

## تعزيز ابلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة

## Enhancing Auditor Reporting In Light Of International Assurance Standards And Their Reflection On Activating The Credibility Of Sustainability Reports

Reem.Saadi@Baghdadcollege.Edu.Iq

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

م. م. ريم سعدي حسن

Mohammed\_Altai@Baghdadcollege.Edu.Iq

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

م. م. محمد عبد الامير جواد

## المستخلص:

تتمثل خدمات التأكيد بأبداء رأي واضح ومستقل عن جميع المعلومات المالية وغير المالية ، أذ تعد أوسع من الخدمات المرتبطة بتدقيق القوائم المالية وابداء الرأي (التصديق) وتتعداهم لنطاق أوسع ، ويمكن التمييز بين خدمات التدقيق والتصديق والتأكيد بأن خدمات التدقيق تتعلق بأبداء الرأي بالقوائم المالية وخدمات التصديق تتعلق بأبداء الرأي بمجموعة واسعة من المعلومات المالية وبشكل أوسع من القوائم المالية وخدمات التأكيد تضمن أبداء الرأي عن معلومات متكاملة مالية وغير مالية ومن هذا المنطلق جاءت فكرة البحث الموسوم "تعزيز ابلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة" ، أذ تمثلت مشكلة البحث بتساؤل واحد هو "أن لمعايير التأكيد الدولية دور فعال في تعزيز ابلاغ المدقق وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة " اما هدف البحث فهو توضيح مفهوم ابلاغ المدقق ودور معايير التأكيد الدولية في تطويره وتعزيزه كذلك دور معايير التأكيد الدولية في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة ، وتوصل البحث الى عدة أستنتاجات من اهمها وجود رغبة كبيرة من قبل مراقبي الحسابات لتطوير امكانياتهم المهنية والتحول من التدقيق التقليدي الى تدقيق وفحص وتقديم خدمات التاكيد وفق المعايير الدولية ، كما توصل البحث الى عدة توصيات من أهمها أن على المنظمات والهيئات التدقيقية التركيز على تطوير كوادرها من حيث الدورات المؤتمرات وورش العمل في مجال خدمات التاكيد وفقا لمعايير التأكيد الدولية .

الكلمات المفتاحية: ابلاغ المدقق، معايير التأكيد الدولية، تقارير الاستدامة

## Abstract:

The Assurance Services Are Represented By Expressing A Clear And Independent Opinion On All Financial And Non-Financial Information, As It Is Broader Than The Services Related To Auditing Financial Statements And Expressing Opinion (Certification) And Extends Them To A Wider Range, And It Is Possible To Distinguish Between Auditing And Certification Services And Confirming That Audit Services Relate To Expressing Opinion On Financial Statements And Certification Services Related To By Expressing An Opinion On A Wide Range Of Financial Information And More Broadly Than The Financial Statements And Assurance Services That Include Expressing An Opinion On Integrated Financial And Non-Financial Information And From This Standpoint Came The Idea Of The Research Tagged "Enhancing Auditor Reporting In Light Of International Assurance Standards And Their Reflection On Activating The Credibility Of Sustainability Reports" The Research Problem Was Represented By One Question, Which Is That "International Assurance Standards Have An Effective Role In Strengthening Auditor Reporting And Activating The Credibility Of Sustainability Reports." The Aim Of The Research Is To Clarify The Concept Of Auditor Reporting And The Role Of International Assurance Standards In Developing And Strengthening It, As Well As The Role Of International Assurance Standards In Enhancing The Credibility Of Sustainability Reports. The Research Reached Several Conclusions, The Most Important Of Which Is The Existence Of A Great Desire On The Part Of Auditors To Develop Their Professional Capabilities And Shift From Traditional Auditing To Auditing And Examination And Providing Assurance Services In Accordance With International Standards. The Research Also Reached Several Recommendations, The Most Important Of Which Is That Audit Organizations And Bodies Should Focus On Developing Their

Cadres In Terms Of Courses. Conferences and Workshops in the Field Of Assurance Services In Accordance With "International Assurance Standards".

**Key Words:** Auditor Notification, International Assurance Standards, Sustainability Reporting

## المقدمة:

لقد زاد الاهتمام حول تطوير وتعزيز ابلاغ المدقق من خلال إصدار مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي ( laasb ) (International Auditing And Assurance Standards Board- المعيار الدولي رقم ( ٣٠٠٠ ) الموسوم " عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية" وبمراحله الاربعة ( مرحلة قبول التكاليف ، مرحلة التخطيط ، مرحلة التنفيذ ، مرحلة أعداد التقرير عن نتائج التأكيد ) وما أشار اليه المعيار من أمور ينبغي أن يتضمنها التقرير والذي يمكن أن يسهم تطبيق ذلك المعيار في تقويم محتوى ابلاغ المدقق لينعكس بنهاية المطاف على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة نتيجة لما تسهم به خدمات التأكيد من تطبيق معايير تأكيد تقارير الاستدامة لأضفاء الثقة والمصداقية عليها .

## المبحث الاول - منهجية البحث:

١- مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

"أن لمعايير التأكيد الدولية دور فعال في تعزيز ابلاغ المدقق وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة "

٢- هدف البحث: يهدف البحث الى توضيح بعض لنقاط من أهمها:

- توضيح مفهوم ابلاغ المدقق ودور معايير التأكيد الدولية في تطويره وتعزيزه.
- توضيح دور معايير التأكيد الدولية في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

٣- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث بتوضيح الدور الفعال الذي يقوم به ابلاغ المدقق من خلال تقريره حول الانشطة المستدامة وتفعيل مصداقية تلك التقارير بتطبيق معايير التأكيد الدولية.

٤- فرضية البحث: يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها: " تسهم معايير التأكيد الدولية في تعزيز وتطوير ابلاغ المدقق وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة " وتتنبأ منها الفرضيات الفرعية الآتية:

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين معايير التأكيد الدولية وتعزيز ابلاغ المدقق.

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين ابلاغ المدقق وفقا لمعايير التأكيد الدولية وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة.

٥- عينة البحث: تم اختيار عينة البحث بشكل: عشوائي وتم الاقتصار على الأكاديميين ومراقبي الحسابات من لهم معرفة وخبرة في مجال معايير التأكيد، وكان عدد الاستبانات الموزعة (٨٠) والمستردة (٧٠)، وأجاب الأكاديميون على (٣٢) استبانة اما مراقبي الحسابات أجابوا على (٣٨)، وكان التحصيل العلمي للعينة من حملة الدكتوراه او ما يعادلها بنسبة ٤٢ % وحملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها بنسبة ٥٨ %.

## المبحث الثاني: ابلاغ المدقق وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة على وفق معايير التأكيد الدولية.

### ١- معايير التأكيد الدولية:

١-١ خدمات التأكيد : في تسعينات القرن الماضي تم الاستمرار في تقديم خدمات تدقيقية تقليدية تقتصر على أبداء الرأي حول مصداقية وعدالة القوائم المالية ، وبدأ بعد ذلك اهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات المتكاملة المالية وغير المالية ورغبتهم بالحصول على معلومات أكثر مصداقية لذلك ظهرت خدمات التأكيد بدل من تلك الخدمات التقليدية لتقدم آراء وتقارير عن جميع المعلومات المالية وغير المالية ( ياسين والبكوع ، ٢٠١٤ : ١٨٤ ) ، في عام ١٩٩٣ قامت lacpa بتشكيل لجنة خاصة لدراسة خدمات التأكيد أطلق عليها لجنة "البوت" وقد صدرت هذه اللجنة عدة أمور من أهمها (لطفي ، ٢٠٠٥ : ٦٦٩ ) :

- ان خدمات التأكيد تتقح البيانات الأولية لتحولها الى معلومات موثوقة.
  - تسهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات ونتائجها.
- وتم تعريف خدمات التأكيد وفقا" للمعايير الدولية بانها عملية يعبر بها الممارس عن أستنتاج مهم لرفع درجة ثقة المستخدم المقصود وعلى الجهة المسؤولة بشأن نتيجة تقديم أو قياس الموضوع وفقا لمقاييس محددة (جمعة، ٢٠٠٩: ٢٣)، وتم تحديد تلك الخدمات من قبل (شحاته ، ٢٠١٤ : ١٦)
- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على درجة الثقة بنظام المعلومات المحاسبية.
  - تقييم سياسات الإدارة.
  - إجراء دراسة مسحية عن حاجة ورضا مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ٢-١ العناصر الأساسية لخدمات التأكيد:**
- ذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation Of Accountants-Ifac) بموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد عدة عناصر لخدمات التأكيد هي كالتالي: (IFAC,2012;12-14)
- الموضوع: من الممكن أن يأخذ الموضوع عدة أشكال في تقرير التأكيد منها الاداء المالي والاداء الغير مالي مثل المؤشرات الرئيسية للكفاءة وانظمة الرقابة وما شابه ذلك.
  - المقاييس: وهي علامة مستخدمة لتقييم وقياس الموضوع عند اعداد وعرض المعلومات وقد تكون تلك المقاييس هي المعايير الدولية لأعداد التقارير.
  - الادلة: يقوم الممارس بتخطيط واداء عملية التأكيد متخذاً" موقف التشكيك المهني من أجل الحصول على أدلة مناسبة وكافية بشأن ما إذا كانت المعلومات خالية من الاخطاء الجوهرية مع الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية ومخاطر عملية التوكيد وكمية ونوعية الادلة المتوفرة.
  - تقرير التأكيد: يقدم الممارس تقريراً خطياً يحتوي على أستنتاج التأكيد الذي تم الحصول عليه بشأن معلومات الموضوع. ومما سبق يمكن القول إن الاتحاد الدولي للمحاسبين وضع العلاقة بين الاطراف الرئيسية لعملية التأكيد وهم (الممارس، الجهة المسؤولة، مستخدمي المعلومات المحاسبية) وتم استخدام مصطلح الممارس الذي يعد معناه أوسع من مصطلح المدقق وذلك وفقا لما نصت عليه المعايير الدولية.
- ٣-١ متطلبات تطبيق معايير التأكيد الدولية:**
- تعتبر معايير التأكيد الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر التعليمات والارشادات اللازمة للتمكن من القيام بالاجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التأكيد وتسهم تلك الارشادات في تنظيم الاداء المهني لمن يمارس عملية التأكيد وتوفير قدر كبير من التجانس بالاداء مما يمكن للمستخدمين من اجراءالمقارنة بين تقارير التأكيد وسهولة تفسيرها وفهمها، وأن معيار التأكيد الدولي (٣٠٠٠) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (International Auditing And Assurance Standards Board -laasb) والموسوم بعنوان " عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية" حيث يتضمن المتطلبات الأساسية والتفصيلية للقيام بعملية التأكيد وتعد تلك المتطلبات بمثابة الأسس والمبادئ الرئيسية التي تنظم عمليات التأكيد وتحدد واجبات من يقوم بها وصولا الى كتابة ابلاغ المدقق بشكل موثوق ومصدق (حسين، ٢٠١٣ : ٢٥) ، ويتلخص معيار التأكيد الدولي رقم (٣٠٠٠) بأربع مراحل وكالاتي: (laasb- lase3000: 2013; 20-22)
- مرحلة قبول التكليف: تبدأ هذه المرحلة عند قبول الممارس لتكليفه بمهمة التأكيد على قوائم الوحدات الاقتصادية اذ ينبغي الحصول على المعلومات الكافية عن تقارير الوحدة وأنشطتها وتقييم الكفاءات الفنية والمهنية للمدققين وتحديد مدى استقلاليتهم ومدى قدرتهم في تأدية واجباتهم.

- مرحلة التخطيط: يجب أن يراعى في هذه المرحلة إصدار أحكام عن خطر التأكيد على تقارير الاستدامة وطبيعة وتوقيت جمع الأدلة الكافية وتقييمها فيما إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية مع تحديد أهم العناصر المؤثرة في قرار مستخدمي المعلومات المحاسبية،
  - مرحلة التنفيذ: تتمثل هذه المرحلة في أداء إجراءات التأكيد التي بموجبها ينبغي على ممارس مهنة التأكيد الأستعانة ببعض الخبراء ومن لديهم المعرفة والمهارة في حل المشاكل التي تواجههم فضلا عن الحصول على الأدلة الكافية والملائمة للقيام بتنفيذ مهمة التأكيد.
  - مرحلة اعداد التقرير عن نتائج التأكيد: تتمثل هذه المرحلة بالاداة التي بموجبها يتم توصيل ما تم التوصل اليه من استنتاجات خاصة بعملية التأكيد، والمتمثلة بأبلاغ المدقق المتضمن أيضا " عنوان وتاريخ المقصود له.
  - وأشار المعيار الدولي رقم (٣٠٠٠) الموسوم " عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية" الصادر عن (laasb) الى أن تقرير عملية التأكيد الذي يقدمه الممارس ينبغي أن يراعى به الآتي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨: ٩٢٢)
  - مدى حصول الممارس على أدلة كافية لدعم رأيه في التقرير.
  - أن يكون تقريراً مكتوباً.
  - لايتطلب وجود صيغة محددة لتقديم تقارير التأكيد لأن ذلك يرتبط بالمهمة المحددة.
  - التقرير يجب أن يحتوي على العناصر الأساسية مثل العنوان المناسب ووضوح المخاطر والوصف الوافي للموضوع والتاريخ وأسم وتوقيع الممارس.
  - المسؤوليات الأخرى لتقديم التقرير مثل ملائمة الاتصال مع المكلفين بالمراقبة.
- ٢- ابلأغ المدقق وفقا لمعايير التأكيد الدولية: -
- ٢-١ مفهوم ابلأغ المدقق:
- يتمثل ابلأغ المدقق بقيام المدقق بأبلاغ مستخدمي المعلومات المحاسبية برأيه حول التقارير الخاصة بالوحدة من خلال تقرير يصدره عند الانتهاء من عملية التدقيق، ويتم الاعتماد على ذلك التقرير للتأكد من خصائص تلك التقارير ومدى مطابقتها مع المعايير المحاسبية والقواعد والأرشادات المعتمدة من قبل الوحدة (الخليل: ٢٠٠٦ ، ٧)، لذا يترتب على المدقق مسؤولية الابلاغ على نتائج أعمال التدقيق وما قد يكتشفه من أخطاء وغش، ويتوجه هذا الابلاغ الى الجهات المستفيدة كآلآتي: (الحسيني: ٢٠١١ ، ٣ ،
- ابلأغ ادارة الوحدة بالنتائج المتوصل أليها من قبل المدقق.
  - ابلأغ مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  - ابلأغ السلطة الأشرافية العليا.
- لذا يعرف ابلأغ المدقق بانه الابلاغ عن النتائج التي تم التوصل أليها من قبل المدقق بعد الأنتهاء من عملية التدقيق في الوحدات محل التدقيق وتوجيه ذلك الابلاغ الى الجهات المستفيدة بشكل تقرير يوضح رأي المدقق بشأن صدق وعدالة تقارير الوحدة الاقتصادية ( Geiger Et Al; 2002,70 ) ، وكما تم تعريفه بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لأبداء رأي فني محايد بهدف أعلام المستخدمين عن مدى صحة البيانات والمعلومات للأعتماد عليها ومدى مصداقيتها وعدالتها ( الحمود : ٢٠١١ ، ٢٣ ) ، ويمكن القول أن ابلأغ المدقق هو تقرير مكتوب يصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا ( المدقق) يبلغ من خلاله الجهات المستفيدة عن رأيه (المحايد والنزيه) بصدق وعدالة وشفافيةالتقارير المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة محل التدقيق لمساعدتهم في ألتخاذ القرارات الرشيدة ولأضفاء الثقة والمصداقية عليها .
- ٢-٢ أهمية ابلأغ المدقق: ينبغي توضيح أهمية ابلأغ المدقق للجهات المستفيدة منه كآلآتي: (حمود وآخرون ، ٢٠١١ : ١٩٢)

- تحقيق قيمة مضافة للتقارير الخاصة بالوحدة محل التدقيق وذلك من خلال رأي المدقق الذي يساعد على تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات المحاسبية المتضمنة لها تلك التقارير ومدى إمكانية الاعتماد عليها باتخاذ القرارات.
- يعد ابلأغ المدقق المنتج النهائي للعملية التدقيقية الذي قام بها المدقق ومؤشر هام على أنجازه لأعماله وفقاً لمبادئ ومعايير محلية أو دولية.
- يؤكد أبلأغ المدقق على مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية من قبل الوحدة عند اعداد تقاريرها وفقاً للمبادئ والمعايير المحلية والدولية فضلاً عن اللوائح والإرشادات والتعليمات الصادرة من ادارتها.

### ٢-٣ محتويات ابلأغ المدقق وفقاً لمعايير التأكيد الدولية:

- تنص معايير التأكيد الدولية على عدة فقرات أساسية من الضروري أن يتضمنها أبلأغ المدقق (تقرير المدقق) كالاتي: (سويد والمشهداني ، ٢٠١٥ : ٤٣-٤٤)
- المقدمة: تحدد المقدمة القوائم التي تم تدقيقها وابداء الرأي في مدى عدالتها وصدقها.
- النطاق: تحدد فقرة النطاق طبيعة العملية التدقيقية التي تمت من قبل المدقق والمعايير التي تم أتباعها للحصول على تأكيد مناسب للتقارير وبالشكل العادل والمحايد.
- رأي المدقق: تعد هذه الفقرة من أهم محتويات ابلأغ المدقق إذ يتم بها عرض كافة النتائج التي تم التوصل إليها بشكل مستقل ونزيه.
- كما نصت معايير التأكيد الدولية على عدة فقرات تأكيدية ينبغي أن يتم الاهتمام بها عند اعداد ابلأغ المدقق والتي من شأنها تلفت انتباه مستخدمي المعلومات عن أمور تم عرضها أو لم يتم عرضها بالتقارير محل التدقيق والتي ستكون أساسية في فهم تلك التقارير أو فهم العملية التدقيقية من قبل المستخدمين، لذا ينبغي أدرأج فقرات تأكيدية في أبلأغ المدقق وبعد فقرة الرأي وهي: (laasb,lase3000,2013; 20-25)
- ابلأغ عن مسؤولية ادارة الوحدة محل التدقيق، وتوضيح مسؤولية المدقق حول أبداء رأي خاص بالتقارير ووفقاً للعملية التدقيقية المبنية على معايير التأكيد الدولية.
- اختيار سياسات محاسبية مناسبة وتصميم وتطبيق نظام رقابة داخلي لمنع أي تحريفات وأخطاء.
- ابلأغ عن تعديل الرأي في حالة عدم خلو التقارير من الاخطاء والغش وبشكل تام.
- أبداء رأي سلبى أو متحفظ حسب طبيعة الاخطاء سواء كانت واسعة النطاق أو غير واسعة.
- عدم أبداء الرأي عند عدم الحصول على أدلة التدقيق والاثبات الكافية.
- ابلأغ عن فقرات تأكيدية تنبه المستخدمين في حالة وجود أفصاحات إضافية خارجة عن الإطار المعتمد.
- تأكيد الرأي غير المعدل مع وجود أفصاحات كافية وأبرأز الشكوك الجوهرية.
- تأكيد تدقيق المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية والتي يمكن أن تضعف من مصادقية التقارير محل التدقيق.

### ٢-٤ تعزيز ابلأغ المدقق وفقاً لمعايير التأكيد الدولية:

- نتيجة التطورات الحالية في جميع المجالات ومن أهمها مجال التدقيق أصبح مواكبة هذه التطورات أمر ضروري من خلال توجيه وتوافق الممارسات والعمليات دولياً مع ضرورة وضع معايير تنظم عمل تلك المهن، وتبنى ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين بتأسيس لجنة دولية لأصدار معايير التدقيق وتحديد تقارير التدقيق (شكلاً ومحتوى) وذلك من أجل توافق ابلأغ المدقق على المستوى الدولي.

وبما أن ابلأغ المدقق يشير الى النتائج المتوصل إليها والتعبير عن رأي مستقل ومحايد حول عدالة تقارير الوحدة محل التدقيق نصت معايير التأكيد الدولية الخاصة بخدمات التأكيد (lase3000) على عدة مفاهيم تعزز من ابلأغ المدقق كالاتي:

(laasb,lase3000,2013; 8-10)

- مفهوم العدالة والانصاف: ينبغي ان يتمتع المدقق بالحيادية والاستقلالية والنزاهة وعدم التحيز عند تأدية واجباته وابداء رأيه.
- مفهوم الشفافية: تتمثل الشفافية بعرض تقرير المدقق جميع المعلومات المتعلقة بالوحدة محل التدقيق وتوضيحها بتقرير مختصر.
- مفهوم المسؤولية: تتمثل مسؤولية المدقق بأبداء رأي فني يتفق مع المعايير المعتمدة وضرورة مساءلة المدقق عن أي تقصير او أهمال يبدر منه عند ممارسة العملية التدقيقية.
- مفهوم الاستقلالية: تتمثل الاستقلالية بضرورة تمتع المدقق بالحيادية والنزاهة بالشكل الذي يجنبه الضغط من قبل الوحدة على ممارسة عمله وأبداء رأيه بشكل مستقل وحيادي.

### ٣- مدى إمكانية تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة في ظل معايير التأكيد الدولية

١-٢ مفهوم تقارير الاستدامة: شهد موضوع الأستدامة اهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة والمحاسبة، ويرجع السبب في ذلك الى ان جودة الافصاح عن تقارير الاستدامة تُعد السند الاساسي لثقة الاطراف المعنية والمستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية كما انها تلعب دور تكميلي للمساهمة في النمو الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

وعُرفت تقارير الاستدامة بانها "اعلان صريح وواضح من قبل المنشآت لأصحاب المصالح عن الممارسات التي تقوم بها في جميع انشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ومدى التزامها بمسؤولياتها تجاه المجتمع واعطاء صوره واضحة عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في مسيرتها وتوفير المزيد من الشفافية لعملياتها" (Hughen,2014;54).

ويمكن القول ان تقارير الاستدامة " تقارير مقدمة من الادارة بشكل طوعي ومؤكدة من قبل مراقب الحسابات هدفها تزويد اصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بحقائق مالية وغير مالية تتعلق بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والسياسية (حوكمة) والتكنولوجية للوحدة الاقتصادية وتحديد حجم المخاطر والفرص التي يمكن ان تؤثر على ادائها المستقبلي.

ولتقارير الاستدامة أهمية كبيرة متمثلة بتطوير رؤية وأستراتيجية المنشأة الخاصة بالاستدامة وتحسين نظم الادارة والعمليات الداخلية وتحديد الاهداف والمساهمة في خلق قيمة مالية للمنشأة فضلا عن زيادة إدراك وتحفيز العاملين وتحسين السمعة واكتساب الثقة والاحترام وزيادة وعي المستثمرين لقضايا الاستدامة ويساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية. (يوسف، ٢٠١٦: ٣٥٣)

٢-٣ معايير مصداقية تقارير الاستدامة: توجد عدة معايير لتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة متمثلة بالآتي: ( Gri-G4, 2013: 17-18)، (Wbcsd, 2003: 28- 29)، (Iso 14063, 2006: 2-3)

- الشفافية: الكشف الكامل عن المعلومات المحاسبية ضمن تقارير الوحدة.
- العرض المتوازن: اي تحقيق التوازن بين هدف المنشأة والخبرة والتوقعات واصحاب المصالح
- النسبية: تغطي المعلومات في التقرير موضوعات والمؤشرات التي تعكس الاثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المهمة للمنشأة والتي من شأنها ان تؤثر بشكل جوهري على تقييمات وقرارات الجهات المعنية.
- الشمولية: ينبغي على المنشأة تحديد الجهات المعنية والمستفيدة من التقرير، وتفسير التقرير بالكيفية التي تستجيب الى التطلعات والمصالح المعقولة.
- إطار الاستدامة: يجب يقيم التقرير اداء المنشأة بالإطار الواسع للاستدامة.
- الكمال: يجب ان يغطي المعلومات التي يحتويها التقرير الموضوعات والمؤشرات المادية وبالحدود التي ينبغي ان تكون كافية لتعكس الاثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المهمة وتمكين المستفيدين من تقييم اداء المنشأة عن طريق المعلومات التي يحتويها التقرير في الفترة التي يغطيها.
- المقارنة: ينبغي تقديم المعلومات الواردة بطريقة تمكن المستفيدين من تحليل المتغيرات في اداء المنشأة على مرور الزمن، وان تدعم التحليلات بالنسبة الى غيرها من المنشآت، وذلك بان يتم تحديد القضايا والمعلومات وتجميعها وتسجيلها بشكل ثابت.
- التوازن: ان تعكس الجوانب الايجابية والسلبية لاداء المنشأة لتمكين من التقييم العقلاني لإدائها الشامل.
- الدقة: يجب ان تكون المعلومات المقدمة دقيقة ومفصلة بمافيه الكفاية لتمكين المستفيدين من تقييم اداء المنشأة.

- التوقيت: تقديم المعلومات المتاحة بالتوقيت المناسب لأجل اتخاذ القرار المناسب من قبل المستفيدين.
  - الوضوح: يجب ان تكون معلومات التقرير مفهومة ومتاحة للمستفيدين.
  - الموثوقية: تكون المعلومات والعمليات المستخدمة في اعداد التقارير التي يتم تسجيلها وتجميعها وتحليلها والكشف عنها بالطريقة التي يمكن ان تخضع للفحص لتحديد نوعية ومادية المعلومات.
  - حدود التقرير: ينبغي ان يتضمن التقرير حدود استدامة المنشآت التي تنظم التقرير وتمارس سيطرة او نفوذا كبيرا من خلال علاقاتها مع مختلف كيانات المنبع مثل سلسلة التوريد.
- ٣-٣ تأكيد تقارير الاستدامة: لغاية الآن لا يوجد أي قانون يلزم الوحدات الاقتصادية بتوفير تأكيد تقارير الاستدامة بمعنى أن ذلك التأكيد اختياري وليس الزامي ، أذ أصبح تأكيد تقارير الاستدامة عرفا وليس قانونا بوصفه استراتيجية لزيادة مصداقية التقارير وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية المرتبطة بدرجة دقة ومصداقية وجودة المعلومات المفصح عنها بتلك التقارير ( Hui&Bowrey,2010; 9 ) ، أذ على الوحدة الرغبة بزيادة مصداقيتها وبناء سمعة قوية تسعى جاهدة الى تأكيد تقاريرها وأن السبب وراء اللجوء الى تأكيد التقارير هو احتمال وجود تحيز وعدم موضوعية من قبل الوحدة المعدة لتلك التقارير وأعمالها بالافصاح على الجوانب الايجابية من الاداء المستدام والتحفيز على الجوانب السلبية ان فائدة تأكيد تقارير الاستدامة هو الحد من ذلك ( Cohen Et Al , 2015; 59 ) ، وتم تعريف تأكيد تقارير الاستدامة بأنه "عملية منظمة هدفها الحصول على المعلومات وتجميع الأدلة من أجل بناء أستنتاج بشأن مدى دقة وصدق المعلومات المفصح عنها من قبل إدارة الوحدة بالشكل الذي ينعكس ايجابيا على جودة تلك المعلومات" ( Goldberg Et Al,2011; 52-54 ) ، كما وضح (علي) بأن التأكيد على التقارير الاستدامة يعد خدمة توكيدية تصديقية تهدف الى تحسين جودة ومصداقية معلومات الاستدامة لخدمة متخذي القرارات ( علي ، ٢٠٠٩ : ١٦ ) ، وذكر بأن التأكيد الذي يحسن من درجة مصداقية المعلومات الواردة في مثل هذا النوع من التقارير ويعد عملية رسمية لتقييم المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة بشكل محايد ومستقل وفي ضوء معايير وارشادات للتوصل الى أستنتاجات تزيد من مصداقية التقارير ( Fee,2002; 8 ) ، ويمكن توضيح عملية تأكيد تقارير الاستدامة من خلال الآتي : ( شرف ، ٢٠١٥ : ٩-١٠ )
- يتميز التأكيد بالإحساس بالمسؤولية من قبل إدارة الوحدة أتجاه مستخدمي المعلومات.
  - ضرورة وجود طرف ثالث للتوصل الى أستنتاج بشأن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في متن تقارير الاستدامة لأضفاء الثقة والمصداقية.
  - ضرورة ان يتمتع الطرف القائم على عملية التأكيد (الطرف الثالث) بالاستقلالية والحيادية وعدم خضوعه لتأثير أي طرف والتمتع بالتأهيل والخبرة المهنية.
  - يعد التأكيد عملية رسمية يكلف بها الطرف الثالث.
  - يرتبط التأكيد بمراجعة التقارير المالية وغير المالية.
- ومن الجهات المقدمة لعملية التأكيد على تقارير الاستدامة هي: (البارودي: ٢٠١٧ ، ١٩-٢١)
- الاستشاريين: يمكن للخبراء الاستشاريين تقديم تأكيدات على جودة تقارير الاستدامة وذلك بدمج أبعاد الاستدامة ومؤشراتها وتحديد الأهداف وتنفيذ السياسات والممارسات لتعزيز اداء الاستدامة داخل الوحدة الاقتصادية.
  - المدقق الخارجي: يمثل المدقق الخارجي أهم الجهات القائمة على عمليات التأكيد من أجل إصدار رأي فني محايد في المعلومات المتكاملة بصفته هيئة مستقلة تقدم وجهة نظر موضوعية عن تقارير الاستدامة لتفعيل مصداقيتها.
  - المدقق الداخلي: يعد المدقق الداخلي مصدرا مهما للتأكيد على تقارير الاستدامة وبديلا عن المدقق الخارجي وله دور كبير لتقديم خدمات تأكيد تقارير الاستدامة، كما ويتميز بخبرته الواسعة في مجال عمل الوحدة محل التدقيق وهو أكثر دراية بمدى ألتزام الوحدة بالمعايير المعتمدة، ويرى الباحثان من الضروري ان تتخذ الوحدة تدابير لازمة وصارمة للحفاظ على استقلاليتها بصفته

منتسب لدى الوحدة وتوجد نسبة معينة لأخفاق حياديته وموضوعيته وأستقلاليته أذ ينبغي تعزيز دوره في تقديم خدمات التأكيد بالشكل المستقل والموضوعي.

ومن ماسبق يمكن القول أن المعلومات المصادق عليها من قبل جهة فنية محايدة وفقاً لمعايير التأكيد الدولية تعبر عن مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تفعيل مصادقية تقارير الاستدامة تتوقف على مصادقية المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير ويتم ذلك من خلال تطبيق معايير التأكيد الدولية عند اعداد تقرير المدقق وكتابة رأيه حوله عدالة ومصادقية تلك التقارير لينعكس في نهاية المطاف على تقارير أستدامة تتضمن معلومات ذو مصادقية وثقة عالية تحظى بثقة مستخدميها.

٤- الجانب التطبيقي عرض وتحليل نتائج الاستقصاء والتحليل الوصفي للعيبة: يوضح هذا الجانب عرض نتائج الدراسة الميدانية وتصنيفها وتحليلها وفق استخدام الادوات الاحصائية الوصفية والمتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لتقدير التشتت المطلق لجميع اجابات افراد العينة المختارة عن الوسط الحسابي ومعامل الاختلاف لتقدير التشتت النسبي وذلك لرسم اطار لوجهات وتطلعات وراء المستبينين فيما يتعلق بالمتغيرات الخاصة بالبحث من خلال مقياس ليكارت (LIKART) الخماسي عن الخيارات وهو مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي (Spss) واحتوت استمارة الاستبيان الخاصة بموضوع البحث محورين وتضمن كل محور عشرة أسئلة وهي كالآتي :-

المحور الأول منها كان (إسهامات معايير التأكيد الدولية في تعزيز ابلاغ المدقق)، في حين كان المحور الثاني بعنوان (تفعيل مصادقية تقارير الاستدامة على وفق أبلاغ المدقق المعتمد على معايير التأكيد الدولية) وقد كانت التكرارات والنسب الاجمالي لمحاور البحث كالآتي:

التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير الاول (إسهامات معايير التأكيد الدولية في تعزيز ابلاغ المدقق) وكما موضح في الجدول رقم (١):

الجدول رقم (١) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير الاول

ت	الاسئلة	التكرار والنسبة %					
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تسهيم في تحديد مسؤولية الوحدة محل التدقيق ومسؤولية المدقق بشكل واضح	٣٤	٦	١٧	١٢	٣,٨٥٧	١,٢٤٣
		٤٨,٦	٨,٦	٢٤,٣	١٧,١	١,٤	تماما
٢	تؤدي الى زيادة شفافية وعدالة وحيادية ابلاغ المدقق	٢٢	١٦	٤	٢٤	٣,٤	١,٣٨٧
		٣١,٤	٢٢,٩	٥,٧	٣٤,٣	٥,٧	تماما
٣	تسمح الى مساواة ومحاسبة المدقق عن أي أهمل أو تقصير في العملية التدقيقية وأبداء الرأي المستقل	٢٧	١٠	١٨	١٣	٣,٦٧١	١,٢٤٨
		٣٨,٦	١٤,٣	٢٥,٧	١٨,٦	٢,٩	تماما
٤	تمكن من تعديل الرأي عند عدم خلو التقارير محل التدقيق من الاخطاء او في حالة عدم الحصول على الادلة الكافية	٢٦	١٠	٩	٢٢	٣,٤٨١	١,٣٨٠
		٣٧,١	١٤,٣	١٢,٩	٣١,٤	٤,٣	تماما
٥	تؤدي الى تحديد مدى وفاء الوحدة محل التدقيق بالمعايير المحلية والدولية والقوانين واللوائح والارشادات المعتمدة	٢٥	٣٠	١١	٤	٣,٨١٤	١,٢٩٧
		٣٥,٧	٤٢,٩	١٥,٧	٥,٧	٠	تماما
٦	تؤدي الى تصميم إجراءات دقيقة من أجل أبداء رأي فني مستقل ومحايد ونزيه	١٥	٣٩	١٣	٣	٣,٥٧١	١,٣٧٨
		٢١,٤	٥٥,٧	١٨,٦	٤,٣	٠	تماما
٧	تسهيم الى تنبيه المستخدمين حول أي معلومة تؤثر في فهم التقارير او فهم العملية التدقيقية	٤٥	١٣	١٢	٠	٣,٥٢٩	٠,٧٧٥
		٦٤,٣	١٨,٦	١٧,١	٠	٠	تماما
٨	تسمح في تفعيل آليات الشفافية والافصاح وتحقيق قيمة مضافة للتقارير محل التدقيق من أجل أضفاء الثقة والمصادقية عليها	١٤	٣٨	١٦	٢	٣,٦٠٠	٠,٨٤١
		٢٠	٥٤,٣	٢٢,٩	٢,٩	٠	تماما
٩	تؤدي الى مراقبة الاداء المستدام من قبل اصحاب المصلحة	٣٢	٨	١٧	١٢	٣,٨٢٩	١,٢٢٧
		٤٥,٧	١١,٤	٢٤,٣	١٧,١	١,٤	تماما
١٠	تسهيم في تعزيز مساواة الوحدة وزيادة مصادقية المحتوى المعلوماتي لتقارير	٢١	٢٥	٥	١٥	٣,٣٤٣	١,٣٨٢

تعزيز ابلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسها على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة

الاستدامة		٣٠	٣٥,٧	٧,١	٢١,٤	٥,٧
الوسط الحسابي والانحراف الاجمالي للمتغير الاول	٣,٦١٠	١,١٣٦	موافق	تماما		

المصدر: - اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS.

التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير الثاني (تفعيل مصداقية تقارير الأستدامة على وفق أبلاغ المدقق المعتمد على معايير التأكيد الدولية) وكما موضح في الجدول رقم (٢):

## الجدول رقم (٢) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

ت	الاسئلة	التكرار والنسبة %					
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	التفسير
١	يسهم أبلاغ المدقق وفقا لمعايير التأكيد الدولية في بناء سمعة قوية لتقارير الاستدامة	٢٦	١١	١٨	١٣	٢	موافق تماما
		٣٧,١	١٥,٧	٢٥,٧	١٨,٦	٢,٩	
٢	يسهم في حيادية وعدم تحيز وموضوعية تقارير الأستدامة	٢٦	٣٣	١٠	٩	٣	موافق
		٣٧,١	٣١,٤	١٤,٣	١٢,٩	٤,٣	
٣	يؤدي الى تحسين إدارة الاداء والخطط الموضوعية وتحسين ادارة المخاطر وتوفير فهم جيد للأمر المستحدثة	٢٤	٣١	١١	٤	٠	موافق
		٢٤,٣	٤٤,٣	١٥,٧	٥,٧	٠	
٤	يسهم رأي المدقق المحايد في تحقيق قيمة مضافة لتقارير الأستدامة	١٦	٣٨	١٣	٣	٠	موافق
		٢٢,٩	٥٤,٣	١٨,٦	٤,٣	٠	
٥	يؤدي الى لفت انتباه المستخدمين حول أي معلومة تؤثر في فهم التقارير او فهم العملية التدقيقية	٤٤	١٢	١٤	٠	٠	موافق تماما
		٦٢,٩	١٧,١	٢٠	٠	٠	
٦	يسهم في تطوير رؤية وأستراتيجية الوحدة فيما يتعلق بأبعاد الاستدامة جميعها	١٦	٣٧	١٥	٢	٠	موافق
		٢٢,٩	٥٢,٩	٢١,٤	٢,٩	٠	
٧	يساعد على أدراك وتحفيز العاملين واكتساب الثقة والاحترام للوحدة المنتسبين إليها	٣٤	١٢	١٧	٦	١	موافق تماما
		٤٨,٦	١٧,١	٢٤,٣	٨,٦	١,٤	
٨	يسهم في تحديد اوجه قصور أنظمة الوحدة الاقتصادية مما يعزز من مساءلة الوحدة وزيادة مصداقية المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة	٢٢	٢٤	١٦	٣	٥	موافق
		٣١,٤	٣٤,٣	٢٢,٩	٤,٣	٧,١	
٩	يسهم في عرض معلومات مفهومة ومكتملة وشاملة عن جميع أبعاد الاستدامة	٢٧	١٠	١٩	١٢	٢	موافق تماما
		٣٨,٦	١٤,٣	٢٧,١	١٧,١	٢,٩	
١٠	يؤدي الى تحقيق توازن عقلاي لأداء الوحدة الشاملة وذلك بأنعكس وتوضيح جميع الجوانب الايجابية والسلبية	٢٥	١٠	١٢	١٢	٣	موافق تماما
		٣٥,٧	١٤,٣	١٧,١	١٧,١	٠,٤	
الوسط الحسابي والانحراف الاجمالي للمحور الثاني		٣,٦١٣	١,١٤٢	موافق	تماما		

المصدر: - اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي Spss.

يوضح أجمالي الوسط الحسابي للمتغير الاول الذي بلغ (٣,٦١٠) اعلى من الوسط المفترض او الفرضي وبأنسجام عالي من خلال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وهنا يؤكد على أن تبني معايير التأكيد الدولية يسهم في تقييم كفاءة ابلاغ المدقق ، اما المتغير الثاني الذي بلغ به الوسط الحسابي (٣,٦١٣) وبأنسجام عالي من خلال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف على التوالي وهذا يؤكد على أن ابلاغ المدقق المعتمد على معايير التأكيد الدولية يؤدي الى تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، وهذا ما يدل ويؤكد على ان جميع افراد العينة مؤيدين على أن ابلاغ المدقق المعتمد على معايير التأكيد الدولية يسهم في تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة.

## ٤-٢ اختبار فرضية البحث الرئيسية والفرضيات الفرعية:

تم اختبار الفرضيات وفقا لما يأتي:

اختبار الفرضية الاولى: (توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين معايير التأكيد الدولية وتعزيز ابلاغ المدقق) وتشير نتائج الأستبيان على وجود تأثير بين المتغيرين معايير التأكيد الدولية وتعزيز ابلاغ المدقق وهذا يعني قبول الفرضية الاولى.

**اختبار الفرضية الثانية:** (توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين ابلاغ المدقق وفقا لمعايير التأكيد الدولية وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة) وتشير نتائج الأستبيان على وجود تأثير بين ابلاغ المدقق وفقا لمعايير التأكيد الدولية وتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة وهذا يعني أيضا " قبول الفرضية الثانية.

**اختبار فرضية البحث الرئيسية :-** يستند البحث على فرضية واحدة رئيسة مفادها: " تسهم معايير التأكيد الدولية في تعزيز وتطوير ابلاغ المدقق و تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة " ، وقد تم التوصل من خلال أستمارة الأستبيان الموزعة على افراد العينة وجود علاقة معنوية وبشكل أيجابية عالية جدا بما ينص على تحقيق فرضية البحث ، اذ لاحظنا استجابة كبيرة لعينة البحث وللمتغيرات الخاصة بهذا البحث ، ومن خلال ما تم الحصول عليه من استجابات قد تم قبول فرضية البحث اذ ان جميع أفراد العينة تويد تأثير معايير التأكيد الدولية في ابلاغ المدقق ومدى انعكاسها على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة.

## الاستنتاجات والتوصيات

### ١- الاستنتاجات

- يسهم تطبيق معايير التأكيد الدولية في تقييم محتوى ابلاغ المدقق لينعكس بنهاية المطاف على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة نتيجة لما تسهم به خدمات التأكيد من تطبيق معايير تأكيد تقارير الاستدامة لأضفاء الثقة والمصداقية عليها.
- ظهرت خدمات التأكيد بدل من تلك الخدمات التقليدية بسبب زيادة أهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات المتكاملة المالية وغير المالية ورغبتهم بالحصول على معلومات أكثر مصداقية.
- يوضح ابلاغ المدقق النتائج التي تم التوصل إليها من قبل المدقق بعد الأنتهاء من عملية التدقيق في الوحدات محل التدقيق وتوجيه ذلك الابلاغ الى الجهات المستفيدة بشكل تقرير يوضح رأي المدقق بشأن صدق وعدالة تقارير الوحدة الاقتصادية.
- وجود رغبة كبيرة من قبل مراقبي الحسابات لتطوير امكانياتهم المهنية والتحول من التدقيق التقليدي الى تدقيق وفحص وتقديم خدمات تأكيد وفق المعايير الدولية.

### ٢- التوصيات

- يجب ان يكون هناك تكامل في البيانات المحاسبية المالية وغير المالية بين كل الجهات والاطراف الرئسية اي بين المدقق وبين الجهات المستفيدة والجهات المصدرة للبيانات.
- ضرورة العمل على تشريع قوانين تلزم الشركات والوحدات الاقتصادية بتقديم تقارير عن الانشطة المستدامة عن انشطتها.
- ضرورة التركيز على تطوير الخبرات العملية والعلمية للمدققين الداخليين والخارجيين وتأهيلهم بقدر تعلق الامر بخدمات التأكيد كما يجب على المنظمات والهيئات التدقيقية التركيز على تطوير الكوادرها من حيث الدورات المؤتمرات وورش العمل المشترك بين المكاتب وشركات التدقيق التي لها خبرات في مجال خدمات التأكيد.
- ضرورة الاهتمام بتطبيق معايير التأكيد الدولية لأسهامها في تقييم محتوى ابلاغ المدقق من اجل تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة.

## المصادر:

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة، الجزء الاول، معايير عمليات التأكيد الدولي (٣٠٠٠) عمليات التأكيد عدا عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية (٢٠٠٨).
- ٢- البارودي، علي سيد حسين، "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال" كلية التجارة، مصر، (٢٠١٧).
- ٣- جمعة، أحمد حلمي "المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث الأطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق" الكتاب الاول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، (٢٠٠٩).
- ٤- حسين، علي كاظم، " دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد -بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات " مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد٢٣ ، العراق، (٢٠١٣).

- ٥- الحسيني، هدى خليل، " مسؤولية مراقب الحسابات "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٨، العراق، (٢٠١١).
- ٦- حمود، رأفت سلامة، وكليونة، أحمد يوسف وزريقات، عمر محمد، " علم تدقيق الحسابات النظري "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط١، الاردن، (٢٠١١).
- ٧- الحمود، محمد نهار صالح، " أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الأستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين "، رسالة ماجستير في كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، (٢٠٠٦).
- ٨- الخليل، سماهر هيثم، " دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية -دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية "، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، (٢٠٠٦).
- ٩- سويد، مصطفى عبد القادر، والمشهداني، بشرى نجم، "أطار مقترح لتطوير أبلاغ المدقق في العراق على وفق المعايير الدولية للتدقيق " مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ١٠، عدد ٣١، (٢٠١٥)، العراق.
- ١٠- شحاته، السيد، " أثر توكيد مراقب الحسابات على أفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة ميدانية تجريبية " مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد ١، كلية التجارة، جامعة بني يوسف، (٢٠١٤).
- ١١- شرف، أحمد عبد القادر، " مدخل مقترح لتأكيد تقارير أستدامة الشركات المصرية وأنعكاسه على أدراك أصحاب المصالح -دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، مصر (٢٠١٥).
- ١٢- علي، عبد الوهاب نصر، " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة - وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية"، ال جزء ٣-الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، (٢٠٠٩).
- ١٣- لطفي، أمين السيد أحمد "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة "الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر (٢٠٠٥).
- ١٤- ياسين، سمير طه، البكوع، فيحاء عبد الخالق، " دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل " مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، (٢٠١٤) مجلد ٤ عدد ٢، العراق.
- ١٥- يوسف، جنان، محمد اسماعيل "العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وادائها المالي /دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسؤولية الشركات " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد العشرون، العدد الاول، (٢٠١٦).

- 16- Cohan,T.R&R.Simnett,"Gsr& Assurance Servies; A.Research Agenda.Auditing " A Journal Of Practica And Theory ,(2015).
- 17- Federation Des Experts Comp Tables Europeans (Fee) Providing Assurance For Sustainability Repoting, Brussels; Fee,(2002).
- 18- Geiger,Marshall&Raghunandan K," Auditor Tenure& Audit Reporting Failures ' A Journal Of Practice& Theory " V 21 No 1 (2002).
- 19- Gri, (2013), G4 Sustainability Reporting Guidelines. Reporting Principles And Standard Disclosures, Global Reporting Initiative, Amsterdam(2013).
- 20- Gold Berg,S.R., A.K.Gist& G.Lindquist, " Auditor's Guide To Corporate Social Responsibility," , The Journal Of Corporate Accounting & Finance, V22 No4,(2011).
- 21- Hughen, Linda & Lulseged, Ayalew & Upton, David R, "Improving Stakeholder Value Through Sustainability And Integrated Reporting", The Cpa Journal, Vol. 84, Issue 3, (2014).
- 22- Hui,Z,"Gsr In China-With Gase Study Of Supply Chain Gsr Audit These Submitted To Lund University" University Of Manchester, (2012).
- 23- laasb,International Auditing And Assurance Standards Board ' Limited Assurance ,laasb " Consultative Advisory Group, London,England,(2013).
- 24- Ifac " Handbook Of International Quality Contril , Auditing , Review Other Assurance & Related Services Pronouncements" Part1,International Federation Of Accounting , (2012).
- 25- Iso-International Organization For Standardization, Iso/Fdis 14063, Environmental Management - Environmental Communication - Guidelines And Examples, (2006).
- 26- Knechel, W.Robert" Auditing Assurance & Risk " 2<sup>nd</sup> Edition , Ohio, South-Western College Publishing, (2001).
- 27- Simnett, R.,A.,Vanstraelen , W.Chue," Assurance On Sustainable Reports: An International Comparison , The Accounting Review , V 84, N 3, (2009).
- 28- Wbcsd, Assurance: Generating Value From External Assurance Of Sustainability Reporting, Report Paper, Business Solutions For A Sustainable World, World Business Council For Sustainable Development, Switzerland. (2016).