

Research paper

The Role of Modern Internal Auditing in the Sustainability of Companies Listed in the Stock Exchange

Hazem M. M. Newigy^{1,2,*}

¹ Department of Accounting and Auditing, faculty of commerce, Damanshour University, Damanshour 22511, Egypt; hazem762@yahoo.com

² Faculty of Business Administration, Delta University of Science and Technology, Gamasa 11152, Egypt.

* Corresponding author: hazem762@yahoo.com.

Abstract: This research aimed to analyze professional publications and previous studies in the field of the role of modern internal auditing in the sustainability of companies listed in the stock exchange. The importance of this research stems from the fact that it provides a theoretical framework for the concept, nature and tasks of modern internal auditing and the determinants of its effectiveness in the field of corporate sustainability in general, and the listed ones in particular. The researcher concluded that modern internal audit plays an important role in the field of control, governance and risk management of the company's sustainability through its Consulting and Assurance roles in this regard, and that one of the most important roles played by internal audit are; Providing managers with practical and constructive advice on how to solve specific problems and improving the effectiveness of the internal control structure to minimize the chances of problems, helping in the design and implementation of a sustainable development management system, helping to create awareness of sustainable development and training employees to carry out related activities, reviewing the sustainable development management system after its implementation. The researcher also concluded that there is a research gap in the field of the consulting and assurance roles of modern internal auditing in Egypt in light of what he referred to from Egyptian scientific sources. And it is required that accounting research and scientific conferences for accounting departments focus on this important research issue, especially from the perspective of Egypt's sustainable vision 2030.

Keywords: Modern internal auditing; Corporate sustainability; Consulting and Assurance roles; Control; Governance and risk management.

Citation: Newigy, H. M. M. (2022) The Role of Modern Internal Auditing in the Sustainability of Companies Listed in the Stock Exchange. Journal of Business and Environmental Sciences (JBES), 1(1), 154-182.

Received: 5 August 2022; **Revised:** 28 October 2022; **Accepted:** 5 November 2022; **Published:** 13 November 2022
The Scientific Association for Studies and Applied Research (SASAR)

<https://jcese.journals.ekb.eg/>

دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة

حازم محفوظ محمد نويجي^{1،2}

¹ أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مصر

² رئيس قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال، جامعة الدلتا للعلوم والتكنولوجيا، جمصا، مصر

المخلص: استهدف هذا البحث تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة . وتتبع أهمية هذا البحث من أنه يوفر إطاراً نظرياً لمفهوم وطبيعة ومهام المراجعة الداخلية الحديثة ومحددات فعاليتها في مجال استدامة الشركات عامة ، والمقيدة خاصة. وخلص الباحث إلي أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب دوراً هاماً في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر استدامة الشركة من خلال ما تقوم به من أدوار استشارية وتوكيدية في هذا الشأن ، وأن من أهم الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية هي ؛ امداد المديرين بنصائح عملية وبناءة عن كيفية حل مشاكل معينة وتحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية فرص حدوث المشاكل ،المساعدة في تصميم وتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، المساعدة في خلق وعي وإدراك بالتنمية المستدامة و تدريب الموظفين على القيام بالأنشطة ذات الصلة بذلك ، مراجعة نظام إدارة التنمية المستدامة بعد تطبيقه . كما خلص الباحث أيضا إلي أن المراجعة الداخلية الحديثة يمكن أن تقوم بتوفير توكيد عن مدى صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها، والحفاظ على وتطوير اطار لإدارة المخاطر، وتحديد رد الفعل تجاه المخاطر التي تواجهها الشركة ، تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين علي الإدارة اتخاذها لتحسين الأداء المستدام.

كما خلص الباحث أيضاً إلي أن هناك فجوة بحثية في مجال الدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية الحديثة في مصر في ضوء ما رجع إليه من مصادر علمية مصرية. وأنه من المطلوب أن تتجه البحوث المحاسبية والمؤتمرات العلمية لأقسام المحاسبة نحو التركيز علي هذه القضية البحثية الهامة ، خاصة من منظور رؤية مصر المستدامة 2030 .

الكلمات الإفتتاحية: المراجعة الداخلية الحديثة، استدامة الشركات، الأدوار الاستشارية والتوكيدية، الرقابة، الحوكمة وإدارة المخاطر.

1 مقدمة الدراسة:

ينظر إلى المراجعة الداخلية بوصفها أداة للرقابة الداخلية والتي تقوم بمراجعة كافة عمليات وأنشطة الشركة، حيث يعتبر الدور الرقابي للمراجعة الداخلية بمثابة الدور الرئيسي لهذه الوظيفة (على، شحاته،2005). وتتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية لإدارة الشركة وتتاثر بهدف هذه الوظيفة، وتتطور مع تطورها .

وتعرف المراجعة الداخلية الحديثة بأنها “نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها لمساعدة الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر و الرقابة والحوكمة. (IIA,1999, 2017) كما أكد (IIA (2017) في معيار الأداء رقم 2100 والخاص بطبيعة العمل أنه يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والمساهمة في تحسين حوكمة الشركات، وإدارة الخطر، وعمليات الرقابة باستخدام منهج منظم ومنضبط *disciplined* وقائم على المخاطر. ويتم تعزيز مصداقية المراجعة الداخلية وقيمتها عندما يكون المراجعون استباقيين *proactive* وتقدم تقييماتهم رؤى جديدة *new insights* وتأخذ في الحسبان التأثير المستقبلي.

ووفقا للتعريف الحديث للمراجعة الداخلية فقد أصبحت تقوم بأداء دور استشاري وآخر توكيدي في مجال الرقابة الداخلية

وإدارة المخاطر والحوكمة. ومع اتجاه الشركات للاهتمام بالاستدامة أصبح مطلوباً من المراجعة الداخلية أن تقوم بهذين الدورين لخدمة الوظائف الثلاثة فيما يتعلق بالأبعاد الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية، وأن تفصح الإدارة عن ذلك لأصحاب المصالح، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على قيمة الشركة .

ولم تكن البيئة المصرية بمعزل عما يحدث من تطورات في بيئة الأعمال، فقد تم تدشين مؤشر S&P/EGX ESG بالبورصة المصرية بالتعاون مع مركز المديرين المصري (EIOD) ، في إطار اهتمامها بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال، والتي بدأت في التركيز على معايير الاستدامة، خاصة في ظل توجه المستثمرين للربط بين المعايير المالية ومعايير الأنشطة غير التقليدية للشركة، كالحفاظ على مستويات أداء بيئي جيد، ومسئولية اجتماعية Social Responsibility متميزة للشركة، وتطبيقها لمعايير الحوكمة الجيدة. ويتألف هذا المؤشر من أفضل 30 شركة من الشركات المقيدة في البورصة والاكثر التزاماً بهذه المعايير. و أصبحت مصر ثاني دولة في العالم، على مستوى الأسواق الناشئة، تقوم بتدشين هذا المؤشر بعد الهند (الهيئة العامة للرقابة المالية ، 2011).

ولقد أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية محور اهتمام البحوث الأكاديمية في الآونة الاخيرة) محمد، 2008؛ شحاته ، 2013 (Soh & Bennie, 2015; Burnaby et al, 2009; Alic & Rusjan, 2012; Soh & Bennie, 2015;) حيث استهدفت تلك البحوث استعراض محاولات تنظيمها كمهنة وتدعيم وظيفتها وتطويرها باستمرار وذلك سعياً للارتقاء بقيمتها المضافة، خاصة وأن هناك طلباً متزايداً من الأطراف أصحاب المصلحة على مخرجات هذه الوظيفة، للوقوف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهدافها ومدى كفاءتها في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه الوظيفة .

كما خلصت العديد من الدراسات (Frederic, 2001; Nieuwlands, 2007; Evans. et al., 2007; Rozema, et al., 2008; Starbuck & Singer, 2010; Ridley et.al, 2011; Florea & Ramona, 2011; Clifton, 2011; Senal et al 2012; Soh & Bennie, 2018 : Puci and Guxholli, 2018 ;Dineva, 2019) إلى أن المراجعة الداخلية تلعب أدواراً هامة في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر استدامة الشركة ، وهو محور اهتمام البحث الحالي.

مشكلة البحث:

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول المتقدمة بالمراجعة الداخلية، خاصة وأن وظيفة المراجعة الداخلية وإيجادها وتشغيلها والاستفادة منها هو مسؤولية الإدارة، وبالتالي فهي أداة لخدمة الإدارة، ولذلك يفترض أن لدى الإدارة دائماً الدافع للاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتطويرها كوظيفة مضيئة للقيمة. وقد ارتبط تطور وظيفة المراجعة الداخلية بالتطور في بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة مما فرض عليها القيام بأدوار حديثة استشارية وتوكيدية لخدمة وظائف الإدارة مثل الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. ومع اتجاه الشركات للاهتمام بالاستدامة أصبح مطلوباً من المراجعة الداخلية أن تقوم بهذين الدورين الاستشاري والتوكيدي لخدمة الوظائف الثلاث فيما يتعلق بأبعاد الاستدامة (الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية)، وأن تفصح الإدارة عن ذلك لأصحاب المصالح. وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في كيفية الاجابة على الاسئلة التالية:

- ما المقصود بالوظيفة الحديثة للمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية ذات الصلة ؟
- ما هي استدامة الشركات ؟
- هل للمراجعة الداخلية الحديثة دور في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة ؟

هدف البحث وأهميته

يستهدف البحث تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة. وتتبع أهمية هذا البحث من أنه يوفر إطاراً نظرياً لمفهوم وطبيعة ومهام المراجعة الداخلية الحديثة ومحددات فعاليتها في مجال استدامة الشركات عامة، والمقيدة خاصة.

خطة البحث: تشمل خطة البحث ما يلي:

- 1- المراجعة الداخلية الحديثة: المفهوم والمعايير والأدوار والمجالات

- 2- استدامة الشركات من منظور مهني.
- 3- دور المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر استدامة الشركة
- 4- خلاصة البحث

1- المراجعة الداخلية الحديثة: المفهوم والمعايير والأدوار والمجالات

شهدت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال العقود الأخيرة ، فلم يعد يقتصر دورها علي المراجعة المالية للعمليات والالتزام بالقوانين واللوائح ، بل امتد نشاطها ليشمل كافة عمليات وأنشطة الشركة ، الأمر الذي دفع معهد المراجعين الداخليين IIA لإصدار تعريف المراجعة الداخلية الحديثة ، والذي يعكس التطورات في اهداف وادوار ومجالات المراجعة الداخلية حيث عرفها بانها "نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر و الرقابة والحوكمة . " (IIA,1999) وقد أكد (IIA,2017) علي هذا التعريف ، والذي يعد من أكثر التعاريف المقبولة والمتعارف عليها. ويتضح من التعريف السابق تحول في وظيفة المراجعة الداخلية من التركيز على الرقابة والمساءلة الى التركيز على إضافة قيمة للشركة. (Getie & Wondim,2007) كما يتضح أيضاً من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل الشركة، تقدم خدمات توكيدية واستشارية مع التركيز على موضوعيها، كما استخدم معهد المراجعين الداخليين IIA مصطلح القيمة المضافة في تطوير مفهوم المراجعة الداخلية (الصاوي،2012).

ويتضح من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية الحديثة أصبحت تؤدي خدمات توكيدية وخدمات استشارية كالتالي :
أ-خدمات استشارية: Consultancy services ويتم تنفيذ هذه الخدمات بناءان على طلب الإدارة، ويتم تحديد طبيعة ونطاق الخدمة الاستشارية بالاتفاق مع الادارة وهي تعد خدمة ثنائية الاطراف بين مقدم الخدمة (المراجع الداخلي) ومتلقي الخدمة (الإدارة).

ب-خدمات التوكيد: Assurance services والتي تتعلق بالتقييم الموضوعي للدليل الذي يحصل عليه المراجع الداخلي بهدف ابداء رأى مستقل، او تكوين استنتاجات، بشأن عملية او نظام محدد. ويقوم المراجع الداخلي هنا بتحديد طبيعة ونطاق التوكيد، وهي تعد خدمة ثلاثية الأطراف بين من يوفر المعلومات (القسم أو المسئول داخل الشركة) ومن يضيف الصدق على هذه المعلومات (المراجع الداخلي) وبين من سيعتمد على هذه المعلومات في اتخاذ القرار (الادارة). (Ramamoorti,2003)
ويمكن القول إن التركيز على الخدمات الاستشارية كخدمة مضيئة للقيمة، يؤكد على الجدوى الاقتصادية لهذه الوظيفة لأن الخدمات التوكيدية وهي احدى الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية والمتعارف عليه انها تضيف المزيد من المصادقية على المعلومات، وبالتالي فالوظيفة لها ميررها الاقتصادي داخل الشركات.

وتتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية وثقافية مختلفة، وعلى مستوى شركات و وحدات تختلف من حيث الهدف والحجم والتعقيد، كما تتم من خلال أفراد من داخل أو خارج الشركة. وعلى الرغم من أن هذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة الداخلية في كل بيئة على حده، فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية يشكل أمراً أساسياً، حتى يتمكن المراجعون الداخليون من ممارسة مسؤولياتهم ومهامهم. وإذا حدث أي تعارض بين هذه المعايير وبين القوانين واللوائح يجب على المراجع الداخلي الإفصاح عن ذلك ، مع الالتزام بباقي المعايير (IIA,2012)

وقد وضع IIA مجموعة من المعايير المنظمة للمراجعة الداخلية وقد تم تقسيمها كما يلي: (IIA,2017)

(أ) معايير الصفات (الخصائص) Attribute Standard

وهي التي تتعلق بالخصائص التي يجب توافرها في المنظمات والأفراد الذين يمارسون مهنة المراجعة الداخلية. وتشمل معايير المراجعة الداخلية رقم 1000، و1100، و1200، و1300. حيث تحدد هذه المعايير هدف وسلطة ومسئولية نشاط المراجعة الداخلية، وتحديد طبيعة الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي وما إذا كانت خدمات توكيدية، أم خدمات استشارية.

وتؤكد على أن يكون المراجع الداخلي موضوعي ومستقل في أداء عمله من خلال اتصاله المباشر وغير المقيد بالإدارة العليا والمجلس بعلاقة ثنائية التقرير، وضرورة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة، الخبرات، والكفاءة المهنية، وذلك لأداء مسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة. وضرورة أن يطور ويحافظ المراجع الداخلي على جودة التوكيد وبرامج التحسين بالتقييم الدوري للجودة ومتابعة داخلية مستمرة والتقرير عن برنامج توكيد الجودة للمجلس.

(ب) معايير الأداء Performance Standard

وهي التي تتعلق بوصف طبيعة خدمات المراجع الداخلي، وتحدد معايير الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء. وتشمل؛ معيار المراجعة الداخلية رقم 2000 ادارة نشاط المراجعة الداخلية؛ معيار المراجعة الداخلية رقم 2100 طبيعة العمل أو الخدمة، معيار المراجعة الداخلية رقم 2200 تخطيط الارتباط (التعاقد)، معيار المراجعة الداخلية رقم 2300 تأدية الارتباط، معيار المراجعة الداخلية رقم 2400 توصيل النتائج، معيار المراجعة الداخلية 2500 متابعة سير العمل، ومعيار المراجعة الداخلية رقم 2600 قرار قبول الادارة العليا للمخاطر. وقد أكدت تلك المعايير على أنه يجب أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة وادارة المخاطر وعمليات الرقابة باستخدام أسلوب منظم ومنضبط، وأن يضع المراجع الداخلي خططه على أساس المخاطر لتحديد أولويات عمل نشاط المراجعة الداخلية التي يجب أن تتفق مع أهداف الشركات، ويجب عليه أن يأخذ في الاعتبار إطار الشركة لإدارة المخاطر، بما في ذلك استخدام مستويات المخاطر التي وضعتها الإدارة لمختلف الأنشطة في الشركة. وأكدت أيضاً على أنه يجب ان يتضمن نشاط المراجعة الداخلية تقييم وتقديم الارشادات والتوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة من خلال؛ تفعيل الالتزام بالأخلاقيات المهنية والقيم الملائمة للتطبيق داخل الشركة، ضرورة توصيل المعلومات الجوهرية والرقابية للمستويات الملائمة في الشركة في الوقت المناسب، تحقيق التناسق بين مهام وأدوار أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية والإدارة. وأخيراً فقد أكدت تلك المعايير على أنه عندما يعتقد المراجع الداخلي أن الإدارة العليا قبلت مستوى مخاطر قد تبدو غير مقبولة للشركة، يجب عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة العليا.

وتوضح العديد من الدراسات (Goodwin & yeo,2001; Diamond,2002 ; Fraser & Henry, 2007; Rensburg & Coetzee,2011; Alic & Rusjan,2012; Zaharia et al.,2014) عامة يأتي من الطلب على دور المراجع الداخلي في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر أنشطة الشركة والذي مصدره في الأساس طلب الإدارة لعمل تقرير سنوي عن فعالية إجراءات وهيكل الرقابة الداخلية، وكذلك الحاجة لتدعيم الشفافية والمساءلة، وكذلك طلب الادارة أيضا على تحديد المخاطر بشكل مناسب، وتحليل كيفية الاستجابة لها ومواجهتها، ومراجعة وتقييم المخاطر، والحاجة إلى تقديم النصح فيما يتعلق بما هو المستوى الذي يمكن قبوله من المخاطر، وطرق تجنب المخاطر، واقتراح ردود الفعل المناسبة تجاه المخاطر، والحاجة إلى معرفة مشكلات تطبيق نظم إدارة المخاطر ERM، وإعطاء توكيد مناسب على عملية إدارة الخطر، كما أن لهذه الوظيفة قيمة مضافة تبرر زيادة وتنامي الطلب عليها خاصة في الآونة الأخيرة.

وفي هذا الصدد فقد تناولت العديد من الدراسات قياس درجة التزام الشركات في مناطق ذات بيئات ثقافية وتنظيمية ودرجات متفاوتة من التقدم الاقتصادي بمعايير المراجعة الداخلية وأهداف المراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لتعريف معهد المراجعين الداخليين (Sarens & Beelde, 2006 ;Marais et al., 2009; Hass et al., 2006; Ridley et al, 2011; Burnaby& hass, 2015; Soh & Bennie,2015) وتوصلت إلى وجود فجوة توقعات كبيرة في المراجعة الداخلية في العديد من الدول ، وأن من أهم أسباب وجود فجوة توقعات يرجع الى الطلب المتنامي على تشكيلة خدمات وظيفة المراجعة الداخلية سواء الاستشارية أو التوكيدية في مجال رقابة وحوكمة وادارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة ، بالإضافة إلى قصور جانب العرض من قبل وظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يرجع في الأساس إلى عدم الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وعدم ادراك الأطراف أصحاب المصلحة خاصة الإدارة العليا بالقيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية.

وقد اعتبر شحاته (2013) أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية " تعبر عن مساحة الاختلاف بين توقعات أصحاب المصالح من منتج المراجعة الداخلية من وظائف وأدوار من جهة وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة من وظائف وأدوار من جهة أخرى، أي أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية تعبر عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، أو

بعبارة أخرى يمكن القول بأن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي النقص في عرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الموجهة لخدمة الإدارة في المقام الأول. ويمكن تصنيف فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية إلى مكونين رئيسيين هما فجوة المعقولة؛ وتتمثل هنا في الفرق بين ما تتوقعه الإدارة من المراجعين الداخليين وبين ما يمكن لهم أدائه بصورة معقولة، وفجوة الأداء وتتمثل في الفرق بين ما تتوقع الإدارة من المراجعين الداخليين إنجازهم بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي لهم. وبشأن تقييم وضع مهنة المراجعة الداخلية في مصر، فلا تستوفي هذه المراجعة مقومات المهنة، لذلك اهتمت بعض الهيئات والوزارة بتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك في ظل دليل قواعد وحوكمة الشركات، ودليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات، وقانون تنظيم الجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالوحدات الحكومية أو الخاضعة لرقابة الجهاز، كما يلي:

(أ) دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية – 2005 الصادر عن مركز المديرين المصري

التابع لوزارة الاستثمار:

يهدف هذا الدليل إلى وضع مجموعة من المبادئ يجب تطبيقها على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة وكذلك المؤسسات المالية التي تتخذ شكل شركات مساهمة وكذلك على الشركات التي يكون تمويلها الرئيسي من الجهاز المصرفي. وقد أوضح هذا الدليل أنه يجب أن يكون هناك نظام محكم للرقابة الداخلية يتعاون مجلس الإدارة مع مديري الشركة في وضعه، وأن يقوم بتنفيذ هذا النظام إدارة المراجعة الداخلية التي يجب أن تكون مستقلة من خلال تبعية مجلس الإدارة. وقد تم تعديل هذا الدليل في عام 2011 ليشمل كل من شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وكذلك المؤسسات المالية حتى وإن كانت غير مقيدة، وذلك بما لا يتعارض مع أي قواعد خاصة بهذه المؤسسات. ويتضمن هذا الدليل مجموعة هامة من القواعد التي من شأنها العمل على زيادة فعالية مجالس الإدارات وضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات.

كما تم إصدار دليل لمبادئ الحوكمة بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام في نفس العام. وركز هذا الدليل على مواجهة هذه الشركات للمخاطر والإفصاح عن طبيعة هذه المخاطر وكيفية التعامل معها ومدى تأثيرها على الأداء المالي للشركة ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. وحدد هذا الدليل ضرورة زيادة واستقلالية المراجع الداخلي من خلال تبعيته بصورة مباشرة لرئيس مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

كما نص الدليل على ضرورة تمتع إدارة المراجعة الداخلية بكافة الصلاحيات التي تمكنها من الحصول على البيانات التي تحتاجها وأن يكون لها اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة وأعضاء المجلس.

وحدد هذا الدليل فصلاً للمراجعة الداخلية بما يربط بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر بصورة مباشرة وتنص على: "تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع تنظيم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة وتطبيق قواعد الحوكمة على نحو سليم. ويتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصورات ودراسة المخاطر التي تواجه الشركة، ويستعان بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة، ويتم تحديث وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري"

(ب) دليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات 2007:

قامت الهيئة العامة لسوق المال (في ذلك الوقت) بإصدار قرار رقم 62 لسنة 2007 بشأن إصدار دليل لتطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات والخاص بوضع هيكل متكامل للرقابة الداخلية والذي يتمثل في بيئة الرقابة وتقييم وتحليل المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وأوضح الدليل أن أهداف هذا الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية هي تنفيذ عمليات الشركة بأساليب أخلاقية واقتصادية وبكفاءة وفعالية، تحقيق التزامات المساءلة (Accountability)، والالتزام بالقوانين واللوائح، وحماية الموارد ضد الخسارة وسوء الاستخدام والتلف.

وقام الدليل بعرض المعايير الواجب توافرها في إدارة المراجعة الداخلية بالشركة وهي:-

- الاستقلال التنظيمي: بحيث يجب أن تكون إدارة المراجعة الداخلية مستقلة تنظيمياً بما يسمح لها بتحقيق مسؤوليتها ويتحقق هذا الاستقلال عن طريق تبعية مجلس إدارة الشركة.

- الموضوعية: ويقصد بها القيام بأعمال المراجعة بالطريقة التي تجعل المراجعين الداخليين يعتقدون اعتقادات صادقا في نتائج أعمالهم ، فضلا عن عدم تقديم أي تنازلات على حساب جودة العمل، وكذلك عدم التأثر بأجراء الآخرين.
- التأهيل المهني للمراجعين الداخليين: من خلال توافر المعرفة والمهارات والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بمسئوليتهم. ولا يشترط أن يكون المراجع الداخلي مؤهلا في جميع المجالات حيث يمكن الاستعانة بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في المجالات التي تستدعيها الحالة عند القيام بأعمال المراجعة.
- بذل العناية المهنية الملائمة: ويقصد بها العناية والكفاءة المعقولة ولا يقصد بها الكمال أو الأداء فوق العادي وتتطلب هذه العناية من المراجع أن يأخذ في الاعتبار نطاق العمل ودرجة الصعوبة والأهمية النسبية للأمر التي سوف تطبق عليها إجراءات المراجعة ، وكذلك يجب الأخذ في الاعتبار مدى كفاءة وفعالية إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية واحتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم التزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية. وأخيرا يؤخذ في الاعتبار تكلفة العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها.
- الرقابة النوعية: يجب أن تتبنى إدارة المراجعة الداخلية خطة لمتابعة وتقييم الفعالية الكلية لبرنامج الجودة ويجب أن تتضمن هذه العملية تقييما داخليا وخارجيا، حيث يجب أن يتضمن التقييم الداخلي فحصا مستمرا لأداء إدارة المراجعة الداخلية والفحص الذاتي من خلال التقييم الذاتي أو عن طريق أفراد داخل الشركة محل المراجعة ، كما يجب القيام بفحص خارجي لأعمال إدارة المراجعة الداخلية لتحديد مدى جودة عملياتها ويجب أن يقوم بهذا الفحص أشخاص مؤهلين مستقلين عن الشركة محل المراجعة وليس لديهم تعارض في المصالح من حيث الشكل والمضمون.
- كما أوضح الدليل أن أهداف المعايير الواجب توافرها في المراجعة الداخلية تتمثل في وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية، وتوفير إطار يحكم أداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للشركة محل المراجعة، ووضع أساس يمكن استخدامه لتقييم أداء المراجعة الداخلية، وزيادة إمكانية تحسين عمليات الشركة محل المراجعة.
- وأوضح الدليل أن إدارة المراجعة الداخلية يجب أن يكون لديها دليل معتمد من مجلس الإدارة يحدد هدف ومسئوليات وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية ويحدد موقعها في الهيكل التنظيمي بشكل يكفل لها قدرا مناسباً من الاستقلال ويجب أن تشمل أنشطة المراجعة الداخلية عمليات التخطيط والسياسات والاجراءات والإشراف وإدارة للأفراد والتنسيق مع المراجع الخارجي وتقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وتقييم جودة الاداء والحوكمة.
- إلا أن تلك القواعد غير ملزمة وأن الغرض من تلك القواعد هو تعزيز المساءلة وضمان شفافية افصحات الإدارة، وبالتالي فإن الاحتفاظ بإدارة للمراجعة الداخلية في الشركات المسجلة في البورصة هو أمر اختياري عكس متطلبات التسجيل في بورصات كثيرة من العالم، منها بورصة نيويورك، فضلا على أن المراجعة الداخلية هي وظيفة في مصر ليس لها تنظيم مهني، وليس لها معايير للممارسة المهنية وليس لها قواعد للسلوك المهني. (El-Sayed,2011)
- ولم تصدر أي هيئة مهنية أو وزارة مختصة معايير للمراجعة الداخلية أو تنظيم المهنة داخل جمهورية مصر العربية، ولكن المعيار الوحيد الذي يتناول المراجعة الداخلية هو معيار المراجعة المصري رقم 610 والذي يهدف الى وضع معايير وتوفير ارشادات إلى مراقب الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية.
- ويعتبر معيار المراجعة المصري رقم 610 لسنة 2008 هو الاصدار المهني المصري الوحيد الذي يتناول تعريف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها وأهدافها وعلاقتها بالمراجع الخارجي ويهدف هذا المعيار إلى دراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على اجراءات المراجعة الخارجية.
- ولقد تعددت الدراسات التي تناولت استكشاف أدوار ومهام وظيفة المراجعة الداخلية في البيئة المصرية (زكريا،2006؛ محمد عبد الفتاح، 2008؛ ياسر، 2008؛ الصاوي، 2011؛ الطويل & رشوان 2022). وخلصت دراسة (زكريا ،2006) إلى أن المراجعين الداخليين لا يدركون لمسئوليتهم عن إدارة المخاطر بصورة كافية في ظل الأوضاع الحالية مما يترك أثراً سلبياً على القيمة المضافة لعملهم. وأرجعت الدراسة سبب ذلك الى عدم إدراك المديرين التنفيذيين والإدارة العليا والعاملين بالشركة لأدوارهم في ادارة المخاطر، وقلة وضعف الموارد والامكانيات المتاحة وضعف مستوى تأييد ومساندة الادارة العليا. أما دراسة عبد الفتاح (2008) فقد توصلت إلى أن إدارات المراجعة الداخلية في البنوك المصرية لم تقم بالقيام بأجراء خدمات التوكيد على مدى الالتزام

بمبادئ حوكمة الشركات وبالتالي ما زالت مطلب نظري. أما دراسة ياسر (2008) فقد توصلت إلى أن 75% من مهام وظيفة المراجعة الداخلية المؤدة في الشركات الصناعية المصرية هي مهام ذات بعد رقابي، وأن هناك علاقة طردية بين حجم الشركة وأداء مهام المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر.

وقد هدفت دراسة (El-Sayed (2011 إلى استكشاف طبيعة وخصائص وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية، وتقييم مدى قدرتها على الوفاء بدورها في حوكمة الشركات المساهمة، من خلال دراسة استخدام المقابلات الشخصية لمديري ادارات وحدات المراجعة الداخلية لسبعة شركات مصرية مسجلة بالبورصة، لتحديد طبيعة ادارة المراجعة الداخلية وأنشطتها. ثم القيام بالاعتماد على الاستبيانات لبيان أنشطة المراجعة الداخلية، وضعها التنظيمي في الشركات، وعلاقتها مع مراقبي الحسابات

وقد توصلت الدراسة إلى الآتي؛ وجود إدارات للمراجعة الداخلية بنسبة كبيرة في الشركات المصرية المسجلة في البورصة، وتتصف هذه الإدارات بأنها أقل كفاءة ويرجع ذلك لانخفاض الاستقلال التنظيمي لتلك الإدارات وعدم تبعيتها لرئيس مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة بصورة مباشرة عدم توافر الدعم والتعاون من الإدارة العليا لأنشطة المراجعة الداخلية، انخفاض مستوى تأهيل المراجعين الداخليين بإدارة المراجعة الداخلية، تركيز إدارة المراجعة الداخلية على أنشطة المراجعة المالية، والالتزام بنظم الرقابة الداخلية، مع عدم تركيزها أو تطويرها على دورها الاستشاري أو التوكيدي لفاعلية نظم الرقابة الداخلية أو دورها في حوكمة الشركات أو إدارة المخاطر. كما اتضح وجود مستوى منخفض من التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات.

وتوضح هذه النتائج وجود صعوبات تواجه المهنة في الشركات المصرية المسجلة بالبورصة بما يؤثر على وضعها الحالي بصورة سلبية، وفعالية دورها في حوكمة الشركات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه لا يوجد اطار عمل ينظم مهنة المراجعة الداخلية بمصر، وأن هناك قصوراً على مستوى التشريعات الخاصة بالمراجعة الداخلية أثرت على درجة الالتزام بوجود وظيفة المراجعة الداخلية من الأساس، ولا يوجد الزام للمراجعين الداخليين بالشركات بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، عدم وجود شروط للمهنة أو ترخيص لمزاولة المهنة، وجود تدني في ادراك المراجعين الداخليين لمسئولياتهم في ادارة المخاطر وحوكمة الشركات انخفاض الاستقلال التنظيمي لإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية، الأمر الذي يمكن القول معه بوجود فجوة في أداء المراجعة الداخلية لأدوارها في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر الشركة في مصر بصفة عامة، وأن هذه الفجوة تكون أكبر في أداء تلك الأدوار في استدامة الشركة بصفة خاصة.

2 استدامة الشركات من منظور مهني

ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987، وعرفت التنمية في هذا التقرير على أنها " التنمية التي تلبى احتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة أجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها " (INTOSAI,2004). كما أوضح (Fraser (2005 أنه يمكن النظر إلى التنمية المستدامة على أنها " نوع من إدارة المخاطر التي يمكن أن تساعد على تجنب الكوارث البيئية والاجتماعية "

وتتضمن الاستدامة على المستوى الكلي للمجتمع أنه ينبغي على المجتمع ألا يستخدم المزيد من الموارد وأن تتكامل مكونات النظام في المجتمع للحفاظ على كوكب الأرض وامكانيه استمرار الحياه عليه(Albu et al,2011). أما على مستوى الشركة فإن الاستدامة تتضمن تأثير الشركة على البيئة الخارجية والمتضمنات الناتجة عن المستقبل (Aras & Crowther 2009) فالشركة يمكن النظر إليها كجزء من نظام اجتماعي بيئي واقتصادي أكبر وتؤثر عملياتها على المجتمع والبيئة المحيطة بها ومن ثم تهتم بمقاييس الاستدامة بمعدل استهلاك الشركة للموارد الاقتصادية والبيئية ومما يتطلب الحاجة إلى زيادة الكفاءة في استخدام الموارد.

ومن ناحية أخرى، يعرف (Artiach et al(2010 استدامه الشركات بأنها استراتيجيه أعمال تسعى إلى استخدام افضل ممارسات للأعمال بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين. وتبعاً لذلك فإن استدامه الشركات تقيس

إلى أى مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وبالتالي تأثيرها على الشركة والمجتمع. وتهدف مؤشرات الاستدامة على مستوى الشركات إلى ربط الأداء المالي للشركات المقيدة بأسواق الأوراق المالية بأدائها على مستوى المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومدى التزامها بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات. وأشارت دراسة (Nieuwlands, 2007) أن الاستدامة هي جزء أساسي من حوكمة الشركات.

وقد حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبرج عام 2002 الأبعاد الرئيسية لمصطلح التنمية المستدامة بثلاثة أبعاد وهي (Steurer et al, 2005):

أ- البعد الاقتصادي Economic dimension : ويراد منه تحسين مستوى الرفاهية للفرد من خلال زيادة نصيبه في السلع والخدمات الضرورية. ويتطلب ذلك ليس فقط استخدام الموارد الطبيعية، ولكن استخدامها بأفضل طريقة ممكنة، بحيث يتم تحقيق أفضل عائد ممكن بأقل تكاليف ممكنة.

ب- البعد البيئي Environmental dimension: ويركز على حماية وسلامة البيئة وحسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان، دون إحداث الخلل في المكونات والموارد الطبيعية للبيئة (مثل الأرض والماء والهواء) أو استنزافها أو تلوثها.

ج- البعد الاجتماعي Social dimension : ويشمل المكونات والسمات البشرية والعلاقات الفردية والجماعية والمؤسسية وما تسهم به من جهود تعاونية، أو تسببه من إشكاليات، أو طرحه من احتياجات ومطالب وضغوط، على النظم الاقتصادية والسياسية والأمنية.

وبشأن مبادئ الاستدامة يمكن الاسترشاد بما وضعه المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن من مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة، والتي يجب على الشركات التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها وتطبيقها (ICMM, 2003): -

المبدأ الأول: تنفيذ الممارسات الأخلاقية والمحافظة عليها وعلى نظم حوكمة الشركات.

المبدأ الثاني: دمج اعتبارات التنمية المستدامة في عملية اتخاذ القرار داخل الشركة.

المبدأ الثالث: دعم حقوق الإنسان الأساسية واحترام الثقافات والعادات والقيم في التعامل مع العاملين وغيرهم ممن تتأثر أنشطة الشركة بهم.

المبدأ الرابع: تنفيذ استراتيجيات إدارة الخطر على أساس بيانات علمية صحيحة وسليمة.

المبدأ الخامس: البحث عن التحسين المستمر للصحة وسلامة الأداء.

المبدأ السادس: البحث عن التحسين المستمر لأداء الشركة البيئي.

المبدأ السابع: المساهمة في الحفاظ على التنوع البيولوجي ومتكاملة النهج على تخطيط استخدام الأرض.

المبدأ الثامن: تسهيل وتشجيع مسئول تصميم المنتجات، واستخدام، وإعادة الاستخدام وإعادة التدوير والتخلص

المنتجات.

المبدأ التاسع: المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات.

المبدأ العاشر: تقديم تقارير تتصف بالفعالية والشفافية لأصحاب المصلحة.

وفيما يتعلق بالتقرير عن الاستدامة، فبالرغم من أن التقارير المالية تمثل أهم مصادر المعلومات للمستخدمين، إلا أنها لا تعبر

عن الوضع الاجتماعي والبيئي والاقتصادي الذي تعمل في نطاقه الشركات. ويتفق البعض (Gray, 2006; IRC, 2011; Vanzyl, 2013; Hayes, 2006)، على أن النموذج الاقتصادي غير موجه بيئياً أو اجتماعياً. كما أن أسس إعداد التقارير المالية

التقليدية تختلف تماماً عن أسس إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والاستدامة، رغم أن الشركات لا تعمل بمعزل عن البيئة. كما أن

المحاسبة المالية التقليدية غير قادرة على استيعاب كثير من القضايا مثل التغير المناخي⁽¹⁾، واستنفاد الموارد

الطبيعية، وظروف العمل، وحقوق الانسان، والتي تمثل إستراتيجية للنجاح على المدى طويل الأجل للشركة، وللمجتمع ككل. كما

(1)- التغير المناخي، يشير إلى حدوث تحولات في طبيعة المناخ، وارتفاع منسوب البحار، وذوبان في منطقة القطبين، كنتيجة لارتفاع درجة الحرارة الناجم عن زيادة كم من الأنشطة البشرية المستهلكة للوقود والطاقة والمتسببة في انبعاث قدر لا يتحمله المناخ من الانبعاثات (نمبر، 2014).

تتجاهل الأطر المحاسبية التقليدية عوامل حاسمة مثل الابتكار والعلاقات مع أصحاب المصالح، والاستخدام الكفء للموارد غير المتجددة Non-Renewable Resources ، والفاقد، وتطوير المسؤولية تجاه المجتمع.

كما يري البعض (الأرضي، 2006 ; BRLF, 2011; Schultz & Tsikwe, 2011; Wagner , 2010) أن المدخل الحالي للتقرير عن الأعمال يركز على الأداء المالي فقط والذي لا يظهر وحده أداء الشركة. ولا يوصل رسالة الشركة، ولم يعد كافياً لتلبية احتياجات المستثمرين وباقي أصحاب المصالح من المعلومات. وأضافت دراسة (Deloitte (2011 أن فقدان حملة الأسهم لاستثماراتهم، والكوارث البيئية هي عوامل تشير لتأثير القضايا غير المالية على استدامة الشركة طويلة الأجل. ولذلك يؤدي الاعتماد على القياس المالي بمفرده إلى عدم القدرة على توفير إشارات كافية عن الأداء الكلي للشركة.

ونتيجة لما سبق فقد تزايد استخدام الشركات الكبرى لتقارير الاستدامة عن نتائج أعمالها، نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء ورؤوس الأموال، وينبع هذا المفهوم من فكرة أن الشركات لم تعد مجرد كيانات اقتصادية، وهو الأمر الذي يدفع الإدارة إلى التفكير في المشروع التجاري ليس فقط من المنظور الاقتصادي ولكن أيضاً من المنظورين الاجتماعي والبيئي. ويعرف تقرير الاستدامة علي أنه : عبارة عن كشف المنظمة للقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي تعتبر الركائز الأساسية للتنمية المستدامة، ويتكون تقرير الاستدامة من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمؤسسة (غلاب، 2011).

ويفترض أن يكون لهذا التقرير محتوى معلوماتي للعديد من أصحاب المصلحة. فمثلا البنوك والمستثمرون لاتخاذ قرارات عن المخاطر والفرص. ويحتاجه العاملون الحاليون والمرقبون عند اتخاذهم لقرارات التوظيف، كما يعتمد العملاء على هذا التقرير عند اتخاذهم لقرارات شراء المنتجات والخدمات، ومن ناحية أخرى يحتاج المجتمع وجماعات الرأي العام معرفة كيفية قيام المنظمات بتناول ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية الخارجية، فجميع أصحاب المصلحة في مشروعات الأعمال في حاجة إلى تقارير متوازنة ودقيقة وشفافة ووقائية ويمكن الوثوق بها. تعكس مدى تقدم منظمات الأعمال تجاه هدف الاستدامة، الأمر الذي يمكن النظر إلى تقارير الاستدامة باعتبارها إفصاح موجه لأصحاب المصلحة في منظمة الأعمال، كما أنه من المتوقع عليه تقارير الاستدامة أن تتضمن جميع الأقسام" الموارد البشرية، الأبحاث والتطوير، الصحة والأمان، التصنيع..." وأن عملية التقرير عملية مستمرة تشمل جزء من إطار أكبر يتضمن إقامة إستراتيجيات، التفاعل مع أصحاب المصالح، وتطبيق الخطط وتقييم النتائج (غلاب، 2011).

وبشأن التطور التاريخي للتقارير البيئية والاجتماعية وتقارير الاستدامة، فقد ظهرت خلال العقود الماضية مناقشات حول القيود على النمو وحماية الموارد والبيئة ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية. وكان السؤال الرئيسي هو كيف يمكن للشركات أن تعمل دون أن تعرض البيئة والمجتمع للخطر، وتعمل في نفس الوقت على تحسين الأداء الاقتصادي؟ (Ebner & Baumgartner , 2010 ; Gray, 2010 ; Wagner , 2010) ، وأدى هذا للاهتمام بضرورة تطوير التقارير التي تعدها الشركات. وبالرغم من ذلك لم تأخذ كثير من الشركات في اعتبارها الاهتمام الكافي لتطوير تلك التقارير في مراحلها الأولى، بسبب عدم وجود إرشادات عن كيفية إعداد التقارير غير المالية أو كيفية المحاسبة عنها (Gray, 2010 ; Herremans et al , 2011).

ويمكن بلورة نشأة وتطور التقارير غير المالية من خلال تسليط الضوء علي ثلاث مراحل علي النحو التالي:

المرحلة الأولى: من عام 1960 – 1980 حيث حاولت الشركات الحد من الأضرار الناتجة عن عملياتها علي البيئة، فكانت تقوم بإدراج أجزاء (مقاطع) موجزة عن القضايا البيئية في التقرير السنوي. ثم تم التوسع في محتواها لتشمل القضايا الاجتماعية أيضاً. ثم أصبحت تعرف باسم تقارير المسؤولية الاجتماعية Corporate Social Responsibility (CSR) والتي تنشر بشكل منفصل عن التقارير السنوية ، حيث تتناول الجانب البيئي والاجتماعي (Ioannou & Serafeim , 2017; Sridhar, 2012).

المرحلة الثانية: من عام 1980 – 1990، حيث ظهر مفهوم التنمية المستدامة Sustainable Development ليشمل التركيز علي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وكان هذا من قبل العديد من الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات، حيث يتم إعداد تقارير استدامة تفصح عن التزامها بحماية البيئة والمجتمع، وتوصل معلومات عن السلامة والصحة المهنية⁽¹⁾ والمياه وغيرها، وتأخذ هذه

(1) – السلامة والصحة المهنية، تتعلق بضمان سلامة وصحة الإنسان من المخاطر التي قد يتعرض لها بسبب أداء العمل، وذلك من خلال وجود معايير تضمن توفير بيئة عمل آمنة خالية من مسببات الحوادث أو الأمراض المهنية. أو هي مجموعة من القواعد والنظم في

التقارير أشكال تقارير منفصلة أو مستقلة (Araya , 2006 ; Azam et al , 2011 ; Ioannou & Serafeim , 2017 ; Deloitte, 2012; Dumitru et al, 2013)

المرحلة الثالثة: من عام 1990 الي الآن، حيث ارتفعت نسبة الشركات التي تعد تقارير الاستدامة، بالرغم من شعور أنصار التقارير المالية من القلق من إدخال تقارير الاستدامة لأن دخول معلومات غير ذات صلة قد يؤدي لتشويه أداء الشركة (Eccles et al, 2010). وفي عام 2000 تم إصدار مبادرة التقرير العالمي GRI للتقرير عن الاستدامة، والتي يتم تطويرها باستمرار حتي وصلت للإصدار الرابع GRI.G4 ليناسب جميع الشركات الكبيرة والصغيرة، ولتصبح جزء من ثقافة الشركة وإستراتيجيتها. (Ioannou & Serafeim, 2017; Hahn & Michael, 2013) كما أن الانهيارات المالية التي حدثت أدت لزيادة الدافع لدي الشركات والحكومات بإصدار قوانين ولوائح لزيادة كم وجودة التقارير البيئية والاجتماعية (Lungu et al , 2011).

وتعد مبادرة التقرير العالمي (GRI. G4) The Global Reporting Initiatives أحدث وأهم هذه المبادرات في مجال التقارير غير المالية وتقارير الاستدامة. ولقد كانت أول إصدارات منظمة التقرير العالمي عام 2000، ثم توالى الإصدارات في عام 2002. وفي عام 2006 صدر الإصدار الثالث G3 متضمناً إرشادات مفصلة لكيفية إعداد تقارير الاستدامة، ثم صدر الإصدار G3.1 في عام 2010، وأخيراً تم إطلاق الإصدار الرابع GRI. G4 في مايو عام 2013، وفيما يلي تحليل لأهم ما تناوله هذا الإصدار (GRI. G4 , 2013):

فيما يتعلق بالغرض من المبادئ التوجيهية للتقرير عن الاستدامة GRI فهي بمثابة معيار للتقرير عن الاستدامة ومرجعية للمهتمين بالإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركات. وتتمثل المبادئ التوجيهية في جزئين الأول يمثل التقرير عن المبادئ والإفصاحات الخاصة بالمعايير الواجب تطبيقها من قبل الشركة عند إعدادها لتقارير الاستدامة، والثاني يمثل دليلاً تنفيذياً يحتوي على تفسيرات لكيفية تطبيق المبادئ التي يعد علي أساسها التقرير.

وفيما يتعلق بالمبادئ التوجيهية للجوانب المختلفة للأداء، خاصةً الجانب الاقتصادي، فإنه يشمل الأداء الاقتصادي، والتواجد في السوق، والآثار الاقتصادية غير المباشرة، وممارسات الشراء. والجانب البيئي ويشمل المواد والطاقة والمياه والتنوع البيولوجي الانبعاثات والنفايات والمنتجات والخدمات والالتزام والنقل والتقييم البيئي للمنتجات وآليات الشكوى البيئية. والجانب الاجتماعي ويشمل كلاً من ممارسات العمل وتشمل التوظيف والإدارة والعلاقات والسلامة والصحة المهنية والتدريب والتعليم والتنوع وتكافؤ الفرص والمساواة في الأجور وممارسات العمل وآليات التظلم، وحقوق الإنسان، وتشمل عدم التمييز والحرية النقابية والمساواة في العمل والعمل الإلزامي وممارسات الأمن وحقوق السكان وآليات التظلم. والمجتمع، ويشمل المجتمع المحلي ومكافحة الفساد والسياسة العامة والمنافسة والسلوك الأخلاقي والآثار المترتبة على المجتمع وآليات التظلم بالنسبة للتأثيرات علي المجتمع. ومسئولية المنتج، وتشمل سلامة المنتج والخدمة والعلامات التجارية والتسويق والاتصالات وخصوصية العملاء.

وفيما يتعلق بمعايير الإفصاح، فهناك نوعان من معايير الإفصاح؛ الإفصاح العام، والإفصاح المحدد، وذلك كما يلي:

أ- الإفصاح العام General Disclosure: ويشمل مواصفات عامة تنطبق على جميع الشركات التي تعد تقارير الاستدامة، وتحدد المحتوى الذي ينبغي الإفصاح عنه في تقرير الاستدامة.

ب- الإفصاح المحدد Specific Disclosure: يهدف لشرح كيفية إدارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، من خلال سياسات أو إجراءات محددة. ويتم توفير معلومات في شكل مؤشرات تشمل ثلاث فئات، وهي المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وسوف يتناول ذلك بشيء من التفصيل على النحو التالي:

• المؤشرات الاقتصادية: وتشمل تأثيرات الشركة على الأوضاع الاقتصادية لأصحاب المصالح وعلى الأنظمة الاقتصادية على المستوي المحلي والإقليمي والدولي. وتوضح المؤشرات الاقتصادية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف أصحاب المصالح، والآثار الاقتصادية الرئيسية المباشرة وغير المباشرة للشركة على المجتمع، وذلك كما يلي:

- الآثار الاقتصادية المباشرة: وتشمل الإفصاح عن القيمة الاقتصادية المباشرة والموزعة. وتشمل القيمة الاقتصادية كلاً من

إطار تشريعي تهدف الى الحفاظ على الإنسان والممتلكات من خطر الإصابة والتلف. لمزيد من الاطلاع يمكن الرجوع للموقع الإلكتروني www.egypt.gov.eg

الإيرادات وتكاليف التشغيل وأجور الموظفين والمدفوعات لمقدمي رأس المال والتبرعات وغيرها من الاستثمارات الاجتماعية والمدفوعات للحكومات، والنتائج المالية وغيرها من المخاطر والفرص المتعلقة بأنشطة الشركة في ظل التغييرات المناخية، والتي لديها القدرة على أحداث تغييرات جوهرية في العمليات، والإيرادات والنفقات الخاصة بالطرق المستخدمة لإدارة المخاطر، وتغطية التزامات برامج المزايا الخاصة بالشركة، والمساعدات المالية الهامة التي تقدمها الحكومة، ومستويات الأجور حسب الجنس مقارنة بالحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي في مختلف أماكن عمل الشركة.

- الآثار الاقتصادية غير المباشرة: وتشمل الإفصاح عن مدى تطور الاستثمارات في البنية التحتية الهامة والخدمات المدعومة، والتأثيرات الحالية أو المتوقعة على المجتمعات والاقتصادات المحلية والتقارير عن الآثار الإيجابية والسلبية، وفهم وتوضيح أهم الآثار الاقتصادية غير المباشرة وتقييم مدى أهمية تلك الآثار سواء الإيجابية أو السلبية مثل التغييرات في الإنتاجية، ومناطق الفقر، ومدى تحسن أو تدهور الظروف الاجتماعية أو البيئية وذلك في ضوء المعايير الوطنية والدولية.

● المؤشرات البيئية:

يتعلق البعد البيئي للاستدامة بتأثير الشركة على الأنظمة الطبيعية للكائنات الحية وغيرها. وتشمل الأنظمة البيئية والتربة والهواء والماء. وتغطي المؤشرات البيئية الأداء المتعلق بالموارد، مثل المواد من خلال الإفصاح عن المواد المستخدمة من حيث الوزن أو الحجم، والتي تستخدم لإنتاج وتغليف وتعبئة المنتجات والخدمات، والنسبة المئوية للمواد المستخدمة كموارد يتم إعادة تدويرها، والإفصاح عن استهلاك الطاقة ومصادر الوقود المتجددة وغير المتجددة، والإفصاح عن نسبة كثافة الطاقة، وأنواع الوقود المستخدم والكهرباء والتدفئة والتبريد، والتقارير عن الحد من استهلاك الطاقة، والكفاءة ووسائل الترشيد. والمياه من خلال الإفصاح عن كمية المياه المسحوبة عن طريق المصدر من الأراضي والأنهار والبحيرات وغيرها، والإفصاح عن نسبة وإجمالي حجم المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها. والتنوع البيولوجي حيث يتم الإفصاح عن وصف الآثار الهامة للأنشطة والمنتجات والخدمات المتعلقة بالتنوع البيولوجي في المناطق المحمية، واستخدام المناجم ومسببات الأمراض، والإفصاح عن المحميات الطبيعية التي يتم استعادتها أو الحفاظ عليها. والإفصاح عن الإستراتيجيات والإجراءات الحالية والخطة المستقبلية التي قد تؤثر على التنوع البيولوجي. والانبعاثات وتعلق بمؤشرات الغازات المسببة للاحتباس الحراري⁽¹⁾ وتشمل الانبعاثات الناتجة عن العمليات التي تسيطر عليها الشركة، وأيضا الناتجة عن توليد الكهرباء والتبريد والبخار، والإفصاح عن المبادرات الرامية للحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وما تم تنفيذه منها، والإفصاح عن حجم انبعاثات المواد التي تساهم في تآكل طبقة الأوزون. والنفائات السائلة من خلال الإفصاح عن الحجم الكلي للنفائات من حيث نوعها وطرق التخلص منها. وذلك للنفائات الخطرة وغير الخطرة، وتقليل الآثار البيئية للمنتجات والخدمات، والإفصاح عن القيمة النقدية للغرامات الهامة والكبيرة وإجمالي عدد العقوبات غير المالية بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية، والتقييم البيئي للموردين باستخدام المعايير البيئية، والإفصاح عن الآثار السلبية الفعلية والمحتملة الهامة لسلسلة التوريد، والإفصاح عن عدد الشكاوى نتيجة التأثير البيئي، وإيجاد حل لها خلال فترة التقرير.

● المؤشرات الاجتماعية:

يتعلق البعد الاجتماعي للاستدامة بتأثير الشركة على الأنظمة الاجتماعية التي تعمل في نطاقها. وتشمل مؤشرات الأداء الاجتماعي، ممارسات العمل وفقا لمعايير عالمية معترف بها دوليا، والتوظيف من خلال الإفصاح عن إجمالي عدد العاملين، ومعدلات الأجور للموظف الجديد، ومعدل دوران العاملين حسب الفئة العمرية والجنس، والإفصاح عن المزايا الممنوحة للموظفين، والعودة للعمل، وعلاقات الإدارة والعمال، ونسبة الموظفين التي تشملهم الاتفاقيات الجماعية، والسلامة والصحة المهنية، ونوع الإصابة ومعدلات الإصابة والأمراض المهنية، وأيام العمل الضائعة، والغياب، وعدد الوفيات المرتبطة بالعمل، والتعليم والتدريب من خلال الإفصاح عن متوسط ساعات التدريب لكل موظف، والإفصاح عن برامج إدارة المهارات والتعليم المستمر، والتنوع وتكافؤ الفرص، وآليات العمل، وممارسات التظلم من خلال الإفصاح عن عدد الشكاوى المقدمة وإيجاد حل من خلال آليات التظلم الرسمية.

كما تشمل المؤشرات الاجتماعية مؤشرات حقوق الإنسان ومدى حدوث انتهاكات وممارسة الحقوق الإنسانية وعدم التمييز

(1) - يعرف الاحتباس الحراري (GHG) Greenhouse Gases بالغازات التي يتم انبعاثها بالفعل للغلاف الجوي خلال فترة زمنية معينة، أو يحتمل انبعاثها للغلاف الجوي خلال تلك الفترة، في حالة الفشل في السيطرة عليها وتحويلها للمصارف المغدة لذلك، وينجم عنها في النهاية حدوث ما يسمى بظاهرة التغير المناخي (IAASB, 2012b, pp.8).

بين الجنسين، والحرية النقابية، والمفاوضة الجماعية، وعمالة الأطفال، والعمل الإجباري، وحقوق السكان الأصليين، وآليات التظلم وطرق حلها، ومكافحة الفساد من خلال الإفصاح عن نسبة إجمالي عدد العمليات المرتبطة بتحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بحالات الفساد. وتشمل أيضاً السياسة العامة للمجتمع من خلال الإفصاح عن إجمالي قيمة المساهمات العينية التي تقدمها الدولة للأحزاب السياسية والسياسيين والمنظمات ذات الصلة.

وتشمل المؤشرات الاجتماعية أيضاً مسؤولية المنتج من خلال الإفصاح عن النسبة المئوية للمنتجات والخدمات التي تؤثر علي سلامة وصحة العملاء وأصحاب المصالح نتيجة تقييمها، والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعلامات التجارية للمنتجات والخدمات والتي تتطلبها إجراءات الشركة، والإفصاح عن حالات عدم الالتزام بالقواعد الاختيارية الخاصة بالمعلومات عن المنتج والخدمة حسب نوع النتائج، والإفصاح عن عدم الالتزام والتي تؤدي إلي تحذير أو عقوبة وغرامة، والإفصاح عن قياس رضا العملاء حول الشركة ككل أو عن منتج رئيسي أو فئة خدمات، ووسائل التسويق من خلال الإفصاح عن بيع منتجات محظورة أو متنازع عليها، والإفصاح عن إجمالي عدد الشكاوي المتعلقة بخرق خصوصية العميل وفقدان بيانات العملاء، والإفصاح عن القيمة النقدية للغرامات المالية الكبيرة لعدم الالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بتوفير واستخدام المنتجات والخدمات.

وبالرغم من كون مبادرة التقرير العالمي تمثل معياراً للإفصاح عن الأداء الاستدامة للشركات، من خلال جعل ممارسات الاستدامة ممارسات قياسية، عن طريق توفير مؤشرات، توضح أثار أنشطة الشركة، سواء كانت ايجابية أو سلبية، على المجتمع. بالإضافة للعلاقة وثيقة الصلة بين ممارسات الأعمال وجوانب الاستدامة، وتماشياً مع الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية، والنواحي الأخلاقية، والمسؤولية البيئية، والضوابط الحكومية، بهدف تحقيق المساءلة، ومدى الإلزام والاهتمام بالقضايا والتحديات التي تواجه الشركات، والتوازن في مجال الاستثمار بين الأرباح والاتجاه نحو مجتمع مستدام. ولكن يؤخذ عليها عدة أمور منها؛ أنها ليست إطاراً ملزماً ولكن تعتمد على رغبة الشركات في إعدادها. كما أن هناك مشكلة تتعلق بالاختلاف بين الشركات في طريقة اعداد التقارير مما يفقدها القابلية للمقارنة.

ويخلص الباحث مما سبق الي أن التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي احتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة أجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها، وأن استدامه الشركات تقيس إلى أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وبالتالي تأثيرها على الشركة والمجتمع، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين. وأن مؤشرات الاستدامة على مستوى الشركات تهدف إلى ربط الأداء المالي للشركات المقيدة بأسواق الأوراق المالية بأدائها على مستوى المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومدى التزامها بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات. كما يخلص الباحث أيضاً إلى أن ظهور مفهوم ونماذج التقارير عن الاستدامة ارتبط بتوقيت التركيز على قصور القوائم المالية التقليدية لأنها لا توصل معلومات عن الأداء غير المالي، ولا تأخذ في اعتبارها الظروف البيئية والاجتماعية والحكومية التي تعمل الشركة خلالها، وأسس إعدادها تختلف عن أسس إعداد التقارير غير المالية. كما لا توفر معلومات عن المخاطر والفرص وغير مرتبطة بإستراتيجية الشركة، ولم تعد كافية لتلبية احتياجات المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح. وأدى هذا بالطبع لتطور التقارير وظهور التقارير البيئية والاجتماعية وتقارير الاستدامة. كما خلص الباحث أيضاً إلى أن صدور مبادرة التقرير العالمي يعد أمراً هاماً في توفير مؤشرات للتقرير عن الاستدامة، وأن تكون ممارسات الاستدامة ذات طابع موحد. كما يخلص الباحث إلي أن زيادة اهتمام الشركات بالتقرير عن الاستدامة يلقي المزيد من المهام علي إدارة الشركة في هذا الصدد، وهو ما يبرز الحاجة إلي زيادة دور المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في تلك المهام، وهو ما سيتم تناوله تفصيلاً في الجزء التالي.

3 دور المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر استدامة الشركة

يتضح من التعريف الحديث للمراجعة الداخلية اتساع أدوارها لتشمل دور استشاري وتوكيدي فيما يتعلق برقابة وحوكمة وإدارة مخاطر أنشطة الشركة. وقد تناولت العديد من الدراسات (Frederic, 2001; Nieuwlands,2007; Evans.et al., 2007; Rozema, et al., 2008; Starbuck & Singer, 2010; Ridley,et.al,2011; Florea & Ramona, 2011; Clifton ,2011; Soh & Bennie,2018 ; Puci and Guxholli, 2018; Dineva,2019) الأدوار التي يمكن أن تلعبها المراجعة الداخلية في استدامة الشركات. وسوف يتم لقاء الضوء علي تلك الأدوار علي النحو التالي :

1/3- دور المراجعة الداخلية الحديثة في رقابة استدامة الشركة

فيما يتعلق بالدور الرقابي لوظيفة المراجعة الداخلية، فإنه ينظر إلى المراجعة الداخلية بوصفها أداة للرقابة الداخلية والتي تقوم بمراجعة كافة عمليات وأنشطة الشركة ، ومن ثم يعتبر الدور الرقابي للمراجعة الداخلية بمثابة الدور التقليدي لهذه الوظيفة والذي انطلقت منه الأدوار الأخرى (على، شحاته،2005). وتتفق العديد من الدراسات على أهمية أداء المراجع الداخلي لدوره في مجال رقابة أنشطة الشركة، وضرورة تطوير أداء هذا الدور (PWC, 2006; Arena et al, 2006; IIA,2004a). خاصة الدور الاستشاري. وفي هذا الشأن فقد أكدت دراسة (IIA,2005) أن على المراجع الداخلي القيام بمجموعة المهام التالية وهي ؛ اقتراح اليات تحقيق الكفاءة التشغيلية لموارد الشركة، مساعدة الإدارة في اعداد التقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، متابعة مدى الالتزام باللوائح والقوانين ، والمشاركة واقتراح اليات للرقابة المانعة.

ويمثل الدور التوكيدي في مجال رقابة أنشطة وعمليات الشركة بؤرة اهتمام من قبل مجموعة من الدراسات (PWC, 2006; IIA,2005; IIA,2004a) ، فقد اشارت دراسة (IIA,2004a) ووفقا لمتطلبات القسمين 302، 404 من قانون SOX أن هناك مهام توكيدية يتعين على المراجع الداخلي القيام بها وأعطت مثالا لذلك بمراجعة جميع عمليات الشركة وهو ما يتضمن العمليات المالية وغير المالية، ورغم أن قانون SOX قد فرض متطلبات تنظيمية كثيرة إلا أن الموقع المتميز لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي يجعلها تساعد الإدارة على الالتزام بهذه المتطلبات ، حيث زادت تلك المتطلبات من مشاركة المراجعة الداخلية في الرقابة على التقارير المالية ومراجعة الالتزام، والتي غالباً ما كانت تترك للمراجع الخارجي في الماضي . وقد حدد معهد المراجعين الداخليين موقفه من قيام المراجع الداخلي بتقييم هيكل الرقابة الداخلية في اصدار يونيو2005 ، وأشار هذا الاصدار إلى أن هناك مسؤولية تقع على مدير المراجعة الداخلية بشأن إبداء رأي نهائي وخلصه واستنتاجات حول هيكل الرقابة المستخدم ومدى ملاءمته وليس فقط الإشارة إلى نقاط الضعف في هذا الهيكل الرقابي ، وهذا من شأنه أن يحيل مسؤولية ترجمة توصيات هذا التقرير على أرض الواقع إلى من يرفع لهم التقرير، وبالتالي يشاركون في المسؤولية بخصوص إصلاح نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

وفي هذا السياق أشارت دراسة شحاته (2013) إلى أن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أوضح أن المراجع الداخلي يمكنه القيام بالتأكد من مدي التزام الطرف الثالث بشروط التعاقد ، والتأكد من مدى ملاءمة خبرة وكفاءة العاملين مع أنشطة الشركة، وتقييم مدي كفاءة الإدارة في الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد المتاحة ، والتحقق من وتقييم مدى كفاية الأساليب الرقابية الموضوعة للحد من المخاطر . ، وتقييم والتحقق من، مدي كفاية أساليب الرقابة على الالتزام بالقوانين ، وتقييم، والتحقق من، مدي كفاية خطط الطوارئ في أنشطة الشركة.

وفيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجع الداخلي في رقابة أنشطة استدامة الشركة فقد تعددت تلك الدراسات فمنها من تناول دور المراجع الداخلي في مراجعة أداء التنمية المستدامة بوجه عام (Ridley,et.al,2011) ومنها من تناول تحديد دور المراجع الداخلي في فيما يتعلق بالأداء البيئي (Wade. K,1995; Nieuwlands,2007) ، فقد قامت دراسة Wade(1995) بتحليل دور المراجع الداخلي في مسؤولياته وحددت الدراسة مسؤولياته فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقوم بها في تحديد الأطراف التي تسببت في خسائر أو أخطاء أو أضرار أو غيرها من الأحداث غير المرغوب فيها، وامداد المديرين بنصائح عملية وبناءة عن كيفية حل مشاكل معينة وتحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية فرص حدوث المشاكل. كما ألفت دراستا Nieuwlands,2007; (Ridley,et.al,2011) الضوء على الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في نظام إدارة التنمية المستدامة من خلال اضافة قيمة فيما يتعلق ببرامج التنمية المستدامة للشركة حيث يمكنه القيام بالعديد من الأدوار أهمها؛ المساعدة في تصميم وتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، المساعدة في خلق وعي وإدراك بالتنمية المستدامة و تدريب الموظفين على القيام بالأنشطة ذات الصلة بذلك ، تقديم النصح والمشورة بشأن تعيين المستشارين الخارجيين، وتنسيق أنشطة المراجعة التي تتم من قبل المستشارين الخارجيين ، والذين يجب الاستفادة من خبراتهم في دعم دور المراجعة الداخلية في إستدامة الشركة .

وقد اتفقت العديد من الدراسات (Senal et al 2012; Daykin,2006) على أن المراجعة الداخلية من العوامل الهامة في خلق قيمة مستدامة لتحسين قيمة وأداء الشركات ولتصحيح مهمة التنفيذ وأن تكون مستدامة، من خلال القيام بالعديد من الأدوار أهمها؛

المساعدة في تصميم وتنفيذ نظام إدارة الاستدامة، المساعدة في خلق وعي وإدراك بالتنمية المستدامة أو تدريب الموظفين، أداء مراجعات محددة النطاق بناء على طلب الإدارة العليا، تقديم النصح والمشورة بشأن تعيين المستشارين الخارجيين.

وبشأن الدور التوكيدي للمراجع الداخلي في مجال رقابة أنشطة استدامة الشركة، اتفقت العديد من الدراسات على أهمية دور المراجع الداخلي في أنشطة الاستدامة (Nieuwlands,2007; Florea & Ramona, 2011)، فقد أشارت دراسة Nieuwlands (2007) إلى أن عدد الشركات التي تقوم بنشر تقارير عن الإستدامة والمسئولية الاجتماعية للشركة في اتجاه متنام، وقامت العديد من الشركات بتطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة، لتوفير معلومات عن العناصر المختلفة المرتبطة بالتنمية المستدامة. ويعتبر المراجعون الداخليون في مركز جيد لمساعدة الإدارة في تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة والقيام بمراجعة النظام بعد مرحلة التطبيق، ولاتمام ذلك فهم في حاجة إلى اكتساب معرفة عن التنمية المستدامة وأساليب المراجعة الملائمة. كما أشارت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي لديه الفرصة لأداء مراجعات محددة النطاق بناء على طلب الإدارة العليا، أداء مراجعة الالتزام. وقد أكدت دراسة Andrew (2008) على أن هناك حاجة إلى خدمات التوكيد داخليا حيث يرغب الأعضاء غير التنفيذيين سواء في مجلس الإدارة أو في لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات بالمقارنة بالأعضاء التنفيذيين ويرون أن المراجعة الداخلية تستطيع أن تقوم بهذا الدور وتحد من مخاطر عدم تماثل المعلومات على المستوى الداخلي للشركة وبالتالي فإن الدور التوكيدي للمراجع الداخلي مضيف للقيمة، ومن المتوقع أن أداء المراجعة الداخلية لدورها التوكيدي فيما يتعلق برقابة أنشطة الاستدامة سيؤثر ايجابا على قيمة الشركة. أما دراسة Florea & Ramona (2011) فقد ركزت على الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية، والذي يتضمن المشاركة في عمليات التحقق من تقارير المسئولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة، الأمر الذي يمكن معه القول بأن هناك دورا متطورا للمراجع الداخلي للإضفاء مزيد من الثقة على رقابة عمليات استدامة الشركة وذلك عن طريق قيامه بدوره التوكيدي.

وقد توصلت دراسة Soh & Bennie (2018) إلى أن دعم الإدارة العليا والتقرير الخارجي عن الاستدامة، ووجود مراقب حسابات من Big-4 وإشراف لجنة المراجعة يؤثر على مستوى مساهمة المراجعة الداخلية في توفير خدمات استشارية وتوكيدية على معلومات الاستدامة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب دوراً هاماً في مجال رقابة استدامة الشركات من خلال ما تقوم به من أدوار استشارية وتوكيدية في هذا الشأن، وأن من أهم الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية هي؛ امداد المديرين بنصائح عملية وبناءة عن كيفية حل مشاكل معينة وتحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية فرص حدوث المشاكل، المساعدة في تصميم وتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، المساعدة في خلق وعي وإدراك بالتنمية المستدامة و تدريب الموظفين على القيام بالأنشطة ذات الصلة بذلك، تقديم النصح والمشورة بشأن تعيين المستشارين الخارجيين، وتنسيق أنشطة المراجعة التي تتم من قبل المستشارين الخارجيين، مراجعة نظام إدارة التنمية المستدامة بعد تطبيقه، أداء مراجعات محددة النطاق بناء على طلب الإدارة العليا، أداء مراجعة الالتزام، التحقق من تقارير المسئولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة. كما يخلص الباحث أيضاً أن أداء المراجع الداخلي لدوره التوكيدي فيما يتعلق برقابة أنشطة الاستدامة يحد من مخاطر عدم تماثل المعلومات على المستوى الداخلي للشركة بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين، سواء في مجلس الإدارة أو في لجنة المراجعة.

2/3- دور المراجعة الداخلية الحديثة في حوكمة استدامة الشركة

وفقا للتعريف الحديث للمراجعة الداخلية تقوم المراجعة الداخلية بدور هام في دعم حوكمة الشركات، وفي هذا الشأن فقد اتفقت الدراسات على أهمية المراجعة الداخلية للقيام بدورها الاستشاري في حوكمة الشركات (Hermanson & IIA,2003; Rittenberg, 2003; Staciokas & Rupsys,2005)، حيث أشارت دراسة IIA (2003) إلى أن الدور المنشود هنا يتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة، أو للجنة المراجعة، فيما يتعلق بما اذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه ذلك، وهذا من شأنه أن يخفف تكاليف الوكالة، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تقوم بأداء دورها باعتبارها أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية،

وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها، في أداء أدوارها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في الأمور الخاصة بالتشغيل. وفي نفس السياق فقد أوضحت دراسة (Hermanson and Rittenberg, 2003) أن المراجعة الداخلية تساهم في دعم الحوكمة من خلال المساهمة في تصميم هيكل الرقابة الداخلية، و تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية، كما ناقشت دراسة (Staciokas & Rupsys, 2005) الدور الحيوي الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز وتدعيم حوكمة الشركات، وأوضحت الدراسة أن معهد المراجعين الداخليين قام بتعديل المعايير الدولية للمعايير الشخصية للمراجعة الداخلية حيث أصبح المراجع الداخلي مطالب بأن يقوم بتقييم وعرض توصيات لتحسين عمليات الحوكمة وإضافة مزيد من المنظور الاستراتيجي من خلال إدارة الخطر، وتقديم المشورة والنصح واقتراح بدائل لإدارة الخطر. كما أوضحت الدراسة أن هناك العديد من التحديات التي تقابل وظيفة المراجعة الداخلية لتقوم بدورها الحيوي في حوكمة الشركات. وتتمثل هذه التحديات في ضرورة أن يكون لديها الدراية الكافية والمعرفة والإدراك والحكم الشخصي المرتبط باتصالاتها الفعالة مع مختلف الأطراف، وأن تكون الشركات قادرة علي تعيين المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية ذو الخبرة والاحتفاظ به .

وتناولت العديد من الدراسات الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في حوكمة أنشطة الشركة بصفة عامة، (محمد عبدالفتاح، 2008; Sarens, 2007; Hermanson & Rittenberg, 2003; IIA, 2003)، واتفقوا على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية كألية لتخفيض عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المسؤولين عن الحوكمة، وكألية للمتابعة، فالمديرين لا يستطيعون متابعة جميع عمليات الشركة بأنفسهم وبالتالي فهناك من الإدارات المساعدة والتي يتم انشاؤها خصيصاً لهذا الغرض ومنها إدارة المراجعة الداخلية، فوظيفة المراجعة الداخلية تعمل على الحد من عدم تماثل المعلومات بين الرؤساء والمؤسسين، ويمكن دعم عمليات حوكمة الشركة من خلال قيام وظيفة المراجعة الداخلية بدورها والذي يتفق مع مضمون وظيفتها في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالشركة وأساليب الرقابة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر، والتقارير عن ذلك، من خلال تقديم خدمات التوكيد في المجالات المختلفة. كما أكدت دراسة (IFAC, 2004) أن دور المراجعة الداخلية في الحوكمة يتمثل في الدور التوكيدي على تقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة. وفيما يتعلق بأثر أطراف الحوكمة على الخدمات المقدمة من قبل المراجع الداخلي، فقد قامت دراسة (IIA, 2003b) باكتشاف أثر نوعية الأطراف المسؤولين عن الحوكمة على نوعية الخدمات التي يتم تقديمها وتوصلت الدراسة الى أن الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي تختلف باختلاف الجهة التي تقدم إليها تلك الخدمات، فالإدارة العليا تطلب خدمات التوكيد فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية، وتحتاج أيضاً خدمات إستشارية بشأن التعامل مع المخاطر، اما لجنة المراجعة فتحتاج خدمات توكيدية على هيكل الرقابة وإدارة المخاطر، والإدارة التنفيذية تحتاج إلي خدمات استشارية تتعلق بتحديد مدى كفاءة العمليات التشغيلية ومدى كفاية آليات الرقابة، كما أشارت الدراسة إلى أن تلك الخدمات يمكن أن تتداخل، حيث يمكن أن يقدم المراجع الداخلي خدمات توكيدية بشأن مدى فعالية أساليب الرقابة التي تستخدمها الإدارة التنفيذية للرقابة على عملياتها والتي تخضع تحت سيطرتها، كما قد تحتاج لجنة المراجعة لخدمات استشارية تتعلق بتقييم المخاطر وعمليات الرقابة، وهذه الدراسة توضح المهام التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للأطراف المسؤولين عن الحوكمة .

وللتأكيد على أهمية دور المراجع الداخلي في الحوكمة فقد أجرى استطلاعاً من قبل معهد المراجعين الداخليين عام 2010 (Alkafaji et al., 2010) وذلك لتحديد الأنشطة الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية خلال الخمس سنوات السابقة لتاريخ اجراء تلك الدراسة، وجاءت النتيجة مؤيدة لاهتمام المراجع الداخلي بالحوكمة حيث جاءت مجالات حوكمة الشركات وادارة المخاطر وفحص استراتيجية الشركة من الأنشطة الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية. كما اشارت الدراسة الى أن دوافع الطلب على ادوار المراجعة الداخلية في حوكمة أنشطة الشركة يتمثل في استمرار الكوارث والانهيارات المالية وتغير اشكال الملكية بانتشار الملكية المؤسسية عبر عديد من البورصات العالمية، ومتطلبات البيئة التشريعية من حماية حقوق الاقلية في الشركات.

وفي نفس السياق فقد أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2013) الى أن لوظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة دوراً هاماً، حيث يتضمن هذا الدور على تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة، وذلك من خلال تعزيز القيم المناسبة داخل الشركة، كما يتضمن التوكيد على مدى فعالية ادارة الأداء التنظيمي والمساءلة والتقارير عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية بالشركة، وكذلك تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات لمجلس الادارة والمراجعين الخارجيين، اي أنه اصبح هذا الدور موجهة بالأطراف المسؤولين عن الحوكمة .

أما عن أثر طبيعة القطاع الصناعي التي تنتمي إليه الشركة على الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في حوكمة أنشطة الشركة فقد اتفقت دراستا (Gras-Gil et al.,2012; Zaharia et al.,2014). على أن المنشآت المالية هي الفئة الأكثر اهتماماً بتفعيل دور المراجع الداخلي في مجال الحوكمة .

وأكدت دراسة (Zaharia et al (2014) على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات لتجنب تحمل ومواجهة المزيد من المخاطر وذلك من خلال تفعيل دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة متابعة ورقابة المخاطر التي يتحملها مجلس الإدارة مع التأكيد على مدى فعالية أساليب الرقابة الداخلية على المخاطر ، والتحقق من مدى التزام الشركة بالمعايير والقواعد والتعليمات ذات الصلة بأنشطتها، مع التأكيد على مدى فعالية ليات الحوكمة عند تنفيذها. كما أكدت على أنه لكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية مضيئة للقيمة فينبغي أن تكون ركيزة دعم الحوكمة ودعم أي تصرف إداري لأنها الأداة التي تستخدم لتحديد المخاطر التي قد تواجه الشركة عند تنفيذ أنشطتها في ظل الأزمات البيئية وتنوع وكثرة الأنشطة التي قد تتعامل بها الشركة .

وفيما يتعلق بحوكمة الاستدامة يمكن القول أن تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة الشركات أصبح يمثل حاجة ملحة في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي والأزمات الناجمة عن سوء ممارسات الإدارة (على، 2010). وقد بدأ وضاحاً في السنوات الأخيرة أن اقتصاديات العديد من الدول تعثرت نتيجة افتقارها إلى الحوكمة الجيدة مما تسبب في إلحاق أضرار بالغة بالمساهمين والدائنين والموردين، وغيرهم من أصحاب المصالح ، ولذلك زادت أهمية ودور المراجع الداخلي في مجال حوكمة الاستدامة من خلال قيامه بالدورين الاستشاري والتوكيدي في هذا الشأن، وهذا ما تناوله البعض (Frederic, 2001; Evans .et al., 2007; Hutton, et.al , 2007) بالدراسة والتحليل. وفي هذا الشأن أوضحت دراسة (Frederic (2001 أن الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في هذا المجال، خاصة المتعلق بالبعد البيئي كأحد أبعاد التنمية المستدامة يشمل قيامه بالمشاركة في وضع آليات واضحة للمساءلة فيما يتعلق بمدي تحقيق الأنشطة لأهدافها، والحث على الالتزام بالمعايير المحلية والدولية في أداء أنشطة الشركة وتقييم السياسة البيئية لإدارة الشركة، وتشجيع العاملين على نشر مبادئ وقيم الإدارة عبر الوظائف المختلفة، والمساهمة في وضع الخطط الاستراتيجية ورؤية الشركة عن البيئة المحيطة ، وتوفير معلومات حول مدي فهم القارئ لقضايا ومسئولية الشركة البيئية ، وتوفير المعلومات الكافية والملائمة عن أنشطة الشركة لمجلس الإدارة وللجنة المراجعة لاتخاذ ما يلزم من اجراءات . وقد أوضحت دراسة النمري (2010) أن الدور المستجد للمراجعين الداخليين في حوكمة الشركات يتمثل في تقديم خدمات اضافة الثقة بشكل مستقل وموضوعي ، إضافة إلي الخدمات الاستشارية التي تهدف إلي اضافة القيمة وتحسين الأداء المستدام للشركة في مجال العمليات التشغيلية ، وإدارة المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية وتحسين حوكمة الشركات. كما خلصت دراسة أبوزر (2012) أن المراجعين الداخليين لديهم دور رئيسي في المساعدة علي ضمان التنمية المستدامة الفعالة من خلال إضافة قيمة للإدارة من خلال تعليمهم وتثقيفهم بأطر وارشادات ومعايير الاستدامة المعترف بها خارجياً .

وقد أوضحت دراسة (Puci and Guxholli(2018) أن المراجع الداخلي يلعب دوراً مهمًا من خلال القيام بالأنشطة التالية ؛ تدعيم الشركة في تحديد استراتيجية الاستدامة والطريق نحو تحقيق الأهداف المحددة ؛ دمج دورة حياة المنتجات والخدمات مع أهداف الاستدامة للشركة ، مواءمة أهداف الاستدامة القابلة للقياس مع استراتيجية الشركة ، مع مراعاة مقاييس الأداء المالي والتشغيلي والتنظيمي ، التأكد من المجالات الصعبة التي تشكل خطراً على الشركة وفرص التطوير ، تقديم توصيات ثاقبة للإدارة لتوجيه العمليات بشكل فعال ، وتعزيز ربحية الشركة وزيادة رضا أصحاب المصلحة.

وفيما يتعلق بالدور التوكيدي للمراجع الداخلي في مجال حوكمة أنشطة الاستدامة فقد أشارت دراسة (Evans, et.al(2007) إلى أنه ينبغي علي المراجع الداخلي التحقق من الممارسات الأخلاقية ومن سلامة نظم الحوكمة الخاصة بأنشطة الشركة ، والتحقق من دعم حقوق الانسان واحترام الثقافات والعادات والقيم في التعامل مع الموظفين والأفراد الذين يتأثرون بأنشطة الشركة، والتحقق من سعي الشركة للتحسين المستمر، وأضافت دراسة (Hutton et.al (2007) إلى أن المراجع الداخلي عليه التأكد من مدي احكام عملية الافصاح عن أنشطة حوكمة الشركة ومدي توافق المعلومات المفصح عنها مع أهداف ورؤية الشركة ، وعلي المراجع الداخلي القيام بتحديد مدي دقة الافصاح عن نتائج وأنشطة وأداء الشركة، وتحديد مدي احتواء هذا الافصاح علي رسائل واضحة عن مدي تمشي تلك الأنشطة مع رؤية الشركة والتزاماتها، وتحديد مدي مساعدة هذا الافصاح علي فهم قضايا ومسئوليات الشركة طويلة الأجل، وكذلك

تحديد مدي احتواء الإفصاح علي تقرير متوازن عن تلك الأنشطة (السلبيات والايجابيات)، وأخيرا تحديد مدي احتواء الإفصاح علي مقارنات مع شركات رائدة في مجال الاستدامة. وأضافت دراسة (Puci and Guxholli (2018 أن المراجع الداخلي يقوم بالتحقق من مقابلة بيانات الشركة لمعايير أفضل الممارسات الاجتماعية والبيئية ، وتقييم دقة واتساق وجودة التقرير عن البيانات المتعلقة بقياسات الاستدامة وعرضها في تقارير الشركة .

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن هناك مجموعة من الأوار التي يتعين على المراجع الداخلي القيام بها فيما يتعلق بحوكمة أنشطة الشركة بوجه عام وفي مجال حوكمة استدامة الشركة على وجه الخصوص ، وأن من أهم تلك الأدوار ؛ تقديم التوصيات اللازمة للإدارة فيما يتعلق بما اذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه ذلك، مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية، وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها، في أداء أدوارها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في الأمور الخاصة بالتشغيل ، تدعيم الشركة في تحديد استراتيجية الاستدامة والطريق نحو تحقيق الأهداف المحددة ؛ دمج دورة حياة المنتجات والخدمات مع أهداف الاستدامة للشركة ، مواءمة أهداف الاستدامة القابلة للقياس مع استراتيجية الشركة ، مع مراعاة مقاييس الأداء المالي والتشغيلي والتنظيمي ، إضافة قيمة للإدارة من خلال تعليمهم وتنقيهم بأطر وارشادات ومعايير الاستدامة المعترف بها خارجياً ، التحقق من الممارسات الأخلاقية ومن سلامة نظم الحوكمة الخاصة بأنشطة الشركة ، والتحقق من دعم حقوق الانسان واحترام الثقافات والعادات والقيم في التعامل مع الموظفين والأفراد الذين يتأثرون بأنشطة الشركة، تقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة ، متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالشركة وأساليب الرقابة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر، والتقرير عن ذلك ، التحقق من مقابلة بيانات الشركة لمعايير أفضل الممارسات الاجتماعية والبيئية ، وتقييم دقة واتساق وجودة التقرير عن البيانات المتعلقة بقياسات الاستدامة وعرضها في تقارير الشركة .

كما يخلص الباحث أيضاً إلي أن الأطراف أصحاب المصالح سينظرون نظرة ايجابية للشركة التي تراعى الأبعاد البيئية والاجتماعية، وكذلك التي تلتزم بمبادئ الحوكمة، وأن قيام المراجع الداخلي بدوره الاستشاري والتوكيدي في حوكمة أنشطة استدامة الشركة يحد من مخاطر عدم التماثل بين الأطراف أصحاب المصالح مما يؤثر ايجابا على تقييم أصحاب المصالح لقيمة الشركة .

3/3- دور المراجعة الداخلية الحديثة في إدارة مخاطر استدامة الشركة

فيما يتعلق بدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، فتجدر الإشارة أولاً أن العديد من الدراسات حاولت (IRM,2012؛ COSO,2004؛ IIA,2012) وضع مفهوم لعملية إدارة المخاطر، فقد أورد تقرير لجنة (COSO,2004) تعريفاً لإدارة المخاطر بأنها "عملية منتظمة، متناسقة ومتكاملة، تطبق على مستوى الشركة لتحديد كيفية الاستجابة والتقرير عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق هدف هذه الشركة". هذا وقد عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA,2012) إدارة المخاطر بأنها "عملية تحديد، وتقييم وإدارة ومراقبة الأحداث أو الظروف المحتملة، وذلك بهدف توفير توكيد معقول لإدارة الشركة فيما يتعلق بإنجاز وتحقيق الأهداف المخطط لها" .

ويقوم إطار عملية إدارة مخاطر الشركة وفقاً للجنة COSO على فكرة أن كل شركة تسعى لخلق قيمة لأصحاب المصالح وهو الأمر الذي يواجهه بدرجة من عدم التأكد القائمة على وجود فرص وتهديدات تتعلق بتحقيق الشركة لأهدافها وقد حدد هذا الإطار ثمانية مكونات لعملية إدارة المخاطر وتمثل في ذات الوقت معياراً للحكم على فعالية إدارة الشركة للمخاطر .

وقد اتفق معهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وإيرلندا وكذلك معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على أهمية قيام المراجع الداخلي بدوره في إدارة المخاطر من خلال اعداد وتنفيذ خطة لأنشطة الشركة تتضمن على تحديد المخاطر الرئيسية لكل نشاط وكذا أهداف النشاط والموارد المتاحة وتحديد مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر وهياكل الرقابة الموضوعية والعمل على تحسين عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة (IIA,2004; IIA, Uk & Ireland,2004) .

وفيما يتعلق بدوافع الحاجة إلى المراجعة الداخلية في مجال ادارة مخاطر الشركة فقد تناولت العديد من الدراسات توضيح تلك الدوافع (IIA,2004 ; Fraser & Henry, 2007; Davis & Cory,2010) حيث استهدفت دراسة (IIA,2004) بيان دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر في الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة المخاطر تعد من أهم

العناصر المكونة لعملية الحوكمة في الشركات ، وأن إنشاء وتشغيل نظام إدارة المخاطر مسئولية الإدارة . كما أكدت دراسة Fraser & Henry (2007) على أن الإدارة تواجه تحدياً فيما يتعلق بعملية إدارة المخاطر يتمثل في كيفية قياس تلك المخاطر أو التهديدات وسرعة تغيير المخاطر ، وعدم وجود نقطة زمنية محددة يتم عندها قياس تلك المخاطر. وخلصت دراسة Davis & Cory (2010) إلى أن أهم أدوار المراجع الداخلي في مجال إدارة المخاطر تتمثل في ؛ تحديث ومتابعة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل دوري ، ووضع أفضل الطرق للوصول لتحقيق أهداف الشركة ، والمساعدة في وضع استراتيجيات وأولويات أنشطة الشركة ، ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرار ، وصياغة التوصيات والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الشركة ، وتوفير المعلومات الضرورية التي تحتاجها الإدارة والمتعلقة بممارسات الأنشطة وتوصيلها في الوقت المناسب، وأخيراً وضع تقديرات وتنبؤات للمشاكل التي قد تتعرض لها الشركة في المستقبل.

وفي نفس السياق فقد عرضت دراسة IARF(2011) بشأن دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لثلاثة أنواع من الأدوار

وهي:

أ- الأدوار الرئيسية Core internal audit roles: وتتطوى على عدة مهام تتمثل في مراجعة إدارة المخاطر الرئيسية، تقييم عملية التقرير عن تلك المخاطر، تقييم عملية إدارة المخاطر ، وتوفير توكيد عن مدى صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها، وهي تخص خدمات التوكيد

ب- الأدوار المشروعة (أو الممكن القيام بها) Legitimate internal audit roles: وتتمثل في القيام بالحفاظ على، وتطوير، عملية إدارة المخاطر، ودعم إنشاء إدارة المخاطر، والتنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر، وتدريب الإدارة على كيفية الاستجابة للمخاطر، والمساعدة في تيسير تحديد وتقييم المخاطر.

ج- أدوار لا ينبغي القيام بها (يحظر القيام بها) Roles that internal auditing should not undertake: مثل تحديد قدرة الشركة على تحمل المخاطر، واتخاذ القرارات بشأن الاستجابة للمخاطر نيابة أو بديلاً عن الإدارة ، والمساءلة عن إدارة المخاطر.

بينما توصلت دراسة IRM(2012) إلى أنه قد يختلف دور المراجع الداخلي من شركة لأخرى، ولكن عملياً قد يتضمن الدور الاستشاري كل أو بعض ما يلي من أدوار؛ تركيز عمل المراجع الداخلي على المخاطر الهامة ، والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة ، و تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر، وتسهيل أنشطة تحديد وفحص المخاطر واعداد دورات للعاملين بإدارة المخاطر والمراجعة الداخلية للقيام بذلك، وتنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

وقد توصلت دراسة de Zwaan et al. (2011) إلى أن غالبية الشركات الاسترالية تبنت مؤخراً نموذج إدارة مخاطر الشركة Enterprise Risk Management (ERM) ، كما أشارت النتائج إلى أن هناك مشاركة مرتفعة للمراجع الداخلي في التوكيد على مهام وأنشطة ERM في استراليا ، وقد أيدت الدراسة ما جاء في بيان معهد المراجعين الداخليين (IIA,2004) من دعمه لدوراً فعالاً للمراجع الداخلي في إدارة المخاطر وتضمن ذلك تقديم توصيات لتحسين عمليات إدارة المخاطر ، ومساعدة الإدارة ولجنة المراجعة في إدارة و الإشراف على عملية إدارة المخاطر. وأضافت دراسة Mahzan & Yan(2014) على دراسة IIA(2004) أن الالتزام بمبادئ الحوكمة الجيدة يعنى تفعيل دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر من خلال القيام باختبار والتقرير وتحسين التوصيات عن مدى وكفاية وفعالية عملية إدارة المخاطر، و القيام بدور استشاري فيما يتعلق بمساعدة الشركة على تحديد وتصميم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر وأساليب الرقابة لمواجهة هذه المخاطر، فهم توقعات مجلس الإدارة لأنشطة المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر، والمساعدة في تحديد وتقييم مدى التعرض للمخاطر ،والقيام بدور استباقي في إنشاء وتطوير الإدارة المسؤولة عن إدارة المخاطر في الشركة، تقديم الدعم لعملية إدارة المخاطر.

وفيما يتعلق بدور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر عمليات الشركة، من منظور المنظمات المهنية، أشارت دراسة IIA(2004) إلى أن هناك دوراً جوهرياً للمراجع الداخلي فيما يتعلق بتقديم تأكيدات للإدارة بفعالية نظام إدارة المخاطر، كما أنه يتوجب على المراجع الداخلي المحافظة على استقلالته وموضوعيته عند أدائه لمهامه التوكيدية والاستشارية تطبيقاً لما دعت إليه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق أيضاً وزيادة في تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر أشار معهد المراجعين الداخليين IIA(2009)

إلى ضرورة تقييم المراجعة الداخلية لمدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر وتحديد مدى المساهمة في تحسينها ، حيث توفر المراجعة الداخلية توكيدا موضوعيا للإدارة عن فعالية إدارة المخاطر في ثلاث مجالات وهي؛ مدى تصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر ، تقييم المخاطر التي تواجه الشركة ، و مدى فعالية الاستجابة أو رد فعل الشركة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها، كما توفر المراجعة الداخلية خدمات استشارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر. وستقوم المراجعة الداخلية هنا بالتركيز على الدور التوكيدي لإدارة المخاطر اذا كانت الشركة تستعين بمصادر خارجية في تقديم خدمات إدارة المخاطر وذلك بدلا من الاعتماد على الأنشطة والخدمات الاستشارية في هذا المجال .

وفيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجع الداخلي في إدارة مخاطر أنشطة استدامة الشركة فقد تعددت الدراسات التي تناولت توضيح هذا الدور، حيث يتفق البعض (Evans et al., 2007;Starbuck & Singer, 2010; Clifton ,2011) على أهميه الدور الاستشاري للمراجع الداخلي فيما يتعلق بإدارة مخاطر الاستدامة، فقد أشارت دراسة (Evans .et al (2007) إلى أن هذا الدور يمثل في توفير معلومات بشأن مدى التزام الشركة بالمعايير واللوائح ، ووضع ارشادات للإدارة عن كيفية مراقبة ومتابعة وإدارة التزامات الشركة بمعايير الأداء ، وتوفير معلومات حول جدوي الاستثمار في أنشطة الاستدامة المختلفة.

ويرى (Starbuck & Singer (2010) أن دور المراجع الداخلي الاستشاري في مجال ادارة المخاطر، والخاص بالبعد الاقتصادي للاستدامة ، يتمثل في ضرورة تحديد مدي أهمية الربح في الحفاظ علي قيام الشركة بأنشطتها، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين علي الإدارة اتخاذها لتحسين الأداء خاصة البيئي ، والمساعدة في وضع نظم لدراسة مخاطر عدم الالتزام باللوائح والقوانين البيئية ، مساعدة الإدارة على اتخاذ القرار السليم بشأن العملاء أو الشركات المخالفة لقواعد وأنشطة واشتراطات التعاقد فيما يتعلق بالمسئولية والأداء الاجتماعي ، وتوفير معلومات حول أنشطة الشركات التي تتعامل مع الشركة من خلال نتائج الاختبارات التي أجريت من قبل جهات أخرى .

وقد أوضحت دراسة (Clifton (2011) أن الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في مجال إدارة مخاطر النواحي البيئية للاستدامة يشمل تقييم مدي ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية ومدى الإفصاح عنها بالشكل الملائم، والحفاظ على وتطوير إطار لإدارة المخاطر، وتحديد معدلات القدرة على تحمل المخاطر، بالإضافة إلى تحديد رد الفعل تجاه المخاطر التي تواجهها الشركة.

وبشأن الدور التوكيدي للمراجع الداخلي في مجال إدارة مخاطر أنشطة استدامة الشركة، فقد اختلفت بعض الدراسات (Rozema, et al., 2008; Davis & Cory,2010 ; Clifton ,2011; Singh & Bikram, 2011) بشأن الدور التوكيدي للمراجع الداخلي فيما يتعلق بأبعاد الاستدامة، حيث أشارت دراسة (Rozema et al (2008) إلى ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتحديد مدي اتساق برامج الأنشطة البيئية مع سياسات إدارة الشركة ، وتحديث ملف ادارة المخاطر الخاص بالأنشطة على مستوى الشركة بأي تفاصيل أو معلومات عن مهمة إدارة المخاطر أو الأفراد أو أساليب الرقابة المتوقع استخدامها في المستقبل ، كما ينبغي مقارنة المعدلات المتوقعة لأداء الشركة وتأثيرها البيئي بالمعايير الخاصة في ضوء ما ورد في القوانين ، وتحديد آثار أنشطة الشركة على البيئة المحيطة ، وتقييم مخاطر عدم الالتزام بالالتزامات التعاقدية مع الطرف الثالث (مثل النقابات أو الموظفين) ، والمساعدة في دمج استراتيجيات وخطط الشركة في عملية صنع القرار وعمليات التصديق (مثل الموازنات – تقييم الأداء).

وقد أوضحت دراسة (Clifton (2011) أن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يشمل متابعة أساليب الرقابة علي أنشطة ادارة المخاطر من حيث تسجيل وقياس والتقرير عن الأنشطة الاجتماعية للشركة ، و التأكد من مدي كفاءة آليات الحصول علي معلومات عن أنشطة الشركة والتقرير عن الأداء الاجتماعي ، كما أكدت الدراسة على أنه ينبغي على المراجع الداخلي القيام باضفاء الثقة على نظم إدارة المخاطر الخاصة بأنشطة الشركة، والتحقق من تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر بناء علي بيانات فعلية وحقيقية عن أنشطة الشركة ، وإصدار نسخة مبدئية من تقرير مراجعة الأنشطة البيئية للشركة، وهنا يجب أن توافق الإدارة علي توقيت تنفيذ أي اشتراطات تم تحديدها في التقرير ويجب تحديد مسؤولية التنفيذ، والتحقق من مدي دقة تقرير المراجعة. وأضافت دراسة (Singh & Bikram(2011) أنه ينبغي تحديد مدي سعي الشركة للحصول علي معلومات التغذية العكسية عن الأنشطة والأداء الاجتماعي للشركة ومدي استجابة الشركة لتلك المعلومات. وخلص إلى أهمية الدور التوكيدي للمراجع الداخلي في مجال ادارة مخاطر

الاستدامة، حيث يحتاج الأطراف اصحاب المصلحة خاصة المستثمرين الى تخفيض درجة عدم التأكد المصاحبة لاستثماراتهم، وبالتالي فان تفعيل هذا الدور سيؤثر ايجابا على نظرة هؤلاء الأطراف للشركة وقيمتها.

ويخلص الباحث مما سبق أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب أدواراً استشارية وتوكيدية هامة في مجال إدارة مخاطر أنشطة الشركة بوجه عام ومخاطر استدامة الشركة بوجه خاص ، وأن من أهم تلك الأدوار ؛ تحديث ومتابعة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل دوري ، وضع أفضل الطرق للوصول لتحقيق أهداف الشركة ، والمساعدة في وضع استراتيجيات وأولويات أنشطة الشركة ، وصياغة التوصيات والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الشركة ، وتوفير المعلومات الضرورية التي تحتاجها الإدارة والمتعلقة بممارسات الأنشطة وتوصيلها في الوقت المناسب، وضع تقديرات وتنبؤات للمشاكل التي قد تتعرض لها الشركة في المستقبل ، توفير توكيد عن مدى صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها، تقييم مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية و مدى الافصاح عنها بالشكل الملائم ، والحفاظ على وتطوير اطار لإدارة المخاطر، وتحديد رد الفعل تجاه المخاطر التي تواجهها الشركة ، تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين على الإدارة اتخاذها لتحسين الأداء المستدام ، والمساعدة في وضع نظم لدراسة مخاطر عدم الالتزام باللوائح والقوانين البيئية ، وتوفير معلومات حول جدوي الاستثمار في أنشطة الاستدامة المختلفة ، التحقق من ومراجعة الأساليب الرقابية الموضوعية للحد من المخاطر البيئية ومخاطر الاستدامة ، مقارنة المعدلات المتوقعة للانبعاثات الخاصة بأنشطة الشركة بالمعايير الخاصة في ضوء ما ورد بالقوانين، تحديد مدى اتساق برامج الأنشطة البيئية مع سياسات إدارة الشركة ، وتحديد مدى تأثير الربح بالالتزام بالأنشطة البيئية والاجتماعية، التحقق من مدى توافر خطط للطوارئ فيما يتعلق بالأنشطة البيئية ، متابعة أساليب الرقابة على أنشطة ادارة المخاطر من حيث تسجيل وقياس والتقرير عن الأنشطة الاجتماعية للشركة ، والتأكد من مدى كفاءة آليات الحصول على معلومات عن أنشطة الشركة والتقرير عن الأداء الاجتماعي، التحقق من مدى سعي الشركات للحصول على معلومات التغذية العكسية عن الأداء الاجتماعي والبيئي ومدى الاستجابة لتلك المعلومات. كما يخلص الباحث أيضاً إلى أن قدرة الشركة على إدارة مخاطر أنشطتها بوجه عام وأنشطة الاستدامة بوجه خاص سيزداد بتفعيل دور المراجع الداخلي في عملية ادارة مخاطر الشركة، مما يجنب الشركة التعرض إلى الانهيارات المالية أو الدعاوى القضائية الناتجة عن المخاطر البيئية والاجتماعية.

4 خلاصة البحث

استهدف هذا البحث تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة. ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث في البداية بتناول المراجعة الداخلية الحديثة من حيث المفهوم والمعايير والأدوار والمجالات. وخلص إلى أنه لا يوجد اطار عمل ينظم مهنة المراجعة الداخلية بمصر ، وأن هناك قصور على مستوى التشريعات الخاصة بالمراجعة الداخلية أثرت على درجة الالتزام بوجود وظيفة المراجعة الداخلية من الأساس ، ولا يوجد الزام للمراجعين الداخليين بالشركات بمعايير المراجعة الداخلية الدولية ، عدم وجود شروط للمهنة أو ترخيص لمزاولة المهنة ، وجود تدني في ادراك المراجعين الداخليين لمسئولياتهم في إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، انخفاض الاستقلال التنظيمي لإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية ، الأمر الذي يمكن القول معه بوجود فجوة في أداء المراجعة الداخلية لأدوارها في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر الشركة في مصر بصفة عامة ، وأن هذه الفجوة تكون أكبر في أداء تلك الأدوار في استدامة الشركة بصفة خاصة .

كما قام الباحث بتناول استدامة الشركات من منظور مهني، وخلص إلى أن التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبى احتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة أجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها، وأن استدامه الشركات تقيس إلى أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وبالتالي تأثيرها على الشركة والمجتمع، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين. وأن مؤشرات الاستدامة على مستوى الشركات تهدف إلى ربط الأداء المالي للشركات المقيدة بأسواق الأوراق المالية بأدائها على مستوى المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومدى التزامها بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات. كما خلص الباحث أيضاً إلى أن ظهور مفهوم ونماذج التقارير عن الاستدامة ارتبط بتقوية التركيز على قصور القوائم المالية التقليدية لأنها لا توصل معلومات عن الأداء غير المالي، ولا تأخذ في اعتبارها الظروف البيئية والاجتماعية والحكومية التي تعمل الشركة خلالها، وأسس إعدادها تختلف عن أسس إعداد التقارير غير المالية. كما لا توفر معلومات عن المخاطر والفرص وغير مرتبطة بإستراتيجية الشركة، ولم تعد كافية لتلبية احتياجات المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح. وأدى هذا بالطبع لتطور التقارير وظهور التقارير

البيئية والاجتماعية وتقارير الاستدامة. كما خلص الباحث أيضاً إلى أن صدور مبادرة التقرير العالمي يعد أمراً هاماً في توفير مؤشرات للتقرير عن الاستدامة، وأن تكون ممارسات الاستدامة ذات طابع موحد.

وأخيراً تناول الباحث بالدراسة والتحليل دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات وخلص إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب دوراً هاماً في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر استدامة الشركة.

وبشأن دور المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة استدامة أنشطة الشركة ، فقد خلص الباحث إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب دوراً هاماً في مجال رقابة استدامة الشركات من خلال ما تقوم به من أدوار استشارية وتوكيدية في هذا الشأن ، وأن من أهم الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية هي ؛ امداد المديرين بنصائح عملية وبناءة عن كيفية حل مشاكل معينة وتحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية فرص حدوث المشاكل ،المساعدة في تصميم وتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، المساعدة في خلق وعي وإدراك بالتنمية المستدامة و تدريب الموظفين على القيام بالأنشطة ذات الصلة بذلك ، تقديم النصح والمشورة بشأن تعيين المستشارين الخارجيين، وتنسيق أنشطة المراجعة التي تتم من قبل المستشارين الخارجيين ، مراجعة نظام إدارة التنمية المستدامة بعد تطبيقه ، أداء مراجعات محددة النطاق بناء علي طلب الإدارة العليا، أداء مراجعة الالتزام ، التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية لضمان الرقابة علي الافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة . كما خلص الباحث أيضاً أن أداء المراجع الداخلي لدوره التوكيدي فيما يتعلق برقابة أنشطة الاستدامة يحد من مخاطر عدم تماثل المعلومات على المستوى الداخلي للشركة بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين، سواء في مجلس الإدارة أو في لجنة المراجعة.

وبشأن دور المراجعة الداخلية الحديثة في مجال حوكمة استدامة الشركة ، فقد خلص الباحث إلى أن هناك مجموعة من الأوار التي يتعين على المراجع الداخلي القيام بها فيما يتعلق بحوكمة أنشطة الشركة بوجه عام وفي مجال حوكمة استدامة الشركة على وجه الخصوص ، وأن من أهم تلك الأدوار ؛ تقديم التوصيات اللازمة للإدارة فيما يتعلق بما اذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه ذلك، مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية، وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها، في أداء أدوارها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في الأمور الخاصة بالتشغيل ، تدعيم الشركة في تحديد استراتيجية الاستدامة والطريق نحو تحقيق الأهداف المحددة ؛ دمج دورة حياة المنتجات والخدمات مع أهداف الاستدامة للشركة ، موامة أهداف الاستدامة القابلة للقياس مع استراتيجية الشركة ، مع مراعاة مقاييس الأداء المالي والتشغيلي والتنظيمي ، إضافة قيمة للإدارة من خلال تعليمهم وتثقيفهم بأطر وارشادات ومعايير الاستدامة المعترف بها خارجياً ، التحقق من الممارسات الأخلاقية ومن سلامة نظم الحوكمة الخاصة بأنشطة الشركة ، والتحقق من دعم حقوق الانسان واحترام الثقافات والعادات والقيم في التعامل مع الموظفين والأفراد الذين يتأثرون بأنشطة الشركة، تقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة ، متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالشركة وأساليب الرقابة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر، والتقرير عن ذلك ، التحقق من مقابلة بيانات الشركة لمعايير أفضل الممارسات الاجتماعية والبيئية ، وتقييم دقة واتساق وجودة التقرير عن البيانات المتعلقة بقياسات الاستدامة وعرضها في تقارير الشركة .كما خلص الباحث أيضاً إلى أن الأطراف أصحاب المصالح سينظرون نظرة ايجابية للشركة التي تراعي الأبعاد البيئية والاجتماعية ، وكذلك التي تلتزم بمبادئ الحوكمة ، وأن قيام المراجع الداخلي بدوره الاستشاري والتوكيدي في حوكمة أنشطة استدامة الشركة يحد من مخاطر عدم التماثل بين الأطراف أصحاب المصالح مما يؤثر ايجابا على تقييم أصحاب المصالح لقيمة الشركة .

وبشأن دور المراجعة الداخلية الحديثة في مجال إدارة مخاطر استدامة الشركة فقد خلص الباحث إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة تلعب أدواراً استشارية وتوكيدية هامة في مجال إدارة مخاطر أنشطة الشركة بوجه عام ومخاطر استدامة الشركة بوجه خاص ، وأن من أهم تلك الأدوار ؛ تحديث ومتابعة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل دوري ، وضع أفضل الطرق للوصول لتحقيق أهداف الشركة ، والمساعدة في وضع استراتيجيات وأولويات أنشطة الشركة ، وصياغة التوصيات والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الشركة ، وتوفير المعلومات الضرورية التي تحتاجها الإدارة والمتعلقة بممارسات الأنشطة وتوصيلها في الوقت المناسب، وضع تقديرات وتنبؤات للمشاكل التي قد تتعرض لها الشركة في المستقبل ، توفير توكيد عن مدى صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها، تقييم مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية و مدى الافصاح عنها بالشكل الملائم ، والحفاظ على وتطوير اطار لإدارة المخاطر، وتحديد رد الفعل تجاه المخاطر التي تواجهها الشركة ، تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين علي الإدارة اتخاذها لتحسين الأداء المستدام ، والمساعدة في وضع نظم لدراسة مخاطر عدم الالتزام باللوائح والقوانين البيئية ، وتوفير

معلومات حول جدوي الاستثمار في أنشطة الاستدامة المختلفة ، التحقق من ومراجعة الأساليب الرقابية الموضوعية للحد من المخاطر البيئية ومخاطر الاستدامة ، مقارنة المعدلات المتوقعة للانبعاثات الخاصة بأنشطة الشركة بالمعايير الخاصة في ضوء ما ورد بالقوانين ، تحديد مدي اتساق برامج الأنشطة البيئية مع سياسات إدارة الشركة ، وتحديد مدي تأثير الربح بالالتزام بالأنشطة البيئية والاجتماعية ، التحقق من مدي توافر خطط للطوارئ فيما يتعلق بالأنشطة البيئية ، متابعة أساليب الرقابة علي أنشطة ادارة المخاطر من حيث تسجيل وقياس والتقرير عن الأنشطة الاجتماعية للشركة ، والتأكد من مدي كفاءة آليات الحصول علي معلومات عن أنشطة الشركة والتقرير عن الأداء الاجتماعي ، التحقق من مدي سعي الشركات للحصول علي معلومات التغذية العكسية عن الأداء الاجتماعي والبيئي ومدي الاستجابة لتلك المعلومات. كما خلص الباحث أيضاً إلى أن قدرة الشركة على إدارة مخاطر أنشطتها بوجه عام وأنشطة الاستدامة بوجه خاص سيزداد بتفعيل دور المراجع الداخلي في عملية ادارة مخاطر الشركة، مما يجنب الشركة التعرض إلى الانهيارات المالية أو الدعاوى القضائية الناتجة عن المخاطر البيئية والاجتماعية.

وختاماً يري الباحث أن هناك فجوة بحثية في مجال الدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية الحديثة في مصر في ضوء ما رجع إليه من مصادر علمية مصرية. وأنه من المطلوب أن تتجه البحوث المحاسبية والمؤتمرات العلمية لأقسام المحاسبة نحو التركيز على هذه القضية البحثية الهامة، خاصة من منظور رؤية مصر المستدامة 2030.

المراجع

أولاً: المراجع العربية.

- أبوزر، عفاف اسحاق .2012. النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات. المؤتمر المهني الدولي الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله فلسطين.
- الأرضي، محمد وداد، 2012، " دور المقاييس غير المالية الناتجة عن التكامل بين المحاسبة المالية والإدارية في تطوير التقارير المالية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص: 313- 375.
- شحاته ، شحاته السيد . 2013. آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة انتقادية وميدانية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة –جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص.629- 687 .
- شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. 2015. أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة: دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراة ، كلية التجارة – جامعة دمنهور .
- الصاوي، عفت أبوبكر .2012. محددات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية – دراسة ميدانية. مجلة المحاسبة المصرية ، كلية التجارة _ جامعة القاهرة 4 : 191- 223 .
- الطويل، ع.م.، عصام محمد، رشوان، & عبد الرحمن محمد. (2022). أثر تقييم الأداء المالي للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين على تطبيق معايير CAMELS. مجلة العلوم التجارية والبيئية، 1(1)، 69-88.
- على، عبد الوهاب نصر (2010)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- على، عبدا لوهاب وشحاته، السيد شحاته. 2005. " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال " الدار الجامعية، الإسكندرية.
- غلاب، فاتح .2011."تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 ، الجريدة الرسمية – العدد 24 مكرر، الهيئة العامة لشئون المطابع الاميرية.
- محمد، محمد عبد الفتاح .2008."أطار مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في تفعيل ادارة المخاطر" مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثانية عشر.
- مركز المديرين – وزارة الاستثمار 2011، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، ص: 22-23.
- النمري، مجبور بن جابر محمودي. 2010 . نحو مدخل متكامل لدور المراجعين الداخليين في تحسين حوكمة الشركات . مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة العدد 75 .

نمير، أمينة رمضان محمد، 2014، أثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري علي جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها – دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

الهيئة العامة للرقابة المالية (2011) "أهمية واستخدامات مؤشر S&P/EGX ESG". متاح على الموقع: www.egx.com.eg

ثانياً المراجع الأجنبية

- Albu, N., C. N. Albu., M. Gîrbină and M. Sandu . 2011. The implications of corporate social responsibility on the accounting profession: The case of Romania. *Amfiteatru Economic Journal*, 13(29), 221-234.
- Alic, M., & Rusjan, B. (2012). Managerial relevance of internal audit: Business benefits of using ISO 9000 internal audit as a managerial tool. *The TQM Journal*, 23(3), 284-300.
- Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf A. & Majdalawieh, M. A. (2010). The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOOK Study. Characteristics of an Internal Audit Activity Report I.
- Chambers, A. (2008). The board's black hole–Filling their assurance vacuum: Can internal audit rise to the challenge?. *Measuring Business Excellence*, 12(1), 47–63.
- Aras, G., & Crowther, D. (2009). Corporate sustainability reporting: a study in disingenuity?. *Journal of business ethics*, 87(1), 279-288.
- Araya, M. (2006). Exploring terra incognita: non-financial reporting in corporate Latin America. *Journal of corporate citizenship*, (21), 25-38.
- Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2006). Internal audit in Italian organizations: A multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 275-292.
- Artiach, T., Lee, D., Nelson, D., & Walker, J. (2010). The determinants of corporate sustainability performance. *Accounting & Finance*, 50(1), 31-51.
- Azam, Z., Warraich, K. M., & Awan, S. H. (2011). One report: bringing change in corporate reporting through integration of financial and non-financial performance disclosure. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1(1), 50–71.
- Hayes, B. (2006). Connecting the dots. *American Scientist*, 94(5), 400-404.
- Burnaby, P. A., Abdolmohammadi, M., Hass, S., Sarens, G., & Allegrini, M. (2009). Usage of internal auditing standards by companies in the United States and select European countries. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 835-860.
- Burnaby, P. A., & Hass, S. (2011). Internal auditing in the Americas. *Managerial auditing journal*, 26(8), 734-756.
- Clifton, D. (2011). Sustainable Development: The Road Ahead For Business or Sirens Lure?. *Asia CSR & Sustainability Review* 1(1), 1-33.
- Hutton, R. B., Cox, D. B., Clouse, M. L., Gaensbauer, J. O. H. N., & Banks, B. D. (2007). The role of sustainable development in risk assessment and management for multinational corporations. *Multinational Business Review*, 15(1), 89-120.

- Davis, G., and S. Cory. 2010. A review of Canadian corporate sustainable development reports. *Journal of Global*, 1(2), 316-329.
- Daykin, T. (2006). *The Role of Internal Auditing in Sustainable Development and Corporate Social Reporting*. The IIA Research Foundation.
- Deloitte, (2011), *the future Direction - Integrated Reporting? "*, available at : www.ssrn.com. 2012, "*Integrated Reporting Navigating your way to a truly Integrated Report "* , available at : www.ssrn.com.
- Dineva, V. (2019). *The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies*. *Economic Alternatives*, (2), 287-295.
- De Zwaan, L., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2011). *Internal audit involvement in enterprise risk management*. *Managerial auditing journal*, 26(7), 586-604.
- Diamond, M. J. (2002). *The role of internal audit in governance of financial statement: an international perspective* .(working paper No. 2-94). International Monetary Fund(IMF).
- Dumitru, M., Glavan, M. E., Gorgan, C., & Dumitru, V. F. (2013). *International integrated reporting framework: a case study in the software industry*. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 15(1), 24.
- Ebner, D., & Baumgartner, R. J. (2006, September). *The relationship between sustainable development and corporate social responsibility*. In *Corporate responsibility research conference* (Vol. 4, No. 5.9, p. 2006). Queens University, Belfast Dublin.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. John Wiley & Sons, Available at: www.Proquest.com.
- El-Sayed E. I. (2011). *Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms*. *International Journal of law and management* 53(2), 108-128.
- Evans, R., Brereton, D. & Joy, J. (2007). *Risk assessment as a tool to explore sustainable development issues: lessons from the Australian coal industry*. *International Journal of Risk Assessment and Management*, 7(5), 607-619.
- Florea, R., and Ramona. F. (2011). *Internal Audit of CSR strategies*. *Economy Trans disciplinarity Cognition journal*, XIV (1), 2-19.
- Fraser, I., & Henry, W. (2007). *Embedding risk management: structures and approaches*. *Managerial Auditing Journal*, 22(4), 392-409.
- Fraser, I. (2005). *Four different approaches to community participation*. *Community Development Journal* 40(3), 286-300.
- Frederic, B. (2001). *Governance for Sustainable Development in Canada*. The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).
- Gray, R. (2006). *Social, environmental and sustainability Reporting and organizational value creation? Whose value? whose Creation? "*.*Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19(6), 793–819.
- Gray, R. (2010). *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*. *Accounting, organizations and society*, 35(1), 47-62.

- Gras - Gil, E., Marin - Hernandez, S., & de Lema, D. G. P. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728-753.
- GRI .2013. 'G4 sustainability reporting guidelines', Global Reporting Initiative, [online at <https://www.globalreporting.org/standards/g4/Pages/default.aspx>].
- Getie, M. D., & Wondim, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian Firm - case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Hahn, R. and Kuhnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5–21.
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.
- Herremans, I. M., Nazari, J. A., & Warsame, H. A. (2011). The role of micro-level organizational variables in sustainability reporting. In CAAA Annual Conference, Available at www.ssrn.com.
- Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research opportunities in internal auditing*, 1(1), 25-71.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2004). The diverse roles of professional accountants in business. [online] New York: PAIB. Available at: <http://web.ifac.org/publications/professional-accountants-in-business-committee/otherpublications-1> > [Accessed 5 September 2010].
- Ioannou, I., & Serafeim, G. (2017). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. Harvard Business School research working paper, (11-100). Available at www.ssrn.com.
- Lungu, C. I., CARAIANI, C., Dascalu, C., & GUSE, R. G. (2011). Exploratory study on social and environmental reporting of European companies in crises period. *Accounting and Management Information Systems*, 10(4), 459–478.
- Mahzan, N., & Yan, C. M. (2014). Harnessing the benefits of corporate governance and internal audit: Advice to SME. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 11(5):156-165.
- Nieuwlands, H. (2007). Auditing sustainable development. *The Internal Auditor*, 64(2), 91-113.
- Marais, M., Burnaby, P. A., Hass, S., Sadler, E., & Fourie, H. (2009). Usage of internal auditing standards and internal auditing activities in South Africa and all respondents. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 883-898.
- Paape, L., Scheffe, J., & Snoep, P. (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU—a survey. *International Journal of Auditing*, 7(3), 247-262.
- Price water house Coopers (PwC). 2006. State of the internal audit profession study: Continuous auditing gains momentum. . available at : <https://www.pwc.be/en/systems-process-assurance/pwc-state-of-internal-audit-2006.pdf>.

- Jona, P. U. C. I., & Guxholli, S. (2018). Business Internal Auditing—An Effective Approach in Developing Sustainable Management Systems. *European Journal of Sustainable Development*, 7(2), 101-101.
- Rozema, A .V., A., Cörvers, R., Kemp, R., & Martens, P. (2008). Governance for sustainable development: a framework. *Sustainable Development*, 16(6), 410-421.
- Ramamoorti, S. 2003. Internal auditing: history, evolution, and prospects. Research opportunities in internal auditing, Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1-23.
- Rensburg, J. O., & Coetzee, G. P. (2011). Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 11(1), 47-62.
- Ridley, J., D'Silva, K., & Szombathelyi, M. (2011). Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 11(4), 475-488.
- Sarens, G. (2007). The agency model as a predictor of the size of the internal audit function in Belgian companies. In Presentation at the 30th Annual Conference of the European Accounting Association, Lisbon (pp. 25-27).
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors 'perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.
- Sridhar, K. (2012). Is the Triple Bottom Line a restrictive framework for non-financial reporting?. *Asian Journal of Business Ethics*, 1(2), 89-121.
- Schultz, T. & Tsikwe, B. (2011). King Unveils world First Integrated Reporting Guidelines, Media Release. available at www.Sustainabilitysa.org.
- Senal, S, A. Gaye & Aslantaş A. (2012). The Role of Internal Auditing In Sustainable Development And Corporate Social Reporting. *International Symposium on Sustainable Development* : 390-400.
- Singh H. & Bikram, P.S. (2011). Risk Management: A Step towards Sustainable Development. *International Journal of Computational Engineering & Management* 13, 13-21.
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80–111.
- Soh, D. S., & Martinov - Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International Journal of Auditing*, 22(3), 404-421.
- Staciokas, R., & Rupsys, R. (2005). Internal audit and its role in organizational government. *Management of Organizations: Systematic Research*, 12 (33), 169-181.
- Starbuck, S., & Singer, S. (2010). Climate Change And Sustainability: Five Highly Charged Risk Areas For Internal Auditing. *Internal Auditing*, 25(4), 3-9.

- Steurer, R., Langer, M. E., Konrad, A., & Martinuzzi, A. (2005). Corporations, stakeholders and sustainable development I: a theoretical exploration of business–society relations. *Journal of business ethics*, 61(3), 263-281.
- The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2004). Sustainable Development: The Role of supreme Audit Institutions. The INTOSAI working group on Environmental Audit.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). available at: www.theiia.org
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). International Standards For The Professional Practice of Internal Auditing (Standards). available at: www.theiia.org .
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IARF), (2011). The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management. working paper.
- The Institute of Risk Management (IRM). (2012). Risk management Lessons from the Global Banking Crisis of 2008. Available at <https://www.theirm.org/knowledge-and-resources>
- Vanzyl, A. (2013). Sustainability And Integrated Reporting in The South African Corporate Sector, *International Business & Economics Research Journal* 12(8), 903-927.
- Wade, K. (1995). Internal environmental audits: The role of the internal audit department. *Eco-Management and Auditing*, 2(1), 24-31.
- Wagner, M. (2010). The role of corporate sustainability performance for economic performance: A firm-level analysis of moderation effects. *Ecological Economics* 69(7), 1553-1560.