

المسئولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية

إعداد

محمد محمد سليمان الفار

الملخص:

استهدف البحث دراسة المسئولية المهنية لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، حيث إن عدم وجود إطار مهني متكامل لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يغطي جميع جوانب الخدمة في كافة مراحلها بداية من مرحلة التعاقد مع العميل، مروراً بمرحلتى تخطيط وتنفيذ إجراءات عملية التأكيد، وصولاً إلى مرحلة التقرير عن نتائج عملية التأكيد، قد دفع الباحث إلى وضع إطار مهني لمراقب الحسابات، قابل للتطبيق العملي للقيام بمهمة التأكيد بطريقة منظمة، ومن ثم الوصول إلى تقرير مراقب الحسابات عن نتائج عملية التأكيد، حيث توصل الباحث إلى أن مرحلة التعاقد مع العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم على أداء خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، تتطلب من مراقب الحسابات أن يأخذ في إعتباره المتطلبات الأساسية للقيام بعمليات التأكيد عموماً، حيث تعد تلك المتطلبات بمثابة المبادئ الرئيسية التي تنظم عمليات التأكيد، وتحدد شروطها، وواجبات مقدم الخدمة بشأن القيام بها، كما تتمثل مدخلات مرحلة التخطيط في الفهم المبدئي للمنشأة وبينتها، وشروط الارتباط، أما مخرجاتها تتمثل في إصدار مراقب الحسابات لمجموعة من الأحكام، والتي ستؤثر على المراحل الأخرى لعملية التأكيد، بالإضافة إلى وضع برنامج لأداء عملية التأكيد، وفي مرحلة التنفيذ ينتقل مراقب الحسابات إلى تنفيذ برنامج إجراءات عملية التأكيد الذي تم وضعه في نهاية مرحلة التخطيط، وتنتهي عملية التأكيد بإعداد مراقب الحسابات لتقرير عن نتائج عملية التأكيد التي قام بها.



Abstract:

The study aimed to study the professional responsibility of the auditor regarding the emphasis on management's report on its commitment to applying environmental governance. The absence of an integrated professional framework to emphasize the management's report on its commitment to applying environmental governance covers all aspects of service at all stages, Through the stages of planning and implementation of the Assurance process, to the stage of reporting the results of the assurance process, the researcher has led to the establishment of a professional framework for the auditor, applicable to the task of Assurance in an orderly manner, and then access to the report of the auditor The researcher concluded that the stage of contracting with the new customer or continuing with the old customer to perform the service of emphasizing the management's report on the extent of its commitment to the application of environmental governance requires the auditor to take into consideration The requirements of the planning stage are the initial understanding of the facility and its environment, and the terms of the engagement. The auditor is required to implement the program of Assurance procedures developed at the end of the planning stage. The researcher proposed a set of provisions that would affect the other stages of the assurance process, Of the basic tests to obtain sufficient and

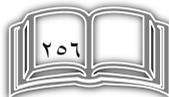


appropriate evidence during the implementation phase of the process of confirming the management report on the extent of its commitment to the application of environmental governance, and ends the assurance process by preparing the auditor to report the results of the assurance process.

أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة:

إن عدم قيام مهنة المراجعة بتطوير خدماتها المهنية لتلبية حاجات متخذى القرار من المستوى الملائم من التأكيد المهني على معلومات الحوكمة البيئية يعنى فقداناً لثقة عملائها الحاليين، وعدم قدرتها على الاحتفاظ بحصتها السوقية في سوق المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار، فضلاً عن خسارة ما تتيحه هذه السوق من فرص إكتساب ثقة عملاء جدد، مما يتطلب معه ضرورة اتساع نطاق التأكيد الذي يجب أن يوفره مراقب الحسابات ليشمل الجوانب التي تطمئن كافة الأطراف التي لها تعامل أو تأثير على البيئة بشأن التزام الشركات بقواعد ومعايير الحوكمة البيئية.

وفي ظل غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها سواء للتقرير عن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية من قبل إدارة تلك المنشآت أو كيفية التحقق منها بواسطة مراقب الحسابات، فإن الإجراءات اللازمة للتحقق تتباين بشكل ملحوظ، وبالتالي فإن تصديق مراقب الحسابات على مزاعم الإدارة الواردة بتقريرها بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية قد ينخفض بسبب نقص الإرشادات، والمعايير المرتبطة بإعداد تلك التقرير، وإجراءات التحقق منه، مما يحتم ضرورة تحديد المسئولية المهنية لمراقب الحسابات عند أدائه لخدمة بالتأكيد على معلومات الحوكمة البيئية، وتكمن مشكله البحث في الإجابة عن بعض التساؤلات الآتية:



المسئولية الممنية لمراقبي الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى
محمد محمد سليمان الفار

- ما هو مفهوم الحوكمة البيئية وأبعاده؟ ما هي مزايا وايجابيات التطبيق الاختياري للحوكمة البيئية بالشركات المدرجة بالبورصة المصرية؟
- ما هي مسئولية المهنية مراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية؟

ثانياً- أهداف البحث:

يمكن تحديد أهداف البحث في النقاط التالية:

١. توضيح أهم مزايا وايجابيات التطبيق الاختياري للحوكمة البيئية بالشركات المدرجة بالبورصة المصرية.
٢. تحديد متطلبات كل مرحلة من مراحل عملية تأكيد مراقب الحسابات على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
٣. تحديد المسئولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

ثالثاً- أهمية البحث:

١. الأهمية العلمية: يستمد البحث أهميته العلمية من خلال حداثة موضوع الحوكمة البيئية حيث يعتبر من الموضوعات الحديثة التي تأتي على قائمة أولويات البحث العلمي على المستوى الدولي والمحلى نظراً لتزايد حجم المخاطر البيئية لأنشطة الشركات ذات الآثار الضارة على البيئة.
٢. الأهمية العملية: ويستمد البحث أهميته العملية من خلال ما يلي:
 - إتاحة مجالات جديدة لمنشآت المراجعة للدخول فيها، وتحقيق موارد إضافية عن طريق دخول مراقبي الحسابات لمجالات جديدة في ظل المنافسة الشديدة بين ممارسي مهنة المراجعة، وغيرهم لتقديم خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.



المسئولية الممنية لمراقبي الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى
محمد محمد سليمان الفار

■ إن توافر إطار مهني متكامل ينظم ويحكم أداء مراقب الحسابات عند القيام بخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يعمل على تحديد مسؤولية مراقب الحسابات عند أداء تلك الخدمة والتقرير عنها.

رابعاً-فروض البحث:

- في ضوء مشكلة البحث وأهميته، وأهدافه، فقد تم اقتراح الفروض التالية:
1. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مزايا وإيجابيات التطبيق الاختياري للحوكمة البيئية في الشركات المدرجة بمؤشر EGX100.
 2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستيفاء متطلبات مراحل عملية التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، ومسئولية مراقب الحسابات.

خامساً: منهج البحث:

تعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على المنهجين (المنهج الاستقرائي – المنهج الاستنباطي) كالتالي:

1- المنهج الاستقرائي:

حيث يتم الاعتماد بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي الذي يبدأ من الجزئيات للوصول إلى الكليات ويمر بأربعة مراحل رئيسية وهي الملاحظة ووضع الفروض ومن ثم اختبار هذه الفروض للوصول إلى النتائج والتعميمات فمن خلال هذه الدراسة يتم اختيار فروض سببيه حيث يتم تحديد أبعاده الظاهرة ثم تحديد متغيراتها ووصف العلاقة بين هذه المتغيرات ثم القيام باختيار الفروض لتحديد العلاقات السببية بين هذه المتغيرات.



٢- المنهج الاستنباطي:

يتم اختيار المنهج الاستنباطي لتحديد المسئولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية من خلال استنباط حقائق جزئية من الحقائق العامة التي تم التوصل إليها استقرائياً، وسوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لمناهج البحث المتبعة.

سادساً: خطة البحث:

ويحتوى البحث على الفصلين التاليين:

- الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة البيئية من منظور محاسبي
- الفصل الثاني: المسئولية المهنية لمراقب الحسابات خلال مراحل عملية التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

الفصل الأول

الإطار النظري للحوكمة البيئية من منظور محاسبي

أولاً: مفهوم الحوكمة البيئية:

يعتبر مصطلح الحوكمة البيئية من المصطلحات الحديثة، التي شاع استخدامها في أدبيات العلوم المختلفة مع تزايد ظهور مصطلح الحوكمة في أواخر القرن العشرين، ولما كانت حوكمة الشركات تهدف بصفة أساسية إلى حماية حقوق المساهمين، وتحقيق التوازن بين كافة الأطراف المختلفة- خاصة حقوق المجتمع تجاه تلك الشركات، فقد ظهر مصطلح الحوكمة البيئية لبحث الشركات نحو الحفاظ على البيئة، وحماية المجتمع من الأضرار البيئية المختلفة، والحد من تحقيق عوائد اقتصادية على حساب المجتمع.

وعرفت دراسة (البيبي، ٢٠٠٦) بأنها "بمثابة موجه وضابط محوري لأنشطة الشركات، وغيرها من تنظيمات قطاعات المجتمع، في كل ما يتعلق بالتأثيرات المحتملة، على عناصر التنمية المستدامة والمكونات والمعطيات



البيئية، مما يؤكد ضرورة تكاتف الهيئات الأكاديمية والمهنية والحكومية على كافة المستويات، لإيجاد السبل العلمية والعملية الكفيلة بنجاح إرساء مثل هذا المفهوم".⁽ⁱ⁾

كما عرفتھا دراسة (عبد العال، ٢٠٠٨) بأنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات البيئية التي تقوم بها الشركة بهدف ضمان تحقيق الأهداف والسياسات البيئية، والتأكد من إدارة المخاطر البيئية بشكل مناسب، والتحقق من استخدام موارد الشركة بشكل مسئول، والتأكد من أن السياسات المتبعة تركز على الفرص والمخاطر البيئية، وخلق القيمة المضافة، وتساعد على إتخاذ القرارات، كما يجب على الشركة أن تتفهم متطلبات وتوقعات المستفيدين، وما تعنيه المسئولية البيئية لهم، كما تعتبر الحوكمة البيئية عملية تدريجية منظمة توفر هيكلًا لجمع وتوثيق المعلومات، والآراء حول الآثار البيئية للأنشطة حتى يمكن إجراء التقييم الملئم لأهمية هذه الآثار ونطاق زيادتها أو تعديلها أو تخفيفها".⁽ⁱⁱ⁾

ثانياً: مزايا وإيجابيات التطبيق الإختياري للحوكمة البيئية:

يعد تطبيق الحوكمة البيئية أمراً ضرورياً لضمان تحقيق الكفاءة في الأداء البيئي لوحادات المجتمع، والفاعلية في عمليات إدارة المخاطر البيئية، وزيادة الوعي البيئي بما يؤدي إلى تدعيم النشاط الاقتصادي، باعتبار أن البيئة فاعل ومؤثر في القطاعات الاقتصادية كافة وقطاعات الخدمات، حيث تعمل الحوكمة البيئية على تحقيق المنافع التالية:⁽ⁱⁱⁱ⁾

أ- تحسين الكفاءة البيئية:

- تساعد ممارسات الحوكمة البيئية على استخدام الموارد الطبيعية بشكل أكثر كفاءة وعدالة.
- تنظيم إجراءات العمل البيئي، بما يؤدي إلى تحسين الممارسات البيئية بالشركات.
- تساعد ممارسات الحوكمة البيئية في تحديد الأدوار والمسئوليات البيئية مما يؤدي إلى وجود محاسبة بيئية فعالة.



ب- زيادة فاعلية إدارة المخاطر البيئية:

- إن التطبيق الفعال للحوكمة البيئية يزيد من فاعلية مراقبة المجلس على المجالات الرئيسية لإدارة المخاطر البيئية.
- تعزيز الرقابة من خلال لجنة المراجعة، وكل من المراجعة الداخلية والخارجية.
- إن الحوكمة البيئية الفعالة تخفض من المخاطر التي تسبب أضراراً للبيئة.

ج- تحسين التقييم البيئي للشركات وكذلك تقليل تكلفة رأس المال:

- تأخذ وكالات التصنيف بعين الاعتبار ممارسات الحوكمة البيئية في عمليات التقييم.
- تحصل الشركات المطبقة للحوكمة البيئية على أعلى التقييمات.
- يتحفز المستثمرون لدفع علاوة على أسهم الشركات المطبقة للحوكمة البيئية.

الفصل الثاني

المسئولية المهنية المراقب الحسابات خلال مراحل عملية التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

تمر خدمة التأكيد المهني على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية بأربعة مراحل، وهي مرحلة التعاقد مع العميل، ومرحلة التخطيط لعملية التأكيد، ومرحلة تنفيذ إجراءات عملية التأكيد، ومرحلة التقرير عن نتائج عملية التأكيد، وفيما يلي هذه الخطوات بشيء من التفصيل:

١- المتطلبات الواجب إستيفائها خلال مرحلة التعاقد مع العميل:

تعد مرحلة التعاقد مع العميل هي المرحلة الأولى من مراحل عملية التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، حيث أشارت دراسة (Vinatoru, & Calota, 2015) إلى أن أنشطة التأكيد الأولية تختلف تماماً



تبعاً لطبيعة الارتباط أو ما إذا كان العميل جديد أو سبق التعامل معه في عمليات تأكيد سابقة، حيث في بعض الحالات يكون إتخاذ قرار الاستمرار مع العميل أكثر صعوبة من إتخاذ قرار قبول العميل الجديد بسبب الحاجة إلى فريق ذي مهارات متخصصة^(iv).

أ- الإجراءات التمهيدية لاتخاذ قرار قبول التعاقد مع العميل: - الحصول على فهم مبدئي لبيئة أعمال العميل:

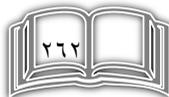
يجب على مراقب الحسابات قبل إتخاذ قرار بقبول التعاقد مع العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم الحصول على فهم مبدئي لبيئة أعمال العميل، حيث تطلبت الفقرة رقم (١١) معيار المراجعة الدولي المعدل رقم (٣١٥) "تفهم وتقويم الشركة مخاطر التحريف الهام من خلال فهم الشركة وبيئتها" من مراقب الحسابات الحصول على فهم مبدئي لبيئة أعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وطبيعة وحجم نشاط منشأة العميل، وكذلك هيكل الملكية بالشركة والحوكمة بالشركة^(v).

- تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية وإجراءات الرقابة على الجودة:

أكدت الفقرة رقم (٢٢) من المعيار الدولي لخدمة التأكيد رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته أنه يشترط لقبول التعاقد مع العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم أن يتأكد مراقب الحسابات من أنه سيتم الوفاء بمتطلبات الجزء الأول والثاني من قواعد أخلاقيات المهنة الصادر عن مجلس معايير الأخلاقيات الدولي **International Ethics Standards Board or Accounting**، بما في ذلك الاستقلالية^(vi).

- التأكد من أن موضوع خدمة التأكيد مسؤولة الإدارة:

وفقاً للمعيار المصري رقم (٣٠٠٠) بعنوان "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية"، من الضروري على مراقب الحسابات لكي يقبل القيام بعملية التأكيد أن يتأكد من أن موضوع خدمة التأكيد هو مسؤولة طرف



عدا المستخدمين المستهدفين أو مراقب الحسابات نفسه، حيث يمكن أن يكون الطرف المسئول أحد المستخدمين المستهدفين ولكنه ليس الوحيد، ويوفر الإقرار المكتوب من الطرف المسئول دليل على وجود العلاقة الملائمة ومسئولية كل طرف من الأطراف (vii).

- التأكد من ملائمة موضوع مهمة التأكيد:

أشارت الفقرة رقم (٢٤) من المعيار الدولي لخدمة التأكيد رقم (٣٠٠٠)، وتعديلاته إلى ضرورة توافر مجموعة من الصفات في موضوع مهمة التكلفة الملائم لقبول مراقب الحسابات عملية التأكيد، حيث يتمثل موضوع خدمة التأكيد المناسب في كونه: (viii)

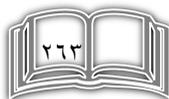
- قابلاً للتحديد، قابلاً للتقييم أو القياس المتسق وفقاً لمعايير القياس المناسبة.
- إمكانية إخضاع المعلومات بخدمة التأكيد الخاصة لإجراءات جمع الأدلة لتدعيم عملية التقييم أو القياس.

- التأكد من مناسبة معايير القياس:

تعتبر معايير القياس من العوامل الهامة التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند إجراء عمليات الفحص والتقييم، فهي تمثل أطر مرجعية يمكن الاعتماد عليها عند تقييم تأكيدات الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، ويجب أن تستوفي هذه المعايير مجموعة من الخصائص وهي الملائمة لموضوع المهمة، والاكتمال بما يتفق مع إمكانية إصدار تقرير التأكيد، والمصدقية بما يسمح بعمل تقييم ثابت بصورة مناسبة لموضوع المهمة، والحياد، والقدرة على الفهم بما يمنع وجود تفسيرات مختلفة اختلافاً جوهرياً (ix).

- تقييم الخطر الكلي للتكليف بعملية التأكيد:

أكدت دراسة (Ethridge et al., 2007) على أن مراقب الحسابات قبل إتخاذ قرار قبول التعاقد مع العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم أن يأخذ في إعتباره خطر قبول التكليف، حيث يشير خطر قبول تكليف التأكيد إلى



خطر تعرض مراقب الحسابات أو منشأته للخسارة أو الضرر كنتيجة للتقاضي أو الأحداث السلبية المرتبطة بالعناصر التي خضعت للتأكيد.^(x)

- التأكيد من التزام الشركة بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات:

وقد أكدت دراسة (El-Sayed Ebaid, 2011) على أن التزام الشركات بالتطبيق الاختياري للحوكمة له أثر إيجابي على حكم مراقب الحسابات، وبصفة خاصة على إتخاذها لقرار قبول (الاستمرار في) أو رفض القيام بمهمة التأكيد، حيث يساهم وجود مجلس إدارة ولجان مراجعة على مستوى عالي من الفعالية في قبول مراقب الحسابات القيام بمهمة التأكيد.^(xi)

- تحديد مدى الحاجة إلى الاستعانة بخبير خارجي أو أكثر:

قد أوضح المعيار الدولي لخدمة التأكيد رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته بعنوان "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية"، أن الطرف المسئول (إدارة الشركة محل التأكيد) ينبغي عليه أن يتيح لمراقب الحسابات الاستعانة بعمل الخبير في حالة احتياج مراقب الحسابات لعملهم، حيث أن الخبير هو الشخص أو المؤسسة التي تمتلك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف مهام التأكيد، و يستخدم مراقب الحسابات عملهم من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.^(xii)

- تحليل التكلفة والعائد من القيام بمهمة التأكيد:

أكدت دراسة (Li, et al, 2017) على أن أتعاب عملية التأكيد على الأمور البيئية ترتفع بالنسبة للشركات التي تعمل في ظل لوائح وتشريعات بيئية معقدة، حيث يحتاج مراقب الحسابات إلى بذل مزيد من الجهد بالنسبة للعملاء الذين يواجهون مخاطر الامتثال للوائح والتشريعات البيئية.^(xiii) كما أكدت دراسة (Bedard, & Courteau, 2015) على أن التكاليف اللازم إنفاقها تتزايد على مستوى خدمات التأكيد لمراقب الحسابات، بينما تنخفض خسائر المسئولية المتوقعة بصفة عامة على خدمات التأكيد.^(xiv)



إتخاذ قرار قبول (الاستمرار في) أو رفض القيام بعملية التأكيد:

ينبغي أن يحرص مكتب المراجعة على إنتقاء العملاء، حيث أن عدم الإنتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التأكيد، وبالتالي قصور في الوفاء بتوقعات مستخدمي المعلومات، حيث أن الآثار السلبية تؤدي إلى إرتفاع المخاطر المرتبطة بعملية التأكيد خاصة خطر التكاليف بالنسبة لمراقب الحسابات، وتخفيض معدل العائد المتوقع نتيجة لقبول عملاء جدد أو الاستمرار في تقديم الخدمة لعميل لم يتم انتقاؤه أو تقييمه بصورة جيدة.^(xv)

ج- اتفاق مراقب الحسابات على شروط المهمة مع العميل:

يتعين على مراقب الحسابات في حالة قبول أداء خدمة التأكيد أو الاستمرار فيها الاتفاق مع الطرف "مسند خدمة التأكيد" على شروط القيام بمهمة التوكيد لتجنب حدوث سوء الفهم، ويتم تسجيل الشروط المتفق عليها في خطاب التعيين لعملية التأكيد أو في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر من مناسب للتعاقد، حيث يكون هذا الخطاب مفيداً لكل من مراقب الحسابات والطرف مسند خدمة التأكيد، وذلك وفقاً للقرارات رقم (١٠،١١) من معيار التأكيد المهني الدولي رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته والمناظر المصري رقم (٣٠٠٠) بعنوان "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية".^(xvi)

د- إرسال مراقب الحسابات خطاب قبول التكاليف للجهة المسئولة عن تعيينه

(الجمعية العامة للمساهمين) للموافقة عليه:

إن الخطوات التفصيلية لعملية التأكيد لا تبدأ إلا بعد أن يرسل مراقب الحسابات إلى عميله خطاباً يؤكد فيه إنه وافق على قبول تكليفه بمهمة التأكيد، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً لم تتطلب صراحة إعداد وإرسال مثل هذا الخطاب، إلا أن معظم مزاولي المهنة يجدون أنه من الضروري أن يكون هناك نوع من الاتصال المكتوب بينهم وبين عملائهم ليتم من خلاله تحديد مسئولية كل منهما.^(xvii)



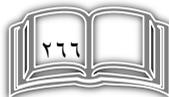
وأكدت دراسة (Reinstein et al., 2013) على أن كثير من مكاتب المراجعة استخدمت البنود أو الشروط الموجودة في خطاب الارتباط بهدف تخفيض تعرضهم للمسئولية القانونية عند تقديمهم لخدمات التأكيد، حيث استخدم مراقبي الحسابات بشكل خاص شروط التعويض والحد من المسئولية والاتفاقيات البديلة في التحكم في تكاليف التأمين والتكاليف الأخرى. (xviii)

هـ تشكيل أعضاء فريق التأكيد:

وأكدت دراسة كل من (Knechel et al., 2013; Kilgore et al., 2010; Takiah et al., 2011) على أنه يجب أن يستوفى أعضاء فريق التأكيد المتطلبات الآتية؛ الالتزام بمعايير الأداء المهنية والفنية والمتطلبات التشريعية ذات الصلة، الالتزام بقواعد آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة، وتنفيذ الإجراءات حسب خطة وبرنامج التأكيد وتوجيهات رئيس فريق التأكيد، الإلمام بسياسات وفلسفة الرقابة على الجودة على مستوى تكليف التأكيد، وامتلاك الخبرة الكافية في مجال التأكيد المهني المالي التقليدي وكافة خدمات التأكيد الأخرى، والمعرفة الفنية بمجال الخدمة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، والقدرة على العمل ضمن فريق متعدد التخصصات، والحرص الدائم على التنمية المهنية والفنية في هذا المجال، والاستجابة التامة لتوجيهات مراقب الحسابات رئيس فريق التأكيد، وأخيراً امتلاك قدرات المشاركة والمناقشة والتعاون مع أعضاء ورئيس فريق التأكيد. (xix)

المتطلبات الواجب استيفائها خلال مرحلة التخطيط لعملية التأكيد:

أشارت دراسة (Ussahawanitchakit, 2012) إلى أن مرحلة التخطيط تعد من المراحل الهامة لنجاح عملية التأكيد وذلك لأنها تساعد على تركيز الانتباه على المناطق الهامة في عملية التأكيد، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتساعد أيضاً على تخصيص العمل بشكل ملائم، وتقوم بتنسيق المهام بين مراقبي الحسابات والخبراء، ومن ثم أداء المهمة بكفاءة وفعالية، ولذلك



المسئولية الممنية لمراقبي الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة من مدى
محمد محمد سليمان الفار

يجب أن يشارك في عملية التخطيط شريك التأكيد وفريق التأكيد والخبراء الخارجيين.^(xx)

ويرى الباحث أن مدخلات مرحلة التخطيط تتمثل في الفهم المبدئي للمنشأة، وبيئتها، وشروط الارتباط، وتتمثل مخرجاتها في إصدار مراقب الحسابات لمجموعة من الأحكام، والتي ستؤثر على المراحل الأخرى لعملية التأكيد، بالإضافة إلى وضع برنامج لأداء عملية التأكيد، حيث ينبغي على مراقب الحسابات في هذه المرحلة القيام بما يلي:

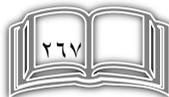
أ- الحصول على فهم كامل للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الصناعة التي تنتمي إليها:

يعد حصول مراقب الحسابات على فهم لموضوع المهمة، وغيرها من الظروف المتعلقة بالمهمة جزءاً ضرورياً من التخطيط لمهمة التأكيد وأدائها، حيث يوفر هذا الفهم لمراقب الحسابات إطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال المهمة، بالإضافة إلى أنه يساعد على تحسين جودة عملية التأكيد.^(xxi) الحصول على فهم كافٍ للسياسات والقوانين والتشريعات البيئية الخاضعة لها الشركة:

تتضمن الملحق رقم (١) لإيضاحات معيار المراجعة الدولي رقم (١٠١٠) بعنوان "مراعاة أثر الإعتبارات البيئية عند مراجعة القوائم المالية" الصادر عن لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والقانونيين في مارس ١٩٩٨ أسئلة توضيحية ترتبط بكيفية حصول مراقب الحسابات على معلومات تتعلق بالسياسات والقوانين والتشريعات البيئية الخاضعة لها الشركة من وجهة النظر البيئية^(xxii)

إصدار الأحكام الأولية (المبدئية) عن الأهمية النسبية عن تأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية في الإطار النظري والعملية للمحاسبة والمراجعة، حيث تعد الأهمية النسبية أحد الركائز الأساسية عند



المسئولية الممنية لمراقبي الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة من مدى
محمد محمد سليمان الفار

تخطيط، وأداء، وتقييم نتائج إجراءات التأكيد، وإصدار تقرير مراقب الحسابات، حيث يعتمد تطبيق مراقب الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية في مهام التأكيد على خبرته. (xxiii)

د- الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة البيئية:

نظراً للطبيعة الخاصة لمهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، فإنه يتطلب من مراقب الحسابات في مرحلة التخطيط لأداء تلك المهمة الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة البيئية، حيث يمكن لمراقب الحسابات الاستعانة بما جاء بمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٦٠) بشأن ما يلي: (xxiv)

- تحديد الأطراف المسؤولة عن تطبيق الحوكمة البيئية:
- تحديد الموضوعات التي سيتم مناقشتها مع الأطراف المسؤولة عن الحوكمة البيئية:
- تحديد توقيت الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة البيئية:
- تحديد وسائل الاتصال بأطراف الحوكمة البيئية:

هـ- فهم وتقييم الرقابة الداخلية البيئية:

تزايدت أهمية تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بصفة خاصة في الفترة الأخيرة بسبب ظهور العديد من الإصدارات المهنية التي تتعلق بكيفية تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وخاصة بعد قانون **Sarbanes- Oxley Act (SOX)**، والذي أصدر من قبل الكونجرس الأمريكي في ٢٠ يوليو ٢٠٠٢، حيث أن المعايير الخاصة بالرقابة الداخلية الصادرة عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) في ٢٠٠٧، وكذلك المعايير الصادرة والمعدلة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ٢٠١٢ قد أكدت على أنه عندما تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة فإن مراقب الحسابات من الممكن أن يختار الاعتماد على عملهم. (xxv)



ويرى الباحث أنه دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يركز عليها مراقب الحسابات عند إعداد خطة التأكيد، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، حيث إن مدى دقة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية يحددان طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التأكيد، والعمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، كما يوضح الوقت الملائم للقيام بإجراءات التأكيد، وتتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمراحل التالية:

- التقييم المبني للرقابة الداخلية:

في ضوء فهم مراقب الحسابات لهيكل الإدارة بالشركة، وخطوات توزيع الصلاحيات، والمسئوليات، ووظائف إدارة الرقابة الداخلية، وتفهم سياسات الشركة، والتعليمات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية، وأساليب الرقابة للتأكد من تسجيلها في السجلات بشكل سليم، قد يتوصل مراقب الحسابات إلى أحد البديلين التاليين: (xxvi)

■ **البديل الأول:** إنه لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي حيث أنه لا يصلح بصفة عامة لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية في عملية التأكيد، وبناءً على ذلك يتوجب على مراقب الحسابات عدم إجراء أي دراسة أو تقييم تفصيلي والقيام بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد على الرقابة الداخلية.

■ **البديل الثاني:** إنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وهنا يجب على مراقب الحسابات القيام بالدراسة، والتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية بهدف تحديد درجة فعاليتها، وتقدير المخاطر، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط طبيعة، ومدى، وتوقيت إجراءات التأكيد (الإختبارات الأساسية) للحصول على أدلة الإثبات.

- التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

أشارت الفقرة رقم (١٩) من معيار المراجعة (SAS No. 78) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **American Institute of**



Certified Public Accountant (AICPA) الصادر عام ١٩٩٦ على أنه يجب على مراقب الحسابات الحصول على الفهم الكافي، والكامل لنظام الرقابة الداخلية بجميع مكوناتها، وذلك حتى يستطيع تخطيط عملية التأكيد بشكل سليم. (xxvii)

وبالتالي يرى الباحث أنه يمكن لمراقب الحسابات الاستعانة بالملحق رقم (١) لإيضاحات معيار المراجعة الدولي رقم (١٠١٠) بعنوان "مراعاة أثر الإعتبارات البيئية عند مراجعة القوائم المالية"، والذي تضمن أسئلة توضيحية يمكن الاعتماد عليها عند تفهمه، وتقييمه التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وهي كالتالي: (xxviii)

- ما هي فلسفة الإدارة، وأنماط عملها تجاه الرقابة على تطبيق الحوكمة البيئية؟
- هل تحتفظ الشركة بنظام معلومات للحوكمة البيئية يتلاءم مع المخاطر البيئية للشركة؟
- هل تستخدم الشركة نظام إدارة بيئية، وإذا كان الأمر كذلك هل تم إعطاء شهادات بذلك عن طريق جهة معترف بها ومعتمدة؟، وهل تقوم الشركة بنشر تقاريرها عن الأداء البيئي اختياريًا؟ وهل يتم فحصها عن طريق طرف مستقل؟

– التقييم النهائي لنظام الرقابة البيئية الداخلية:

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فبعد الانتهاء من جمع المعلومات المتعلقة بتصميم النظام، وأداء اختبارات الالتزام للتأكد من أن إجراءات الرقابة قد تم تطبيقها كما وردت في النظام، فإن مراقب الحسابات يكون في موقف يسمح له بالحكم على كفاءة وفعالية النظام، إذ في ضوء الإختبارات التي قام بها قد يتوصل إلى أحد الاستنتاجات التالية:



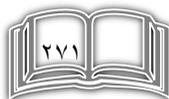
المسئولية الممنية لمراقبي الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة من مدى
محمد محمد سليمان الفار

- سلامة نظام الرقابة الداخلية وسلامة تطبيق الوحدة الاقتصادية لإجراءاته وسياساته، وفي هذه الحالة فإن مراقب الحسابات يحتاج إلى أداء عدد محدود من الإختبارات الأساسية.
- سلامة نظام الرقابة الداخلية ولكن يوجد خلل في التطبيق، وفي هذه الحالة يستمر مراقب الحسابات في عملية التأكيد دون زيادة عدد الإختبارات الأساسية أو تكثيفها لتعويض الضعف في تطبيق النظام، ويكون قراره هنا تبعاً لمدى تأثير عدم التطبيق على حدوث أخطاء جوهرية في تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بتطبيق إجراءاته، ففي هذه الحالة يتمتع مراقب الحسابات عن إبداء رأيه أو ينسحب من أداء المهمة.

و- إصدار الأحكام الأولية (المبدئية) عن خطر مهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية:

خطر خدمة التأكيد المهني هو خطر أن مراقب الحسابات يصدر استنتاج غير ملائم عندما تكون المعلومات عن مجال التكلفة محرفة تحريفاً جوهرياً، وفي خدمات التأكيد المعقول فإن مراقب الحسابات يخفض خطر خدمة التأكيد المهني إلى المستوى المنخفض المقبول في ظل ظروف مهمة التكلفة للحصول على تأكيد معقول كأساس للشكل الإيجابي من إصدار استنتاج مراقب الحسابات، ويكون مستوى خطر خدمة التأكيد المهني أعلى في خدمات التأكيد المحدود عنه بالنسبة إلى خدمات التأكيد المعقول بسبب اختلاف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، وبصفة عامة يتضمن خطر التأكيد المهني كل من الخطر المتلازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف. (xxix)

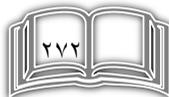
وبالتالي يرى الباحث أنه ينبغي على مراقب الحسابات حتى يستطيع إصدار الأحكام الأولية (المبدئية) عن خطر مهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية القيام بما يلي:



- **تحديد وتقييم الخطر المتلازم على مستوى تأكيدات الإدارة:** (xxx)
يعد الخطر المتلازم هو الخطر المرتبط بقابلية تعرض تأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية للتحريفات المادية قبل دراسة أي ضوابط رقابية، ويجب على مراقب الحسابات أن يراعى عددًا من الأمور أهمها ما يلي:
- أن يقيم الخطر المتلازم مرتفعاً للحسابات البيئية التي يتم تقدير قيمتها استناداً إلى استشارة ذوى الخبرة.
 - إن يقيم الخطر المتلازم مرتفعاً لعمليات اقتناء الأصول الملوثة للبيئة.

- **تقييم مستوى خطر الرقابة:** (xxxi)
بعد أن يقيم مراقب الحسابات مستوى الخطر المتلازم المرتبط بتأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، سوف ينتقل لتقييم مستوى خطر الرقابة، حيث يعبر خطر الرقابة عن الخطر الناتج من وجود تحريفات جوهرية في تأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، ولم يتم منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة الرقابة الداخلية البيئية.

- **تخطيط مستوى خطر الاكتشاف:**
ينطلق مراقب الحسابات من تقييمه للخطر المتلازم وخطر الرقابة لكي يخطط بالتالي مستوى خطر الاكتشاف المقبول من وجهه نظره، حيث إن خطر الاكتشاف هو خطر أداء مراقب الحسابات لإجراءات التأكيد، ولن تكتشف التحريفات المادية في تأكيدات الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية. ويرى الباحث أنه من الطبيعي أن تؤثر نتائج تقييم مراقب الحسابات لكل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف المتعلق بتأكيدات الإدارة على التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية على برنامج مراقب الحسابات من خلال التأثير على طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات التي يجب القيام بها، حيث يتم ذلك في ضوء نسبة مخاطر الاكتشاف التي يرغب مراقب الحسابات في تخفيضها للوصول للمستوى المقبول من مخاطر التأكيد المهني.



و- إجراءات الاستعانة بعمل الخبير:

في حالة أن قرر مراقب الحسابات الاستعانة بخبير بيئي في مرحلة قبول التكاليف، أو تبين له من المعلومات التي تم جمعها خلال فهمه الكامل للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الصناعة التي تنتمي إليها ينبغي عليه أن يحدد كيف يستعين بجهود خبراء البيئة، وأن تتضمن خطة التأكيد تحديداً لتلك المجالات التي سيتحقق منها الخبير، وخاصة التحقق من افتراضات الإدارة والأساليب المتبعة بشأن إعداد التقديرات البيئية المحاسبية^(xxxii).

ويرى الباحث عند تخطيط مراقب الحسابات للاستعانة بخبير بيئي للقيام بمهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يفضل الاستعانة بخبير بيئي لا يرتبط مع الشركة محل التأكيد بأي علاقات عمل، حيث يكون أكثر ثقة ومصداقية، كما ينبغي عليه تقييم الخبير من ناحية معرفته بتكنولوجيا علاج التلوث، وقضايا علاج التلوث البيئي، والتي يحتمل أن تؤثر جوهرياً على الشركة.

ز- إعداد الخطة العامة للتكليف (وضع برنامج بخطوات وإجراءات التكليف):

برنامج التأكيد هو الخطة التي يعلها مراقب الحسابات للقيام بعملية التأكيد في محاولة لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار رأى سليم بشأن تأكيدات الإدارة المتعلقة بالتزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، ويوضح برنامج التأكيد الهدف من التأكيد والإجراءات الواجب إتباعها لكل بند والدفاتر والمستندات الواجب الاطلاع عليها، والوقت المقدر لفحص كل بند والوقت الفعلي التأكيد واسم مراقب الحسابات الذي يقوم بالفحص، وحجم العينة وطريقة اختيارها^(xxxiii).

ويرى الباحث أنه ينبغي على مراقب الحسابات عند قيامه بمهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية أن يتم وضع برنامج التأكيد في ضوء نشاط الشركة، ونظامها المحاسبي، ونظام الإدارة البيئية المطبق بها، وأن يعطى برنامج التأكيد صورة واضحة لفريق مهمة التأكيد عن نطاق عملية التأكيد، وأن يسمح البرنامج بتوزيع العمل على



المساعدين بما يتناسب مع مستوى خبرة كل منهم، وأن يكون البرنامج شاملاً للنظام المحاسبي، ونظام الإدارة البيئية.

٣. المتطلبات الواجب استيفائها خلال مرحلة تنفيذ إجراءات عملية التأكيد: في هذه المرحلة ينتقل مراقب الحسابات إلى تنفيذ برنامج إجراءات عملية التأكيد الذي تم وضعها في نهاية مرحلة التخطيط، حيث يقوم مراقب الحسابات في هذه المرحلة بما يلي:

أ- أداء إجراءات الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة:

ينبغي على مراقب الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة من أجل تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى الحد الأدنى من المخاطر المعقولة، والحصول على تأكيد معقول الذي يمكن مراقب الحسابات من إبداء رأى فني محايد، حيث عرفت أدلة الإثبات بأنها "جميع المعلومات التي يستخدمها مراقب الحسابات للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه، حيث تتضمن الأدلة المعلومات الموجودة في نظام المعلومات ذات الصلة والمعلومات الأخرى"، حيث تعتبر الكفاية مقياساً لكمية الدليل، أما الملائمة فهي مقياساً لجودة الدليل. (xxxiv)

ويرى الباحث في ضوء رجوعه إلى معيار المراجعة الدولي (ISA No. 500) أنه يفضل - كلما أمكن- لمراقب الحسابات الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها الأصلية، ومن خلال الملاحظة المباشرة للعمليات أو الإجراءات المنفذة من قبل الغير، وأن تكون في شكل مستندي، والحصول على كم كاف منها لتخفيض خطر التأكيد إلى أدنى مستوى معقول، والتأكد من دقتها واكتمالها وموضوعيتها، وإمكانية الاعتماد عليها في تأييد الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات، وضرورة اتساقها مع تأكيدات الإدارة ذات الصلة، للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال مرحلة تنفيذ إجراءات عملية التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية،



ب- الحصول على إقرارات الإدارة:

قد أشار معيار التأكيد المهني الدولي رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته في الفقرة رقم (٥٦،٥٧) إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات الحصول على إقرارات مكتوبة من الطرف المسئول بشأن موضوع المهمة، حيث أنها عبارة عن إقرارات تقدمها الشركة، صراحة أو ضمناً، وتستخدم من جانب مراقب الحسابات للأخذ في الاعتبار الأنواع المختلفة من التحريفات المحتملة، حيث تخفض المصادقة المكتوبة للإقرارات الشفهية من إمكانية حدوث سوء الفهم بين مراقب الحسابات والطرف المسئول. (xxxv)

ويرى الباحث وجوب حصول مراقب الحسابات على إقرارات من إدارة الشركة، بشأن التقديرات والإفصاحات البيئية الخاصة بالتزامات الشركة عن علاج التلوث، واحتمالات الخسارة البيئية، ذات التأثير الجوهري على تأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية. ويجب أن تشمل الإقرارات الإدارية على إشارة محددة إلى مدى ملاءمة مثل هذه الإفصاحات، والعوائد المتوقعة لحالات عدم التأكد المصاحبة للأحداث البيئية.

ت- الأخذ في الاعتبار الأحداث اللاحقة:

قد أوضحت الفقرة رقم (٦١) من معيار التأكيد المهني الدولي (٣٠٠٠) وتعديلاته أن تقرير خدمة التأكيد يورخ عادة بتاريخ انجاز عملية التأكيد وتقديم التقارير الأولية عنها، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب ضرورة إجراء تسوية لها، أو الإفصاح عنها في التقارير المالية الأولية، مما قد يؤدي إلى عدم تقييد مراقب الحسابات بتاريخ انجاز خدمة التأكيد مادامت تلك الأحداث قد وقعت بعد هذا التاريخ، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير، حيث يقصد بالأحداث اللاحقة تلك الأحداث والمبادلات والمعاملات التي تتم بعد إعداد مزامم أو تقارير الإدارة بشأن الموضوع الخاضع للتأكيد حتى تاريخ صدور تقرير التأكيد، وتنحصر مسؤولية مراقب الحسابات



بشأن تلك الأحداث اللاحقة في نطاق الفترة الزمنية فقط لأن تاريخ التقرير هو التاريخ الفعلي للانتهاء من عملية التأكيد.^(xxxvi)

ويرى الباحث أنه يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في إعتباره أثر الأحداث اللاحقة التي قد تحدث في تاريخ إعداد التقرير على المعلومات عن مجال التأكيد، وعلى تقرير التأكيد المهني. حيث أنه عندما يتعرف مراقب الحسابات على الأحداث التي يكون لها تأثير جوهري على مجال التكلفة، واستنتاجه فعلية أن يتأكد من أن مجال التكلفة يعكس هذه الأحداث بطريقة ملائمة، وما إذا كانت هذه الأحداث قد تم توضيحها بطريقة ملائمة في تقرير مراقب الحسابات.

ج- توثيق أعمال التوكيد:

ينبغي على مراقب الحسابات توثيق الأمور الهامة التي ساعدت على توفير أدلة تدعم تقرير التأكيد، والتي تؤيد أن المهمة تمت طبقاً للمعيار المصري لمهام التأكيد، حيث يتضمن التوثيق على سجلات للاستدلال المنطقي لمراقب الحسابات في جميع الأمور الهامة التي تتطلب الحكم المهني، وما يرتبط بها من استنتاجات، ويدعو وجود أمور صعبة تتعلق بمبدأ أو حكم شخصي إلى التوثيق، وذلك ليقوم مراقب الحسابات بإضافة الحقائق ذات الصلة التي كان على علم بها في الوقت الذي قام فيه بإبداء الاستنتاج.^(xxxvii)

رابعاً: المتطلبات الواجب استيفائها خلال مرحلة التقرير عن نتائج عملية التأكيد:

تنتهي عملية التأكيد بإعداد مراقب الحسابات لتقرير عن نتائج إجراءات التأكيد التي قام بها، حيث يهدف مراقب الحسابات من وراء تقريره إلى بيان ما إذا كان تقرير الإدارة بشأن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية قد تم إعداده وعرضه بشكل عادل. وأكدت الفقرة رقم (٦٧) من معيار التأكيد المهني الدولي (٣٠٠٠) وتعديلاته على أنه ينبغي أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً وأن يحتوي على



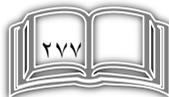
تعبير واضح عن استنتاج مراقب الحسابات بشأن المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد، حيث انه من الممكن أن يساء فهم الاستنتاجات التي تصدر شفهيًا إذا لم يتم دعمها بتقرير مكتوب، إلا أن الفقرة (A159) من نفس المعيار السابق قد أكدت على أن الاتحاد الدولي للمحاسبين لم يحدد أو يتطلب نموذج معياري أو نمطي للتقارير التي تتعلق بجميع مهام التأكيد، بل حدد العناصر الأساسية إلى ينبغي أن يتضمنها تقرير التأكيد. (xxxviii)

ويرى الباحث أن عدم وجود محتوى معياري أو نمطي لتقرير مراقب الحسابات بشأن التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية يمكن أن يؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح، وعدم إتخاذهم القرارات السليمة، وبالتالي عدم تحقيق فعالية الاتصال بهم، مما يتطلب ضرورة وضع محتوى معياري أو نمطي لتلك التقرير، بهدف توفير إمكانية إجراء المقارنة بين الأداء الحوكمي البيئي الشركات.

النتائج والتوصيات:

أولاً-النتائج:

1. توجد حاجة ملحة لإرساء الضوابط اللازمة للحفاظ على مكونات البيئة، والرقابة والتحكم في الاستراتيجيات والسياسات البيئية للشركات من خلال تطبيق الحوكمة البيئية.
2. يحقق التطبيق الاختياري للحوكمة البيئية العديد من المزايا والايجابيات من أهمها تشجيع الجهود الايجابية التي تقوم بها الشركات في سبيل الحد من أو منع الأضرار البيئية من خلال تحديد الممارسات الجيدة والسلبية للأنشطة التي تمارسها تلك الشركات.
3. يعد عدم وجود إطار مهني متكامل لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، عائقاً أمام الممارسة المهنة.



ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة توجيه الأنظار نحو تطبيق منظومة الحوكمة البيئية لإرساء الضوابط اللازمة للحفاظ على مكونات البيئة، والرقابة والتحكم في الاستراتيجيات والسياسات البيئية للشركات،
٢. ضرورة تطوير التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات، وذلك من خلال قيام كليات التجارة بالجامعات المصرية بتدريس مقررات دراسية تتعلق بالحوكمة البيئية، وبصفة خاصة خدمة تأكيد مراقبي الحسابات على مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية.
٣. ضرورة توفير المزيد من معايير التأكيد بما يساعد مراقبي الحسابات على القيام بعملية التأكيد على مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية.



المراجع:-

- ١- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، "المراجعة البيئية الداخلية: مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين ادائه البيئي- دراسة تطبيقية مقارنة"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، سبتمبر، ٢٠٠٦، ص. ٣٦٠
- ٢- عبد العال، محمد عبد الحافظ، نموذج مقترح لحوكمة المخاطر البيئية للمشروعات التنموية في ظل مدخل فعالية التكلفة، " *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يونيو ٢٠٠٨، ص ٣٣.
- ٣- **لمزيد من التفصيل يرجع إلى:**
 - البورصة المصرية، "الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة"، مشروع النسخة الأولية، أكتوبر ٢٠١٦، ص ص. ١١-١٢.
 - فؤاد، ريمون ميلاد، "الأثار الإيجابية لتقرير الاستدامة – دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، الجزء الأول، السنة العشرون، ديسمبر ٢٠١٦، ص ص. ١٥٩-١٦٣.
- Braam, G. J., de Weerd, L. U., Hauck, M., and Huijbregts, M. A., "Determinants of Corporate Environmental Reporting: the Importance of Environmental Performance and Assurance", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 129, 2016, p.732.
- Saltaji, I. M., "Corporate Governance Relation with Corporate Sustainability", *Internal Auditing and Risk Management*, Vol. 8, Iss. 2, 2013, p. 153. Available at [http://aimr.univath.ro/download/864_Nr_2\(30\)_2013_145-156.pdf](http://aimr.univath.ro/download/864_Nr_2(30)_2013_145-156.pdf),



- 4- Vinatoru, S. S., & Calotă, G., "Preliminary Acceptance of the Engagement Activities", **Internal Auditing & Risk Management**, Vol. 38, Iss. 1, 2015, p. 217, Available at: http://aimr.univath.ro/download/1028_aimr_38_217_228.pdf.
- 5- International Federation of Accountants (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Volume I, IFAC, New York, USA p. 276. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>, (Retrieved at: 30/10/2016)
- 6- International Federation of Accountants (IFAC), **Ibid.**, p. 139.
حماد، طارق عبد العال، "معايير المراجعة المصرية-الجزء الأول: المبادئ العامة والمسئوليات وتقييم الخطر، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١١، ص ص. ١٣٣-١٣٤.
- 8- International Federation of Accountants (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Volume II, **Op. cit**, p. 140.
ريشو، بديع الدين، "مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية: أنواع الخدمات التصديقيه - خطر المراجعة - الغش والتدليس- الأحداث اللاحقة - فرض الاستمرارية(دراسة تحليلية في الإصدارات المهنية)"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٧، ص. ٤٦.
- 10- Ethridge, J. R., Marsh, T. L., & Canfield, K., "Engagement Risk: A preliminary Analysis of Audit Firms' Client Acceptance Decisions", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 11, Iss. 1, 2007, pp. 1-2.



11- El-Sayed Ebaid, I., "Corporate Governance Practices and Auditor's Client Acceptance Decision: Empirical Evidence from Egypt", **Corporate Governance: The International Journal of Business in Society**, Vol. 11, Iss. 2, 2011, p. 180.

12- For More Details:

- International Federation of Accountants (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Vol. II, **Op. cit**, p. 149.
- Green, W., & Taylor, S., "Factors that Influence Perceptions of Greenhouse Gas Assurance Provider Quality", **International Journal of Auditing**, Vol. 17, Iss. 3, 2013, p. 300.
- 13- Li, Y., Simunic, D. A., & Ye, M., "Do Auditors Care About Clients' Compliance with Environmental Regulations? Evidence from Environmental Risk and Audit Fees", **Working Paper**, 2017, p. 2, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2961998>, (Retrieved at: 14/6/2017)
- 14- Bédard, J., & Courteau, L., "Benefits and Costs of Auditor's Assurance: Evidence from the Review of Quarterly Financial Statements", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 32, Iss. 1, 2015, p. 312. Available at: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12091/full>.



١٥- لمزيد من التفصيل يرجع إلى:

- علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، "دراسات في معايير المراجعة والتأكيد المهني الدولية مراجعة حسابات شركات الرهن العقاري وتوريق الأصول- دور المراجعة البيئية في تفعيل حوكمة الشركات من منظور مهني- تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعايير الدولية- شروط التكليف لعمليات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٦، ص ص ٣٨٨ - ٣٨٩.
- عبد الوهاب، يوسف عبد القادر، وآخرون، "دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الإرباح المبدئية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠١٥، ص ص ٥٥٤-٥٥٥.
- Sakai, A., "Auditor Switching during the Term: Client Acceptance Decisions of the Big 3 in Japan", Doshisha Business School, Vol. 67, Iss. 4, 2016, p. 517, Available at: <https://doors.doshisha.ac.jp/duar/repository/ir/22902/017067040019.pdf>
- ١٦- الهيئة العامة لسوق المال، قرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨، مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية (٣٠٠٠)، متاح على الموقع: <http://www.cma.gov.eg> تاريخ الدخول: ٢٠١٦/١٠/١٦.
- ١٧- ريشو، بديع الدين، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٦.
- 18- Reinstein, A., Green, B. P., & Beaulieu, P., "How Certain Engagement Letter Clauses Affect the Auditor's Assessment of Perceived Engagement Risk for Nonissues", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. 28, Iss. 4, 2013, pp. 413-414.



19- For More Details:

- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K., “Audit Quality: Insights from the Academic Literature”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, Iss sup. 1, 2013, pp. 385-421.
 - Kilgore, A., Radich, R., & Harrison, G., “The Relative Importance of Audit Quality Attributes”, **Australian Accounting Review**, Vol. 21, Iss. 3, 2011, pp. 253-265.
 - Mohd Iskandar, T., Rahmat, M. M., & Ismail, H., “The Relationship between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian listed Companies”, **International Journal of Economics and Management**, Vol. 4, Iss. 1, pp. 155-180.
- 20- Ussahawanitchakit, P., “Effect of Audit Planning on Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand”, **Journal of Academy of Business & Economics**, Vol. 12, Iss. 3, 2012, pp. 1-9.

٢١- لمزيد من التفصيل يرجع إلى:-

- درويش، عبد الناصر محمد سيد، مرجع سبق ذكره، ص. ٢٣.
 - Kilgore, A., Radich, R., & Harrison, G., **Op.cit**, p. 260.
- 22- International Federation of Accountants (IFAC), **Ibid.**, p. 8.
- 23- Maqellari, M., & Dika, I., “Materiality and Risk Essential Pillars of the Auditor’s Work”, **European Scientific Journal (ESJ)**, Vol. 12, Iss. 10, 2016, p. 199.
- 24- International Federation of Accountants (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Vol. I, **Op.cit**, pp. 225-227.



25- For More Details:

- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P., “External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation”, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 24, 2017, pp. 1-2.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A., “Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 39, Iss. 1, 2011, pp. 149–171.

٢٦- لمزيد من التفصيل يرجع إلى:

- راضى، محمد سامي، "مبادئ وأسس المراجعة: الإطار الفكري للمراجعة- تخطيط عملية المراجعة- الرقابة الداخلية- الإثبات في المراجعة- تقرير مراقب الحسابات- المسئولية القانونية للمراجع"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٧، ص ص. ٦١-٦٢.
- حمودي، أسامة هادي، وأحمد، صهبا عبد القادر، "تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد السادس والثلاثون، العدد السابع والتسعون، ٢٠١٣، ص ص. ٢٩١-٣٠٨.

27- American Institute of Certified Public Accountant (AICPA), “**Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit**”, (SAS No.78, AU Section 319), AICPA, New York, USA, 1996, Available at: www.aicpa.org.

28- International Federation of Accountants (IFAC), **International Auditing Practices Statement 1010 (IAPS 1010)** - The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statement, **Op.cit**, p.8.



29- For More Details:

- Sengur, E. D., "Relationship among Components of Engagement Risk", **Annals of the University of Petrosani Economics**, Vol. 12, Iss. 1, 2012, p. 299. Available at: <http://www.ime.upet.ro/annals/economics/pdf/annals-2012-part1.pdf>, (Retrieved at: 26.7. 2016)
- Wieriks, R. H. Y., "The Landscape of Sustainability Assurance." **Eburon Publishers BV**, 2013, Available at: <https://www.amazon.com/Landscape-Sustainability-Assurance-assurance-approach/dp/9059727304>, (Retrieved at: 12/7/ 2016)

٣٠- لمزيد من التفصيل يرجع إلى:

- ٣١- على، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٤٨٩-٤٩٢. (مع تصرف الباحث)
- Munteanu, C. C., "Audit Risk Assessment in the Light of Current European Regulations," **Acta Universitatis Danubius. Economica**, Vol. 1, Iss. 3, 2015, pp. 98-104, Available at: <http://www.journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2839>.
- ٣٢- على، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، المرجع السابق، ص ٤٩١-٤٩٢. (مع تصرف الباحث)
- ٣٣- على، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤١.
- ٣٤- راضي، محمد سامي، "مبادئ وأسس المراجعة: الإطار الفكري للمراجعة- تخطيط عملية المراجعة- الرقابة الداخلية- الإثبات في المراجعة- تقرير مراقب الحسابات- المسئولية القانونية للمراجع"، مرجع سبق ذكره، ص ٨٢. (مع تصرف الباحث)



- 35- Siam, W. Z., & Mansour, A. A., “The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection”, **Archives of Business Research**, Vol. 4, Iss. 6, 2016, pp. 232-233.
- 36- International Federation of Accounting (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Vol. II, **Op. cit**, p. 151.
- 37- **For More Details:**
- International Federation of Accounting (IFAC), **Ibid.**, p. 151
 - The Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “**Statements on Standards for Attestation Engagements**”, At Section 101, New York, American Institute of CPAs, c2015, p. 1282, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00101.pdf>
- 38- International Federation of Accounting (IFAC), **Ibid.**, p. 157.
- 39- International Federation of Accounting (IFAC), **Ibid.**, p. 152,

