدامة غير المعروفة بشكل جيد وتأسيس بيئة رقابية على ممارسات الاستدامة، والقيام بنقاشات حول المبادئ التوجيهية والقواعد التنظيمية المتوقعة، وتقديم النصح بشأن تطوير ضوابط رقابة داخلية محددة على إعداد تقارير الاستدامة.

2- التوصية بمقاييس إعداد تقارير الاستدامة، وتوفير رؤى حول نوع البيانات التي تعكس بدقة الجهود التي تبذلها الشركة في تحقيق الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكمة.

3- تقديم المشورة والدعم اللازم بشأن حوكمة ممارسات الاستدامة، والأدوات والأساليب والبنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات، نظراً لفهم المراجعة الداخلية الشامل للمخاطر المحيطة بالشركة، بالإضافة إلى المساعدة في التعامل مع مخاطر الاستدامة بطريقة مدروسة.

وقد حدد تقرير المعهد الدولي للمراجعين الداخليين الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تسهم بها وظيفة المراجعة الداخلية في دعم التقرير عن أنشطة الاستدامة فيما يلي (IIA, 2021a):

1- تأسيس بيئة رقابية على أنشطة الاستدامة: إن وظيفة المراجعة الداخلية على دراية بالعناصر اللازمة لبناء بيئة رقابة فعالة، ويمكنها أن توصي بأطر العمل (مثل إطار COSO للرقابة الداخلية) لإدارة وتدنية المخاطر المرتبطة بتقارير الاستدامة، كما يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تقدم الاستشارات بشأن تطوير ضوابط رقابة داخلية على إعداد تقارير الاستدامة.

2- التوصية بمقاييس إعداد التقارير: عند إدارة مخاطر إعداد تقارير الاستدامة يطرح سؤال رئيسي بشأن ما يجب الإفصاح عنه، لذا يمكن للمراجعة الداخلية أن توفر رؤى حول نوع البيانات (كمية أو وصفية) التي تعكس بدقة الجهود المبذولة في مجال الاستدامة داخل الشركة.

3- تقديم الاستشارات بشأن حوكمة أنشطة الاستدامة: يمكن للمراجعة الداخلية أن تقدم إرشادات بشأن حوكمة أنشطة الاستدامة، بسبب فهم المراجعة الداخلية الشامل للمخاطر المحيطة بالشركة، ويمكنها استخدام منظورها للمساعدة في تحديد الأدوار والمسؤوليات بالإضافة إلى توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية.

3/4 تحديات المراجعة الداخلية وطرق مواجهتها:

على الرغم من تأكيد الدراسات السابقة على أهمية دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، إلا أنها وجهت الأنظار إلى وجود مجموعة من التحديات والصعوبات التي تواجه أداء المراجعة الداخلية لدورها المنشود؛ حيث أشارت دراسة (باعجاجة، 2012) إلى أن عدم تأهيل المراجعين الداخليين وعدم توافر الكفاءات المهنية اللازمة يعد أحد الصعوبات التي تواجه مراجعة الأنشطة البيئية والاجتماعية؛ وأوصت دراسة (البارودي وآخرون، 2017) بضرورة الاستعانة بالخبراء المتخصصين في المجال البيئي والاجتماعي



لضمان قيام المراجعة الداخلية بدورها بطريقة فعالة في هذا المجال؛ كما طالبت دراسة (إسماعيل وآخرون، 2021) بتوفير برامج تدريبية للمراجعين الداخليين فيما يتعلق بأنشطة الاستدامة؛ وأشارت دراسة (Eulerich et al., 2022) إلى ضرورة اهتمام وظيفة المراجعة الداخلية بتحقيق التوازن بين أنشطة التأكيد والأنشطة الاستشارية، وتحقيق التكامل مع المراجعة الخارجية.

وتشير دراسة (Dineva, 2019) إلى أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها في تقارير الاستدامة يتأثر بدرجة استقلال الوظيفة، ومستوى كفاءة المراجعين في مجال الممارسات البيئية والاجتماعية، وتوافق خطط المراجعة مع أنشطة واستراتيجيات الاستدامة؛ وبالتالي يجب دعم استقلال المراجعين ورفع مستوى كفاءتهم، وتطوير خطط المراجعة، حتى تتمكن وظيفة المراجعة الداخلية من أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ ويضيف (Fraser et al., 2022) أن عدم وجود معايير واضحة وملزمة للإفصاح عن أنشطة الاستدامة، وكذلك غياب معايير التأكيد الملزمة، يعد من التحديات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية؛ كما أن أداء المراجعة الداخلية يتأثر بالأخلاقيات المهنية في هذا المجال (Potapova and Priymachuk, 2022)؛ بالإضافة إلى أن عدم توافر البيانات الداعمة لإرتباطات المراجعة، وعدم اعتبار أنشطة الاستدامة من أولويات خطة المراجعة الداخلية يعد من أهم التحديات أيضاً (IIA et al., 2022).

كما حدد تقرير (Deloitte, 2023) عدة تحديات تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها في التقرير عن أنشطة الاستدامة كما يلي:

- 1- يمكن أن يشكل عدم وجود إطار موحد للتقرير تحدياً أمام المراجعة الداخلية، فيما يتعلق بكيفية التحقق من استراتيجيات الاستدامة والتقرير عن الممارسات المرتبطة بها.
- 2- لم تشكل المسائل البيئية والاجتماعية والحوكمة، وتغير المناخ أو الحد من الانبعاثات الكربونية في السابق أحد الموضوعات المدرجة في خطط المراجعة، وهذا يمثل تحدياً أمام المراجعة الداخلية.
- 3- غالباً ما تكون البيانات المطلوبة لمراجعة تقارير الاستدامة ضئيلة أو غير متوافرة أو متناثرة بين الأقسام والإدارات في الشركة، ويمكن أن يشكل جمع هذه البيانات أحد التحديات أمام المراجعة الداخلية.

وقدم تقرير (Deloitte, 2023) عدة توصيات للتغلب على تلك التحديات وهي كالتالي:

- 1- ضرورة أن يكون المراجعين الداخليين على دراية بالمصطلحات المختلفة المستخدمة في مجال الاستدامة مثل أطر عمل حساب الغازات الدفيئة.
- 2- ضرورة استعانة المراجعين الداخليين بالخبرات المتخصصة ودمج هذه الخبرات في فرق عمل المراجعة، مما يساعد في فهم ومراجعة الوثائق الأساسية بشكل أفضل.
- 3- يجب أن يسعى المراجعين الداخليين إلى اكتساب الخبرات في مجال أنظمة تكنولوجيا المعلومات المختلفة، وقراءة البيانات غير المالية ذات الصلة، للتغلب على تحديات الاعتماد على الإدارات المختلفة بالشركة.

5- إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة

تناولت الدراسة في الجزء الثالث أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والجهود الدولية والإقليمية والمحلية في هذا المجال؛ ثم تناول الجزء الرابع دور خدمات المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ثم اختتم الجزء الرابع بعرض الصعوبات والتحديات التي تواجه هذا الدور، وطرق التغلب على هذه الصعوبات والتحديات.

وفي هذا الجزء سوف يستفيد الباحثان من إسهامات الدراسات السابقة وإصدارات الهيئات المهنية، في وضع إطار يحدد خدمات التأكيد والاستشارات التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تؤديها، بغرض دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، مع تحديد أهم التحديات التي تواجه هذا الدور، وتقديم بعض المقترحات التي تساعد في مواجهة هذه التحديات.

1/5 أهداف الإطار المقترح:

يهدف هذا الإطار إلى وضع مجموعة من المقترحات، التي تسهم في تفعيل الدور التأكيدي والاستشاري للمراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وذلك عن طريق تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مجموعة من خدمات التأكيد التي تضطلع بها المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.



- تحديد مجموعة من الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
- تحديد المعوقات والتحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها التأكيدي والاستشاري لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
- تقديم مجموعة من المقترحات التي تسهم في مواجهة تحديات المراجعة الداخلية في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

2/5 مفاهيم الإطار المقترح:

يعتمد هذا الإطار على مجموعة من المفاهيم وهي كما يلي:

1/2/5 التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يشير التقرير عن أنشطة الاستدامة إلى تقرير يلخص الحسابات والأعمال المتعلقة بأداء الشركة في ثلاثة مجالات، هي مجال المسؤولية البيئية، ومجال المسؤولية الاجتماعية، ومجال الحوكمة.

2/2/5 مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

تشير مصداقية التقرير إلى القدرة على الاعتماد على معلومات الاستدامة الواردة بالتقرير، في تلبية احتياجات المستخدمين بأقل درجة ممكنة من الخوف والتشكك فيها، وذلك عن طريق توفير ثلاثة خصائص هي العرض العادل والقابلية للتحقق والحياد.

2/2/5 الدور الحديث للمراجعة الداخلية:

ويشير إلى الدور الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية في ظل التعريف الحديث الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين، ويشمل هذا الدور كل من المهام التأكيدية والمهام الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة.

3/2/5 التحديات وسبل مواجهتها:

وتشير التحديات إلى بعض المعوقات والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها الحديث في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ وتشير سبل مواجهة التحديات إلى المقترحات التي تحد من الآثار السلبية لهذه الصعوبات والمعوقات.

3/5 قواعد إعداد الإطار:

اعتمد الباحثان في إعداد هذا الإطار على عدة قواعد تمثلت فيما يلي:

1- المعاصرة: يركز هذا الإطار على تقديم أفكار تتسق مع الظروف والاهتمامات الحالية، من حيث زيادة الاهتمام بالقضايا البيئية والمناخية وقضايا المسؤولية الاجتماعية والحوكمة والتقرير عنها، وزيادة الاهتمام بالدور الحديث للمراجعة الداخلية؛ لذا ركز الإطار على تحديد دور المراجعة الداخلية الحديث في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

2- الوضوح: يستخدم هذا الإطار مفاهيم واضحة وقابلة للاستخدام في الشركات المصرية، كما أن الباحثان حرصا على تحديد المفاهيم المستخدمة في الإطار تجنباً لأي لبس أو غموض.

3- الموازنة بين التكلفة والعائد: حرص هذا الإطار على دعم دور المراجعة الداخلية بهدف الحصول على منافع تفوق التكاليف من التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة، حيث يتطلب الحصول على هذه الخدمات من مصدر خارجي أتعاب وتكاليف باهظة، يمكن تخفيضها من خلال الحصول على هذه الخدمات من مصدر داخلي موثوق به هو المراجعة الداخلية.

4- الدقة: يوفر هذا الإطار مستوى مناسب من الدقة، يمكن الأطراف المهمة من الحصول على تقييم ملائم لمدى تأثير مهام المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة بالشركات المصرية.

4/5 مهام المراجعة الداخلية التأكيدية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أداء مهام التأكيد التالية بهدف دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

- التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة.
- التأكد من الاتساق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية الرسمية.
- تقييم الأهمية النسبية لمخاطر التقرير عن الاستدامة.
- تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية على مخاطر الاستدامة.
- تقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الاستدامة.



5/5 مهام المراجعة الداخلية الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أداء الخدمات الاستشارية التالية بهدف دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

- التوصية باستخدام أطر الرقابة الداخلية المناسبة لإدارة وتدنية مخاطر التقرير عن أنشطة الاستدامة.

- تطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة.

- تقديم مقترحات بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير الاستدامة.

- المشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بأنشطة الاستدامة.

- توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير عن أنشطة الاستدامة.

6/5 التحديات وطرق مواجهتها:

يعتبر تحديد مهام المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة أحد أكثر الأمور أهمية، إلا أن تلك المهام لن توضع موضع التنفيذ بدون تحديد الصعوبات والتحديات المتوقعة، والتي قد تمنع المراجعة الداخلية من أداء مهامها بكفاءة وفعالية، كما أن تحديد الصعوبات والتحديات يقتضي وضع حلول لمواجهتها والتغلب عليها.

وقد حرص الباحثان على تحديد مجموعة من التحديات تتمثل فيما يلي:

- حداثة هذا النوع من التقارير.

- انخفاض كفاءة المراجعين الداخليين في مجالات الاستدامة البيئية والاجتماعية.

- عدم توافر الخبرات الكافية لدى المراجعين الداخليين بهذا المجال.

- استخدام المنهج التقليدي في المراجعة وعدم تطوير أساليب العمل.

- عدم اتفاق خطط المراجعة مع أنشطة واستراتيجيات الاستدامة.

- عدم توافر المعايير الملزمة الخاصة بأنشطة الاستدامة.

ويقدم الباحثان الحلول المقترحة التالية لمواجهة تلك التحديات:

- دعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

- تطبيق مناهج المراجعة الحديثة مثل المنهجية الرشيقة Agile.
- تكوين فريق مراجعة متعدد التخصصات وضم الخبراء في مجال ممارسات الاستدامة.
- توفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين تتعلق بأنشطة الاستدامة والتقرير عنها.

6- الدراسة الميدانية

1/6 منهجية الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحقيق ما يلي:

- 1- قياس درجة إدراك المستقصى منهم لأهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة ودور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقيتها.
- 2- التعرف على آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقدرة المراجعة الداخلية على أداء مهام التأكيد والخدمات الاستشارية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.
- 3- التعرف على آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه أداء المراجعة الداخلية لدورها التأكيد والاستشاري في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وسبل مواجهة هذه التحديات.

1/1/6 فروض الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة الحالية، تم صياغة الفروض التالية:

الفرض الرئيسي الأول HO_1 : لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة ودور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقيتها.

وتم تقسيم هذا الفرض إلى ثلاثة فروض فرعية على النحو التالي:

HO_{11} : لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن توجه الشركات المصرية نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة.

HO_{12} : لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الحاجة للحصول على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة.



HO₁₃: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

الفرض الرئيسي الثاني HO₂: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

وتم تقسيم هذا الفرض إلى ثلاثة فروض فرعية على النحو التالي:

HO₂₁: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

HO₂₂: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن خدمات التأكيد التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

HO₂₃: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

الفرض الرئيسي الثالث HO₃: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وسبل مواجهة تلك التحديات.

وتم تقسيم هذا الفرض إلى فرضين فرعيين على النحو التالي:

HO₃₁: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

HO₃₂: لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن سبل مواجهة التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

2/1/6 أسلوب الدراسة:

قام الباحثان بإجراء دراسة ميدانية باستخدام قوائم الاستبيان، وتم إدارة وتنفيذ الاستبيان باستخدام التوزيع الإلكتروني والشخصي، وحرص الباحثان على التواصل مع المشاركين في الاستطلاع لتوضيح بعض النقاط والرد على أي استفسار يتعلق بمحتويات القائمة، وذلك للتأكد من الإجابة على جميع الأسئلة بطريقة سليمة وضمان الحصول على نسبة مناسبة من الردود.

3/1/6 مجتمع وعينة الدراسة:

أ- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أربع مجموعات على النحو التالي:

- 1- أعضاء مجالس الإدارة ورؤساء الإدارة التنفيذية.
- 2- المراجعين الداخليين بالشركات المالية وغير المالية.
- 3- المراجعين الخارجيين في شركات المحاسبة والمراجعة.
- 4- الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات.

ب- عينة الدراسة:

تم تحديد حجم العينة بالاعتماد على معدلات الردود والحد الأدنى لحجم العينة في الدراسات السابقة التي تمت في نفس المجال، ويوضح الجدول التالي معدلات الاستجابة في الدراسات السابقة:

جدول رقم (1) معدلات الردود في الدراسات السابقة

الدراسات السابقة	القوائم الموزعة	الردود	معدل الردود
دراسة (حسن، 2016)	80	73	%91.25
دراسة (فؤاد، 2016)	183	109	%60
دراسة (محمد، 2017)	300	228	%76
دراسة (عبدالله، 2019)	297	200	%67.3
المتوسط الإجمالي	215	153	%70.93

وبتطبيق الصيغة الآتية (Saunders et al., 2000):

حجم العينة = $(100 \times 153) \div \text{المتوسط الإجمالي لمعدل الردود}$

$$216 = 70.93 \div (100 \times 153) =$$

وبناءً على ذلك، يكون الحجم المطلوب للعينة هو 216 مفردة، ولتجنب انخفاض معدلات الاستجابة تم إضافة نسبة 10% للحجم المطلوب، وتم توزيع 238 قائمة على عينة الدراسة.

4/1/6 تصميم قائمة الاستقصاء:

صمم الباحثان قائمة الاستبيان كأداة لجمع البيانات للدراسة الحالية، واستخدمت الأسئلة الترتيبية وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وتضمنت قائمة الاستبيان ثلاثة أجزاء، ركز الجزء



الأول منها على قياس مدى إدراك عينة الدراسة لأهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة والحاجة لخدمات التأكيد والنصح، ودور هذه الخدمات في دعم مصداقية تقارير الاستدامة؛ وركز الجزء الثاني من القائمة على التعرف على آراء المشاركين في الاستطلاع بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء مهام التأكيد والخدمات الاستشارية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ وركز الجزء الثالث على التعرف على آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه أداء المراجعة الداخلية لدورها في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وطرق مواجهة هذه التحديات.

5/1/6 تنفيذ الاستقصاء وجمع البيانات:

يعرض الجدول التالي عدد القوائم التي تم توزيعها على مجموعات الدراسة، والقوائم المقبولة والتي استوفت شروط التحليل بعد استبعاد القوائم المفقودة وغير المكتملة:

جدول رقم (2) بيان بقوائم الاستبيان التي خضعت للتحليل

بيان	الإدارة العليا	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	الباحثين	الإجمالي	
					عدد	نسبة
القوائم الموزعة	60	60	60	58	238	100%
القوائم المفقودة	21	11	14	7	53	22.3%
القوائم المستلمة	39	49	46	51	185	77.7%
القوائم المرفوضة	8	12	7	4	31	13%
القوائم المقبولة	31	37	39	47	154	64.7%

وتعتبر القوائم المقبولة وعددها 154 قائمة استبيان والتي تشكل معدل استجابة 64.7% كافية لإجراء التحليل اللازم.

6/1/6 المعالجة الإحصائية للبيانات:

استخدم الباحثان حزمة البرامج الجاهزة SPSS For Windows لإجراء التحليل الإحصائي، وتم إعطاء الأوزان النسبية الآتية للأسئلة الترتيبية:

موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

وأجرى الباحثان التحليلات الإحصائية التالية:

أ- الإحصاء الوصفي: استخدم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف البيانات وإجراء المقارنات بين مجموعات الدراسة.

ب- الإحصاء التحليلي: استخدمت المقاييس الآتية:

1- اختبار Cronbach' Alpha للتحقق من موثوقية الإجابات على قائمة الاستبيان وإمكانية تعميم النتائج. وفي ضوء تكرارات العينة سجل اختبار ألفا كرونباخ قيمة بلغت 0.925 وهي تزيد عن 0.6 وهذا يدل على موثوقية نتائج الدراسة وقابليتها للتعميم.

2- اختبار Kruskal-Wallis للتحقق من وجود فروق معنوية بين مجموعات الدراسة؛ فإذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05 فيتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

2/6 تفسير نتائج التحليل الإحصائي:

1/2/6 مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يختص هذا الجزء بالتحقق من صحة الفرض الرئيسي الأول الخاص بآراء مجموعات الدراسة بشأن أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة ودور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية هذه التقارير.

أ- التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يوضح الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة فيما يتعلق بمدى توجه الشركات المصرية نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (3) التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
الإدارة العليا	4.133	0.577	1.421	0.701
المراجعين الداخليين	3.667	0.577		
المراجعين الخارجيين	3.750	1.258		
الباحثين	3.900	0.852		
على مستوى العينة	3.950	0.805		

توضح بيانات الجدول رقم (3) ما يلي:

1- وافقت جميع مجموعات الدراسة على أن هناك توجه نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، حيث بلغ الوسط الحسابي لدرجة الموافقة على مستوى العينة (3.950)، وحقت مجموعة الإدارة العليا أعلى متوسط لدرجة الموافقة (4.133)،



بينما سجلت درجة الموافقة على توجه الشركات نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة، أدنى مستوياتها لدى مجموعة المراجعين الداخليين بوسط حسابي بلغ (3.667).

2- سجلت قيمة Kruskal-Wallis 1.421 بدلالة إحصائية Sig. بلغت 0.701 وهي تتعدى 0.05 وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن توجه الشركات المصرية نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة.

النتيجة: قبول الفرض H_{011} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن توجه الشركات المصرية نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة".

ب- الحاجة إلى خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية:

يعرض الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة فيما يتعلق بالحاجة إلى الحصول على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (4) الحاجة إلى خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كروسكال واليز	الدلالة الإحصائية Sig.
الإدارة العليا	4.750	0.500	0.656	0.883
المراجعين الداخليين	4.500	0.707		
المراجعين الخارجيين	4.500	0.577		
الباحثين	4.550	0.510		
على مستوى العينة	4.567	0.504		

اعتماداً على بيانات الجدول رقم (4) يمكن القول بما يلي:

1- هناك درجة عالية من الموافقة على مستوى عينة الدراسة بشأن الحاجة إلى خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية على تقارير الاستدامة في الشركات المصرية، حيث بلغ الوسط الحسابي لدرجة الموافقة على مستوى العينة (4.567)، وجاء الوسط الحسابي لدرجات الموافقة متقارب جداً بين جميع المجموعات.

2- بلغت قيمة Kruskal-Wallis 0.656 بدلالة إحصائية Sig. بلغت 0.883 وهي تزيد عن 0.05 وهذا يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الحاجة للحصول على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة.

النتيجة: قبول الفرض HO_{12} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الحاجة للحصول على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة".

ج- دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم المصداقية:

يبين الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة فيما يتعلق بدور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (5) خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية ومصداقية تقارير الاستدامة

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
الإدارة العليا	3.850	0.500	8.664	0.034
المراجعين الداخليين	3.767	0.577		
المراجعين الخارجيين	3.900	0.447		
الباحثين	4.400	0.598		
على مستوى العينة	4.056	0.628		

بناءً على البيانات الواردة بالجدول رقم (5) يتضح الآتي:

1- تباينت نسبة الموافقة بين مجموعات الدراسة من حيث دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، حيث سجلت مجموعة الباحثين أعلى نسبة موافقة بوسط حسابي بلغ (4.400)، بينما حققت مجموعة المراجعين الداخليين أدنى درجة موافقة بوسط حسابي قيمته (3.767)، وعلى مستوى العينة سجل الوسط الحسابي قيمة بلغت (4.056).

2- سجل اختبار Kruskal-Wallis قيمة بلغت 8.664 ودلالة إحصائية Sig. 0.034 وهي تقل عن 0.05 مما يعني وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

النتيجة: رفض فرض العدم HO_{13} وقبول الفرض البديل القائل "توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

2/2/6 المراجعة الداخلية ومصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يركز هذا الجزء على التحقق من صحة الفرض الرئيسي الثاني الخاص بآراء مجموعات الدراسة بشأن دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.



أ- قدرة المراجعة الداخلية على دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يعرض الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة بشأن مدى قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (6) قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
الإدارة العليا	3.667	0.477	3.577	0.311
المراجعين الداخليين	4.667	0.854		
المراجعين الخارجيين	3.750	0.957		
الباحثين	4.000	0.794		
على مستوى العينة	4.000	0.788		

تشير بيانات الجدول رقم (6) إلى ما يلي:

1- ارتفاع نسبة الموافقة على مستوى العينة فيما يتعلق بقدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، حيث بلغ الوسط الحسابي لدرجة الموافقة (4.000)، كما سجلت مجموعة المراجعين الداخليين أعلى وسط حسابي للموافقة بقيمة (4.667)، بينما جاءت مجموعة الإدارة العليا في المركز الأخير من حيث درجة الموافقة بوسط حسابي بلغ (3.667).

2- عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، فقد سجل اختبار Kruskal-Wallis قيمة بلغت 3.577 ودلالة إحصائية Sig. 0.311 وهي أكبر من 0.05.

النتيجة: قبول الفرض H_{021} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

ب- الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية ودعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يوضح الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة بشأن خدمات التأكيد التي يمكن أن تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة. حيث تم عرض مجموعة

من مهام التأكيد التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية على المستقصى منهم وطلب منهم تحديد درجة موافقتهم على دور هذه المهام في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (7) دور المراجعة الداخلية التأكيد في دعم مصداقية التقرير

البند	المقياس	الإدارة العليا	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	الباحثين	على مستوى العينة	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة	الوسط الحسابي	4.750	3.667	3.800	4.083	4.083	8.163	0.043
	الانحراف المعياري	0.500	0.577	0.447	0.515	0.583		
التأكد من الاتساق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية الرسمية	الوسط الحسابي	4.667	3.500	3.750	4.167	4.095	5.732	0.125
	الانحراف المعياري	0.577	0.707	0.500	0.577	0.625		
تقييم الأهمية النسبية لمخاطر التقرير عن الاستدامة	الوسط الحسابي	4.333	3.500	4.250	4.000	4.047	2.921	0.404
	الانحراف المعياري	0.577	0.707	0.500	0.603	0.589		
تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية على مخاطر الاستدامة	الوسط الحسابي	4.667	4.333	3.800	4.250	4.217	4.340	0.227
	الانحراف المعياري	0.577	0.577	0.447	0.621	0.599		
تقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الاستدامة	الوسط الحسابي	4.333	3.667	4.250	4.333	4.227	3.398	0.334
	الانحراف المعياري	0.561	0.571	0.500	0.492	0.528		

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (7) ما يأتي:

1- ارتفاع نسبة الموافقة على مستوى العينة، فيما يتعلق بجميع بنود خدمات التأكيد التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تقوم بها في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، فقد تعدت جميع قيم الوسط الحسابي لنسبة الموافقة على مستوى العينة (4.000) لجميع البنود، وجاء تقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الاستدامة في مقدمة هذه البنود بوسط حسابي بلغ (4.227)، يليه بند تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية على مخاطر الاستدامة بوسط حسابي قيمته (4.217)؛ وعلى مستوى مجموعات الدراسة لم يلاحظ الباحثان وجود تفاوت كبير بين قيم الوسط الحسابي لجميع البنود ما عدا بند التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة.

2- عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن خدمات التأكيد التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ما عدا بند



التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة، حيث بلغت قيمة اختبار Kruskal-Wallis 8.163 والدلالة الإحصائية 0.043 وبالتالي توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات الدراسة بشأن هذا البند.

النتيجة: قبول الفرض H_{022} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن خدمات التأكيد التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ما عدا بند التأكيد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة".

ج- الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية ودعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة:

يبين الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة بشأن الخدمات الاستشارية التي تستطيع وظيفة المراجعة الداخلية تقديمها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة. حيث تم توجيه سؤال لمجموعات الدراسة بشأن مدى موافقتهم على مجموعة من المهام الاستشارية، التي يمكن أن تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (8) دور المراجعة الداخلية الاستشاري في دعم مصداقية التقرير

البند	المقياس	الإدارة العليا	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	الباحثين	على مستوى العينة	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
التوصية باستخدام أطر الرقابة الداخلية المناسبة	الوسط الحسابي	4.333	3.667	3.500	4.250	4.100	6.812	0.078
	الانحراف المعياري	0.570	0.577	0.577	0.550	0.607		
تطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة	الوسط الحسابي	4.750	3.976	3.750	4.158	4.133	5.935	0.115
	الانحراف المعياري	0.500	0.591	0.500	0.834	0.776		
تقديم مقترحات بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها	الوسط الحسابي	4.667	3.500	3.250	4.000	3.928	7.162	0.067
	الانحراف المعياري	0.577	0.707	0.857	0.577	0.716		
المشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات	الوسط الحسابي	4.333	3.200	3.250	3.950	3.862	5.735	0.125
	الانحراف المعياري	0.471	0.707	0.500	0.759	0.743		
توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية لتقارير الاستدامة	الوسط الحسابي	4.333	3.500	3.250	4.105	3.964	5.796	0.122
	الانحراف المعياري	0.676	0.907	0.957	0.567	0.693		

تبين البيانات الواردة بالجدول رقم (8) الآتي:

1- سجلت جميع بنود الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة نسبة موافقة عالية، وجاء تطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة في المركز الأول من حيث درجة الأهمية من بين جميع البنود بوسط حسابي بلغ (4.133)، بينما جاء بند المشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بأنشطة الاستدامة في نهاية تدرج الأهمية بوسط حسابي قيمته (3.862)؛ وعلى مستوى مجموعات الدراسة يوجد توافق ملحوظ بين مجموعات الدراسة فيما يتعلق ببنود الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية.

2- لم يثبت وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الخدمات الاستشارية التي تستطيع المراجعة الداخلية تأديتها في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، حيث جاءت الدلالة الإحصائية لاختبار Kruskal-Wallis أعلى من 0.05 لجميع البنود.

النتيجة: قبول الفرض H_{023} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

3/2/6 تحديات دور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وطرق التغلب عليها:

يهتم هذا الجزء بالتحقق من صحة الفرض الرئيسي الثالث المتعلق بآراء مجموعات الدراسة بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها التأكدي والاستشاري في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وطرق التغلب تلك التحديات.

أ- التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية:

يبين الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة بشأن التحديات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية عند أداء دورها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ حيث تم توجيه سؤال لمجموعات الدراسة يتعلق بدرجة موافقتهم على مجموعة من التحديات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية عند تأدية مهامها في دعم التقرير عن أنشطة الاستدامة.



جدول رقم (9) التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية

البند	المقياس	الإدارة العليا	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	الباحثين	على مستوى العينة	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
حادثة هذا النوع من التقارير	الوسط الحسابي	4.333	4.000	4.000	4.000	4.036	0.370	0.946
	الانحراف المعياري	0.577	0.155	0.816	1.000	0.881		
انخفاض كفاءة المراجعين الداخليين في مجالات الاستدامة	الوسط الحسابي	4.667	4.500	4.250	3.850	4.034	4.730	0.193
	الانحراف المعياري	0.577	0.707	0.957	0.670	0.731		
عدم توافر الخبرات الكافية لدى المراجعين الداخليين	الوسط الحسابي	4.667	4.500	4.250	3.950	4.103	3.575	0.311
	الانحراف المعياري	0.577	0.707	0.957	0.686	0.724		
استخدام المنهج التقليدي في المراجعة	الوسط الحسابي	4.750	4.333	4.250	3.842	4.067	4.607	0.203
	الانحراف المعياري	0.500	0.577	0.957	0.834	0.827		
عدم اتفاق خطط المراجعة مع أنشطة الاستدامة	الوسط الحسابي	4.750	3.500	4.250	3.900	4.033	6.229	0.101
	الانحراف المعياري	0.500	0.707	0.957	0.641	0.718		
عدم توافر المعايير الملزمة الخاصة بأنشطة الاستدامة	الوسط الحسابي	4.667	3.667	4.250	3.850	3.967	4.384	0.223
	الانحراف المعياري	0.577	0.577	0.957	0.745	0.764		

بناءً على ما ورد في الجدول رقم (9) يتبين الآتي:

1- سجلت جميع بنود التحديات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية عند أداء دورها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة درجة موافقة مرتفعة، وعلى مستوى العينة تصدر عدم توافر الخبرات الكافية لدى المراجعين الداخليين بهذا المجال قمة الأهمية كأحد التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية بوسط حسابي لدرجة الأهمية بلغ (4.103)، بينما شكل بند عدم توافر المعايير الملزمة الخاصة بأنشطة الاستدامة أقل التحديات أهمية بوسط حسابي بلغ (3.967)؛ وعلى مستوى مجموعات الدراسة لا يوجد تباين كبير بين المجموعات فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه المراجعة الداخلية.

2- سجلت قيم الدلالة الإحصائية المناظرة لاختبار Kruskal-Wallis قيماً أكبر من 0.05 لجميع التحديات؛ وهذا يثبت عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

النتيجة: قبول الفرض HO_{31} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

ب- طرق مواجهة التحديات:

يبين الجدول التالي آراء مجموعات الدراسة بشأن طرق مواجهة تحديات وظيفة المراجعة الداخلية عند أداء دورها في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة؛ حيث تم توجيه سؤال للمستقصى منهم عن درجة موافقتهم على بعض الحلول المقترحة لمواجهة تحديات وظيفة المراجعة الداخلية في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

جدول رقم (10) طرق مواجهة التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية

البند	المقياس	الإدارة العليا	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	الباحثين	على مستوى العينة	قيمة Kruskal-Wallis	الدلالة الإحصائية Sig.
دعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية	الوسط الحسابي	4.333	4.000	4.500	4.200	4.241	0.987	0.804
	الانحراف المعياري	0.658	0.341	0.577	0.833	0.739		
تطبيق المراجعة الحديثة	الوسط الحسابي	4.000	3.500	4.500	4.150	4.138	2.913	0.405
	الانحراف المعياري	0.163	0.985	0.617	0.745	0.693		
تكوين فريق مراجعة متعدد التخصصات وضم الخبراء	الوسط الحسابي	4.333	3.500	4.750	4.250	4.276	5.595	0.133
	الانحراف المعياري	0.496	0.520	0.610	0.550	0.591		
توفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين	الوسط الحسابي	4.667	4.500	4.750	4.200	4.345	3.025	0.388
	الانحراف المعياري	0.414	0.707	0.540	0.767	0.721		

توضح بيانات الجدول رقم (10) ما يلي:

1- حققت جميع الحلول المقترحة لمواجهة التحديات الخاصة بدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة درجة موافقة مرتفعة؛ وعلى مستوى العينة تعدى الوسط الحسابي لجميع الحلول القيمة (4.000)، وجاء توفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين تتعلق بأنشطة الاستدامة والتقرير عنها كأحد الحلول المقترحة في قمة تدرج الأهمية بوسط حسابي قيمته (4.345)، بينما جاء تطبيق مناهج المراجعة الحديثة مثل المنهجية الرشيقة Agile في نهاية تدرج الأهمية بوسط حسابي بلغ (4.138)؛ وتكشف قيم



الوسط الحسابي المسجلة لجميع البنود في كل المجموعات عن درجة عالية من التوافق بين الآراء.

2- لم تسجل أي قيمة تقل عن 0.05 للدلالة الإحصائية المناظرة لاختبار Kruskal-Wallis لجميع الحلول المقترح؛ وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن طرق مواجهة التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

النتيجة: قبول الفرض HO_{32} القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن سبل مواجهة التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

7- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

1/7 النتائج:

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وذلك من خلال عرض أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والحاجة إلى دعم مصداقية هذا النوع من الإفصاح، وتحديد دور المراجعة الداخلية التأكيدي والاستشاري في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، مع توضيح أهم التحديات والصعوبات التي قد تواجه المراجعة الداخلية أثناء تأدية مهامها، وطرق مواجهة هذه التحديات والصعوبات، لتحقيق أقصى استفادة ممكنة من وظيفة المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

وتمت الدراسة وفق أسلوب التحليل النظري والدراسة الميدانية؛ وركز التحليل النظري على تحديد أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة في اتخاذ القرارات وتعظيم قيمة الشركة، وحاجة المستخدمين إلى خدمات المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية التي تدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، كما تناولت الدراسة النظرية المهام التأكيدية والمهام الاستشارية، التي يمكن أن تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية في هذا المجال وفقا لأحدث الممارسات والإصدارات المهنية، ثم تعرضت الدراسة النظرية إلى التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها التأكيدي والاستشاري، وكذلك أهم الحلول المقترحة لمواجهة هذه التحديات والصعوبات؛ وانتهت الدراسة في الجزء النظري إلى وضع إطار مقترح لأداء المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

وتم إجراء الدراسة الميدانية على عينة تكونت من 154 مفردة من أعضاء مجالس الإدارة ورؤساء الإدارات التنفيذية والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والباحثين، لاستطلاع آرائهم بشأن الحاجة إلى دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ودور المراجعة الداخلية التأكيدي والاستشاري في هذا المجال، بالإضافة إلى تحليل آرائهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية، والحلول المقترحة لمواجهة هذه التحديات، بهدف تحقيق الاستفادة المرجوة من خدمات المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

وتوصلت الدراسة في جانبها النظري إلى ما يلي:

1- أثبتت الدراسات السابقة وجود اتجاه للتوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة بجوانبها الثلاثة البيئية والاجتماعية والحوكمة، وزيادة التركيز على آليات ووسائل دعم مصداقية هذا التقرير، وركزت بعض الدراسات على دور المراجعة الداخلية في تدعيم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، إلا أن تلك الدراسات لم تتفق على مهام محددة للمراجعة الداخلية سواء فيما يتعلق بدورها التأكيدي أو الاستشاري.

2- يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تؤدي دوراً فعالاً في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، من خلال أداء عدة مهام تأكيدية تتمثل في التأكد من ملاءمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة، والتأكد من الاتساق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية، وتقييم الأهمية النسبية لمخاطر التقرير عن الاستدامة، وتقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية على مخاطر الاستدامة، وتقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الاستدامة.

3- تستطيع وظيفة المراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للشركات من خلال أداء عدة مهام استشارية، تسهم في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وتتمثل هذه المهام في التوصية باستخدام أطر الرقابة الداخلية المناسبة لإدارة وتدنية مخاطر تقرير الاستدامة، وتطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة، وتقديم مقترحات بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير الاستدامة، والمشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بأنشطة الاستدامة، بالإضافة إلى توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير عن أنشطة الاستدامة.

4- تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها المنشود في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة عدة مشكلات هي حداثة هذا النوع من التقارير، وانخفاض كفاءة المراجعين الداخليين في مجالات الاستدامة البيئية والاجتماعية، وعدم توافر الخبرات الكافية في هذا



المجال، واستخدام المنهج التقليدي في المراجعة وعدم تطوير الأساليب، وعدم اتفاق خطط المراجعة مع أنشطة واستراتيجيات الاستدامة، وعدم توافر المعايير الملزمة الخاصة بأنشطة الاستدامة.

5- يمكن تطبيق عدة حلول لمواجهة التحديات والصعوبات التي تعترض المراجعة الداخلية عند أداء دورها في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وتلك الحلول تتمثل في دعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وتطبيق مناهج المراجعة الحديثة مثل المنهجية الرشيقة Agile Approach، وتكوين فريق مراجعة متعدد التخصصات وضم الخبراء في مجال ممارسات الاستدامة، بالإضافة إلى توفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين تتعلق بأنشطة الاستدامة والتقرير عنها.

وتوصلت الدراسة في جانبها التطبيقي إلى النتائج التالية:

1- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن توجه الشركات المصرية نحو التوسع في التقرير عن أنشطة الاستدامة".

2- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الحاجة للحصول على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة".

3- رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل "توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن دور خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

4- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء دور فعال في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

5- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن خدمات التأكيد التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ما عدا بند التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة".

6- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تؤديها المراجعة الداخلية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

7- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

8- قبول الفرض القائل "لا توجد فروق معنوية بين آراء مجموعات المستقصى منهم بشأن سبل مواجهة التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقديم خدماتها لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة".

2/7 التوصيات:

بناءً على نتائج هذه الدراسة، يوصي الباحثان بما يلي:

1- نشر التوعية من خلال الهيئات التنظيمية والمهنيين والباحثين بأهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة، ودوره في دعم قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح وزيادة قيمة الشركة.

2- الاستفادة من جهود الهيئات المهنية الدولية في التأكيد على الدور الفعال للمراجعة الداخلية في التقرير عن أنشطة الاستدامة، وتحديد المهام التي تضطلع بها سواء فيما يتعلق بخدمات التأكيد أو الخدمات الاستشارية.

3- الاعتراف بالتحديات والصعوبات التي تواجه أداء المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والاستفادة من جهود الباحثين والجهات المهنية في وضع حلول ومقترحات لمواجهة هذه التحديات والصعوبات.

4- توجيه أنظار الباحثين إلى ضرورة إجراء مزيد من البحوث العلمية في مجال دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، والبحث عن آليات ووسائل لتدعيم مصداقية هذه التقارير.

3/7 الدراسات المستقبلية:

لم تتعرض هذه الدراسة إلى عدة جوانب، مما يتيح مجموعة من المجالات البحثية في المستقبل، والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

1- استخدام مناهج المراجعة الداخلية الحديثة في زيادة كفاءة وفعالية مراجعة تقارير الاستدامة.



2- أثر المعايير العالمية الصادرة حديثاً لممارسات الاستدامة والتغيرات المناخية في أداء وقيمة الشركات.

3- أثر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجان المراجعة والمراجع الخارجي في دعم مصداقية تقرير الاستدامة.

4- أثر خصائص جودة المراجعة الداخلية في التقرير عن أنشطة الاستدامة.

قائمة المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

إبراهيم، أكرم خليفة محمد (2022). المراجعة الداخلية كمتغير معدل لتأثير آليات حوكمة الشركات في الإفصاح عن استدامة الشركات المدرجة بمؤشر EGX30. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 3(2/2)، 887-927.

إسماعيل، غادة محمد الأشعابي وسامي، يسري أمين وهاشم، هبة جمال و خليل، هناء عبده (2021). تحليل دور المراجعة الداخلية في تحسين برامج التنمية المستدامة للجمعيات الأهلية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 12(4)، 538-562.

البارودي، علي سيد حسين وكمال، آمال محمد وعشماوي، كامل السيد (2017). مدخل مقترح للمراجعة الداخلية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 8(4)، 266-315.

البورصة المصرية (2019). الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة. الهيئة العامة للرقابة المالية (2021). قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية بشأن ضوابط الإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة والآثار المالية للتغيرات المناخية.

الوكيل، حسام السعيد (2023). أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة على عدم تماثل المعلومات وانعكاسها على خطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 35(4)، 1-75.

باعجاجة، سالم سعيد (2012). المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الأسمنت بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، 9، 71-120.

بدر، عصام علي فرج (2013). نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 27(4): 73-162.



تداول السعودية (2021). الدليل الإرشادي للإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات.

حسن، دينا زين العابدين سعيد (2016). فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 20(2)، 973-1024.

حسن، كمال إبراهيم وإبراهيم، آفاق ذنون وإسماعيل، عصام عبد المنعم (2017). محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 41(1)، 365-385.

سوق أبو ظبي للأوراق المالية (2021). دليل الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمة ESG للشركات المدرجة.

عبد الله، هدى محمد محمد (2019). دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك (Combined Assurance) لتقارير الاستدامة. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 23(1)، 567-648.

فؤاد، ريمون ميلاد (2016). الآثار الايجابية لتقرير الاستدامة : دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 20(4)، 141-191.

محمد، مجدي شكري فوزي (2017). دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 21(2)، 62-124.

نويجي، حازم محفوظ محمد (2022). دور المراجعة الداخلية في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة. مجلة العلوم التجارية والبيئية، الجمعية العلمية للدراسات والبحوث التطبيقية، 1(1)، 154-182.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Ackers, B. (2016). An Exploration of Internal Audit's Corporate Social Responsibility Role – Insights from South Africa. *Social Responsibility Journal*, 12(4), 719-739.
- Buallay, A. M. and AlDhaen, E. S. (2018). The Relationship between Audit Committee Characteristics and the Level of Sustainability Report Disclosure. *IFIP International Federation for Information Processing*. https://doi.org/10.1007/978-3-030-02131-3_44
- COSO (2023). Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR): Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control-Integrated Framework.
- Deloitte (2021). Globally Consistent ESG Reporting.
- (2023). ESG and the role of an internal auditor.
- Dineva, V. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies. *Economic Alternatives*, 2, 287-295.
- ECIIA (2023). European Sustainability Reporting Standards. *FACTSHEET #1*.
- (2023a). The Role of Internal Audit in ESG in Industrial and Commercial Companies. *Position Paper*.
- Eulerich, M., Bonrath, A. and Kasper, V. I. L. (2022). Internal Auditor's Role in ESG Disclosure and Assurance: An Analysis of Practical Insights. *Corporate Ownership & Control*, 20(1), 78-86.
- Fraser, J. R. S., Quail, R. and Simkins, B. J. (2022). Environmental, Social and Governance (ESG) and the Roles of Management, Internal Audit, and Enterprise Risk Management. *Working paper*.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4141378
- Gerged, A.M., Cowton, J. C. and Beddewela, S. E. (2018). Towards Sustainable Development in the Arab MENA Region: A Longitudinal Analysis of Environmental Disclosure in Corporate Annual Reports. *Business Strategy and the Environment*, 27(4): 572- 587.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2013). G4 Sustainability Reporting Guidelines: Reporting Principles and Standard Disclosures.
- (2013a). The External Assurance of Sustainability Reporting. *Research and Development Series*.
- Hahn, R. and Kuhnen, M. (2013). Determinants of Sustainability Reporting: a Review of Results, Trends, Theory, and



- Opportunities in an Expanding Field of Research. *Journal of Cleaner Production*, 59: 5-21.
- IFRS S1 (2023). IFRS Sustainability Disclosure Standard, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information.
- IFRS S2 (2023). IFRS Sustainability Disclosure Standard, Accompanying Guidance on Climate-related Disclosures.
- IIA (2023). ISSB Issues Global Climate and Financial Sustainability Disclosure Standards. *IIA Bulletin*, June.
- IIA, IAF and EY (2022). Prioritizing Environmental, Social, and Governance Exploring Internal Audit's Role as a Critical Collaborator.
- Jiang, Z., Xu, Y., Fang, M., Tang, Z. and Tao, C. (2023). How Does the Bond Market Price Corporate ESG Engagement? Evidence from China. *Economic Analysis and Policy*, 78, 1406-1423.
- KPMG (2010). Corporate Responsibility and Sustainability at Large Hungarian Companies'', KPMG, Budapest.
- (2020). The Time Has Come- the KPMG Survey of Sustainability Reporting.
- (2023). Internal Audit's Role in Sustainability/ESG.
- Kuzey, C. and Uyar, A. (2016). Determinants of Sustainability Reporting and its Impact on Firm Value: Evidence from the Emerging Market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*, 143: 27-39.
- Lucia, L. and Panggabean, R. R. (2018). The Effect of Firm's Characteristic and Corporate Governance to Sustainability Report Disclosure. *Social Economics and Ecology International Journal*, 2 (1): 18-28.
- Menzies, M. (2015). Evaluating the Governance of Sustainability Reporting: Assessing Mandatory and Voluntary Sustainability Reporting Policies and Practices Around the World. Master thesis, the University of Waterloo, Canada.
- Michael, J., Awad, A. B. and Abu Khalaf, B. (2023). Exploring Environmental, Social, and Governance and Bank Performance in the Gulf Cooperation Council Region. *Corporate Law & Governance Review*, 5(2), Special Issue, 192-200.
- Mohammed, A. S. (2023) Mitigating Greenwashing: The Role of Audit Committees and Internal Audits in ESG Reporting Assurance. PhD theses, Durham University. Available at Durham E-Theses Online: <http://etheses.dur.ac.uk/15045/>

- Potapova, N. V. and Priymachuk, I. V. (2022). The Role of Professional Ethics and Internal Audit in The Disclosure of information about the Enterprise. Vestnik of Brest State Technical University, 129(3), 83-85.
- PWC (2021). Rising Role of Audit in ESG Reporting.
- (2022). Exploring the ESG reporting maturity of Canada's top companies. PwC. Available at: <https://www.pwc.com/ca/en/today-s-issues/environmental-social-and-governance/esgreporting-insights.html>
- Ridley, J., D'Silva, K. and Szombathelyi, M. (2011). Academic Paper- Sustainability Assurance and Internal Auditing in Emerging Markets. Corporate Governance, 11(4), 475-488.
- Saunders, M. and Lewis, P. and Thornhill, A. (2000), Research Methods for Business Studies, 2nd Ed., Pearson Education Ltd., London.
- Soh, D. S.B. and Bennie, N. M. (2015). Internal Auditors' Perceptions of their Role in Environmental, Social and Governance Assurance and Consulting. Managerial Auditing Journal, 30(1), 80-111.
- The Institute of Internal Auditor "IIA" (2013), Effective Internal Audit in the Financial Services Sector. Available at: www.iaa.org.uk
- (2021). ONRISK A guide to understanding, aligning, and optimizing risk 2022. <https://www.theiaa.org/en/resources/research-and-reports/onrisk/>
- (2021a). Internal Audit's Role in ESG Reporting, Independent Assurance is Critical to Effective Sustainability Reporting. White Paper.
- The Institute of Internal Auditors "IIA" and the Institute of Internal Auditors of Spain "IIA- Spain" (2021). Internal Audit and ESG criteria. <http://www.auditoresinternos.es/>
- The United Nations "UN" (2000). The United Nations Global Compact.
- Thijssens, T., Bollen, L. and Hassink, H. (2016). Managing Sustainability Reporting: Many Ways to Publish Exemplary Reports. Journal of Cleaner Production, xxx, 1-16.
- Tudor, A. T. and Avram, C. B. (2015). New Challenges for Internal Audit: Corporate Social Responsibility Aspects. Springer International Publishing, Switzerland.



- Tumwebaze, Z., Bananuka, J., Kaawaase, T. K., Bonareri, C. T. and Mutesasira, F. (2021). Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Function and Sustainability Reporting Practices. Asian Journal of Accounting Research, 7(2), 163-181.**
- Yildiz, Y. & Karan, M. (2020). Environmental Policies, National Culture, and Stock Price Crash Risk: Evidence from Renewable Energy Firms. Business Strategy and the Environment, 29(6), 2374- 2391.**

ملحق رقم (1) قائمة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل /الأستاذة الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ؛

أتوجه لسيادتكم بهذه القائمة أملاً في الحصول على تعاونكم للعمل على تحديد دور المراجعة الداخلية في التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، وذلك من خلال البحث الذي يعده الباحثان بعنوان " إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة: دراسة ميدانية".
وإننا نقدر سلفاً مساهمتكم المشكورة في هذا المجهود المشترك ونضعها محل عناية وتقدير من أجل الرقي ببيئة تطبيق المسؤولية البيئية والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة.
ونود التأكيد لسيادتكم أن الهدف من استيفاء هذه القائمة لن يتعدى أغراض البحث العلمي ، لذلك سوف تكون إجاباتكم موضع سرية تامة.

والله ولي التوفيق؛

الباحثان

د./ رمضان عارف رمضان محروس أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة- جامعة جنوب الوادي	د./ محمود تغيان حسانين عبد النبي مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة- جامعة سوهاج
--	---

بيانات عامة

الاسم:.....(إذا رغبت في ذكره)

جهة العمل:

المؤهل العلمي:..... عدد سنوات الخبرة:.....

5- الوظيفة الحالية:.....

6- هل ترغب سيادتكم في الحصول على نسخة من النتائج النهائية للدراسة؟

نعم () لا ()

5- إذا كان الإجابة (نعم) برجاء تحديد العنوان الذي ترغب في أن ترسل إليه نتائج الدراسة :

.....

القسم الأول

ويهدف هذا القسم إلي التعرف على آراء المهتمين بشأن أهمية التقرير عن أنشطة الاستدامة في الشركات المصرية، وتحديد مدى إدراكهم للحاجة إلى خدمات التأكيد والنصح على هذه التقارير.

- برجاء وضع علامة (✓) أمام العبارة التي تمثل الإجابة الصحيحة من وجهة نظركم :

1/1 من وجهة نظركم هل توافق على أن الشركات المصرية تسعى إلى التوسع في التقرير عن أنشطة

الاستدامة؟

موافق بشدة () موافق () موافق إلى حد ما () غير موافق () غير موافق بشدة ()

2/1: هل توافق على أن هناك حاجة للحصول على خدمات التأكيد والنصح في مجال التقرير عن أنشطة

الاستدامة؟



موفق بشدة () موافق () موافق إلى حد ما () غير موافق () غير موافق بشدة ()
3/1 هل توافق على أن تقديم خدمات التأكيد والنصح في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة يسهم في زيادة مصداقية هذه التقارير؟

موفق بشدة () موافق () موافق إلى حد ما () غير موافق () غير موافق بشدة ()
القسم الثاني

ويهدف هذا القسم إلي التعرف على آراء المهتمين بشأن قدرة المراجعة الداخلية على أداء مهام التأكيد والخدمات الاستشارية لدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة.

1/2 هل توافق على أن المراجعة الداخلية يمكنها القيام بخدمات التأكيد وتقديم الاستشارات للشركات في التقرير عن أنشطة الاستدامة؟

موفق بشدة () موافق () موافق إلى حد ما () غير موافق () غير موافق بشدة ()
2/2 هل توافق على أن المراجعة الداخلية يمكنها القيام بخدمات التأكيد التالية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة؟

البنود	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
التأكد من ملائمة ودقة وتوقيت واتساق مقاييس إعداد تقارير الاستدامة					
التأكد من الاتساق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية الرسمية					
تقييم الأهمية النسبية لمخاطر التقرير عن الاستدامة					
تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية على مخاطر الاستدامة					
تقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الاستدامة					

3/2 هل توافق على أن المراجعة الداخلية يمكنها القيام بالخدمات الاستشارية التالية في مجال التقرير عن أنشطة الاستدامة؟

البنود	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
التوصية باستخدام أطر الرقابة الداخلية المناسبة لإدارة وتدنية مخاطر تقرير الاستدامة					
تطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة					
تقديم مقترحات بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير الاستدامة					
المشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بأنشطة الاستدامة					
توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير عن الاستدامة					

القسم الثالث

ويهدف هذا القسم إلي التعرف على آراء المهتمين بشأن التحديات التي تواجه أداء المراجعة الداخلية لدورها في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وطرق مواجهة هذه التحديات.

1/3 هل توافق على أن ما يلي يعد من التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها التأكيدي والاستشاري في التقرير عن أنشطة الاستدامة.

البنود	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
حدثة هذا النوع من التقارير					
انخفاض كفاءة المراجعين الداخليين في مجالات الاستدامة البيئية والاجتماعية					
عدم توافر الخبرات الكافية لدى المراجعين الداخليين بهذا المجال					
استخدام المنهج التقليدي في المراجعة وعدم تطوير الأساليب					
عدم اتفاق خطط المراجعة مع أنشطة واستراتيجيات الاستدامة					
عدم توافر المعايير الملزمة الخاصة بأنشطة الاستدامة					

2/3 هل توافق أن النقاط التالية تدعم قدرة المراجعة الداخلية في أداء دور فعال في التقرير عن أنشطة الاستدامة والتغلب على ما يواجهها من تحديات في هذا المجال.

البنود	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
دعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية					
تطبيق مناهج المراجعة الحديثة مثل المنهجية الرشيقة Agile					
تكوين فريق مراجعة متعدد التخصصات وضم الخبراء في مجال ممارسات الاستدامة					
توفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين تتعلق بأنشطة الاستدامة والتقرير عنها					