

## دراسة تحليلية لدور حوكمة الشركات في توكيد تقارير الاستدامة بشركات الأعمال الكويتية ”دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة ببورصة الكويت“

إعداد

الباحث/ مشاري مزين ديسان المطيري

إشراف

د/ مروة أحمد عبد الرحمن  
مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة  
جامعة مدينة السادات

أ.د/ محمد علي محمد وهدان  
استاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة للدراسات  
العليا والبحوث – جامعة المنوفية

### مستخلص:

هدف هذا البحث إلى التعرف على صعوبات تطبيق آليات الحوكمة عند تأكيد تقارير الاستدامة بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية، وتوصل هذا البحث إلى النتائج التالية: ضرورة قيام المنظمات العلمية والمهنية بالسعي نحو إصدار معيار تأكيد محلي ودولي ملزم ينظم عملية تأكيد تقارير الاستدامة بأبعادها المختلفة من خلال تفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك. تشكيل لجنة استدامة بالشركات تكون تابعة لمجلس الإدارة تختص بمتابعة تطبيق استراتيجيات وسياسات الاستدامة وترجمتها إلى أفعال ملموسة وإثبات الالتزام الحقيقي للشركة تجاه هذه القضايا. إعداد برامج تدريبية لخلق الوعي بالإطار المفاهيمي لبرنامج التأكيد المشترك وأهمية ومزايا تطبيقه والتغلب على معوقاته للإرتقاء بجودة تقارير الاستدامة.

### Abstract:

The aim of this research is to identify the difficulties of slowing down governance mechanisms when confirming the sustainability reports of the Kuwaiti Ministry of Finance, and this research reached the results: the common denominator. Form a corporate sustainability committee to be part of the project's design, and include sustainability strategies and policies and translate them into action and results, the organization's response to these issues. Preparing work programs, quality, quality of sustainability reports

## أولاً: الاطار العام للبحث

### ١ - مقدمة البحث

ظهرت المفاهيم الخاصة بالاستدامة في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث بدأت العديد من الحكومات ومنشآت الأعمال والوكالات الدولية والمنظمات غير الحكومية على مستوى العالم في أدراك أن التنمية الاقتصادية لابد أن تكون على أسس مستدامة، أن الاستدامة تمثل أحد أهم توقعات المجتمع، حيث يتوقع المجتمع من منشآت الأعمال والمنظمات الحكومية وغير الحكومية أن تفصح عن معلومات تتعلق بالأداء المستدام الخاص بها، وذلك حتى يمكن للمجتمع الحكم عما إذا كانت الممارسات الصادرة عنها تتصف بالاستدامة أم لا (Hahn, T.; Figge, F. ٢٠١٥: ٣٢٥-٣٤٥)

كما عرف تقرير الاستدامة بأنها "التنمية التي تفي باحتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها (Aras and Crowther. ٢٠١١: ٦٢٢ - ٦٣٧).

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "بأنها التنمية التي تحتوي على إيماء الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها (Eccles, R. G., and 2014 . Krzus, M)

وفي الأساس توجه الاستدامة المجتمع بأن لا يستنزف الموارد الطبيعية بالأساس والعمل على تجديدها والمحافظة عليها باستخدام طرق علمية تتمثل في مفهوم الاستدامة من أجل توفير مصدر للموارد الطبيعية للأجيال القادمة وتشتمل على معطيات تكنولوجية واقتصادية و علوم بيئية لجني ثمار تلك الاستدامة. وتتضمن الاستدامة على المستوى الكلي للمجتمع أنه ينبغي على المجتمع ألا يستخدم المزيد من الموارد، وأن تتكامل مكونات النظام في المجتمع للحفاظ على كوكب الأرض وإمكانية استمرار الحياة عليه (٢٢١-٢٣٤ Albu., al et ٢٠١١:

أما على مستوى المنشأة فإن الاستدامة تتضمن تأثير نشاط المنشأة على البيئة الخارجية والمتضمنات الناتجة عن المستقبل ( Ackers 1-21: 2017 ) ، فالمنشأة يمكن النظر إليها كجزء من نظام اجتماعي بيئي واقتصادي أكبر، وتؤثر عملياتها عن المجتمع والبيئة المحيطة بها، ومن ثم تهتم مقاييس الاستدامة بمعدل استهلاك المنشأة للموارد الاقتصادية والبيئية، مما يتطلب الحاجة إلى زيادة الكفاءة في استخدام الموارد ومن ناحية أخرى، يعرف (Artiach., et al 2010: ٣١-٥١) استدامة المنشآت بأنها "استراتيجية أعمال تسعى لاستخدام أفضل ممارسات للأعمال، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين، وتبعاً لذلك فإن أداء استدامة الشركات يقيس على أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها، وبالتالي تأثيرها على المنشأة والمجتمع وبصفة عامة، يمكن القول أن هناك ثلاثة أبعاد للتنمية المستدامة (البعد الاقتصادي، البعد البيئي، البعد الاجتماعي) (دينا زين العابدين حسن ، ٢٠١٩).

### ٢ - مشكلة البحث

أضحت قضية التنمية المستدامة الشغل الشاغل للعديد من دول العالم كأساس للحفاظ على البيئة للأجيال الحالية والمستقبلية، وأصبحت الدول النامية كالدول المتقدمة منشغلة بالقضايا البيئية والاجتماعية، وأصبحت الدول الصناعية محل أنظار العديد من الهيئات المحلية والدولية ذات الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية نظراً لما للعمليات الصناعية من تأثير مباشر على التلوث البيئي ونضوب الموارد الطبيعية.

ولقد ظهر مفهوم التنمية المستدامة (SDDevelopment Sustainable) في تقرير برونديتلاند Brundtland عام ١٩٨٧ الصادر عن اللجنة العالمية للتنمية والبيئة، وقد عرف التقرير التنمية المستدامة بأنها " التنمية التي تفي باحتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها" (Crowther and Aras, ٢٠٠٩)، كما عرفت ها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "بأنها التنمية التي تتضمن إدماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها

وتتضمن الاستدامة على المستوى الكلي للمجتمع أنه ينبغي على المجتمع ألا يستخدم المزيد من الموارد، وأن تتكامل مكونات النظام في المجتمع للحفاظ على كوكب الأرض وإمكانية استمرار الحياة عليه (Albu al et., 2011: 221-234)

أما على مستوى المنشأة فإن الاستدامة تتضمن تأثير نشاط المنشأة على البيئة الخارجية والمتضمنات الناتجة عن المستقبل، (Aras and Crowther , 2009 279-288) فالمنشأة يمكن النظر إليها كجزء من نظام اجتماعي بيئي واقتصادي أكبر، وتؤثر عملياتها عن المجتمع والبيئة المحيطة بها، ومن ثم تهتم مقاييس الاستدامة بمعدل استهلاك المنشأة للموارد الاقتصادية والبيئية، مما يتطلب الحاجة إلى زيادة الكفاءة في استخدام الموارد ومن ناحية أخرى، يعرف (Artiach et al., 2010) استدامة المنشآت بأنها "إستراتيجية أعمال تسعى لاستخدام أفضل ممارسات للأعمال، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين، وتبعاً لذلك فإن أداء استدامة الشركات يقيس على أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها، وبالتالي تأثيرها على المنشأة والمجتمع . وبصفة عامة، يمكن القول أن هناك ثلاثة أبعاد للتنمية المستدامة:

- ١- **البعد الاقتصادي:** ويهدف إلى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد
  - ٢- **البعد البيئي:** ويهدف إلى حماية والمحافظة على سلامة النظم البيئية متضمنة الأرض والماء والهواء، هذا بالإضافة على اكتشاف مصادر متجددة للموارد.
  - ٣- **البعد الاجتماعي:** ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كل من الموارد الاقتصادية والطبيعية، واحترام حقوق الإنسان وتنمية الثقافات والتنوع والمشاركة. (دينا زين العابدين حسن، ٢٠١٦) ولتحقيق الأبعاد الثلاثة السابق ذكرها، أصبحت هناك حاجة ملحة لدى المنشآت للإفصاح عن تقارير الاستدامة والتي تشمل الإفصاح عن البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي التي تقوم به المنشأة، كما تعددت الأسباب والدوافع التي أدت إلى الاهتمام بالإفصاح عن تقارير الاستدامة للمنشأة، فمنها أسباب ترتبط بخصائص الشركات، وأسباب ترتبط بالبيئة المحيطة، وأسباب ترتبط بثقافة المنشأة، فعلى سبيل المثال تشمل العوامل التي ترتبط بخصائص الشركات كل من حجم الشركة، ونوع الصناعة، والأداء المالي، وحجم تداول الأسهم في البورصة. بينما تتضمن العوامل البيئية المحيطة كل من التغيرات الاجتماعية والسياسية وخاصة خلال فترات زمنية طويلة، والدورات الاقتصادية، وتأثير القيم الأخلاقية، وأحداث معينة مثل ال كوارث البيئية، وضغوط وسائل الإعلام ومدى نفوذ وقوة أصحاب المصالح. وأخيراً تشمل العوامل التي ترتبط بثقافة المنشأة اتجاه مجلس الإدارة، ووجود لجنة للمسئولية الاجتماعية للمنشأة، وهيكل وإجراءات حوكمة الشركات، واتجاهات وأفق قرارات الإدارة (مصطفى أحمد محمد حماد، ٢٠١٤)
- وبعد أن تبلورت تلك الممارسة الجديدة المتمثلة في قيام منشآت الأعمال بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي الخاص بها (الإفصاح عن تقارير الاستدامة )، خاصة بعد تزايد أعداد منشآت الأعمال التي تقوم بإصدار تقارير الاستدامة يوماً بعد الآخر حتى أنها قد تجاوزت ٢١٠٠٠ منشأة على مستوى العالم في عام ٢٠١١. ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود آلية يمكن الاعتماد عليها بواسطة أصحاب المصالح الداخلية والخارجية لضمان دقة وصدق المحتوى المعلوماتي التي تفصح عنه منشآت الأعمال من خلال تقارير الاستدامة الخاصة بها، الأمر الذي أدى إلى أن تعالت أصوات أصحاب المصالح مطالبين بضرورة توفير تأكيد على ما تعده منشآت الأعمال من تقارير استدامة، وذلك بما يساعد على زيادة جودة المعلومات الواردة بتلك التقارير من ناحية، ومن ناحية أخرى قد يساعد على تقليل فجوة المصادقية بين أصحاب المصالح كطرف أول وإدارة المنشأة المعدة لتقرير الاستدامة كطرف ثاني .

ويرى أصحاب المصالح أن هذا التأكيد لن يتحقق إلا من خلال وجود طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل، تتمثل مهمته في فحص المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، فضلاً عن فحص الأساليب قياس الأداء المستخدمة بواسطة المنشأة، ثم إعداد قائمة تأكيدات يتم تضمينها في تقرير الاستدامة، بحيث يفصح المراجع من خلال هذه القائمة عن استنتاجه بشأن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في متن التقرير، وكذلك مدى سلامة الأنظمة الداخلية لإدارة المنشأة المعدة للتقرير، هذا ويتمثل الهدف الأساسي من وراء قائمة التأكيد في إضفاء

درجة من المصادقية لدى أصحاب المصالح بشأن محتوى تقرير الاستدامة المعد بواسطة إدارة المنشأة، وهو الأمر الذي قد يساعد على تقليل فجوة المصادقية بين الطرفين، ومن ثم العمل على تضييق فجوة التوقعات بين ما يحققه المراجع فعلا، وما يتوقع الغير تحقيقه بواسطة المراجع

ويخلق الإفصاح والتأكيد عن تقارير الاستدامة فرصا وتحدي للمحاسبين والمراجعين، وذلك من خلال الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه المراجعين في تحقيق التنمية المستدامة من خلال التأكيد الذي يوفره عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة، ويمثل من ناحية أخرى تحديا للمحاسبين والمراجعين من خلال ظهور منظور جديد لمسئوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية بالإضافة إلى التنمية المستدامة، وما تطلبه ذلك من تطوير المهارات المطلوبة للمحاسبين لإعداد والإفصاح عن تقارير الاستدامة، وكذلك تنمية مهارات المراجعين للقيام بدورها في مساعدة الإدارة لتحقيق نالت مية المستدامة لمنشآت الأعمال وتعظيم قيمتها ( أحمد عبد القادر شرف، ٢٠١٥).

ورغم ظهور عدد من الهيئات لمكافحة الفساد المالي بدولة الكويت مثل الهيئة العامة لمكافحة الفساد المنشأة القانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٦ وجهاز المراقبين الماليين و القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته، والقانون ٢٣ لسنة ٢٠١٠ بإنشاء جهاز المراقبين الماليين، ومع ذلك لازالت هناك العديد من المشاكل تدفع إلى التأكيد على مراقبة المال العام وهذا البحث يعالج استخدام الآليات الحوكمة في التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية والاسئلة المطروحة لمعالجة هذا الأمر هي:

١. ما طبيعة استدامة الشركة كمدخل لتعظيم قيمة الشركات؟
٢. هل توجد علاقة ارتباطية بين حوكمة الشركات، وبين الأداء المستدام للشركة؟
٣. هل توجد علاقة ارتباطية بين حوكمة الشركات، وبين تعظيم القيمة في الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية؟
٤. هل يوجد تأثير للتكامل بين حوكمة الشركات، والأداء المستدام على تعظيم القيمة في الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية؟ وما مستوى جوهرية هذا التأثير؟
٥. هل هناك حاجة لتأكيد تقارير الاستدامة في وجود الإفصاح عن تقارير الاستدامة وهل هي كافية لتدعيم وتحقيق التنمية المستدامة للمنشأة؟
٦. هل يمكن لآليات الحوكمة أن تقدم خدمة التأكيد على تقارير الاستدامة بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية؟
٧. هل التأكيد على تقارير الاستدامة اختياريا ام الزاميا وواجبا تقوم به الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية؟

### ٣- عرض وتحليل الدراسات السابقة

يمكن أن يكون الأداء المستدام الإدارة الشركات مصدرا للميزة التنافسية وعامل نجاح طويل الأجل لأي شركة، وحيث تتطلب الحوكمة المستدامة أن ينظر مجلس الإدارة في التوقعات الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية بطريقة متكاملة، بغض النظر عن هيكل الملكية والقواعد الرسمية لحوكمة الشركات؛ ويخفف هذا من الاختلافات التقليدية بين النظرة الداخلية والخارجية الحوكمة الشركات؛ وعليه يتناول الباحثان الأدب المحاسبي المتمثل في المشكلة البيئية من خلال ثلاثة مداخل، يتعلق المدخل الأول بدور حوكمة الشركات في دعم الأداء المستدام للشركة، والثاني دور الأداء المستدام كمدخل لتعظيم قيمة الشركة، بينما يختص المدخل الثالث بتطبيق الحوكمة كمدخل لتعظيم قيمة الشركة، كما يأتي:

#### أ- الدراسات المتعلقة بتأكيد التقارير

١- دراسة (Michael and Kend, 2015): سعت الدراسة لتحقيق عدة أهداف، من بينها بيان تأثير ارتباطات تأكيد التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي على الثقة في هذه التقارير. وقد اعتمدت الدراسة على عينة من ٢٢٠ شركة في المملكة المتحدة وأستراليا. وخلصت إلى عدة نتائج، منها أن وجود لجنة للاستدامة يكون له تأثير هام في اختيار المراجع الخارجي الذي يوفر التأكيدات المطلوبة على تقارير الاستدامة.

٢- دراسة (Opritor, 2015) أكدت الدراسة على أهمية إعداد و تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، وعلى وجوب مساهمة الأطراف ذات العالقة بدور ايجابي في هذا الأمر. وأشار إلى الدور الذي يقدمه التأكيد

الخارجي المستقل لتقارير الأعمال المتكاملة، وأكد على أن هذا التأكيد ساعد كثيرا على تعزيز موثوقية هذه التقارير .

#### ب- الدراسات المتعلقة بالاستدامة وحوكمة الشركات

١- **بحثت دراسة ( Hussain et.al, 2018 )** بشكل تجريبي في العلاقة بين حوكمة الشركات الأداء المستدام الثلاثي من خلال نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصلحة؛ وتوصلت إلى أنه لا توجد نظرية واحدة تفسر العلاقات المفترضة تفسيراً كاملاً، حيث تم قياس أداء الاستدامة من خلال تحليل المحتوى اليدوي لتقارير الاستدامة للشركات التي تتخذ من الولايات المتحدة مقراً لها، وقد تم دراسة تأثير آليات حوكمة الشركات المختارة على كل بعد من أبعاد أداء الاستدامة، على النحو المحدد في إطار Global Reporting Initiative (GRI) ، حيث يسمح هذا المنهج بتحديد آليات الحوكمة التي تعزز أداء الأبعاد الثلاثة للاستدامة، وأن بعض الآليات لا تلائم سوى الأبعاد المحددة للاستدامة، وتوفر النتائج المستندة إلى الحقائق الدعم لبداية جديدة في عملية التنظير؛ لذا يجب على النظريات ألا تحاول- فقط - تقديم الأساس المنطقي للتأثير حوكمة الشركات على الاستدامة، ولكن - أيضاً - لتوضيح أي بعد من أبعاد الاستدامة قد يكون أكثر تأثيراً.

٢- **هدفت دراسة (Sar, 2018)** إلى التفكير في تأثير حوكمة الشركات على أداء الاستدامة، وتهدف إلى دراسة العلاقة بين هيكل مجلس الإدارة والإفصاح، والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة، وحقوق المساهمين، وإجراءات مجلس الإدارة، والأداء الاقتصادي المستدام، والأداء البيئي، وأداء الأسهم الاجتماعية للشركات في صناعة FMCGFast-moving Consumer goods الهندية، من خلال عينة تتمثل في ١٢٢ شركة من بين ١٥٩ شركة مدرجة في قاعدة بيانات CMIE PROWESS للصناعة، وتغطي الدراسة تحليلاً مفصلاً لحوكمة الشركات بناء على نظرية ثابتة وهيكل الاستدامة، وتشير النتائج إلى أن الشركات ذات مؤشرات الحوكمة العالية ترتبط بأداء استدامة متفوق.

٣- **هدفت دراسة (Mahmood, et al , 2018)** إلى فهم تأثير حوكمة الشركات على الإفصاح عن الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية، والبيئية، واعتمدت الدراسة على منهج تناعي مختلط الأساليب، وقد تم جمع البيانات المتعلقة بحوكمة الشركات والإفصاح عن الاستدامة في أفضل ١٠٠ شركة مدرجة في بورصة باكستان للأوراق المالية (PSE) للمدة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٠، بالإضافة إلى البيانات الكمية، وتم جمع البيانات النوعية من خلال المقابلات مع خمسة من أعضاء مجلس الإدارة من مختلف الشركات، وتشير النتائج إلى أن عناصر الحوكمة تعزز إفصاحات الاستدامة . وتخلص هذه الدراسة إلى أن حجم مجلس الإدارة الكبير الذي يتألف من مدير، ولجنة المسؤولية الاجتماعية للشركات يكون أكثر قدرة على التحقق من قرارات الإدارة والتحكم فيها فيما يتعلق بقضايا الاستدامة (سواء أكانت اقتصادية أم بيئية أم اجتماعية)، ويسفر عن إفصاح أفضل عن الاستدامة. وتوفر هذه الدراسة من خلال التحليل الكمي والنوعي مساهمة منهجية وتجريبية في الأدبيات المتعلقة بإدارة الشركات، وإعداد تقارير الاستدامة في البلدان الناشئة والنامية.

٤- **دراسة محروس، (٢٠١٩)** هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير آليات حوكمة الشركات في الإفصاح عن أنشطة الاستدامة، وقد استخدم الباحث نسبة ملكية كبار الملاك، ونسبة ملكية المستثمر المؤسسي لقياس أثر هيكل الملكية في الإفصاح عن أنشطة الاستدامة، واستخدم متغيرات حجم لجنة المراجعة، وعدد اجتماعاتها، وخبرة الأعضاء، لقياس أثر محددات فعالية لجنة المراجعة في الإفصاح عن أنشطة الاستدامة. كما استخدم حجم مكتب المراجعة لقياس أثر جودة المراجعة الخارجية في الإفصاح عن أنشطة الاستدامة، وتمت الدراسة على بيانات التقارير المالية لعينة تكونت من ٣٤ شركة من القطاعات غير المالية المقيدة بالبورصة الكويتية خلال المدة من ٢٠١٤-٢٠١٧، وباستخدام نموذج الانحدار اللوجستي الثنائي، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي دال إحصائياً لكل من نسبة ملكية كبار الملاك، وخبرة أعضاء لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة في الإفصاح عن أنشطة الاستدامة للشركات المقيدة بالبورصة الكويتية؛ إلا أن الدراسة لم تتوصل إلى وجود تأثير دال إحصائياً لكل من ملكية المستثمر المؤسسي، وحجم لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات اللجنة في الإفصاح عن أنشطة

- الاستدامة، وتلقي نتائج الدراسة الضوء على أهمية التركيز على جودة حوكمة الشركات كأحد أهم العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن أنشطة الاستدامة في الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية.
- ٥- دراسة (E-Vahdati, et al, 2019) هدفت الدراسة إلى مراجعة الأدبيات المتعلقة بحوكمة الشركات والتكامل مع استدامة الشركات بشكل منهجي في تحديد الوفرة، والعجز، والثغرات الرئيسية في الأدبيات الحالية، وكذلك ذكرت مسارات البحث المستقبلية، وتم استخدام مراجعة منهجية للدراسات الدولية الموجودة من خلال منهج كمي ونوعي لاختيار ٢٧ مقالة نشرت في Scopus، وتشير النتائج إلى أن دمج الحوكمة في الاستدامة يتم تفسيره بشكل مختلف في منطقة جغرافية، وإن الرؤية والرسالة والقيادة هي أهم العوامل الإطار الاستدامة الذي يتعامل مع حوكمة الشركات، على الرغم من القيود المرتبطة باختيار عدد ونوع الكلمات الرئيسية والنتائج وتفسير النتائج وتعميمها وتطبيقها، فإن أطر الاستدامة تشير إلى عدد من السبل للمستثمرين وواضعي السياسات وسيناريو السوق المستقبلية مما سيزيد من كفاءة الشركات.
- ٦- دراسة (Lloret, 2016) نموذجاً تحليلياً لاستدامة الشركات لإثبات أن الشركات يمكن أن تولد قيمة على المدى الطويل من خلال دمج ثلاث جهات نظر حول الاستدامة في خطتها الاستراتيجية، وهي: صناعة السوق (مصدر الميزة التنافسية)، والموارد (مصدر القدرات والموارد الجديدة، والقائم على المؤسسات القدرة على التكيف)، مع الأهداف الأساسية، وهي: يمكن للشركات توليد القيمة والاستفادة منها من خلال التكيف مع القيود المفروضة عليها من قبل النظم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛ يظهر تحليل النموذج المقترح باستخدام كل من البيانات التجريبية من دراسة استقصائية لممارسات الاستدامة البيئية في ١٠٣ شركات مكسيكية كبيرة مختارة ذاتياً، وكذلك مراجعة متعمقة لممارسات الاستدامة في خمس شركات مكسيكية رائدة؛ وتوصلت الدراسة إلى أن النجاح التنافسي يتطلب إدراكاً للظروف التي قد تولد أو تفقد الشركة قيمتها، وتعكس القدرة التنافسية للشركة أداءها وعلاقتها على المدى الطويل داخل الصناعة ومع المنافسين، وتحقق الشركات المستدامة الأداء الناجح على المدى الطويل وسط القيود التي تفرضها النظم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال تطوير استراتيجيتها وتولد القيمة بشكل مستمر في المستقبل، وتعد الممارسات المستدامة أساسية لنموذج أعمال الشركة وبقائها لأن استراتيجية الإجراءات المستهدفة والدائمة توفر مزايا تنافسية.
- ٧- دراسة (Villanueva-Villar, et al, 2016) تأثير حوكمة الشركات على توليد القيمة للشركات الأسبانية، وقد اعتمدت على مجموعة بيانات تتضمن الشركات المدرجة في البورصة الإسبانية للمدة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٢، وتم تركيز الاهتمام على هيكل وتكوين المجالس على وجه الخصوص كمتغيرات مستقلة للدراسة، وتم تحليل أربعة متغيرات: BOARD, BOARD SIZE, ARD, DUALITY (تقاس بعدد الاجتماعات)، و DILIGENCE INDEPENDENCE (رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي هو الشخص نفسه)، على مدار مدة الأزمة الاقتصادية (٢٠١٢-٢٠٠٩)، كانت أهم المتغيرات التي كان لها تأثير إيجابي على توليد القيمة، هي: BOARD, BOARD INDEPENDENCE، وبالتالي، فقد أبرزت الأزمة المالية العالمية الحاجة إلى إدارة فعالة للشركات، وأن هياكل الإدارة الحالية للشركات المدرجة وقت إعداد الدراسة ليست هي الأكثر كفاءة؛ وبالتالي فإن إعادة هيكلة هذه الشركات ستسمح بتوليد المزيد من القيمة، وأنه كلما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، زادت القيمة. بالإضافة إلى ذلك، ويبدو أنه ليس من المهم - فقط - زيادة عدد المديرين المستقلين؛ ولكن من الضروري -أيضاً- أن يصل هذا العدد إلى الحد الأدنى للتأثير على مجلس الإدارة.
- ٨- دراسة (Akbar, et al, 2016) هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين الامتثال للحوكمة وأداء الشركات في المملكة المتحدة، وتم تطوير مؤشر للحوكمة والتحقق من تأثيره على أداء الشركات بعد التحكم في إمكانية التجانس المحتملة من خلال استخدام منهجية أكثر قوة للأسلوب العام للحظات 1 (Generalized Method of Moments, GMM Moments). وتطبق الدراسة على عينة من ٤٣٥ شركة غير مدرجة في البورصة خلال المدة ١٩٩٩ - ٢٠٠٩، على عكس النتائج السابقة في الأدب

البريطاني، وتشير نتائج الدراسة إلى أن الامتثال لقواعد حوكمة الشركات ليس محددًا لأداء الشركات في المملكة المتحدة. وتفسر الدراسة نتائجها بأن نتائج الدراسات السابقة التي تبين التأثير الإيجابي لحوكمة الشركات على أداء الشركات قد تكون متحيزة لأنها تفشل في السيطرة على إمكانية التجانس المحتملة، وقد تكون هناك إمكانية لعكس السببية في نتائج الدراسات السابقة بسبب التغييرات في الخصائص الداخلية للشركات التي قد تكون مسؤولة عن الامتثال لحوكمة الشركات والأداء. وتستند النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام نموذج GMM والتي تتحكم في آثار عدم التجانس الذي لا يمكن ملاحظته، والتزامن، والتطور الديناميكي الحيوي، وبالتالي تقدم استنتاجات أكثر قوة بالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة المنشورة.

9- دراسة (Saidat, et al, 2019): هدفت الدراسة إلى سد الفجوة البحثية في العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والأداء المالي للشركات العائلية وغير العائلية باستخدام عينة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية للمدة من 2009 إلى 2010، وتغطي العينة جميع الشركات التي كانت جزءًا من البورصة خلال تلك المدة. في البداية تم إدراج ما مجموعه 228 شركة في البورصة اعتبارًا من 31 ديسمبر 2010، وتم إسقاط الشركات المالية من العينة لأنها تخضع لمجموعة صارمة من اللوائح التي تختلف عن الشركات في القطاعات الأخرى، بحيث أصبح حجم العينة 103 شركة خلال المدة 2009-2015، وعلى الرغم من أن حوكمة الشركات وهيكل ملكية الشركات قد جذبت اهتمامًا من صانعي السياسات والمؤسسات الأكاديمية، إلا أن الدراسة توصلت إلى عدم وجود صلة واضحة بين أداء الشركات وحوكمة الشركات. بالإضافة إلى ذلك لا تزال العلاقة غير واضحة حول كيفية تأثير حوكمة الشركات العائلية على أدائها المالي.

#### ج- دراسات متعلقة بالحوكمة

1- دراسة المناصير (2018) بعنوان: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة في المملكة الأردنية الهاشمية، بالإضافة إلى معرفة مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تلك الشركات، وقد تم اعتماد استبيان كمؤشر القياس لتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وتعتبر الدراسة مسحًا لقطاع الخدمات البالغ عددها 103 شركة عن الأعوام الثلاثة 2009 - 2011م، وتم استثناء 21 شركة لعدم وجود الحد الأدنى المقبول من البيانات، وخلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل على أي من مؤشرات الأداء الشركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، كما أن ما نسبته 85% من شركات الخدمات المساهمة العامة تطبق قواعد حوكمة الشركات.

2- دراسة صالح (2016) بعنوان: العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال الكويتية، دراسة نظرية وتطبيقية. هدفت الدراسة إلى اختبار مدى وجود علاقة بين جودة الأرباح وبين بعض جوانب حوكمة الشركات المتمثلة في كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين جودة الأرباح وبين نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة السهم الشركة، ولم يتبين وجود علاقة بين جودة الأرباح وبين حجم مجلس الإدارة، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين جودة الأرباح وبين استقلالية مجلس الإدارة، وأن هناك علاقة طردية بين جودة الأرباح وبين استقلالية لجنة المراجعة، ولم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة الأرباح وبين نشاط لجنة المراجعة المتمثل بعدد اجتماعاتها.

3- دراسة (Tawfeeq et al., 2017) بعنوان: آليات حوكمة الشركات والأداء المالي للشركات الأردنية. هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير آليات الحوكمة على الأداء المالي لعينة من الشركات الصناعية والخدمية في الأردن بلغت (109) شركة مدرجة في بورصة عمان، تم تجميع البيانات من التقارير المالية السنوية للعام 2011م، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وتوصلت النتائج إلى أن هناك علاقة سلبية بين حجم مجلس الإدارة وبين الأداء المالي، كما توصلت

- الدراسة إلى أنه ال يوجد أي عالقة بين ازدواجية الرئيس التنفيذي واستقلالية مجلس الإدارة وبين الأداء المالي.
- ٤- دراسة ( Rani et al., 2016 ) بعنوان تأثير درجة ممارسات حوكمة الشركات على العوائد غير العادية والأداء المالي لعمليات الدمج والاستحواذ. هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الاختلافات في نوعية معايير حوكمة الشركات ومستوى ممارسات حوكمة الشركات في الهند تؤثر على العوائد غير العادية والأداء المالي لعمليات الدمج والاستحواذ، تم قياس الأداء المالي بمؤشرات الربحية التالية: العائد على رأس المال العامل، العائد على حقوق الملكية، هامش صافي الربح، تم إنشاء مؤشر لقياس الحوكمة من خلال استبيان لعينة من ١٥٥ شركة أكملت عملية الدمج والاستحواذ خلال العام ٢٠٠٣ إلى العام ٢٠٠٨م، وتوصلت الدراسة أن الشركات التي أظهرت درجات أعلى في ممارسات الحوكمة كان أداءها أفضل من تلك الشركات التي أظهرت درجات أقل في ممارسات الحوكمة.
- ٥- دراسة هادي محمد طريم السمحان (٢٠١٧)، أثر تطبيق مبادئ الحوكمة ومعاييرها على سوق الأوراق المالية الكويتية. هدفت الدراسة إلى بيان أثر تفعيل مبادئ الحوكمة ومعاييرها على سوق الأوراق المالية في دولة الكويت. وتوصلت الدراسة: إن مستوى الحوكمة لدى الشركات المساهمة الكويتية يعتبر جيدة مقارنة بدول أخرى، ولكنه لا يزال منخفضة كمؤشر، ويمكن أن يعزى ذلك إلى أسباب عدة تتعلق بممارسات الشركات نفسها، لكن لا بد من الأخذ في الاعتبار الأمور التالية التي تخفف مستوى الحوكمة، والتي لها تأثير مباشر على نتائج الدراسة: لم يعد من الكافي اعتماد قانون الشركات المعتمد في دولة الكويت فهناك نقص في المتطلبات الحديثة التي يحتاجها نظام الحوكمة كقواعد أساسية يمكن أن يقوم عليها. كما أوصت الدراسة:
- تشكيل محاكم تجارية، بهدف تعجيل البت في القضايا والمنازعات الناشئة عن التعاملات التجارية، خاصة الناتجة عن تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة، والتقصير في التجارب مع الأنظمة والقوانين ذات العلاقة بممارسة الحوكمة.
  - تدعيم تطبيق الآليات التي تكفل تفعيل الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات بالمنشآت المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية، بالإلتساق مع المعايير المحاسبية وقواعد الحوكمة العالمية، مثل إصدار قواعد جديدة للقيود بسوق الأوراق المالية
- وجاءت مشكلة البحث: إن تدني ترتيب الكويت عالمية من المرتبة ٤٦ إلى ٦٠ وليعد دليلا على عدم مراعاة التشريعات في الكويت لمعايير الحوكمة، وعدم إدراك فوائد تطبيقها، فقانون الشركات ( ١٥ / ١٩٦٠ ) يحتوي على بعض الأدوات المتعلقة بالحوكمة، ومثال على ذلك الحقوق الأساسية الخاصة بالمساهمين، لكنه لم يسهم من عدة نواح في التحقق من كفاءة الأدوات المتعلقة بحوكمة الشركات، ومثال على ذلك عملية الفصل بين وظيفتي الرئيس التنفيذي المدير العام للشركة، ورئيس مجلس الإدارة، حيث إن هذا الفصل الضروري ليس من ضمن المتطلبات المعمول بها في الكويت، وهذا يمثل عقبة رئيسة للوصول على أفضل الممارسات في حوكمة الشركات. وعلى الرغم من أن بعض الشركات قد تشكل لجان فيها، فإن ذلك لا يعد ممارسة مثالية للحوكمة المؤسسية، فقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية بالنسبة إلى الاقتصاديات الناشئة، وذلك لأسباب عدة، أهمها: ضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه تنفيذ العقود وحل المنازعات بطرق فعالة، وضعف نوعية المعلومات التي تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة بالشكل الكفاء، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة من جميع الأطراف سواء أكانوا مساهمين أم أصحاب مصالح أم غيرهم. كما تعتبر هيئة سوق المال الكويتية، وسوق الكويت للأوراق المالية من المؤسسات الكويتية التي أخذت على عاتقها نشر مفهوم الحوكمة وتطبيقها، فقد بادرت هيئة الكويت وسوق الكويت للأوراق المالية بالتعاون والتنسيق مع القطاع الخاص ممثلا بالشركات المساهمة العامة ضمن برنامج " تعزيز مبادئ الحوكمة والشفافية والمساءلة في القطاع الخاص الكويتي". وعلى الرغم من المحاولات السابقة والشروط الكبير الذي قطعه دولة الكويت في نشر مبادئ الحوكمة لدى الشركات، فإن هناك مجموعة من المحددات والصعوبات تواجه واقع الحوكمة فيها، من أهمها:
- ١- مظاهر الضعف في مجالات المحاسبية، والتدقيق، والإفصاح، والإدارة.
  - ٢- قلة الشركات التي من الممكن تصنيفها - بشكل واقعي- إلى مجموعة الشركات المساهمة العامة.



٣- الطابع الفردي والعائلي لأغلبية المنشآت التجارية، الأمر الذي يؤثر على الحوكمة من خلال:

- تشدد البنوك ومصادر التمويل بسبب ضعف الصفة الاعتبارية للمنشأة.
- عدم الالتزام الكامل بالمعايير المهنية عند التوظيف.
- ضعف مستوى الإفصاح والشفافية.
- محدودية دور مجالس الإدارة.
- سيطر شخص أو عدد قليل من الأشخاص على إدارة المنشأة.
- غياب نسبي لمجموعة من المفاهيم المركزية للحوكمة (الانتخابات الحرة، المساءلة والشفافية، حرية الصحافة، الالتزام بالقوانين، توفر آليات مكافحة الفساد). فالمشكلة تنطوي
- ٤- على عدم تطبيق الحوكمة ومعاييرها لكفاءة سوق المال الكويتي
- **التعقيب على الدراسات السابقة**

نستخلص من الدراسات السابقة أن دور حوكمة الشركات في دعم أداء الاستدامة للشركة يتطلب التكامل الناجح والإدارة الفعالة للاستدامة في الشركة ووجود قيادة ملتزمة وتوجيه واضح وتأثير استراتيجي؛ ولن يحدث هذا دون وجود بنية حوكمة قوية، حيث تساعد حوكمة الشركة على تنفيذ استراتيجيات الاستدامة في جميع الأعمال، وإدارة عملياتها وتحديد الأهداف وإعداد التقارير، وتعزيز العلاقات مع أصحاب المصلحة الخارجيين، وضمان المساءلة الشاملة.

أما عن دور الأداء المستدام للشركة كمدخل لتعظيم قيمة الشركة، فقد سعت الأدبيات السابقة إلى ربط استدامة الشركة بإمكانية توليد قيمة للمساهمين حيث تعد الاستدامة منهج عمل قابل للتطبيق على الشركات، وقد استهدفت دراسة Othman & Ameer, ٢٠١٢، أكبر ١٠٠ شركة في عام ٢٠٠٨ تطبيق برنامج الاستدامة، تم اختيارها من بين ٣٠٠٠ شركة في البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة؛ وتوصلت الدراسة إلى أن نمو متوسط حجم المبيعات بدرجة كبيرة، كذلك نمو العائد على الأصول، والأرباح قبل الضرائب، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في العينة مقارنة مع شركات المراقبة خلال المدة من ٢٠٠٦-٢٠١٠، وعلاوة على ذلك تظهر النتائج التي توصلت إليها إلى أن الأداء المالي في الشركات المستدامة أعلى من الشركات الأخرى، وأن هناك علاقة ثنائية الاتجاه بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والأداء المالي.

وتوضح المناقشة أعلاه أن الأدب المحاسبي حول حوكمة الشركات، وتعظيم قيمة الشركة تكشف عن مجموعة متضاربة من النتائج، ويبقى اللغز الذي يتعلق بكيفية ارتباط حوكمة الشركات بتعظيم قيمة الشركة دون حل على الرغم من وجود العديد من الدراسات التي أجريت حول هذه المسألة، ويمكن أن يكون هناك تفسيرات مختلفة للتناقضات في النتائج، على سبيل المثال تكمن المشكلة في استخدام مصادر بيانات مختلفة (البيانات الثانوية أو البيانات الأولية)، حيث أن هذه المصادر لها خصائص مختلفة، وقد يكون استخدام مقاييس الأداء المختلفة وقياساتها المختلفة -أيضا- سببا لعدم الاتساق في النتائج. وباستقراء الدراسات السابقة التي تناولها الباحثان خلال المدة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٩ يتضح وجود فجوة بحثية تتعلق بإمكانية وضع نموذج محاسبي مقترح للتكامل بين حوكمة الشركات والأداء المستدام كمدخل لتعظيم قيمة الشركات بالتطبيق على شركات التأمين الليبية؛ لمحاولة الإجابة على الجدول القائم والتي لم تجب عنه الدراسات السابقة والذي ترتب على الباحثين أخذه بعين الاعتبار عند القيام بهذا الدراسة، وهذا مايجبر عنه أصالة الدراسة وحدائتها.

#### ٤- أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على دور تطبيق آليات الحوكمة لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية وينبثق من الهدف الرئيس أهداف فرعية تتمثل في الآتي

١/٥- التعرف على المؤشرات الدالة على الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات، وهي: ملاءمة راس المال، وجودة الأصول، والتنافسية، إنتاجية العاملين، والأرباح والإيرادات، والكفاءة والسيولة، واخيرا الانفتاح لمخاطر السوق، وتطبيق ذلك على البيانات المالية الفعلية للشركات الصناعية الكبرى في دول الخليج العربي.

٢/٥- التعرف على مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة وأسباب الحاجة على تأكيد تقارير الاستدامة. مستويات تأكيد تقارير الاستدامة. التعرف على آليات الحوكمة ( وخدمات التأكيد على تقارير الاستدامة .  
٣/٥- التعرف على صعوبات تطبيق آليات الحوكمة عند تأكيد تقارير الاستدامة بوزارة المالية الكويتية .

#### ٥- أهمية البحث

١/٦- الأهمية العلمية: بالرغم من تزايد الإهتمام بتأكيد تقارير الإستدامة إلا أن التركيز في التوجهات البحثية على دور المراجع الخارجي في تأكيد المعلومات المتعلقة بقضايا الإستدامة، ويوجد ندرة في تناول دور الأطراف الداخلية وخاصة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها الاستراتيجي والعلاقة التفاعلية بينها وبين لجنة المراجعة حيث أصبحت من المهام الأساسية في نطاق متابعة وإشراف لجنة المراجعة، كما أن لجنة المراجعة ذات الخصائص الفعالة تساهم في تحديد استراتيجيات استدامة الشركة وتحقيق مصداقية تقارير الإستدامة، كما أن قضايا الإستدامة وخاصة تأكيد معلومات الإستدامة لازالت مجالاً خصباً للمزيد من الأبحاث حيث أنها اتجاه محلي وعالمي في إطار التنمية المستدامة، بالإضافة إلى أنه لم يتم تناول برنامج التأكيد المشترك من قبل وذلك في حدود علم الباحثة بالنسبة لتنسيق وتخطيط أنشطة التأكيد لمعلومات الإستدامة حيث أنها آلية تأكيدية حديثة نسبياً حيث تم التركيز على الدول المتقدمة مع اختلاف البيئة التنظيمية والقانونية ومستوى الإفصاح والشفافية عن الدول النامية.

١/٦- الأهمية العملية: تعد الإستدامة جزء من الاستراتيجية طويلة الأجل للشركات، وأصبح هناك اتجاه متزايد للمطالبة بموثوقية ومصداقية معلومات تقارير الإستدامة من جانب المساهمين وأصحاب المصالح نظراً لتعدد الجوانب التي تغطيها قضايا الإستدامة بأبعادها المختلفة والمخاطر المرتبطة بها، وبالتالي ضرورة تكامل الآليات التأكيدية في إطار برنامج التأكيد المشترك الذي يدعم الدور الحوكمي لجميع الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في عملية التأكيد بما يؤدي لخلق قيمة للشركة، كما أن تحليل العلاقات المتداخلة ومسئوليات الأطراف المختلفة ضمن آليات حوكمة الشركة يساهم في تدعيم مصداقية وشفافية تقارير الإستدامة مع التركيز على الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة في تأكيد تقارير الإستدامة. ولذلك فمن الضرورة بمكان اقتناع ذوي المصلحة في المنشأة (بوزارة المالية الكويتية) بضرورة القيام بالأداء المستدام من خلال الاستجابة لمتطلبات الهيئات العلمية والمهنية و الالتزام بالقوانين الإلزام الشركات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة وتأكيداتها من قبل طرف محايد ومستقل وذو كفاءة عالية للقيام بعملية التأكيد الطرف الثالث (الذي يطبق آليات الحوكمة).

#### ٦- فرضيات الدراسة

١/٧- يساهم تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة آليات الحوكمة في إضفاء درجة من المصداقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير لدى أصحاب المصالح، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم الحقيقة الأداء المستدام لوزارة المالية الكويتية (توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آليات الحوكمة وبين مصداقية تقارير الاستدامة بوزارة المالية).

٢/٧- يمثل الطرف الثالث (الذي يطبق آليات الحوكمة) المرتبة الأولى بين مقدمي التأكيد، وذلك يرجع إلى ثقة أصحاب المصالح في خبرة وقدرة ومهارة وتأهيل وكفاءة ونزاهة وموضوعية واستقلالية آليات الحوكمة ، والتي تمكنهم من إنجاز مهمة تأكيد تقارير الاستدامة على النحو المرغوب، وبما يحقق الأهداف المنشودة منها (توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آليات الحوكمة وبين إنجاز مهمة تأكيد تقارير الاستدامة)

٧/٣- يمثل تقرير الاستدامة عرضة هيكلية منظمة للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي لوزارة المالية الكويتية، بما يساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق تنميتها المستدامة في الأجل الطويل (توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آليات الحوكمة وبين تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق تنميتها المستدامة في الأجل الطويل).

٤/٧- أن تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال يؤدي على تحسين درجة الثقة والمصداقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح، بالشكل الذي يؤثر على إدراك أصحاب المصالح الحقيقة الأداء المستدام التي تقوم به الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية ، وتحقيقاً لتنميتها المستدامة (توجد فروق ذات دلالة إحصائية

عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آليات الحوكمة وبين إدراك أصحاب المصالح لحقيقة الأداء المستدام التي تقوم به الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية).

#### ٧- حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على دراسة وتحليل أثر تأكيد تقارير الاستدامة على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية.

#### ٨- منهج الدراسة

سوف يعتمد الباحث على كل من : المنهج الاستقرائي والاستنباطي وذلك على النحو التالي:

١/٩- المنهج الاستقرائي: ويهدف المنهج الاستقرائي إلى جمع البيانات والعلاقات المترابطة بطريقة دقيقة من أجل الربط بينها بمجموعة من العلاقات الكلية العامة ويقوم بإنتاج تعليمات واسعة من مجموعة محددة من الملاحظات ومن خلاله يقوم الباحث بتشكيل الفرضيات والنظريات.

٢/٩- المنهج الاستنباطي: هو المنهج الذي ينتقل فيه الاستنتاج من الكل إلى الجزء، فهو يعاكس بذلك المنهج الاستقرائي والذي ينتقل فيه الاستنتاج من الكل إلى الجزء، ويبدأ الاستنباط من القواعد الكلية، ثم يستنبط الجزء من القواعد المطبقة على الجزء المطلوب بحثه الذي يقوم بدراسته

#### ٩- اداة الدراسة

سيتم استخدام الاستبيان اداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للحصول على نتائج الدراسة ثم مناقشتها لمعرفة دور تطبيق آليات الحوكمة لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة.

## ثانياً: الإطار النظري للبحث

### ١- مفهوم الحوكمة

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين، ولكن يمكن عرض مجمل التعريفات المذكورة للحوكمة من خلال المنظمات الدولية والدراسات والمراجع كما يلي:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: "النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة" (عماد محمد وعلام، ٢٠١٠)

أما منظمة التمويل الدولية IFC فعرفت على أنها: "النظام والهيكل الذي يتم من خلاله إدارة وتسيير الشركات ومراقبتها ومتابعة العلاقات بين جميع الأطراف أصحاب المصالح". (عبدالقادر، ٢٠١١)

واجتهد الباحثين والدارسين في تعريف الحوكمة كما يلي: عرفها (رضا، ٢٠١٠) بأنها أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، وأخذ (حبوش، ٢٠١٤) تقرير Cadbury لحوكمة الشركات بأنه النظام الذي يتم من خلاله إدارة المنشأة والتحكم فيها بطريقة كفئة فمجلس الإدارة مسئول عن حوكمة الشركات ودور حملة الأسهم محدد في الحوكمة من خلال تعيين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ليضمنوا لأنفسهم وجود إطار حكومي ملائم.

ويعرفها (سليمان، ٢٠٠٨) بأنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها الشركات لتعظيم ربحيتها وقيمتها على المدى البعيد.

ويعرفها (الشمرى، ٢٠١٧) بأنها التميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل.

ويعرفها (عبد الملك، ٢٠١٥) بأنها نهج الإدارة الذي يمد المؤسسة بالإجراءات والسياسات التي تحدد الأسلوب الذي تدار من خلاله العمليات بكفاءة.

- ويعرفها (أل غزاوي، ٢٠١٠) بأنها مجموعة العلاقات بين الشركة، ومجلس الإدارة، والملاك، وكل الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهي الأسلوب الذي يوفر الهيكل، أو الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد وتحقيق أهداف الشركة
- بمعنى آخر الحوكمة أسلوب يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى مصير الشركات المنهارة، ويمكن تعريف الحوكمة بأنها مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات، أي أنها أسلوب جديد في إدارة شؤون الشركات العامة والخاصة يقوم على أركان أساسية من أهمها الآتي:
- أ- المساءلة: Accountability: وتعني تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل المساءلة جانبين هما Transparency: التقييم، والثواب والعقاب، ويعني ذلك أن يتم أولاً تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه.
  - ب- الشفافية Empowerment: تعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات بشأن مفردات العمل في المجال العام
  - ج- التمكين Empowerment: ويعني توسيع قدرات الأفراد ومساعدتهم على تطوير الحياة التي يعيشونها
  - د- المشاركة Participation: وتعني أن يسمح للمواطنين بالمشاركة في كل نواحي الحياة بحيث يتحولون في المجال العام من مجرد متفرجين أو متلقين للخدمة إلى مشاركين يصنعون واقعهم بأنفسهم.
  - هـ- محاربة الفساد Corruption: ويعني محاربة ومنع استخدام الموقع الوظيفي من أجل تحقيق مكاسب شخصية.
  - و- توازن المصالح Balance of Power: ويعني الاهتمام بمصلحة المساهمين من خلال تعظيم الربحية لهم، ومصالح الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة والاهتمام بالبيئة الداخلية والخارجية للشركة

## ٢- مزايا تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الاستدامة:

يرى الباحث أن تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك للمعلومات الاستدامة يساهم في تحقيق العديد من المزايا سواء للشركات أو لأصحاب المصلحة يؤدي الزيادة جودة التقرير بوجه عام مع مراعاة الالتزام بمتطلبات التطبيق ومسئوليات الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في عملية التأكيد، وتتمثل هذه المزايا في ما يلي:

(Greg G., et.al., 2018, IIA, Australia, 2018, Loic D., 2015)

- الحصول على أنشطة تأكيد قوية متكاملة وفعالة بالنسبة للتكلفة نظراً للتوظيف المناسب للمصادر التأكيدية مع تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية.
- ضمان شمول التغطية التأكيدية في مواجهة مخاطر الاستدامة.
- تحديد فجوات التأكيد وتطبيق الإجراءات اللازمة لسد هذه الفجوات.
- تخفيض الازدواجية في إجراءات التأكيد نظراً لتوزيع وتوازن الجهد بين أطراف التأكيد المتعددة.
- كفاءة أكبر في عملية جمع البيانات وأدلة الإثبات اللازمة لتأكيد معلومات الاستدامة.
- تعزيز الرؤية على نطاق واسع وبشكل كامل الأنشطة التأكيد المنفذة وصورة شاملة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية وإجراءات علاجها.
- زيادة مشاركة المعرفة والمعلومات والتكنولوجيا عبر الشركة.
- زيادة تركيز وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ودعم دورها الاستراتيجي.
- تعزيز ثقة أصحاب المصلحة والمساهمين في مصداقية وموثوقية معلومات الاستدامة التي تم التقرير عنها نظراً لشمول عملية تأكيد تقارير الاستدامة.

- دعم الدور الحوكمي لجميع الأطراف المشاركة في عملية التأكيد سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.
- التغلب على الصعوبات المتعددة التي تواجه تأكيد تقارير الاستدامة.
- تدعيم استقلالية الأطراف المشاركة في عملية التأكيد سواء المراجعين الداخليين أو الخارجيين، وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التأكيد.
- دعم الاتصالات والعلاقات بين أطراف التأكيد وبالتالي زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط الإجراءات التأكيد.
- خلق قيمة داخلية للمؤسسة وقيمة خارجية لأصحاب المصلحة من خلال تقديم تأكيد فعال لتقييم كفاءة إدارة الخطر التي تحسن الدور الرقابي لمجلس الإدارة.
- ومن المرجح أن تعمل الشركات التي تتبع ممارسات الاستدامة في انسجام مع المجتمعات التي تعمل فيها، وتحافظ على وجودها في السوق وتساعد في الحفاظ على مستويات الربحية وزيادتها؛ بحيث يتضمن مفهوم استدامة الشركات ضمنا ما يأتي (Santos, et al, 2010, p7):
- (1) الإدارة الفعالة للعوامل الاجتماعية، والبيئية، والاقتصادية التي تؤثر على الشركة وأنشطتها التجارية، ومنتجاتها، وخدماتها، وتأثيرها في سلسلة القيمة بأكملها.
- (2) إدارة توقعات أصحاب المصلحة، وتحقيق التوازن بين إدارة المخاطر الاجتماعية، والبيئية، والاقتصادية التي لديها القدرة على التأثير سلبا على العلاقات مع أصحاب المصلحة في الشركة.
- (3) اعتماد الممارسات والسلوك، والتي تتوافق مع قيم المجتمع.
- (4) القدرة على تقديم المنتجات والخدمات التي تولد القيمة البيئية، والاجتماعية، والمالية المستويات جودتها، والتي ينظر إليها العملاء على هذا النحو، وتوفر ترخيصا واضحا للعمل (من جميع أصحاب المصلحة المعنيين).
- وقد أدى الضغط المتزايد من المجتمع والجهات المنظمة للشركات إلى الكشف عن كيفية تعاملها مع هذه القضايا الناشئة إلى فكرة أن نموذج الحوكمة الجيدة يجب أن تكون قادرة على شرح كيفية إدارة قضايا الاستدامة من قبل مجلس الإدارة في الواقع، ونظرا لأن الاستدامة تتضمن القضايا الاقتصادية والحوكمة والأخلاقية والاجتماعية والبيئية، يعتقد بعض الخبراء أنه ينبغي اعتبار الحوكمة جزءا لا يتجزأ من الاستدامة وليس العكس بحيث يمكن تطبيق فكرة تكامل الاستدامة مع حوكمة الشركات من أجل تعظيم قيمة هذه الشركات، مع مراعاة اتباع الآتي:
- 1- تكامل الاستدامة على مستوى مجلس الإدارة، وتشمل:
  - النموذج التشغيلي لمجلس الإدارة وفقا لدليل حوكمة الشركات الصادر عن مصرف ليبيا المركزي والذي يحدد مجموعة من التوصيات المهمة على كيفية تشكيل حوكمة الشركات؟ وكيف تكون شفافة حول ظروف محددة؟
  - أنشطة مجلس الإدارة بعد تحليل شكل الحوكمة الذي اختاره مجلس الإدارة لرعاية القضايا الاجتماعية والبيئية، وتحديد الأنشطة التي تم تنفيذها على نحو أكثر تواترا، وإذا كانت هذه الأنشطة قد تم تعيينها لمجلس الإدارة كهيئة جماعية، أو لجنة معينة من مجلس الإدارة، أو إذا لم يتم تخصيصها على الإطلاق.
  - الكفاءات والتدريب نحو تكامل الاستدامة، يمكن ملاحظة الأهمية الاستراتيجية المتزايدة للاستدامة من خلال تحليل وجود اختصاصات محددة متعلقة بالاستدامة داخل مجلس الإدارة، وتنفيذ برامج تدريبية حول القضايا الاجتماعية والبيئية للمديرين.
  - الأداء الاجتماعي والبيئي والحوافز النقدية، حيث إن هناك موضوعا آخر يرتبط ارتباطا وثيقا بمساءلة مجلس الإدارة بشأن قضايا الاستدامة، وهو وجود حوافز نقدية للمديرين التنفيذيين، وكيف نفذت الشركة آليات المكافآت؟ والتي يربط جزءا من مكافآت المديرين التنفيذيين بالأداء الاجتماعي والبيئي الذي حققته الشركة.
  - دمج الأهداف المتعلقة بالاستدامة في الخطط الاستراتيجية للشركات.

## ٢- تكامل الاستدامة على المستوى التنظيمي، وتشمل:

- الوحدات التنظيمية ومدير الاستدامة، يعد تحليل الهيكل التنظيمي الذي تبنته الشركات لإدارة الاستدامة مهما بشكل خاص لفهم كيفية تطبيق قرارات مجلس الإدارة وترجمتها إلى إجراءات محددة لهذا السبب، وكذلك وجود مديرين أو وحدات تنظيمية يحق لهم إدارة القضايا الاجتماعية والبيئية للشركة.
- أنشطة الاتصالات وإعداد التقارير، من خلال التواصل والكشف عن الأهداف الحقيقية والملموسة المرتبطة بالاستدامة، ومن ثم تصبغ الشركات مسؤولة عن هذه الالتزامات التي تم التعهد بها أمام مختلف فئات أصحاب المصلحة.
- مناقشة الاستدامة والأداء المستدام خلال الاجتماع العام للمساهمين، حيث يمثل هذا الحدث لحظة حاسمة في نشاط الشركة وبخاصة فيما يتعلق بقراراتها الاستراتيجية الرئيسية؛

## ثالثاً: الدراسة التطبيقية

### ١- مجتمع وعينة الدراسة:

١/١- مجتمع الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المسجلة في البورصة الكويتية، ومكاتب المراجعة التي تراجع الشركات الصناعية، وتمثلت عينة الدراسة في معدي القوائم المالية والمراجعين الداخليين العاملين بتلك الشركات الصناعية، بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة التي تراجع الشركات الصناعية. والجدول التالي يوضح القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (١) توزيع قوائم الاستقصاء على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة القوائم

البيان	القوائم المالية	القوائم المستردة	القوائم المفقودة	القوائم غير الصالحة	القوائم المستخدمة	نسبة الاستجابة %
الشركات الصناعية المسجلة في البورصة الكويتية	١٤٠	١١٣	٢٧	١٣	١٠٠	٧١%
مكاتب المراجعة	٨٠	٥٨	٢٢	٨	٥٠	٦٣%
مجموع	٢٢٠	١٧١	٤٩	٢١	١٥٠	٦٨,٢%
مكاتب المراجعة	٧٧	٥٦	٢١	٦	٥٠	٦٥%
المجموع	٢٩٧	٢٢٧	٧٠	٢٧	٢٠٠	٦٧,٣%

### ٢/١- خصائص عينة الدراسة :

تساعد خصائص عينة الدراسة على تفسير النتائج بشأن المتغيرات الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى ادراك المستقصى منهم الأسئلة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وتم تحديد أربع خصائص رئيسية لوصف خصائص المشاركين في الدراسة، تتمثل في المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، و الوظيفة، والجدول رقم (٢) يوضح ذلك:

### جدول رقم (٢) خصائص عينة الدراسة

النسبة	العدد	التصنيف	البيان
٪٦٥	١٣٠	بكالوريوس	المؤهل العلمي
٪١٩,٥	٣٩	دبلوم عالي	
٪١٢,٥	٢٥	ماجستير	
٪٣	٦	دكتوراه	
٪٢٤	٤٨	أقل من ٥ سنوات	سنة الخبرة
٪٣٥	٧٠	٥- أقل من ١٠ سنوات	
٪٢٥	٥٠	١٠- أقل من ١٥ سنة	
٪١٦	٣٢	أكثر من ١٥ سنة	
٪٥٠	١٠٠	معد قوائم مالية	الوظيفة
٪٢٥	٥٠	مراجع داخلي	
٪٢٥	٥٠	مراجع داخلي	
٪١٠٠	٢٠٠		الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

يتبين من الجدول رقم (٢) أن جميع أفراد عينة الدراسة المستقصى منهم لديهم مؤهلات علمية، حيث أن (٪٦٥) من المستقصى منهم حاصلين على شهادة البكالوريوس، ونسبة (١٩.٥%) حاصلين على الدبلوم العالي، ونسبة (١٢.٥%) يحملون درجة الماجستير، ٣% من الحاصلين على الدكتوراه، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب، ويعزز ثقة الباحث في قدرة المستقصى منهم على فهم محتويات قوائم الاستقصاء بسهولة ويسر، ومن ثم زيادة موضوعية الإجابات الواردة فيها. كما أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة من خمس سنوات فأعلى بنسبة ٧٦٪، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة تتمتع بخبرة مهنية كافية لفهم الأسئلة والحكم على عباراتها بمهنية وموضوعية، حيث ان لديهم تجربة وخبرة عملية كافية، كما كانت فئات الدراسة على أساس الوظيفة موزعة، معد قوائم مالية نسبة (٥٠٪)، ومراجع داخلي (٢٥٪)، (٢٥٪) مراجع خارجي، مما يعزز من ثقة الباحث في إجابات أفراد العينة حيث أنها من الوظائف ذات العلاقة بموضوع البحث، وبالتالي يمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة عالية نسبياً في تفسير النتائج.

### ٢- التحليل الوصفي:

للتعرف على اتجاهات استجابات أفراد عينة الدراسة بفئاتها الثلاثة (معد قوائم مالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) على مجالات الدراسة وعباراتها، تم استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من متوسط وانحراف معياري ووزن نسبي والترتيب، بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي واعتمد الباحث الأوزان النسبية للحكم على درجة الموافقة كما يلي:

- موافقة بشدة ٨٤٪ فأكثر . موافق من ٦٨٪ إلى أقل من ٨٤٪
- موافق إلى حد ما من ٥٢ إلى أقل من ٦٨٪
- غير موافق من ٣٦٪ إلى أقل من ٥٢٪
- غير موافق بشدة أقل من ٣٦٪.

السؤال الأول: الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك للتقارير الإستدامة:

جدول رقم (٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الأول : الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٥	٠,٨٤٦	٠,٧٩	٤,٢٣	١٠٠	عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظم عملية تأكيد معلومات الاستدامة وبالتالي فهو مطلب اختياري
٣	٠,٨٨٨	٠,٨٨	٤,٤٤	٥٠	مراجع داخلي
٢	٠,٨٧٦	٠,٨٠	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٦٤	٠,٧٤	٤,٣٢	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٦٨	٠,٨٧	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٢	٠,٩٠٤	٠,٨١	٤,٥٢	٥٠	مراجع داخلي
٤	٠,٨٥٢	٠,٧٢	٤,٢٦	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٧٤	٠,٧٧	٤,٣٧	٢٠٠	مجموع
٢	٠,٨٨	٠,٨٧	٤,٤٠	١٠٠	معد قوائم مالية
٤	٠,٨٧٢	٠,٨٩	٤,٣٦	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٦	٠,٩١	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٧٤	٠,٧٤	٤,٣٧	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٨٦	٠,٧٤	٤,٤٣	١٠٠	معد قوائم مالية
١	٠,٩٢٨	٠,٧٣	٤,٦٤	٥٠	مراجع داخلي
١	٠,٨٩٢	٠,٧٩	٤,٤٦	٥٠	مراجع خارجي
١	٠,٨٩٨	٠,٧١	٤,٤٩	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٦٨	٠,٧٨	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٦	٠,٨٢٨	٠,٨١	٤,١٤	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٦	٠,٨٦	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
٤	٠,٨٥٦	٠,٨١	٤,٢٨	٢٠٠	مجموع
٤	٠,٨٦٤	٠,٧١	٤,٣٢	١٠٠	معد قوائم مالية
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٦	٤,٢٢	٥٠	مراجع داخلي
٥	٠,٨٣٢	٠,٨٧	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي
٥	٠,٨٥٢	٠,٧٩	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع
	٠,٨٦٨	٠,٨٠	٤,٣٤	١٠٠	معد قوائم مالية
	٠,٨٧٨	٠,٧٧	٤,٣٩	٥٠	مراجع داخلي
	٠,٨٦٢	٠,٨٦	٤,٣١	٥٠	مراجع خارجي
	٠,٨٧	٠,٩٠	٤,٣٥	٢٠٠	مجموع

الجدول من إعداد الباحث بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٤) الموافقة الشديدة لغالبية أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة للصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٩,٨٪ و ٨٥,٢٪، وحقت الفقرة رقم (٤) ونصها " تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية مما يؤدي إلى تعقد عملية تأكيد تقارير الإستدامة" أعلى نسبة فبلغت ( ٠,٨٩,٨٪) حتى أنه اتفق عليها فئات العينة الثلاثة (معد قوائم مالية ، مراجع داخلي، مراجع خارجي) ومثلت عندهم الصعوبة رقم واحد.

كما احتلت الفقرة رقم (٦) الترتيب الأخير، ونصها " الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام داخل الشركة لتتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٥,٢٪) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذه الصعوبة.



وبالتالي يمكن القول أن الشركات في البيئة الكويتية تواجه العديد من الصعوبات تعوق وتحد من عملية تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية.
  - اختلاف طبيعة ومحتوى معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها من شركة الأخرى ومن صناعة الأخرى. عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي تأكيدات الإستدامة وبالتالي يوجد تنوع في سوق التأكيد يؤدي إلى اختلاف الممارسة العملية.
  - عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظم عملية تأكيد معلومات الإستدامة.
  - الطبيعة النوعية والفنية المتخصصة لمعلومات الاستدامة، وحاجتها إلى معرفة ومهارات خاصة لدى القائمين بالتأكد لتفسيرها وتحليلها.
  - حاجة الشركات إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية من الأطراف المختلفة بشكل عام لتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك
- السؤال الثاني: دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

#### جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الثاني: دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٥	٠,٨٤	٠,٨٢	٤,٢٠	١٠٠	يجب أن توافق لجنة المراجعة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة
٦	٠,٨	٠,٨٦	٤,٠٠	٥٠	مراجع داخلي
٤	٠,٨٥٦	٠,٨٣	٤,٢٨	٥٠	مراجع خارجي
٥	٠,٨٣٤	٠,٨٣	٤,١٧	٢٠٠	مجموع
٤	٠,٨٤٢	٠,٨٠	٤,٢١	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٧	٠,٧٨٨	٠,٩١	٣,٩٤	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٧٦	٠,٧٣	٤,٢٨	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٣٨	٠,٨٢	٤,١٩	٢٠٠	مجموع
٤	٠,٨٤٢	٠,٨١	٤,٢١	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٥	٠,٨٠٤	٠,٨٥	٤,٠٢	٥٠	مراجع داخلي
١	٠,٩٠٤	٠,٧١	٤,٥٢	٥٠	مراجع خارجي
١	٠,٨٤٨	٠,٨١	٤,٢٤	٢٠٠	مجموع
٥	٠,٨٤	٠,٨٨	٤,٢٠	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٥	٠,٨٠٤	٠,٨٩	٤,٠٢	٥٠	مراجع داخلي
٢	٠,٨٨٤	٠,٧٣	٤,٤٢	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٤٢	٠,٨٥	٤,٢١	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٥٤	٠,٨٣	٤,٢٧	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٣	٠,٨٠٨	٠,٨٣	٤,٠٤	٥٠	مراجع داخلي
٦	٠,٨٣٢	٠,٧١	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٣٨	٠,٨٠	٤,١٩	٢٠٠	مجموع
٦	٠,٨٢	٠,٨٧	٤,١٠	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٧	٠,٧٨٨	٠,٧٩	٣,٩٤	٥٠	مراجع داخلي
٥	٠,٨٤٤	٠,٧٩	٤,٢٢	٥٠	مراجع خارجي
٦	٠,٨١٨	٠,٨٣	٤,٠٩	٢٠٠	مجموع
٢	٠,٨٤٦	٠,٧٦	٤,٢٣	١٠٠	مراجع قوائم مالية
٢	٠,٨١٦	٠,٧٨	٤,٠٨	٥٠	مراجع داخلي
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٩	٤,١٦	٥٠	مراجع خارجي
٤	٠,٨٣٦	٠,٨٠	٤,١٨	٢٠٠	مجموع

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات	
٣	٠,٨٤٤	٠,٨٥	٤,٢٢	١٠٠	معد قوائم مالية	التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك
١	٠,٨٣٦	٠,٧٧	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي	
٧	٠,٨٢٨	٠,٨٣	٤,١٤	٥٠	مراجع خارجي	
٤	٠,٨٣٦	٠,٨٢	٤,١٨	٢٠٠	مجموع	
	٠,٨٣٦	٠,٨٢	٤,١٨	١٠٠	معد قوائم مالية	مجموع الفقرات
	٠,٨٠٦	٠,٩٥	٤,٠٣	٥٠	مراجع داخلي	
	٠,٨٥٨	٠,٧١	٤,٢٩	٥٠	مراجع خارجي	
	٠,٨٣٤	٠,٨١	٤,١٧	٢٠٠	مجموع	

#### المصدر: من إعداد الباحث بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٥) تنوع آراء عينة الدراسة بين الموافقة الشديدة والموافقة على عبارات دور لجنة المراجعة عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٤٨,٨٪ و ٨١,٨٪ وحقت الفقرة رقم (٣) ونصها " تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي " أعلى نسبة فبلغت (٨٤,٨٪) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذا الدور .

كما احتلت الفقرة رقم (٦) الترتيب الأخير، ونصها " التحقق من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الإجتماعية والبيئية والاقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٠,٨٪)، وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة العالية لأفراد العينة على هذا الدور.

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من الأدوار التي يجب أن تضطلع بها لجان المراجعة في الشركات الكويتية عند تأكيد تقارير الإستدامة في ضوء برنامج التأكيد المشترك، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- تقييم وفحص مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وغير المالي.
- متابعة العلاقة بين مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي.
- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية والموافقة على الخطة السنوية وإجراءات تأكيد تقارير الإستدامة.
- مراجعة معلومات الإستدامة والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتماد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية.
- الرقابة على جودة كفاءة عملية التأكيد الخارجي.
- التوصية بموافقة مجلس الإدارة على تقارير الإستدامة وخطة التأكيد المشترك.
- الموافقة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة.
- التحقق من وجود خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الإجتماعية والاقتصادية والبيئية.

السؤال الثالث: دور إدارة المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الثالث: دور المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٧	٠,٧٩٨	٠,٨٦	٣,٩٩	١٠٠	معد قوائم مالية
٦	٠,٨٢٨	٠,٧٦	٤,١٤	٥٠	مراجع داخلي
٥	٠,٨٦٤	٠,٧٤	٤,٣٢	٥٠	مراجع خارجي
٨	٠,٨٢٢	٠,٨١	٤,١١	٢٠٠	مجموع
٤	٠,٨٢٨	٠,٧٩	٤,١٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٧	٠,٨١٦	٠,٧٥	٤,٠٨	٥٠	مراجع داخلي
٦	٠,٨٤٤	٠,٨٤	٤,٢٢	٥٠	مراجع خارجي
٧	٠,٨٣	٠,٧٩	٤,١٥	٢٠٠	مجموع
٥	٠,٨١٦	٠,٨٦	٤,٠٨	١٠٠	معد قوائم مالية
٣	٠,٨٦٤	٠,٨٩	٤,٣٢	٥٠	مراجع داخلي
٧	٠,٨٤	٠,٨١	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي
٦	٠,٨٣٤	٠,٨٦	٤,١٧	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٤	٠,٨٢	٤,٢٠	١٠٠	معد قوائم مالية
١	٠,٨٧٦	٠,٨١	٤,٣٨	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٧٦	٠,٦٤	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٥٨	٠,٧٧	٤,٢٩	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٣	٠,٨٨	٤,١٥	١٠٠	معد قوائم مالية
٢	٠,٨٦٨	٠,٧٥	٤,٣٤	٥٠	مراجع داخلي
٢	٠,٨٨	٠,٦٧	٤,٤٠	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٥٢	٠,٨٠	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع
٦	٠,٨١	٠,٩٦	٤,٠٥	١٠٠	معد قوائم مالية
٤	٠,٨٥٦	٠,٧٨	٤,٢٨	٥٠	مراجع داخلي
٤	٠,٨٦٨	٠,٧٧	٤,٣٢	٥٠	مراجع خارجي
٥	٠,٨٣٦	٠,٨٨	٤,١٨	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٥٨	٠,٨٢	٤,٢٩	١٠٠	معد قوائم مالية
٥	٠,٨٣٦	٠,٩٢	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي
١	٠,٨٤٤	٠,٧٣	٤,٣٢	٥٠	مراجع خارجي
١	٠,٨٦	٠,٨٣	٤,٣٠	٢٠٠	مجموع
٢	٠,٨٣٨	٠,٨٥	٤,١٩	١٠٠	معد قوائم مالية
٥	٠,٨٣٩	٠,٨٥	٤,١٨	٥٠	مراجع داخلي
٧	٠,٨٤	٠,٧٨	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي
٤	٠,٨٣٨	٠,٨٣	٤,١٩	٢٠٠	مجموع
	٠,٨٢٨	٠,٧٩	٤,١٤	١٠٠	معد قوائم مالية
	٠,٨٤٨	٠,٨٣	٤,٢٤	٥٠	مراجع داخلي
	٠,٨٦٢	٠,٧٨	٤,٣١	٥٠	مراجع خارجي
	٠,٨٤٢	٠,٨٥	٤,٢١	٢٠٠	مجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٦) تنوع آراء عينة الدراسة بين الموافقة الشديدة والموافقة على عبارات أدوار المراجعة الداخلية عند تأكيد تقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين ٨٦٪ و ٨٢,٢٪، وحققت الفقرة رقم (٧) ونصها " دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية " أعلى نسبة موافقة فبلغت ( ٨٦٪) وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على هذا الدور. كما احتلت الفقرة رقم (١) الترتيب الأخير، ونصها " مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٨,٢٪)، وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة العالية لأفراد العينة على هذا الدور.

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من الأدوار التي يجب أن تضطلع بها المراجعة الداخلية في الشركات الكويتية عند تأكيد تقارير الإستدامة، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية.
- تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة.
- تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقاً لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك.
- قيام المراجعة الداخلية بمهام التأكيد للقضايا الإجتماعية والاقتصادية مع الاستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني.
- مراجعة عمل مقدمي التأكيد وتحديد مدى الإعتماد على عملهم.
- تنسيق وتطبيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد. كما أكدت آراء عينة الدراسة على اعتبار التأكيد المشترك كأحد المسؤوليات الأساسية للمراجعة الداخلية، وأن مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها لمقدمي التأكيد يمكن أن يؤثر على محتوى وجودة تقارير الإستدامة.

السؤال الرابع: محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك:

#### جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي والترتيب لفقرات السؤال الرابع: محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك حسب فئات عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٧	٤,٢٢	١٠٠	معد قوائم مالية
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٢	٤,١٦	٥٠	مراجع داخلي
٢	٠,٨٨٤	٠,٨٤	٤,٤٢	٥٠	مراجع خارجي
٤	٠,٨٥٢	٠,٨٥	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع
٣	٠,٨٥٤	٠,٧٦	٤,٢٧	١٠٠	معد قوائم مالية
٢	٠,٨٧٢	٠,٧٢	٤,٣٦	٥٠	مراجع داخلي
٤	٠,٨٦	٠,٩١	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
٢	٠,٨٦	٠,٧٩	٤,٣٠	٢٠٠	مجموع
٢	٠,٨٦٢	٠,٨٣	٤,٣١	١٠٠	معد قوائم مالية
١	٠,٩١٦	٠,٦١	٤,٥٨	٥٠	مراجع داخلي
١	٠,٨٩٦	٠,٧٩	٤,٤٨	٥٠	مراجع خارجي
١	٠,٨٨٤	٠,٧٧	٤,٤٢	٢٠٠	مجموع

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
٦	٠,٨٣٢	٠,٨٧	٤,١٦	١٠٠	معد قوائم مالية
٤	٠,٨٥٢	٠,٧٥	٤,٢٦	٥٠	مراجع داخلي
٣	٠,٨٧٦	٠,٨٦	٤,٣٨	٥٠	مراجع خارجي
٥	٠,٨٤٨	٠,٨٤	٤,٢٤	٢٠٠	مجموع
١	٠,٨٦٦	٠,٧٣	٤,٣٣	١٠٠	معد قوائم مالية
٥	٠,٨٤٤	٠,٨٩	٤,٢٢	٥٠	مراجع داخلي
٦	٠,٨٤	٠,٨٨	٤,٢٠	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٥٤	٠,٨١	٤,٢٧	٢٠٠	مجموع
٤	٠,٨٤٨	٠,٨٣	٤,٢٤	١٠٠	معد قوائم مالية
٣	٠,٨٦	٠,٨١	٤,٣٠	٥٠	مراجع داخلي
٥	٠,٨٥٦	٠,٨٣	٤,٢٨	٥٠	مراجع خارجي
٣	٠,٨٥٤	٠,٨٢	٤,٢٧	٢٠٠	مجموع
٧	٠,٨١٤	٠,٨٢	٤,٠٧	١٠٠	معد قوائم مالية
٧	٠,٧٩٢	٠,٨٦	٣,٩٦	٥٠	مراجع داخلي
٧	٠,٨١٢	٠,٨٤	٤,٠٦	٥٠	مراجع خارجي
٦	٠,٨١٨	٠,٨٣	٤,٠٤	٢٠٠	مجموع
	٠,٨٤٦	٠,٩١	٤,٢٣	١٠٠	معد قوائم مالية
	٠,٨٥٢	٠,٨٩	٤,٢٦	٥٠	مراجع داخلي
	٠,٨٦	٠,٩٨	٤,٣٠	٥٠	مراجع خارجي
	٠,٨٥٢	٠,٩٢	٤,٢٦	٢٠٠	مجموع

#### المصدر: من إعداد الباحث بناء على التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول رقم (٧) أن غالبية آراء عينة الدراسة كانت بالموافقة الشديدة على معظم عبارات محددات دور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك، حيث تراوحت نسبة الموافقة على مستوى الفئات مجتمعة بين %٨٨,٤ و %٨٠,٨، وحققت الفقرة رقم (٣) ونصها " الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم ٥٨٠ وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات" أعلى درجة موافقة فبلغت %٨٨,٤ وهي نسبة كبيرة عكست الموافقة الشديدة لأفراد العينة على أهمية الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية.

كما احتلت الفقرة رقم (٧) الترتيب الأخير، ونصها " الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الإفتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير"، فحصلت على أقل نسبة وهي (٨٠,٨٪) وهي نسبة عالية نسبية عكست موافقة أفراد العينة على أهمية الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة .

وبالتالي يمكن القول أن هناك عدد من المحددات الدور التأكيد الخارجي لتقارير الإستدامة من خلال برنامج التأكيد المشترك في الشركات الكويتية، وهي حسب آراء عينة الدراسة كما يلي:

- الحصول على إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات
- تحديد مدى الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، ودراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠).
- المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى تركيز.

- التحقق من المعايير والإرشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الإستدامة. فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، تقييم مخاطر الإستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
- تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الإستدامة المقرر عنها، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.
- الإستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرة طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص، مع الحصول على أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الإفتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير.

### ٣- اختبار فروض الدراسة:

**الفرض الأول:** "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة."

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة؛ وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

#### جدول رقم (٧)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One Way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول صعوبات تطبيق الإطار المتكامل لبرنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوي الدلالة (0.05)
عدم وجود معايير دولية ملزمة تنظيم معلومات الإستدامة وبالتالي فهو مطلب اختياري	بين المجموعات	١,٧١٠	٢	٠,٨٥٥	١,٥٦٢	٠,٢١٢
	داخل المجموعات	١٠٧,٨١٠	١٩٧	٠,٥٤٧		
	مجموع	١٠٩,٥٢٠	١٩٩		٢,٠١٩	٠,١٣٦
اختلاف طبيعة ومحتوي معلومات الإستدامة التي يتم الإفصاح عنها من شركة لأخرى وصناعة لأخرى وبالتالي اختلاف مستوى وجودة تقارير التأكيد	بين المجموعات	١,٨١٥	٢	٠,٩٠٧		
	داخل المجموعات	٨٨,٥٤٠	١٩٧	٠,٤٤٦		
	مجموع	٩٠,٣٥٥	١٩٩	٠,١٦٨		
عدم وجود متطلبات أو مؤهلات محددة لمقدمي تأكيد الإستدامة وبالتالي يوجد تنوع في سوق التأكيد يؤدي إلى اختلاف الممارسة العلمية لتأكيد الإستدامة	بين المجموعات	٠,٣٣٥	٢	٠,٥٤٨	٠,٣٠٥	٠,٧٣٧
	داخل المجموعات	١٠٨,٠٢٠	١٩٧			
	مجموع	١٠٨,٣٥٥	١٩٩	٠,٧٦٥		
تنوع معلومات الإستدامة من حيث القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية مما يؤدي إلى تعقد عملية تأكيد تقارير الإستدامة	بين المجموعات	١,٥٣٠	٢	٠,٥٠٠	١,٥٣١	٠,٢١٩
	داخل المجموعات	٩٨,٤٥٠	١٩٧			
	مجموع	٩٩,٩٨٠	١٩٩	٠,٦٨٠	١,٠٣٩	٠,٣٥٦
جزء كبير من معلومات ذات طبيعة نوعية وفنية متخصصة تحتاج إلى نوافر معرفة ومهارات خاصة لدى القائمين بالتأكد في تفسير وتحليل هذه وتحليل هذه المعلومات	بين المجموعات	١,٣٦٠	٢	٠,٦٥٥		
	داخل المجموعات	١٢٨,٩٦٠	١٩٧			
	مجموع	١٣٠,٣٢٠	١٩٩			

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)	غير دالة
الحاجة إلى إعادة هيكلة عملية التأكيد التقليدية بشكل عام داخل الشركة لتناسب مع متطلبات برنامج التأكيد المشترك	بين المجموعات	٠,٩٣٥	٢	٠,٤٦٨	٠,٧٤٨	٠,٤٧٤	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٣,٠٦٠	١٩٧	٠,٦٢٥			
	مجموع	١٢٣,٩٩٥	١٩٩				
مجموع الفقرات		٠,١٤٨	٢	٠,٠٧٤	٠,٢٩١	٠,٧٤٨	غير دالة
		٥٠,١٢٦	١٩٧	٠,٢٥٤			
		٥٠,٢٧٤	١٩٩				

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (٨) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات. إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٧٤٨) وهو أعلى من (sig = ٠,٠٥)، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول وجود صعوبات تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات الكويتية.

- ويشير ذلك إلى قبول الفرض الأول ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

**الفرض الثاني: "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".**

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة؛ وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

#### جدول رقم (٨)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One Way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)	غير دالة
يجب أن توافق لجنة المراجعة على إطار برنامج التأكيد المشترك الذي سوف يتم تطبيقه بالشركة، والتحقق من أنه يحدد جميع المخاطر الهامة المتعلقة بقضايا الإستدامة	بين المجموعات	٢,١٤٠	٢	١,٠٧٠	١,٥٤٩	٠,٢١٥	غير دالة
	داخل المجموعات	١٣٦,٠٨٠	١٩٧	٠,٦٩١			
	مجموع	١٣٨,٢٢٠	١٩٩				
مراجعة المجموعات معلومات داخل الإستدامة المجموعات والتقارير المتكاملة للتحقق من مدى الإعتماد عليها وأنه لا يوجد أي تعارض مع المعلومات المالية	بين المجموعات	٤,٩٦٥	٢	٢,٤٨٣	٣,٧٨٦	٠,٠٢٤	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٩,١٩٠	١٩٧	٠,٦٥٦			
	مجموع	١٣٤,١٥٥	١٩٩				

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة المحسوبة F	مستوي الدلالة (0.05)	غير دالة
تقييم وفحص مدي فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية علي التقارير المالي وغير المالي	بين المجموعات	٦,٤٣٠	٢	٣,٢١٥	٥,١٠٦	٠,٠٠٧	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٤,٠٥٠	١٩٧	٠,٦٣٠			
	مجموع	١٣٠,٤٨٠	١٩٩				
متابعة العلاقة بيم مقدمي التأكيد الداخلي والخارجي	بين المجموعات	٤,٠٢٠	٢	٢,٠١٠	٢,٨٠٥	٠,٠٦٣	غير دالة
	داخل المجموعات	١٤١,١٦٠	١٩٧	٠,٧١٧			
	مجموع	١٤٥,١٨٠	١٩٩				
الإشراف علي إدارة المراجعة الداخلية والموافقة علي الخطة السنوية علي الخطة وإجراءات تأكيد تقارير الاستدامة	بين المجموعات	١,٨٠٥	٢	٠,٩٠٢	١,٤٠٧	٠,٢٤٧	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٦,٣٥٠	١٩٧	٠,٦٤١			
	مجموع	١٢٨,١٥٥	١٩٩				
التحقق من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة الخطر المتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وأن التقارير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم	بين المجموعات	١,٩٨٠	٢	٠,٩٩٠	١,٤٣٠	٠,٢٤٢	غير دالة
	داخل المجموعات	١٣٦,٤٠٠	١٩٧	٠,٦٩٢			
	مجموع	١٣٨,٣٨٠	١٩٩				
الرقابة علي جودة وكفاءة عملية التأكيد الخارجي	بين المجموعات	٠,٧٦٥	٢	٠,٣٨٣	٠,٥٩٨	٠,٥٥١	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٦,١١٠	١٩٧	٠,٦٤٠			
	مجموع	١٢٦,٨٧٥	١٩٩				
التوصية بموافقة مجلس الإدارة علي تقارير الاستدامة وخطة التأكيد المشترك	بين المجموعات	٠,١٣٥	٢	٠,٠٦٧	٠,٠٩٩	٠,٩٠٦	غير دالة
	داخل المجموعات	١٣٤,٨٢٠	١٩٧	٠,٦٨٤			
	مجموع	١٣٤,٩٥٥	١٩٩				
مجموع الفقرات	بين المجموعات	١,٧٤٠	٢	٠,٨٧٠	٣,٤٥٤	٠,٠٣٤	غير دالة
	داخل المجموعات	٤٩,٦٢٢	١٩٧	٠,٢٥٢			
	مجموع	٥١,٣٦٢	١٩٩				

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (٩) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig = ٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير لإستدامة، على مستوى العبارات رقم (٢, ٣) فكانت مستويات الدلالة (٠,٠٢٤, ٠,٠٠٧) وهي أقل من (sig = ٠,٠٥). كما كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٠٣٤) وهو أقل من (sig = ٠,٠٥)، وبالتالي هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر أفراد العينة تبعاً لوظائفهم (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول مجموع أدوار لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك التقارير الإستدامة في الشركات الكويتية. وللتعرف على مصدر الاختلافات في دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات الكويتية، تم استخدام اختبار LCD البعدي للفقرات المجمعة، والجدول التالي يوضح ذلك:



جدول رقم (٩) اختبار LCD البعدي للتعرف على مصدر الاختلافات

الوظيفة	المتوسطات الحسابية	معدى قوائم مالية	مراجع داخلي	مراجع خارجي
معدى قوائم مالية	٤,١٨	--	--	--
مراجع داخلي	٤,٠٣	--	--	*٠,٢٦٢٥٠-
مراجع خارجي	٤,٢٩	--	*٠,٢٦٢٥٠-	--

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١٠) أن مصدر الاختلافات هو بين فئة المراجع الخارجي وفئة المراجع الداخلي، ولصالح المراجع الخارجي حيث كان المتوسط الحسابي لأراء هذه الفئة (٤,٢٩) وهو أكبر من المتوسط الحسابي لفئة المراجع الداخلي البالغة (٤,٠٣)؛ ويشير ذلك إلى أن المراجعين الداخليين أكثر إدراكاً لأهمية دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

ويشير ذلك إلى رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل ونصه " يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

الفرض الثالث: "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة، وللتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف على الاختلافات بين أكثر من مجموعتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (١٠)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One Way Nova) للتعرف على دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوي الدلالة (0.05)
مشاركة بين وظيفة المجموعات المراجعة داخل الداخلية في المجموعات تقديم تأكيد حول قضايا الإستدامة ودعمها المقدمي التأكيد يمكن مجموع أن يؤثر على محتوى وجوده تقارير الإستدامة	بين المجموعات	٣,٦٩٠	٢	١,٨٤٥	٢,٨٤٢	٠,٠٦١
	داخل المجموعات	١٢٧,٨٩٠	١٩٧	٠,٦٤٩		
	مجموع	١٣١,٨٥٠	١٩٩			
التأكيد بين المشترك المجموعات داخل بنظر له المجموعات كأحد المسئوليات الأساسية مجموع للمراجعة الداخلية	بين المجموعات	٠,٤٩٥	٢	٠,٢٤٧	٠,٣٩٢	٠,٦٧٦
	داخل المجموعات	١٢٤,٣٠٠	١٩٧	٠,٦٣١		
	مجموع	١٢٤,٧٩٥	١٩٩			
دور رئيسي في تنسيق أنشطة التأكيد المشترك من خلال تكامل عملية التخطيط والتقرير لمختلف مقدمي التأكيد حيث تعتبر النقطة المركزية لعملية التقرير	بين المجموعات	١,٩٨٠	٢	٠,٩٩٠	١,٣٥٢	
	داخل المجموعات	١٤٤,٢٤٠	١٩٧	٠,٧٣٢		٠,٢٦١
	مجموع	١٤٦,٢٢٠	١٩٩			
تقديم المعلومات اللازمة لتأسيس نظام كفاء للرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المرتبطة بعمليات الإستدامة	بين المجموعات	١,٦٢٠	٢	٠,٨١٠	١,٣٥٧	٠,٢٦٠
	داخل المجموعات	١١٧,٥٦٠	١٩٧	٠,٥٩٧		
	مجموع	١١٩,١٨٠	١٩٩			

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)	غير دالة
تقييم عمليات الحوكمة ومنهجية الخطر والرقابة طبقا لخطة المراجعة السنوية وبرنامج التأكيد المشترك من خلال مشاركة المعلومات بين المراجعة الداخلية ووحدات الرقابة وإدارة الخطر	بين المجموعات	٢,٥١٠	٢	١,٢٥٥	١,٩٦٣	٠,١٤٣	غير دالة
	داخل المجموعات	١٢٥,٩٧٠	١٩٧	٠,٦٣٩			
	مجموع	١٢٨,٤٨٠	١٩٩				
مراجعة عمل مقدمي التأكيد الآخرين وتحديد مدى الاعتماد علي عملهم	بين المجموعات	٣,٤٧٠	٢	١,٧٣٥	٢,٢٧٨	٠,١٠٥	غير دالة
	داخل المجموعات	١٥٠,٠٥٠	١٩٧	٠,٧٦٢			
	مجموع	١٥٣,٥٢٠	١٩٩				
دمج تقرير نتائج تأكيد الوحدات الفردية والأطراف المختلفة في تقرير واحد متكامل للجنة المراجعة والإدارة التنفيذية	بين المجموعات	١,٤٤٥	٢	٠,٧٢٣	١,٠٦١	٠,٣٤٨	غير دالة
	داخل المجموعات	١٣٤,١٥٠	١٩٧	٠,٦٨١			
	مجموع	١٣٥,٥٩٥	١٩٩				
قد لا يتم تأكيد تقارير الاستدامة بشكل كامل من خلال المراجعة الداخلية حيث يمكن أن تضطلع بمهام التأكيد للقضايا الاجتماعية والاقتصادية مع الاستعانة باستشاريين متخصصين للقضايا البيئية ذات الطابع الفني	بين المجموعات	٠,٠١٠	٢	٠,٠٠٥	٠,٠٠٧	٠,٩٩٣	غير دالة
	داخل المجموعات	١٣٦,٧٧٠	١٩٧	٠,٦٩٤			
	مجموع	١٣٦,٧٨٠	١٩٩				
مجموع الفقرات	بين المجموعات	١,٠٧٧	٢	٠,٥٣٨	٢,٦٥٠	٠,٠٧٣	غير دالة
	داخل المجموعات	٤٠,٠١٨	١٩٧	٠,٢٠٣			
	مجموع	٤١,٠٩٥	١٩٩				

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١١) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات، إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٠٧٣) وهو أعلى من (sig = ٠,٠٥)، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات الكويتية.

• ويشير ذلك إلى قبول الفرض الثالث ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

**الفرض الرابع : "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة."**

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

والتحقق من صحة الفرض تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف علي الاختلافات بين أكثر من مجموعتين ، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (١١)

تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One way Nova) للتعرف علي دلالة الاختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدى القوائم ، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
فهم طبيعة المنشأة والتأثيرات والاجتماعية والبيئية والاقتصادية لأنشطة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) تقييم مخاطر الاستدامة وتقدير مستويات الأهمية النسبية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملاءمة	بين المجموعات	١,٩٣٥	٢	٠,٩٦٨	١,٣٤٢	٠,٢٦٤
	داخل المجموعات	١٤٢,٠٦٠	١٩٧	٠,٧٢١		
	مجموع	١٤٣,٩٩٥	١٩٩			
تحديد مدى الاعتماد علي المراجعة الداخلية من خلال دراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق العمل ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية الواجبة وذلك طبقا لمعيار المراجعة المصري (٦١٠) ، وتقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية لتحديد مدى موثوقية واعتمادية النظام الرقابي لمنع الإزدواجية	بين المجموعات	٠,٢٧٠	٢	٠,١٣٥	٠,٢١٥	٠,٨٠٧
	داخل المجموعات	١٢٣,٧٣٠	١٩٧	٠,٦٢٨		
	مجموع	١٢٤,٠٠٠	١٩٩			
الحصول علي إقرارات من الإدارة بمسئوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه طبقا لمعيار المراجعة المصري (٨٥٠) وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول فيها علي أدلة تأكيد بخلاف الإقرارات	بين المجموعات	٢,٦٧٠	٢	١,٣٣٥	٢,٢٦٦	٠,١٠٦
	داخل المجموعات	١١٦,٠٥٠	١٩٧	٠,٨٥٩		
	مجموع	١١٨,٧٢٠	١٩٩			
تخطيط الإجراءات التحليلية اللازمة لتأكيد معلومات الاستدامة المقرر عنها ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة التأكيد وتوقيعها وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب	بين المجموعات	١,٦٤٠	٢	٠,٨٢٠	١,١٦٣	٠,٣١٥
	داخل المجموعات	١٣٨,٨٤٠	١٩٧	٠,٧٠٥		
	مجموع	١٤,٤٨٠	١٩٩			
المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلي تركيز	بين المجموعات	٠,٧٣٠	٢	٠,٣٦٥	٠,٥٥٩	٠,٥٧٣
	داخل المجموعات	١٢٨,٦٩٠	١٩٧	٠,٦٥٣		
	مجموع	١٢٩,٤٢٠	١٩٩			
التحقق من المعايير والارشادات المستخدمة في التقرير عن معلومات الاستدامة	بين المجموعات	٠,١٣٥	٢	٠,٠٦٧	٠,٠٩٩	٠,٩٠٦
	داخل المجموعات	١٣٤,٨٢٠	١٩٧	٠,٦٨٤		
	مجموع	١٣٤,٩٥٥	١٩٩			
الاستعانة بعمل خبير ذو كفاءة مهنية وخبرات طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) وخاصة في القضايا البيئية ذات الطابع الفني المتخصص ، مع الحصول علي أدلة كافية وملائمة عن مدى معقولية الافتراضات والأساليب التي استخدمها الخبير	بين المجموعات	٠,٤٣٠	٢	٠,٢١٥	٠,٣٠٩	٠,٧٣٥
	داخل المجموعات	١٣٧,٢٥٠	١٩٧	٠,٦٩٧		
	مجموع	١٣٧,٦٨٠	١٩٩			
مجموع الفقرات	بين المجموعات	٠,١٨٧	٢	٠,٠٩٤	٠,٣٣٩	٠,٧١٣
	داخل المجموعات	٥٤,٣٦٧	١٩٧	٠,٢٧٦		
	مجموع	٥٤,٥٥٥	١٩٩			

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ من جدول (١٢) عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig = ٠,٠٥) بين وجهات نظر أفراد العينة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة على مستوى كل عبارة وكذلك على المستوي الكلي لمجموع الفقرات، إذ كان مستوى دلالة الاختلافات (sig) لمجموع الفقرات (٠,٧١٣) وهو أعلى من (sig = ٠,٠٥)، وبالتالي هناك اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة بغض النظر عن وظيفتهم (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة في الشركات الكويتية. ويشير ذلك إلى قبول الفرض الرابع ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة".

## رابعاً: النتائج والتوصيات

### (أ): النتائج:

- ١- عدم وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة (معدّي القوائم المالية، مراجع داخلي، مراجع خارجي) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
- ٢- وجود اختلافات بين آراء عينة الدراسة حول دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة، وكانت الاختلافات بين فئة المراجع الخارجي وفئة المراجع الداخلي، حيث أن المراجعين الداخليين أكثر إدراك الأهمية دور لجنة المراجعة في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
- ٣- عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.
- ٤- عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محددات التأكيد الخارجي في ضوء الإطار المتكامل لتفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

### (ب): التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الباحثة بما يلي:
- ١- تشجيع لجان المراجعة ذات الخبرات المتنوعة التي تشمل خبرات صناعية وتكنولوجية وقانونية وحوكمة.
  - ٢- ضرورة قيام المنظمات العلمية والمهنية بالسعي نحو إصدار معيار تأكيد محلي ودولي ملزم ينظم عملية تأكيد تقارير الإستدامة بأبعادها المختلفة من خلال تفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك.
  - ٣- تشكيل لجنة استدامة بالشركات تكون تابعة لمجلس الإدارة تختص بمتابعة تطبيق استراتيجيات وسياسات الإستدامة وترجمتها إلى أفعال ملموسة وإثبات الإلتزام الحقيقي للشركة تجاه هذه القضايا.
  - ٤- إعداد برامج تدريبية لخلق الوعي بالإطار المفاهيمي لبرنامج التأكيد المشترك وأهمية ومزايا تطبيقه والتغلب على معوقاته للإرتقاء بجودة تقارير الإستدامة.
  - ٥- تطوير إمكانات ومهارات وظيفية المراجعة الداخلية ودعم دورها المحوري الإستراتيجي ليشمل تخطيط وتنسيق برنامج التأكيد المشترك لتقارير الإستدامة.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

١. ابراهيم السيد المليحي، (٢٠١٨) دراسة واختبار آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات المهنية في بيئة الممارسات المهنية بمصر، الكويت
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٨)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التحقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، معيار عمليات التأكد الدولي (٣٠٠٠) عمليات التأكد عدا عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية .
٣. أحمد فرغلي حسن، (٢٠٠٧) ، البيئة والتنمية المستدامة - الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة.
٤. دينا زين العابدين حسن، (٢٠١٦)، فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدي جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٥. رضا إبراهيم صالح (٢٠١٦) العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال الكويتية. مجلة التجارة والتمويل ( كلية التجارة - جامعة طنطا ) مصر، ع ٢ ص ٣٧٩ - ٤٣٤
٦. سعاد عبد الفتاح محمد (٢٠١٧) ، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي، بحوث منشورة بمجلة النزاهة .
٧. شحاته السيد شحاته، (٢٠١٣) أثر توكيد مراقب الحسابات على افصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA ، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة بني سويف، م ٢ ع ١٤ ، يونيو، ١٢٧ - ١٨٥ .
٨. عفت أبو بكر الصاوي ، ( ٢٠١١ ) ، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة : دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ١٣ .
٩. عنايات حامد، (٢٠٠٣) ، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، بنها، جامعة الزقازيق. ١٥ .
١٠. محمد حسن يوسف، (٢٠١٧)، محددات الحوكمة و معاييرها" مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مصر
١١. محمد عباس بدوي ، فؤاد السيد المليحي، (٢٠١٠)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع وبحوث في مشاكل محاسبية معاصرة، دار المعرفة الجامعية
١٢. محمد عباس بدوي ، (٢٠١١)، نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني، الجزء الثاني، المجلد الثامن والأربعون، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية
١٣. محمد فوزي محمد السيد ، (٢٠١٤)، المراجعة الداخلية لاستدامة الشركة في ظل تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الخضراء، ورقة عمل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
١٤. مصطفى أحمد محمد حماد، (٢٠١٤) ،إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وانعكاساتها على قيمة: دراسة المنشأة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس
١٥. نجاة محمد عبد المولى ، (٢٠١٢)، التنمية المستدامة وأهميتها في العالم العربي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس
١٦. نظير رياض محمد الشحات (٢٠١٤) ، "إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات ص ١٠٥ - ١٠٤

### ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Ackers, B. (2017), The Evolution of Corporate Social Responsibility Assurance- A Longitudinal Study. *Social and Environmental Accountability Journal*, 1-21.
2. Ackers, B., & Ackers, B. (2016), An exploration of internal audit's corporate social responsibility role-insights from South Africa. *Social Responsibility Journal*, 12(4), 719-739
3. Albu, N., C. Nicola, M. Madalina and M., Iuliana. (2011), The implications of corporate social responsibility on the accounting profession: The case of Romania. *Amfiteatru Economic (Feb)* 29: 221-234.
4. Ameer, R.; Othman, R. (2017), Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporations. *J. Bus. Ethics* 2017, 108, 61-79
5. Andersen M., Hong Y. & Olsen L., " Accruals quality and corporate social responsibility: The role of industry", *Journal of Accounting and Finance*, 12, 2012, pp. 65-79.
6. Aras, G. and D. Crowther, 2009, Corporate sustainability Reporting: A Study in Disingenuity. *Journal of Business Ethics* (87): 279-288
7. Aras, G., A. Aybars, and O. Kutlu. (2011), The interaction between corporate social responsibility and value added intellectual capital: empirical evidence from Turkey. *Social Responsibility Journal* 7 (4): pp. 622 – 637.
8. Artiach, T., Lee, D. Nelson, and J. Walker. (2010), The determinates of Corporate Sustainability Performance. *Accounting and Finance* 50: 31-51.
9. Cohen J. & Simnett R., " CSR and assurance services: A research agenda", *A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 2015, pp. 59-74.
10. Dhaliwal, D.; Zhen, L.; Tsang, A. and George, Y. (2011), "Voluntary non financial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting", *The Accounting Review*, 86(1), 59-100.
11. Dowson I. & Dunn A. (2016), "Governance code of practice in the not-for profit Sector" <http://www.blackwell-synergy.com>
12. Dutta S., Lawson R. & Marcinko D., " Paradigms for sustainable development: Implications of management theory", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 19(1), 2012, pp. 1-10.
13. Eccles, R. G., and Krzus, M. (2014), *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. New York: John Wiley and Sons, Inc
14. Eccles, R. G.; Krzus, M. P. and Watson, L.A. (2012), "Integrated reporting requires integrated assurance", in Joe Oringel (Ed.), *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury, London, UK, 161-178
15. Fernandez B., Romero S. & Ruiz S., "Financial auditor and sustainability reporting: does it matter?", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(3), 2018, pp. 209-224.

16. Foley, Duncan, 2014, "Rationality and Ideology in Economics," Social Research, Vol. 71, No. 2, pp. 329–339
17. Geert B.& Roy P., "Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development", Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25(2), 2018, pp. 164-181.
18. Hahn, T. and Figge, F. (2015), Beyond the Bounded Instrumentality in Current Corporate Sustainability Research: Toward an Inclusive Notion of Profitability. J. Bus. Ethics 2015, 104, 325–345
19. Hisham K., Zuaini I.& Nor A., " The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure", Social and Behavioral sciences, 146, 2014, pp. 486-492.
20. Peters, F. Gary., and Romi, M. Andrea., (2015), The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of corporate Sustainability report. Auditing : a journal of practice and theory, Vol.34, No.1, PP.163:198.
21. Price water house Coopers (PwC) (2016), Integrated reporting in Germany, The DAX 30benchmark survey 2015. available at: <https://www.pwc.de/de/rechnungslegung/assets/studieintegrated-reporting-2016.pdf>
22. Rani, N., Yadav, S. S., & Jain, P. K. (2016), Impact of corporate governance score on abnormal returns and financial performance of mergers and acquisitions. Decision, 41(4), 371-398.
23. Sharma, S. (2012), Research in corporate sustainability: What really matters (pp. 1-22). Edward Elgar, Cheltenham.
24. Tawfeeq Tariq, Y. A., Yahya, S., & Ramayah, T. (2017), Corporate governance mechanisms and Jordanian companies' financial performance. Asian Social Science, 10(22), 247-262
25. Zare, G., Sadeghzademaharluie, M., M.A., & Radchoubeh, Z. R. (2013), Investigation the relationship between corporate governance mechanisms and financial performance in listed companies -Tehran stock exchange. Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, 5(1), 662669.