

## التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)

طالبة دكتوراه: ميسي سارة جامعة الوادي - الجزائر -  
الدكتور: عزة الأزهر جامعة الوادي - الجزائر -

### Abstract:

The aim of this study to identify the modern trends of the audit profession in light of the challenges of achieving sustainability in economic institutions, and central exigency include the imperative imposed by the audit profession is not only confined to the basic financial function (traditional) to verify the authenticity and credibility of the financial statements, But evolved to include new services, non-financial, the most important emphasis on sustainability reports service affecting several environmental, social and economic aspects or what is known as a review of the sustainable development, The demand for this service stems from the current market and increasing needs of stakeholders (consumers, lenders, customers, etc.), where technological developments and globalization affected the market needs of accounting and auditing services.

The study concluded that to indicate theoretical authentication of the profession of sustainable development through the presentation of a conceptual framework for both variables, and shed light on the concept of sustainability reports and the importance of the latter, which lies in the perception of stakeholders that the success of the institutions based on the integration of environmental sustainability, social and economic, as well as to clarify the nature of the audit service for sustainable development through the presentation of the most important factors affecting the external auditor when assessing sustainability reports, and how to take advantage of the international auditing standards or adapted to serve this area, this study explained the professional profile of the role of the External Auditor in vocational emphasis on the claims of the administration in the sustainability report.

**Keywords:** the audit profession in light. Sustainability.

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد التوجهات الحديثة لمهنة مراجعة الحسابات في ظل تحديات تحقيق الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية، وكضرورة حتمية فرضتها هذه الأخيرة لم تعد مهنة مراجعة الحسابات تقتصر فقط على وظيفتها المالية الأساسية (التقليدية) المتمثلة في التأكد من مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، بل تطورت لتشمل خدمات جديدة غير مالية من أهمها خدمة التأكيد عن تقارير الاستدامة التي تمس عدة جوانب بيئية واجتماعية واقتصادية أو ما يعرف بمراجعة التنمية المستدامة، والطلب على هذه الخدمة ينبع من احتياجات سوق حالي ومتزايد من أصحاب المصالح (مستهلكين، مقرضين، زبائن... إلخ) حيث أن التطورات التكنولوجية والعولمة أثرت على احتياجات السوق من خدمات المحاسبة والمراجعة.

خلصت الدراسة إلى تبيان التأصيل النظري لمهنة المراجعة والتنمية المستدامة من خلال عرض مفاهيمي لكلا المتغيرين، وتبسيط الضوء على مفهوم تقارير الاستدامة وأهمية هذه الأخيرة التي تكمن في إدراك أصحاب المصالح أن نجاح المؤسسات يعتمد على تكامل الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، إضافة إلى توضيح طبيعة خدمة مراجعة التنمية المستدامة من خلال عرض لأهم العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند تقييم تقارير الاستدامة، وتحديد كيفية الاستفادة من معايير المراجعة الدولية أو تطويرها بما يخدم هذا المجال، كما وضحت هذه الدراسة توصيف مهني لدور مراجع الحسابات في التوكيد المهني على مزاعم الإدارة في تقرير الاستدامة.

### الكلمات المفتاحية:

مهنة مراجعة الحسابات، الاستدامة.

### تمهيد :

استحوذ موضوع التنمية المستدامة على اهتمام العالم خلال العشريتين الماضيتين على صعيد الساحة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية العالمية على غرار تفاقم مشكلة التدهور البيئي، حيث أصبح تحقيق التنمية المستدامة للمجتمعات المعاصرة موضوعا هاما وذا مغزى واقعي ومستقبلي، فهي تلك التنمية التي تهتم بمستقبل البشرية جمعاء من خلال توفير تنمية اقتصادية واجتماعية رشيدة متوافقة بيئيا في صالح الأجيال الحالية والمستقبلية، وكرد فعل لهذه الاهتمامات المتزايدة وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها ملزمة بدورها بتبني وتحقيق أهداف التنمية المستدامة وما تحمله من أبعاد اقتصادية واجتماعية وبيئية، التي تعد خطوة هامة في سعيها نحو الاستمرارية والاستدامة لتصبح بدورها مؤسسات مستدامة.

ونتيجة لذلك ظهرت أهمية إفصاح المؤسسات تجاه هدف الاستدامة من خلال إعداد تقارير الاستدامة أو التنمية المستدامة (تقارير ثلاثية الأبعاد اقتصادية- اجتماعية - بيئية)، وتكمن أهمية هذه التقارير من خلال إدراك أصحاب المصالح أن نجاح المؤسسات واستمراريتها لا يقتصر فقط على تحقيق الاستدامة الاقتصادية بل بتكاملها وترابطها مع الاستدامة البيئية والاجتماعية، حيث لم يعد الإفصاح عن الأداء المالي (التقارير المالية) هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق، بل وجب عليها محاولة تضمين أبعاد الاستدامة في تقاريرها المالية من خلال توفير المزيد من المعلومات عن الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطتها.

ومن أجل تطوير عملية تقييم المؤسسات تجاه تحقيقها لأهداف الاستدامة، أصبحت المؤسسات تقوم بمراجعة تقارير الاستدامة من أجل تعزيز صورتها لدى أصحاب المصالح وإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها، لذلك ظهرت توجهات جديدة لمهنة مراجعة الحسابات حيث لم تعد هذه الأخيرة مقتصرة على النواحي المالية فقط لتتخطى وظيفتها التقليدية الأساسية المتمثلة في تأكيد مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، بل تعدت ذلك وتطورت لتشمل مجالات جديدة فرضتها عليها تحديات التنمية المستدامة وهي قيام مراجع الحسابات بالتأكد عن الجوانب الغير مالية من خلال فحص وتقييم تقارير الاستدامة، التي تلمس الجوانب البيئية والاجتماعية إضافة إلى الجوانب المالية.

سنحاول في هذه الدراسة الإجابة على الإشكال الرئيسي التالي:

ما هو واقع مهنة مراجعة الحسابات في ظل تحديات تحقيق الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية؟  
أهداف الدراسة:

- عرض إطار مفاهيمي للمراجعة والتنمية المستدامة؛
  - بيان مفهوم تقارير الاستدامة في المؤسسة وتوضيح ما تعكسه هذه الأخيرة من آثار إيجابية على صعيد تحسين ثقة وولاء أصحاب المصالح وتعزيز سمعة المؤسسة وتحسين أداءها المؤسسي وتطويره؛
  - تمكين مراجع الحسابات من العمل على توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها لتشمل القيام بالدور المناسب في مجال استدامة المؤسسات، من خلال إضفاء المصداقية على المعلومات البيئية والاجتماعية إلى جانب المعلومات المالية المفصح عنها في تقارير الاستدامة من قبل المؤسسات؛
  - إبراز التوصيف المهني لدور مراجع الحسابات وأهميته في التحقق والتأكد من تقارير استدامة المؤسسات، من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن تلك التقارير وإبداء الرأي الفني المحايد لها وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة؛
  - تحديد العوامل المؤثرة على عمل مراجع الحسابات عند قيامه بفحص وتقييم تقارير الاستدامة؛
  - الوقوف على أهم الصعوبات التي تواجه مراجع الحسابات عند القيام بالخدمة التأكيدية الجديدة والمتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة من خلال فحص وتقييم تقارير الاستدامة في المؤسسة؛
- ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية:

- المحور الأول: التأصيل النظري لمهنة المراجعة والتنمية المستدامة؛
- المحور الثاني: ماهية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية؛
- المحور الثالث: طبيعة مهنة مراجعة الحسابات في ظل استدامة المؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تتأى أهمية الدراسة من محاولة معرفة أهمية تجسيد مفهوم الاستدامة في المؤسسات، والطلب المتزايد من قبل أصحاب المصالح بقيام المؤسسات بالتقرير عن تلك الاستدامة، والتي تقيس نتائج أعمالها من الناحية البيئية والاجتماعية بجانب المالية، وعليه لا بد من إضفاء المصداقية والثقة للمعلومات الواردة في هذه التقارير وذلك عن طريق مراجعتها والتحقق منها من قبل جهة محايدة، وهذه الأخيرة متمثلة في مراجع الحسابات إضافة إلى إبراز الدور الذي يلعبه هذا الأخير للتحقق من محتوى تلك التقارير، وتحديد الصعوبات التي تواجهه بخصوص إجراءات التحقق والمراجعة للحكم على المعلومات الواردة بتلك التقارير.

منهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تحقيق أهداف البحث وذلك من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة.

المحور الأول: التأصيل النظري لمهنة المراجعة والتنمية المستدامة

أولاً: التأصيل النظري لمهنة المراجعة

1. تعريف المراجعة:

يطلق لفظ المراجعة على عملية المراجعة نفسها An Auditing كما أنه يطلق على علم المراجعة الذي يبحث في المبادئ والأسس والأصول العلمية والقواعد التي يضمنها، ويقصد بالمراجعة "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقق"<sup>1</sup>، وعليه فالمراجعة هي "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدماً، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد"<sup>2</sup>.

عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسمى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"، لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها<sup>3</sup>:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.
- وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"، من خلال التعريف الأخير يتضح لنا بأن عملية المراجعة هي<sup>4</sup>:
- عبارة عن إجراءات منظمة تعني الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المراجع؛
- الحصول وتقييم الأدلة تعني فحص الإقرارات Assertions وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها، التي أعدت هذه الإقرارات؛
- الإقرارات والأحداث الاقتصادية والتي تمثل ما تقدمه إدارة المؤسسات أو الأشخاص، وهذه الإقرارات هي موضوع المراجعة؛
- درجة العلاقة وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتماد المركز المالي؛
- مقياس معين وهو الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المبادئ المحاسبية الدولية)؛
- إيصال النتائج ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب يبين درجة الملائمة بين الإقرارات وهذا المقياس، ويبين التقرير العلاقة إما جيدة أو غير جيدة حيث لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- المستفيدون وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قراراتهم بناء على تقرير المراجع، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة مثل دائرة ضريبة الدخل، البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

## 2. أهداف المراجعة:

- لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك الاعتماد على الرقابة الداخلية، فقديمًا كانت مهنة المراجعة مجرد وسيلة لتحديد واكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء الموجودة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد، ولكن هذه النظرة العلمية للمراجعة تغيرت عندما قرر القضاء صراحة أن كشف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للمراجعة، بل أصبح من واجب المراجع القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر والسجلات وإبداء رأي فني محايد يضمن في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه، فأصبحت الأهداف كما يلي<sup>5</sup>:
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
  - الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛
  - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
  - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه؛
  - أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف المراجعة في ظل توسع أهداف المؤسسات لتشمل ما يلي:
  - مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
  - تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛
  - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛
  - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
  - تقليل خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسة محل المراجعة.

## 3. أهمية المراجعة:

- تنبع أهمية المراجعة من كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية المراجعة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها ومن بين هذه الفئات<sup>6</sup>:
- إدارة المشروع التي تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه؛
  - المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن؛
  - الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك؛

- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمؤسسات التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.

ثانياً: مدخل عام التنمية المستدامة

إن التنمية المستدامة بوصفها فلسفة تنموية جديدة قد فتحت المجال أمام وجهات نظر جديدة بخصوص مستقبل الأرض التي نعيش عليها، فهي تنمية تعني أن نكون منصفين لجيل المستقبل فهي تهدف إلى أن يترك الجيل الحاضر للأجيال المقبلة رصيذاً من الموارد مماثلاً للرصيد الذي ورثه أو أفضل منه، أو بعبارة أخرى استجابة لحاجات الأجيال الحاضرة من دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة على الوفاء بحاجاتها.<sup>7</sup>

## 1. مفهوم التنمية المستدامة:

تعد التنمية المستدامة ليست إطاراً فكرياً فحسب وإنما هي عملية حركية متجددة تبحث عن موارد جديدة وبدائل جديدة وشاملة لمناحي الحياة والحاجات الإنسانية والاجتماعية طويلة الأمد تستخدم الموارد دون الإضرار بالبيئة، وهي تعتمد المشاركة العامة في وضع السياسات التنموية وتنفيذها وتقود إلى الاستقرار الاقتصادي في الحاضر والمستقبل وذلك باستخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة.<sup>8</sup>

مفهوم التنمية المستدامة متعدد الاستخدامات لهذا ظهرت تعاريف متنوعة ومتعددة ومتداخلة، وإن هذا التداخل بين التعاريف هو أكثر ما يميز أدبيات التنمية المستدامة في المرحلة الراهنة، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

✓ قدم فكرة التنمية المستدامة لأول مرة في الأمم المتحدة 1987 تقرير لجنة برونفلاند (الأمم المتحدة)، حيث عرف هذا التقرير التنمية المستدامة على أنها "المعدل المناسب من التنمية التي تلبى احتياجات الناس القياسية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتهم".<sup>9</sup>

✓ حددت اللجنة الدولية حول البيئة والتنمية تعريف التنمية المستدامة على أنها "التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون تخلي الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة، وذلك من خلال مواءمة العناصر الأساسية الثلاثة المتمثلة في العناصر الاقتصادية والنمو، والإدماج الاجتماعي، وحماية البيئة"<sup>10</sup>، أي تحقيق العدالة في تلبية حاجيات جميع الشعوب في الجيل الحالي والعدل في تلبية حاجات أجيال المستقبل وأجيال الحاضر مع تحقيق التوازن بين مختلف جوانب التنمية وصيانة البيئة.<sup>11</sup>

✓ عرفت الفاو التنمية المستدامة التي تبنتها عام 1989 كما يلي "التنمية المستدامة هي إدارة وحماية قاعدة الموارد الطبيعية وتوجيه التغيير التقني والمؤسسي بطريقة تضمن تحقيق واستمرار وإرضاء الحاجات البشرية للأجيال الحالية والمستقبلية"<sup>12</sup>.

✓ أما البنك الدولي فقد وضع تعريفاً أكثر قابلية للتطبيق عملياً للتنمية المستدامة بيئياً كخطوة أولى عن طريق استخدام إطار ثلاثي الأبعاد، فالبنك الدولي يشترط في أي مشروع فني مقترح يوافق البنك على تمويله أن يكون مستداماً اقتصادياً وبيئياً واجتماعياً<sup>13</sup>، حيث عرف التنمية المستدامة على أنها "تلك العملية التي تهتم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة نفس الفرص التنموية الحالية للأجيال القادمة، وذلك بضمان ثبات رأس المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن"<sup>14</sup>.

وانطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن تحديد جوهر مفهوم التنمية المستدامة على المستوى الكلي والجزئي كما يلي<sup>15</sup>:

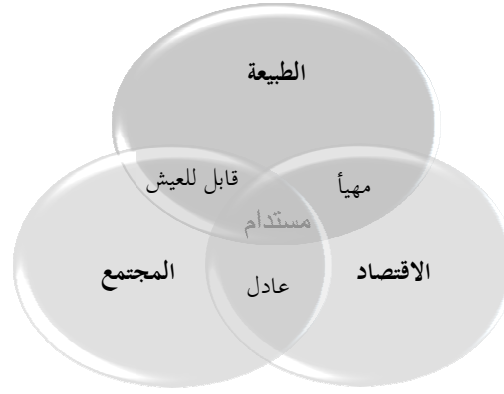
- على المستوى الكلي: إن جوهر مفهوم التنمية المستدامة على المستوى الكلي يؤكد على أنه في حالة الاقتصاد المستمر في عالم محدود الموارد وفي ظل رغبات غير محدودة للنمو، فمن الضروري استخدام الموارد المتاحة لمقابلة الاحتياجات الحالية دون التأثير على قدرة هذه الموارد على التجديد للوفاء بالاحتياجات المستقبلية؛

- على المستوى الجزئي: يتمثل جوهر التنمية المستدامة على المستوى الجزئي (مستوى المؤسسات) في مقابلة احتياجات المؤسسات من الموارد دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد، أي أن يكون الاستخدام في الحدود التي تجعل هذه الموارد قابلة للتجدد ذاتياً، وهو الأمر الذي سيزيد من قدرة المؤسسات على الاستمرار لفترات أطول، ما يمكنها من إنتاج أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات إضافة إلى التقليل من مقادير المخلفات الضارة المنتجة مما يؤدي في النهاية إلى تقليل التكاليف الإجمالية لهذه الوحدات.

ومن خلال ما سبق فإن التنمية المستدامة Sustainable Development تقضي بتلبية الحاجات الأساسية للجميع وتوسيع الفرص أمامهم لإرضاء طموحاتهم إلى حياة أفضل، كما أن التنمية المستدامة لا تمثل حالة انسجام ثابتة أو جامدة بل هي عملية تغير يكون فيها استغلال الموارد وتوجيه الاستثمارات، ومسيرة التنمية التكنولوجية والتحول المؤسساتي في اتساق مع المستقبل ومع حاجات الحاضر على حد سواء.<sup>16</sup>

ولقد أشار التقرير الختامي لمؤتمر القمة العالمي لعام 2005 في الأمم المتحدة إلى ركائز يعزز بعضها البعض في التنمية المستدامة هي التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية، وحماية البيئة كما هو موضح في الشكل التالي :

### الشكل 01: ركائز التنمية المستدامة



المصدر: صالح إبراهيم يونس الشعباني، مقترح لتطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء في ظل التنمية المستدامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد7، ص: 342،376.

### 2. خصائص التنمية المستدامة:

تكمّن خصائص التنمية المستدامة فيما يلي<sup>17</sup>:

- توازن التنمية المستدامة بين تحقيق التنمية وحماية البيئة: من خلال الموازنة بين نشاطات الإنسان وما ينتج عنها وبين الحفاظ على البيئة بأبعادها المختلفة:
- التنمية المستدامة هي تنمية على المدى البعيد: من حيث الربط بين الحاضر والمستقبل وتحقيق أهداف الجيل الحاضر وتضمن حماية البيئة لتحافظ على حقوق الأجيال في المستقبل:
- التنمية المستدامة هي تنمية متكاملة: من خلال تحقيقها للمحاور الثلاثة (العدالة بتقليص الفقر في المجتمع- الكفاءة بتحقيق النمو المتوازن- الاستدامة من خلال حماية البيئة):
- التنمية المستدامة متعددة الأبعاد: التنمية المستدامة هي تنمية شاملة وذات أبعاد استراتيجية لضمانها حقوق الأجيال الحاضرة والمستقبلية وتعدّد الأبعاد داخل استراتيجياتها اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا وبشريا وبيئيا وأخلاقيا وقوميا:
- التنمية المستدامة هي تنمية البشر: التنمية المستدامة تقوم بالإنسان ولصالح الإنسان لذا فالارتباط وثيق بين التنمية البشرية والتنمية المستدامة، فلكي يصبح الإنسان مؤهلا للقيام بعملية التنمية لابد أن يكون مؤهلا بالمعرفة والخبرة والرغبة على العمل والقدرة على المنافسة، ولا يأتي ذلك إلا من خلال تنمية بشرية مستدامة حتى يعيش الإنسان محافظا على القيم الاجتماعية والاستقرار.

### 3. أهداف التنمية المستدامة

تكمّن أهداف التنمية المستدامة فيما يلي<sup>18</sup>:

- تساهم التنمية المستدامة في تحديد الخيارات ووضع الاستراتيجيات وبلورة الأهداف ورسم السياسات التنموية برؤية مستقبلية أكثر توازنا وعدلا:
- تنطلق التنمية المستدامة من أهمية تحليل الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والإدارية برؤية شمولية وتكاملية، انطلاقا من وحدة النظم الكلية وترابط نظمها الفرعية وتجنب الارتجال والانفعال والأنانية في التعامل مع الموارد والطاقات المتاحة:
- تشجع على توحيد الجهود والتعاقد بين القطاعات الحكومية والخاصة والأهلية حول ما يتم الاتفاق عليه من أهداف وبرامج تساهم في إسعاد جميع الفئات المجتمعية الحالية والقادمة:
- إحداث التغيير الفكري والسلوكي المؤسسي الذي يتطلب وضع السياسات والبرامج التنموية، وتنفيذها بكفاءة وفعالية وتجنب التداخل والتكرار والاختلاف وبعثرة الجهود وتعارضها واستنزاف الموارد المحدودة وفي مقدمتها الوقت وعامل الزمن الذي يصعب تعويضه ويتعذر خزنه أو استرجاع ما فات منه:
- على نطاق الممارسة العملية لتحقيق الأهداف والغايات المنشودة فإن التنمية المستدامة توفر وتنشط فرص الشراكة والمشاركة في تبادل الخبرات والمهارات، وتساهم في تفعيل التعليم والتدريب والتوعية لتحفيز الإبداع والبحث عن أساليب تفكير جديدة وتزيد من توليد وتوظيف المعرفة والتداخل بين حقولها من خلال اللجان وفرق العمل.

تبرهن أهداف التنمية المستدامة البالغ عددها 17 هدفاً، التي تضمنتها خطة التنمية لعام 2030 المقررة من الجمعية العامة للأمم المتحدة في 25 سبتمبر 2015 على اتساع نطاق هذه الخطة العالمية ومدى طموحها، فالمنشود من هذه الأهداف والغايات هو مواصلة مسيرة الأهداف الإنمائية للألفية وإنجاز ما لم يتحقق في إطارها، يقصد بها احترام حقوق الإنسان وتحقيق المساواة بين الجنسين وهي أهداف وغايات متكاملة غير قابلة للتجزئة تحقق التوازن بين الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة: البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي<sup>19</sup>، والشكل الآتي يبين هذه الأهداف :

الشكل 02: أهداف التنمية المستدامة - 17 هدفاً لتحويل عالمنا



المصدر: الأمم المتحدة، أهداف التنمية المستدامة، <http://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goals/>، تاريخ الاطلاع: 2017/05/15، 20:00.

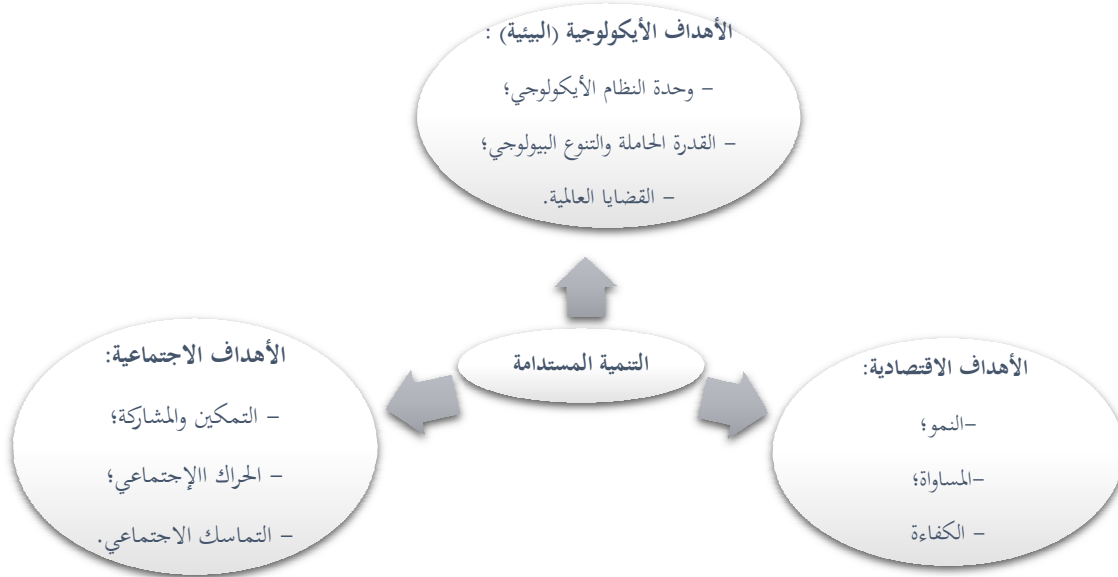
#### 4. أبعاد التنمية المستدامة:

إن التنمية المستدامة لا تحقق إلا بتحقيق الاندماج والترابط الوثيق بين ثلاثة عناصر أساسية وهي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية، وأن إغفال البعد الاجتماعي أو البيئي يؤثر سلباً على البعد الاقتصادي، وتتمثل أبعاد التنمية المستدامة في الآتي<sup>20</sup>:

- ✓ **البعد الاقتصادي:** النظام الاقتصادي المستدام هو النظام الذي يسمح بإنتاج السلع والخدمات لإشباع الإنسانية وتحقيق الرفاهية بشكل مستمر دون أن يؤدي ذلك إلى الإضرار بالبيئة الطبيعية، وهذا ما يفرض تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك للحد من هدر الموارد الطبيعية، إضافة للبحث عن الأساليب الفعالة لتلبية الحاجات الاقتصادية دون الإضرار بالبيئة للتقليل من تلوث الهواء والمياه والتربة، وبالتقليل قدر الإمكان من النفايات ومعالجتها لتفادي آثارها الملوثة للمياه والتربة وما ينجم عن ذلك من أمراض وأوبئة؛
- ✓ **البعد الاجتماعي:** الاستدامة ببعدها الاجتماعي تعني العدالة في توزيع الثروة بين أفراد المجتمع وإيصال الخدمات الضرورية كالصحة والتعليم والسكن إلى الفئات الفقيرة، والقضاء على الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين سكان الأرياف والمدن. والمساواة في النوع الاجتماعي وإتاحة المشاركة السياسية ومشاورة هؤلاء السكان في اتخاذ القرارات لإشاعة الحرية وتطبيق الديمقراطية؛
- ✓ **البعد البيئي:** تفرض التنمية المستدامة في بعدها البيئي ضرورة المحافظة على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية بإتباع أنماط إنتاج واستغلال للموارد الطبيعية بشكل عقلاني، لتجنب الاستنزاف الزائد للموارد المتجددة وغير المتجددة وضمان التنوع الحيوي ونقاء الهواء وخصوبة التربة والمحافظة على التنوع البيولوجي، ويركز المختصون في مجال البيئة في مقاربتهم للتنمية المستدامة على مفهوم "الحدود البيئية" التي تعني أن كل

نظام طبيعي حدودا لا يمكن تجاوزها من الاستغلال وأن إفراط استغلال هذه الموارد يعني تدهور النظام البيئي، والسبيل الوحيد لحماية هذا النظام هو الحد من اتباع أنماط الإنتاج والاستهلاك السيئة وقطع أشجار الغابات وغيرها. ولقد أشار التقرير الختامي لمؤتمر القمة العالمي سنة 2005 في الأمم المتحدة إلى ركائز مترابطة بعضها البعض في التنمية المستدامة هي التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية وحماية البيئة كما في الشكل التالي:

الشكل 03: ترابط أبعاد عملية التنمية المستدامة



المصدر: إسماعيل حسين إسماعيل، شكري رجب العشماوي، قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، 2014، الإسكندرية، ص: 23.

#### المحور الثاني: ماهية تقارير الاستدامة

في ضوء التقرير عن المؤسسة فإن اصطلاح الاستدامة يستخدم بوجه عام للإشارة إلى أن موضوع تقارير الاستدامة قد نشأ من أحد العمليات التي بدأت مع ظهور التقارير البيئية، وأن التقارير البيئية والاجتماعية مازالت طور الإنتاج، ولكن تقارير الاستدامة تهدف إلى إعطاء مدخلا أكثر شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية لأصحاب الشأن والجدير بالتأكيد مازال هنالك أقلية من المنظمات الكبيرة التي تنتج مثل تلك التقارير إلا أن عددها تزايد مع مرور الوقت<sup>21</sup>.

#### أولاً: مفهوم تقارير الاستدامة

يعتبر التقرير أو الإبلاغ عن الاستدامة Sustainability Reporting مصطلح حديث نسبياً ولكنه يكسب القبول الواسع، ويشير المصطلح إلى كيفية تعامل المؤسسات مع حقائق مالية وغير مالية هامة مثل الأمور المتعلقة بالحوكمة والمواضيع البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمخاطر، والفرص والتي يمكن أن تؤثر على الأداء المستقبلي للمؤسسات وعلى دخلها وقيمتها<sup>22</sup>، لذلك فتقارير الاستدامة "هي عبارة عن حسابات توضح الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة فيما يتعلق بعملياتها ومنتجاتها وخدماتها، وهي تربط بين وظائف التمويل والتسويق والبحث والتطوير للمؤسسة بطريقة أكثر استراتيجية"<sup>23</sup>.

يمكن تعريف تقرير الاستدامة على أنه "تقرير غير مالي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثرها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، يمثل التقرير وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال الاستدامة انطلاقاً من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات أصحاب المصالح بهدف تحقيق التنمية المستدامة"<sup>24</sup>.

تضمن التقارير الثلاثية (تقارير الاستدامة) من الناحية الاقتصادية نتائج أعمال المؤسسة من خلال توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل أصحاب المصالح، أما من الناحية الاجتماعية يهتم هذا النوع من التقرير بالصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها المؤسسات، وتوفير معلومات عن الممارسات والمعايير الأخلاقية والتنمية المهنية إلى جانب عدة موضوعات هامة أخرى، أما المعلومات المتعلقة بالبيئة فتتضمن أثر أنشطة المؤسسة على البيئة بمفهومها الواسع بما في ذلك البيانات الخاصة بأمان المنتج واستخدام الموارد في الإنتاج<sup>25</sup>.

#### ثانياً: مزايا تقارير الاستدامة

تحتاج المؤسسات على اختلافها إلى التركيز وبشكل متزايد على تبعات قابليتها في البقاء كنتيجة للاهتمام المتزايد بموضوع الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية والبيئية لهذه المؤسسات والمخاطر والفرص المتاحة، لذلك فإن على المؤسسات دمج مفهوم الاستدامة بشكل متكامل

داخل أنشطتها وعملياتها<sup>26</sup>، والإبلاغ عن الاستدامة الذي يخضع للاهتمام فيما يتعلق بمدى اكتمال ومصداقية المعلومات المقدمة والكشف عن المعلومات المناسبة فقط للحصول على ميزة وسمعة جيدة للمؤسسات، بدلاً من البحث عن الشفافية والمساءلة لأصحاب المصالح<sup>27</sup>. ويتضح أن أداء الاستدامة والتقرير عنها له مزايا متعددة من أهمها ما يلي<sup>28</sup>:

- ترسيخ مبادئ الحوكمة من أجل تحقيق التنمية المستدامة؛
  - توفير بنية تحتية متطورة وفعالة تشكل قاعدة متينة لبناء اقتصاد حيوي ومستدام ونمو طويل الأمد؛
  - تقليل مخاطر العمل وتعزيز فرص المشاريع وزيادتها؛
  - تحسين كفاءة الأداء التشغيلي وذلك من خلال تخفيض التكلفة؛
  - تحسين مستوى رضا القوى العاملة لدى المؤسسة؛
  - المحافظة على مستوى الأمن والسلامة العامة للأنشطة التشغيلية للمؤسسة؛
  - تعزيز سمعة المؤسسة وعلاقتها التجارية مما ينعكس بالإيجاب على سعر أسهمها في السوق المالي، مما يؤدي إلى تحسين قيمتها السوقية؛
  - تعزيز القابلية للتخطيط الاستراتيجي للعمل على المدى البعيد؛
  - إشراك أصحاب النفوذ في عملية تبادل المعلومات.
- ثالثاً: أصحاب المصالح ومدى تأثيرهم وتأثرهم بتقارير الاستدامة:

تأتي أهمية تبني المؤسسات لنهج إعداد تقارير الاستدامة من خلال التغيير الواضح في إعداد الجهات والمؤسسات الممثلة لأصحاب المصالح، حيث كانت المؤسسات تعمل من أجل تحقيق هدف زيادة الربحية والقيمة للمساهمين أما في الوقت الراهن أصبحت تأخذ في الاعتبار دور أصحاب المصالح (الموظفين، العملاء، المورد، الدائنين... إلخ) عند قيامها بصنع القرارات المهمة<sup>29</sup>، ويوضح الجدول التالي أمثلة لأصحاب المصالح والمعلومات التي تهمهم في تقارير الاستدامة الصادرة من المؤسسات.

جدول رقم 01: المعلومات التي تهم أصحاب المصالح من تقارير الاستدامة الصادرة من منظمات الأعمال

ترتيب	أصحاب المصالح	المعلومات المهمة في تقارير الاستدامة
01	المساهمين الحاليين والمحتملين	تساهم تقارير الاستدامة في تحسين قيمة المؤسسة، كما تشجع المستثمرين الآخرين على الاستثمار في المؤسسة.
02	المقرضين أو البنوك	يوفر لهم التقرير معلومات عن أوجه الإنفاق التي يتم تمويلها من خلال القروض والتسهيلات الممنوحة للمؤسسة.
03	الزبائن	يوفر التقرير لهم معلومات عن نوعية المنتج وعن خدمات ما بعد البيع.
04	الفئات المجتمعية	يوفر التقرير لهم معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة في توظيف العمالة، وفي مجالات التعليم والصحة والمحافظة على حقوق الإنسان.
05	الحكومة وجهات التشريع	يوفر التقرير لهم معلومات عن القيمة المضافة التي تحققها الشركة للاقتصاد الكلي وعن الضريبة المدفوعة، كما تمكن الجهات المنظمة للتشريعات من وضع القوانين ذات الصلة.
06	وسائل الإعلام	يوفر التقرير لها معلومات عن إنجازات المؤسسة التشغيلية والمجتمعية البيئية التي يتوجب نشرها وتعميمها وكذلك عن ردود فعل المجتمع على تلك الإنجازات.
07	الدائنين	الاهتمام بتأثير المشاريع التي يتم تمويلها على البيئة.

المصدر: عشتار قسطنطين ايشو قليتا، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير نموذج لهذا التقرير وفقاً لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في قسم علوم المحاسبة، 2013-2014، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص: 34.

حيث تعمل مبادرة الإبلاغ العالمية GRI (مؤسسة مستقلة تتمثل مهمتها في تطوير ونشر المبادئ التوجيهية المعمول بها عالمياً وذلك بغرض رفع تقارير شاملة عن أداء المؤسسات) على صياغة ونشر مبادئ توجيهية للإبلاغ عن الاستدامة تكون قابلة للتنفيذ عالمياً، وتتبع المؤسسات هذه المبادئ التوجيهية طوعاً في الإبلاغ عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها، وتستكمل تلك المبادئ باستمرار من خلال عملية تقوم على توافق الآراء بين أصحاب المصالح المتعددين<sup>30</sup>.

من أكثر الأمور الضرورية لنجاح المؤسسات هي استخدامها للمصادر الداخلة في نشاطها والمسيطر عليها من قبل أصحاب المصالح، والأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأخيرة في تحقيق الخطط الاستراتيجية للمؤسسة، حيث تأتي قوة أصحاب المصالح من مدى سيطرتهم على المصادر التي تحتجها المؤسسات في أنشطتها، واعتقادهم أن التقارير الجيدة يجب أن تشمل ما يلي<sup>31</sup>:

- الارتباط بين استراتيجية الاستدامة واستراتيجية العمل الشاملة: أي كيفية ربط استراتيجية الاستدامة مع استراتيجية الأعمال الأساسية؛
- الالتزام بتحقيق الاستدامة: الأخذ بعين الاعتبار قضايا الاستدامة من قبل مصدري التقارير لتكون ضمن سياق أعمال المؤسسة؛
- تأثير الاستدامة للمؤسسة: إجمالي الآثار لمصدري التقارير بما في ذلك الآثار المباشرة وغير المباشرة للاستدامة؛

- التفكير الابتكاري: ما هي المنتجات أو الخدمات أو نماذج الأعمال التي ستقود وتوجه أداء الاستدامة وتعزيز قيمة المؤسسة في المستقبل؛  
- الإجراءات المتخذة لمعالجة قضايا الاستدامة: كيفية استجابة مصدري التقارير للقضايا الاستراتيجية والعمليات وتطوير المنتجات وغيره من مجالات وجوانب الأعمال التجارية؛

- تنفيذ استراتيجية الاستدامة وترجمتها في الأعمال على المستوى المحلي: كيفية تنفيذ استراتيجية الاستدامة وسياسة المركزية على المستوى المحلي. ويمكن للمؤسسة أن تستخدم أسلوب الحوار مع أصحاب المصالح المرتبط بتقرير التنمية المستدامة للتأكد من التالي<sup>32</sup>:

- ما هي الأمور التي يرغب أصحاب المصالح في أن يتضمنها تقرير التنمية المستدامة والتي تفي باحتياجاتهم؟
- ما هي المستويات التي من خلالها تصبح تلك الأمور جوهرية على نحو كاف، بحيث يتعين تضمينها (الأهمية النسبية)؟
- ما هو التأكيد (التحقق الخارجي)؟
- ما هي درجة عدم الدقة في القياس أو درجة التقريب التي تعتبر مقبولة (الخطأ المقبول)؟

المحور الثالث: طبيعة مهنة مراجعة الحسابات في ظل استدامة المؤسسات الاقتصادية

جاءت أهمية مراجعة التنمية المستدامة أو بالأحرى مراجعة تأكيدات الإدارة بشأن الاستدامة من خلال الطلب المتزايد من قبل أصحاب المصالح بأن تقوم المؤسسات بالتقرير عن التنمية المستدامة والتي تقيس نتائج أعمالها من الناحية البيئية والاجتماعية بجانب المالية. وأن يتم المراجعة والتحقق من محتوى تلك التقارير بواسطة مراجع الحسابات وذلك لإضفاء الثقة على تلك التقارير. أولاً: مفهوم مراجعة التنمية المستدامة:

استناداً إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS وبالرجوع إلى تشكيلة خدمات مراجع الحسابات، وتعريف التوكيد المهني حسب ما صدر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير التصديق SSAEs الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، يمكن تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الاستدامة على أنها " خدمة توكيدية تصديقية تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في الشركة"<sup>33</sup>.

مراجعة التنمية المستدامة هي عبارة عن خدمة توكيد جديدة تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للشركات، والطلب على هذه الخدمة ينبع من احتياجات سوق حالي ومتزايد من قبل عملاء جدد هم أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المؤسسة مثل المستهلكين والمنظمات الحكومية. حيث أن التطورات التكنولوجية والعمولة أثرت على احتياجات السوق من خدمات المحاسبة والمراجعة. فقد نادى اللجنة الخاصة بخدمات التوكيد المنبثقة عن AICPA سنة 1997 بأن يحاول المراجعون الماليون الخروج من الصندوق التقليدي الضيق لخدمات توكيد جديدة، وهذا الأمر يعتبر ضروري لبقاء مهنة المراجعة"<sup>34</sup>.

مراجعة التنمية المستدامة SDA "هي التحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة في الإفصاح عن معلومات خاصة بالأداء المستدام للمؤسسة، سواء فيما تعلق باليات أو برامج التنمية المستدامة أو التوجه الاستراتيجي للمؤسسة على الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية"<sup>35</sup>. من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن خدمة مراجعة التنمية المستدامة هي<sup>36</sup>:

- ✓ التحقق من محتوى تقارير التنمية المستدامة؛
- ✓ اختبار مدى صدق مزاعم المؤسسة بشأن وضع خطط واستراتيجيات للتنمية المستدامة؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإبصاليه لأصحاب المصالح في المؤسسة؛
- ✓ تأكيدات على الأداء المالي والبيئي والأداء الاجتماعي؛
- ✓ فحص وتقييم المؤسسة بغرض البرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة.

ثانياً: العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة:

هنالك مجموعة عوامل تؤثر على عمل المراجع الخارجي خلال قيامه بفحص وتقييم تقارير الاستدامة للمؤسسات ومن هذه العوامل ما يلي<sup>37</sup>:

1. مدى فاعلية الرقابة الداخلية للشركة:

حيث أن التأكيد على تقارير الاستدامة هو شكل من أشكال التقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على تقارير الاستدامة وأداة لتحفيز الإدارة لاتخاذ إجراءات لتحسينها، حيث أن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد من المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة، وكذلك إشراك المراجع الداخلي في عملية التأكيد يساعد على تحسين نظم الرقابة الداخلية على معلومات الاستدامة وتقديم التقارير وتعزيز العلاقة والثقة مع المراجع الخارجي مما ينعكس على عملية فحص وتقييم المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة سنة بعد سنة:

2. مدى توافر المعايير والمقاييس المناسبة لأداء عملية التأكيد على الاستدامة:

تعتبر المعايير والمقاييس من العوامل الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي عند إجراء عمليات الفحص والتقييم، حيث توافر هذه المعايير والمقاييس يمثل عنصراً داعماً للمراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة لما تمثله من أطر مرجعية تزيد من ثقة أصحاب

المصالح في التأكيد المصدر، كذلك تمثل المقاييس أنماط لتقييم قضايا الاستدامة في الشركات وفي حالة عدم توافرها يكون التأكيد المصدر محل جدل في التفسير أو سوء في الفهم:

### 3. أهمية إشراك أصحاب المصالح في عملية التأكيد:

الاستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لا يمكن إنكارها لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد المصدر، مع ذلك يجب ألا ينظر إلى رأيهم كضمان أو تأكيد في حد ذاته كما في الشركات متعددة الجنسيات، نظرا لعدم معرفتهم بالإجراءات المتبعة داخل الشركات، كما لا يتوفر لديهم التأهيل الكافي والخبرة لإصدار هذا الرأي أو تقييم تقارير استدامة الشركات:

### 4. التهديدات التي يواجهها المراجع الخارجي عند التأكيد على تقارير الاستدامة:

ترتبط هذه التهديدات بقيام المراجع الخارجي بالتبرير عن رأي أو استنتاج غير ملائم بالموضوع، حيث يخطط المراجع الخارجي لعملية التأكيد ويؤدي مهمته من أجل تخفيض مخاطر التعبير غير ملائم إلى مستوى مخاطر يمكن قبوله:

### 5. محددات الحد الأقصى لتأكيد الاستدامة:

إن من العوامل المؤثرة على درجة التأكيد التي يتضمنها التقرير ومدى استيعاب أصحاب المصالح لها هو عدم وجود صيغة موحدة للتأكيد عن الاستدامة ولا توجد إلا مجموع من الإرشادات الطوعية يؤدي تطبيقها في الواقع العملي إلى اختلاف شكل التأكيد باختلاف الجهة المصدرة أو حجم المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها الشركة، الذي يمكن أن يكون عنصر مظلل أكثر من كونه اتصال فعال بأصحاب المصالح في حالة عدم تفهمهم لمستوى التأكيد الموجود في تقرير مراجع الخارجي.

### ثالثا: معايير المراجعة الدولية ومراجعة التنمية المستدامة

يمكن الاستفادة من معايير المراجعة الدولية أو تطويعها بما يخدم في مجال مراجعة التنمية المستدامة، وفي هذا الشأن أن البيان رقم (1010) المتعلق بالممارسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية، قدم مجموعة من الإرشادات لمراجع الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الاهتمامات البيئية، وذلك فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية<sup>38</sup>:

### 1. التعرف على القوانين والتشريعات: المعيار الدولي للمراجعة رقم 250

ينبغي على مراجع الحسابات طبقا لهذا المعيار أن يستفسر عن مدى التزام تنظيم الأعمال بالقوانين والتشريعات البيئية، لأن عدم التزامها قد يؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ولأغراض تخطيط المراجعة فإن على مراجع الحسابات الإلمام بالتشريعات البيئية ودراسة أثر الخروج عليها على تحريف القوائم المالية:

### 2. فهم بيئة الوحدة وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية: المعيار الدولي رقم 310، 315

يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على معرفة كافية ببيئة نشاط العمل والمشاكل البيئية المحيطة بتنظيم الأعمال والتي يكون لها تأثير على قوائمها المالية، وفقا لهذا المعيار فإن مستوى الخبرة لدى مراجع الحسابات فيما يخص الأمور البيئية يجب أن يكون كافيا، من أجل تحديد وفهم الأحداث والمعاملات المرتبطة بالأمور البيئية والتي تؤثر على القوائم المالية ومن ثم على المراجعة، كذلك على مراجع الحسابات أن يلم بطبيعة نشاط المؤسسة ومستوى المخاطر البيئية الناتجة عنه ومدى ارتباطها بالمخاطر المتلازمة، التي يمكن أن تؤدي إلى وجود تحريف جوهرية بالقوائم المالية للمؤسسة نتيجة علاقتها بالبيئة<sup>39</sup>.

### 3. تحديد المخاطر وتقييم هيكل الرقابة الداخلية: المعيار الدولي للمراجعة 400

يجب على مراجع الحسابات طبقا لهذا المعيار أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم عندما تكون طبيعة عمليات تنظيم الأعمال من الممكن أن تلوث البيئة، ومن أمثلة الخطر البيئي خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وهنا يصبح الخطر البيئي جزءا لا يتجزأ من الخطر المتلازم:

أما فيما يتعلق بتقييم هيكل الرقابة الداخلية فعلى مراجع الحسابات أن يحصل على فهم جيد لإجراءات وسياسات المؤسسة الهامة والتي تهدف إلى رقابة الأمور البيئية، وذلك في حالة أهمية الأمور البيئية من وجهة نظر مراجع الحسابات، وفي هذه الحالة فعلى مراجع الحسابات تحديد ما إذا كانت المؤسسة تقوم بالرقابة على الأنشطة والامور البيئية في سياق هيكل الرقابة الداخلية، أم أن هناك نظاما خاصا بالرقابة على الأمور البيئية بصفة خاصة منفصلا عن هيكل الرقابة الداخلية الكلي<sup>40</sup>.

كما يجب على مراجع الحسابات أن يتعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطرق تخصيص السلطات والمسؤوليات والتي تتعامل مع الأنشطة البيئية وطبيعة الفصل بين المهام، وكذلك التعرف على وظائف المراجعة الداخلية وأداء المراجعة البيئية، وبعد تفهم مراجع الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية فإن عليه تقدير خطر الرقابة أخذا في الاعتبار الأمور البيئية.

### 4. إجراءات المراجعة الخارجية: (المعايير الدولية 620، 580، 610)

تتضمن إجراءات المراجعة الأخرى عملية الحصول على أدلة الإثبات والاختبارات التفصيلية والحصول على تقرير مكتوب من الإدارة حول الأمور البيئية ودراسة عمل المراجعين الداخليين، ويمكن لمراجع الحسابات عند قيامه بهذه الإجراءات أن يستعين بخبراء بيئيين:

## 5. التقرير: المعيار الدولي رقم 700

يجب على مراجع الحسابات طبقاً لهذا المعيار عند إبداء رأيه المهني أن يأخذ في اعتبار مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للاعتبارات البيئية وتأثيرها على القوائم المالية:

## 6. التخطيط لإجراءات المراجعة: المعيار الدولي رقم 300

فمراجع الحسابات يجب عليه أن يعتمد على تقديره متضمناً الخطر البيئي وخطر الرقابة، عند تحديد ومدى توقيت وطبيعة الإجراءات الجوهرية للتدقيق، لتخفيض خطر عدم اكتشاف وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لمستوى مقبول<sup>41</sup>.  
إلا أنه هناك صعوبات بشأن تقييم البعد الاجتماعي وذلك لصعوبة وضع معايير مقبولة لتقييم أمور اجتماعية معينة مثل خدمة المجتمع المحيط بالمؤسسة والعلاقات مع الموردين والمستهلكين، وذلك هو السبب في عدم وجود معايير مقبولة قبولاً عاماً لمراجعة تقارير التنمية المستدامة في مجملها حتى الآن، الأمر الذي يمثل تحدياً كبيراً لمراجع الحسابات:

## 7. استمرار الوحدة الاقتصادية: المعيار الدولي للمراجعة رقم 570

ينبغي على مراجع الحسابات طبقاً لهذا المعيار أن يدرك مدى تأثير الاعتبارات البيئية على صحة وسلامة القوائم المالية وأثر ذلك على استمرار الوحدة الاقتصادية:

رابعاً: الصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة

التحقق من معلومات الاستدامة ليس مهمة سهلة، لذلك يواجه المراجعون عند التحقق من معلومات الاستدامة العديد من الصعوبات أهمها ما يلي:

### 1. أدلة محدودة لاختبار المعلومات الغير مالية:

المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة عموماً غير مالية بطبيعتها والتي يمكن أن تتصل بجوانب من المؤسسة التي لم تعتاد على مراجعتها، وقد لا تكون الجهات التنظيمية المتأثرة على دراية بها لذلك يطلب منها الاحتفاظ بالمحاضر والسجلات المناسبة المطلوبة للحصول على المعلومات المالية والوثائق الكافية لدعم المعلومات المقدمة. ومثال على هذه الحالة أن تكون البيانات المطلوبة المتصلة بجوانب المؤسسة غير عادية أو استثنائية، أو ليست مطلوبة بدقة (أي أنها تقدم إلا على أساس طوعي)، وكثيراً ما يكون لأوجه القصور هذه انعكاساً أوسع في نقص حفظ السجلات، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من الصعب على المراجع الحصول على تأكيد بشأن اكتمال ودقة وموثوقية المعلومات المقدمة:

### 2. الافتقار إلى المعايير المقررة:

فيما يتعلق بالمعايير فإنه لا يوجد لحد الآن معايير موضوعة لإعداد أو مراجعة تقارير التنمية المستدامة ككل، فالوصول إلى مقاييس مقبولة قبولاً عاماً للتقرير عن التنمية المستدامة في مجملها يعتبر عملية معقدة جداً بسبب تعدد الأطراف أصحاب المصالح، والتي قد تكون مصالحهم متعارضة لكل موضوع، ومن ثم فإن معايير التقرير عن التنمية المستدامة قد تكون أفضل الاتفاقيات بين أصحاب المصالح، وبسبب أنه لا يوجد معايير موضوعة فإنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يقيم ما إذا كانت هناك معايير موجودة ملائمة لتقييم موضوع المراجعة، ويجب أن يتفق فريق المراجعة على تلك المعايير مع المؤسسة أو المستخدم المستهدف.  
وبمثل نقص المعايير أيضاً تهديداً لدور مراجع الحسابات فيدون إرشادات رسمية بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها ربما يظهر فجوة توقعات، على سبيل المثال ربما يتوقع أصحاب المصلحة من مراجع الحسابات أن يؤكد على تقارير التنمية المستدامة ككل تعطي نظرة عادلة للسلوك الأخلاقي للمؤسسة، بينما لا يكون مراجع الحسابات قادر على توفير هذا المستوى من التأكيد للتقرير ككل.

### 3. عدم وضوح المعلومات المقدمة:

بما أن تقرير الاستدامة يستند إلى حد كبير للمعلومات الغير مالية، فإن هذه الأخيرة تحتاج إلى أن تقدم بعناية إما في شكل سردي أو جدولي، بحيث تكون مفهومة وواضحة وتجنب تظليل المستخدمين لها، وعلى هذا النحو التعبير عن المعلومات المستخدمة يصبح جانباً هاماً جداً من الإبلاغ عن الاستدامة. بالإضافة إلى الرعاية المتخذة من منظور مراجع الحسابات لضمان وجود وضوح للمعلومات المقدمة مع السرد والجدول التي تقدم هذه المعلومات على حد سواء بدقه وبطريقة صادقة وأخلاقية:

### 4. وضع أساس سليم للقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية:

يعرف مصطلح "الأهمية النسبية" في كل من معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات على أن "الأهمية النسبية فيما يتعلق بالمعلومات تعني أن المعلومات التي إذا تم حذفها، أو تحريفها أو عدم الكشف عنها، يمكن أن تؤثر سلباً على القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد المقدمة من قبل المستخدمين أو التقرير المالي أو تصريح المساءلة من قبل الإدارة أو هيئة إدارة المؤسسة".

ومن منظور مراجعة الحسابات تؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار عند تقييم مجالات المخاطر وأثر الأخطاء و/أو المخالفات المسجلة خلال عملية المراجعة، حيث يتم تقييم الأهمية المادية سواء من حيث الطبيعة أو الكم، ومن الصعوبات التي لاحظها مراجعو الحسابات التحقق من معلومات الاستدامة هو كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على المعلومات الغير مالية عمليا؛

5. تطوير و/أو اكتساب المهارات المتخصصة اللازمة للتحقق من الاستدامة:

المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة بحكم طبيعتها ليست كلها ذات طابع مالي، كما سبقت ملاحظته. فالتجربة تظهر أن هناك بعض المهارات المحددة والمطلوبة للتحقق من هذه المعلومات، والتي قد تختلف عن تلك المطلوبة لمراجعة البيانات المالية أو حتى معظم عمليات مراجعته الأداء، لذلك على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال مثل الخبراء البيئيين؛

خامسا: التوصيف المهني لدور مراجع الحسابات في التوكيد المهني على مزاعم الإدارة في تقرير الاستدامة

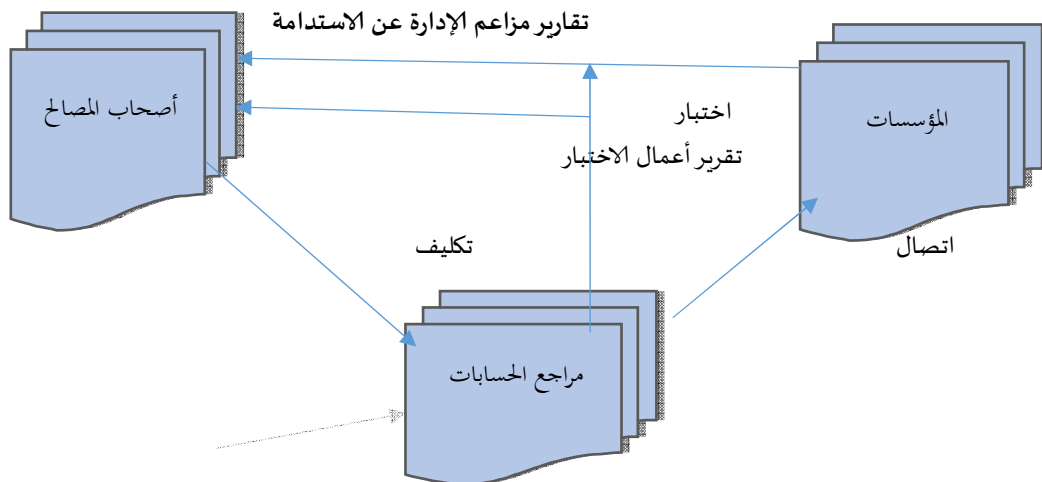
منذ التسعينات من القرن الماضي بدأت المؤسسات الكبيرة تهتم بالتقرير عن أدائها الاجتماعي والبيئي بجانب الأداء المالي، وعرف هذا التقرير بالتقرير عن مقدرة الشركات على الاستدامة Corporate Sustainability Report حيث استهدف هذا الأخير توصيل رسالة إعلامية لأصحاب المصلحة في الشركات لتساعدهم على أخذ الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند اتخاذ القرارات، فكان من الطبيعي أن يطلب أصحاب المصالح في الشركات ما يضمن لهم مصداقية تقارير الاستدامة هذه، وجاءت الاستجابة المهنية بطيئة من خلال ما يعرف بالتوكيد المهني على تقارير الاستدامة والتي تعد خدمة مهنية لمراجع الحسابات يجب عليه أدائها في مواجهة طلب فعلي ومتنامي عليها، ومن المعروف مهنيا أن لكل خدمة مهنية توصيفا في سياق تشكيلة خدمات مراقب الحسابات لها مجالها ونطاقها إضافة إلى الإجراءات المتبعة وكيفية التقرير والمتمثلة فيما يلي :

#### 1. مجال تدقيق التنمية المستدامة

يمكن القول بأن مجال تلك الخدمة يشمل على مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية، البيئية خاصة المزاعم بشأن:

- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة؛
  - تفعيل برامج التنمية المستدامة؛
  - شمولية برامج التنمية المستدامة للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛
  - كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة؛
  - كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة.
- والشكل التالي يمثل حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها كما يلي:

الشكل 04: حدود ومجال خدمة تدقيق التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 359.

## 2. نطاق الخدمة:

يتحدد نطاق الخدمة بمدى الاختبارات والإجراءات التي سيؤديها مراجع الحسابات، وذلك الأمر تحكمه عدة اعتبارات من أهمها إطلاق حكمه المهني بشأن مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي جمعها لأغراض الحكم عن مدى صدق مزاعم إدارة الشركة بشأن وضع وتنفيذ خطط وبرامج التنمية المستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

## 3. إجراءات مراجعة التنمية المستدامة:

فيما يتعلق بإجراءات المراجعة فإن أساليب جمع الأدلة في هذا النوع من المراجعات تشمل الأدوات التقليدية المستخدمة في المراجعة المالية وهي الاستفسار والملاحظة، الفحص والمصادقات والإجراءات التحليلية بالإضافة إلى مصادر أخرى لجمع أدلة كافية وملائمة أثناء مراجعة تقارير التنمية المستدامة مثل أخذ تعليقات الخبراء مثل وكالات بحوث التسويق المستقلة ولجان أصحاب المصالح والتي يمكن أن تقدم نصحا لمراجع الحسابات؛

لذلك يجب على الجهة الخاضعة للمراجعة أن تأخذ في الاعتبار استدامة إجراءاتها، لما ينجم عنها من آثار تتمثل في إيجاد حلول تقنية مختلفة لضمان الاستدامة وإمكانية تطبيق مؤشرات لقياس العوائق البيئية، وذلك من خلال اتباع التالي<sup>42</sup>:

### ✓ مراجعة أنشطتها المستدامة: من خلال ما يلي:

- هل هناك قواعد ولوائح بخصوص الاستدامة في المؤسسة؟؛
- هل نفذت الجهة الخاضعة للمراجعة هذه القواعد واللوائح بشكل صحيح (العمل المستدام)؟؛
- هل تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بتقييم ورصد الآثار البيئية المترتبة على نشاطها؟؛
- هل أنشأت الجهة الخاضعة للمراجعة نظاما لإعداد تقارير الاستدامة؟؛
- هل يستجيب المراجع لنتائج تقرير الاستدامة؟.
- ✓ مراجعة الآثار والاحتياجات البيئية: من خلال ما يلي:
- هل قواعد ولوائح الجهة الخاضعة للمراجعة مناسبة لضمان الاستدامة؟؛
- هل الأنشطة المنفذة للجهة الخاضعة للمراجعة مناسبة لضمان الاستدامة؟؛
- هل معايير المراجعة لتقييم ورصد الآثار البيئية للإجراءات المناسبة؟؛
- ما هو الأثر البيئي الحقيقي لإجراءات المراجعة؟؛
- ما هي الإجراءات المناسبة التي يجب على الجهة الخاضعة للمراجعة اتخاذها لضمان الاستدامة؟.

## 4. تقرير مراجعة التنمية المستدامة:

فيما يتعلق بالتقرير عن نتائج المراجعة فيجب أن يتم تصميم تقرير مراجع الحسابات لمقابلة احتياجات أصحاب المصالح، ويحتاج أصحاب المصالح إرشاد على القيمة المضافة من خدمة التأكيد لمنع التوقعات غير الواقعية، ومن ثم فإن التقرير يجب أن يكون في شكل مطول بدلا من الشكل المختصر، ويوضح أيضا نطاق المهمة وأهداف التأكيد والإجراءات التي تم تنفيذها ونتائج المراجعة، علاوة على وصف لتشكيل فريق المراجعة والمؤهلات المهنية لكل عضو بالفريق.

### نتائج الدراسة :

- تعد التنمية المستدامة بمثابة المثلث التنموي الجديد الذي يسعى إلى الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد من خلال الملائمة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة عن البيئة وتحقيق التماسك المجتمعي من أجل تلبية احتياجات الأجيال الحالية والقادمة وتحقيق العدالة والمشاركة الاجتماعية وتعزيز الدور المؤسسي وتطويره واستمراره؛

- تعتبر تقارير الاستدامة في المؤسسة على أنها تلك التقارير السنوية العلنية التي تقدم معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية التي يتم إصدارها من قبل المؤسسة، للإبلاغ عن القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتمثل وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال تحقيق التنمية المستدامة، تهدف إلى إعطاء مدخلا أكثر شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية وتعزيز التزامها تجاه أصحاب المصالح (مثل الموظفين والمساهمين، البنوك...إلخ)؛

- مراجعة التنمية المستدامة هي الخدمة التأكيدية الجديدة التي تهدف إلى تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة، تقوم على التحقق من مدى صدق المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة المتعلقة بالأداء المستدام الذي يوفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، من خلال فحص وتقييم المؤسسة واختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وصولاً إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن تلك المزاعم وإيصاله إلى أصحاب المصالح؛

- يواجه مراجع الحسابات العديد من الصعوبات عند قيامه بمراجعة وفحص المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة خاصة تلك المتعلقة بالمعلومات الغير المالية، وهذا راجع إلى محدودية وعدم وضوح الأدلة لاختبار هذه الأخيرة وصعوبة كيفية تطبيق الأهمية النسبية لها، إضافة إلى الافتقار إلى معايير موضوعة ومعمول بها (إرشادات رسمية) عند فحص مثل هذه التقارير مما يؤثر على درجة التأكيد وإحداث فجوة توقعات ما يشكل تحدياً كبيراً في عمل مراجع الحسابات.

#### التوصيات:

- إجبار المؤسسات الاقتصادية للتوجه نحو إصدار تقارير الاستدامة من خلال الإفصاح عن المعلومات اللازمة لتقييم الأداء المستدام طويل الأجل (المعلومات الاجتماعية والبيئية إلى جانب المعلومات المالية)، وهذا راجع لقصور التقارير المالية التقليدية في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات في الوقت الحالي واستجابتها لقضايا الاستدامة.

- ضرورة توسيع نطاق مسؤولية مراجع الحسابات لتشمل الخدمة التأكيدية الجديدة المتمثلة في مراجعة تقارير الاستدامة للمؤسسات، التي توفر تأكيدات على الأداء البيئي والاجتماعي والمالي في ظل تحديات استدامة المؤسسات وذلك لضمان جودة هذه التقارير؛

- تكييف معايير المراجعة الدولية بما يخدم مراجع الحسابات عند قيامه بفحص وتقييم تقارير الاستدامة والتي تعد كإرشادات عامة تلبي احتياجات هذا الأخير عند إصداره لتأكيديه بشأن مزاعم الإدارة حول التنمية المستدامة خاصة المتعلقة بالمعلومات الغير مالية (المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي).

#### المراجع:

- <sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 9، 10.
- <sup>2</sup> حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 15.
- <sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2003، ص: 10.
- <sup>4</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص: 20، 21.
- <sup>5</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 11، 12.
- <sup>6</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص: 39.
- <sup>7</sup> عبد الله حسون محمد وآخرون، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد، مجلة ديالى للبحوث الإنسانية، العدد 67، 2015، جامعة ديالى، ص: 338، 356.
- <sup>8</sup> عدنان مناتي، ليلى ناجي مجيد، أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر في تعزيز التنمية المستدامة مع إشارة خاصة للعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 52، 2017، العراق، ص: 1، 16.
- <sup>9</sup> Edgar E. Ramírez de la Cruz, **Local Governments and Sustainable Development From a Latin American Perspective**, Cityscape, Vol. 15, No. 1, Climate Change and City Hall (2013), p: 233,238
- <sup>10</sup> Sudershan Kumar Pathania, **Sustainable Development Goal: Gender Equality for Women Empowerment and Human Rights**, International journal of Research, V5, Issue 4, 2017, Granthaalayah, p:72,82.
- <sup>11</sup> رايح بوقرة، عبد الله خبابة، الوقائع الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014، ص: 380.
- <sup>12</sup> دوناتو رومانو، الاقتصاد البيئي والتنمية المستدامة، وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي والمركز الوطني للسياسات الزراعية، 2003، سوريا، ص: 55، 56.
- <sup>13</sup> كمال محمد منصور، محمد رمزي جودي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدام للموارد المتاحة، يومي 08/07 أبريل 2008، جامعة فرحات عباس-سطييف، ص: 3.
- <sup>14</sup> حسن بن إبراهيم المهدي، مؤشرات التنمية الاجتماعية المستدامة في دولة قطر الواقع والآفاق، ط1، اللجنة الدائمة للسكان، قطر، 2008، ص: 15.
- <sup>15</sup> محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2013، ص: 20، 21.
- <sup>16</sup> سوزان عبد حسن، التعليم الجامعي في الأقسام الهندسية المعمارية في العراق أحد ركائز التنمية المستدامة للمجتمع، مجلة كلية الهندسة، المجلد 19، العدد 1، 2016، جامعة النهدين، ص: 1، 14.
- <sup>17</sup> حامد الريفي، اقتصاديات البيئة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص: 270، 271.
- <sup>18</sup> صابر محمد محمود أحمد، إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 2، 2010، مصر، ص: 297، 360.
- <sup>19</sup> منى كامل حمد، دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق في تحقيق أهداف التنمية المستدامة أنموذج مقترح، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول أهداف التنمية المستدامة 2030 خارطة طريق في إطار تنموي، وزارة التخطيط، 2016/11/24، ص: 11، 12.
- <sup>20</sup> عبد الجليل هويدي، العلاقة التفاعلية بين السياحة البيئية والتنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، العدد 9، 2014، جامعة الوادي، ص 211، 225.

- <sup>21</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 556.
- <sup>22</sup> أحمد عدنان العرموطي، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بوصة عمان، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2013، الأردن، ص: 31.
- <sup>23</sup> جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20-21 نوفمبر 2012، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص: 80.
- <sup>24</sup> فاتح غلاب وآخرون، الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ورقلة، ص: 10.
- <sup>25</sup> جون سولفيان وآخرون، مواطنه الشركات: مفهوم المواطنة وتطبيقاته في مجال الأعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة cipe، ص: 29.
- <sup>26</sup> أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلوني، تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحكومية المؤسسية في الشركات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 5، العدد 10، 2013، الأردن، ص: 153، 180.
- <sup>27</sup> Helena Maria Bolla-Araya and others ، **Adoption of sustainability Reporting and assurance: A study the top 300 cooperative and mutual organizations**, journal of Co-Operative Accounting and reporting, V4, Issue 1, Spring 2016, p:59-78.
- <sup>28</sup> أسامة عبد المنعم السيد علي، تقارير الاستدامة وأهميتها في تقييم كفاءة أداء الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 98، 2014، جامعة الزرقاء، ص: 166، 178.
- <sup>29</sup> عشتار قسطنطين ايشو قليتا، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير نموذج لهذا التقرير وفقاً لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في قسم علوم المحاسبة، 2013-2014، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص: 33.
- <sup>30</sup> مراد كواشي، دور النماذج الإفصاح العالمية في تعزيز الحوكمة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، يومي 07-08 ديسمبر 2010، أم البواقي، ص: 12.
- <sup>31</sup> عشتار قسطنطين ايشو قليتا، مرجع سبق ذكره، ص: 35، 36.
- <sup>32</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 572، 573.
- <sup>33</sup> فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010/2011، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص: 106.
- <sup>34</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 337، 338.
- <sup>35</sup> شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 241.
- <sup>36</sup> فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص: 107.
- <sup>37</sup> دينا زين العابدين سعيد حسن، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تجد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 20، العدد 2، مصر، ص: 973، 1024.
- <sup>38</sup> رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة - المراجعة البيئية، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص: 115، 117.
- <sup>39</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 359.
- <sup>40</sup> نفس المرجع أعلاه، ص: 359، 360.
- <sup>41</sup> نفس المرجع أعلاه، ص: 364.

<sup>42</sup> Sascha Baum, **Reflections on audit and sustainable development**, Training Seminar on Auditing Sustainable Development Skopje, 26 September 2016, p: 4, 5.