

دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة

(دراسة تطبيقية على الجهات الحكومية)

إعداد

الباحث/ منصور رجا حجيلان المطيري

إشراف

أ.م. د/ ياسر إبراهيم داود
أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد والمالية العامة ووكيل
الكلية لشئون التعليم والطلاب
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

د/ علاء الدين عبد العزيز فهمي عمر
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة- جامعة مدينة السادات

المستخلص:

هدف هذا البحث إلي: تحديد طبيعة علاقة الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة. وتوصل إلي النتائج التالية: الفرض الأول تم اثبات الفرض الأول من خلال إختبار "ت" تم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة. الفرض الثاني: بإختبار الفرض من خلال إختبار "ت" وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة. الفرض الثالث: بإختبار الفرض من خلال إختبار "ت" وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة

The role of the Audit Bureau in auditing the extent of the government's
commitment to implementing the sustainable development goals
(Applied study on government agencies)

Abstract

The objective of this research is to: Determine the nature of the relationship of accounting disclosure about sustainable development practices and the achievement of sustainable development goals and requirements. And he reached the following results: First Hypothesis The first hypothesis was proven through a "t" test. The hypothesis that there are no significant differences between the respondents' opinions regarding the Kuwaiti government's commitment to

disclose the sustainable development goals was accepted. The second hypothesis: by testing the hypothesis through the “t” test, and the hypothesis that there are no significant differences between the opinions of the respondents regarding the contribution of the role of the Audit Bureau in reviewing the government’s commitment to disclosing the goals and requirements of sustainable development was accepted. The third hypothesis: by testing the hypothesis through the “t” test, and the hypothesis that there are no significant differences between the opinions of the respondents about the extent of a relationship between the accounting disclosure of sustainable development practices and the achievement of the goals and requirements of sustainable development was accepted. The fourth hypothesis: by testing the hypothesis through the “t” test, and the hypothesis that there are no significant differences between the opinions of the respondents about the government providing the necessary ingredients for the Kuwaiti government to ensure the achievement of disclosure of the goals and requirements of sustainable development was accepted.

أولاً: الإطار العام للبحث

مقدمة:

يعتبر ديوان المحاسبة الكويتي هو جهاز الرقابة الحكومي الذي ينفذ أعمال ومهام الرقابة على القطاعات الحكومية في دولة الكويت، ولغرض الحصول على رقابة حكومية فاعلة وممارسات لمهام رقابية تحقق أهداف ديوان المحاسبة الكويتي الرقابية فإنه من المهم أن يستند إلى معايير تدقيق ورقابة متطورة وفاعلة تحمي المال العام وتحافظ عليه، ولاسيما أن ديوان المحاسبة الكويتي عضو في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) مما يجعل إقبال الديوان للاعتماد على المبادئ والمعايير الصادرة عن منظمة الانتوساي في تنفيذ أدائه ومهامه أمراً طبيعياً، لإدراك الديوان للفوائد والمزايا التي يحققها تطبيق هذه المبادئ بما ينعكس إيجاباً على العملية الرقابية بمجملها (السبيعي، ٢٠١٧).

تتضح أهمية الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة في دولة الكويت بشكل أكثر وضوحاً كون القطاع العام هو المشغل الأكبر للأيدي العاملة في دولة نفطية ذات دخل يعد من بين متوسطات الدخل الأعلى في العالم، وهو ما يعكس حجم الإنفاق الحكومي الهائل على الإدارات الحكومية، وحجم الموازنات الضخمة التي تصرفها الدولة على هذه الإدارات، فكل ذلك يعكس أكثر دور ديوان المحاسبة المحوري في الرقابة على إعداد الموازنة العامة وتنفيذها، الأمر الذي يعكس كبر حجم المسؤولية الملقاة على عاتق ديوان المحاسبة الكويتي (الدوسري، ٢٠١١).

وبالرغم من أن الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة قد حظى باهتمام المنظمات المهنية الدولية مثل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، وذلك للمزايا والمنافع التي تتحقق نتيجة الإفصاح عن تقارير الاستدامة، إلا أن الاهتمام بتنظيمه في الحكومات الكويتية مازال محدوداً، حيث يلاحظ أن القوانين المنظمة للإفصاح لم تتضمن أية إشارة إلى الإفصاح عن الاستدامة (الشبييل، ٢٠١٣).

مشكلة الدراسة:

أشارت دراسة كلا (ربيع، ٢٠١٩)، (الحناوي، ٢٠٢٠)، (صالح، ٢٠٢١) من مع تزايد المنافسة العالمية تزايدت الضغوط الاجتماعية والبيئية على الحكومات فيما يتعلق بكل من أدائها الاجتماعي والبيئي وإفصاحها بشكل يحقق الاستدامة في أعمالها، ولذلك أصبح يقع على الحكومة مسؤولية وضع الخطط والبرامج اللازمة للمساهمة الفعالة في علاج المشكلات الكامنة في البيئة والمجتمع المحيط بها، لذلك اتجهت العديد من الحكومات إلى تبني استراتيجيات الأعمال المستدامة. ونظراً لقصور التقارير المالية الحالية في تلبية احتياجات أصحاب المصالح في ظل بيئة الأعمال الحديثة وتركيزها على الجانب المالي فقط، وعدم قدرتها في إظهار الأداء الحقيقي للحكومة وإعطاء صورة كاملة عن كافة أنشطتها.

حيث إن التوسع والتطور في الإفصاح يجب أن يعكس ليس فقط على العديد من الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وأن تتحوى التقارير المالية للمؤسسات على معلومات غير مالية تعكس الجوانب والأبعاد البيئية والاجتماعية، بالإضافة إلى المعلومات المالية التي توضح الأداء المالي للحكومة ومركزها المالي الحالي والمستقبلي وتدفعاتها النقدية.

لقد ازداد الوعي بالقضايا البيئية بشكل سريع خلال السنوات الماضية، خصوصاً بعد ظهور مسألة التغير المناخي وتدمير الغابات المطرية وارتفاع درجة الحرارة، ونتج عن ذلك إعادة النظر في دور ومسؤوليات كل من الحكومات ومنظمات القطاع الخاص في المراجعة على البيئية، إضافة إلى تزايد تكلفة الحماية البيئية من قبل القطاعين الخاص والعام، وارتفاع المبالغ المنفقة على حماية البيئة ومكافحة تلوثها مما جعل المراجعة على البيئة وعلى تكاليف حمايتها قضية عالمية، حيث عقدت المؤتمرات الدولية والإقليمية والمحلية لهذا الغرض وكانت ووعلى تكاليف حمايتها قضية عالمية، حيث عقدت المؤتمرات الدولية والإقليمية والمحلية لهذا الغرض وكانت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراجعة سباقاً إلى العناية بموضوع المراجعة البيئية التي تقوم بها، حيث أعدت مجموعة عمل الأنتوساي الخاصة بالمراجعة البيئية دليلاً بهدف توفير منطلق سليم لاضطلاع الأجهزة العليا بمسؤوليات المراجعة البيئية (أحمد، ٢٠١٣)

وعلى الرغم من تمتع الكويت بمجموعة من النظم المتوافقة مع مفهوم استدامة ومعايير المبادرة العالمية للتقارير GRI، وجميعها ملزمة بالفعل منها نظم الحفاظ على البيئة وطبيعة المواد والموارد، ونظم العمل ونظم الحوكمة إلا أن إعداد تقارير الاستدامة ما زال أمراً اختياريًا، وحتى الآن فإنه لا يوجد قانون أو معيار يلزم الحكومة بالإفصاح عن تلك التقارير. وقد يقتصر الإفصاح عن الجهود والمبادرات المبذولة من جانب الحكومة في مجال تحقق التنمية المستدامة والتي تعلن عنها في المواقع الرسمية للحكومة أو بعض تقارير مجالس الإدارة. إن الإصدارات المهنية السابقة اهتمت بالقياس المحاسبي البيئي (التي تهتم بالبيئة فقط)، ولم تهتم بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة التي تهتم بالبيئة والحوكمة والمجتمع.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- ١- ما مدى التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة؟
- ٢- ما هو دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة؟
- ٣- ما هي المقومات التي يجب أن توفرها الحكومة الكويتية لضمان تحقيق أهداف ومتطلبات لتحقيق الإفصاح عن التنمية المستدامة؟
- ٤- ما طبيعة علاقة الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة؟

دراسات سابقة:

- دراسة صالح (٢٠٢١)

بعنوان: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. تهدف هذه الدراسة تقديم مدخل نظري في المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها

والتعرف على مفهوم التنمية المستدامة وتسليط الضوء على المراكز النظرية للتنمية المستدامة، والتعرف على تأثير الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وأنشطتها المختلفة والتنمية المستدامة.

دراسة العجمي، (٢٠٢١)

بغنوان: التكامل بين آليات التصنيع المستدام وبين أساليب المحاسبة الإدارية البيئية بهدف دعم الأداء للمشروعات التنموية. **تهدف هذه الدراسة** تحقيق التنمية المستدامة، حيث يقوم على استبعاد الملوثات قبل حدوثها بدلاً من الأساليب التقليدية باهظة التكاليف والقائمة على معالجة التلوث بعد حدوثه، وتوصلت الدراسة إلى تحسين الوعي البيئي للموظفين يساهم في توفير الطاقة والإستغلال الأمثل للموارد، ولكن هذه الأنشطة تعد أقل وضوحاً لأصحاب المصالح وبالتالي يكون لها تأثير أقل على الأداء غير المالي مثل سمعة المنظمة، في حين أن برامج وأنشطة التصنيع المستدام المرتفعة التكلفة لديها إسهام أكبر فيما يتعلق بالأداء غير المالي مقارنة بالأداء المالي، ويرجع السبب إلى أن أنشطة الإنتاج ذات البرامج العالية التكلفة تتطلب إستثمارات مالية كبيرة ولكنها قد لا تؤدي إلى منفعة اقتصادية فورية، على سبيل المثال، إستخدام تكنولوجيا مالية كبيرة ولكنها قد لا تؤدي إلى منفعة اقتصادية فورية.

دراسة الحناوي (٢٠٢٠)

بغنوان: العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للشركة في ظل التأثير المعدل لمراحل دورة حياة الشركة. **تهدف هذه الدراسة** دراسة العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للشركة، كما يهدف البحث أيضاً إلى اختبار تأثير مراحل دورة حياة الشركة على العلاقة السابقة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وكل من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية كمقياسين للأداء المالي للشركة أما بالنسبة للتأثير المعدل لدورة حياة الشركة على العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعدل العائد على الأصول كمقياس للأداء المالي للشركة.

دراسة (أسامة، ٢٠٢٠)

بغنوان: دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، **هدفت الدراسة** قياس مؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي لمحتويات تقارير الإدارة المعدة حول أدائها الاجتماعي والبيئي عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمؤشرات الموضوعية ضمن معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI). **وتوصلت الدراسة** إلى عدم وجود مؤشرات قياس معتمدة لدى مراقبي الحسابات تستخدم بغرض التحقق من مراعاة الاستدامة عند أداء الأعمال والأنشطة التشغيلية، بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور البيئي (٦٪) في حيث بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور الاجتماعي (٤٪) وهو ما يؤثر نسبة تقييم منخفضة جداً للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتلك المحاور.

دراسة ربيع (٢٠١٩)

بغنوان: إطار محاسبي مقترح لدعم الشركات في تحقيق المسؤولية الاجتماعية من منظور أخلاقي. **وقد استهدفت الدراسة:** التوصل إلى إطار مقترح يمكن أن يُمكن الشركات من تحقيق المسؤولية الاجتماعية من منظور أخلاقي، وفي سبيل ذلك قام الباحث بعرض وتقييم الدراسات المرتبطة بموضوع البحث. **وتوصلت الدراسة** إلى فشل النظم المحاسبية التقليدية المتعارف عليها في تحقيق الشركات للمسؤولية الاجتماعية. يرجع ذلك إلى عدم تضمين الجوانب والقيم الأخلاقية داخل استراتيجية ورؤية الشركة بصورة ملزمة. لذا فإن القيم الأخلاقية تعد عاملاً مهماً يمكن تضمينه داخل الاستراتيجية التي تتبعها الشركة مما يُمكن من تحقيقها للمسؤولية الاجتماعية. **وقد توصلت**

الدراسة أيضًا إلى وضع إطار مقترح لدعم الشركات في تحقيق المسؤولية الاجتماعية من منظور أخلاقي. وإجراء دراسة استطلاعية على عدد من المحاسبين في العديد من الشركات الصناعية لاختبار الإطار المقترح. وتوصلت إلى أهمية تضمين القيم الأخلاقية داخل جميع التعاملات التي تقوم بها الشركة سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية، وأن تكون تلك القيم متضمنة داخل استراتيجية الشركة، بالإضافة إلى أهمية الالتزام بها مما يساعد الشركات على تحقيق المسؤولية الاجتماعية.

- دراسة (Nielsen, 2019)

بعنوان "The effect of CSR performance on firm Value across global emerging markets" استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين أداء المسؤولية الاجتماعية للشركات بالأسواق العالمية الناشئة وقيمة المنشأة، وذلك استنادًا لنظرية التكلفة المؤسسية وتكلفة المعاملات ونظرية الموارد. وقد اعتمدت الدراسة على عينة قوامها ٣٨٠٠ مشاهدا تمثل ٦٥٧ شركة من ٢٠ دولة مختلفة مصنعة كأسواق ناشئة وفقًا لمؤشر MSCI EM خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٦م. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين أداء المسؤولية الاجتماعية للشركات وقيمتها، وهذه العلاقة تكون أكثر قوة ووضوحًا لشركات قارة آسيا وشركات الأمريكيتين، في الوقت الذي تُشير فيه تلك النتائج إلى أن هذه العلاقة تُعد ضعيفة للشركات التي تعمل في أوروبا والشرق الأوسط وإفريقيا.

- دراسة (حسين عبد العال، ٢٠١٧)

بعنوان: المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة تحد جديد للمعدين والمراجعين في ضوء مبادرة الحكومة، وتم تطبيق الدراسة في الشركة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، واستهدفت الدراسة إلى تحديد مسؤولية كل من المعدين والمراجعين عن مسؤولية الشركات في ضوء المؤشر المصري وأثر ذلك على الأداء المالي لتلك الشركات المدرجة في البورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى برامج التنمية المستدامة الاهتمام سواء أكانت من الناحية الاقتصادية أم من الناحية البيئية أو الاجتماعية، والتي تقوم بإدماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع.

- دراسة (أحمد، ٢٠١٧):

بعنوان: دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية، وتم تطبيق الدراسة على الشركات المسجلة في البورصة السعودية، وتستهدف الدراسة إلى اكتشاف مدى إفصاح الشركات السعودية عن ممارسات التنمية المستدامة من خلال تحليل محتوى التقارير المالية السنوية المنشورة لعينة من الشركات المسجلة في البورصة السعودية توصلت النتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التزام الشركات السعودية فيما يتعلق بمستوى الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وكل من حجم الشركة، ربحية الشركة، استقلال أعضاء مجلس الإدارة، جودة لجان المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، فيما عدا نوع النشاط فقد كانت العلاقة موجبة لكنها غير معنوية، بينما كانت العلاقة سلبية بين درجة الرفع المالي والإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة.

- دراسة (السبيعي، ٢٠١٧)

بعنوان: أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة، تم تطبيق الدراسة على ديوان المحاسبة الكويتي، هدفت الدراسة إلى اختبار أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك من خلال بيان أثر كل من رقابة الإيرادات، ورقابة المصروفات ورقابة شؤون التوظيف، ورقابة

التفتيش على العهد، ورقابة مراجعة الحساب الختامي. توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة ديوان المحاسبة الكويتي حول الرقابة على شؤون التوظيف، حيث أظهرت النتائج عدم وجود أثر لهذا المتغير في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة.

- دراسة (الغازمي، ٢٠١٦)

بغنوان: مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للأنتوساي، تم تطبيق الدراسة على ديوان المحاسبة الكويتية، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية (الانتوساي) والتي تشمل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من قبل ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وكذلك بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وبدرجة متوسطة، كما بينت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الشخصية لمدققي ديوان المحاسبة الكويتي في درجة الالتزام.

- دراسة (الفضلي، ٢٠١٦)

بغنوان: أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، تم تطبيق الدراسة على الحكومة الكويتية، هدفت الدراسة إلى التعرف على توفر مقومات نظام الرقابة المالية الفعال المنفذ في النشاط الحكومي الكويتي، وتشمل هذه المقومات كلا من الهيكل التنظيمي وتحديد الأهداف الرقابية، توصلت الدراسة إلى توفر مقومات نظام الرقابة المالية بشكل عام وبدرجة متوسطة، وكان هناك تفاوت بين المقومات من حيث درجة توفرها، حيث توفر كل من مقوم الكفاءة والأهداف الرقابية ونظام رقابة داخلية فعال بدرجة مرتفعة أما مقومات الحياد والاستقلالية ونظام محاسبي ملائم والمرونة فكان توفرها بدرجة متوسطة، وأن هناك أثر لجميع المقومات منفردة ومجمعة على أداء الجهات، كما أن أداء الجهات كان بدرجة عالية في ظل الرقابة المالية.

- دراسة (المعود، ٢٠١٦)

بغنوان: تفعيل دور مدققي ديوان المحاسبة الكويتي في الحد من التجاوزات المالية في المؤسسات الحكومية العامة، تم تطبيق الدراسة على ديوان المحاسبة الكويتية، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مدققي ديوان المحاسبة الكويتي في الحد من التجاوزات المالية في المؤسسات الحكومية العامة، توصلت الدراسة إلى عدم وجود دور لدعم الإدارة العليا وللتشريعات النافذة وللکفاءات الإدارية والفنية في الحد من التجاوزات المالية في المؤسسات الحكومية لعامة، في حين تبين وجود أثر لأدوات وأساليب الرقابة وللدورات التدريبية في الحد من التجاوزات المالية فيا لمؤسسات العامة في دولة الكويت.

- دراسة (Alsayegh et al., 2020)

بغنوان: تأثير الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG): تم تطبيق الدراسة على الشركات العامة في آسيا، هدفت الدراسة إلى تحليل واختبار تأثير الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) على أداء الاستدامة المؤسسية. وتوصلت الدراسة إلى أن الأداء البيئي والأداء الاجتماعي مرتبطان بشكل إيجابي وكبير بالأداء الاقتصادي المستدام، مما يشير إلى أن القيمة الاقتصادية للشركة وخلق قيمة للمجتمع مترابطان وذلك تماشياً مع نظرية أصحاب المصلحة ونظرية القيمة

المشتركة، وأوصت الدراسة بإجراء مزيد من الدراسات المستقبلية للبحث في هذه العلاقة مع أخذ متغيرات أخرى في الحسبان كتغيرات الدورة الاقتصادية.

- دراسة (Oncioiu et al., 2020)

بغنوان: اختبار العلاقة بين تقارير الاستدامة المؤسسية والأداء المالي): استهدفت الدراسة آراء كبار المديرين في رومانيا حول تقارير الاستدامة المؤسسية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات في رومانيا يخلق فرصاً جديدة لتحسين ممارسات الإدارة وزيادة الأداء المالي للشركات بغض النظر عن حجم الشركة، ويساعد كلا من أصحاب المصلحة والإدارة فيما يتعلق بالقرارات واللوائح البيئية.

- دراسة (Cheng et al., 2015)

بغنوان: أثر الاستدامة الاستراتيجية وضمان مؤشرات الاستدامة على المستثمرين، تم التطبيق على الشركات الإيطالية، هدفت الدراسة إلى بيان تأثير الأهمية الاستراتيجية لتقارير الاستدامة على قرارات المستثمرين غير المحترفين الذين يلجأون عادة إلى المستشارين الماليين لتقييم أداء الشركات بهدف اتخاذ قرار الاستثمار، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقارير الاستدامة، من خلال مؤشرات الاقتصاد والبيئية والاجتماعية – تؤثر في القرارات الاستثمارية، كما أن المستثمرين ينظرون للشركات التي تفصح عن تقارير الاستدامة بأنها ذات تأثير إيجابي أكثر أهمية وأكثر ملائمة للاستثمار.

- دراسة (Calabrese et al., 2016)

بغنوان: الأهمية النسبية لمعلومات الاستدامة والإفصاح عنها، تم التطبيق على شركات الاتحاد الأوروبي، هدفت الدراسة إلى بيان الأهمية النسبية لمعلومات الاستدامة وتحديد الشركة لأولوياتها والبنود التي يجب الإفصاح عنها والتي تعتبرها الشركة أكثر أهمية بالنسبة لأصحاب المصالح. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن جوانب الاستدامة ليس له ذات الأهمية لكل شركة، وأنه يجب على الشركات أن توفر تقريراً عن المؤشرات التي تعتبرها جوهرية وما هي الأساليب التي اعتمدها في تحديد الأهمية النسبية لتلك المؤشرات، مع ضرورة إشراك أصحاب المصالح في تقييم تلك الأهمية مما يعزز من مصداقية تقارير الاستدامة ويساعد في خلق وإضافة قيمة للشركة.

- دراسة (Kend, 2015)

بغنوان: خصائص المستوى وتأثيرها على قرار الإفصاح عن ضمان الاستدامة للضمان وضمان الاستدامة وضمانها، تم تطبيق الدراسة بالشركات الإيطالية، هدفت الدراسة إلى بيان تأثير الأهمية الاستراتيجية لتقارير الاستدامة على قرارات المستثمرين غير المحترفين الذين يلجأون عادة إلى المستشارين الماليين لتقييم أداء الشركات بهدف اتخاذ قرار الاستثمار، وتوصلت الدراسة إلى أن تقارير الاستدامة من خلال مؤشرات الاقتصاد والبيئية والاجتماعية تؤثر في القرارات الاستثمارية، كما أن المستثمرين ينظرون للشركات التي تفصح عن تقارير الاستدامة بأنها ذات تأثير إيجابي أكثر أهمية وأكثر ملائمة للاستثمار.

- دراسة (Alaska & hamdan 2016)

بغنوان: مدى التنسيق والتعاون بين مكتب المحاسبة والمدققين الداخليين في الأردن، وتم تطبيق الدراسة بالقطاع الحكومي الأردني، هدف الدراسة إلى قياس مدى التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع الحكومي الأردني. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تنسيق وتعاون بين مدققي ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين

بالقطاع الحكومي الأردني قائمان على الالتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة، كما أظهرت النتائج إن المخاطر الناجمة عن التنسيق والتعاون هي مخاطر غير ملموسة، قد تكون لتخوف مدقق الديوان من بعض المؤثرات الخاصة التي قد تؤثر على حيادية ونزاهة العملية التدقيقية.

دراسة (Sultan, 2015)

بغنوان: تقييم أثر التدقيق المالي الذي أجراه مكتب مراجعة الحسابات الكويتي على المؤسسات العامة، وتم التطبيق على المؤسسات العامة الكويتية، هدف الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة وللأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة والدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الكويت.

التعليق على الدراسات السابقة:

- ١- تناولت بعض الدراسات وجود طلب متزايد لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين على تقارير استدامة الشركات، وأهمية وضرة الإفصاح عن التنمية المستدامة وأن الشكل الملائم للإفصاح يكون في صورة معلومات مختلطة وصفية، كمية ومالية، كما أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تساهم إيجابيا في استدامة أداء أعمال الشركات التي تلتزم بممارسات التنمية المستدامة.
- ٢- أكدت بعض الدراسات على أن هناك تفاوت بين المقومات من حيث درجة توفرها، حيث توفر كل من مقوم الكفاءة والأهداف الرقابية ونظام رقابة داخلية فعال بدرجة مرتفعة أما مقومات الحياد والاستقلالية ونظام محاسبي ملائم والمرونة فكان توفرها بدرجة متوسطة، وأن هناك أثر لجميع المقومات منفردة ومجمعة على أداء الجهات، ووجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة وللأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة.
- ٣- كما تناولت بعض الدراسات أن تقارير الاستدامة من خلال مؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية تؤثر في القرارات الاستثمارية كما أن المستثمرين ينظرون للشركات التي تفصح عن تقارير الاستدامة بأنها ذات تأثير إيجابي أكثر أهمية وأكثر ملائمة للاستثمار، كما وضحت الأهمية الاستراتيجية لتقارير الاستدامة على قرارات المستثمرين لتقييم أداء الشركات بهدف اتخاذ قرار الاستثمار.
- ٤- لم تتناول الدراسات السابقة دور ديوان المحاسبة في التدقيق لمدى التزام الحكومة الكويتية بتنفيذ الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة حيث تناولت الدراسات دور ديوان المحاسبة في الرقابة المالية لذا يركز الباحث على تناول هذا الموضوع لما له أهمية في المجتمع الكويتي من حيث تحقيق الرقابة الفعالة وأهداف التنمية المستدامة لمواكبة التغيرات العالمية.
- ٥- أغلب الدراسات التي تمت ركزت على بعدين للاستدامة البيئي والاجتماعي والتي يطلق عليها المسؤولية الاجتماعية للاستدامة مع قلة الدراسات التي ركزت على الاستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، ووجود تباين واضح في ممارسات الاستدامة، حيث اتضح أن تقارير الاستدامة التي تصدرها الشركات تختلف في طبيعة المعلومات ونوعيته سواء المالية وغير المالية، مع وجود تعدد في طرق الإفصاح فمنها

- ما كان مستقل أو ضمن القوائم المالية والإيضاحات الممتعة لها، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود معيار محاسبي يتناول الإفصاح عن تقارير الاستدامة.
- ٦- هناك دراسات أجنبية تناولت الإفصاح عن تقارير الاستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) وعلاقتها بالأداء المالي للشركات ولكنها ركزت على تحليل المحتوى للتقارير وفقا لإصدار G3 من المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة ما عدا دراسة (Ching, 2017) قامت بتحليل محتوى التقارير للشركات البرازيلية خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٤) كالتالي قبل عام ٢٠١٣ كانت وفقا لإصدار G3 أما في عام ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ فكان وفقا لإطار G3,4 من المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة.
- ٧- وجود تباين واضح في نتائج الدراسات السابقة بعضها توصل إلى وجود علاقة والبيعض الأخر إلى عدم وجود علاقة أو العلاقة محايدة، حيث يمكن توضيح الفجوة البحثية للدراسات السابقة في وجود تعارض بين نتائجها. الأولى عدم وجود علاقة بين الإفصاح عن تقارير الاستدامة والأداء المالي للشركات، الثانية وجود علاقة بين تقارير الاستدامة والأداء المالي، الثالثة، عدم الاهتمام بالإفصاح عن تقارير الاستدامة، مما يتطلب المزيد من البحث والتحليل للتعرف على طبيعة العلاقة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ١- الكشف عن مدى التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.
- ٢- توضيح دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
- ٣- التعرف على المقومات التي يجب أن توفرها الحكومة الكويتية لضمان تحقيق أهداف ومتطلبات لتحقيق الإفصاح عن التنمية المستدامة.
- ٤- تحديد طبيعة علاقة الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

أهمية الدراسة:

(أ) الأهمية العملية:

تنبع أهمية هذه الدراسة من طبيعة الدور الرقابي الهام والشامل لمهام ديوان المحاسبة الكويتي والذي يشمل كافة قطاعات الأجهزة الحكومية في الدولة والذي يفترض أن تنفذ مهامه استنادا إلى مبادئ ومعايير رقابة حكومية دولية متطورة، مما يجعل هذه الدراسة ذات قيمة مضافة لديوان المحاسبة الكويتي، كون التعرف على مستوى تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية سيمكن ديوان المحاسبة الكويتي من التأكد وتحديد نقاط الضعف التي تمثل البنود غير المطبقة بشكل ملائم أو غير مرضي وحصرها والعمل على تعزيز الالتزام بتطبيقها لتحقيق رقابة فاعلية.

وتأتي أهميتها كذلك من حاجة منشآت الأعمال الكويتية للمعلومات حول أدائها البيئي لما له من نتائج تنعكس على المنشأة ككل ومن المسلم به أن هذه المنشآت أصبحت تعمل وتخضع لعدد متزاي ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة والتي تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث وإلى دعم إستراتيجية التنمية في إطار ترشيد استخدام الموارد وتعزيز الأوضاع البيئية.

(ب) أهمية علمية:

تتمثل الأهمية العلمية تكمن أهمية الدراسة في أنها تأتي في إطار زيادة الاهتمام العالمي بمفهوم التنمية المستدامة وبيئة فقد أنشئت العديد من الكيانات والتي كان أهمها اللجنة العالمية للبيئة والتنمية (WCED) التابعة للأمم المتحدة التي تقوم بمتابعة والتنسيق لكل فعاليات الأمم المتحدة

المرتبطة بالبيئة والتنمية المستدامة، ومبادرة الإبلاغ العالمية التي قدمت سلسلة من المعايير تراعي الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

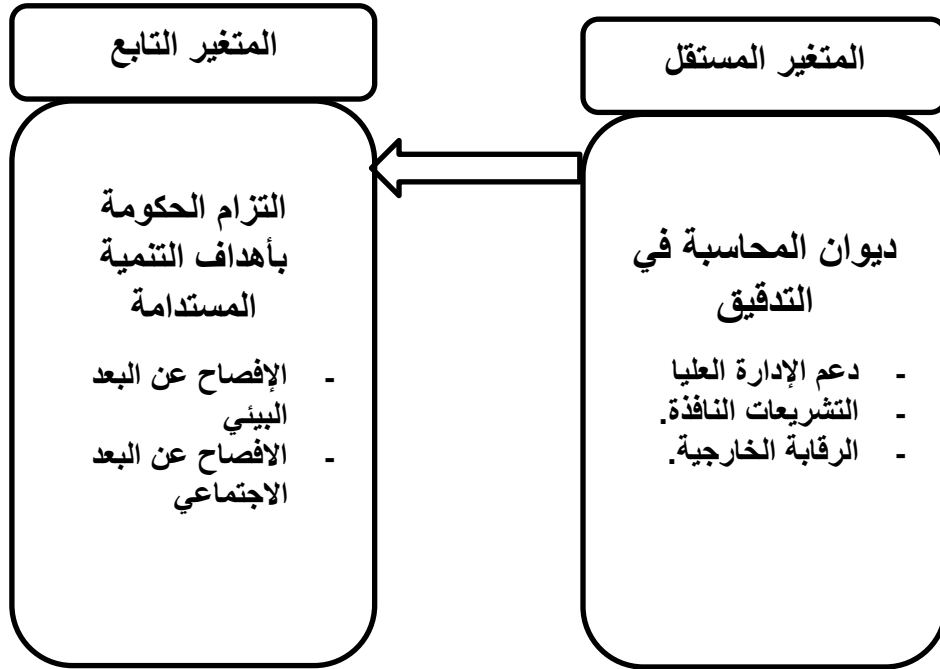
إتاحة مجالات جديدة لمنشآت المراجعة للدخول فيها، وتحقيق موارد إضافية عن طريق دخلو مراقبي الحسابات لمجالات جديدة في ظل المنافسة الشديدة بين ممارسي مهنة المراجعة، وغيرهم لتقديم خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

إن تحديد المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات فيظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يساهم في تخفيض إمكانية تعرض مراقب الحسابات للدعاوي القضائية.

فروض البحث:

في ضوء تساؤلات البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهدافه تتمثل الفروض فيما يلي:

- ١- توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.
 - ٢- توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
 - ٣- توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
 - ٤- توجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
- متغيرات الدراسة:



منهج الدراسة:

يستخدم الباحث المنهج العلمي المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وذلك على النحو التالي:

- المنهج الاستقرائي: وذلك باستقراء المراجع العلمية والدراسات المحاسبية السابقة والتي تناولت موضوع البحث بصورة أكاديمية، ودراسة وتحليل الكتابات العلمية التي احتوت عليها هذه المراجع من كتب ودوريات وبحوث عربية وأجنبية وذلك بهدف بلورة الجانب النظري لهذا البحث.
- المنهج الاستنباطي: وذلك من خلال ربط النظرية بالتطبيق، وعلى ضوء ذلك سوف يقوم الباحث باعداد دراسة تطبيقية على الهيئات والجهات الحكومية الكويتية.

ثانياً: الإطار النظري للبحث

أساليب المراجعة لديوان المحاسبة الكويتي:

يتبع الديوان أسلوبين من أساليب المراجعة المالية وهما:

أ- رقابة سابقة:

تخضع لها المناقصات الخاصة بالتوريدات والأشغال العامة وكل مشروع ارتباط أو اتفاق أو عقد يكون من شأن إبرامه ترتيب حقوق أو التزامات مالية للدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة أو عليها إذا بلغت قيمة المناقصة الواحدة أو الارتباط أو الاتفاق أو العقد مائة ألف دينار كويتي فأكثر وقد لزم القانون تلك الجهات بأن لا ترتبط أو تتعاقد إلا بعد الحصول على موافقة ديوان المحاسبة، والديوان لا يصدر موافقته في هذه الحالات إلا بعد بحث الأوراق والتثبت من أن الاعتمادات الواردة بالموازنة تسمح بالارتباط أو التعاقد وأن كافة الإجراءات الواجب استيفاؤها قد روعيت وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة (Boiral, 2015)

ب- رقابة لاحقة:

تجري بعد الارتباط أو الصرف وتشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

ج- أنواع المراجعة بالديوان:

• الإيرادات وتشمل ما يلي:

- (١) التحقق من أن الأجهزة الإدارية المنوط بها أمر الجباية، قد قامت بتحصيل إيرادات الدولة ومستحققاتها، وتوريدها للخزائن العامة، وإضافتها على أنواعها في الحسابات الخاصة بها.
- (٢) التثبت من أن أحكام القوانين واللوائح والتعليمات المالية مطبقة ومعمول بها، وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له فيها من وجوه النقص، وذلك للعمل على تلافيه.
- (٣) التحقق من أن اللوائح والأنظمة الإدارية جار تطبيقها، والقيام بفحص هذه اللوائح والأنظمة لتأكد من كفايتها لضبط أساس الضرائب والرسوم والتكاليف المختلفة، ولضمان تحصيلها طبقاً للقوانين.

• المصروفات وتشمل ما يلي: (Blewit, 2015)

- (١) التثبت من أن المصروفات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها، وأن الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المالية، وأن المستندات المقدمة تأييداً للصرف صحيحة، وأن المبالغ المصروفة بموجبها مطابقة للأرقام المقيدة في الحسابات.
- (٢) في مجال أعمال المراجعة المنصوص عليها في هذه المادة، يجب على الديوان القيام بفحص ومراجعة مستندات وسجلات ودفاتر الصرف والتفتيش عليها، للتأكد من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالصرف قد تمت بطريقة أصولية ونظامية وفقاً لأحكام اللوائح المالية والحسابية والقواعد العامة للموازنة.

• شئون التوظيف:

- (١) يختص الديوان بفحص ومراجعة القرارات الصادرة في شئون التوظيف والخاصة بالتعيينات والترقيات ومنح العلاوات والتسويات والبدلات والمرتببات الإضافية وما في حكمها، وكذلك بدل السفر ومصاريف الانتقال، وذلك للتأكد من صحة هذه القرارات ومطابقتها لقواعد الموازنة وسائر الأحكام المالية والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لموضوعها.
- (٢) كما يختص الديوان بالتفتيش على كافة العهد والأعمال بالمخازن والمستودعات العامة وفروعها المختلفة وفحص ومراجعة مستنداتها ودفاتها وسجلاتها وحساباتها، والتثبت من سلامة العهد بمختلف أنواعها وصحة القيود الحسابية المتعلقة بها.

• مراجعة حسابات التسوية:

ويختص الديوان بفحص ومراجعة جميع حسابات التسوية من أمانات وعه وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات، وأنها صحيحة ومؤيدة بالمستندات القانونية (محضر، ٢٠١٢)

• مراجعة الحساب الختامي:

حيث يختص الديوان بفحص ومراجعة الحساب الختامي، عن السنة المالية المقترضة، لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين.

• مراجعة حسابات الشركات والمؤسسات:

يختص الديوان بفحص ومراجعة حسابات كل شركة أو مؤسسة، يكون للدولة أو أحد أشخاص القانون العام الأخرى، حصة في رأس مالها لا تقل عن ٥٠٪ منه، أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح وكذلك الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية.

وتشمل رقابة الديوان فيما يختص بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات ما يلي: (محسن ،

٢٠١٣)

١. فحص حسابات المؤسسات والشركات وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في إعداد حساباتها تبعاً لطبيعة النشاط الذي تزاوله وفي حدود الأحكام واللوائح المنظمة لأعمالها.
٢. فحص تقارير مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة وتقارير مجلس الإدارة بها.

وهذا ويبلغ الديوان ملاحظاته التي تسفر عنها مراجعته لحسابات المؤسسات والشركات إلى كل من المؤسسة أو الشركة والجهة الإدارية المختصة بالإشراف عليها وإلى وزارة المالية.

وبالنسبة للشركات المساهمة يبلغ ملاحظاته إلى مجلس إدارتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوماً على الأقل ويتعين على مجلس إدارة الشركة عرض هذه الملاحظات على الجمعية العمومية عند انعقادها.

الأنشطة الدولية للديوان وعلاقته بالجهات الخاضعة لرقابته المالية:

أن رقابة ديوان المحاسبة المالية تهدف أساساً إلى صون المال العام ولا ترمي إلى تصيد الأخطاء أو رصد المخالفات، وانطلاقاً من هذا المضمون فإن علاقة ديوان المحاسبة بالجهات الخاضعة لرقابته يسودها التعاون التام فهو يمد يد العون إلى تلك الجهات لإتباع أحسن النظم وأدقها في الأعمال المالية والمحاسبية ويتبادل معها الأفكار والآراء للوصول إلى أنسب الحلول الملائمة لظروف كل منها بما لا يتعارض مع القوانين واللوائح والتعليمات. (ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ٢٠١٤)

أ- الأنشطة الدولية للديوان:

في إطار السياسة التي يتبناها الديوان من أجل تنمية وتطوير قدراته المختلفة وإبراز دوره الفعال على المستويات المختلفة فإنه يشارك في عضوية المنظمات الرقابية المتخصصة ويعمل على دعم تلك المنظمات والمشاركة في جميع أنشطتها المختلفة، فمن خلال إدراك الديوان لأهمية العاون الفعال مع مختلف الأجهزة والهيئات، وأثر ذلك على أدائه لمهامه سواء على المستوى المحلي أو الخارجي، فقد حرص الديوان

على المشاركة بفعالية في أنشطة ومهام المنظمات الرقابية المهنية على المستوى الدولي والإقليمي والعربي، حيث يشارك الديوان في عضوية المنظمة الدولية لهيئات المراجعة العليا (الانتوساي) منذ عام ١٩٦٨ ويدعم أنشطتها المختلفة ويشارك في العديد من لجانها المتخصصة مثل اللجنة الدائمة لتدقيق تقنية المعلومات (E.D.P) ومجموعة الانتوساي لشئون المراجعة البيئية.

وعلى المستوى الإقليمي يشارك الديوان في عضوية المنظمة الآسيوية لهيئات المراجعة العليا (الآسوساي) وذلك منذ عام ١٩٨٤ وانتخب عضواً بمجلس مديري المنظمة لعدة فترات، كما شارك في عضوية لجنة التدريب بالمنظمة وكذلك لجنة الآسوساي الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية وحرص على تنمية وتطوير علاقاته مع الأجهزة الصديقة أعضاء المنظمة وتبادل الزيارات والخبرات ودعم مختلف أنشطة المنظمة إيماناً منه بأهمية ذلك في تحقيق الاستفادة ونقل الخبرات وإثراء العمل الرقابي على المستوى الإقليمي لجميع أعضاء الآسوساي. (الانتوساي، ٢٠١٢)

كما أن مساهمة الديوان في تأسيس المنظمة العربية للأجهزة العليا للمراجعة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) عام ١٩٧٦ كأحد مجموعات العمل الإقليمية التي تعمل في إطار الانتوساي أسهم في فتح مجالات جديدة لتطوير وتنمية العمل الرقابي، وللديوان دور فاعل في تحقيق أنشطة تلك المجموعة وبرامجها المختلفة حيث يسهم في عضوية كل من المجلس التنفيذي بها، ولجنة تنمية القدرات المؤسسية ولجنة المعايير المهنية والرقابية وفريق عمل البيئة، والفريق المكلف بمتابعة المخطط الاستراتيجي للمجموعة، كما يرأس الديوان فريق عمل تكنولوجيا المعلومات المشكل بالمجموعة.

كما حرص الديوان على وجود أنشطة مشتركة لدواوين المراجعة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في إطار الأمانة العامة لمجلس التعاون ومن خلال تشكيل لجان عدة متخصصة في جميع المجالات، يشارك الديوان بها ويسهم في دعم أنشطتها لتحقيق الهدف المنشود من التعاون والتفاعل بين مختلف أجهزة المراجعة العليا وقد أثرت تلك الجهود في تحقيق الكثير من الفوائد والمنافع وأسهمت في الارتقاء بعمل الديوان الرقابي ودعم ودورها المأمول.

ب- علاقة الديوان بالجهات الخاضعة لرقابته المالية:

رقابة ديوان المحاسبة المالية تهدف إلى صيانة المال العام ولا ترمي إلى تصيد الأخطاء أو رصد المخالفات، انطلاقاً من هذا المضمون فإن علاقة ديوان المحاسبة الكويتي بالجهات الخاضعة لرقابته يسودها التعاون التام فهو يمد يد العون إلى تلك الجهات لإتباع أحسن النظم وأدقها في الأعمال المالية والمحاسبية ويتبادل معها الأفكار والآراء للوصول إلى أنسب الحلول الملائمة لظروف كل منها بما لا يتعارض مع القوانين واللوائح والتعليمات. (حاتم، ٢٠١٢)

دور التدقيق الداخلي في الإفصاح عن تقارير الاستدامة:

زادت أهمية دور المراجع الداخلي بنشوء المتطلبات التي فرضتها القوانين والتعليمات والتشريعات مثل قانون ساربنس أوكسلي، حيث ألزمت الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على فعالية الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقارير المالية، ولدى المدققين الداخليين دوراً رئيسياً يؤديه في المساعدة على ضمان ممارسات الاستدامة الفعالة وسيتم مناقشة عمل المراجعة الداخلي في أدواره المتكاملة كما يلي: (جميلة، ٢٠١٧)

أ) دور التدقيق الداخلي في الاستراتيجيات والسياسات:

ينبغي لسياسة الاستدامة أن تكون مناسبة لطبيعة وحجم وتأثير الاستدامة المتعلقة بأنشطة ومنتجات وخدمات الشركات. ولتحديد الفئة العملية لإستراتيجية الاستدامة، ينبغي على المدققين الداخليين مقابلة المعنيين في وضع وتحديد الأهداف والخطط، وتوصيل نتائجهم واستنتاجاتهم للإدارة العليا ولمجلس الإدارة كما يلي: (عدنان، ٢٠١٥)

- ينبغي على المدققين الداخليين مراجعة العمليات والسياسية التي يتم وضعها.

- ينبغي على المدققين اختبار فيما إذا كانت السياسات تتسق مع الخطة الإستراتيجية والسياسات الأخرى للمنظمة، والتحقق من أنها تشتمل على المعايير ذات الصلة بالقوانين، والأنظمة والتعليمات، والبروتوكولات والصناعة.
 - ينبغي على المدققين الداخليين تحديد فيما إذا كان قد تم إبلاغ (إبصال) السياسات لجميع أصحاب المصالح.
 - ينبغي على المدققين الداخليين تحديد فيما إذا كان قد تم إبلاغ (إبصال) السياسات لجميع أصحاب المصالح.
 - ينبغي على المدققين الداخليين مراجعة وإعادة النظر في السياسات، لتحديد فيما إذا كانت تعكس الأهداف الواضحة والتزام الإدارة العليا. وينبغي أن تكون إستراتيجية الاستدامة بما يتفق مع سياسة الاستدامة والخطة التنظيمية الكلية للشركة.
 - ينبغي على المدققين الداخليين تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات والتي تم الاعتراف بها على أنها حرجة للتصدي لها.
- ب) دور التدقيق الداخلي في التخطيط وإدارة المخاطر:**
- ينبغي على المدققين الداخليين تحديد فيما إذا كانت المسؤوليات والأدوار الموصوفة متفقة ومنسجمة مع السياسات والاستراتيجيات وموجودة في وصف العمل، إضافة لكونها مفهومة من قبل الموظفين والعاملين. ولتحقيق ذلك، يستطيع المدققون مراجعة الملفات الشخصية وإجراء المقابلات والاستطلاعات للتأكد من ذلك.
 - ينبغي على المدققين الداخليين التحقق فيما إذا أن النظم قد تم تصميمها بشكل سليم، للتأكد ولضمان الاتساق والانسجام مع الأهداف، ومع السياسات والاستراتيجيات وإدارة المخاطر لتكون كافية وفعالة.
 - ينبغي على المدققين الداخليين التأكد من أن جوانب الاستدامة قد تضمنت إدارة مخاطر الشركة.
 - يمكن أن يقوم المدققين الداخليين وكدور استشاري في تقييم الإدارة وفي تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر والرقابة والضوابط لوضع ومعالجة التنمية المستدامة.
 - ينبغي على المدققين وكجزء من المراجعة جمع الأدلة وتحديد فيما إذا كانت الأهداف المتعلقة بعمليات إدارة المخاطر قد تم مقابلتها.
- ج) دور التدقيق الداخلي في تقرير الاستدامة: (شريف، ٢٠١٤)**
- ينبغي على المدققين التأكد من أن المسؤوليات الكلية لبرنامج الاستدامة ونظام الإدارة قد تم تحديده وتم تعيين شخص (فرد) واحد يقوم بإصدار تقاريره للإدارة العليا، وينبغي على المدققين مقابلة هذا الشخص لتقييم سير فعالية الإبلاغ.
 - ينبغي على المدققين تقييم فيما إذا أن مدير الاستدامة مخول ومتمكن بما يكفي لضمان تحقيق البرنامج ومقابلة الإدارة العليا والآخرين في الشركة لمعرفة وجهة نظرهم حول فعالية المدير.
 - ينبغي على المدققين مراجعة التقارير الرسمية للإدارة العليا، حيث أن هذه التقارير يمن أن تكشف عن مشاكل في تحقيق النتائج المرغوب بها.
 - ينبغي على المدققين تقييم فيما إذا كانت الأنشطة التصحيحية لمعالجة المشاكل كافية.
 - ينبغي على المدققين الداخليين مراجعة السياسات والتعليمات الرسمية، واختبار مدى كفايتها عن طريق الفحص والمقابلة.
 - ينبغي على المدققين الداخليين مراجعة التقييمات الخارجية من قبل الهيئات (على سبيل المثال، تلك التي تراجع الالتزام مع التعليمات البيئية أو ظروف العمل) والتي يمكن أن تكون عوناً للمدققين الداخليين في فهم المستوى التنظيمي المتعلق بالاستدامة.
 - ينبغي على المدققين الداخليين تحديد فيما إذا أن التدريب الكلي قد تم أنشاؤه لتقديم التفكير المستدام في الشركة، فالغرض من التدريب هو خلق إدراك ووعي بالاستدامة وفهم أدوار الأفراد ومسؤولياتهم

- لإنجاز الأهداف، كما ينبغي على المدققين الداخليين التحقق من أن الإدارة العليا راعي قوي لمثل هذه البرامج التدريبية.
- ينبغي على المدققين الداخليين التأكد فيما إذا أن الموظفين في كل المستويات في الشركة يتلقوا التدريب استنادا إلى المستوى الذي يعلمون فيه.
 - ينبغي أن يتحقق المدققين الداخليين من أن الغرض من كل برنامج تدريبي قد وضع بشكل واضح، وأن هناك نظام للتقييم قد تم وضعه لقياس الجودة والفعالية ويمكن أن يقوم المدققين بملاحظة واحد أو أكثر من الدورات التدريبية للحصول على أنطباع عن جودة برنامج التدريب، ويمكن أيضا استخدام الدراسات الاستقصائية بين المتدربين لنفس الغرض.
 - ينبغي على المدققين الداخليين مراجعة الكفاية الخاصة بخطة الاتصال، وهذه الخطة ينبغي أن تصف الغرض والقنوات المستخدمة لكل الاتصالات.
 - ينبغي على المدققين تقييم فيما إذا أن خطة الاتصالات قد تم ربطها بحاجات الشركة، وفيما إذا أن أهداف خطة الاتصال تنسجم مع سياسة وإستراتيجية الاستدامة.
 - كما ينبغي على المدققين الداخليين معرفة كيفية تقييم فعالية الاتصالات- من حيث زيادة الوعي، وعمّا إذا كان يتم تعديل خطة الاتصالات عند الحاجة. ويمكن أن تشمل قنوات الاتصال: الانترنت ومجلات الموظفين، والنشرات الصحفية، وسياسة الباب المتفوح ، والمؤتمرات والإعلانات، وتقارير الاستدامة الرسمي.

مسئولية المدقق الخارجي عن تقارير الاستدامة:

إن دور مدقق الحسابات قد مر بالعديد من التطورات، ففي بداية نشأة مهنة المراجعة تمثل دوره في إكتشاف الغش والأخطاء ثم تطورت هذه الوظيفة مع التطور في هدف المراجعة وأصبحت تتمثل في إبداء الرأي في تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية والتي أصبحت محل إهتمام العديد من أطراف المنشأة. وجدير بالملاحظة أيضا فإن عدد من الشركات تختار أن تكون لديها معلومات بيئية مدققة أو تم التحقق منها، وهذا التدقيق أو التحقق يعتبر إختيارياً وليس إلزامياً، حيث أنه غير مرتبط بالمتطلبات القانونية أو التشريعية أو مع تلك المتعلقة بمعايير أو خطط ISO 14001.

١) دور مدقق الحسابات تجاه المراجعة البيئية:

هناك من يرى أن مسؤولية المراجعة البيئية مسؤولية مدقق الحسابات، لأنه يعد مسؤولاً مهنيًا وقانونيًا عن مراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية، وعليه مراعات إنعكاسات ذلك من تطيط وتنفيذ المراجعة والتقرير عن النتائج. وبما أن مدقق الحسابات مسئول عن مراجعة مدى التزام المنشأة بالقرارات والقوانين بصفة عامة، ومدى كفاية وسلامة الإفصاح في القوائم الماية، فإن يكون مسؤولاً بالتالي عن مراجعة الأداء البيئي للمنشأة وأثره على القوائم المالية.

وعموماً، فإنه يمكن القول بأن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً عن الأمور التالية فيما يتعلق بالمراجعة البيئية وتقييم مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية: (ابراهيم ، ٢٠١٤)

١. يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية التي تؤثر على قيم الأصول والإلتزامات، وأن تقييم عناصر المركز المالي تم بشكل سليم، ولم يؤثر التلوث الناتج عن نشاط المنشأة على قيم الأصول.
٢. مدى إظهار القوائم المالية للإلتزامات البيئية، وأن يحدد سواء بنفسه أو بالاشتراك مع خبراء بيئيين مدى التزام المنشأة بالقوانين المتعلقة برفع التلوث والنفائيات من الأصول التي سبق أن تعرضت للتلوث.
٣. التحقق من أن القوائم المالية تصحح كاف عن التزامات المنشأة البيئية.
٤. التحقق من عدالة القوائم المالية في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأن يقوم بفحص نفس العناصر البيئية للمنشأة التي يقوم المراجع الداخلي بفحصها.

٢) مسؤولية مدقق الحسابات تجاه البيئة:

قام مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز عام ١٩٨٥ بتكوين لجنة تسمى مجموعة البحث البيئي والتي أصدرت تقريراً بحثياً أظهر الامتداد الطبيعي لمسئولية مدقق الحسابات عن القضايا البيئية في القوائم المالية، وقد حددت اللجنة مجموعة من القضايا البيئية التي تقع ضمن مسؤولية مدقق الحسابات كما يلي: (حسن، ٢٠١٢)

- الاحتياط لالتزامات البيئية الفعلية، مثل التكاليف اللازمة لمعالجة المواقع الملوثة التي أصبحت واجبة بحكم القوانين والمعايير البيئية.
- تقييم الأصول الثابتة والمتداولة، نظراً للتأثيرات البيئية المحتملة على قيمتها.
- المحاسبة عن التكاليف الرأسمالية والجارية لحماية البيئية خلال مراحل الإنتاج أو بمقابلة المعايير القانونية وأية معايير أخرى.
- تكاليف إعادة تصميم المنتج لأغراض بيئية.
- اعتبارات الاستمرارية، وخاصة عندما معايير جديدة أكثر صرامة من المعايير السابقة.

(٣) دور مدقق الحسابات في تطوير نظم الإدارة البيئية:

لا شك أن للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في التحقق من مدى كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية للمنشآت ويتمثل هذا الدور في إنجاز ما يلي: (رشا، ٢٠١٤)

١. مراجعة مبدئية وتقييم للوضع البيئي للمنشآت التابعة، مع التركيز على السياسات البيئية المتبعة ومدى التقيد بالمعايير البيئية المحلية إن وجدت، والمعايير البيئية التي تتبناها المنشأة الأم.
 ٢. تقييم للتأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة التابعة، ومدى توافرها مع المتطلبات المطبقة بالمنشأة الأم.
 ٣. مراجعة كافة جوانب الأنظمة البيئية، والتي تشمل إجراءات التشغيل الإعتيادية، وإجراءات التشغيل التي تفوق الصورة الاعتيادية، والمواقف الطارئة والمحتملة الحدوث، وبيان مدى توافرها مع المتطلبات المحلية الدولية المستضيفة والمتطلبات المطبقة بالمنشأة الأم.
- ويستخلص مما سبق أن الثقة العالية التي منحت للمراجع الخارجي يشوبها خطر كبير، إذ من الممكن أن يتواطأ في عمله مع إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها بشكل مستمر، مما يؤثر على مصداقية ونتاج عمله. يستخلص من مما جاء في أعلاه أن مسؤوليات مدقق الحسابات تزداد كلما كانت الآثار البيئية للمنشأة محل المراجعة واضحة وكبيرة على البيئة والمجتمع، حيث تظهر الآثار السلبية لأنشطة المنشأة على البيئة ضعف نظام الإدارة البيئية المتبع داخل المنشأة وكذلك تظهر مدى الضعف والعجز الذي هو عليه جهاز الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن مدقق الحسابات في هذه الحالة يجب عليه أن يتحمل المسؤولية الكاملة في القيام بالمراجعة البيئية لأنشطة المنشأة من أجل تحديد مواطن الضعف في نظام الإدارة البيئية ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٤) معوقات أداء مدقق الحسابات للمراجعة البيئية:

يواجه مدقق الحسابات وهو بصدد قيامه بالمراجعة البيئية العديد من المشكلات والصعوبات حيث لا توجد معايير أو مقاييس واضحة ومحددة ودقيقة لمراجعة الأداء البيئي، كما يواجه مدقق الحسابات مشكلة نقص المعلومات والبيانات البيئية وتفاوت جودتها.

وعموماً فإن مهنة المراجعة الخارجية للأداء البيئي لمنشآت الأعمال تواجهها العديد من الصعوبات والمعوقات لإنجاز عملها وبالشكل المطلوب، يمكن تحديدها بالتالي: (ابو حفص، ٢٠١٤)

١. انخفاض الوعي البيئي لدى منشآت الأعمال، والقيام بالإفصاح البيئي حسب رغبة المنشأة طواعية دون إلزام، بالإضافة إلى استعداد المنشآت ذاتها إلى مراجعة أدائها البيئي وعدم إهتمام المراجعين بهذا الجانب، فصارت المراجعة البيئية إختيارية لا إلزامية.
٢. صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والمنافع البيئية وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها.
٣. وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئية واستغلال المنشآت لمواردها الاقتصادية نتيجة لتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة للحفاظ على البيئية والحد من الآثار السلبية لها.

٤. عدم وجود قوانين وتشريعات بيئية ملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن أنشطتها، تتضمن عقوبات رادعة للمخالفين، مقابل حوافز تشجيعية (ضريبية-إئتمانية) للمنشآت الملزمة بحماية البيئة.
 ٥. عدم توافر كفاءة العلمية والمهنية والخبرة العملية في المراجعين الحاليين للقيام بمراجعة الأداء البيئي.
 ٦. زيادة الأعباء والتكاليف التي تتحملها منشآت الأعمال في سبيل تنفيذ الأنشطة والعمليات البيئية من ناحية والقياس والإفصاح المحسابي عنها ومراجعة نتائجها من ناحية أخرى.
- وتعليقاً على ما سبق ذكره أن عدم وجود التشريعات والقوانين البيئية الملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة ومواردها الطبيعية، إلى جانب عدم تبني الإدارات العليا في منشآت الأعمال تحمل مسؤولية الحفاظ على البيئة وجعلها إحدى الأولويات الخاصة بعملها، تكون من أهم الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات في أداء عمله بالشكل المناسب والمطلوب.

مفهوم ومستويات التنمية المستدامة:

أن لهذا المفهوم (الاستدامة) تعاريف عدة ومن جوانب مختلفة بالرغم من عدم وجود اتفاق بين الباحثين وتعدد جهات نظرهم إلا إنها ركزت بمجموعها على الأبعاد الثلاثة (الاقتصاد، البيئة، المجتمع) وقد تباين هذا التركيز على هذه البعد وطرق قياسها والإفصاح عنها، فنجد من عرفها على أنها التنمية التي تناقش القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وعلاقتها بواقع الفقر وغياب التنمية في العالم، فهي عملية تنمائية تتطلب اهتمام جميع الجهات بأن تكون عملية مستمرة متراكمة على الجوانب متعددة واسعة المدى، وضيقة ومحدودة في أهدافها وأغراضها. (خولة، ٢٠١٤)

كما عرفتها الـ (GRI) على أنها تمثل الأنشطة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق أهدافها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والخضوع لمساءلة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، وذلك في إطار نظام ملائم لحوكمة المنشآت يعمل على ضبط الأعمال، وتقييم ومراقبة الأداء من أجل تحقيق أهداف الاستدامة، وعرفت أيضاً أنها الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج التي تضعها المنشآت للنظر في الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لعمليات أعمالها لتحقيق متطلبات الاستدامة.

أما المستوى المحلي أو القطاعي تتحقق مفهوم التنمية المستدامة فيه على الصعيد المحلي عندما يشمل جميع قطاعات الدولة، من خلال الرؤية الواعية والصادقة لدى القطاعات المسؤولة للدولة المحلية إضافة على الارتقاء بالمستوى البيئي والمعيشي بجانب الاقتصادي للمجتمع على مختلف الأصعدة. (عصام، ٢٠٠٨)

أما على مستوى المنشآت أصبح مؤشر الربح المحاسبي في ظل مفهوم التنمية المستدامة غير كاف للحكم على أداء منشآت الأعمال، فأصبح لزاماً على منشآت الأعمال البحث عن أنظمة محاسبية حديثة أو تطوير أنظمتها الحالية عند التعامل مع قضايا التنمية المستدامة، لأن هناك ثمة مجموعة من الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس أداء المنشأة مثل المقرضين والمستثمرين الحاليين والمرتبطين وإدارة المنشأة، فكل منها تتحقق مصالحها عندما تبرز مؤشرات تقييم الأداء لهذه المنشأة أنها تنمو بصورة تضمن لها الاستمرار في الأجلين المتوسط والطويل، وتحقيق معدلات عالية من الأرباح المستدامة التي تحقق رغبات كل الأطراف.

ومن أهم تلك التعريفات وأوسعها انتشاراً ذلك الوارد في تقرير بروندتلاند، والذي عرف التنمية المستدامة على أنها " التنمية التي تلبى احتياجات الجيل الحاضر دون التضحية أو الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاته". (Low, 2013)

كما أن أحد التعريفات الملائمة للاستدامة يمكن أن تتمثل في " تحقيق الحد الأعلى من الكفاءة الاقتصادية للنشاط الإنساني ضمن حدود ما هو متاح من الموارد المتجددة وقدرة الطبيعة على استيعابه" مع ربطها باحتياجات الجيل الحالي والأجيال القادمة، بشرط أن تكون تلك الاحتياجات مما لا يلحق تهديداً بالعمليات الطبيعية، والمادية، والحيوية. (Roberts, 2014)

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية، ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية والاجتماعية والثقافية، لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي والاجتماعي والثقافي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي الاقتصادية، وهي أيضا تتضمن وضع إطار لقياس التنمية المستدامة، وبيان أهمية قياس التكاليف البيئية والاجتماعية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

بينما عرفت بأنها التي تتضمن إدماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها. (موسي، ٢٠٢٠)

كما عرفتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير أنها " الأنشطة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأصحاب المصالح، وذلك في إطار نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على ضبط الأعمال وتقييم ومراقبة الأداء.

ويتفق الباحث مع هذا التقسيم لمستويات الاستدامة سواء على المستوى الإقليمي أو المحلي وحتى على مستوى المنشآت وإن ما يهمننا في هذه الدراسة هو مفهوم الاستدامة على مستوى المنشآت.

أبعاد التنمية المستدامة:

أكد تقرير (Brundtland) عام ١٩٨٧ على الارتباط الوثيق بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، كما حدد مؤتمر القمة العالمي للاستدامة المنعقد في جوهانسبورغ عام ٢٠٠٢ الأبعاد الرئيسية للاستدامة بثلاثة أبعاد وهي البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي.

وأكدت على هذه الأبعاد الإرشادات الصادرة من قبل المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) وذلك على النحو الآتي: (حنان، ٢٠١١)

١- البعد الاقتصادي:

يتعلق البعد الاقتصادي للاستدامة بتأثيرات المنشأة على الظروف الاقتصادية لأصحاب المصلحة فيها وعلى الأنظمة الاقتصادية على المستوى المحلي والمستوى الوطني والمستوى العالمي. ويهدف هذا البعد إلى توضيح تدفق رأس المال بين مختلف أصحاب المصلحة، والآثار الاقتصادية الرئيسية للمنشأة على المجتمع بأسره، وأشار الصاوي إن هذا البعد يهدف إلى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد النادرة المتاحة ويغطي البعد الاقتصادي الآثار الاقتصادية غير المباشرة، والتواجد السوقي، الأداء الاقتصادي.

١- البعد البيئي:

يتعلق البعد البيئي للاستدامة بأثر المنشأة على الأنظمة الطبيعية الحية وغير الحية، وتشمل الأرض والهواء والمياه والأنظمة البيئية، ويهدف هذا البعد إلى الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية وليس فقط توفيرها لأنها ليست ملكا لجيل معين بل هي ملكا لكل الأجيال، فضلا عن حماية وسلامة الأنظمة البيئية (الأرض والماء والهواء) من التلوث. (اعراف، ٢٠١١)

ويغطي البعد البيئي الآثار المتعلقة بالمدخلات مثل (الطاقة والمياه) والمخرجات مثل (الانبعاثات والنفايات السائلة والصلبة)، وبالإضافة إلى ذلك، فهي تغطي التنوع البيولوجي، والنقل والآثار المتعلقة والخدمة، بالإضافة إلى الامتثال البيئي والنفقات البيئية.

٢- البعد الاجتماعي:

يتعلق البعد الاجتماعي للاستدامة بالآثار التي تسببها المنشأة للأنظمة الاجتماعية التي تعمل داخلها. ويهدف هذا البعد إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الاقتصادية والطبيعية، وإيصال الخدمات الاجتماعية، كالصحة والتعليم إلى من يحتاجها، والقضاء على الفقر والبطالة وتنمية الثقافات والعلاقات بين المنشأة وأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

(Serpil, 2012)

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

مجتمع وعينة الدراسة:

- معادلة العينة:

$$n = \left(\frac{Z_{\alpha/2} \times s}{d_i} \right)^2$$

n = حجم العينة - ١

٢- القيم المعيارية المقابلة ١,٩٦ = $Z_{\alpha/2}$

٣- قيمة خطأ التقدير (٠,٠٥) = d_i

٤- الانحراف المعياري للعينة الاستطلاعية = s

$$n = \left(\frac{1.96 \times s}{0.10} \right)^2 = \sim$$

$$n = \left(\frac{1.96 \times 0.36}{0.05} \right)^2$$

وقد تم توزيع وتجميع قائمة الاستقصاء من المتخصصين بالجهات الحكومية الكويتية محل الدراسة التي تدخل في نطاق الدراسة ويعكس الجدول التالي نسبة الاستجابة والقوائم الصحيحة التي تصلح للاختبارات الإحصائية.

بيان بأعداد قوائم الاستقصاء الموزعة والصحيحة

العدد	بيان
٢٤٠	القوائم الموزعة
٢٢٠	القوائم التي تم الحصول عليها
٦	القوائم المستبعدة
٢١٤	القوائم الصحيحة
%٨٩	نسبة القوائم الصحيحة

ويتضح من الجدول السابق أن عدد القوائم الصحيحة التي تم إدخالها واختبارها إحصائياً ٢١٤ مفردة، حيث تمثل نسبة الردود الصحيحة حوالي ٨٩٪ وتعتبر هذه نسبة استجابة جيدة.

نتائج اختبارات الفروض الإحصائية

- يهدف الباحث في هذا السياق إلى استخدام أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لمعالجة البيانات التي تم جمعها، بغرض اختبار الفروض الإحصائية للدراسة والتي تختبر في مضمونها العلاقة بين المحاور ومدى تأثير دور ديوان المحاسبة في التدفق علي مدي التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة دراسة تطبيقية علي الجهات الحكومية وسعياً نحو تحقيق أهداف الدراسة.

فروض الدراسة:

- في ضوء تساؤلات البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهدافه تتمثل الفروض فيما يلي:
- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.
 - 2- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
 - 3- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن مدى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
 - 4- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.
 - 5- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة الحكومية الكويتية بأهداف التنمية المستدامة بالجهات الحكومية الكويتية محل الدراسة.

اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة الميدانية:

الفرض الأول:

- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.
- الأسلوب الإحصائي المستخدم:
- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم حول التحقق من مدى التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.

جدول رقم (١)

يوضح التحقق من مدى التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة باستخدام اختبارات عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						الدلالة	مستوى المعنوية
التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة	٣,١١	٠,٤٣	٢١٤	٢١٣	٢,٧٩٨	**٠,٠١	دالة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢,٧٩٨)، بمتوسط حسابي (٣,١١)، وهذا أكبر من المتوسط

الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية اقل من (0,05)، بمعنى وجود اتجاه ايجابي حد ما لأراء المستقصى منهم بالموافقة واتفاقهم في الأراء على التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة الى حد ما.

وتناول الباحث فيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار Kruskal - Wallis لإجابات المستقصى منهم لاختبار صحة الفرض تبعاً للدرجة الوظيفية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis لتحديد مدي الاختلافات بين آراء المستقصى منهم لعينة الدراسة وفقاً للدرجة الوظيفية

جدول رقم (٢)

قياس معنوية الاختلافات بين آراء المستقصى منهم حول التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة تبعاً للدرجة الوظيفية

باستخدام اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis

المحور	متوسط الرتب				Kruskal-Wallis	Sig. (P. Value) مستوى المعنوية	القرار
	مدقق داخلي	مراقب مالي	مدقق بديوان المحاسبة	موظفي الجهات الحكومية			
التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة	١٠٠,٩٢	١٢٥,٧٢	١١١,٩٩	١٠٤,١١	٣,٤٢٧	٠,٣٣	غير دالة

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية لأراء المستقصى منهم تبعاً للوظيفة فيما يتعلق بمحور (مدي التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة) في التخصصات الوظيفية المختلفة، حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (٣,٤٢٧)، عند مستوى معنوية اكبر من (0,05).

- مما يدلنا على الإتفاق في آراء المستقصى منهم تبعاً للدرجة الوظيفية.

اثبات الفرض الأول:

تم قبول الفرض العدمي القائل لا توجد أختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن مدي التزام الجهات الحكومية الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.

٢- الفرض الثاني:

-لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم حول مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

جدول رقم (٣)

يوضح التحقق من مدى مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة

باستخدام اختبارات عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						الدلالة	مستوى المعنوية
مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة	٣,٧٢	٠,٣٧	٢١٤	٢١٣	٢٨,٥٠٤	دالة	**٠,٠١

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٨,٥٠٤)، بمتوسط حسابي (٣,٧٢)، وهذا اكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

وتناول الباحث فيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار Kruskal - Wallis لإجابات المستقصى منهم لاختبار صحة الفرض تبعاً للدرجة الوظيفية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- اختبار كروسكال ويلز Krukal-Wallis لتحديد مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم لعينة الدراسة وفقاً للدرجة الوظيفية.

جدول رقم (٤)

قياس معنوية الاختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة تبعاً للدرجة الوظيفية

باستخدام اختبار كروسكال ويلز Krukal-Wallis

المحور	متوسط الرتب				Krukal-Wallis	Sig. (P. Value) مستوى المعنوية	القرار
	مدقق داخلي	مراقب مالي	مدقق بديوان المحاسبة	موظفي الجهات الحكومية			
مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة	١٠٢,٠١	١١٣,٥٩	١٠٠,٢٤	١١١,٧١	١,٦٦٤	٠,٦٤	غير دالة

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية لأراء المستقصى منهم تبعاً للوظيفة فيما يتعلق بمحور (مدي مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة) في التخصصات الوظيفية المختلفة، حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (١,٦٦٤)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

- مما يدلنا على الإتفاق في آراء المستقصى منهم تبعاً للدرجة الوظيفية.

اثبات الفرض الثاني:

تم قبول الفرض العدمي القائل لا توجد أختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

٣- الفرض الثالث:

-لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن مدى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

جدول رقم (٥)

يوضح التحقق من مدى العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة

باستخدام اختبارات عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						مستوى المعنوية	الدلالة
العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة	٣,٩١	٠,٦٩	٢١٤	٢١٣	١٩,٣١٠	**٠,٠١	دالة

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (١٩,٣١٠)، بمتوسط حسابي (٣,٩١)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه ايجابي لأراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

وتناول الباحث فيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار Kruskal - Wallis لإجابات المستقصى منهم لاختبار صحة الفرض تبعاً للدرجة الوظيفية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- اختبار كروسكال ويلز Krukal-Wallis لتحديد مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم لعينة الدراسة وفقاً للدرجة الوظيفية.

جدول رقم (٦)

قياس معنوية الإختلافات بين آراء المستقصى منهم حول العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة تبعاً للدرجة الوظيفية

باستخدام اختبار كروسكال ويلز Krukal-Wallis

القرار	Sig. (P. Value) مستوى المعنوية	Krukal-Wallis	متوسط الرتب			المحور
			مدقق داخلي	مراقب مالي	مدقق بديوان المحاسبة	
الدلالة			موظفي الجهات الحكومية	مراقب مالي	مدقق داخلي	
غير دالة	٠,٩٩	٠,١١٨	١٠٧,١٦	١١٠,٠٧	١٠٨,٥١	العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم تبعاً للوظيفة فيما يتعلق بمحور (العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة) في التخصصات الوظيفية المختلفة، حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (٠,١١٨)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

- مما يدلنا على الإتفاق في آراء المستقصى منهم تبعاً للدرجة الوظيفية.

اثبات الفرض الثالث:

تم قبول الفرض العدمي القائل لا توجد أختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

٤- الفرض الرابع:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

جدول رقم (٧)

يوضح التحقق من مدى قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة باستخدام اختبارات عينة واحدة (One Sample Test) (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						الدلالة	مستوى المعنوية
قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة	٣,٠٧	٠,٥٧	٢١٤	٢١٣	١,٨٨٤	٠,٠٦	غير دالة

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (١,٨٨٤)، بمتوسط حسابي (٣,٠٧)، وهذا يساوي المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه محايد لآراء المستقصى منهم اتفقهم لحد ما في الآراء على قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة. احيانا تقوم الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة و احيانا لا تفعل

وتناول الباحث فيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار Kruskal - Wallis لإجابات المستقصى منهم لاختبار صحة الفرض تبعاً للدرجة الوظيفية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis لتحديد مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم لعينة الدراسة وفقاً للدرجة الوظيفية.

جدول رقم (٨)

قياس معنوية الإختلافات بين آراء المستقصى منهم حول قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة تبعاً للدرجة الوظيفية باستخدام اختبار كروسكال ويلز Krukall-Wallis

القرار		Krukall-Wallis	متوسط الرتب				المحور
الدلالة	Sig. (P. Value) مستوى المعنوية		موظفي الجهات الحكومية	مدقق بديوان المحاسبة	مراقب مالي	مدقق داخلي	
غير دالة	٠,١٥	٥,٢٥٤	١١١,٢٨	١١٥,٤٥	٨٣,٠٢	١٠٧,٢٨	قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم تبعاً للوظيفة فيما يتعلق بمحور (قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة) في التخصصات الوظيفية المختلفة، حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (٥,٢٥٤)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

- مما يدلنا على الإتفاق في آراء المستقصى منهم تبعاً للدرجة الوظيفية.

اثبات الفرض الرابع:

تم قبول الفرض العدمي القائل لا توجد إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

٥-الفرض الخامس:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة

-تم اختبار الفرض من خلال: معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

أولاً: معامل الارتباط لقياس العلاقة بين: دور ديوان المحاسبة في التدقيق (كمتغير مستقل) ومدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة (كمتغير تابع).

- باستخدام معامل ارتباط بيرسون.

جدول رقم (٩)

العلاقة بين " دور ديوان المحاسبة في التدقيق و مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة باستخدام معامل ارتباط بيرسون

المتغيرات	معامل الارتباط (r)	مستوى المعنوية	النتيجة (الدلالة)
إجمالي محوري: دور ديوان المحاسبة في التدقيق ومدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة	٠,٦٤٧	**٠,٠١	دالة

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح الآتي:

- توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين إجمالي محور دور ديوان المحاسبة في التدقيق ومحور مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٦٤٧) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

اثبات الفرض:

تم قبول الفرض الاحصائي بوجود علاقة إحصائية ذات دلالة معنوية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق ومحور مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة.

ثانياً: تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة

جدول رقم (١٠)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير دور ديوان المحاسبة في التدقيق على محور مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة

معامل التحديد	قيمة "ف"		قيمة "ت"		المعطيات المقدرة β_i	المتغير المستقل
	F. test	القيمة	القيمة	مستوى المعنوية		
R^2	مستوى المعنوية	القيمة	القيمة	مستوى المعنوية		
٪٤١,٩	**٠,٠١	١٥٢,٩٣٦	٤,٣٧٨	**٠,٠١	٠,٩٢٣	الجزء الثابت
			١٢,٣٦٧	**٠,٠١	٠,٦٤٧	إجمالي: دور ديوان المحاسبة في التدقيق

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح الآتي:

١ - معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل (دور ديوان المحاسبة في التدقيق) يفسر (٤١,٩٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة)، وباقي النسبة يرجع ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢- اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (دور ديوان المحاسبة في التدقيق)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٢,٣٦٧) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام إختبار (F-test)، وحيث أن قيمة (ف) هي (١٥٢,٩٣٦) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة.

٤- اختبار اعتدالية المتغير التابع :

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري ٠,٩٩، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي.

٥ - معادلة النموذج:

مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة = ٠,٩٢٣ + ٠,٦٤٧ دور ديوان المحاسبة في التدقيق

ومن نموذج العلاقة الإنحداريه السابق ، يمكن التنبؤ بدرجات مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة ، من خلال قياس مؤشرات دور ديوان المحاسبة في التدقيق ، وتطبيق ذلك النموذج وهو يدل على أن:

-كل زيادة في مؤشرات دور ديوان المحاسبة في التدقيق قدرها (٠,٦٤٧) تؤدي الى زيادة مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة بمقدار واحد صحيح.

-مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل β (الارتباط) لبعده دور ديوان المحاسبة في التدقيق له نسبة تأثير جيدة حيث بلغ (٠,٦٤٧)، على مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة ويعتبر هذا التأثير معنوي طبقاً لمعامل التحديد R^2 الذي بلغ ٤١,٩٪.

إثبات الفرض:

نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود تأثير معنوي بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق على محور مدي التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة.

رابعاً: النتائج والتوصيات

(أ) النتائج النتائج الإحصائية

توصل الباحث إلى عدد من النتائج الإحصائية الخاصة بدور ديوان المحاسبة في التدفق علي مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة دراسة تطبيقية على الجهات الحكومية، ويمكن تلخيص أهم النتائج من خلال الإحصاء الإيستنتاجي بإثبات الفروض البحثية للدراسة كما يلي:

نتائج الفرض الأول:

تم اثبات الفرض الأول من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة one sample t-test للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى نحو التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (٢,٧٩٨) بمتوسط حسابي (٣,١١)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي لا يوجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم. تم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة.

وباستخدام اختبار كروسكال ويلز Kruskal Wallis حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (٣,٤٢٧) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥) تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن التزام الحكومة الكويتية بالإفصاح عن أهداف التنمية المستدامة ترجع لمتغير الدرجة الوظيفية، بمعنى الاتفاق في آراء المستقصى منهم.

نتائج الفرض الثاني:

بإختبار الفرض من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (٢٨,٥٠٤)، بمتوسط حسابي (٣,٧٢)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي الإتفاق بين آراء المستقصى منهم.

وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

وباستخدام اختبار كروسكال ويلز حيث بلغت قيمة " كروسكال ويلز " (١,٦٦٤)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥) بمعنى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة دور ديوان المحاسبة في مراجعة التزام الحكومة بالإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة ترجع للدرجة الوظيفية بمعنى الاتفاق في الآراء.

نتائج الفرض الثالث:

بإختبار الفرض من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى بشأن مدى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (١٩,٣١٠)، بمتوسط حسابي (٣,٩١)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي الإتفاق بين آراء المستقصى منهم.

وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول مدى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

وباستخدام اختبار Kruskal Wallis حيث بلغت قيم " كروسكال ويلز " (٠,١١٨) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥)، تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مدى وجود علاقة

بين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة وتحقيق أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة ترجع للدرجة الوظيفية بمعنى الاتفاق في آراء المستقصى منهم.

نتائج الفرض الرابع:

بإختبار الفرض من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (1,884)، بمتوسط حسابي (3,07) وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (0,05) أي الإتفاق بين آراء المستقصى منهم.

وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة.

وبإستخدام اختبار Kruskal Wallis حيث بلغت قيم "كروسكال ويلز" (5,254) عند مستوى معنوية أكبر من (0,05)، وتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن قيام الحكومة بتوفير المتطلبات المقومات اللازمة للحكومة الكويتية لضمان تحقيق الإفصاح عن أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة ترجع للدرجة الوظيفية بمعنى الاتفاق في آراء المستقصى منهم.

نتائج الفرض الخامس:

من خلال إستخدام معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط تم اختبار الفرض الخامس اتضح وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة، حيث بلغ معامل الارتباط (0,647) بمستوى معنوية أقل من (0,01).

فتم إثبات وجود علاقة إحصائية ذات دلالة معنوية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة.

وبإستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط تبين وجود تأثير معنوي بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة، ويعتبر هذا التأثير معنوي طبقاً لمعامل التحديد R^2 الذي بلغ 41,9% وتعد نسبة مقبولة، بمعنى (دور ديوان المحاسبة في التدقيق) تفسر (41,9%) من التغير الكلي في (مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة)

فتم قبول الفرض الإحصائي البديل القائل بوجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين دور ديوان المحاسبة في التدقيق وبين مدى التزام الحكومة الكويتية بأهداف التنمية المستدامة.

ب) التوصيات

- ١- تحديد مفهوم للمسئولية الاجتماعية ليعكس الواقع الاقتصادي والاجتماعي علي أن يراعي شموليته وأخذه في الاعتبار ما يلي:
 - التفرقة بين مفهوم المسئولية الاجتماعية ومفهوم العمل الاجتماعي
 - تحديد مكونات المسئولية الاجتماعية
 - تحديد الأنشطة الاجتماعية بشكل واضح ومتكامل
- ٢- لنشر الوعي والثقافة المجتمعية لمفهوم المسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية يجب اتباع الأتي:
 - التوسع في عقد المؤتمرات والندوات التي تناقش قضية المسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية ونشر وقائع الندوات والمؤتمرات في وسائل الاعلام بصورة مكثفة مما يساعد علي زيادة وعي أفراد المجتمع بالمسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية
 - تنظيم حملات واسعة النطاق للترويج لمفهوم المسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية وزيادة وعي أفراد المجتمع بالمسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية.
 - تنظيم حملات واسعة النطاق للترويج لمفهوم المسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية وزيادة الوعي لدي للأجهزة الرقابية الصغيرة والمتوسطة بأهمية هذه البرامج وأثرها علي أرباح للأجهزة الرقابية في المدى المتوسط والطويل
 - تشجيع نشر تقارير المسئولية الاجتماعية للأجهزة الرقابية علي مواقعها الإلكترونية وعقد مسابقات سنوية لاختيار أفضل التقارير الخاصة بالمسئولية الاجتماعية مما يؤدي إلي زيادة وعي المجتمع والأفراد بدور الأجهزة الرقابية في المسئولية الاجتماعية.
- ٣- يجب تضافر جهود المنظمات الدولية المعنية بالشئون البيئية والاجتماعية وكذلك المنظمات المهنية المحاسبية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية والجمعيات المحاسبية العلمية والمهنية لإرساء معيار محاسبي دولي للمسئولية الاجتماعية يكون مرشد في كيفية القياس المحاسبي للبعد البيئي والبعد الاجتماعي كإفصاح محاسبي للمسئولية الاجتماعية مع تبني تقارير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد وكذلك ارساء معيار دولي متكامل للمراجعة الاجتماعية.
- ٤- بالنسبة لمعايير تقويم الأداء الاجتماعي والبيئي بأنه يجب الاسترشاد بالمؤشرات التي تصدرها الشبكة الدولية لبادره التقارير الدولية – تقارير الإتسدام – Global Reporting initiative والتي تغطي مجالات البيئة، الجوانب الاقتصادية، حقوق الإنسان ، العمل، المنتج ، المجتمع وهي مجالات المسئولية الاجتماعية والاقتصادية.
- ٥- متابعة ما يصدر من لجنة التقارير المتكاملة الدولية من معايير بشأن التقرير الموحد للمعلومات المالية وغير المالية حتي يتسني إعداد تقارير تتماشى مع هذه المعايير
- ٦- إن مراجعة البيانات غير المالية في التقارير المتكاملة سوف يتطلب تأكيد علي صحة هذه البيانات من جهاد محايدة تقدم خدمة التأكيد بما يستلزم وجود كيانات مهنية مؤهلة لتؤدي هذه الخدمة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ١- إبراهيم المبيضين، تقارير الاستدامة أداة فاعلة لتقييم التزام المؤسسات في مجال التنمية المستدامة، ٢٠١٦، متاحة على الرابط <https://alghad.com>
- ٢- إبراهيم جبار السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر، والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٤.
- ٣- أبو حفص رواني، المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة رؤية اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة غرداية، ع (٦)، ٢٠١٤.
- ٤- أحمد حامد عبد الحليم، دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية، الفكري المحاسبي، مصر، المجلد ٢١، العدد ٢، ٢٠١٧.
- ٥- أحمد فيصل خالد، المراجعة الداخلية البيئية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات في العلوم الإدارية، المجلد ٤٠، العدد الثاني، ٢٠١٣.
- ٦- أسامة طارق عباس، دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرا الأداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج (١٥)، ع (٥١)، ٢٠٢٠، ص ٥٩.
- ٧- اعراف لقمان اللاوند، نظام المحاسبة الاقتصادية البيئية المتكامل ودوره في توفير متطلبات قياس التنمية المستدامة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة ٣٥، العدد ٩٣، جمهورية العراق، ٢٠١٢.
- ٨- الانتوساي، تطور واتجاهات المراجعة البيئية، المراجعة البيئية ودورها في عملية التنمية المستدامة للأجهزة العليا للرقابة، ورقة إرشادية، ٢٠١٢.
- ٩- باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، الأردن، ٢٠١٦.
- ١٠- جميلة الجوزي، مداخلة بعنوان، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ٢٠١٧، ص ٧.
- ١١- حاتم أحمد جعفر، نموذج تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية، دراسة حالة الجهاز المركزي للمحاسبة المصري، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق، ٢٠١٤.
- ١٢- حسين عبد العال سالم، المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة تحد جديد للمعدين والمراجعين في ضوء مبادرة الحكومة: مع دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، مصر، المجلد ٢١، العدد ٢، ٢٠١٧.
- ١٣- حسين عبد المطلب، المسؤولية الاجتماعية للشركات في المفهوم الإسلامي، ٢٠١٨، ص ١-٧٠.
- ١٤- حنان عبد الخضر، واقع متطلبات التنمية المستدامة في العراق، ارث الماضي وضرورات المستقبل، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد ٢١، المجلد ١، جامعة الكوفة، جمهورية العراق، ٢٠١١.
- ١٥- الحناوي، السيد محمود، العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للشركة في ظل التأثير المعدل لمراحل دورة حياة الشركة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، ع (١)، مج (٤)، ٢٠٢٠، ص ١.
- ١٦- خولة حسين حمدان، دور التدقيقي البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، جمهورية العراق، ٢٠١٤.

- ١٧- الدوسري مبارك، أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١١.
- ١٨- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، دور الأجهزة العليا للرقابة في المجال البيئي، مجلة القيس، الكويت، ٢٠١٤.
- ١٩- ربيع، مروة إبراهيم، إطار محاسبي مقترح لدعم الشركات في تحقيق المسؤولية الاجتماعية من منظور أخلاقي مع دراسة استطلاعية، مجلة الاسكندرية للمحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول-المجلد الثالث، ٢٠١٩، ص ص ١-٣٦.
- ٢٠- رشا الغول، المرجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ط (١)، ٢٠١٤.
- ٢١- السبيعي مفلح سعد فراج، أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المالي والأعمال، ٢٠١٧.
- ٢٢- الشبيل عون والمومني محمد، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية) المنارة، المجلد ١٩، العدد ٤، ٢٠١٣.
- ٢٣- شريف محمد على، دور الاقتصاد الأخضر في التنمية المستدامة في الوطن العربي، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٠١٤.
- ٢٤- صالح، ماهر عبد السادة، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الغذائية- معمل ألبان الديوانية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج (١٦)، ع (٥٥)، ٢٠٢١، ص ٢٠١.
- ٢٥- العازمي أحمد حسين على، مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للأنتوساي، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، ٢٠١٦.
- ٢٦- عبد العزيز سعيد عبد العزيز المعود، تفعيل دور مدققي ديوان المحاسبة الكويتي في الحد من التجاوزات المالية في المؤسسات الحكومية العامة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، ٢٠١٦.
- ٢٧- العجمي، مبارك عبد الهادي (٢٠٢١)، التكامل بين آليات التصنيع المستدام وبين أساليب المحاسبة الإدارية البيئية بهدف دعم الأداء للمشروعات التنموية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مج (٢٢)، ع (٣)، ص ٨١٦.
- ٢٨- عدنان غانم، نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢، العدد الثاني.
- ٢٩- عصام فهد العريبي، المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الانتاجية، المجلة العربية للإدارة، المجلد ٢٨، العدد ٣، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.
- ٣٠- عفت أبو بكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للأفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مجلد (٤٩)، العدد الثاني، الجزء الثاني، يوليو، ٢٠١٢، ص ١٠١-١٦٢.
- ٣١- محسن جاويش، دور ديوان المحاسبة في الرقابة البيئية لمدى لالتزام بالاتفاقيات الإقليمية والدولية في مجال البيئة البحرية، تقرير الديوان عن كفاءة وفعالية الهيئة العامة للبيئة، ٢٠١٣.
- ٣٢- محضر الاجتماع الرابع لفريق عمل البيئة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية المحاسبية، الأرابوساي، الذي تم عقده بديوان المحاسبة بالكويت، ٢٠١٢.

- ٣٣- محمد زكي على السيد، أبعاد التنمية المستدامة مع دراسة للبعد البيئي في الاقتصاد المصري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٤٧.
- ٣٤- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 101، الأساسيات، ٢٠١٦.
- ٣٥- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 101، الأساسيات، ٢٠٢٠.
- ٣٦- موسعي ميلود، التنمية المستدامة، مجلة الكترونية تصدر عن مركز العمل التنموي، ع (١٢٢)، الصار في ١ مارس، ٢٠٢٠، على الرابط التالي: <https://www.maan-ctr.org>.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- Nielsen, E, The effect of CSR performance on firm Value across global emerging markets", Doctoral dissertation, 2019.
- 2- Alsayegh, M. F, Abdul Rahman and, R. Corporate Economic, Environmental, and Social sustainability performance transformation through ESG Disclosure, Sustainability Journal, 12, 2020, p. 1-20.
- 3- Oncioiu, I., Perescu, A. G., Bilcan, F. R., Petrescu, M., Popescu, Corporate Sustainability Reporting and Financial Performance, Sustainability Journal, 12, 2020, p. 1-13.
- 4- Cheng, Mandy M.; Green, Wendy J. & Chi Wa Ko, John, The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors, Decisions, Auditing: A Journal of Practice & Theory, February, 34 (1), 2015.
- 5- Calabrese, Armando; Costa, Roberta; Leviardi, Nathan & Mernihini, Tamara, A Fuzzy Analytic Hierarchy Process Method to Support Materiality Assessment in Sustainability Reporting, Journal of Cleaner Production, 121, 2016. (1) Kend, Michael, Governance, Firm – Level Characteristics and Their Impact on the Client's Voluntary Sustainability Disclosures and Assurance Decision, Sustainability and Assurance Decision, Sustainability Accounting Management and Policy Journal, 6 (1), 2015.
- 6- Hamdan. M & Alaskha. M. Extent of Coordination and Cooperation between the Accounting bureau and the internal auditors in the Jordanian public Sector 6 (4), 2016.
- 7- Sultan, M. Evaluating the Effect of financial audit conducted by state audit bureau of Kuwait on public institutions, Accounting Organizations and Society, Vo. 32, No. 1-2, 2015.
- 8- Boiral, O., Talbot, D., and Paille, P, Leading by example: A model of organizational citizenship behavior for the environment, Business strategy and the Environment, 24 (6), 2015.
- 9- Blewit J. and Koprina H., Sustainable Business, Key Issues in Environment and Sustainability, Routledge, London, 2015.
- 10- International standards Organization (ISO), ISO14000, Meet the Whole Family, ISO, 1996, P. 1-68.

- 11- Low, I. Globalization, Environment and Social Justice, Social Alternatives, 23, No. 4, 2013, P. 37.
- 12- Roberts P. W, Wealth from waste, Local and Regional Economic development and the Environment, Geographical Journal 170, Issue, 2, 2014, P. 126.
- 13- Serpil, Senal; Gaye, Atilla; Burcu, Aslantas, The role of internal auditing in Sustainable Development and Corporate Social Reporting, Third International Symposium on Sustainable Development, Sarajevo, Bosnia, 2012.
- 14- Haji, A. A and Anifowose, M, The trend of Integrated Reporting practice in South Africa: Ceremonial or Substantive? Sustainability Accounting. Management and Policy Journal, 7 (2), 2016, p. 190.
- 15- Corporate Knights Rept, <https://www.corporateknights.com/reports/2019-world-stockexchanges,2020>.
- 16- Purushottam, Sunita, Buckle up for sustainability reporting 2.0: Here are the trends we will be seeing in 2020 available at: <https://www.cnbctv18.com>.
- 17- Adams Carol A; Muir Stephen & Hoque, Zahirul, Measurement of Sustainability Performance in the public Sector, Sustainability Accounting Management and Policy Journal 5(1): 2014.
- 18- Aktas, Rabia, Kayalidere, Koray, Kargin, Mahmyt, Corporate sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey, International Journal of Economics and Finance, 5 (3), 2013, p. 113.
- 19- Battaglia, Massimo; Bianchi, Lara; Frey, Marco & Passeti, Emilio, Sustainability Reporting and Corporate Identity Action Research Evidence in an Italian Relating Cooperative, Business Ethies: A European Review, January, 24 (1), 2015, p 52-72.
- 20- Burritt, Roger L. & Schaltegger, Stefan, Sustainability Accountability and Reporting : Fad or Trend? Accounting, Auditing & Accountability Journal 23 (7), 2010, p 829-846.