الخدمات التوكيدية غير التقليدية لمراقب الحسابات في مواجهة قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١٠٧ و١٠٨ (بشأن تقارير الاستدامة)

إعداد

أ.د / عبدالوهاب نصر على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية الأعمال – جامعة الاسكندرية

٢٠٢٥م – ١٤٤٦هـ

قسم المحاسبة والمراجعة ... كلية التجارة ... جامعة مدينة السادات

ملخص ورقة العمل:

تهدف ورقة العمل هذه إلى تحليل الإصدارات المهنية والفنية والدراسات السابقة ذات الصلة بالافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية المتعلقة بالاستدامة(ESG) ، وخدمات التوكيد المهنى غير التقليدي لمراقب الحسابات ذات الصلة. وذلك في ضوء متطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) و(١٠٨) في السوق المالى غير المصرفي المصرى

وقد توصل الباحث من خلال هذه الورقة؛ إلى أهمية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة وأبعادها ESG من حيث أنها خدمة غير تقليدية وغير نمطية يعتمد على جانب كبير منها على الحكم الشخصي، حيث لا يوجد معايير مهنية محددة يُمكن لمراقب الحسابات الاسترشاد بها عند أداء التوكيد المهنى على الإفصاح عن الاستدامة، مع عدم وجود إجراءات واضحة لهذه الخدمة، مما يصعب من تحديد مستوى التوكيد وقياس المخاطر المرتبطة بعملية التوكيد وتحديد مستويات الأهمية النسبية بالإضافة إلى صعوبة تحديد نوعية وطبيعة ومدى إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة المتعلقة بمزاعم الإدارة بشأن الإفصاح عن الاستدامة. وبالرغم من ذلك، إلا أنه لا يوجد خلاف على أن التوكيد المهني غير التقليدي على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة يحسن جودة هذه المعلومات ويزيد من مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها ومن ثم يؤثر إيجابا على قرارات أصحاب المصلحة.

١. المقدمة:

تعتبر الهيئة العامة للرقابة المالية هي الجهة التنظيمية المسؤولة عن تنظيم ومراقبة والإشراف على الأسواق المالية غير المصرفية في مصر، وتتمثل هذه الأسواق في سوق الأوراق المالية (البورصة المصرية)، التأمين، التمويل العقاري، التمويل متناهي الصغر، التمويل الاستهلاكي، التأجير التمويلي والتخصيم، صناديق الاستثمار، التمويل الأخضر والمستدام.

وتأسست الهيئة بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩، وهى خاضعة لإشراف رئيس مجلس الوزراء المصري. تسعى الهيئة إلى حماية حقوق المتعاملين في الأسواق المالية، وتحقيق الشفافية والنزاهة في المعاملات، وتطوير وتنمية الأسواق غير المصرفية، وتعزيز الشمول المالي، ودعم التحول الرقمي والاستدامة في القطاع المالي غير المصرفي.

وانبثاقاً من هذه الأهداف تتمثل مهام واختصاصات الهيئة في إصدار التراخيص للشركات العاملة في الأنشطة المالية غير المصرفية، ومراقبة والإشراف على أداء الشركات وصناديق الاستثمار، ووضع قواعد الحوكمة والشفافية والإفصاح، واقتراح التشريعات واللوائح الخاصة بتنظيم السوق، والتحقيق في المخالفات واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.

ومن أجل تحقيق دورها قامت الهيئة بإصدار عدد من المبادرات الحديثة ومنها؛ طلاق إستراتيجية الشمول المالي، وتبني معايير الإفصاح عن مخاطر المناخ (TCFD)، ودعم

الابتكار المالي عبر البيئة الرقابية التجريبية(Sandbox). وكذلك اعتماد معايير الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمى (ESG) المتعلقة بالاستدامة.

ومن أجل تعزيز ممارسات الاستدامة والشفافية في الأسواق المالية، أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر القرارين رقم ١٠٧ و١٠٨ لسنة ٢٠٢١، بما يتماشى مع المعايير الدولية. واللذين حددا إرشادات واضحة لإعداد تقارير الاستدامة تراعي المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة وTCFD، مما شكل مرجعية رئيسية للشركات للإفصاح عن ممارساتها المتعلقة بالاستدامة. ويعد إصدار هذين القرارين محاولة من الهيئة العامة للرقابة المالية إلى مواءمة ممارسات الأعمال مع مبادئ الاستدامة، كمطلب أساسي لبناء اقتصاد مرن وشامل، إدراكًا منها لأهمية دمج البعد البيئي في القرارات المالية والاستثمارية، حيث تسهم هذه الجهود في تعزيز قدرات الشركات المصرية التنافسية وسط الأسواق العالمية سريعة التطور . لتصبح مصر واحدة من الدول الرائدة عالمياً والأولى في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في تقديم إطار عمل إلزامي لإعداد التقارير عن المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة(ESG) ، وتأتي هذه الجهود ضمن استراتيجية الهيئة لدعم التحول نحو اقتصاد أخضر وتعزيز ممارسات التنمية المستدامة، بما يسهم في تحسين قدرة السوق المالية المصرية على جذب الاستثمارات المسؤولة بيئيًا ويتماشى مع أهداف التنمية المستدامة ورؤية مصر ٢٠٣٠.

ووفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١٠٧ لسنة ٢٠٢١، تلزم الشركات العاملة في مجال الأنشطة المالية غير المصرفية التي لا يقل رأس مالها المصدر أو صافي حقوق ملكيتها عن ١٠٠ مليون جنيه أن تقوم بإصدار إفصاحات ESG ضمن تقرير مجلس الإدارة السنوي والمُرفق بالقوائم المالية السنوية، أما بشأن قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١٠٨ لسنة ٢٠٢١ فيشتمل على ضوابط إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن الممارسات البيئية والمجتمعية والحوكمة المتعلقة بالاستدامة والآثار المالية للتغيرات المناخية، حيث ألزم القرار جميع الشركات المقيدة بالبورصة أن تقوم باستيفاء إفصاحات ESG ضمن تقرير مجلس الإدارة السنوي والمرفق بالقوائم المالية السنوية.

وقد اتخذت الهيئة هذين القرارين كخطوات استباقية؛ ضماناً لتوافق السوق المالى غير المصرفي المصري مع الاتجاهات الدولية، إدراكاً للتركيز العالمي المتزايد على الاستدامة والدور الحاسم للأسواق المالية في دفع التغيير، حيث أن هذه القرارات لم تكن مجرد إنجازاً إقليمياً فحسب، بل وضعت مصر في موقع الريادة عالمياً في إعداد التقارير عن الاستدامة، وقد صُمم الإطار ليغطي مختلف أحجام الأعمال، مع وضع معايير مخصصة لأنواع الأنشطة والقطاعات المختلفة. ومازلت جهود مجلس إدارة الهيئة مستمرة من أجل تطوير إطار يتماشى بشكل كامل مع أحدث المعايير العالمية، خاصةً المعيار IFRS S1 الذي يشمل المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة. حيث أن هذه المعايير توفر نهجاً شاملاً لإعداد تقارير الاستدامة.

ومن النتائج المُتوقعة لالتزام الشركات المصرية بالإفصاح عن ESG في ضوء متطلبات القرار رقم (١٠٧) والقرار رقم (١٠٨) لسنة ٢٠٢١ تعزيز القدرة التنافسية العالمية بالتوافق مع المعايير الدولية، مما سيمكّن الشركات المصرية من جذب الاستثمارات الأجنبية والمشاركة في الأسواق العالمية، وكذلك يعزز المرونة وإدارة المخاطر، من خلال تمكين المستثمرين من تقييم المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة. فضلاً عن تحسين الشفافية والمساءلة في السوق المالي غير المصرفي في مصر، إذ يضمن الإطار المحدث إفصاح الشركات عن معلومات غير مالية تتعلق بالاستدامة، مما يمكن المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية بناءه تكون أكثر وعياً واستدامة.

أما من منظور الشركات المُصدرة للأسهم والسندات، يُساهم الالتزام بالإفصاح عن ESG، وفقاً لهذين القرارين، في تعزيز السمعة المؤسسية، حيث أن الالتزام بالمعايير المستدامة يرفع من مكانة الشركات محليًا ودوليًا. وكذلك مساعدة هذه الشركات في تحسين أدائها الداخلي، نظراً لأن هذه الإفصاحات تتطلب تقييمًا مستمرًا للممارسات البيئية والاجتماعية، مما يدفع الشركات نحو تحسين الأداء التشغيلي وتقليل المخاطر. أما بشأن الجهات التنظيمية والرقابية؛ توفر هذه الإفصاحات معلومات جديدة تساعد الهيئة في مراقبة جودة الأداء والالتزام بالمعايير، مما يُعزز فعالية رقابة الهيئة على الشركات. كما ينعكس أثر التزام الشركات بهذين القرارين على العملاء والموظفين من خلال إلزام الشركات بممارسات مسؤولة بشكل أكبر بتقليل تأثيرها البيئي وتحسين مسؤوليتها الاجتماعية. كما أن افصاحات الاستدامة تعزز ثقة العملاء والجمهور في التزامها بالاستدامة والمسؤولية.

كما أن التزام الشركات بمتطلبات القرارين (١٠٧) و (١٠٨) يؤدى إلى تحسين بيئة العمل، ومن ثم ينعكس ذلك الاهتمام بالجوانب الاجتماعية والبيئة والحوكمة على حقوق العاملين وظروف عملهم. كما يؤدى إلى زيادة المشاركة، حيث يدفع الإفصاح عن الاستدامة إلى تعزيز ثقافة داخلية مبنية على القيم والمسؤولية والاستدامة. وأخيراً فإن الالتزام بهذين القرارين في السوق المالي المصرى، يتماشى مع التزامات مصر البيئية ضمن اتفاقيات المناخ وأهداف التنمية المستدامة. مما يدعم جهود الدولة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة ورؤية ٢٠٥٠.، والمساهمة في دعم الاستدامة الوطنية. حيث تأتي هذه الخطوات في إطار التزام الهيئة بتطوير الإطار التنظيمي للسوق المالية وتعزيز ممارسات الاستدامة، مما يضع مصر في موقع ريادي في المنطقة فيما يتعلق بالإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة.

وبالتالى يُعد قرارى مجلس إدارة الهيئة ١٠٧ و١٠٨ خطوة استراتيجية نحو تعزيز دور أصحاب المصالح في تحقيق تنمية اقتصادية شاملة ومستدامة، حيث تُصبح الشركات أكثر مساءلة، ويُصبح أصحاب المصالح أكثر تمكينًا واطلاعًا مما يؤدى إلى تحسين الإطار التنظيمي لسوق المال المصري. ويشير ذلك إلى أن الافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية المتعلقة بالاستدامة وفقاً لمتطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة رقم (١٠٧) و(١٠٨) يتضمن محتوى معلوماتى إضافي له تأثير جوهرى على أصحاب المصالح. ويخلق

تفعيل هذين القرارين طلباً على خدمات التوكيد المهنى غير التقليدية لمراقب الحسابات بشأن الافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية، أو الثلاثة معاً عبر تقارير الاستدامة.

١. هدف ورقة العمل:

تهدف ورقة العمل هذه إلى تحليل الإصدارات المهنية والفنية والدراسات السابقة ذات الصلة بالافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية المتعلقة بالاستدامة (ESG)، وخدمات التوكيد المهنى غير التقليدي لمراقب الحسابات ذات الصلة. وذلك في ضوء متطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) و(١٠٨) في السوق المالى غير المصرفي المصرى

٢. مشكلة ورقة العمل:

بلورة الطلب على خدمات التوكيد المهنى غير التقليدية لمراقب الحسابات بشأن الافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية المتعلقة بالاستدامة (ESG). وذلك في ضوء متطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) و(١٠٨) في السوق المالى غير المصرفي المصرى.

٣. أهمية الورقة:

تنبع الأهمية الأكاديمية لهذه الورقة في المقام الأول من سعيها إلى تضيق فجوة البحث المحاسبي في هذا المجال، واستجابة البحث العلمى لمتغيرات بيئة الاعمال والممارسة المهنية المصرية، من خلال وجهة نظر أكاديمية ومهنية

٤. التوصيف المهنى لخدمات التوكيد المهنى غير التقليدي(المفهوم، المعايير ذات الصلة):

التوكيد المهني هو خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، يتمثل طرفها الأول في معد المعلومات المطلوب التأكيد عليها، والثاني في القائم بعملية التوكيد المهني وهو مراقب الحسابات، أو شخص آخر إذا اقتضى الأمر، والطرف الثالث وهو المستفيد من عملية التوكيد المهني. وتسعى الشركات من خلال خدمات التوكيد المهني إلى تحسين جودة المعلومات بالنسبة لأصحاب المصلحة، من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن موضوع التوكيد والوصول لاستنتاج بشأن مدى صدق وعدالة هذه المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة أو الموجه إليه المعلومات موضوع التوكيد (علي، ٢٠٠٩). أي أن التوكيد المهني هو عمليه يعبر فيها القائم بها عن استنتاجاته المرتبطة بقياس وتقييم موضوع محدد تبعا لمعايير محددة (فرج، ٢٠١٧).

وفى هذا السياق، يُنظر إلى مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة (المراجعة التقليدية)، باعتبارها النموذج التقليدي لخدمات التوكيد المهني لمراقب الحسابات، تستهدف عمل توكيد إيجابي بشأن مدى صدق القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة. وينطوي معيار القياس في ظل المراجعة التقليدية على إطار إعداد التقارير المالية متمثلاً في معايير التقرير

المالية الدولية ومعايير المحاسبة المصرية، وكذا الدولية، التي لا يوجد لها مناظر دولى والقوانين واللوائح ذات الصلة. وقد أوضحت دراسة Coram et al., (2009) أن المراجعة لها قيمة مضافة في اتخاذ القرار بسبب تعزيز مصداقية وموثوقية المعلومات، وتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات وتقليل درجة عدم التأكد، وينعكس ذلك ايجاباً على قرارات أصحاب المصلحة.

لكن في ظل تغير احتياجات أصحاب المصالح، وازدياد حاجتهم إلى الإفصاح عن معلومات غير المالية مثل الإفصاح عن المخاطر والإفصاح عن الاستدامة والإفصاح عن الانبعاثات الكربونية وغيرها من الإفصاحات غير المالية المرتبطة ببيئة الأعمال الخارجية والتي تؤثر وتتأثر بالشركات، واعتبارها أحد المدخلات الرئيسية في نماذج اتخاذ القرارات، وكما هو الحال بالنسبة للمعلومات التاريخية السنوية الكاملة، تحتاج المعلومات غير المالية إلي التوكيد المهني بشأن مصداقيتها من قبل مراقب الحسابات، مما يُمكن المستثمرين من استخدام هذه المعلومات كمدخلات لاتخاذ القرارات.

ويتحقق ذلك من خلال التحقق من مزاعم (تأكيدات) Assertions الإدارة بشأن المعلومات غير المالية؛ ولكن في ظل اختلاف معايير قياس هذه المعلومات عن معايير قياس القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة التي تمثل مجال المراجعة الخارجية، أصبحت المراجعة خدمة تقليدية للتوكيد المهني، ومن ثم زاد الطلب على خدمات التوكيد المهني غير التقليدية لمراقب الحسابات وهي أي عملية توكيد بخلاف التوكيد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، أو القوائم المرحلية (الفحص المحدود) من أجل زيادة مصداقية المعلومات غير المالية المفصح عنها، التي تمثل مجال خدمات التوكيد المهني غير التقليدى (شحاته، ٢٠١٤).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن خدمات التوكيد المهنى التقليدية تختلف عن مثيلتها غير التقليدية من حيث مجالها، فبالنسبة لخدمات التوكيد المهنى التقليدية متمثلة في عملية المراجعة الخارجية يتضمن مجالها القوائم المالية التاريخية السنوية الكاملة وايضاحاتها المتممة. في حين أن مجال خدمات التوكيد المهني غير التقليدية قد يكون معلومات مالية أو غير مالية، تاريخية أو مستقبلية. وفى هذا السياق، أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى خدمات التوكيد المهني غير التقليدية تُصنف إلى ثلاث مجموعات وهي، المعلومات والبيانات غير المالية، والأنظمة وأداء العمليات، وأخيرا الالتزام بالقواعد والقوانين والحوكمة. وعليه يمكن القول بأن الإفصاح عن الاستدامة يُعتبر أحد مجالات خدمات التوكيد المهني غير التقليدية نظراً لكونه إفصاحاً عن معلومات غير مالية، كما أنه يدخل في نطاق مجال الالتزام بالقواعد والقوانين البيئية والاجتماعية والحوكمة.

وفي ضوء تعريف المراجعة الخارجية، عرف رمضان (٢٠٢١) خدمات التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن إدارة المخاطر، كأحد خدمات التوكيد المهنى غير التقليدي، أنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن الإفصاح عن

إدارة المخاطر للوصول لاستنتاج إيجابي عن مدى صدق وعدالة تلك المزاعم وفقا لمعايير قياس محددة وتوصيل النتائج لأصحاب المصلحة.

ومن هذا المنظور يعرف الباحث خدمات التوكيد المهني غير التقليدية بشأن الافصاحات البيئية والمجتمعية والحوكمية المتعلقة بالاستدامة، بأنها عملية التجمع والتقييم الموضوعى للأدلة الكافية والملائمة من أجل توفير استنتاج فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة مزاعم الإدارة بشأن أنشطتها البيئية والاجتماعية والتزامها الحوكمى المفصح عنها في تقرير الاستدامة المعد وفقاً لمتطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) و (١٠٨)، وأخيرا توصيل الاستنتاج الإيجابي المحايد الذي توصل إليه مراقب الحسابات في صورة تقرير مكتوب إلى أصحاب المصلحة بما فيهم إدارة الشركة.

وفى خطوة تفاعلية من المنظمات المهنية استجابة لزيادة طلب أصحاب المصلحة على خدمات التوكيد المهنى غير التقليدية لمراقب الحسابات على الافصاحات غير المالية، أصدرت هذه المنظمات معايير التوكيد المهنى الدولية ISAEs الصادرة عن مجلس معايير المراجعة الدولية والتوكيد الدولى (IAASB)، وكذلك معايير خدمات التصديق المهنى الأمريكية SSAEs، الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، بالإضافة إلى معايير التصديق الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB. توفر هذه المعايير إطاراً شاملاً لخدمات التوكيد المهني على افصاحات الشركات بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وعلى مراقب الحسابات أن يلتزم بهذه المعايير عند قيامه بالتوكيد المهني. على سبيل المثال يتناول معيار التوكيد المهني الدولي رقم ٣٠٠٠ (ISAE 3000) الارشادات العامة لخدمات التوكيد المهني غير التقليدية، حيث يُطبق هذا المعيار على المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركات بخلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية السنوية التاريخية وايضاحاتها المتممة، من أجل توفير تأكيد مستقل لأصحاب المصلحة بشأن موضوع التوكيد بناءً على معايير محددة مسبقًا، وذلك لتعزيز مصداقية المعلومات للمستفيدين (Caplan and Dutta, 2016).

ووفقاً لمتطلبات معيار التوكيد المهنى الدولى رقم ٣٠٠٠ يجب على مراقب الحسابات أولاً تحديد موضوع التوكيد، وتحديد المعايير الملائمة التي تُستخدم كأساس لتقييم موضوع التوكيد. ومن ثم التخطيط لعملية التوكيد بحيث يقوم مراقب الحسابات بوضع خطة عمل تراعي طبيعة الموضوع والمخاطر المرتبطة به، بالإضافة إلى توفير أدلة كافية وملائمة تدعم استنتاجه الإيجابي (توكيد معقولReasonable Assuranc) ، وبعد ذلك يتم إعداد تقرير يعبر فيه مراقب الحسابات عن استنتاجاته الإيجابي، يشير فيه مراقب الحسابات بشكل مباشر أن المعلومات تتوافق مع المعايير المحددة. كما أوضح معيار التوكيد المهنى الدولى رقم ٣٠٠٠ أنه في حالة عدم وجود أدلة يتضح منها أن المعلومات موضوع التوكيد لا تتمشى مع المعايير المحددة يقدم مراقب الحسابات تقرير باستنتاج سلبي (توكيد محدود Limited Assurance) وفيه يقدم مراقب الحسابات استنتاجا سلبيا، يشير فيه مراقب الحسابات إلى

عدم وجود أدلة يتضح منها أن المعلومات لا تتمشى مع المعايير المحددة. وأخيراً، أشار المعيار إلى أنه يجب على مراقب الحسابات إعداد التقرير النهائي والذي يجب أن يتضمن هدف الارتباط، ووصف للموضوع والمعايير المستخدمة، وطبيعة ومدى الإجراءات، والاستنتاج، وأي تحفظات أو استثناءات يرى مراقب الحسابات أنها ضرورية، وتوصيل هذا التقرير إلى أصحاب المصلحة .

وبالنظر إلى الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية والالتزام الحوكمى المرتبطة بالإفصاح عن الاستدامة في تقرير موحد منفصل عن القوائم المالية وايضاحاتها المالية، وفقاً لقرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) و(١٠٨)، الأمر الذي يعكس مدى أهمية هذه المعلومات وتأثيرها على قيمة الشركة، ومن ثم على قرارات أصحاب المصالح، وعليه يُمكن القول بأن التوكيد المهني على الإفصاح عن هذه المعلومات يعزز من مصداقية المعلومات المفصح عنها مما يضيف قيمة لهذا الإفصاح.

وقياسا على ما تقدم فإن عملية التوكيد المهني لمراقب الحسابات على افصاح الشركة عن أنشطتها الاجتماعية والبيئية والتزامها الحوكمى المتعلقة بالافصاح عن الاستدامة تمثل خدمة مهنية مستقلة توكيدية تصديقية ثلاثية الأطراف يقوم بها مراقب الحسابات من أجل تحسين جودة هذه المعلومات، ويقوم فيها بجمع الأدلة الكافية والملائمة للوصول لاستنتاج ملائم عن مدى عدالة الإفصاح عن الاستدامة.

اتساقاً مع مدخل مراجعة القوائم المالية؛ يتمثل مجال التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة في المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة الذي أعدته الإدارة والذي يتضمن الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بأنشطتها الاجتماعية والبيئية والتزامها الحوكمى المتعلقة بالاستدامة، ويُطلب من مراقب الحسابات إعداد تقرير يتضمن استنتاجه بشأن عدالة الإفصاح في هذا التقرير، وفقاً لمتطلبات معيار التوكيد المهنى الدولي رقم ٣٠٠٠ (ISAE 3000)، والذي يحتوي على إرشادات تساعد مراقب الحسابات على إنجاز مهمة التوكيد المهني بكفاءة وفاعلية في جميع مراحلها بدايةً من مرحلة قبول التكليف مرورا بمرحلتي التخطيط والتنفيذ حتى مرحلة كتابة التقرير الذي يتضمن استنتاج مراقب الحسابات بشأن افصاحات الشركة عن الاستدامة(شحاته، ٢٠١٤؛ أبوجبل وأخرون ٢٠٢٣؛ Basuki & Badaway, 2021؛Manurung, 2010)

أما بشأن نطاق عملية التوكيد المهني على إفصاح الإدارة عن المعلومات ذات الصلة بأنشطتها الاجتماعية والبيئية والتزامها الحوكمى المتعلقة بالاستدامة، تختلف من عملية توكيد لأخرى، تبعا لشروط التكليف، وتقييم مراقب الحسابات لبيئة الشركة متضمنة هيكل الرقابة الداخلية، وتبعا لحكمه المهني من حيث مخاطر التكليف والأهمية النسبية، وكل ذلك في ضوء معايير التوكيد المهني. وكاستجابة لذلك يحدد مراقب الحسابات مدى ونوعية وطبيعة وتوقيت الاختبارات التي يقوم بها للحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تستخدم كأساس للحكم على الإفصاح عن الاستدامة.

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن إجراءات التوكيد المهنى هنا تخضع للحكم الشخصي لمراقب الحسابات إلا أنه يمكن تحديد هذه الإجراءات بالقياس على عمليات التوكيد المهني الأخرى، وبالتالي قد تتمثل وسائل وأدوات جمع الأدلة للتوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة في؛ الملاحظة، والاستفسارات الشفوية عن طريق المقابلات الشخصية مع الإدارة، والاستفسارات المكتوبة في شكل إفادات من الإدارة، بالإضافة إلى التقصي والتحري وفحص المستندات المرتبطة بما ورد في تقرير الإدارة عن أنشطتها البيئية والاجتماعية والتزامها الحوكمى.

وبالنسبة للمقاييس التي يعتمد عليها مراقب الحسابات كمقياس لصدق المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة الذي تعده الإدارة والتحقق من مزاعم الإدارة بشأن إدارة المعلومات الواردة في هذا التقرير، يمكن الاستعانة بمجموعة من المعايير والمبادئ الدولية التي تنظم وتوجه الإفصاح عن الاستدامة، وتهدف هذه المعايير إلى ضمان الشفافية، وقابلية المقارنة، ومصداقية المعلومات غير المالية التي تفصح عنها الشركات، وخاصة فيما يتعلق بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) ومن أبرز هذه المعايير والمبادئ؛ معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI – Global Reporting Initiative)، وتشمل معايير محددة لكل جانب من جوانب الاستدامة مثل المياه، الطاقة، حقوق الإنسان، الحوكمة، حيث تركّز هذه المعايير على أثر الشركة على الاقتصاد والبيئة والمجتمع.

بالإضافة إلى المعايير الدولية ذات الصلة بالاستدامة وهى؛ معيار IFRS S1 الذي يتناول الإفصاح العام عن الاستدامة. ومعيار IFRS S2 الذي يختص الإفصاح المتعلق بالمناخ، والصادرة عن مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB – International Sustainability Standards Board)التابع لمجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وكذلك المعيار الدولي للمواصفات القياسية – ISO 26000 الإرشادات المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية الذى يتناول قضايا مثل حقوق الإنسان، ممارسات العمل، البيئة، ممارسات الأعمال العادلة. وكذلك إطار الإفصاح المناخي (TCFD – Task Force on Climate-related Financial Disclosures) الذي يُركّز على الإفصاح عن المخاطر والفرص المرتبطة بتغير المناخ. فضلاً عن إطار – SASB مجلس معايير المحاسبة المستدامة الذي يحتوي على مجموعة مجموعة من المبادئ والإرشادات للافصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمية الموجهة نحو القطاع، ويستخدمه المستثمرون في تقييم أداء الشركات ذات الصلة بأنشطة ESG .

أما بشأن بيئة الممارسة المهنية المصرية، بجانب المعايير والمبادئ الدولية السابق ذكرها، هناك مجموعة من المعايير والقوانين المصرية ذات الصلة بالاستدامة وESG، والتي تدخل ضمن مقاييس صدق المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة في بيئة الأعمال المصرية، مثل قرارى رقم (١٠٧) و(١٠٨) الصادران عن مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، وفقاً لهذين القرارين فإن الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ملزمة، باستثناء البنوك، بتقديم تقارير إفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة.(ESG) ، وتقديم إفصاحات

تتعلق بالمخاطر المالية المرتبطة بتغير المناخ(TCFD) . بحيث تتضمن هذه التقارير الافصاح عن استهلاكها من الموارد (الكهرباء، المياه، الطاقة)، وكيفية إدارة النفايات والانبعاثات، والافصاح عن ممارسات العمل وحقوق الإنسان، بالإضافة إلى الإفصاح عن التنوع والحوكمة والمخاطر البيئية والمناخية. بالإضافة إلى قانون البيئة المصري رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ (وتعديلاته)، حيث يُلزم هذا القانون الشركات بالافصاح عن الأثر البيئي للمشروعات قبل بدء التشغيل. وعلى الرغم من أنه لا يغطّي الإفصاح الشامل عن الاستدامة، ولكنه جزء من هذه منظومة متمثلاً في الإفصاح البيئي. وأخيراً دليل حوكمة الشركات المصرية، الصادر عن مركز المديرين المصرى، ويتضمن مبادئ حوكمة مرتبطة بالاستدامة مثل ؛ الشفافية ومكافحة الفساد وحقوق أصحاب المصلحة. **وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث انه يمكن لمراقب الحسابات جعل المعايير والأطر المستخدمة في الإفصاح عن الاستدامة وأبعادها الثلاثة ESG هى معايير قياس صدق المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة.**

وبالنسبة لتقرير مراقب الحسابات بشأن عملية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة فإن مراقب الحسابات يعد تقريرا يوضح فيه استنتاجاته بشأن خدمة التوكيد المهني. وقد يكون هذا الاستنتاج ايجابي (توكيدا معقولا) أو استنتاج سلبي(توكيدا محدودا). وتتم عملية التوكيد المهنى وفقاً لمتطلبات معيار التوكيد المهنى الدولي رقم ٣٠٠٠ ونظيره المصري رقم ٣٠٠٠ في إعداد التقرير، مع مراعاة الجوانب الشكلية للتقرير المتمثلة في؛ عنوان التقرير المتمثل في "تقرير مراقب الحسابات عن التوكيد المهني على تقرير الإدارة بشأن الإفصاح عن الاستدامة، والموجه إليهم التقرير وهم مساهمي الشركة مصدرة تقرير الاستدامة، وتاريخ التقرير والتوقيع. مع الحفاظ على محتوى التقرير من حيث فقراته والمتمثلة في؛ الفقرة الافتتاحية، وفقرة نطاق العمل، وفقرة المعايير المهنية المطبقة ومستوى التأكيد، وفقرة القيود على استخدام التقرير، وفقرة الإجراءات المنفذة، وفقرة مسؤولية إدارة الشركة، وفقرة مسؤولية مراقب الحسابات، وأخيرا فقرة الاستنتاجات.

ومن خلال تحليل متطلبات قرارى مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية رقم (١٠٧) و (١٠٨) وتوضيح تأثيرها على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، يرى الباحث أنه في ضوء القرارين رقم ١٠٧ و ١٠٨ لسنة ٢٠٢١، والذي يُلزم الشركات المقيدة في البورصة وشركات الخدمات المالية غير المصرفية بالإفصاح عن ممارسات الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكمة(ESG) ، برزت حاجة متزايدة إلى خدمات التوكيد المهني المقدمة من مراقبي الحسابات. وقد أدى هذين القرارين إلى توسيع نطاق عمل مراقب الحسابات ليشمل التحقق من صدق وجودة المعلومات غير المالية، وخاصة تلك المتعلقة بمخاطر التغير المناخي والتأثيرات البيئية والاجتماعية والالتزام الحوكمى للشركات.
ويأتي هذا التوسع استجابةً لمتطلبات المستثمرين والجهات الرقابية نحو تقارير موثوقة ومبنية على معايير معترف بها مثل GRI و TCFDوISSB،كما تسعى الشركات إلى الإفصاح عن تقارير الاستدامة مرفق معها تقرير توكيد مهنى باستنتاج إيجابي من قبل

مراقب حسابات مستق من أجل تحسين تصنيفها في مؤشرات ESG الدولية .ومع ذلك، يواجه مراقبو الحسابات تحديات مهنية متعددة منها؛ عدم وجود، حتى الآن وفي حدود علم الباحث، معايير دولية أو مصرية توضح إرشادات كيفية أداء خدمات توكيد المهنى على تقارير الاستدامة، فضلاً عن نقص الخبرات الفنية في مجال الاستدامة، خاصة في ظل افتقار مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى كوادر متخصصة في ESG والمناخ، بالإضافة إلى تعدد الأطر والمعايير الدولية والمصرية المستخدمة في الإفصاح عن الاستدامة وأبعادها ESG. وعلى الرغم من هذه التحديات، فإن البيئة التنظيمية الجديدة تخلق فرصًا واسعة لمكاتب المحاسبة لتقديم خدمات مهنية متخصصة في مجال مراجعة وتوكيد تقارير الاستدامة، وكذلك تقديم الاستشارات المرتبطة ببناء نظم الإفصاح غير المالي، مما يستلزم تطوير المهارات المهنية والتقنية للمراقبين، وإصدار أطر وطنية تنظم هذا النوع من التوكيد.

٥. خلاصة ورقة العمل ومجالات البحث المقترحة:

يخلص الباحث مما سبق إلى أهمية التوكيد المهني على الإفصاح عن الاستدامة وأبعادها ESG من حيث أنها خدمة غير تقليدية وغير نمطية يعتمد على جانب كبير منها على الحكم الشخصي، حيث لا يوجد معايير مهنية محددة يُمكن لمراقب الحسابات الاسترشاد بها عند أداء التوكيد المهنى على الإفصاح عن الاستدامة، مع عدم وجود إجراءات واضحة لهذه الخدمة، مما يصعب من تحديد مستوى التوكيد وقياس المخاطر المرتبطة بعملية التوكيد وتحديد مستويات الأهمية النسبية بالإضافة إلى صعوبة تحديد نوعية وطبيعة ومدى إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة المتعلقة بمزاعم الإدارة بشأن الإفصاح عن الاستدامة. وبالرغم من ذلك، إلا أنه لا يوجد خلاف على أن التوكيد المهني غير التقليدي على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة يحسن جودة هذه المعلومات ويزيد من مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها ومن ثم يؤثر إيجابا على قرارات أصحاب المصلحة.

أما بشأن مجالات البحث المقترحة، يعتقد الباحث بضرورة إجراء العديد من البحوث الأكاديمية في هذه النقطة البحثية مستقبلاً في بيئة الأعمال المصرية مثل، اختبار أثر التوكيد المهنى لمراقب الحسابات بشأن المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة على قرارات الاستثمار وقرارات منح الائتمان: دراسة تجريبية. دراسة تحليلية لفجوة التوقعات بين مستخدمي تقارير الاستدامة ومقدمي خدمات التوكيد المهنى بشأن هذه التقارير: دراسة ميدانية. أثر التوكيد المهني لمراقبي الحسابات بشأن المعلومات المفصح في تقارير الاستدامة على مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في تقارير الاستدامة: دراسة تجريبية.

المراجع:

أولاً المراجع العربية:

أبو جبل, نجوى محمود احمد, ميخائيل, نرجس قيصر بولس, الشاعر, & أحمد إبراهيم أحمد. ٢٠٢٣. أثر التوكيد المهني لتقارير الاستدامة على قرارات مستخدمي التقارير المالية. مجلة البحوث المحاسبية، ١٠(١): ٦٠-٩٣.

الهيئة العامة لسوق المال . ٢٠٢١. ضوابط إفصاح الشركات العاملة في مجال الأنشطة المالية غير المصرفية عن الممارسات البيئية والمجتمعية والحوكمة المتعلقة بالاستدامة والاثار المالية للتغيرات المناخية، قرار رقم ١٠٧ لسنة ٢٠٢١ ، متاح على : http://www.cma.gov.eg.

الهيئة العامة لسوق المال.٢٠٢١. ضوابط إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصريةعن الممارسات البيئية والمجتمعية والحوكمة المتعلقة بالاستدامة والاثار المالية للتغيرات المناخية، قرار رقم ١٠٨ لسنة ٢٠٢١ ، متاح على : http://www.cma.gov.eg.

الهيئة العامة لسوق المال. ٢٠٠٨. مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية (٣٠٠٠)، قرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، متاح على : http://www.cma.gov.eg

رمضان، علي الجوهري. ٢٠٢١. أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن إدارة المخاطر على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية الأعمال، جامعة بنى سويف ٥(١)، ١-٦١.

شحاته، السيد شحاته. ٢٠٢٥. أثر توكيد مراقب الحسابات على افصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة ميدانية وتجريبية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف،٢(١)، ١٢٧: ١٨٥.

علي، عبد الوهاب نصر. ٢٠٠٩. موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة- وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية. الجزء الثالث- الدار الجامعية – الإسكندرية.

فرج، هاني خليل. ٢٠١٧. أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية. الفكر المحاسبي، ٢١(١)، ٦٢٣-٦٨٣.

ثانياً المراجع الأجنبية:

Badawy, H. 2021. The impact of assurance quality and level on cybersecurity risk management program on non-professional Egyptian investors' decisions: an experimental study. Alexandria journal of Accounting Research, 5(3), 1-56.

Basuki, H. & Manurung, A. M.2010 . An analytical assessment of assurance practices in social environmental and sustainable reporting in the United Kingdom and North America. Gadjah Mada International Journal of Business, 12(1), 75-115.

Caplan, D. and Dutta, S. 2016. Managing the risk of misleading financial metrics in annual reports: A first step towards providing

assurance over management's discussion. Journal of Accounting Literature, 36, 1–27.

Coram P. J., G. S. Monroe and D. R. Woodlif .2009. The Value of Assurance on Voluntary Nonfinancial Disclosure:An Experimental Evaluation. Auditing: A Journal oF Practice & Theory, 28(1): 137–151

Global Reporting Initiative (GRI) , 2013, Sustainability Reporting Guidelines, Version G4 , available at : http// www.globalreporting.org.

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Statements: International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, available at : http://www.ifac.org/auditing-assurance

The International Organization for Standardization, 2010, ISO 26000 - Social responsibility, available at : http://www.iso.org