



جامعة مدينة السادات

## دور المراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية-دراسة ميدانية

أ.د محمد أحمد خليل  
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون  
البيئة والمجتمع السابق - كلية  
التجارة جامعة بنها

د. صبرة أحمد عبدالعال  
مدرس المحاسبة والمراجعة -  
كلية التجارة جامعة بنها

عبد الله يوسف عبد الله المقاطع  
محاسب أول بوزارة العدل الكويتية

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات  
المجلد السادس عشر - (عدد خاص - الجزء الثالث) - سبتمبر ٢٠٢٤م

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

خليل، محمد أحمد؛ عبدالعال، صبرة أحمد؛ المقاطع، عبدالله يوسف عبدالله،  
(٢٠٢٤)، "دور المراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية-  
دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة،  
جامعة مدينة السادات، ١٦ (خاص)، ٩٥٤ - ٩٨٠.

رابط المجلة: <https://masf.journals.ekb.eg>

## ١ / الإطار العام للبحث

### ١/١ مقدمة البحث:

أدى التطور التكنولوجي والصناعي الذي عرفه العالم في شتى مجالات الحياة إلى تحقيق معدلات تنمية كبيرة ساهمت في رفع المستوى المعيشي للإنسان، إلا أنه في الوقت ذاته أحدث اختلالاً في توازن النظام البيئي ساهم بدوره في ظهور عدة مشاكل لم تؤثر على حياة الأجيال الحالية فحسب، بل أصبحت تهدد حياة الأجيال المستقبلية، ولإيجاد حلول لهذه المشاكل عقدت الكثير من الندوات والمؤتمرات الدولية، وذلك بهدف التوفيق بين البيئة والتنمية، كان أهمها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي عقد في ريو دي جانيرو في البرازيل عام ١٩٩٢، في محاولة وضع سياسات استراتيجية صديقة للبيئة، انبثق عنها مفهوم جديد للتنمية يدعى بالتنمية المستدامة، وهو نمط تنموي يسعى إلى تحقيق الاستغلال العقلاني للموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة دون الإخلال باحتياجات الأجيال القادمة من هذه الموارد.

ففي ظل هذه الجهود ومع تنامي الوعي البيئي بين أفراد المجتمع وعلى المستوى الدولي وظهور مفهوم التنمية المستدامة أصبح لزاماً على الشركات الالتزام بدورها في المحافظة على البيئة التي تنشط فيها وأن تتبنى مدخل الإدارة البيئية كمنهج إداري يتعامل مع المشاكل البيئية لتطوير عملية تقويم أداء الشركات من منظور أهداف التنمية المستدامة، فأصبحت الشركات تقوم بإعداد ونشر تقارير التنمية المستدامة تغطي الأمور البيئية والاجتماعية والاقتصادية لإظهار الشفافية في السياسات المتبعة وقدرتها على تحقيق التنمية المستدامة، ونتيجة لتزايد اهتمام الأطراف ذات المصلحة في الشركة من مساهمين ومقرضين وغيرهم بمدى مصداقية هذه التقارير<sup>(١)</sup>.

وتتبع أهمية التنمية المستدامة باعتبار أن البشرية مركز اهتمامها، حيث أنها تستجيب لاحتياجات الجيل الحالي دون التأثير على قدرة الأجيال القادمة في توفير سبل العيش الكريم، كما تتجلى أهميتها في أن الشركات التي تتبنى التنمية المستدامة تحقق العديد من الفوائد وخلق ميزة تنافسية، وخفض التكاليف وزيادة العوائد، فالمؤسسات التي تطور منتجاتها تقدم حلاً جديداً لمشاكل قديمة وسوف يؤدي هذا التطوير إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج المستوى نفسه من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي واقتصادي إيجابي.

وعلى الجانب الآخر تعتبر المراجعة الداخلية من الوسائل الهامة لإدارة أي مؤسسة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية فيها بالسياسات المالية والإدارية، حيث عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) *the Institute of Internal Auditors* بأنها وظيفة تقييم معتمدة، تنشأ من داخل المؤسسة لاختبار وتقييم أنشطتها، باعتبارها خدمة للمؤسسة، بهدف مساعدة موظفي المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتها بفعالية، وذلك من خلال تقديم التحليلات، والتقييمات، والتوصيات، والمشورة والمعلومات الخاصة بالأنشطة التي تتم مراجعتها<sup>(٢)</sup>.

ومما سبق أصبحت المراجعة الداخلية من أبرز الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة نظراً لدورها الفعال في مساندة الإدارة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(٣)</sup> أن الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في مجال الرقابة الداخلية على الأنشطة البيئية كأحد أبعاد التنمية

(١) أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، الطبعة الأولى، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، مصر، 2007، ص. ١٠

(٢) عفاف اسحق أبو زر، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، المؤتمر المهني الدولي حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله، فلسطين، ص ٨٠:٧، نوفمبر، ٢٠١٢

(٣) المرجع السابق، ص ٨٠:٧

المستدامة، يشمل المشاركة في تصميم نظم المحافظة على البيئة، واستخدام سجلات لإحكام الرقابة على المخلفات بأنواعها، واعداد تقرير الأداء البيئي، كما أن هناك دور توكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية، والذي يتضمن التنسيق، أو المشاركة في عمليات التحقق من تقارير للمسئولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة، كما تبرز أهمية الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في مجال ادارة مخاطر النواحي البيئية للتنمية المستدامة حيث يشمل تقييم مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية ومدى الإفصاح عنها بالشكل الملائم، والحفاظ علي وتطوير إدارة المخاطر، وإضفاء الثقة على نظم إدارة المخاطر الخاصة بأنشطة الشركة، والتحقق من تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر بناء على بيانات فعلية وحقيقية عن أنشطة الشركة، وإصدار نسخة مبدئية من تقرير مراجعة الأنشطة البيئية للشركة، وهنا يجب أن توافق الادارة على توقيت تنفيذ أي اشتراطات تم تحديدها في التقرير ويجب تحديد مسؤولية التنفيذ، والتحقق من مدى دقة تقرير المراجعة، وتحديد معدلات القدرة على تحمل المخاطر، بالإضافة إلى تحديد رد الفعل تجاه المخاطر التي تواجهها الشركة. ويحاول الباحث في هذا البحث التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل التنمية المستدامة في الشركات الكويتية وذلك وفقاً للجهود الرامية التي تقوم بها دولة الكويت في تحقيق التنمية المستدامة في إطار رؤية الكويت ٢٠٣٥.

٢/١ مشكلة البحث:

واجهت التقارير المالية العديد من الانتقادات بعد انهيار عدد كبير من منشآت الأعمال، بسبب ضعف إفصاح تلك المنشآت عن المعلومات غير المالية في تقاريرها السنوية، ولعدم تطرق التقارير المالية للمعلومات التي تفصح عن الأبعاد البيئية والاقتصادية والاجتماعية، مما جعلها غير ملائمة لقياس الأداء البيئي لمنشآت الأعمال كونها صممت لقياس الأداء المالي، ومن ثم لا ترصد انعكاسات أداء الأعمال على البيئة كما أنها تهتم بقياس الموارد المالية لمنشآت الأعمال دون اخذ الموارد البيئية المستخدمة بعين الاعتبار الأمر الذي يؤدي إلى عدم القدرة على معالجة الالتزامات البيئية بالشكل الصحيح والوقت المثالي بسبب وجود صعوبة عند اعداد التقارير البيئية المالية وصعوبة القياس المحاسبي لآثار الأنشطة على البيئة الطبيعية بشكل مالي ومن هنا كان من الضروري توسيع نطاق الوظيفة المحاسبية ليشمل معالجة المعلومات البيئية وضرورة افصاح المنشآت عن البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية والاجتماعية من خلال تقارير الاستدامة<sup>(٥)</sup>

ونظراً لأهمية تقارير الاستدامة فقد تزايد الاهتمام الدولي بشأن الإفصاح عن استدامة الشركات، وظهر ذلك من خلال تزايد عدد المبادرات الدولية، التي تدعم الإفصاح عن استدامة الشركات، ومن أمثلة هذه المبادرات؛ قمة الأرض التي نظمتها الأمم المتحدة عام ١٩٩٢، والميثاق العالمي للأمم المتحدة الصادر عام ٢٠٠٢، وقمة الأرض المنعقدة عام ٢٠٠٢، وقمة عام ٢٠١٢ والتي تسمى قمة Rio 20 والتي أكدت على تعزيز الاقتصاد الأخضر، من أجل دعم التنمية المستدامة، والمبادرة العالمية لإعداد التقارير، التي كان آخر إصدار لها G4 عام ٢٠١٣<sup>(٥)</sup>

(٥) عوض، أمال محمد محمد، تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الأعمال المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠١٧، ص. ١٢١٨

(٥)Giovannoni, E. & Fabietti G, What is Sustainability? A Review of the Concept and its Applications. Springer International Publishing Switzerland,2014, p.22

وفي هذا السياق اشارت إحدى الدراسات<sup>(٧)</sup> إلى أن أهمية تأكيد تقارير الاستدامة تنبع من احتمال وجود تحيز وعدم موضوعية من قبل المنشأة المعدة للتقرير، والذي يمكن أن يتحقق من خلال قيام المنشأة بالإفصاح الانتقائي، فهي تعتمد الإفصاح عن الجوانب الإيجابية من الأداء المستدام الخاص بها، بينما تغفل تماماً الجوانب السلبية التي يكون لها تأثيرات سيئة على البيئة والمجتمع. وأن تأكيد تقارير الاستدامة يساعد في الحد من الإفصاح الانتقائي، بما يحقق الاعتمادية على هذا النوع من التقارير في تلبية احتياجات المستخدمين من معلومات.

مما دعي إلى ضرورة وجود المراجع الداخلي كطرف داخلي -على دراية بطبيعة عمل منظمة الأعمال ولديه قدرة عالية على فحص دوافع الإدارة من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر - يساعد على تحقيق فعالية أبعاد التنمية المستدامة وضمان جودة هذه التقارير وخلوها من الدوافع الانتهازية، وخاصةً مع ظهور منظور جديد لمسئوليات المراجع الداخلي وتوسيع مجال عمله ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والإدارة الإستراتيجية والخدمات وقد أشار أيضاً معهد للمراجعين الداخليين (IIA, 2012)<sup>(٨)</sup> (وفقاً لمعيار إدارة المخاطر رقم ٢١٢٠) إلى ضرورة تقييم المراجعة الداخلية لمدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر وتحديد مدى للمساهمة في تحسينها، حيث توفر المراجعة الداخلية توكيدا موضوعيا للإدارة عن فعالية إدارة المخاطر في محورين اثنين وهما:

- مدى تصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر، تقييم المخاطر التي تواجه الشركة، ومدى فعالية الاستجابة أو رد فعل الشركة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها.
- خدمات استشارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر وستقوم المراجعة الداخلية هنا بالتركيز على الدور التوكيدي لإدارة المخاطر إذا كانت الشركة تستعين بمصادر خارجية في تقديم خدمات إدارة المخاطر وذلك بدلا من الاعتماد على الأنشطة والخدمات الاستشارية في هذا المجال.

**في ضوء ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث في التساؤلات التالية:**

- 1- هل تقوم الشركات الكويتية بالقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي)؟
- 2- ما هي الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية وتؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة بالشركات الكويتية؟
- 3- إلى أي مدى يمكن أن تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة بالشركات الكويتية؟

٣/١ الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث: ويمكن عرض هذه الدراسات كما يلي: -

(1) دراسة (Lenssen, et al, 2011)<sup>(٩)</sup>

**بعنوان: التأكيد عن الاستدامة والمراجعة الداخلية في الأسواق الناشئة:** وهدفت هذه الدراسة إلى التأكيد على أهمية دور المراجع الداخلية في إضفاء تأكيد معقول وإضافة قيمة لأصحاب المصالح بخصوص تقارير الاستدامة وخاصة مع تزايد إدراك مديري منظمات الأعمال لأهمية

(٦)Cohen, R. Jeffrey and Simnett, Roger, CSR And Assurance Services: A Research Agenda, Auditing, A Journal Of Practice And Theory, Vol. 34, No.1,2012, P. 60.

(٧)Institute of Internal Auditor (IIA), Op. Cit

(٨)Lenssen, G., Blagov, Y., Bevan, D., Ridley, J., D'Silva, K. and Szombathelyi, M. ), "Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets", Corporate Governance, Vol. 11 No. 4,2011 pp. 475-488.

التقرير عن أبعاد الاستدامة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي) مما يساعد في النهاية على تفعيل حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة. وقد توصلت الدراسة إلى أن ضرورة الحصول على تأكيد معقول من قبل المراجع الداخلي لأصحاب المصالح داخل وخارج المنظمة حول تطبيق أبعاد الاستدامة الثلاثة مما يساعد على خلق قيمة مضافة لأصحاب المصالح بجانب المراجع الخارجي، وأن اغفال هذا الدور يقلل من فعالية تطبيق برامج الاستدامة نظراً لقدرة المراجع الداخلي على تفهم الجوانب الداخلية وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنظمة.

## (2) دراسة (Shehata, 2014) <sup>١٥</sup>

**بغنوان: دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر التنمية المستدامة للشركات في الشركات المدرجة في مصر:** وهدفت هذه الدراسة إلى لفت الانتباه إلى فجوة التوقعات في دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الاستدامة والتعرف على الأدوار الجديدة للمراجعة الداخلية وقد تأتي أهمية هذا البحث في صعوبة الحصول على معلومات حول طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية في الممارسة العملية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتجاه نحو سد فجوة التوقعات فيما يتعلق بأداء المراجع الداخلي في تحقيق دوره في إدارة مخاطر الاستدامة من خلال قيامه بتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية فيما يتعلق بإدارة مخاطر أنشطة الاستدامة.

## (3) دراسة المحجوب، أبو شعالة (٢٠١٧) <sup>١٥</sup>

**بغنوان: أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب (دراسة حالة):** وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الليبية وذلك من خلال التعرف على المفاهيم الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ضمن تحديات التنمية المستدامة في الشركة، وكذلك دراسة واقع الممارسات العملية للمراجعة الداخلية ضمن تحديات التنمية المستدامة في ليبيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن تحقيق التنمية المستدامة يتطلب تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي فضلاً عن الأداء المالي لتحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة كما أثبتت دور أنشطة المراجعة الداخلية بشكل كبير في تحقيق التنمية المستدامة مما يؤثر على قدرتها على المشاركة في تطبيق متطلبات التنمية المستدامة وأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالشركة

## (4) دراسة بعنوان العريبي والمقريف (٢٠١٧) <sup>١٥</sup>

**بغنوان: دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة:** وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي من خلال دراسة ميدانية على عينة من الشركات الليبية، بالإضافة إلى معرفة مدى توفر الشهادات الأكاديمية والمهنية للمراجعين الداخليين للقيام بهذا الدور. وقد توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك دور للمراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي

(Shehata Shehata Elsayed, 'The Role Of Internal Audit In Risk Management Of Company Sustainable Development In Listed Firms In Egypt', Proceedings Of 6th Annual American Business Research Conference 9-10 June 2014, Sheraton Laguardia East Hotel, New York, USA)

(حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب (دراسة حالة)، مجلة دراسات واقتصاد الأعمال، مجلد (٥)، ليبيا، عدد خاص، مارس ٢٠١٧، ص ص ١٧٠-١٨٠.)  
(عبد الفتاح عثمان العريبي ومحمد محمد المقريف، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد الرابع/ العدد الأول، ٢٠١٧، ص ص ٣٨١-٤٠٠.)

في الشركات النفطية قيد الدراسة، وتوصلت أيضاً إلى أنه ليس لدى المراجعين الداخليين الشهادات المهنية التي تؤهلهم للقيام بهذا الدور"، وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بالمراجعة البيئية والعمل على تأهيل المراجعين الداخليين في مجال المراجعة البيئية للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، بالإضافة إلى إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تساهم في زيادة المعرفة حول موضوع الدراسة.

### (5) دراسة الشعباني (٢٠١٨) ١٧

**بمعنوان: دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية:** وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مراجعة البعد البيئي في منشآت الأعمال المصرية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال دراسة مدى التزام منشآت الأعمال بالمراجعة البيئية لأغراض التنمية المستدامة والأبعاد المتعددة للتنمية المستدامة والمراجعة البيئية ودورها في دعم تقارير التنمية المستدامة. وقد توصلت الدراسة إلى أن منشآت الأعمال المصرية تطبق مراجعة البعد البيئي سواء من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الالتزام البيئي، وتطبق بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة وأن هناك إدراك كبير جداً للأدوار المهمة لمراجعة البعد البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الأعمال ذات الاهتمام العالمي بالبيئة بالاستعانة بالخبراء البيئيين لإضفاء الثقة والمصداقية على تقرير مراجعة الأداء البيئي.

### (6) دراسة (أمين، الشمري ٢٠٢٣) ٥٢

**بمعنوان: أهمية التدقيق الداخلي الرشيقي في تحقيق التنمية المستدامة:** وهدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم التدقيق الداخلي الرشيقي والتنمية المستدامة ودور التدقيق الداخلي الرشيقي في تحقيق التنمية المستدامة ونشأت الاساليب الرشيقة في منتصف التسعينات من القرن الماضي كرد فعل على الاساليب التقليدية الصعبة والتي تم انتقادها بسبب الصلابة وعدم القدرة على الاستجابة بمرونة للتغيرات. وقد توصلت الدراسة إلى ان تطبيق التدقيق الداخلي الرشيقي يمكن اعتباره أداة لأسلوب عمل جديد في التدقيق الداخلي التقليدي، يمكن ان يؤدي الى اضافة المزيد من القيمة سواء لتقرير المدقق الداخلي او للفريق نفسه او للعملية بأكملها.

#### ٤/١ أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في تطبيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية.

**ويشتق من هذا الهدف الرئيسي مجموعه من الاهداف الفرعية على النحو التالي :**

- التعرف على محاور وأبعاد وخطوات تطبيق التنمية المستدامة في الواقع المعاصر.
- الوقوف على طبيعة تطبيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية
- التعرف على الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية.
- الوقوف على مدى تفعيل المراجعة الداخلية بأبعادها الحديثة في الشركات الكويتية.
- اختبار دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التنمية المستدامة على عينة من الشركات الكويتية.

#### ٥/١ أهمية البحث:

(٢) الشعباني، منى محمد علي. "دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس مج ٢٢، ٣٤ (2018)، ص ص ٢٥٤:٣١٦.

(٣) أمين، هند، سعاد الشمري، أهمية التدقيق الداخلي الرشيقي في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية دجلة الجامعة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، مج ٦، ع ٢، نيسان ٢٠٢٣.

أ- الأهمية العلمية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها العلمية في كونها تسير التوجهات البحثية في دراسة العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وتحقيق التنمية المستدامة من خلال دراسة أثر تفعيل المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة وسد الفجوة البحثية في هذا المجال نظراً لحدثة هذا الاتجاه في الواقع المعاصر وندرة الأبحاث المتعلقة به.

كما يستمد هذا البحث أهمية عملية كونه يسعى إلى المساهمة في تطوير دور المراجعة الداخلية في مجال استدامة الشركة خاصة في ظل ندرة الأبحاث التي ترتبط بهذا المجال في الوقت المعاصر نظراً لتبني دولة الكويت استراتيجيات تحقيق التنمية المستدامة.

ب- الأهمية العملية: وتمثل الأهمية العملية في مساهمة الدراسة في تفعيل الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في تفعيل التنمية المستدامة في الشركات الكويتية نظراً لتبني دولة الكويت استراتيجيات تحقيق التنمية المستدامة في رؤية دولة الكويت ٢٠٣٥.

#### ٦/١ حدود ونطاق البحث:

أ- سوف يتناول الباحث فقط الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية حيث انها ذات صلة بتحقيق ابعاد التنمية المستدامة.

ب- لن يتناول الباحث أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي) إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.

#### ٧/١ فروض البحث:

أ- تهتم الشركات الكويتية بتفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية في مجالات الحوكمة والرقابة والخدمات الاستشارية.

ب- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر، إضافة قيمة، الحوكمة) وتحقيق ابعاد التنمية المستدامة.

#### ٨/١ منهجية البحث:

يمكن للباحث تناول منهجية البحث من خلال العناصر التالية:

(أ) نموذج البحث:

سوف يعتمد الباحث على النموذج الإيجابي Positive Model والذي يركز على تفسير نتائج البحث الميدانية والنظرية، ويعتبر النموذج الإيجابي هو النموذج الملائم لتحقيق هدف البحث حيث يستخدمه الباحث في التفسير والتحليل والتنبؤ بمحددات دور المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة.

(ب) منهج البحث:

(١) المنهج الاستقرائي: عند تناول الإطار المفاهيمي للمراجعة الحديثة والوقوف على الاتجاهات الحديثة في هذا المجال، وكذلك التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف تحقيق التنمية المستدامة.

(٢) المنهج الاستنباطي: في اختبار الفروض عن طريق معرفة مدى الفائدة المتوقعة من تفعيل أهداف المراجعة الداخلية الحديثة في تحقيق التنمية المستدامة بالتطبيق على الشركات الكويتية.

(ج) وسيلة البحث:

يعتمد الباحث في تحليل النتائج على إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات العاملة الكويتية للوصول على دور المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة.

## ٩/١ خطة البحث:

في إطار محاولة الباحث الاجابة عن التساؤلات البحثية، ولتحقيق هدف البحث تم تقسيم البحث في السياق التالي:

- ١ / الإطار العام للبحث
- ٢ / الإطار الفكري للمراجعة الداخلية
- ٣ / علاقة المراجعة الداخلية بتحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية
- ٤ / الدراسة الميدانية.
- ٥/النتائج والتوصيات
- ٦/مراجع البحث

## ٢ / الإطار الفكري للمراجعة الداخلية

### مقدمة:

نتيجة للتوسع الكبير في الشركات والتعقيد في عملياتها، والفصل بين ملكية الشركة وإدارتها وظهور الشركات المساهمة جعل المسؤولية الأساسية عن حماية أصول الوحدة، ومنع واكتشاف الأخطاء والغش، تقع على عاتق الإدارة ، مما دفعها إلى الاهتمام بوضع نظام فعال للرقابة (٤) في ظل هذه العوامل لم يعد يمكن الاكتفاء بالمراجعة السنوية الذي يقوم بها المدقق الخارجي، فبرزت الحاجة إلى المراجعة المستمر لجميع الجوانب التشغيلية للمنشأة، نتيجة لذلك فقد اقتضى الأمر ضرورة القيام بالمراجعة الداخلية من قبل شخص متخصص ومؤهل علمياً ومهنيّاً لأداء هذه الوظيفة الهامة ويعتبر مفهوم المراجعة الداخلية من المفاهيم الجدلية في الأدب المحاسبي يمكن عرضه في السياق الآتي:

### ١/٢ مفهوم المراجعة الداخلية:

تأكيداً لحيوية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية، فإن الهدف منه أصبح خدمة المنشأة والعاملين فيها ويشير معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى أنه نظراً لأن "مهنة المراجعة الداخلية هي الصوت العالمي والسلطة المعترف بها والقائد المعترف به"، فقد أقر معهد المراجعة الداخلية بأن الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي من خلال التعريف المخصص لهذه الوظيفة: "المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي للتأكد والاستشارات يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة. فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع نهج منضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (٥).

### ٢/٢ المراجع الداخلي:

هو موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة إدارة المؤسسة، استقلاليتّه تكون محدودة وغير كاملة. وهو مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقارير مراجعته إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة. وتختلف مسؤوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب الشركة أو المؤسسة. فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة الإجرائية، أما في

(٤) احمد حسين علي حسين، " نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية "، الاسكندرية مكتبة الاشعاع الفني، ١٩٩٧، ص ٩٨.

(٥) المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، معهد المراجعين الداخليين-2017-ippf/2017/ippf-mandatory-guidance/site/globalassets/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-arabic.pdf

منشآت أخرى، فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل إجراء المراجعة التشغيلية ومراجعة نظم الكمبيوتر<sup>(٦)</sup>.  
٣/٢ الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به شخص متخصص داخل المنشأة، وهي وسيلة فعالة تهدف إلى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ سياسات الإدارة التي تكفل الحاجة للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية والهادفة للحصول على أكبر كفاية إنتاجية، كما عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة المراجعة الداخلية بأنها (نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسن عمليات المنشأة حيث أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسن فعالية عمليات دراسة المخاطر والرقابة والحوكمة)<sup>(٧)</sup>.

### ٣/ الإطار الفكري للتنمية المستدامة وموقف المراجع الداخلي منها

#### ١/٣ مفهوم التنمية المستدامة:

تعرف التنمية المستدامة بأنها "التنمية التي تلبى احتياجات الجيل الحاضر دون التضحية أو الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها"<sup>(٨)</sup>، وبعبارة أخرى؛ فإن التنمية المستدامة تسعى إلى ضمان جودة الحياة بصفة عامة للأفراد والجماعات من خلال التنمية الاقتصادية<sup>(٩)</sup>، كما تعرف التنمية المستدامة بأنها "استهلاك المنشأة لمواردها بما يؤدي إلى تحقيق نمو صافي الحقوق بها، وتحقيق حجم ملائم من التدفقات النقدية وبما يؤدي إلى استمرار المنشأة خلال الفترة المحاسبية القادمة"<sup>(١٠)</sup>.  
وهناك دراسة أخرى عرفت التنمية المستدامة "بأنها الاستدامة التي تعظم من قيمة المساهمين في الشركة من خلال تبني الفرص وإدارة المخاطر الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وعلى الشركة أن تأخذ بنظر الاعتبار المجتمع والبيئة نتيجة الأعمال التي تقوم بها لغرض استمراريتها على المدى البعيد"<sup>(١١)</sup>.

بالإضافة إلى ما سبق فقد عرف أحد الباحثين التنمية المستدامة على أنها (٢) ممارسة محاسبية لقياس أداء الوحدة الاقتصادية نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة والإفصاح عن هذا الأداء وتحمل المسؤولية أمام الأطراف المعنية الداخلية والخارجية ويشمل تناول التأثيرات الاقتصادية والبيئية

(٦) الشيشيني، حاتم محمد، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ٢٠٠٧، ص ٢٨.

(٧) القباني، ثناء علي، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠١١، ص ٣١.

(٨) WCED (World Commission on Environment and Development), Our Common Future, Oxford: Oxford University Press, 1987, pp. 8- 43

(٩) قاسم، خالد مصطفي، إدارة البيئة والتنمية المستدامة، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ٢٠١٠، ص ١٨.

(١٠) الحسن، أحمد فرغلي، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦.

(١١) Pinchuk, Natallia, Corporate sustainability assessment methodology, 2011, p.13

Available at:  
[https://www.researchgate.net/publication/279820286\\_Corporate\\_sustainability\\_assessment\\_methodology](https://www.researchgate.net/publication/279820286_Corporate_sustainability_assessment_methodology)

(١٢) وهيب، محمد السيد علي، التنمية المستدامة في نظم معلومات الحسابات القومية، مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٠ (العدد الرابع- الجزء الثاني)، ٢٠١٩، ص ٣٢.

والاجتماعية وينبغي أن يوضح هذا التقرير بدقة وموضوعية أداء الوحدات الاقتصادية المعدة لهذا التقرير فيما يتعلق بالاستدامة متضمناً المساهمات الايجابية والسلبية، وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة، يتم إعداد التقارير على نحو يكشف النتائج التي حدثت أثناء الفترة التي يغطيها التقرير ضمن سياق التزامات الوحدة الاقتصادية واستراتيجياتها ومنهجيتها الإدارية ويمكن استخدام هذه التقارير للأغراض التالية:

• تحديد المستوى الخاص بالاستدامة المتعلقة بالقوانين والقواعد ومعايير الأداء والمبادرات التطوعية.

• عرض كيفية تأثير الوحدة الاقتصادية وتأثرها بالتوقعات فيما يتعلق بالتنمية المستدامة.

• مقارنة الأداء داخل الوحدة الاقتصادية مع أداء الوحدات الأخرى ضمن إطار زمني.

### ٢/٣ التنمية المستدامة في ضوء التقارير المتكاملة:

تظهر أهمية التقارير المتكاملة للأعمال من خلال ما أكدت عليه الكثير من إصدارات المنظمات المهنية على أهمية تلك التقارير كمدخل يمكن من خلاله التغلب على قصور نموذج الإفصاح المالي، ولعل أهم هذه الإصدارات ما جاء بمسودة مشروع الإطار العام للتقارير المتكاملة للأعمال (IIRC, 2013) والصادر عن اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة للأعمال والتي تضم في عضويتها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكذلك معيار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (IOS 14064) international standard organization والمبادرة العالمية للتقارير المالية (GRI 4٢٠١٣) Global Reporting Initiative، وقد أوصت جميع هذه الإصدارات بضرورة قيام أي شركة بالتقرير السنوي عن نتائجها المالية بالإضافة إلى التقرير عن الآثار الإيجابية والسلبية المتعلقة بأنشطة وأعمال تلك الشركة، وفي ظل هذا الزخم من هذه الإصدارات وتأكيدهما جميعاً على أهمية هذه التقارير سوف يقوم الباحث باستعراض مجموعة من النقاط الأساسية على النحو التالي (٢):

### ١/٢/٣ نشأة التقارير المتكاملة:

على الرغم من أن العالم أصبح صغير بفضل التكنولوجيا والاتصالات التي سهلت عملية الحصول على المعلومات إلا أن هناك كثير من الشركات تحتفظ على المعلومات المتعلقة بها وتقتصر عملية نشر معلوماتها على البيانات المالية فقط. بدأت فكرة التقارير المتكاملة في عام 2009 عندما ناشدت الأمم المتحدة كل من الإتحاد الدولي للمحاسبين ومؤسسة مبادرة التقارير العالمية لتشكيل لجنة للإشراف على وتطوير إطار عالمي للتقارير المتكاملة، في العام 2013 تم طرح إطار التقارير المتكاملة (٣).

### ٢/٢/٣ مفهوم التقارير المتكاملة:

يرى كل من (Nida & Can, ٢٠١٤) (٤) أن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يغطي البعد المالي وبعد الاستدامة معا علاوة على أنه يربط الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة للشركات

(٣) لونس، وليد حمدي الحسيني، دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مجلد ١٢، ع ٣، ٢٠٢١، ص ١٧٠.

(٢) Tazdait, Ali, *maitrise du système comptable financier*, 1er Ed ACG, Alger 2009, p.23

(٤) Can K. and Nda T., " Integrated Reporting for Turkish Small and Medium – Sized Enterprises ", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No. 1, January, 2014, pp. 358-36, Electronic copy Available at: www.hramrs.com.

بأدائها المالي، فهو يربط الماضي بالحاضر والمستقبل، خاصة إذا تضمن إفصاح عن الأداء الاستراتيجي للشركة وسمعتها، والمخاطر التي تواجهها.

وفي ذات السياق تري دراسة أخرى<sup>(٢٦)</sup> أن فكرة هذا التقرير تقوم على تجميع التقارير التي تصدرها الشركات بشكل مستقل مثل التقارير المالية، وتقرير الحوكمة، وتقرير الأداء البيئي، وتقرير المسؤولية الاجتماعية، في إطار أو تقرير واحد يعرف بالتقرير المتكامل للأعمال. وفي السياق ذاته أشارت دراسة أخرى<sup>(٢٧)</sup> إلي تعريف التقارير المتكاملة من خلال توصيات ما يعرف بـ (The King III Report) المعتمد من لجنة تداول الأوراق المالية بجوهانسبرج والمتعلق بمبادئ حوكمة الشركات كجزء أساسي من متطلبات القيد لديها بأنه "تمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة المالي والاستدامة على حد سواء، كما أشارت نفس الدراسة إلي تعريف اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة بالمملكة المتحدة بأنه "تقرير يجمع المعلومات الجوهرية عن إستراتيجية الشركة والحوكمة، والأداء والآفاق، بحيث يعكس السياق الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي تعمل في نطاقه الشركة، كما أن التقرير يعتبر تمثيل واضح وموجز عن كيفية خلق القيمة الحالية والمستقبلية".

ويرى الباحث أن مدخل التقارير المتكاملة للأعمال قد لاقى اهتماماً أكاديمياً حديثاً نسبياً، ويمكن القول أن هذه التقارير تعد وسيلة لتوصيل المعلومات المالية والنوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي والاستدامة، والحوكمي، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصالح من خلال تخفيض أخطار المعلومات ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم والحفاظ على القيمة.

### ٣/٣ دور المراجعة الداخلية لتحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية

إن التحدي الكبير لمستويات التأكيد التي يتم توفيرها أمر حيوي وهام لمستقبل خدمات التأكيد بصفه خاصه، ولصالح مهنة المراجعة بصفه عامه، وفي ظل التجارب الرائدة لبعض الدول في مجال التقارير المتكاملة للأعمال مثل جنوب افريقيا، فنلندا والإمارات العربية المتحدة، يلاحظ أن هذا النوع من التقارير يمر بمراحل تطور مستمرة من حيث المحتوى الإعلامي لهذه التقارير بما يتناسب مع توجهات الشركات، وإستراتيجية الأعمال والأهداف طويلة الأجل في هذه الدول، من خلال ممارسات الإفصاح غير المالي وفي ضوء ما تقدم سوف يتم تناول النقاط التالية في هذا المبحث:

#### ١/٣/٣ مفهوم مهام التأكيد:

قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB, ٢٠١٢) بتعريف مهمة التأكيد على أنها "مهمة يقوم بها المراجع الداخلي بغرض التوصل إلى أساس لتعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين المرتقبيين - بخلاف الطرف المسؤول - عن نتائج تقييم أو قياس التقرير محل التأكيد، في ضوء مجموعة من المعايير، وتمثل نتائج تقييم وقياس التقرير محل التأكيد في المعلومات التي يتوصل إليها مقدم التأكيد نتيجة تطبيق المعايير".

وقد اتفقت احدى الدراسات الأكاديمية<sup>(٢٨)</sup> على أن مهام التأكيد هي مهام مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين وتطوير جودة المعلومات لأغراض متخذ القرار وصولاً إلى تحسين الأداء.

(26)Harvard Business School., " Executive Summaries – a Workshop on Integrated Reporting: framework and Action Plan ", Available at www.hbs.edu.

(27)Abeysekera, I., "A template for integrated reporting, Journal of Intellectual Capital. ", issue. 12, Vol. 2, 2010, 2013, PP: 227-245.

(28) Kolk, A., and Perego, P. , " Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation “, Business Strategy and the Environment, vol. 19, no. 3, 2020, pp: 182-198.

في حين يرى أحد الباحثين<sup>(٩)</sup> أن وظائف المراجعة الداخلية تشتمل على وظيفة تأكيدية حيث تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات. وتحدد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد بواسطة المراجع الداخلي، ويوجد ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (الشخص أو المجموعة المشاركة في العملية، الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم) (المراجع الداخلي)، الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم.

وبالتالي تتضح أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في كونها شاملة لكافة عمليات المنشأة ومستمرة على مدار العام، وتعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى تواجد المراجع الداخلي الدائم في المنشأة الأمر الذي يجعله مطلع على كل نواحي النشاط والإجراءات<sup>(١٠)</sup>

٢/٣/٣ دوافع ومحركات التأكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال:

تعمل التقارير المتكاملة للأعمال على إعطاء صورة أكثر وضوحاً وشفافية عن أداء المنشأة بما يساعد الأطراف أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين على اتخاذ قرارات أكثر دقة، وفي هذا الشأن قام أحد الباحثين<sup>(١١)</sup> بدراسة مجموعة من العوامل والتي تعد دافعة أساسية للمنشأة نحو خدمات التأكيد للتقارير المتكاملة للأعمال وذلك من خلال اختيار قاعدة بيانات تعمل على ٣١١ قائمة تأكيد خلال الفترة من ٢٠٠٨ وحتى عام ٢٠١٢، وقد أسفرت نتائج هذه الدراسة عن مجموعة من الدوافع والمحركات نحو التأكيد المهني على التقارير المتكاملة للأعمال والتي تضمنت الآتي:

- أ- إذا كانت المنشآت تعمل في دول تتأثر باحتياجات ورغبات أصحاب المصالح.
- ب- إذا كانت المنشآت تعمل في ظل أنظمة قانونية قوية.
- ت- إذا كانت المنشآت لها اهتمامات كبيرة بالنواحي الاجتماعية.
- ث- إذا كانت المنشآت بحاجة إلى دعم وتعزيز مصداقيتها أمام المجتمع.

وفي نفس السياق قام أحد الباحثين<sup>(١٢)</sup> بدراسة تتعلق بذات الشأن وذلك باختبار قاعدة بيانات اشتملت على مجموعة من التقارير المتكاملة للأعمال في الفترة ما بين ٢٠٠٩ وحتى عام ٢٠١٢ وقد أكدت تلك الدراسة على نفس نتائج الدراسة السابقة إلا أنها اختلفت معها في كون الإقبال على خدمات التأكيد يكون أكبر في المنشآت العاملة في دول بها أنظمة قانونية ضعيفة، ولهذا فقد توصلت الدراسة إلى أن خدمات التأكيد يمكن أن تستخدم كأداة لضمان تحقيق الرقابة على مصداقية المعلومات المفصح عنها في ظل الأنظمة القانونية الضعيفة".

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه بصرف النظر عن حالة الأنظمة القانونية من حيث القوة أو الضعف التي تعمل في محيطها المنشأة إلا أن هناك مجموعة من الدوافع التي تقف وراء الحاجة إلى تأكيد التقارير المتكاملة للأعمال لعل أهمها:

- أ- الطلب المتزايد من قبل العديد من أصحاب المصالح بتأكيد التقارير المتكاملة للأعمال، وذلك نظراً للشك الذي يساور هؤلاء في المعلومات المقدمة إليهم من واقع تلك التقارير، وحاجتهم الدائمة إلى

(٩) الورودات، خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ٢٠١٧، ص ١٦.

(١٠) سواد، زاهره عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرياء، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠٠٩، ص ٩٠.

(١١) Simnett, R. , " Assurance of Sustainability Reports: Revision of ISAE and Associated Research Opportunities ", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, vol . 3, no .1, 2016, pp: 89-98.

(١٢) Perego, P., " Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting "، International Journal of Management, vol. 26, no 3,2020, pp: 412 - 428.

معلومات دقيقة عن الأداء الكلي للمنشأة، وذلك لاستخدامها في عمليات صنع القرارات، خاصة قرارات الاستثمار.

ب- رغبة المنشأة في توصيل رسالة لأصحاب المصالح مفادها أن المنشأة معنية بدقة تلك التقارير، وتسعى دائماً إلى عرضها بشكل يبعث على الإحساس والشعور بالاطمئنان لدى أصحاب المصالح وبناء علاقات قوية معهم.

ت- سعي المنشأة الدائم نحو التطوير والتحسين المستمر لأنظمة ومقاييس أدائها وأنظمة إعداد تقاريرها بما يمكنها من تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي تواجهها.

٣/٣/٣ دور المراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الكويتية:

يمكن إبراز دور المراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة في كل خطوة من خطوات التنمية المستدامة في السياق التالي:

• الخطوة الأولى: يجب على الإدارة إصدار سياسات مستدامة وبالتالي يجب أن يقوم المراجع الداخلي بمراجعة السياسات المستدامة المحددة و عملية تحديد هذه السياسات على أساس دوري، ومراجعة ما إذا كانت السياسات المستدامة تتم وفقاً للخطط الاستراتيجية والسياسات التنظيمية الأخرى. وعلاوة على ذلك يجب على المراجع الداخلي للحسابات أن يرصد ويبحث في جميع القوانين واللوائح والبروتوكولات والمعايير ذات الصلة.

• الخطوة الثانية يجب على الإدارة إعداد توصيف وظيفي للموظفين: لكي تصل عملية الإدارة المستدامة إلى أهدافها وغاياتها، ينبغي إعداد توصيف وظيفي للموظفين على النحو المناسب، يجب تحديد واجبات الموظفين وأدوارهم ومسؤولياتهم بوضوح ويجب ضمان وصول الموظفين إلى المصادر اللازمة من أجل الوفاء بواجباتهم ومسؤولياتهم. ويتمثل دور المراجع الداخلي للحسابات في هذه المرحلة في تحديد ما إذا كان الموظفون المعينون في المهمة ذات الصلة مناسبين للتوصيف الوظيفي ذي الصلة.

• الخطوة الثالثة في عملية الإدارة المستدامة هي إدارة المخاطر: ويقوم المراجع الداخلي للحسابات بدور رئيسي في هذا المجال حيث يجب على المراجع الداخلي تطوير نظام لإدارة المخاطر يغطي المنظور المستدام. في هذه العملية، يجب على المراجع الداخلي تقديم المساعدة للإدارة لتحسين منهجيات إدارة المخاطر والنظر فيها وتحديثها من خلال تولي دور الاستشاري وجمع الأدلة التي تثبت ما إذا كانت عملية إدارة المخاطر قد حققت أهدافها. (٣٧)

٤/٣/٣ تفعيل مساهمة المراجع الداخلي في تحقيق الاستدامة في البيئة الكويتية

يمكن تفعيل مساهمة المراجع الداخلي في تحقيق استدامة الشركات من خلال المحاور التالية:

أولاً: تأهيل وتدريب المراجع الداخلي في الشركات على متطلبات الاستدامة: حيث يتم تحقيق هذا المحور من خلال الآليات الآتية:

• قيام الشركات المقيمة بعقد البرامج والدورات التدريبية للمراجع الداخلي للتعرف والتدريب على متطلبات ومنهجية ومعايير التنمية المستدامة، بالإضافة إلى القرارات والقوانين ذات الصلة التي تصدر من الهيئة العامة للرقابة المالية أو الوزارات المعنية بهدف مساهمة

(٣) Serpil Senal et.al, The Role of Internal Auditing In Sustainable Development And Corporate Social Reporting, 3rd International Symposium on Sustainable Development, May 31 - June 01 2012, Sarajevo, p.395

- الشركات في تحقيق التنمية المستدامة والتي تؤدي الى تحسين دورها في المجتمع، ومن ثم زيادة قيمتها الرأسمالية في البورصة نتيجة لزيادة مبيعاتها وقدرتها التنافسية.
  - عقد البرامج والدورات التدريبية لتحسين معرفة وفهم المراجع الداخلي للتأثيرات المتبادلة والمتكاملة بين تحقيق الشركات المقيدة لمتطلبات المؤشر وتحسين قدرتها التنافسية وقيمتها الرأسمالية، بما يحفزها على تحقيق متطلبات المؤشر.
  - قيام المراجع الداخلي بتأهيل وتدريب العاملين في الشركات المقيدة على كيفية تحقيق متطلبات المؤشر بكفاءة وفعالية بما يساهم في تحقيق تلك الشركات لمتطلبات المؤشر.
  - التأهيل والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على التطورات والتحديات لمتطلبات ومنهجية ومعايير التنمية المستدامة لتحسين مساهمته في تحقيق الشركات المقيدة لتلك المتطلبات ولا شك أن التعليم والتدريب المهني المستمر للمراجع الداخلي فيما يتعلق بمفهوم الاستدامة ومتطلبات ومنهجية ومعايير التنمية المستدامة ، (ESG) يحسن من قدراته ومهاراته أثناء أداء دوره التوكيدي والاستشاري ، بما ينعكس على تحسين معايير الأداء التشغيلي وخفض التكلفة، والمساهمة في إدارة المخاطر وتحسين القدرة التنافسية للشركة وقيمتها الرأسمالية.
- ثانياً: تطوير المراجع الداخلي لدوره التوكيدي في تحقيق التنمية المستدامة:

يتم تحقيق هذا المحور من خلال الآليات الآتية:

- أ- تطوير المراجع الداخلي لدوره التوكيدي في مدى توافق مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وقواعد الحوكمة التي يقرها مجلس الإدارة مع معايير الإفصاح عن تلك المجالات في دليل الإفصاح عن الاستدامة المؤسسية من خلال ما يلي:
  - 1- توكيد المراجع الداخلي على أن مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية التي يقرها مجلس الإدارة تتوافق مع معايير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الواردة في دليل الإفصاح عن الاستدامة المؤسسية.
  - 2- توكيد المراجع الداخلي على أن مجالات وأنشطة المسؤولية البيئية التي يقرها مجلس الإدارة تتوافق مع معايير الإفصاح عن المسؤولية البيئية في دليل الإفصاح عن الاستدامة المؤسسية.
  - 3- توكيد المراجع الداخلي على أن قواعد واجراءات الحوكمة التي يقرها مجلس الإدارة تتوافق مع معايير الإفصاح عن الحوكمة في دليل الاستدامة المؤسسية.
- ب- تطوير المراجع الداخلي لدوره التوكيدي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما يضمن تنفيذ مجالات وأنشطة أبعاد الاستدامة بكفاءة وفعالية من خلال ما يلي:
  - 1- توكيد المراجع الداخلي على أن آليات نظام الرقابة الداخلية تضمن تنفيذ مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية بكفاءة وفعالية من خلال:

- الفصل الواضح لواجبات ومسؤوليات أعضاء لجنة الاستدامة
- صحة إجراءات الاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول واثباتها.
- المراجعة المالية للعمليات المتعلقة بتنفيذ أنشطة الاستدامة.
- 2- توكيد المراجع الداخلي على أن آليات نظام الرقابة الداخلية تضمن تنفيذ مجالات وأنشطة المسؤولية البيئية بكفاءة وفعالية من خلال:
  - الفصل الواضح لواجبات ومسؤوليات أعضاء لجنة الحوكمة.
  - توافق قواعد واجراءات الحوكمة المطبقة مع دليل الإفصاح عن الاستدامة الكويتية الصادر عام ٢٠٢٠.

• تؤكد المراجع الداخلي على التزام الشركات المقيدة بقوانين البيئة وقرارات البورصة والهيئة العامة للرقابة المالية الكويتية.

**ثالثاً: تطوير المراجع الداخلي لدوره الاستشاري لمعالجة القصور في تحقيق الشركات المقيدة لمتطلبات التنمية المستدامة:**

يتم تحقيق هذا المحور من خلال الآليات الآتية:

أ- تطوير المراجع الداخلي لدوره الاستشاري لمعالجة القصور في تنفيذ مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وقواعد الحوكمة بما يتفق مع معايير الإفصاح في المؤشر من خلال:

■ تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في تنفيذ مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية المقررة من مجلس الإدارة بما يتوافق مع معايير الإفصاح عن أبعاد الاستدامة.

■ تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في تنفيذ مجالات وأنشطة المسؤولية البيئية المقررة من مجلس الإدارة بما يتوافق مع معايير الإفصاح عن المسؤولية البيئية في الاستدامة.

■ تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في تطبيق قواعد واجراءات الحوكمة المقررة من مجلس الإدارة بما يتفق مع معايير الإفصاح عن الحوكمة في المؤشر.

ب- تطوير المراجع الداخلي لدوره الاستشاري لمعالجة القصور في آليات نظام الرقابة الداخلية بما يضمن تنفيذ أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتطبيق قواعد الحوكمة بكفاءة وفعالية من خلال:

• تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في آليات نظام الرقابة الداخلية بما يضمن تنفيذ أنشطة المسؤولية الاجتماعية المقررة من مجلس الإدارة بكفاءة وفعالية.

• تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في آليات نظام الرقابة الداخلية بما يضمن تنفيذ أنشطة المسؤولية البيئية المقررة من مجلس الإدارة بكفاءة وفعالية.

• تقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في آليات نظام الرقابة الداخلية بما يضمن تطبيق قواعد واجراءات الحوكمة التي يقرها مجلس الإدارة بكفاءة وفعالية.

ج- تقديم المراجع الداخلي للتوصيات والإرشادات لمعالجة القصور في التزام الشركات المقيدة بقوانين البيئة وقرارات البورصة الكويتية وجهاز المراقبين الماليين الكويتي.

#### ٤ / الدراسة الميدانية

##### ٤/١ منهجية الدراسة الميدانية

**تمهيد:** يتضمن الإطار النظري للدراسة الميدانية التي سيقوم بها الباحث النقاط التالية:

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية.

ثانياً: أسلوب الدراسة.

ثالثاً: جمع البيانات.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

ويتم تناول ذلك من خلال الآتي:

**أولاً: أهداف الدراسة الميدانية:**

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار مدي صحة النتائج التي توصل إليها الباحث من الدراسة، وذلك من خلال اختبار فروض البحث التالية:

الفرض الأول: تهتم الشركات الكويتية بتفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية في مجالات الحوكمة والرقابة والخدمات الاستشارية.

الفرض الثاني: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر، إضافة قيمة، الحوكمة) وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

الفرض الثالث: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية والإفصاح عن الأبعاد المختلفة للتنمية المستدامة.

#### ثانياً: أسلوب الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات الأولية لإعداد الدراسة الميدانية على أسلوب الاستقصاء، وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة وذلك من خلال ما يلي:

١ - **تصميم أداة البحث:** قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء كأحد الأساليب المفضلة لتجميع البيانات الأولية من عينة البحث، ولقد تم تصميمها بشكل مبسط ومختصر بقدر المستطاع لتغطية عدة جوانب والتي تتضمن:

**المحور الأول (x1) لاختبار الفرض الأول:** تهتم الشركات الكويتية بتفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية في مجالات الحوكمة والرقابة والخدمات الاستشارية وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور فرعية كما يلي:

X1a: تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية.

X1b: تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية.

X1c: الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية.

**المحور الثاني (x2) لاختبار الفرض الثاني:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر إضافة قيمة، الحوكمة) وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة، وقد تم تقسيمه إلى محورين فرعية كما يلي:

X2a: الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية.

X2b: إمكانية مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية.

#### - مجتمع وعينة البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار فروض الدراسة، فلقد قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة الميدانية في أربع فئات ذوي الصلة الوثيقة بموضوع البحث وهي:

- مديري إدارة المراجعة الداخلية والعاملين بها في الكويت.
- أعضاء مكاتب المحاسبة والمراجعة الكويتية.
- أعضاء هيئة التدريس ببعض كليات التجارة والأعمال بالكويت.
- مستخدمي المعلومات المحاسبية بالكويت.

٢- **جمع البيانات:** قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على مفردات مجتمع البحث وشرح الهدف من البحث والغرض من قائمة الاستقصاء لهم لضمان جودة ما يتم الحصول عليه من بيانات.

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة:** تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار السابع والعشرين في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة وقد اعتمد الباحث في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية التالية:

١ - معامل ارتباط ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Coefficient حيث يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء، وذلك لتقييم ثبات ومدى اعتمادية أو مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة، وارتفاع معامل ألفا يعني عدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل

٢- المتوسط المرجح لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان، وذلك لمعرفة مدي ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة البحث عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط مرجح.

٣- الانحراف المعياري وتم حسابه للتعرف على مدي انحراف استجابات أفراد عينة البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها المرجح، كما أن الانحراف المعياري يوضح تجانس استجابات أفراد عينة البحث.

٤- تحليل الارتباط لحساب معامل الارتباط بيرسون والذي يستخدم لتحديد قوة العلاقة بين متغيرين (المتغير المستقل، والمتغير التابع).

٥- تحليل الانحدار الخطي البسيط ويستخدم لدراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، ويتم تقدير معاملات الانحدار بطريقة المربعات الصغرى (Ordinary Least Squares (OLS واختبارات المعنوية الخاصة به (F) (T) وكذلك بهدف الحصول على معامل التحديد (R) الذي يقيس نسبة الاختلاف للمتغير التابع الذي يتم تفسيره بواسطة المتغير المستقل وتتراوح قيمة معامل التحديد بين صفر، واحد صحيح (واحد)  $R >$  (صفر)، وكلما زدت قيمة معامل التحديد زدت قوة العلاقة الارتباطية بين المتغير التابع والمتغير المستقل والعكس صحيح.

٢/٤ التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفروض: سوف يقوم الباحث بعرض نتائج التحليل الإحصائي واختبارات مدي صحة الفروض من خلال العرض التالي:

أولاً: تقييم اعتمادية (مصادقية) المتغيرات.

ثانياً: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.

ثالثاً: اختبار فروض الدراسة.

ويتم تناول ذلك من خلال الآتي:

أولاً: تقييم اعتمادية (مصادقية) المتغيرات

يستخدم معامل ألفا في تقييم مصداقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين، وذلك لبحث مدي الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، مما يؤدي إلى إمكانية تعميم النتائج، مع العلم بأن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

ويوضح الجدول رقم (٣) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية، ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠,٨٩٠،٠,٨٤٠) وهو ما يعني مستوي مقبول من اعتمادية (مصادقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات، حيث تمثل ٦٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا، وارتفاع معدلات الاعتمادية يعكس ارتفاع درجة الاتساق الداخلي بين محتويات كل متغير من المتغيرات السابقة، كما أنه يعني إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات في الواقع العملي.

جدول (١) معامل الصدق والثبات لمحاور الاستبيان

المحور	معامل الصدق	معامل الثبات (ألفا)
X1: الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية	.736	.840
X2: تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة	.865	.716

## ثانياً: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.

### 1- التحليل الوصفي لمحور الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية:

جدول (٢) الإحصاء الوصفي لمحور الاستبيان الأول

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأقصى
X1a تقوم الشركات الكويتية بتفعيل إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في الحاضر والمستقبل من خلال تقييم وإدارة المخاطر.	4.2029	.73433	2.00	5.00
X1b تقوم الشركات الكويتية بتفعيل إضافة قيمة للمنشأة بتحسين جودة المنتج أو الخدمة المقدمة وتأمين وحماية المعلومات الخاصة بالمنشأة.	4.3539	.63355	3.00	5.00
X1c تقوم الشركات الكويتية بتفعيل الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية من خلال تقييم عملية الحوكمة في ظل الوحدة محل المراجعة.	4.1299	.79184	2.00	5.00
X1d تقوم الشركات الكويتية بتفعيل الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية من خلال إمداد الشركة بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليقات المفيدة وكذلك تقييم الخطط والإجراءات	4.1542	.63290	3.00	5.00
X1e تقوم الشركات الكويتية بتفعيل الدور الاستشاري من خلال تقديم نصائح أو استشارات وخدمات ذات علاقة للعميل، وهي معنية بإضافة قيمة وتحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.	4.1765	.91267	2.00	5.00
X1f يتم تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية من خلال مدى توافر معلومات عن الحوكمة لمساندة أهداف واستراتيجيات المنشأة.	4.1542	.67997	3.00	5.00
X1g يتم تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية من خلال فعالية عملية إدارة المخاطر من حيث تصميمها وكيفية عملها.	4.2321	.63220	3.00	5.00
X1h يتم تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية من خلال فعالية أنشطة الرقابة وطرق استجابة الشركة للمخاطر.	4.2500	.70711	2.00	5.00
X1i يتم تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية من خلال تقديم تأكيد بأن المخاطر يتم إدارتها بشكل صحيح.	4.1282	.75533	2.00	5.00
X1j تتوافق خدمات تقييم الجوانب الماضية والحاضرة والمستقبلية للعمليات مع الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية	4.2419	.75327	2.00	5.00
X1h تتوافق خدمات التسهيل من خلال تحديد نقاط القوة التنظيمية وفرص التحسين الممكنة لإدارة الشركة مع الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في الشركات الكويتية	4.1445	.72375	2.00	5.00

تشير نتائج جدول (٢) إلى النتائج التالية:

- الشركات الكويتية تقوم بفعالية بتفعيل إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في الحاضر والمستقبل من خلال تقييم وإدارة المخاطر. يُظهر المتوسط الحسابي لهذه العملية قيمة ٤,٢٠٢٩ مع انحراف معياري قدره ٥,٧٣٤٣٣، مما يدل على وجود تقييم عالٍ نسبياً لإدارة المخاطر، حيث أن القيم تتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- من ناحية أخرى، تبرز الشركات الكويتية في إضافة قيمة للمنشأة من خلال تحسين جودة المنتج أو الخدمة المقدمة وتأمين وحماية المعلومات الخاصة بالمنشأة. بمتوسط حسابي يبلغ ٤,٣٥٣٩ وانحراف معياري قدره ٥,٦٣٣٥٥، مع نطاق يتراوح بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠، يُظهر هذا البند فعالية ملحوظة في هذا الجانب.
- فيما يتعلق بتفعيل الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، يظهر المتوسط الحسابي قيمة ٤,١٢٩٩ مع انحراف معياري قدره ٥,٧٩١٨٤، مما يشير إلى أن الشركات تقوم بتقييم عملية الحوكمة بشكل معقول. يتراوح نطاق هذا البند بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية يتم تفعيله بفعالية نسبياً في الشركات الكويتية، حيث يُظهر المتوسط الحسابي قيمة ٤,١٥٤٢ مع انحراف معياري قدره ٥,٦٣٢٩٠، وتتنوع الآراء بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠، مما يعكس تقديم المعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية بشكل جيد.
- تفعيل الدور الاستشاري من خلال تقديم النصائح أو الاستشارات والخدمات ذات العلاقة للعمل يُظهر فعالية جيدة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي ٤,١٧٦٥ والانحراف المعياري ٥,٩١٢٦٧، مما يشير إلى تنوع الآراء بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠، ولكن بشكل عام، هناك توجه إيجابي نحو تقديم استشارات فعالة.
- تحقيق النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية يتم بشكل جيد في الشركات الكويتية، حيث يبلغ المتوسط الحسابي ٤,١٥٤٢ والانحراف المعياري ٥,٦٧٩٩٧، مما يدل على توفير معلومات عن الحوكمة لدعم أهداف واستراتيجيات المنشأة، مع نطاق يتراوح بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.
- فعالية عملية إدارة المخاطر تتجلى بشكل واضح، حيث يُظهر المتوسط الحسابي قيمة ٤,٢٣٢١ مع انحراف معياري قدره ٥,٦٣٢٢٠، مما يعكس فعالية تصميم وتنفيذ عملية إدارة المخاطر، بأراء تتراوح بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.
- كما تُظهر الشركات الكويتية فعالية أنشطة الرقابة واستجابة الشركة للمخاطر بمتوسط حسابي ٤,٢٥٠٠ وانحراف معياري قدره ٥,٧٠٧١١، مع نطاق يتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠، مما يشير إلى استجابة فعالة لمخاطر الشركات.
- فيما يتعلق بتأكيد أن المخاطر يتم إدارتها بشكل صحيح، يظهر المتوسط الحسابي قيمة ٤,١٢٨٢ مع انحراف معياري قدره ٥,٧٥٥٣٣، مما يعكس تفعيل جيد لهذا الجانب، مع آراء تتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- تتوافق خدمات تقييم الجوانب الماضية والحاضرة والمستقبلية للعمليات مع الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية بشكل جيد، حيث يُظهر المتوسط الحسابي قيمة ٤,٢٤١٩ مع انحراف معياري قدره ٥,٧٥٣٢٧، مما يشير إلى توافق فعال بين هذه الخدمات، بأراء تتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- أخيراً، توافق خدمات التسهيل من خلال تحديد نقاط القوة التنظيمية وفرص التحسين الممكنة لإدارة الشركة مع الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية يظهر بشكل جيد، بمتوسط حسابي قدره ٤,١٤٤٥ وانحراف معياري ٥,٧٢٣٧٥، مما يعكس توافقاً جيداً بين هذه الخدمات، مع آراء تتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.

دور المراجع الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية: دراسة ميدانية  
خليل، محمد أحمد؛ عبدالعال، صبرة أحمد؛ المقاطع، عبدالله يوسف عبدالله

● بشكل عام، تُظهر البيانات أن الشركات الكويتية تقوم بفعالية في تفعيل إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية، مع وجود تنوع طفيف في الآراء، مما يعكس تفعيل جيد لعمليات إدارة المخاطر وتحسين الجودة والحوكمة في الشركات.

٢- التحليل الوصفي لمحور تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة:

جدول (٣) الإحصاء الوصفي للمحور الثاني للاستبيان

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأقصى
X2a تحديد المخاطر والفرص من تحقيق الاستدامة يقع ضمن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية	4.1120	.77278	2.00	5.00
X2b يقوم المراجع الداخلي بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بإدارة المخاطر والفرص من تحقيق الاستدامة يقع ضمن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية	3.9984	.91331	2.00	5.00
X2c متابعة تطبيق أبعاد الاستدامة من خلال تحديد أبعاد واستراتيجيات الاستدامة والتحصين المستمر يقع ضمن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية	3.8945	.83046	2.00	5.00
X2d يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتدريب المراجع الداخلي في الشركات على متطلبات الاستدامة.	4.3799	.68800	3.00	5.00
X2e يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي من أجل تفعيل الدور التوكيدي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية.	4.2581	.65514	3.00	5.00
X2f يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي من أجل تفعيل الدور التوكيدي في تحديد مدى توافق أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وقواعد الحوكمة مع معايير الإفصاح عن الاستدامة.	3.9773	.91570	2.00	5.00
X2g يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي لدوره التوكيدي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك أبعاد الاستدامة بكفاءة وفعالية.	4.2679	.64619	3.00	5.00
X2h يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي لدوره الاستشاري لمعالجة القصور في تحقيق الشركات الكويتية لمتطلبات الاستدامة.	4.1558	.88441	2.00	5.00
X2i يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال مساهمة دور المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف المستدامة من خلال تقديم توصيات لتحسين الأداء والممارسات المتعلقة بالتنمية المستدامة.	4.2744	.64849	3.00	5.00

### يشير جدول (٣) إلى عدة نتائج يمكن عرضها في السياق الآتي:

- تحديد المخاطر والفرص من تحقيق الاستدامة يقع ضمن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية. يُظهر المتوسط الحسابي لهذه العملية قيمة ٤,١١٢٠ مع انحراف معياري قدره ٠,٧٧٢٧٨، مما يشير إلى وجود تقييم جيد لهذا الدور، حيث تتراوح القيم بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- يقوم المراجع الداخلي بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بإدارة المخاطر والفرص لتحقيق الاستدامة، مما يُعد أحد الأدوار المهمة لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الشركات الكويتية. يبلغ المتوسط الحسابي لهذه العملية ٣,٩٩٨٤ مع انحراف معياري قدره ٠,٩١٣٣١، مما يعكس آراء متباينة لكنها تميل نحو الإيجابية، حيث تتراوح القيم بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- متابعة تطبيق أبعاد الاستدامة من خلال تحديد أبعاد واستراتيجيات الاستدامة والتحسين المستمر هو دور آخر يقوم به المراجع الداخلي. يُظهر المتوسط الحسابي قيمة ٣,٨٩٤٥ مع انحراف معياري قدره ٠,٨٣٠٤٦، مما يشير إلى تفعيل مقبول لهذا الدور، مع آراء تتراوح بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تأهيل وتدريب المراجع الداخلي في الشركات على متطلبات الاستدامة. بمتوسط حسابي قدره ٤,٣٧٩٩ وانحراف معياري قدره ٠,٦٨٨٠٠، يُظهر هذا البند فعالية عالية، حيث تتراوح القيم بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.
- أيضًا، يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي من أجل تفعيل الدور التوكيدي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة. يبلغ المتوسط الحسابي لهذا البند ٤,٢٥٨١ مع انحراف معياري قدره ٠,٦٥٥١٤، مما يعكس تفعيل جيد، حيث تتراوح القيم بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.
- تأهيل وتطوير المراجع الداخلي لتفعيل الدور التوكيدي في تحديد مدى توافق أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وقواعد الحوكمة مع معايير الإفصاح عن الاستدامة هو أيضًا من الجوانب المهمة. يبلغ المتوسط الحسابي لهذا البند ٣,٩٧٧٣ مع انحراف معياري قدره ٠,٩١٥٧٠، مما يعكس تنوع الآراء، حيث تتراوح القيم بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة من خلال تأهيل وتطوير المراجع الداخلي لدوره التوكيدي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك أبعاد الاستدامة بكفاءة وفعالية. يُظهر المتوسط الحسابي لهذا البند قيمة ٤,٢٦٧٩ مع انحراف معياري قدره ٠,٦٤٦١٩، مما يعكس تفعيل جيد لهذا الدور، حيث تتراوح القيم بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.
- تأهيل وتطوير المراجع الداخلي لدوره الاستشاري لمعالجة القصور في تحقيق الشركات الكويتية لمتطلبات الاستدامة يمكن أن يُعزز من مساهمة المراجعة الداخلية في هذا الجانب. يبلغ المتوسط الحسابي لهذا البند ٤,١٥٥٨ مع انحراف معياري قدره ٠,٨٨٤٤١، مما يعكس تفعيل مقبول، حيث تتراوح القيم بين ٢,٠٠ و ٥,٠٠.
- أخيرًا، يمكن تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة من خلال دور المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف المستدامة عن طريق تقديم توصيات لتحسين الأداء والممارسات المتعلقة بالتنمية المستدامة. يُظهر المتوسط الحسابي لهذا البند قيمة ٤,٢٧٤٤ مع انحراف معياري قدره ٠,٦٤٨٤٩، مما يعكس فعالية عالية، حيث تتراوح القيم بين ٣,٠٠ و ٥,٠٠.

• بشكل عام، تُظهر البيانات أن المراجعة الداخلية تلعب دورًا حيويًا في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية من خلال تحديد المخاطر والفرص وتقديم الاستشارات ومتابعة تنفيذ استراتيجيات الاستدامة.

### ثالثاً: اختبار فروض الدراسة

اختبار الفرض الأول: تهتم الشركات الكويتية بتفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية في مجالات الحوكمة والرقابة والخدمات الاستشارية.

وقد تم اثبات صحة هذا الفرض من خلال الإحصاء الوصفي لمحور الاستبيان الأول x1 حيث تم التوصل إلى أن هناك توافق جيد إلى قوي على أدوار المراجعة الداخلية في الشركات الكويتية، خصوصاً فيما يتعلق أنشطة الإدارة الاستراتيجية بتحقيق الاستدامة، ومتابعة الأنشطة الاستراتيجية، وتقديم تقارير مستقلة حول أبعاد التنمية المستدامة، وضع الأنشطة المنفذة لتحقيق رؤية المنشأة ورسالتها والأهداف ضمن مهام المراجعة الداخلية، الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في مدى ملاءمة وفعالية السياسات والإجراءات المتبعة في المنظمة لتحقيق البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة، الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في مدى ملاءمة إصدار المراجع الداخلي تقارير مستقلة حول التقارير المتكاملة التي تصدرها إدارة الشركة.

اختبار الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر إضافة قيمة، الحوكمة) وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

1- تحليل الارتباط:

جدول (٤) معامل ارتباط اختبار الفرض الثاني

المتغير التابع:	المتغير المستقل
تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الكويت	الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الكويت
*,٧٠٥**	
٠٠٠.	
٦١٦	
	correlation
	significant
	N

وفقاً للجدول السابق تشير نتائج تحليل الارتباط إلى النتائج التالية:

- يشير معامل الارتباط (0.705) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة وتفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.
- قيمة الارتباط الموجبة والقوية تُظهر أن تحسن أداء المراجعة الداخلية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة يرتبط بزيادة تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.
- تشير الدلالة الإحصائية: (0.000). ذات القيمة الدلالة الإحصائية المنخفضة تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين ذات دلالة إحصائية عالية، وهذا يعني أن العلاقة بين الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي وتفعيل مساهمة المراجعة الداخلية ليست نتيجة للصدفة بل تعكس ارتباط حقيقي.
- يشير حجم العينة (616) الكبير بدعم موثوقة النتائج ويعزز من قوة التحليل الإحصائي.
- بناءً على هذه النتائج، يمكن القول بأن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تلعب دورًا حيويًا في تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الكويت. لذا، يجب على

الشركات الكويتية التركيز على تعزيز وتطوير أدوار المراجعة الداخلية المتعلقة بالتنمية المستدامة  
لتحسين أدائها في تحقيق متطلبات الاستدامة.  
2- تحليل الانحدار البسيط:

جدول (٥) تحليل الانحدار البسيط للفرض الثاني

المتغير المستقل	مصادر الاختلاف	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة	القرار عند $\alpha=0.05$	معامل الارتباط R
الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الكويت المتغير التابع	الانحدار	١	٣٨٥,٨٧٠	٠,٠٠٠	معنوي	٠,٦٢١
	البواقي	٦١٤				
تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الكويت						

يشير الجدول السابق (٥) نتائج تحليل الانحدار بين المتغير المستقل (الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في الكويت)، والمتغير التابع (تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الكويت) إلى النتائج التالية:

### 1. قيمة: (385.870) F

- تشير قيمة F العالية إلى أن النموذج التفسيري (الانحدار) يفسر جزءاً كبيراً من التباين في تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.
- تعني قيمة F العالية أن هناك تأثير كبير للأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة على تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية.

### 2. مستوى الدلالة: (0.000)

- يشير مستوى الدلالة المنخفض جداً (أقل من ٠,٠٥) إلى أن النتائج ذات دلالة إحصائية عالية.
- هذا يعني أن العلاقة بين الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي وتفعيل مساهمة المراجعة الداخلية ليست ناتجة عن الصدفة، بل هي علاقة حقيقية وقوية.

### 3. معامل الارتباط: (R = 0.621)

- يشير معامل الارتباط R إلى وجود علاقة قوية بين الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة وتفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.
- يعني أن تحسين أداء المراجعة الداخلية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة يرتبط بزيادة تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.

### القرار عند: $\alpha=0.05$

- **القرار:** نظراً لأن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥، فإن القرار هو رفض الفرضية الصفرية. وهذا يعني أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة وتفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة.
- تشير النتائج في المجمل إلى أن الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة تلعب دوراً هاماً في تفعيل مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق متطلبات الاستدامة في الشركات الكويتية. بناءً على ذلك، ينبغي على الشركات تعزيز أدوار المراجعة الداخلية المتعلقة بالتنمية المستدامة لتحسين أدائها في تحقيق متطلبات الاستدامة.

## ٥ / النتائج والتوصيات

### ١/٥ نتائج البحث النظرية:

تستند نتائج الدراسة النظرية على تحليل الإطار الفكري للمراجعة الداخلية وعلاقتها بتحقيق التنمية المستدامة، بالإضافة إلى فهم التحديات التي تواجه الشركات الكويتية في مجال الاستدامة. يمكن تلخيص النتائج النظرية على النحو التالي:

- أن المراجعة الداخلية تُعتبر أداة هامة لضمان فعالية الرقابة الداخلية، وتُساهم في تحسين عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة.
- الأبعاد المتطورة في مراجعة الحسابات، مثل إدارة المخاطر، إضافة القيمة، والحوكمة، والتي تُعتبر أهمية في إطار التنمية المستدامة.
- تتمثل أهمية دور المراجعة الداخلية في التأكد من دقة وإبلاغ المعلومات في التقارير المتكاملة لأعمال الشركات، التي تُبرز أداء الشركة المالي والبيئي والاجتماعي.
- وجود تحديات في مجال قياس وإفصاح الشركات عن أدائها الاستدامة، وخاصة في مجالات البيئة والمجتمع، مما يؤثر على قدرتها على تلبية متطلبات المستثمرين والمستهلكين.
- وجود فجوة في مستوى الوعي والتوعية بالاستدامة بين الشركات الكويتية، مما يؤثر على التزامها بأهداف الاستدامة.
- أن المراجع الداخلي يلعب دورًا هامًا في تحديد المخاطر والفرص التي تواجه الشركات الكويتية في تحقيق الاستدامة، مما يؤكد على أهمية دورهم في منع المخاطر البيئية والاجتماعية والحوكمة.
- أن المراجع الداخلي يقدم خدمات استشارية للشركات في مجالات إدارة المخاطر والفرص الناشئة عن تحقيق أهداف الاستدامة، مما يُعزز من قدرة الشركات على اتخاذ قرارات استراتيجية مستدامة.
- أن المراجع الداخلي يلعب دورًا مهمًا في ضمان دقة وشفافية الإفصاح عن التنمية المستدامة، وذلك من خلال التأكد من توافق أنشطة الشركات الاجتماعية والبيئية مع معايير الإفصاح عن الاستدامة.
- أن التأهيل والتدريب الملازمين للمراجع الداخلي في مجالات الاستدامة يُعد عاملاً حاسماً في تعزيز قدرتهم على ممارسة أدوارهم بشكل فعال.
- أن تعزيز دور المراجع الداخلي يُمكن أن يؤدي إلى تحسين أداء الشركات الكويتية في مجالات الاستدامة من خلال تقليل المخاطر والتأكد من التزام الشركات بمعايير الاستدامة.
- يؤدي تعزيز دور المراجع الداخلي إلى تعزيز سمعة الشركات الكويتية بين المستثمرين والمستهلكين والجهات الرقابية من خلال إظهار التزام الشركات بمبادئ الاستدامة.

### ٢ /٥ نتائج البحث التطبيقية:

- تم تأكيد صحة الفرض الأول من خلال الإحصاء الوصفي لمحور الاستبيان الأول، والذي أظهر أن الشركات الكويتية تُظهر اهتمامًا كبيرًا بتفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية.
- تم تأكيد صحة الفرض الثاني من خلال تحليل الارتباط وتحليل الانحدار البسيط. أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية عالية بين تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر، إضافة القيمة، والحوكمة) وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

### ٣/٥ توصيات البحث:

- تعزيز دور المراجع الداخلي: يجب على الشركات الكويتية تعزيز دور المراجع الداخلي من خلال:

- توفير تدريب والموارد للمراجعين الداخليين لتحسين قدرتهم على تقييم التنمية المستدامة في الشركات.
- دمج التنمية المستدامة في عمليات المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف استراتيجية الشركات.
- تطوير سياسات واضحة للتنمية المستدامة: يجب على الشركات وضع سياسات واضحة ومتكاملة للتنمية المستدامة تتضمن أهدافاً محددة قابلة للقياس.
- تفعيل الأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية: يجب على الشركات التركيز على تفعيل إدارة المخاطر، وإضافة القيمة، والحوكمة في عمليات المراجعة الداخلية.
- التركيز على الالتزام بمعايير الإفصاح عن التنمية المستدامة: يجب على الشركات الكويتية الالتزام بمعايير الإفصاح عن التنمية المستدامة، وذلك لتعزيز شفافية عملية التنمية المستدامة وتحقيق المساءلة.
- دعم البحوث الأكاديمية: يجب دعم البحوث الأكاديمية في مجال دور المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الكويتية.
- مواصلة إجراء الدراسات والبحوث: مواصلة إجراء الدراسات والبحوث لمعرفة دور المراجع الداخلي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة في الشركات الكويتية بشكل أكثر دقة

## ٦/ مراجع البحث

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- احمد حسين علي حسين، " نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية "، الاسكندرية مكتبة الاشعاع الفني، ١٩٩٧.
- أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، الطبعة الأولى، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، مصر، 2007
- أمين، هند، سعاد الشمري، أهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية دجلة الجامعة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، مج ٦، ع ٢، نيسان ٢٠٢٣.
- حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب (دراسة حالة)، مجلة دراسات واقتصاد الأعمال، مجلد (٥)، ليبيا، عدد خاص، مارس ٢٠١٧.
- سواد، زاهره عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجية، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠٠٩.
- الشعباني، منى محمد علي. "دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس مج ٢٢، ع ٣٤، ٢٠١٨.
- الشيشيني، حاتم محمد، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ٢٠٠٧.
- عبد الفتاح عثمان العريبي ومحمد محمد المقرئ، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمتطلب لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد الرابع/ العدد الأول، ٢٠١٧.

- عفاف اسحق أبو زر، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، المؤتمر المهني الدولي حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله، فلسطين، نوفمبر، ٢٠١٢.
- عوض، أمال محمد محمد، تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الأعمال المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠١٧.
- قاسم، خالد مصطفى، إدارة البيئة والتنمية المستدامة، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ٢٠١٠.
- القباني، ثناء علي، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠١١.
- الوردات، خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ٢٠١٧، ص ١٦.
- وهيب، محمد السيد على، التنمية المستدامة في نظم معلومات الحسابات القومية، مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٠، العدد الرابع- الجزء الثاني، ٢٠١٩.
- يونس، وليد حمدي الحسيني، دور التقارير المتكاملة للأعمال في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مجلد ١٢، ع ٣، ٢٠٢١.

#### ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

- Abeysekera, I., "A template for integrated reporting, Journal of Intellectual Capital. ", issue. 12, Vol. 2, 2010, 2013.  
Available at:  
[https://www.researchgate.net/publication/279820286\\_Corporate\\_sustainability\\_assessment\\_methodology](https://www.researchgate.net/publication/279820286_Corporate_sustainability_assessment_methodology)
- Can K. and Nda T., " Integrated Reporting for Turkish Small and Medium – Sized Enterprises ", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No. 1, January, 2014, pp. 358-36, Electronic copy Available at: [www.hramrs.com](http://www.hramrs.com).
- Cohen, R. Jeffrey and Simnett, Roger, CSR And Assurance Services: A Research Agenda, Auditing, A Journal Of Practice And Theory, Vol. 34, No.1,2012,
- Giovannoni, E. & Fabietti G, What is Sustainability? A Review of the Concept and its Applications. Springer International Publishing Switzerland,2014
- Kolk, A., and Perego, P. , " Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation “, Business Strategy and the Environment, vol .19, no. 3, 2020, pp: 182-198.

- Lensen, G., Blagov, Y., Bevan, D., Ridley, J., D'Silva, K. and Szombathelyi, M. ), "Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets", Corporate Governance, Vol. 11 No. 4,2011 .
- Perego, P. , " Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting "، International Journal of Management, vol. 26, no .3,2020, pp: 412 - 428.
- Pinchuk, Natallia, Corporate sustainability assessment methodology,2011,
- Serpil Senal et.al, The Role of Internal Auditing In Sustainable Development And Corporate Social Reporting, 3rd International Symposium on Sustainable Development, May 31 - June 01 2012, Sarajevo.
- Shehata Shehata Elsayed 'The Role Of Internal Audit In Risk Manangement Of Company Sustainable Development In Listed Firms In Egypt 'Proceedings Of 6th Annual American Business 'Research Conference 9-10 June 2014' Sheraton Laguardia East Hotel 'New York 'USA
- Simnett, R. , " Assurance of Sustainability Reports: Revision of ISAE and Associated Research Opportunities ", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, vol . 3, no .1, 2016.
- Tazdait , Ali, maitrise du système comptable financier,1er Ed ACG, Alger 2009.
- WCED (World Commission on Environment and Development), Our Common Future, Oxford: Oxford University Press, 1987.