

أثر خدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة
 (دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق)
**The Impact of Professional Assurance Services of the External
 Auditors on Improving Sustainability Performance Reports
 (An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Academics and
 Auditors in the Kurdistan Region of Iraq)**

م.د. كامران إبراهيم يوسف²

²Kamaran I. Yousif

المحاسبة، كلية القانون والعلوم السياسية والإدارة، جامعة
 سوران، سوران، إقليم كردستان، العراق

Kamaran.yousif@soran.edu.iq

أ.د. باسمة فالح النعيمي¹

¹Basima F. AL-Nuimi

قسم المحاسبة، فاكولتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة
 كويه، إقليم كردستان، العراق

basima.falih@koyauniversity.org

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على أثر خدمات التأكيد المهني التي يقدمها مراقبو الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة، وذلك من حيث مكونات هذه التقارير والإفصاحات التي تتضمنها، ولإنجاز الجانب العملي للبحث تم تصميم استبانة تكونت من محورين ، وبعد إخضاع الاستبانة إلى التحكيم تم توزيعها على عينة البحث تكونت من كل من: الأكاديميين من ذوي الاطلاع في هذا المجال، فضلاً عن مراقبي الحسابات سواء في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات أو مكاتب التدقيق الفردية، وذلك ضمن محافظات إقليم كردستان/العراق. وتم اختبار الفرضيات من خلال مجموعة من التحاليل والاختبارات الاحصائية باستخدام كل من (SPSS-26) و (AMOS-26) ، وقد أظهرت نتائج البحث أن خدمات التأكيد المهني لها تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية في تحسين تقارير أداء الاستدامة على المستوى الكلي، فضلاً عن أن هذه الخدمات المهني لها تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية في تحسين تقارير أداء الاستدامة على مستوى كل من: مكونات هذه التقارير والإفصاحات التي تتضمنها هذه التقارير، ويوصي البحث بضرورة قيام الجهات المعنية ببحث الشركات على إعداد تقارير أداء الاستدامة، وأن يتم إضفاء الموثوقية والمصدقية عليها من خلال إخضاعها إلى خدمات التأكيد المهني، وأن تهتم الجهات المحاسبية المهنية بموضوع خدمات التأكيد المهني والاستفادة من المعايير الدولية في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: الاستدامة، تقارير أداء الاستدامة، خدمات التأكيد المهني، معيار ISAE 3000، معيار الدولي لتأكيد الاستدامة ISSA 5000.

Abstract: The research aims to identify the impact of professional assurance services provided by external auditors in improving sustainability performance reports, After subjecting the questionnaire to arbitration, it was distributed to the research sample, which consisted of: academics with knowledge in this field, as well as external auditors, whether in auditing and controlling companies or individual audit offices, within the governorates of the Kurdistan Region/Iraq. The hypotheses were tested through a set of statistical analyzes and tests using both (SPSS-26) and (AMOS-26). The results of the research showed that professional assurance services have a statistically significant impact on improving sustainability performance reports at the aggregate level, in addition to that these professional services have a statistically significant impact on improving sustainability performance reports at the level of: The components of these reports and the disclosures contained in these reports. The research recommends the need for concerned authorities to urge companies to prepare sustainability performance reports, and for reliability and credibility to be imparted to them by submitting them to professional assurance services, and for professional accounting bodies to pay attention to the issue of professional assurance services and benefit from international standards in this field.

Keywords: Sustainability, sustainability performance reports, professional assurance services, the ISAE 3000 standard, the international standard for sustainability assurance ISSA 5000.

المقدمة

مع النمو المتزايد لأهمية موضوع الاستدامة وتقارير الاستدامة نجد أن إدارات الشركات وفي سعيها للحصول على رضا أصحاب المصالح فإنها تعمل في اتجاهين، أولهما إعداد تقارير الاستدامة وتضمينها في التقارير السنوية التي تصدرها، والآخر الاستعانة بخدمات مراقبي الحسابات للحصول على التأكيد المهني لتقارير أداء الاستدامة لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في التقارير وبالتالي تحسين جودة هذه التقارير.

من هنا جاء هذا البحث في محاولة لتسليط الضوء على أحد المواضيع المهمة في الوقت الراهن وهو موضوع خدمات التأكيد المهني ودورها الفاعل في تحسين تقارير أداء الاستدامة، وقد جاء هذا البحث في أربعة أجزاء خصص الجزء الأول منه لمنهجية البحث ودراسات سابقة، أما الثاني فاشتمل على الإطار النظري، في حين خصص المبحث الثالث للجانب العملي، أما الجزء الأخير فكان للاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث

مشكلة البحث: لا يعد تقديم خدمات التأكيد المهني المتعلقة بتقارير الاستدامة ممارسة شائعة في العراق عموماً وفي إقليم كردستان بشكل خاص، وتساهم عدة عوامل في ذلك، بما في ذلك غياب القواعد التنظيمية الإلزامية للشركات لإعداد تقارير الاستدامة، وبما أن الإبلاغ عن الاستدامة يعتمد بشكل كبير على التنظيم الذاتي بدلاً من اللوائح الرسمية، فإن العديد من الممارسات المحلية هي بمثابة ممارسات أولية، ويظل الطلب على خدمات التأكيد المهني في هذا المجال محدوداً، فضلاً عن ذلك، غالباً ما يُنظر إلى خدمات تأكيد تقارير الاستدامة على أنها غير مطلوبة بشكل عام، مما يقلل من أهمية اعتمادها على نطاق واسع.

نتيجة لذلك، لا تزال تقارير الاستدامة وتوفير خدمات التأكيد المهني في مراحلها الأولى في العراق وإقليم كردستان، إن غياب الأنظمة والطبيعة غير الإلزامية لخدمات التأكيد المهني يقلل من الطلب في السوق ويحد من الفرص المتاحة للمدققين لاكتساب الخبرة في هذا المجال الناشئ، وهذا يؤكد الحاجة إلى التنظيم والتحسينات في الوعي بالسوق لدفع المزيد من خدمات الإبلاغ عن الاستدامة وتأكيداتها في المنطقة.

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

أ- ما أثر خدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة على المستوى الكلي؟

ب- ما أثر خدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة على مستوى مكونات هذه التقارير؟

ت- ما أثر خدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة على مستوى الإفصاحات التي تتضمنها هذه التقارير؟

2-1-1 أهمية البحث

أهمية البحث: يمثل هذا البحث إضافة للدراسات السابقة التي تناولت موضوع تقارير الاستدامة وأهمية خدمات التأكيد المهني لها، كما يساهم في تشجيع مراقبي الحسابات على الإلمام بمتطلبات تقديم خدمات التأكيد المهني لتقارير الاستدامة، بما في ذلك المعايير الدولية في هذا المجال، كما يحث الشركات على إعداد تقارير الاستدامة، والاستفادة من خدمات التأكيد المهني التي يقدمها مراقبو الحسابات.

3-1-1 أهداف البحث

أهداف البحث: تتلخص أهداف البحث في الآتي:

أ- التعرف على تقارير الاستدامة من حيث تعريفها وأهميتها وكيفية تحسينها.

ب- التعرف على أنواع خدمات التأكيد المهني وأهميتها وأبرز المعايير الدولية المتعلقة بها.

ت- التعرف على أثر خدمات التأكيد المهني في تحسين تقارير أداء الاستدامة.

4-1-1 فرضيات البحث

للإجابة عن تساؤلات البحث قام الباحثان بوضع مجموعة من الفرضيات وكالاتي:

الفرضية الرئيسية: "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة على المستوى الكلي عند مستوى معنوية (0.05)", وتنتفع عن هذه الفرضية الرئيسية فرضيتان فرعيتان:

الفرضية الفرعية الأولى: "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين مكونات تقرير أداء الاستدامة عند مستوى معنوية (0.05)".

الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين الإفصاحات في تقارير أداء الاستدامة عند مستوى معنوية (0.05)".

1-1-5 مجتمع البحث والعينة

شملت الدراسة ما مجموعه (285) مشاركاً تم اختيارهم من جامعات مختلفة ممن يحملون درجتي الماجستير والدكتوراه بألقاب أكاديمية مختلفة داخل إقليم كردستان العراق، أما الجزء الثاني من المشاركين فقد ضم مراقبي الحسابات (المدققين الخارجيين) الذين يعملون داخل إقليم كردستان/ العراق. ومن أصل (285) استمارة تم توزيعها على المشاركين، تم استلام (202) استمارة صالحة للتحليل.

المبحث الثاني

أولاً :- دراسات سابقة

1- دراسة (Channuntapipat, 2021) بعنوان (Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification ?) (هل يمكن أن يكون تأكيد تقرير الاستدامة عملية وممارسة تعاونية تتجاوز طقوس التحقق؟)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأكيد تقارير الاستدامة، وما إذا كان هذا الدور يتجاوز مجرد آلية التحقق من تقارير استدامة الشركات، وتناولت بشكل أعمق النقاش حول السيطرة الإدارية والمهنية في ممارسات تأكيد تقارير الاستدامة، لهذا الغرض، أجريت مقابلات مع بعض المتخصصين في إعداد تقارير الاستدامة في المملكة المتحدة من مختلف الخلفيات المهنية والشركات، كما قدمت تصميمًا قائمًا على الأدلة حول كيفية مساهمة خدمة تأكيد تقارير الاستدامة في تعزيز أنشطة الشركات المستدامة، وتظهر النتيجة وجود تأثيرات مستقبلية لمقدمي التأكيد على عملية التأكيد والشركة من أجل اتخاذ القرار.

2-دراسة (Bashtweh& ALMomani2020) بعنوان (The Effect of Accounting Disclosure about Sustainability Reports on the Ability of Banks to Going Concern - Case Study of Arab Bank) (أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على قدرة المصارف على الاستمرارية - دراسة حالة البنك العربي)

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى اكتشاف وتحديد أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة التي يصدرها البنك العربي، بالنسبة للمنهجية، تم اختيار البيانات الثانوية من تقارير الاستدامة السنوية الصادرة عن البنك العربي للفترة 2010-2014، وتم تحليل محتوى تلك التقارير لتحديد مستوى الإفصاح عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وفقاً لمؤشرات مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI, 2014)، وخلصت الدراسة إلى أن هناك نتيجة وتأثير حاسم للإفصاح المحاسبي لكل من الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وكافة تقارير الاستدامة على العائد على الموجودات والعائد على حقوق الملكية.

3- دراسة (Calabrese et al., 2021) بعنوان (Implications for Sustainable Development Goals: A framework to assess company disclosure in sustainability reporting) (التأثيرات على أهداف التنمية المستدامة: إطار عمل لتقييم إفصاح الشركات في تقارير الاستدامة)

هدفت الدراسة إلى إنشاء هيكل منتظم لتقييم نطاق ونوعية إفصاحات الشركات المتعلقة بالاستدامة، أجرت الدراسة تحليلاً لمحتوى تقرير الاستدامة الذي تم أخذه من العديد من الشركات لمعرفة مقدار وقيمة الإفصاحات المرتبطة بـ "أهداف التنمية المستدامة" (SDGs)، كشفت الدراسة عن اختلافات كبيرة بين الشركات في جودة وكمية المعلومات التي تقدمها حول أهداف التنمية المستدامة، فقد قدمت بعض الشركات تقارير كاملة ومفصلة، بينما قدمت أخرى تقارير غير كاملة أو جزئية.

تمت الاستفادة من الدراسات السابقة أعلاه في اختيار المتغيرات الرئيسية وتقسيمها إلى متغيرات تابعة ومستقلة، فضلاً عن التعرف على مدى ملائمة منهجيات وأدوات التحليل الإحصائي لهدف الدراسة الحالية وتكييف فقرات الاستبانة المستخدمة حالياً مع أبعاد متغيرات الدراسة الحالية.

أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أعلاه اعتمدت غالبية الدراسات والأبحاث على تقارير الاستدامة المنشورة التي تقدمها (GRI)، ولم يحاول أي منها تقريباً الاتصال المباشر بالمستخدم ولم يأخذ وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين

القانونيين المعتمدين، ولكن هذا العمل تم من خلال توزيع استبانة بين عدد من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين المعتمدين وأخذ وجهة نظرهم، فضلاً عن هذه الدراسة ربطت بين متغيرين هما خدمات التأكيد المهني وتحسين تقارير الاستدامة اللذان –على حد علم الباحثين- لم يتم تناولهما من قبل وخصوصاً في إقليم كردستان/العراق.

ثانياً :- الجانب النظري

أولاً: تقارير أداء الاستدامة: لقد استهلكت الأنشطة البشرية تاريخياً العديد من الموارد الطبيعية، ولا يظهر هذا الاتجاه أي علامة على التراجع، وقد أدت الممارسات الزراعية والبناء والأنشطة التي تهدف إلى تحسين نوعية الحياة إلى تسريع استهلاك الموارد الطبيعية، مما أدى إلى زيادة الضغوط البيئية (Caradonna, 2014:320)، من هنا ظهر مصطلح الاستدامة وبرزت أهميتها، فضلاً عن الحاجة إلى إعداد تقارير أداء الاستدامة، والتي توضح لكل منها.

5- مفهوم الاستدامة: الاستدامة (Sustainability) هي مصطلح متعدد الأوجه يشير إلى القدرة على التحمل والصيانة الذاتية، غالباً ما ترتبط الاستدامة بالأنظمة البيئية التي يهيمن عليها الإنسان، يمكن أن يكون التقدم المحلي داخل المجتمع ناجحاً ولكنه قد يؤدي أيضاً إلى أزمات يمكن إدارتها (الاستدامة) أو لا (التراجع)، في علم البيئة، الاستدامة هي قدرة النظام على البقاء متنوعاً ومنتجاً وقوياً، وتجسد الغابات والأراضي الرطبة الصحية وطويلة العمر النظم المستدامة (Brown & Dharmasasmita, 2014:42).

على مدى العقود الأربعة الماضية، تم استخدام مصطلح الاستدامة على نطاق واسع للإشارة إلى الاستدامة البشرية، مما أدى إلى مفهوم التنمية المستدامة، وقد عرفت لجنة برونتلاند (Brundtland) التابعة للأمم المتحدة (1987) الاستدامة بأنها القدرة على تلبية الاحتياجات الحالية دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة (Dharmasasmita et al., 2017:83)، وتشير الاستدامة أيضاً إلى قدرة العملية أو النظام على الاستمرار دون استنزاف الموارد، بما في ذلك البيئات والاقتصادات والمجتمعات والأنظمة الأخرى، وهي تنطوي على الموازنة بين الاحتياجات الحالية والمستقبلية لتمكين تجديد الموارد مع الحد الأدنى من التأثيرات الاجتماعية والبيئية (Dyllick, & Muff, 2016:156).

2- ركائز الاستدامة: تتكون الاستدامة من ثلاث ركائز (دعائم): البيئية والاجتماعية والاقتصادية، والتي توضح لكل منها.

أ- الاستدامة البيئية: تتضمن الاستدامة البيئية (Environmental Sustainability) حماية البيئة باستخدام تحسين نوعية المياه والهواء وتخفيف انبعاثات الغازات الدفيئة، وتعد جودة البيئة مؤشراً صحياً مهماً وترتبط بين صحة الإنسان والبيئة (Holden et al., 2017:200). ونتيجة لذلك، فإن حماية البيئة واستعادتها تساهم في رفاهية البشر، حيث يحصل البشر على الموارد الطبيعية اللازمة للنمو الاقتصادي على المدى الطويل من البيئة، وتعتمد المنظمات على هذه الموارد لتكون مستدامة اقتصادياً (Nandagopal et al., 2018:251)، وتساهم الأخلاقيات البيئية بشكل كبير في التخفيف من الآثار البيئية للمنظمات، لذا تم تصميم العمليات لتعزيز الاستدامة المستقبلية الكاملة وتقليل استهلاك الطاقة وإنتاج النفايات (Epstein et al., 2018:200).

ب- الاستدامة الاجتماعية: تتضمن الاستدامة الاجتماعية (Social sustainability) تحديد وإدارة الآثار الإيجابية والسلبية للعمليات التنظيمية على المجتمع والأفراد، ويشمل العمل وحقوق الإنسان، والمساواة الاجتماعية والصحية، وممارسات مكان العمل، والمساءلة عن المنتج، والرفاهية والتنمية، ودعم المجتمع، والعدالة والمسؤولية الاجتماعية، والكفاءة الثقافية، وتشمل المكونات الرئيسية لسلسلة التوريد التي تساهم في الاستدامة الاجتماعية خلق فرص العمل، وأنماط التوظيف، والقبول الاجتماعي والثقافي، والمساهمات الاجتماعية والاقتصادية، والأمن الغذائي والطاقة، والتنمية الريفية (Balaman, 2019:77).

ت- الاستدامة الاقتصادية: تؤكد الاستدامة الاقتصادية (Economic sustainability) على استدامة أنواع رأس المال المختلفة، مثل رأس المال الطبيعي، ورأس المال الاجتماعي، ورأس المال البشري، وبعد التحول التدريجي من مصادر الطاقة غير المتجددة إلى مصادر الطاقة المتجددة أمراً بالغ الأهمية لهذا النهج، مما يؤكد السمات الملموسة للتنمية المستدامة (Moldan et al., 2011:4)، افترض (Bouwma et al.) أن الاستدامة الاقتصادية تشمل خلق فرص العمل، والمحاسبة الدقيقة لخدمات النظام البيئي لتحليل التكلفة والفائدة، والوصول إلى الخدمات المالية (Bouwma et al. 2018:213).

3- أهمية الاستدامة: إن زيادة الوعي بالآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للأنشطة البشرية قد سلطت الضوء على أهمية الاستدامة، والتي أبرز الأسباب للاهتمام بالاستدامة:

أ- الميزة التنافسية (Competitive Advantage): إن دمج التدابير المناخية في نماذج الأعمال يساعد المؤسسات على التفوق في الأداء على منافسيها، ومن خلال تحقيق الاستدامة، يمكن للشركات جذب مستثمرين وموظفين وعملاء جدد، وبالتالي

توليد تأثيرات اجتماعية إيجابية، يمكن للشركات التي تؤثر بشكل إيجابي على الفئات الاجتماعية، مثل الموظفين والعملاء، تعزيز مشاركة أصحاب المصلحة وجذب المستثمرين المؤثرين بمرور الوقت (AboelImaged2072018).

ب- التحسين المالي (Financial Improvement): يتم تحقيق التحسين المالي من خلال المنظمات التي لديها خطط نمو طويلة المدى من خلال توفير منتجات وخدمات مستدامة، والتي تشمل أيضاً معالجة القضايا الاجتماعية، ومع تزايد تفضيل المستهلكين لشراء المنتجات والخدمات المستدامة، يمكن للشركات التي توفر هذه المنتجات تحقيق معدلات نمو أعلى من نظيراتها غير المستدامة (Tonelli et al., 2013:143).

ت- تخفيض التكلفة (Cost Reduction): تسعى الشركات باستمرار إلى النمو، ويعد مسار تطورها أمراً بالغ الأهمية، إن اعتماد المبادئ الاقتصادية والاستثمار في الابتكارات التي تعزز كفاءة الإنتاج يمكن أن يؤدي إلى تخفيضات كبيرة في التكاليف، تؤدي الخسائر غير الضرورية والأصول العالقة ونفايات الإنتاج إلى زيادة التكاليف، والتي يمكن تخفيفها أو التخلص منها من خلال ممارسات أكثر استدامة (Tonelli et al., 2013:143).

ث- العلامة التجارية لصاحب العمل وتحسين الصورة (Employer Branding and Image Improvement): تتشكل ثقافة الأعمال في المنظمة من خلال ممارساتها وأهدافها ومعتقداتها، وتحافظ الشركات المستدامة على موقف صارم ضد الإجراءات غير الأخلاقية والتمييز والفوارق المتعلقة بالإعاقة والجنسية والوضع والعمر والجنس، فضلاً عن الآثار البيئية السلبية، تعمل هذه الممارسات على تعزيز إدراك العلامة التجارية بين أصحاب المصلحة، وتحسين العلامة التجارية لصاحب العمل والصورة العامة للشركة (AboelImaged2072018).

ج- رضا المساهمين وتحديات السمعة (Shareholder Satisfaction and Reputation Challenges): تميل الشركة التي تدرك التزاماتها وتأثيراتها فيما يتعلق بأصحاب المصلحة إلى إظهار التزام متزايد بالاستدامة، ويرى عدد متزايد من المستثمرين أن الالتزام بالاستدامة مؤشراً على الإدارة المنضبطة والنجاح الشامل، وبالتالي، فإن اتصالات الاستدامة الفعالة تفيد الشركات، كما تساعد العمليات والإفصاحات المستدامة الشركات على حماية سمعتها (Solomon, 2020:309).

4- معايير الاستدامة: يمكن تقييم الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي (ESE) للمنظمات والإبلاغ عنه وتحسينه من خلال معايير الاستدامة، ويمكن للشركات استخدام مثل هذه المعايير كدلائل توجيهية للإبلاغ عن أداء الاستدامة مقارنة بالشركات الأخرى والتعامل مع مجموعة واسعة من التحديات، يمكن استخدام معايير الاستدامة للعثور على فرص ومخاطر الاستدامة، وتحديد أهداف الاستدامة، وتقييم أداء الاستدامة والإبلاغ عنه (Siew, 2015:180)، توفر العديد من الشركات معايير الاستدامة، على سبيل المثال، مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) Sustainability Accounting Standards Board ومبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) Global Reporting Initiative، وتتعاون هذه الشركات مع أصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين والوكالات الحكومية والمنظمات غير الحكومية، لتصميم معايير أكثر عملية ومعقولة لمجموعة واسعة من الصناعات والمستثمرين (Friske et al., 2024:210)، وتصبح معايير الاستدامة أكثر أهمية مع تزايد الطلب على الشفافية والمساءلة لاستدامة المنظمات. المستثمرون والعملاء والموظفون هم أصحاب المصلحة الذين يدرجون أبعاد (ESE) في عملية صنع القرار الخاصة بهم. قد تستخدم الشركات معايير الاستدامة لتقديم إفصاحات شاملة عن الاستدامة (Amran et al., 2017:99).

5- تقارير أداء الاستدامة وتحسينها: تم اقتراح المسؤولية الاجتماعية للشركات (Corporate Social Responsibility) في الخمسينيات من القرن الماضي مع التركيز على الركيزة الاجتماعية للاستدامة، مما يمثل بداية إعداد تقارير أداء الاستدامة، وقد بدأ أصحاب المصلحة في تقدير الركيزة البيئية للاستدامة في الثمانينيات، وبحلول التسعينيات، تم الاعتراف بتقارير الاستدامة التي تضمنت مكونات اقتصادية واجتماعية وبيئية، ومع ذلك، لم تعد تقارير أداء الاستدامة ضرورية حتى الأزمة المالية 2008-2009، والتي فقدت خلالها أكثر من 60% من قيمة أسهم الشركات المتداولة علناً، واستجابة لذلك، نفذت المفوضية الأوروبية مبادرات لتعزيز معايير إعداد التقارير المالية لتلبية متطلبات مختلف مجموعات أصحاب المصلحة (Dhaliwal et al., 2014:328).

لقد أصبحت تقارير الاستدامة ذات أهمية متزايدة بالنسبة للشركات في جميع أنحاء العالم، مدفوعة باهتمام أصحاب المصلحة المتزايد بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات، ويشجع ضغط أصحاب المصلحة الشركات على توصيل البيانات غير المالية المتعلقة بالحوكمة والمعايير البيئية إلى جانب التقارير المالية السنوية، وهناك أدلة متزايدة على أن دمج البيانات غير المالية في التقارير المالية يوفر رؤى أعمق لأداء الشركة في مجال الاستدامة، ويسلط الضوء على العديد من المعايير غير المالية المهمة (Amin-Chaudhry, 2016:190)، تعد تقارير أداء الاستدامة ضرورية لتوفير الضمانات للشركات ومراقبة أداء الاستدامة، وقد استخدمت العديد من المنظمات الكبيرة مؤخرًا تقارير أداء الاستدامة غير المالية، وتستند مثل هذه التقارير بشكل أساسي إلى اتجاهات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، والتي تعد في الوقت الحاضر نموذجاً رئيسياً لاستدامة الأعمال.

إن التحسينات المستمرة لمعايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) مدفوعة بمتطلبات الكيانات التي تصدر وتستخدم هذه التقارير، وكذلك بمخاوف الاستدامة لأصحاب المصلحة، تقوم المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) بتحديث معاييرها بانتظام بناءً على تعليقات أصحاب المصلحة، فيما يلي بعض النقاط حول تحسين تقارير الاستدامة، (Walt, 2018:35)، (Torelli., 2020:407), (Haladu and Salim, 2017:90):

أ- تقييم الأهمية النسبية: يشكل تحليل الأهمية النسبية أساس تقارير أداء الاستدامة، مما يتطلب الكشف عن الجوانب المهمة المتعلقة بالعمليات والأثر البيئي والمسؤولية الاجتماعية، كنقطة حاسمة في تقارير الاستدامة، تشكل الأهمية النسبية مقدمة لتقرير أداء الاستدامة، يتم في كثير من الأحيان توصيل اهتمامات أصحاب المصلحة والإدارة، فضلاً عن قضايا النزاهة والامتثال للاستدامة، من خلال مصفوفة الأهمية النسبية.

ب- الإفصاحات البيئية: بالاعتماد على الإفصاحات البيئية، يمكن لأصحاب المصلحة الحصول على منظور شامل للأداء البيئي وتأثيرات شركاتهم، ويشمل ذلك بيانات واسعة النطاق، مثل استهلاك الطاقة والمياه والمواد والانبعاثات والنفايات والتنوع البيولوجي، وتمكن الإفصاحات البيئية التفصيلية أصحاب المصلحة من تقييم المبادرات البيئية، وإيجاد مجالات قابلة للتحسين، مما يسمح باتخاذ قرارات مشاركة أكثر استنارة، كما أنها تشجع الشفافية والسياسات المستدامة من أجل تقليل المخاطر البيئية إلى الحد الأدنى وزيادة القدرة على التحمل على المدى الطويل في حالة ظهور تحديات عالمية كبرى، مثل تغير المناخ والاحتباس الحراري.

ت- الإفصاحات الاجتماعية: تغطي الإفصاحات الاجتماعية تأثير عمليات الشركة على الأشخاص، وهذا يشمل الأشخاص الداخليين والخارجيين للمنظمة، ويشمل ذلك الموظفين والموردين والموظفين العاملين لدى الموردين والعمال المتقاعدين والعاملين لحسابهم الخاص وما إلى ذلك والمجتمع ككل، تتضمن الإفصاحات الاجتماعية أيضاً معلومات حول إجراءات الشركة حيث تؤثر على مجموعة أوسع من الأشخاص، على سبيل المثال، إذا كان لدى الشركة أي برامج أو أهداف معمول بها للرعاية الاجتماعية أو المعلومات التسويقية أو أي حالات متعلقة بالامتثال فيما يتعلق بالمجتمع ككل.

ث- الإفصاحات العامة والحوكمة: توفر الإفصاحات العامة معلومات حول الاسم القانوني للمؤسسة وحجمها وسلسلة التوريد وأصحاب المصلحة والأسواق والعنوان، ومن ناحية أخرى، تتعلق إفصاحات الحوكمة بالملكية التنظيمية والهيكل الداخلي، مع تقديم بيانات تفصيلية عن المالكين والإدارة، وتتضمن هذه الإفصاحات معلومات عن الممارسات المعتمدة لرصد التأثيرات الاجتماعية والبيئية، مثل تفاصيل الملكية، وتفويض السلطة المتعلقة بالمسائل البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وممارسات الإدارة، والاستراتيجيات الضريبية، والمسؤولية الشاملة.

ج- مبادرات الاستدامة والجهد والتقدم: تنظر الشركات إلى تقارير الاستدامة على أنها أدوات إعلامية وترويجية، تعكس هذه التقارير الجهود المستقبلية للمنظمة وتقدمها ورسالتها ورؤيتها، ويمكن توصيل مبادرات الاستدامة بشكل فعال من خلال الارتباط القوي بين إفصاحات الاستدامة الثلاثة (ESE).

ح- نطاق التقرير والفهرس: غالباً ما يكون نطاق التقرير والفهرس مكونين إلزاميين في نهاية تقرير الاستدامة، يصف النطاق المعايير التي يستند إليها التقرير، مما يضمن الامتثال، ويوفر الفهرس كشفاً تفصيلياً لجميع الأقسام، مما يسمح للقراء بتحديد بيانات الاستدامة المحددة.

خ- التدقيق/التأكيد: يمثل التأكيد المرحلة النهائية في إعداد تقارير الاستدامة، يتم التحقق من بيانات المؤسسة بشكل احترافي بحيث يمكن التأكد من تضمين تفاصيل معينة، ويتم التحقق من صحة التقرير من خلال التدقيق النهائي.

ومع تزايد أهمية الإبلاغ عن أداء الاستدامة، يمكن عد هذه التقارير ذات قيمة لكل الذين يعتمدون على البيانات المبلغ عنها، تتضاءل ضرورة الشفافية والدقة مع الترويج لتقارير أداء الاستدامة وتقديم وثائق شاملة، ولإضفاء الموثوقية والمصداقية على هذه التقارير كان لا بد من تحسينها من خلال خدمات التأكيد المهني.

ثانياً: خدمات التأكيد المهني: تغطي خدمات التأكيد المهني (PAS) Professional Assurance Services نطاقاً أوسع من الأنشطة المتعلقة بالخدمات المحاسبية التقليدية وتتضمن عمليات التدقيق الداخلي، وتدقيق الأداء (تقييم أنظمة التحكم والعمليات في المؤسسات بطريقة موضوعية)، وتدقيق تكنولوجيا المعلومات، فضلاً عن تدقيق البيانات المالية، Cohen & Simnett, (2015:59).

5- مفهوم خدمات التأكيد المهني: وصف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) خدمات التأكيد المهني بأنها خدمات يتم تقديمها بشكل مستقل ومهني لتحسين جودة أو سياق المعلومات، وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرار، ويقدم المتخصصون المؤهلون خدمات التأكيد المهني من خلال تنفيذ تقييمات وتقارير موضوعية (Knechel et al., 2006:143)، كما وصفت خدمات التأكيد المهني بأنها تشمل أنشطة متعددة مصممة لتقديم

تقييمات ومشاورات موضوعية ومستقلة، وإضافة قيمة وتعزيز الأداء التشغيلي للمنظمات (Junior et al., 2014:1). كما عرّفت خدمات التأكيد المهني بأنها خدمات مهنية مقدمة بشكل مستقل لتعزيز جودة البيانات لاتخاذ القرار (Arens et al., 2016:750).

2- نشأة خدمات التأكيد المهني وتطورها: لقد شهدت الممارسات المحاسبية تحولاً جذرياً بسبب الحاجة المتزايدة لخدمات التأكيد والتدقيق، واليوم، تقدم شركات المحاسبة العديد من الخدمات، بدءاً من عمليات التدقيق التقليدية وحتى الاستشارات الضريبية وخدمات الإدارة، وقد غدت التغييرات في عالم الأعمال، على سبيل المثال، زيادة المنافسة الدولية والتكنولوجيات واللوائح الناشئة، هذا التوسع (Widodo & Chariri, 2021:1).

لقد تحولت خدمات التأكيد المهني إلى ما هو أبعد من عمليات التدقيق التقليدية وتشمل مجموعة واسعة من الأنشطة التي تساعد الشركات على تعظيم أدائها وتقليل مخاطرها، مما يسمح بتحقيق الأهداف طويلة المدى (Asiriuwa et al., 2018: 37)، وتواجه الشركات مشكلات الامتثال وتقلبات الأسواق المالية وتهديدات الأمن السيبراني حيث بدأت المشكلات الجديدة في التركيز على إدارة المخاطر في السنوات الأولى من القرن العشرين، وقد تم اقتراح اكتشاف الاحتيال والتدقيق الداخلي وتدقيق تكنولوجيا المعلومات كمعايير تقييم الأداء من أجل تسهيل الإدارة الفعالة لمثل هذه المخاطر في الشركات (Louwers et al., 2018:150)، واليوم، تغطي خدمات التأكيد المهني مجموعة واسعة من الخدمات لتسهيل تقليل المخاطر وتحقيق الأهداف الاستراتيجية وتحسين الأداء في الشركات (Reimsbach et al., 2018:559).

مما سبق يتبين أن أدبيات خدمات التأكيد المهني قد شهدت تطورات كبيرة، فعلى الرغم من حقيقة أن عمليات التدقيق كانت في البداية مجرد خدمة تحت مظلة خدمات التأكيد المهني، فقد تحولت خدمات التأكيد المهني إلى ما هو أبعد من التدقيق وتشمل حالياً تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتحسين الأداء، وتخفيف المخاطر نظراً لأن الشركات قد تغيرت وشهدت تغييرات تنظيمية، وظهور التقدم التكنولوجي، وتشديد القيود التنظيمية والمنافسة العالمية، وفي أيامنا هذه، أصبح من الضروري استخدام خدمات التأكيد المهني حتى يمكن ضمان الامتثال والكفاءة والشفافية في الشركات.

3- أنواع خدمات التأكيد المهني: تقدم شركات خدمات التأكيد المهني تقييمات مستقلة وموضوعية للبيانات لتعزيز الثقة والمساءلة والشفافية، كما أنها تعمل على تحسين المسؤولية والكفاءة والفعالية مع تقليل مخاطر الاحتيال والأخطاء، وتكشف خدمات التأكيد المهني عن مستوى موثوقية البيانات لأصحاب المصلحة مثل الدائنين والمنظمين والمستثمرين، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات أكثر استنارة (Boiral et al., 2020: 309)، يضمن أصحاب المصلحة دقة اتخاذ القرار من خلال الحصول على معلومات موثوقة من خلال قواعد البيانات المالية وغير المالية، ويقدم المدققون المستقلون مراجعات للبيانات لضمان الامتثال والدقة، ولتعزيز جودة المعلومات، من الضروري أن يستخدم أصحاب المصلحة عمليات التدقيق الضريبي، وتدقيق التأكيد، وخدمات التدقيق المستقلة، وتلعب خدمات التأكيد المهني دوراً حاسماً في اكتساب ثقة الطرف الثالث، وتضمن هذه الخدمات موثوقية المعلومات للعلامة وأسواق رأس المال لتلبية متطلبات مستخدمي البيانات، كما أنها تعمل على تحسين صحة وموثوقية البيانات بشكل محايد ومستقل (Frazer, 2020: 30)، (Puțan, 2023: 850).

وتهدف خدمات التأكيد المهني إلى المساعدة في تعزيز دقة المعلومات المالية وغير المالية، ويجب تقييم شركات خدمات التأكيد المهني من خلال معايير معينة بحيث يمكن ضمان موثوقية البيانات وكفائتها (Frazer, 2020:30)، يمكن توفير خدمات التأكيد المهني من خلال الشركات المحاسبية والشركات غير المحاسبية، وتوفر شركة خدمات التأكيد المهني للعملاء تقارير الاستدامة (Oware & Mallikarjunappa, 2020:39).

4- أهمية خدمات التأكيد المهني: إن خدمات التأكيد المهني تعزز دقة البيانات في عملية صنع القرار وهو أمر بالغ الأهمية بسبب استقلالية مقدمي الخدمة ونهجهم غير المتحيز، ويحتاج صناع القرار في الشركات إلى خدمات التأكيد المهني لتحسين أهمية البيانات وموثوقيتها، يمكن للمحاسبين القانونيين المعتمدين وغيرهم من مقدمي الخدمات المحترفين تقديم خدمات التأكيد المهني (Arens et al., 2016:752).

وينبغي تأكيد العمليات التجارية الفعالة والامتثال التنظيمي باستخدام خدمات التأكيد المهني، وتلعب مشاركات خدمات التأكيد المهني دوراً رئيسياً في تحقيق الاستدامة وتحسين الأعمال وإدارة المخاطر، فهي تساعد على تحسين ثقة أصحاب المصلحة وسمعتهم بناءً على أحكام محايدة وموضوعية، ولا تزال البيانات الموثوقة لصنع القرار تشكل تحدياً كبيراً في البيانات المالية، وهذا يسلط الضوء على الدور الرئيسي للالتزامات خدمات التأكيد المهني (Amos and Adeusi, 2023: 10)، وبشكل تنفيذ المهام الحاسمة بطريقة تنسم بالكفاءة والفعالية تحدياً عميقاً أيضاً، تساعد خدمات التأكيد المهني على تعزيز صحة وموثوقية البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة، مما يزيد بدوره من فعالية اتخاذ القرار في ضوء التقييمات المحايدة والمستقلة ويسمح بضمان الشفافية والملاءمة والموثوقية والاتساق في البيانات (Boiral, et al 2020: 309).

مما سبق يمكن القول أن خدمات التأكيد المهني تعد ضرورية لضمان مصداقية عملية البيانات وموثوقيتها ودقتها، تقوم هذه الخدمات بتقييم البيانات والكفاءة التشغيلية وأنظمة الرقابة الداخلية بشكل محايد، ويعتمد اقتصاد اليوم على الثقة، والمساءلة، والانفتاح على الكفاءة والفعالية، ومن الممكن تحسين هذه المعايير باستخدام خدمات التأكيد المهني، نظراً لدورها الرئيسي في تقليل المخاطر وتعظيم الثقة وجودة صنع القرار لدى أصحاب المصلحة.

5- خدمات التأكيد المهني والمعايير الدولية: أصبحت التقارير غير المالية على نحو متزايد استراتيجية مشتركة للمؤسسات، علاوة على ذلك، تتطلب التوجيهات التحقق الخارجي من التنمية المستدامة والتقارير المالية، ويطلب المستخدمون بيانات شاملة وغير متحيزة، إلى جانب ضمانات الدقة والموضوعية والموثوقية، والتي يمكن للمدققين غير المتحيزين توفيرها، قد يستخدم المدققون المعايير التي طورتها المنظمات غير الربحية للتنمية المستدامة، مثل AA1000، وISRS 4400، وISAE 3000، وISA 720، للتحقق من التقارير غير المالية (Lubchenko & Shulha, 2023: 29)، وفيما يخص خدمات التأكيد المهني فإن أبرز معيارين يرتبطان بهذه الخدمات هما معيار التدقيق الدولي 3000 (المعدل) و المعيار الدولي لتأكيد الاستدامة 5000، والاتي توضيح لهما.

5- معيار التدقيق الدولي 3000 (المعدل) ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات التدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية: أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) Assurance Standards Board معيار التدقيق الدولي 3000 (المعدل) في 2015/12/15، ويغطي هذا المعيار مجموعة واسعة من التقارير غير المالية، بما في ذلك الرقابة الداخلية وتقارير الاستدامة والأداء التشغيلي والامتثال التنظيمي (IAASB, 2023:70).

لقد تم اعتماد معيار ISAE 3000 بشكل متزايد، مما يستلزم الاهتمام الدقيق بتوصيات استخدامه، وفي الأونة الأخيرة، شددت لوائح إدارة الجودة في شركات التدقيق على تدابير الرقابة على جودة خدمات التأكيد المهني بدلاً من مجرد التدقيق، ولذلك، تم تقييم وثيقة عمل المدقق بعنوان "تقييم جودة ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات التدقيق أو مراجعات المعلومات المالية التاريخية (التقارير غير المالية)"، مع الأخذ في الاعتبار المعيار الدولي لإدارة الجودة رقم 1 والإرشادات غير الرسمية بشأن تطبيق متطلبات معيار ISAE 3000، يسمح هذا التقييم للمراقبين بتقييم إجراءات إدارة الجودة المقترحة من قبل شركات التدقيق والأداء على مستوى المشاركة لهذه الإجراءات، تعمل المشاركات عالية الجودة على تعزيز ثقة المستخدم في المعلومات غير المالية ومهنة التدقيق (Lubchenko and Shulha, 2023: 29).

ب- معيار الاستدامة 5000 المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد الاستدامة: قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية أول مسودة للمعيار الدولي لتأكيد الاستدامة ISSA 5000 في عام 2023، وقد تضمنت تطورات كبيرة في توحيد وتنظيم بيانات الاستدامة وتحسين فعالية التأكيد والتدقيق، كما شهد إطار المعيار تغييرات كبيرة لتعزيز الاتساق والموثوقية في تقارير الاستدامة، ويؤكد بشكل أساسي على المتطلبات العامة لتقرير تأكيد الاستدامة ويوجه ممارسي خدمات التأكيد المهني في تأكيد بيانات الاستدامة، على سبيل المثال، الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية (Hay et al., 2024: 1221).

وتم تقديم آخر تحديث لـ ISSA 5000 في أغسطس 2023 في شكل مسودة أولية، ويسعى إلى المساعدة في تدقيق وتأكيد بيانات الاستدامة وبعد بمثابة تقدم كبير في ممارسات تأكيد الاستدامة (Hay et al., 2024: 1221)، ويظل هذا المعيار بمثابة مسودة منذ تقديمه كمسودة أولية للمناقشة العامة، ويطلب IAASB من أصحاب المصلحة والجمهور مناقشة المسودات وتقديم التعليقات على موقعه على الإنترنت قبل ديسمبر 2023، وسيتم الإصدار النهائي ISSA 5000 قبل يناير 2025 (IAASB, 2023:80).

يحكم ISSA 5000 الشراكات على مستويات التأكيد المحدودة والمعقولة، وينطبق على هذه الارتباطات ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك، في ارتباطات التأكيد المحدود، يقوم مزود خدمات التأكيد المهني بتنفيذ إجراءات أقل شمولاً من حيث الطبيعة والتوقيت مقارنة بتلك الموجودة في ارتباطات التأكيد المعقول، مما يعكس مستوى أقل من التأكيد (Nielsen, 2023:16855)، ويقدم ISSA 5000 فوائد متعددة لأصحاب المصلحة المشاركين في تقارير الاستدامة وتأكيداتها (Harrer & Lehner, 2024:130), (IAASB, 2023:45).

1. تقارير الاستدامة: إن الالتزام بمعيار ISSA 5000 من قبل الكيانات المبلّغة يمكن أن يعزز ممارسات الاستدامة وإدارة المخاطر والسمعة والمصداقية العامة.

2. ممارسو التأكيد: يستفيد ممارسو خدمات التأكيد المهني من التوجيهات التفصيلية والإطار الموحد لإجراء ارتباطات الاستدامة، مما يؤدي إلى خدمات التأكيد المهني أكثر كفاءة وموثوقية.

3. المستثمرون والأسواق المالية: يكتسب المستثمرون رؤى موحدة تعتمد على تأكيد الاستدامة القوي، مما يسهل اتخاذ قرارات أكثر فعالية ويعزز استقرار الأسواق المالية ومرونتها.
4. المنظمون وصانعو السياسات: يؤدي توحيد تأكيدات الاستدامة إلى تحسين الأداء التنظيمي وصنع السياسات على مستوى العالم من خلال توفير إطار لتقييم مدى موثوقية الإفصاحات المتعلقة بالاستدامة.
5. المجتمع ككل: يعمل ISSA 5000 على تعزيز المساءلة والشفافية في إعداد التقارير، والمساهمة في التنمية المستدامة.

المبحث الثالث

الجانب العملي

بيان مدى تأثير خدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات على تحسين تقارير أداء الاستدامة

تم إجراء الدراسة الاستطلاعية من خلال استبانة تم تصميمها للتعرف على آراء عينة البحث، وتتكون الاستبانة من جزأين خصص الأول للبيانات الشخصية لعينة البحث والجزء الأخير تضمّن وصف متغيرات البحث وهي خدمات التأكيد المهني وتحسين تقارير أداء الاستدامة.

أولاً: صدق الاستبانة: تم عرض الاستبانة بشكلها الأولي على مجموعة من الأساتذة المحكمين من ذوي الاطلاع في هذا المجال، وبالإستفادة من آرائهم تم تعديل بعض فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من الصدق الظاهري ومما يزيد من درجة مصداقيتها.

ثانياً: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل بيانات المستجيبين في الاستبانة وباستخدام كل من (SPSS-26) و (AMOS-26) وقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لاختبار فرضيات البحث، كما تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتحقق من ثبات فقرات الاستبانة، وقد تحدّدت إجابات عينة البحث على أساس تدرج ليكرت الخماسي وكالاتي (أتفق تماماً- أتفق - محايد - لا أتفق- لا أتفق أبداً).

ثالثاً: ثبات الاستبانة: بعد توزيع الاستبانة على عينة البحث واستعادتها تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ الذي بلغ (0,925)، (0,952)، (0,761) للمحور الأول والثاني، على التوالي، وبلغ (0,913)، (0,935) للبعدين الأول والثاني من المحور الثاني، وتعد القيمة المقبولة لمعامل ألفا (0,60) فأكثر وهذا يعني أن معامل ألفا كرونباخ للاستبانة مقبول.

المبحث الثالث

تحليل نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات

1- وصف خصائص عينة البحث:

جدول (1) خصائص عينة البحث

البيانات الأولية	تكرار	نسبة مئوية
العمر	30 فأقل	1.5
	31 – 40	31.2
	41 – 50	44.6
	51 – 60	17.3
	61 فأكثر	5.4
المجموع	202	100
المؤهل العلمي	المحاسبة القانونية	47.0
	ماجستير	38.1
	دكتوراه	14.9
المجموع	202	100
عدد سنوات الخبرة	5 فأقل	5.0
	6 – 10	20.3

44.0	89	15 – 11	
23.3	47	25 – 16	
7.4	15	26 فأكثر	
100	202		المجموع
47.0	95	مراقب حسابات	اللقب المهني أو العلمي
32.7	66	مدرس	
17.3	35	أستاذ مساعد	
3.0	6	أستاذ	
100	202		المجموع
16.4	33	دهوك	المحافظة
67.8	137	أربيل	
15.8	32	السليمانية	
100	202		المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على برامج spss

يلاحظ من جدول (1) أن أعلى نسبة للأفراد كانت في الفئة العمرية (41-50 سنة) والتي بلغت (44.6%)، تليها الفئة العمرية (31 – 40 سنة) والتي بلغت (31.2%)، مما يدل على أن غالبية أفراد العينة هم من الفئة العمرية التي تمتلك الأهلية والقدرات البدنية والعقلية والقدرة على الإجابة على الاستبانة بفعالية، أما بالنسبة إلى المؤهل العلمي فقد كانت أعلى نسبة لحملة شهادة المحاسبة القانونية ونسبة (47.0%)، تليها شهادة الماجستير ونسبة (38.1%)، وهذا يدل على وجود توازن بين المهنيين والأكاديميين من أفراد العينة، كما يتبين أن النسبة الأعلى للمستجيبين الذين لديهم إجمالي خدمة في الوظيفة أو خبرة عملية ما بين (11-15 سنة) حيث بلغت (44.0%). تليها الفئة (16-25 سنة) بنسبة (23.3%) وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة لديهم تراكم في الخبرة الوظيفية وفهم لمتغيرات الدراسة، أما بخصوص اللقب المهني أو العلمي فقد كانت أعلى نسبة لحملة لقب مراقب حسابات ونسبة (47.0%)، يليها لقب مدرس ونسبة (32.7%)، كان غالبية المشاركين من أربيل (67.8%)، تليها دهوك (16.3%) والسليمانية (15.8%)، مما يشير إلى تركيز جغرافي للمستجيبين في أربيل.

2- وصف وتشخيص متغيرات البحث:

سيتم عرض وتحليل إجابات عينة المستجيبين حول خدمة التأكيد المهني وتقارير أداء الاستدامة حسب نتائج التحليل من مخرجات (SPSS-26). ويشير كل قسم إلى النتائج النهائية المتعلقة بكل متغير من هذه المتغيرات.

أ- خدمات التأكيد المهني: وتمثل خدمات التأكيد المهني المتغير المستقل للبحث.

جدول (2) التحليل الوصفي لمحور خدمات التأكيد المهني

ت	الفقرة	متوسط مرجح	انحراف معياري	معامل التباين	أهمية نسبية	ت
1	تستلزم خدمات التأكيد إجراء عمليات تدقيق على السجلات والعمليات المالية للوحدات الاقتصادية لضمان مصداقيتها والتزامها باللوائح والسياسات.	3.90	0.73	18.62	78.02	2
2	يمكن أن تأتي خدمات التأكيد في أشكال مختلفة وتهدف إلى تزويد الوحدة الاقتصادية المتعاونة مع المدقق الخارجي بالمعلومات ذات الصلة لدعم عملية اتخاذ القرار.	3.90	0.75	19.14	78.02	4
3	يحافظ المدققون الخارجيون على جودة الأداء المهني لتعزيز خدمة التأكيد.	3.92	0.72	18.41	78.42	1
4	تتضمن عمليات تحسين الأداء عادةً مستشارين إداريين أو فرق داخلية متخصصة في الفعالية والكفاءة التنظيمية، ومع ذلك، قد يتعاون المدققون الخارجيون مع هذه الفرق لتوفير ضمانات بشأن فعالية التحسينات المنفذة أو لضمان توافق مقاييس الأداء مع المعايير واللوائح ذات الصلة.	3.80	0.77	20.16	76.04	10

5	يحرص المدققون الخارجيون على التعاون مع الأعضاء الآخرين في فريق العمل أو الخبراء التنظيميين لضمان الامتثال الشامل والفعال والإجراءات التنظيمية.	3.83	0.75	19.51	76.63	8
6	يدرك المدققون الخارجيون متطلبات إعداد التقارير وصيغها المتعلقة بالامتثال والالتزامات التنظيمية، بما في ذلك تقارير الامتثال أو الملفات التنظيمية.	3.88	0.72	18.46	77.62	6
7	يمكن للمدققين الخارجيين تحديد مجالات التحسين وتقديم توصيات إلى عملائهم بناءً على النتائج التي توصلوا إليها، والأمر متروك للوحدة الاقتصادية لتنفيذ هذه التوصيات وتحقيق نتائج ملموسة.	3.90	0.74	18.97	78.02	3
8	إن المدققين الخارجيين على دراية بمتطلبات إعداد التقارير وصيغها الخاصة بارتباطات تحسين الأداء، مثل تقارير تحسين الأداء أو الملخصات التنفيذية أو لوحات معلومات الأداء.	3.81	0.74	19.31	76.24	9
9	يشارك المدققون الخارجيون في برامج التدريب أو أنشطة التطوير المهني المتعلقة بخدمات تحسين الأداء لتعزيز معارفهم ومهاراتهم.	3.88	0.72	18.46	77.62	5
10	يعد تأكيد تقرير الاستدامة ممارسة مهمة ومنتامية ويوفر ختمًا إضافيًا لمصادقية التقرير.	3.88	0.71	18.37	77.52	7
	الإجمالي	3.87	0.57	14.63	77.42	2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات البرنامج (SPSS-26).

يظهر الجدول (2) أن الوسط الحسابي المرجح لخدمات التأكيد المهني كان (3.87)، والانحراف المعياري (0.57)، وأن الأهمية النسبية بلغت (77.42)، ومن ثم يقع المتوسط الحسابي المرجح بين (3.81) و (3.92) وهو فوق المدى القوي ويظهر أكبر من الوسط الافتراضي (3)، ويتبين أيضاً أن الفقرة الثالثة حصلت على ترتيب الأهمية الأولى بحصولها على أعلى أهمية نسبية (78.42) وأقل معامل اختلاف (18.41)، والتي تنص على أن (يحافظ المدققون الخارجيون على جودة الأداء المهني لتعزيز خدمة التأكيد) وكان أقل ترتيب أهمية للفقرة الرابعة بقيمة أهمية نسبية (76.04) وأعلى معامل تباين (20.16)، والتي تنص على أن (تتضمن عمليات تحسين الأداء عادةً مستشارين إداريين أو فرق داخلية متخصصة في الفعالية والكفاءة التنظيمية، ومع ذلك، قد يتعاون المدققون الخارجيون مع هذه الفرق لتوفير ضمانات بشأن فعالية التحسينات المنفذة أو لضمان توافق مقاييس الأداء مع المعايير واللوائح ذات الصلة) وهذا يعني أن خدمات التأكيد المهني تبدو مهمة من وجهة نظر عينة البحث.

تحسين تقارير أداء الاستدامة: وفيما يلي عرض لأهم النتائج المتعلقة باستجابات المستجيبين لكل بعد من بعدي متغير تحسين تقارير أداء الاستدامة، وهما كل من: البعد الأول: مكونات تقرير الاستدامة ويتضمن كل من: تقييم الأهمية النسبية، مبادرات الاستدامة والجهد والتقدم، نطاق التقرير والفهرس، التدقيق/التأكيد، والبعد الثاني: الإفصاحات التي تتضمن كل من: الإفصاحات البيئية، الإفصاحات الاجتماعية، الإفصاحات العامة والحوكمة.

1- وصف بعد مكونات تقرير الاستدامة:

جدول (3) التحليل الوصفي لبعد مكونات تقرير الاستدامة

ت	الفقرات	متوسط مرجح	انحراف معياري	معامل التباين	أهمية نسبية	ت
1	إن الهدف من تقارير الاستدامة هو تقييم الأهمية النسبية الذي يشير إلى اهتمام اجتماعي أو بيئي أو اقتصادي كبير يؤثر على الأعمال أو يتأثر بها.	4.00	0.69	17.21	79.90	2
2	مصفوفة الأهمية النسبية هي أداة مستخدمة في إعداد تقارير الاستدامة، لغرض تقييم أهمية قضايا الاستدامة وإيصالها إلى أصحاب المصلحة، بدلاً من التركيز فقط على الإبلاغ عن عدم موافقة الإدارة وأصحاب المصلحة أو الامتثال للاستدامة والتقارير المتكاملة.	3.88	0.71	18.28	77.62	8
3	يقدم الجزء المتعلق بالنطاق في تقرير الاستدامة نظرة عامة على المعايير والمبادئ التوجيهية المستخدمة في عملية إعداد التقارير، ومع ذلك، فإنه عادةً ما يتجاوز مجرد تفصيل المعايير ويشتمل	3.91	0.70	17.80	78.12	7

					على حدود ومعايير التقرير نفسه، يتضمن ذلك الجوانب المحددة لعمليات الوحدة الاقتصادية وأنشطتها وأدائها التي يغطيها التقرير، فضلاً عن أي قيود أو استثناءات.
4	79.31	17.50	0.69	3.97	تسهم المعايير المحددة المستخدمة لتحديد نطاق تقرير الاستدامة في تقديم نظرة شاملة عن عمليات الوحدة الاقتصادية وأدائها.
5	79.90	15.69	0.63	4.00	يوفر جزء الفهرس في تقرير الاستدامة طريقة منظمة للوصول إلى محتوى التقرير والتنقل فيه، مما يسهل على أصحاب المصلحة العثور على معلومات محددة، ويعمل كدليل شامل لمحتويات التقرير، مما يمكن أصحاب المصلحة من تحديد الأقسام والموضوعات ونقاط البيانات ذات الصلة بكفاءة.
6	79.50	17.10	0.68	3.98	يسهم جزء الفهرس في تقرير الاستدامة في تعزيز قدرة أصحاب المصلحة على الوصول إلى محتوى التقرير والتنقل فيه بكفاءة.
7	79.11	16.21	0.64	3.96	إعداد التقارير عن المبادرات الرامية إلى تنقيف وإشراك أصحاب المصالح والموظفين والعملاء والمستثمرين والمجتمعات المحلية في موضوعات الاستدامة البيئية، وطلب مدخلاتهم وملاحظاتهم وتعاونهم في المبادرات البيئية.
8	78.42	18.59	0.73	3.92	يعرض تقرير الاستدامة للوحدة الاقتصادية: الرؤية والجهود والتقدم المحرز في مختلف المواضيع المتعلقة بالاستدامة.
	78.99	13.63	0.54	3.95	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات البرنامج (SPSS-26).

يظهر من الجدول (3) أن الوسط الحسابي المرجح لفقرات بعد مكونات تقرير الاستدامة بلغ (3.95)، والانحراف المعياري (0.54)، وأن الأهمية النسبية بلغت (78.99). ومن ثم يقع المتوسط الحسابي المرجح بين (3.88) و (4.00) وهو فوق المدى القوي ويظهر أكبر من الوسط الافتراضي (3)، ويتبين أيضاً أن الفقرة الخامسة حصلت على ترتيب الأهمية الأول بحصولها على أعلى أهمية نسبية (79.90) وأقل معامل تباين (15.69)، والتي تنص على أن (جزء الفهرس لتقرير الاستدامة يوفر طريقة منظمة للوصول إلى محتوى التقرير والتنقل فيه، مما يسهل على أصحاب المصلحة العثور على معلومات محددة، ويعمل كدليل شامل لمحتويات التقرير، مما يمكن أصحاب المصلحة من تحديد الأقسام والموضوعات ونقاط البيانات ذات الصلة بكفاءة)، إلا أن الترتيب الأقل أهمية كان للفقرة الثانية بقيمة أهمية نسبية (77.62) وأعلى معامل تباين (18.28) والتي تنص على أن (مصنوفة الأهمية النسبية هي أداة تستخدم في تقارير الاستدامة، لغرض تقييم الأهمية لقضايا الاستدامة وإيصالها إلى أصحاب المصلحة، بدلاً من التركيز فقط على إدارة التقارير وخلافات أصحاب المصلحة أو الامتثال للاستدامة والتقارير المتكاملة)، وهذا يعني أن مكونات تقرير الاستدامة مهمة لعينة البحث، ويحتل هذا البعد المرتبة الأولى بين مكونات تقرير الاستدامة من حيث ترتيب الأهمية.

2- وصف بعد الإفصاحات:

جدول (4) التحليل الوصفي لبعد الإفصاحات

ت	الفقرات	متوسط مرجح	انحراف معياري	معامل التباين	أهمية نسبية	ت
1	تعد الإفصاحات البيئية في تقرير الاستدامة بمثابة آليات أساسية تزود أصحاب المصالح برؤى كاملة حول الأداء والتأثير البيئي للوحدة الاقتصادية.	3.96	0.75	18.82	79.21	3
2	تغطي الإفصاحات البيئية بعض المجالات الرئيسية مثل: المواد المستهلكة واستهلاك الطاقة واستهلاك المياه والتأثير على التنوع البيولوجي والنفايات والانبعاثات.	3.96	0.74	18.75	79.11	4
3	تقدم الإفصاحات البيئية الشاملة مجموعة من الفوائد المحتملة للمؤسسة، ولا سيما فيما يتعلق بإشراك أصحاب المصلحة، وإدارة السمعة، وتخفيف المخاطر.	3.98	0.72	18.07	79.60	1

4	يغطي الإفصاح الاجتماعي لتقرير الاستدامة تأثير عمليات الوحدة الاقتصادية على الأشخاص الداخليين والخارجيين للوحدة الاقتصادية.	3.95	0.73	18.44	78.91	5
5	تغطي الإفصاحات الاجتماعية بعض المجالات مثل: التوظيف والصحة والسلامة والتدريب والتعليم والموردين والآخر الاجتماعي.	3.93	0.72	18.39	78.61	7
6	تسهم الإفصاحات الاجتماعية في تقارير الاستدامة في تعزيز الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بتأثير المنظمة على المجتمع، بما في ذلك موظفيها ومورديها والمجتمعات المحلية.	3.93	0.72	18.21	78.61	6
7	يحتوي الجزء العام من تقرير الاستدامة على معلومات عامة عن الوحدة الاقتصادية مثل: الموقع، والسياسة، والاسم القانوني والعنوان، وسلسلة التوريد، والأسواق التي يتم تقديم الخدمات لها، وأصحاب المصلحة.	3.89	0.76	19.66	77.82	8
8	تركز إفصاحات الحوكمة على مجال الملكية والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، والمسؤولية وتفويض السلطة فيما يتعلق بالموضوعات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	3.98	0.72	18.00	79.50	2
الإجمالي		3.95	0.61	15.41	78.92	

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات البرنامج (SPSS-26).

ويبين الجدول (4) أن الوسط الحسابي المرجح لمفردات بعد الإفصاحات بلغ (3.95)، والانحراف المعياري (0.61)، والأهمية النسبية بلغت (78.92)، ومن ثم يقع الوسط الحسابي المرجح بين (3.89) و (3.98)، وهو فوق المدى القوي ويظهر أكبر من الوسط الفرضي (3)، ويتضح أن الفقرة الحادية عشر حصلت على ترتيب الأهمية الأول بحصولها على أعلى أهمية نسبية (79.60) وأقل معامل تباين (18.07) والتي تنص على أن الإفصاحات البيئية الشاملة تقدم مجموعة من الفوائد المحتملة للمنظمة، لا سيما فيما يتعلق بإشراك أصحاب المصلحة، وإدارة السمعة، وتخفيف المخاطر، ومع ذلك، كان الترتيب الأدنى أهمية للفقرة الخامسة عشرة بقيمة أهمية نسبية (77.82) وأعلى معامل تباين (19.66) والتي تنص على أن الجزء العام من تقرير الاستدامة يحتوي على معلومات عامة حول كيان الأعمال مثل الموقع والسياسة والاسم القانوني والعنوان وسلسلة التوريد والأسواق التي يتم تقديم الخدمات لها وأصحاب المصلحة). وهذا يعني أن تحليل أقسام الإفصاحات مهم لعينة البحث، ويحتل هذا البعد المرتبة الثانية بين مكونات تقرير الاستدامة من حيث ترتيب الأهمية.

اختبار فرضيات البحث: تنص الفرضية الرئيسية على أنه "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين تقارير أداء الاستدامة على المستوى الكلي عند مستوى معنوية (0.05)" وبالتالي، تم نمذجة العلاقة بين المتغيرين الرئيسيين، كما يوضح الجدول (5) أدناه.

جدول (5) نتائج اختبار تأثير خدمات التأكيد المهني (PAS) في تحسين تقارير أداء الاستدامة (SPR)

PAS	SPR				
	P. Value	C.R.	S.E.	Estimate	Standardized Estimate
	***	10.395	.080	.826	.86

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (AMOS-26).

ومن خلال نتائج الجدول (5) يتضح أن خدمات التأكيد المهني تؤثر على تحسين تقارير أداء الاستدامة بمقدار (0.86)، أي أن كل زيادة بانحراف معياري واحد تؤدي إلى زيادة بنسبة (0.86)، وعند مطابقة مستوى الأهمية المتحقق (0.000) حيث أن النسبة التي افترضها الباحثان هي (0.05) نجد أن مستوى الدلالة المتحققة أقل، وبناءً على هذه النتائج تم قبول الفرضية الرئيسية الأولى.

ويبين الجدول (6) أدناه نتائج اختبار الفرضيتين الفرعيتين:

جدول (6) تحليل الانحدار بين خدمات التأكيد المهني و أبعاد تحسين تقارير أداء الاستدامة: مكونات التقرير (CSA) والإفصاحات (DIS)

SPR dimensions	P. Value	C.R.	S.E.	Estimate	Standardized Estimate
CSA	***	6.703	.127	.852	.718
DIS	***	7.068	.131	.924	.760

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (AMOS-26).

أ- الفرضية الفرعية الأولى: "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين مكونات تقرير أداء الاستدامة عند مستوى معنوية (0.05)".

يوضح تحليل الانحدار أن خدمات التأكيد المهني لها تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على تحسين مكونات تقرير أداء الاستدامة مع نسبة CR (نسبة حرجة) تبلغ (6.703) وقيمة p تبلغ (0.000)، وهي أقل بكثير من الأهمية البالغة (0.05)، ويؤكد التقدير المعياري البالغ (0.718) أن خدمات التأكيد المهني تؤثر بشكل إيجابي في تحسين مكونات تقرير أداء الاستدامة، بتأثير قدره (71.8%)، وهذا يعني أنه مقابل كل زيادة في خدمات التأكيد المهني هناك تحسن مماثل بنسبة (71.8%) في مكونات تقرير أداء الاستدامة، تشير القيمة المقدرة بـ (0.852) إلى حجم التأثير المباشر لخدمات التأكيد المهني على مكونات تقرير أداء الاستدامة، والخطأ القياسي البالغ (0.127) يشير إلى دقة التقدير، وعليه يتم قبول الفرضية.

الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لخدمات التأكيد المهني لمراقبي الحسابات في تحسين الإفصاحات في تقارير أداء الاستدامة عند مستوى معنوية (0.05)".

يوضح تحليل الانحدار أن خدمات التأكيد المهني لها تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية في تحسين إفصاحات تقرير أداء الاستدامة مع نسبة CR (نسبة حرجة) تبلغ (7.068) وقيمة p تبلغ (0.000)، وهي أقل بكثير من الأهمية البالغة (0.05)، ويؤكد التقدير المعياري البالغ (0.760) أن خدمات التأكيد المهني تؤثر بشكل إيجابي في تحسين إفصاحات تقرير أداء الاستدامة، بتأثير قدره (76.0%)، وهذا يعني أنه مقابل كل زيادة في خدمات التأكيد المهني هناك تحسن مماثل بنسبة (76.0%) في إفصاحات تقرير أداء الاستدامة، تشير القيمة المقدرة بـ (0.924) إلى حجم التأثير المباشر لخدمات التأكيد المهني على مكونات تقرير أداء الاستدامة، والخطأ القياسي البالغ (0.131) يشير إلى دقة التقدير، وعليه يتم قبول الفرضية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- تحتاج الشركات إلى إعطاء الأولوية لنشر وتحسين تقارير الاستدامة، حيث يزداد الاهتمام بموضوع الاستدامة لما له من تأثير في تحقيق الميزة التنافسية للشركات وتحسين وضعها المالي، فضلاً عن تخفيض التكلفة وتحقيق العلامة التجارية ورضا المساهمين.
- 2- تعد تقارير أداء الاستدامة أداة مهمة للشركات للإبلاغ عن أداء الاستدامة لديها، وذلك لتلبية متطلبات مختلف مجموعات أصحاب المصلحة، ولإضفاء الموثوقية والمصداقية ينبغي تطوير عمليات إعداد التقارير الشاملة لتغطية نطاق الاستدامة بأكمله وضمان دقة التقرير وشفافيته، فضلاً عن الاستعانة بخدمات التأكيد المهني التي يقدمها مراقبو الحسابات سعياً لتحسين هذه التقارير.
- 3- يقدم مراقبو الحسابات خدمات متنوعة تهدف إلى تحسين جودة البيانات، والمعروفة مجتمعة باسم خدمات التأكيد المهني، وتهدف هذه الخدمات إلى تعزيز موثوقية المعلومات، ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين: الخدمات التي تعزز موثوقية البيانات، والخدمات التي تعيد تنسيق البيانات لتسهيل اتخاذ القرار.

4- من المهم التقييم المستمر لخدمات التأكيد المهني وتعزيزها، وتحتاج الشركات إلى تقييم فعالية خدمات التأكيد المهني وكفاءتها على أساس منتظم لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة والحفاظ على معايير عالية.

5- لقد أدى الاهتمام بالاستدامة وتقارير أداء الاستدامة إلى تركيز اهتمام المنظمات المهنية على هذه المواضيع، وإصدار معايير دولية في هذا المجال، من أبرزها معيار التدقيق الدولي 3000 (المعدل)، والمعيار الدولي لتأكيد الاستدامة ISSA 5000.

6- أن خدمات التأكيد المهني من وجهة نظر عينة البحث لها تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية في تحسين تقرير أداء الاستدامة، بتأثير قدره (86.0%)، وتشير القيمة المقدرة بـ (0.826) إلى حجم التأثير المباشر لخدمات التأكيد المهني على مكونات تقرير أداء الاستدامة، والخطأ القياسي البالغ (0.080) يشير إلى دقة التقدير.

7- أن خدمات التأكيد المهني من وجهة نظر عينة البحث لها تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية في تحسين مكونات تقرير أداء الاستدامة، بتأثير قدره (71.8%)، وتشير القيمة المقدرة بـ (0.852) إلى حجم التأثير المباشر لخدمات التأكيد المهني على مكونات تقرير أداء الاستدامة، والخطأ القياسي البالغ (0.127) يشير إلى دقة التقدير.

8- أن خدمات التأكيد المهني من وجهة نظر عينة البحث لها تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية في تحسين إفصاحات تقرير أداء الاستدامة، بتأثير قدره (76.0%)، وتشير القيمة المقدرة بـ (0.924) إلى حجم التأثير المباشر لخدمات التأكيد المهني على مكونات تقرير أداء الاستدامة، والخطأ القياسي البالغ (0.131) يشير إلى دقة التقدير.

التوصيات

- 1- من الضروري أن تقوم الشركات بالاهتمام بتعزيز ممارسات تقارير الاستدامة، وقد ينطوي ذلك على استخدام أطر ذات درجة عالية من الشمولية وممارسات الإبلاغ ذات الشفافية العالية.
- 2- تحتاج الشركات إلى التركيز على برامج الاستدامة وضمن التدريب الفعال وتوعية الموظفين بشأن مناهج الاستدامة، بعد ذلك، يتعين على المشاركين التفكير في مستوى الأهمية المعلقة على الاستدامة.
- 3- من الضروري أن يتعاون كل أصحاب المصلحة والأكاديميين والمهنيين من أجل تحسين تبادل المعرفة والشفافية وتعزيز ثقافة صنع القرار القائمة على نتائج .
- 4- يمكن للأبحاث المستقبلية أن تعالج التحديات التي يواجهها مراقبو الحسابات في تحقيق المفاضلة بين أبعاد استدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية في ظل المعايير المهنية والأخلاقية.
- 5- من المفيد القيام بدراسة توقعات وتصورات أصحاب المصلحة حول تقارير أداء الاستدامة التي يتم تأكيدها من قبل مراقبي الحسابات، إن الرؤى الأعمق حول تصورات مختلف أصحاب المصلحة حول جودة هذه التقارير المضمونة والقيمة مقابل المال من شأنها أن تسمح بتعديل ارتباطات خدمات التأكيد المهني بحيث يمكن معالجة متطلبات أصحاب المصلحة بشكل أكثر فعالية مع تحسين أداء الاستدامة.
- 6- إجراء تحليل لتكاليف وفوائد خدمات التأكيد المهني، ولا سيما بالنسبة للشركات صغيرة ومتوسطة الحجم، لفهم الجدوى الاقتصادية والفوائد التي ستجنيها الشركات ذات الأحجام المختلفة من إجراء التأكيد المهني لتقارير الاستدامة الخاصة بها.
- 7- سيكون من المفيد استكشاف آراء وتوقعات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتقارير الاستدامة التي يتم تأكيدها من قبل مراقبي الحسابات لفهم كيف يمكن للشركات تصميم ممارسات التأكيد الخاصة بها لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين بشكل أفضل وبالتالي تحسين فعالية الإبلاغ عن الاستدامة

المصادر

Periodicals:

- 1 -Aboelmaged, M., (2018), "The drivers of sustainable manufacturing practices in Egyptian SMEs and their impact on competitive capabilities: A PLS-SEM model", Journal of Cleaner Production.
- 2 -Amin-Chaudhry, A, (2016), "Corporate social responsibility—from a mere concept to an expected business practice", Social Responsibility Journal.
- 3 -Amos, S., & Adeusi, (2023), "Do Audit Committee Attributes Enhances Assurance Services Of Listed Multinational Firms?", International Journal of Business Management and Economic Review.
- 4 -Amran, A., Fauzi, H., Purwanto, Y., Darus, F., Yusoff, H., Zain, M. M., & Nejati, M, (2017), "Social responsibility disclosure in Islamic banks: a comparative study of Indonesia and Malaysia", Journal of Financial Reporting and Accounting.
- 5- Asiriwa, O., Aronmwan, E. J., Uwuigbe, U., & Uwuigbe, O. R, (2018), "Audit committee attributes and audit quality: A benchmark analysis", Business: Theory and Practice, 19.
- 6- Balaman, Ş. Y, (2019), "Sustainability issues in biomass-based production chains. Decision-making for biomass-based production chains", Academic Press.
- 7- Bashatweh, A. D., & AlMomani, S. N., (2020), "The effect of accounting disclosure about sustainability reports on the ability of banks to going concern-Case Study of Arab Bank", Business and Economic Research, 10.(2)
- 8- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C, (2020), "Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 33.(2)
- 9- Bouwma, I., Schleyer, C., Primmer, E., Winkler, K. J., Berry, P., Young, J., & Vadineanu, A, (2018), "Adoption of the ecosystem services concept in EU policies", Ecosystem Services, 29.

- 10- Brown, S., & Dharmasmita, A. (2014), "Integrating the three pillars of sustainability: social, environmental and economic". *The Business Student's Guide to Sustainable Management* .
- 11- Calabrese, A., Costa, R., Gastaldi, M., Ghiron, N. L., & Montalvan, R. A. V. (2021). Implications for Sustainable Development Goals: A framework to assess company disclosure in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*.
- 12- Channuntapipat, C., (2021), "Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification?", *Business Strategy and the Environment*, 30.(2)
- 13- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015), "CSR and assurance services: A research agenda", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34.(1)
- 14- Dhaliwal, D., Li, O. Z., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2014), "Corporate social responsibility disclosure and the cost of equity capital: The roles of stakeholder orientation and financial transparency", *Journal of accounting and public policy*, 33.(4)
- 15- Dharmasmita, A., Erlandsson, L., Willats, J., & Brown, S. (2017), "Integrating the three pillars of sustainability: social, environmental and economic". *The Business Student's Guide to Sustainable Management* .
- 16- Dyllick, T., & Muff, K. (2016), "Clarifying the meaning of sustainable business: Introducing a typology from business-as-usual to true business sustainability". *Organization & environment*, 29.(2)
- 17- Frazer, L., (2020), "Does Internal Control Improve the Attestation Function and by Extension Assurance Services? A Practical Approach", *Journal of Accounting and Finance* 20. <https://doi.org/10.33423/JAF.V20I1.2739>
- 18- Friske, W., Nikolov, A. N., & Morgan, T. (2024), "Making the grade: An analysis of sustainability reporting standards and Global Reporting Initiative adherence ratings", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 31.(3)
- 19- Haladu, A., & Salim, B. B. (2017), "Sustainability reporting by firms in the Nigerian economy: Social versus environmental disclosure", *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 3.(2)
- 20- Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014), "Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon", *Journal of business ethics*, 120.(1)
- 21- Harrer, T., & Lehner, O. M. (2024), "Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors", *Current Opinion in Environmental Sustainability*.
- 22- Hay, D., Harding, N., Biswas, P., Gan, C., Ge, I. Q., Ho, L., & Zhou, S. (2024), "Comments on Exposure Draft for Proposed ISSA 5000, sustainability assurance engagements by the Auditing and Assurance Standards Committee of AFAANZ", *Accounting & Finance*, 64.(1)
- 23- Knechel, W. R., Wallage, P., Eilifsen, A., & Van Praag, B. (2006), "The demand attributes of assurance services providers and the role of independent accountants", *International Journal of Auditing*, 10.(2)
- 24- Lubenchenko, O., & Shulha, S. (2023), "Audit of non-financial reporting: what standard should be used?. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics*", *Accounting and Audit*.
- 25- Moldan, B., Janoušková, S. & Hák, T. (2011), "How to understand and measure environmental sustainability: Indicators and targets", *Ecological Indicators*, 17.
- 26- Nandagopal, R., Maheswari, B. U., & Kavitha, D. (2018), "Comparison of Sustainability Factors Influencing Environmental, Economic and Social Sustainability-An Empirical Study in an Emerging Economy", *AIMS International Journal of Management*, 12.(3)
- 27- Nielsen, C. (2023), "ESG Reporting and Metrics: From Double Materiality to Key Performance Indicators", *Sustainability*, 15.(24)
- 28- Oware, K. M., & Mallikarjunappa, T. (2020), "Assurance service and performance. Effect of CEO characteristics", *Meditari Accountancy Research*.

29- Puğan, A, (2023), “Impact of Non-Financial Reporting on Stakeholder Decisions”, Ovidius University Annals, Series Economic Sciences, 23.(2)

30- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A, (2018), “Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors’ information processing”, European accounting review, 27.(3)

31- Torelli, R., Balluchi, F., & Lazzini, A, (2020), “Green washing and environmental communication: Effects on stakeholders' perceptions”, Business strategy and the Environment, 29.(2)

32- Widodo, N. H., & Chariri, A, (2021), “The Relationship Between Audit Procedures, Auditors’ Experience and Auditors’ Responsibility for Fraud Detection”, Journal of Accounting, 10.(1)

Theses :

1- Walt, C. V. D, (2018), Sustainability reporting practices in small-to-medium sized enterprises (Master's thesis).

Books:

1- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E, (2016), Auditing and assurance services. Auditing and Assurance Services.

2- Caradonna, J. L. (2014). Sustainability: A history. Oxford University Press.

3- Epstein, M. J., Elkington, J., & Herman, B, (2018), Making sustainability work: Best practices in managing and measuring corporate social, environmental and economic impacts.

4- Holden, E., Linnerud, K., Banister, D., Schwanitz, V. J., & Wierling, A, (2017), The imperatives of sustainable development: needs, justice, limits.

5- IAASB, (2023), Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000, retrieved from: IAASB-International-Standard-Sustainability-5000-Exposure-Draft_0.pdf

6- Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., & Strawser, J. R, (2018), Auditing & assurance services. McGraw-Hill Education

7- Siew, R. Y, (2015), “A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs)”, Journal of environmental management, 164, 180-195.

8- Solomon, J, (2020), Corporate governance and accountability, John Wiley