



جودة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الاستدامة لمورد المياه: بالتطبيق على شركة مياه الشرب والصرف الصحي

Internal Audit Quality and Its Role in Achieving the Sustainability of the Water Resource: An Emprical study on Water & Waste Water Company

أ.د/ الرفاعي إبراهيم مبارك
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة كفرالشيخ

أ/ سمر عادل البكري قطرب
باحث ماجستير بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة طنطا

أ.د/ شوقي عبدالعزيز الحفناوي
أستاذ المحاسبة المتفرغ
كلية التجارة – جامعة طنطا

أ.د/ محمد محمود صابر
أستاذ المحاسبة المتفرغ
كلية التجارة – جامعة طنطا

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد العاشر - العدد السابع عشر - الجزء الرابع
يناير ٢٠٢٤م

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

مستخلص البحث:

يهدف البحث إلى بيان دور وظيفة المراجعة الداخلية بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية في تحقيق الاستدامة لمورد المياه، وذلك من خلال أهداف فرعية متمثلة في دراسة مدى التزام شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية بالقياس والإفصاح عن أدائها وفقا لأبعاد التنمية المستدامة، وكذلك من خلال التعرف على مدى شمول نطاق عمل المراجعة الداخلية على الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية للتنمية المستدامة بالشركة، وذلك من خلال قياس جودة المراجعة الداخلية بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية عن طريق تطبيق مقاييس ومحددات جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين بالشركة.

أظهرت نتائج البحث أن المراجعة الداخلية في شركة المياه والشرب الصحي بالغربية تتمتع بدرجة جيدة من جودة المراجعة الداخلية؛ تؤهل المراجعين الداخليين من تحقيق الاستدامة لمورد المياه من خلال الالتزام بأبعاد الاستدامة الثلاثة؛ كذلك بينت الدراسة وجود الكثير من العقبات التي تعترض مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة؛ مما أدى إلى عدم الإفصاح عنها في التقارير المالية للشركة، كذلك أثبتت الدراسة الدور الحيوي للمراجعة الداخلية في قدرتها على تفعيل دور تقارير الاستدامة في تحقيق الاستدامة لمورد المياه، وتفعيل دور المراجع الداخلي في إحداث التوازن البيئي من خلال تقارير الاستدامة.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الداخلية ، التنمية المستدامة ، مورد المياه.

Abstract:

The research aims to demonstrate the role of the internal audit function in the Gharbia Water and Wastewater Company in achieving sustainability of the water resource, through sub-goals represented in studying the extent of the Gharbia Water and Wastewater Company's commitment to measuring and disclosing its performance in accordance with the dimensions of sustainable development, as well as by identifying The extent to which we launch the internal audit work on the environmental, social and economic dimensions of sustainable development in the company, by measuring the quality of the internal audit in the Gharbia Water and Wastewater Company by applying the standards and determinants of internal audit quality to the company's internal auditors.

The results of the research showed that the internal audit in the Gharbia Water and Waste water Company It has a good degree of internal auditing quality that qualifies the internal auditors to achieve sustainability of the water resource by adhering to the three dimensions of sustainability. Also, the study demonstrated the vital role of internal audit in its ability to activate the role of sustainability reports in achieving sustainability of the water resource, and activating the role of the internal auditor in bringing about environmental balance through sustainability reports.

Keywords: internal audit quality, sustainable development, water resource.

١ - مقدمة :

نظرا للضغوط المستمرة من جانب أطراف عديدة من أجل الاهتمام بمراجعة الأداء البيئي للمنشآت، والطلب المتزايد من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات صادقة عن الأداء البيئي للمنشآت؛ لمواجهة التدهور البيئي المسيطر على الموارد البيئية في العقود الأخيرة ، فقد تزايدت الأبحاث و الدراسات ، وعُقدت الكثير من المؤتمرات التي تنصح بتطبيق منهج التنمية المستدامة للموارد Sustainable Development of Resources ، للحفاظ على حقوق الأجيال القادمة ، وتحقيق التوازن البيئي من خلال الاتجاه العام نحو زيادة الإفصاح والشفافية للجمهور عن الأمور البيئية عن طريق إعداد تقرير استدامة بيئية عن منظمات الأعمال . (لطي ، ٢٠٠٥) .

ولذلك تطورت مجالات المراجعة الداخلية؛ حيث ازداد الاهتمام بالأمور البيئية و برز مفهوم التنمية المستدامة الأمر الذي جعل المؤسسات تتحمل مسؤولية إضرارها للبيئة الخارجية سواء أضراراً ملموسة أو غير ملموسة بسبب ممارستها لنشاطها و أصبحت تخضع هذه المؤسسات لعدد متزايد من القوانين المنظمة للبيئة التي تسعى لإيجاد بيئة خالية من التلوث، مما دفع الإدارة العليا في عدد من المؤسسات والحكومات إلى إدراك ضرورة إدخال البعد البيئي في إدارة الأمور و القضايا البيئية، وهذه التحديات المتزايدة التي تواجهها المؤسسات دعت لضرورة العمل من أجل التطوير المستمر للوصول إلى مستويات الجودة المطلوبة للمراجعة الداخلية التي تمكن الشركات من تحمل المسؤولية البيئية كمنهج إداري للتصدي للمشاكل البيئية وتحقيق التنمية المستدامة.

ولم يعد تقييم المنشآت يعتمد على ربحيتها فحسب ، بل أصبحت المنشآت مطالبة بتطبيق منهج التنمية المستدامة Sustainable Development Approach ، وجاء نتيجة للاهتمام العالمي بالبيئة والمجتمع والاتجاه نحو الاستدامة للموارد . (رواني، ٢٠١٤).

كما أن التحديات التي شهدتها مصر في الآونة الأخيرة بشأن الحفاظ على مورد المياه ؛ وتحقيق استدامته كان لها العديد من الآثار على مهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث أصبحت المهنة مطالبة بتوسيع دائرة المراجعة الداخلية لتشمل مراجعة أثر العوامل البيئية ، و التي تعد أحد الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الداخلية. (طرطار وبراجي، ٢٠١٤)

٢ - مشكلة البحث:

المشكلة الأساسية التي يتبناها البحث تكمن في أن التحديات المائية التي تواجهها مصر حالياً، تتجسد في زيادة الطلب على استخدام المياه لكافة قطاعات الدولة في ظل محدودية الموارد المائية، التي يأتي (٩٧ %) منها من خارج الحدود (طرطار وبراجي، ٢٠١٤)، في الوقت الذي ضاعفت معه التغيرات المناخية من حجم هذه التحديات، حيث انعكست بشكل مباشر على ارتفاع مضطرب في درجات الحرارة صاحبها زيادة الاستهلاك المائي للمحاصيل، فضلاً عن تأثيرها المباشر على غرق المناطق المنخفضة في الدلتا كنتيجة لارتفاع مستوى سطح البحر.

وكجانب آخر لتحديات المياه يمثل سد النهضة الإثيوبي تهديدا حقيقيا على استدامة مورد المياه، كذلك انخفاض نصيب الفرد من المياه ليصل إلى حوالي (560) متر مكعب سنويا عام 2021م بدلا من (١٠٠٠) متر مكعب سنويا.

ونتيجة لهذه التحديات التي شهدتها مصر في الآونة الأخيرة بشأن الحفاظ على مورد المياه ، وتحقق استدامته فقد كان لها العديد من الآثار على مهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث أصبحت المهنة مطالبة بتوسيع دائرة المراجعة الداخلية لتشمل مراجعة أثر العوامل البيئية، و التي تعد أحد الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الداخلية، والتي تهدف لمحاولة الحد من المخلفات الصناعية التي تمتد لتشمل كافة أوجه الإسراف و الفقد والتلف والهدر، وعدم المطابقة للمواصفات مما يؤدي الى الحصول على منشأة مسؤولة بيئيا ، حيث تساهم المراجعة الداخلية من خلال مراجعة أثر العوامل البيئية في الحد من مصادر تلوث مورد المياه، والتي يمكن ربطها بطبيعة النشاط الناجمة عنه، ويعتبر لتعدد أنواع الملوثات آثار كثيرة وكبيرة على الصحة والإنتاجية. (طرطار وبراجي، ٢٠١٤)

لذا فقد أصبح موضوع المياه والبيئة موضوع الساعة على طاولات الحوار العالمي، ولذلك يسعى البحث للاستفادة من الاستراتيجيات الحديثة التي تبنتها الدولة لتحقيق الاستدامة للموارد، وذلك من خلال إبراز دور جودة المراجعة الداخلية للشركات في تحقيق التنمية المستدامة لمورد المياه.

وبناء على كل ما سبق :

يمكن صياغة المشكلة الرئيسة للبحث في السؤال التالي :

" هل تؤثر جودة المراجعة الداخلية في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية في تحقيق الاستدامة لمورد المياه ؟ "

٣- هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان دور جودة المراجعة الداخلية بالشركة، وكيفية مساهمتها كآلية رقابية في تحقيق الاستدامة لمورد المياه، وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية :

١. دراسة مدى التزام شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالقياس والإفصاح عن أدائها وفقا لأبعاد التنمية المستدامة.
٢. التعرف على مدى شمول نطاق عمل المراجعة الداخلية على الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (البعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي) بالشركة.
٣. تطبيق مقاييس ومحددات جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية.

٤- أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من أهمية التنمية المستدامة في عرض أوجه القصور في المحافظة على الموارد الطبيعية فضلا عن الصحة بما يمكن الجهات المعنية من خفض التدهور البيئي؛ من أجل عدم الإضرار بالحاجات الحالية والمستقبلية للأجيال لتحقيق الاستدامة لمورد المياه.

حيث تتبلور أهمية استدامة المياه من خلال ارتباطها بشفرة الحياة على كوكب الأرض، وتأثيرها المباشر على مجموعة من القضايا الانسانية كالأمن الغذائي والسلام العالمي ، وسيادة الفقر فضلا عن الآثار البيئية الخطيرة التي نتجت عن ندرتها كالجفاف والتصحر، استشهادا بقول الله تعالى " **وَجَعَلْنَا مِنَ الْمَاءِ كُلَّ شَيْءٍ حَيٍّ** " صدق الله العظيم (الأنبياء: ٣٠)

تكتسب هذه الدراسة أهميتها العلمية في تناولها لدور جودة المراجعة الداخلية في تحقيق الاستدامة لمورد المياه التي تحققها الشركة محل الدراسة.

٥- منهجية البحث :

في ضوء طبيعة الدراسة وأهداف البحث وأهميته يمكن استخدام **المنهجين التاليين** :

١-٥ في الجانب النظري:

استخدام **المنهج الوصفي** في الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة الداخلية؛ حيث سيتم عرض البحوث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ، ثم تحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية والعملية التي اشتملت عليها تلك الدراسات ، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للدراسة.

٢-٥ في الجانب التطبيقي:

استخدام **منهج دراسة الحالة** لدراسة الأبعاد التطبيقية، واعتماد **المنهج الوصفي والتحليلي** لتحليل مختلف المعطيات الأخرى وأيضا أداة **المقابلة** لجمع البيانات والمعلومات.

٦- نطاق البحث :

سوف يقتصر البحث على دراسة دور جودة المراجعة الداخلية في تحقيق استدامة مورد المياه، وذلك من خلال تطبيق مقاييس جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين، وإلى أي مدى تساهم في ذلك، وكذلك أهمية إعداد التقارير البيئية كتنفيذ الاستدامة لتغطية الأمور البيئية، ولتحقيق التوازن البيئي.

وتحدد **الحدود المكانية** للبحث في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية، وبياناتها التي تفي بمتطلبات البحث دون التطرق لغيرها من الشركات.

كذلك تتحدد **الحدود الزمنية** للبحث في ٢٠٢٠-٢٠٢١ م

٧- الدراسات السابقة :

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية وجودتها والتنمية المستدامة والإفصاح البيئي وعلاقة كل منهما بالآخر، وبناءا عليه سيتم عرض الدراسات السابقة الأكثر صلة وارتباطا بموضوع البحث على النحو الآتي:

دراسة (Mihret and Rismaw, 2007) :

هدفت الدراسة إلى : اختبار أثر استقلال المراجعة الداخلية في قطاع مؤسسات التعليم العالي العامة في إثيوبيا، وقياس مدى تأثير خبرة المراجعين الداخليين في قطاع مؤسسات التعليم العالمي العامة في إثيوبيا،

وكذلك اختبار مدى تأثير الشهادات والتحصيل الأكاديمي في مؤسسات التعليم العالي، واختبار أثر التقسيمات الإدارية على مؤسسات التعليم العالي العامة.

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة إلى أن الشهادات والتحصيل الأكاديمي يساهمون وبشكل مهم في تحسين كفاءة أنشطة المراجعة الداخلية، بينما لم نجد أثراً للتقسيمات الإدارية وخصائص الوحدات الخاضعة للمراجعة من المراجعة الداخلية في كفاءة أنشطة المراجعة الداخلية، وتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجعين الداخليين وجودة المراجعة الداخلية.

دراسة (Dusza , 2011) :

هدفت الدراسة إلى : عرض الدراسات التي أجريت على عدد من الشركات البولندية، واختبار تأثير تدخل الإدارة في عمل المراجع على كفاءة وجودة المراجعة الداخلية، وكذلك قياس أثر تضامن الموظفين فيما بينهم على جودة المراجعة الداخلية، وضرورة معرفة كفاءة سير أداء العمل في المراجعة الداخلية في بولندا.

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تدخل الإدارة في وحدة المراجعة الداخلية، وبين كفاءة أداء المراجعة الداخلية وأن تضامن الموظفين فيما بينهم يؤثر وبشكل كبير على كفاءة عمل المراجعة الداخلية.

تناولت الدراسة تحليل الأداء وسير العمل في المراجعة الداخلية في بولندا من خلال دراسة تأثير كل من تدخل الإدارة، وتضامن الموظفين فيما بينهم على كفاءة أداء المراجعة الداخلية .

دراسة (Suttipun and Stanton, 2012)

أجريت الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة الأوراق المالية التايلندية ، وتم اختبار عدد (٧٥) شركة وتم استخدام أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية لعام (٢٠٠٧)م لإجراء دراسة تطبيقية.

هدفت الدراسة إلى : دراسة مادة ومحتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في البورصة التايلندية، ودراسة العلاقة بين كيفية الإفصاح البيئي وعدد من الخصائص للشركات محل الدراسة الممثلة في حجم الشركة، ونوع الصناعة، و ملكية الشركات، وبلد الشركة، والربحية.

نتائج الدراسة : توجد علاقة إيجابية بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بالتدابير البيئية في التقارير السنوية للشركات التايلندية وحجم الشركات.

كذلك لا توجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن التدابير البيئية و كل من نوع الصناعة و ملكية الشركات وبلد الشركة والربحية.

وأيضاً أن الشركات الأقل في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية هي الصناعات الزراعية والغذائية وأن المواضيع الأكثر شيوعاً في الإفصاح البيئي هي الأنشطة البيئية والإنفاق البيئي وإدارة النفايات.

دراسة (Sief, 2014)

هدفت الدراسة إلى : معرفة مدى التزام الشركات الصناعية بالقياس المحاسبي للأثار البيئية والإفصاح عنها، وأخذها في الاعتبار في ميزانياتها، وتحليل أسباب ودوافع الشركات لقياس الأداء البيئي من قبل المؤسسات الصناعية والإفصاح عنها والعوائق التي تعترض هذا الإفصاح، وكذلك دراسة الأبعاد البيئية للمؤسسات لتفعيلها في الخطط المستقبلية.

نتائج الدراسة : هناك تقصير في عمليات القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في التقارير المالية للشركة، وأيضاً هناك الكثير من العقبات التي تتعرض لها المؤسسة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، وأبرز هذه المعوقات : هي صعوبة تحديد متطلبات الإفصاح البيئي، ونقص القواعد الهامة للإفصاح عن التكاليف البيئية، وصعوبة قياسها، وعدم كفاءة النظام المحاسبي في تحليل مكونات الأداء البيئي.

دراسة (Fatima et al, 2015) :

أجريت الدراسة على عينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة الأوراق المالية الماليزية، وتم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لاستخراج البيانات من التقارير السنوية لـ (١٦٤) شركة، واستخدمت الشركات الأكثر خطرا محتملا على البيئة لفحصها.

هدفت الدراسة إلى : التعرف على الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في ماليزيا التي تؤثر على البيئة عن الفترة من (٢٠٠٥) إلى (٢٠٠٩) م أي قبل جعل المسؤولية البيئية إلزامية في ماليزيا.

كذلك مقارنة إعداد التقارير البيئية قبل وبعد شروط الإفصاح الإلزامي، لبيان ما إذا كان قد تم تعديل وتحسين الإفصاح البيئي، وذلك من خلال مؤشر يحتوي على (٤٦) بندا للإفصاح مقسمة إلى (٩ فئات)

نتائج الدراسة : إلزام الشركات بالإفصاح البيئي أدى إلى زيادة كبيرة في عدد الشركات المفصح فيها عن المعلومات البيئية في عام (٢٠٠٩) م مقارنة بما كان عليه الحال في (٢٠٠٥) م .

وأن الشركات ترغب في تحسين صورتها باعتبارها شركة مسؤولة بيئيا ، و إظهار دعمهم للالتزام تجاه التنمية المستدامة .

دراسة (Odera et al, 2016) :

أجريت الدراسة على شركات قطاع النفط النيجيري المحلية والأجنبية ، وقامت بتحليل التقارير السنوية لهذه الشركات عن طريق أسلوب تحليل المحتوى.

هدفت الدراسة إلى : التعرف على الاختلافات في الإفصاح عن المعلومات البيئية بين الشركات المحلية والأجنبية، التي تعمل في قطاع النفط النيجيري، ودراسة العوامل التي تسبب الاختلافات في الإفصاح عن المعلومات البيئية بين الشركات المحلية والأجنبية التي تعمل في قطاع النفط النيجيري، وأيضا التمييز بين مستويات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية بمقارنة الشركات المحلية والأجنبية العاملة في قطاع النفط .

نتائج الدراسة : ان الإفصاحات البيئية الإيجابية توجي بانطباع إيجابي للمستثمرين، وتعمل على طمأنة أصحاب المصلحة بأن الشركات تراعي المجتمع والبيئة.

وأن الشركات المحلية تهتم بالإفصاح عن المعلومات البيئية، ولكن الشركات الاجنبية تهتم بالجانب الاقتصادي أكثر من البيئة وأن الشركات المحلية تكون اكثر وعيا بالقضايا البيئية أكثر من الأجنبية.

دراسة (Chandok and Singh, 2017) :

أجريت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في بورصة بومباي وعدد من الشركات تم اختيارها على أساس القيمة السوقية لها في عام (٢٠١٤) م ، وتم تجميع البيانات الفعلية للشركات على أساس المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة.

هدفت الدراسة إلى : دراسة مدى الالتزام البيئي للشركات من خلال دراسة الإفصاح البيئي لهذه الشركات في التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية، ودراسة العلاقة بين متغيرات الشركة ومستوى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن ٣٠ % من الشركات لا تفصح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية، ولا يوجد مكان محدد في التقارير السنوية للإفصاح البيئي، وأنه توجد علاقة طردية بين الإفصاح البيئي وكل من الرافعة المالية وحجم الشركة والمخاطر. أيضا توجد علاقة عكسية بين الإفصاح البيئي وربحية الشركة.

دراسة (Deswanto and Siregar, 2018) :

أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في بورصة اندونيسيا في الصناعة الزراعية، وصناعة التعدين، والصناعة الأساسية والكيماويات، وصناعة السلع الاستهلاكية، والتي تشارك في برنامج تقييم الأداء على إدارة البيئة من وزارة البيئة في جمهورية اندونيسيا ، أو تم منحها جائزة الصناعة الخضراء من قبل الوزارة الصناعية في جمهورية اندونيسيا في الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٤ ، وتم جمع البيانات من تقارير الاستدامة والتقارير السنوية للشركات.

هدفت الدراسة إلى : دراسة العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين الإفصاح البيئي والأداء المالي والأداء البيئي وقيمة المنشأة ، ودراسة أثر الإفصاح البيئي والأداء البيئي على القيمة السوقية للشركة، ودراسة أثر الأداء المالي على الإفصاح البيئي، ودراسة أثر الأداء المالي على القيمة السوقية للشركة.

نتائج الدراسة :

أ. الأداء المالي لا يؤثر على الإفصاحات البيئية، وبعبارة أخرى أن الربحية لا تحسن قدرة الشركة

على الانخراط في المسؤولية البيئية للشركات، وبالتالي لا تؤثر على رغبة الشركات في الإفصاح

عن المسؤولية البيئية للشركات الخاصة بها .

ب. أثرت الإفصاحات البيئية للشركات على تقييم المستثمرين للشركات، ويعنى هذا أن الجانب البيئي

يصبح مصدر قلق للمستثمرين عند اتخاذ قرار بشأن رأس المال.

ج. تميل الشركات إلى الإفصاح عن المزايا والإنجازات البيئية ويؤثر الأداء البيئي تأثيراً مباشراً على القيمة السوقية للشركة من خلال السمعة التي بنتها المنشورات عن تصنيف أداء الشركة البيئي.

د. الإفصاحات البيئية لم تصبح عاملاً يؤثر على أسعار الأسهم، ويرجع ذلك إلى معدل الإفصاح البيئي المنخفض، ومن ثم يجب تعزيز دور الإشراف لتحسين أعداد الإفصاحات، وزيادة امتثال الشركات.

دراسة (فتح الإله والعجب، ٢٠٢٠) :

هدفت الدراسة إلى :

١. بيان الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في دعم التنمية المستدامة.
٢. التعرف على دور تقارير المراجعة البيئية في حث المنشآت نحو الالتزام بحماية البيئة.
٣. بيان قدرة تقارير المراجعة البيئية في توفير المعلومات الموثوقة للجهات ذات المصلحة؛ لاستخدامها في القرارات التي تخدم عملية استدامة التوازن البيئي.

نتائج الدراسة:

١. تشير نتائج الدراسة إلى تأثير إيجابي مرتفع لتقارير المراجعة البيئية في حث منظمات الأعمال نحو الالتزام بحماية وصيانة البيئة.
٢. تشير نتائج الدراسة إلى تأثير إيجابي مرتفع لمعلومات تقارير المراجعة البيئية في توفير معلومات موثوقة للجهات ذات المصلحة.
٣. تشير نتائج الدراسة إلى إسهام معلومات تقارير المراجعة البيئية في تقييم مدى التزام منشآت الأعمال بمتطلبات حماية البيئة وسياساتها المستقبلية تجاه الوفاء بالمتطلبات البيئية.
٤. تساعد تقارير المراجعة البيئية في أعداد تقارير التنمية المستدامة القومية ودعم الجهات الحكومية في القيام بمسئولياتها تجاه حماية البيئة.

دراسة (Alajeli And Wahhab,2022) :

هدفت الدراسة إلى :

توضيح دور المراجعين الداخليين في تقييم الأداء المستدام وأثره على جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركة العامة لإنتاج السيارات والمعدات.

نتائج الدراسة:

١. المراجعة الداخلية بالشركة تركز عملها على الجانب الاقتصادي بشكل كبير وعلى التقارير المالية التقليدية.
٢. هناك ضعف في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بأعمال المراجعة والتقارير المعدة عن الجانب البيئي.
٣. لا توجد اهتمامات ومساهمات من قبل الشركة محل الدراسة في جوانب التنمية المستدامة.
٤. تمت التوصية بإعداد تقارير استدامة بدلا من التقارير التقليدية لتحسين سمعة الشركة.

٧-١- الفجوة البحثية:

من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة تشير الباحثة إلى أن البحث الحالي يتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي و هدفها العام إلا أنه يختلف عنها في:

يتضمن هذا البحث ربط للمشكلة البحثية بالمتغيرات المعاصرة كاستدامة مورد المياه والتي ينفرد بها البحث وذلك على حد علم الباحثة.

ويمكن للباحثة القول بوجود ندرة نسبية في الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة الداخلية والتنمية المستدامة ورغم وجود دراسات قليلة في هذا السياق إلا أنها تنعدم تماما في ربط العلاقة بين المراجعة الداخلية واستدامة مورد المياه تحديدا سواء على المستوى العربي أو الأجنبي وذلك على حد علم الباحثة ، وتكون الدراسة الحالية هي المحاولة الأولى في ربط جودة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الاستدامة لمورد المياه.

٨- جودة المراجعة الداخلية :

أدت المشكلات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الكبرى عالميا إلى انطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظرا للأثار الضارة المترتبة عليها، الأمر الذي دعا لوجود مجموعة من الضوابط والمبادئ الأخلاقية والمهنية التي تحقق الثقة والمصداقية للمراجعة الداخلية كأداة فعالة في أيدي الإدارة (Samili and Labelle, 2009)

من جانب آخر فإن انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري أدى الى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقدرتها على مواجهة مخاطر ممارسات الإدارات الاحتياالية ، وأداء دورها الرقابي مما جعل وجود إدارة للمراجعة الداخلية تنسم بالجودة من حيث: (المؤهلات العلمية والشهادات المهنية؛ والتدريب؛ والخبرة العملية؛ والمعرفة بعمليات الشركة؛ والاستقلال التنظيمي؛ وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية؛ ووجود دليل للمراجعة الداخلية؛ ووجود نظام لرقابة جودة الأداء) سيساهم في الحد من الممارسات غير

القانونية، وذلك لأنها تلعب دوراً مهماً كونها إحدى أهم الأجهزة الرقابية في الشركة، الأمر الذي جعل وجودها في الشركات واقعا تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها. (مبارك، أ، ٢٠٠٩).

٨-١- مفهوم جودة المراجعة الداخلية :

تشير جودة المراجعة الداخلية إلى القدرة علي تقديم تقرير المراجعة الداخلية والوفاء بمتطلبات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية مع توافر المعايير المهنية والخاصة بفريق عمل المراجعة الداخلية ، والتي من شأنها أن تدعم قدرتهم علي اكتشاف الأخطاء سواءً المتعمدة أو غير المتعمدة ، وكذلك بعض الإجراءات المرتبطة بعمليات الفحص والمراجعة. (ربيعه، ٢٠١٦)

كما عرفت معايير المراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) مفهوم جودة المراجعة الداخلية في المعيار الدولي (A s | 220) ونص المعيار على "أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة من خلال مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة عن الجودة في شركات المراجعة"، وأشار المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتبلور في السياسات والإجراءات المتبعة في شركات المراجعة للتأكد أن أعمال المراجعة التي تمت قد تم أدائها وفقا للمعايير المتعارف عليها. (شريف، ٢٠١٣)

٨-٢- محددات جودة المراجعة الداخلية :

تعددت محددات جودة المراجعة الداخلية التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند تقييم جودة المراجعة الداخلية؛ لاتخاذ القرار بالاعتماد أو عدم الاعتماد على المراجعة الداخلية لاكتشاف الغش في القوائم المالية (ربيعه، ٢٠١٦).

حيث يوجد العديد من المحددات التي تعتبر مقاييس لأداء وظيفية المراجعة الداخلية وهي:
(عثمان، ٢٠١٤)

١- الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين:

الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تتوقف علي عدة عوامل منها: التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين، والتدريب، والمعرفة للعمليات بالشركة.

٢- جودة أداء المهام:

تتوقف جودة أداء المهام علي عدة متغيرات منها التخطيط الجيد لعملية المراجعة الداخلية ووجود دليل للمراجعة الداخلية.

٣- خطة المراجعة الداخلية:

يتوجب علي رئيس قسم المراجعة الداخلية وضع خطة يحدد فيها المهام وأولويات التنفيذ ونطاق المراجعة و تتضمن :

- جميع العمليات التي سوف تشتمل عليها خطة المراجعة الداخلية (الوارني ، ٢٠١٤).
- و الموضوعية التي تتضح من العلاقة بين رئيس المراجعة الداخلية والجهات التي يرفع إليها التقرير.
- والجهة التي يرفع إليها المراجع الداخلي تقريره: هل يرفعه إلى مجلس الإدارة أم إلى لجنة المراجعة الداخلية.
- وحجم الاستئثار بوظيفة المراجعة الداخلية، وتنظيم إدارة المراجعة الداخلية، وطبيعة العمل المؤدى من ناحية وظيفة المراجعة الداخلية.
- والاكتمال الذي يعتبر عنه عن طريق ساعات التدريب للمراجع الداخلي (عبدالهادي ، ٢٠٠٨) ومتوسط سنوات الخبرة، ونسبة المراجعين ذوي الخبرة الخبراء في قسم المراجعة الداخلية، والتقرير العائد للمدير العام التنفيذي للمراجعة.
- وأخيراً .. الزمن الذي تستغرقه المراجعة الداخلية في مساعدة المراجعة الخارجية، والوقت الذي يستغرقه المراجع الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية. (ريمه ، ٢٠١٢)

كذلك أكدت المعايير والتوصيات والإرشادات المهنية ذات الصلة التي تناولت جودة المراجعة الداخلية على أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر في جودة المراجعة الداخلية: (مبارك، ٢٠١١)

المقدرة المهنية و الموضوعية و جودة أداء المهام للمراجعين الداخليين.

- المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين: Competence

أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عام ٢٠٠٥ إلى أنه من المفترض أن يتوفر لدى المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسئولياتهم الشخصية، ويتوقف تقويم المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على عدة عوامل هي: التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين، والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة، وحجم قسم المراجعة، والمعرفة بعمليات الشركة.

- الموضوعية: Objectivity

يقصد بالموضوعية تمتع قسم المراجعة الداخلية بالحرية الكاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا بدون تحيز.

- جودة تنفيذ المهام: Quality of Work Performance

تتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها: التخطيط الجيد لعملية المراجعة ونطاق العمل المنفذ ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة، ووجود نظام لرقابة جودة أداء لمراجعة الداخلية بالشركة.

٩- دور جودة المراجعة الداخلية في تحقيق الاستدامة لمورد المياه:

لم تعد وظيفة المراجعة الداخلية مقتصرة على المراجعة المالية فحسب ولكن تطورت مجالات المراجعة الداخلية، حيث ازداد الاهتمام بالأمر البيئي و برز مفهوم التنمية المستدامة الأمر الذي جعل المؤسسات تتحمل مسؤولية إضرارها للبيئة الخارجية سواء أضرار ملموسة أو غير ملموسة

بسبب ممارستها لنشاطها، وأصبحت تخضع هذه المؤسسات لعدد متزايد من القوانين المنظمة للبيئة التي تسعى لإيجاد بيئة خالية من التلوث، مما دفع الإدارة العليا في عدد من المؤسسات والحكومات إلى إدراك ضرورة إدخال البعد البيئي في إدارة الأمور و القضايا البيئية وهذه للتحديات المتزايدة التي تواجهها المؤسسات دعت لضرورة العمل من أجل التطوير المستمر للوصول إلى مستويات الجودة المطلوبة للمراجعة الداخلية التي تمكن الشركات من تحمل المسؤولية البيئية كمنهج إداري للتصدي للمشاكل البيئية وتحقيق التنمية المستدامة. (رواني، ٢٠١٤)

٩-١ - مفهوم التنمية المستدامة:

تعني الاستدامة أو الاستمرار تحقيق حياة ذات جودة للبشر الآن، وكذلك للأجيال القادمة، واستخدام الموارد بالمعدل الذي يسمح للطبيعة بأن تجدد هذه الموارد، وتتضافر فيها العناصر كالرفاهية والعدل والصحة والتي يستديم كل عنصر فيها إذا تحقق التوازن للعناصر الأخرى. (لطي، ٢٠٠٥)

أما مصطلح التنمية المستدامة فتري الباحثة أن أول من ذكر الاستدامة هو سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم؛ فالشريعة الإسلامية شجعت على إعمار الأرض ورغبت المسلم أن يكون إيجابيا ونافعا لنفسه ولغيره فهو لا ينطق عن الهوى إن هو إلا وحي يوحى، ويوجد الكثير من الأحاديث النبوية الشريفة التي تثبت ذلك وهي مثبتة في الصحيحين وعلى سبيل المثال لا الحصر:

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "إذا قامت الساعة وفي يد أحدكم فسيلة فليزرها" الراوي أنس بن مالك وإسناده صحيح على شرط مسلم.

يبين الحديث الشريف حرص الإسلام على تحقيق المساواة والحفاظ على حق الأجيال القادمة وهو ما عرف حديثا بالتنمية المستدامة، وكذلك عن سعد بن أبي وقاص عن النبي صلى الله عليه وسلم أنه قال عندما سأله أفي الوضوء سرف؟ قال: "نعم، ولو كنت على نهر جار" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

وهذا تصحيح للاعتقاد السائد بأن مصطلح التنمية المستدامة قد تم طرحه للمرة الأولى من وزير البيئة الدانماركي الأسبق برونتلاند عام ١٩٨٧م عندما قام بتقديم تقريره كرئيس للجنة البيئة والتنمية التي أنشأتها المنظمة الدولية عام ١٩٨٤م لمتابعة وتنفيذ ما ورد بإعلان استكهولم الصادر بالمؤتمر الدولي المعني بالتنمية البشرية عام ١٩٧١م.

ومنذ ذلك الوقت أصبحت التنمية المستدامة شعارا متعارف عليه من قبل المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية، وغلب استخدامه على مصطلح التنمية الشاملة الذي تراجع استخدامه. (صابر، ٢٠١٠)

٩-١-١- كما تعرف الاستدامة البيئية إجرائيا بأنها : (عبدالرازق ، ٢٠١٧)

أ. الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية لكي لا يتم الضرر باحتياجات الأجيال المستقبلية.

ب. خفض زيادة الضغوط البيئية لحماية البيئة من التلوث.

ج. زيادة الوعي البيئي لدى أفراد المجتمع.

د. المحافظة على نوعية البيئة وتحقيق تنمية بيئية سليمة.

٩-٢- خصائص التنمية المستدامة:

حدد مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد في ريودي جانيرو عام ١٩٩٢ للتنمية والبيئة خصائص التنمية المستدامة كما يلي : (لطي ، ٢٠٠٥)

أ. هي تنمية طويلة الأجل تعتمد على تقدير الإمكانيات المتوفرة والحالية وتخطيطها للبقاء لأطول فترة مستقبلية.

ب. مراعاة حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية المتاحة والموجودة.

ج. مراعاة احتياجات البشر لتحسين حياتهم.

د. تدعو إلى عدم استنزاف أو تلوث الموارد الطبيعية.

هـ. تنسيق سياسات استخدام الموارد و توجيه البدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة.

٩-٣- أهداف التنمية المستدامة : (صابر ، ٢٠١٠)

أ. المساهمة في وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف ورسم السياسات التنموية.

ب. أهمية تحليل الوضع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والإداري برؤية شمولية ومتكاملة.

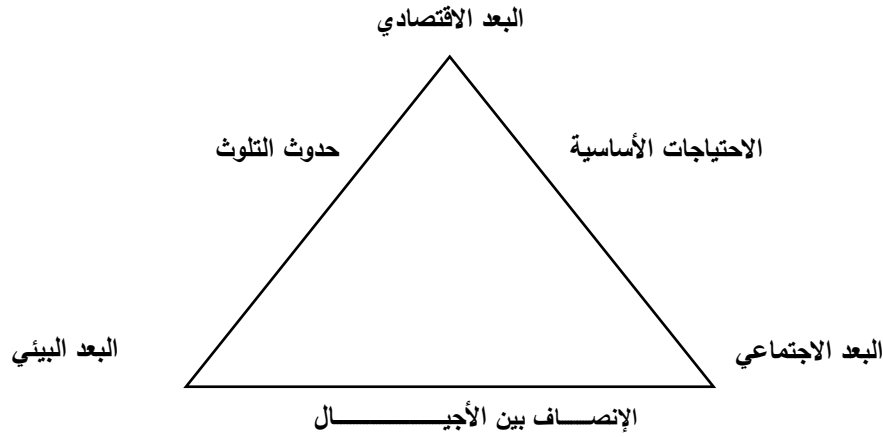
ج. التشجيع على التعاضد بين القطاعات الحكومية والخاصة وكذلك الأهلية حول ما يتم الاتفاق عليه

من أهداف وبرامج تساهم في تحقيق السعادة لجميع الفئات المجتمعية الحالية والقادمة.

د. إحداث التغيير الفكري والسلوكي والمؤسسي الواجب لوضع السياسات والبرامج التنموية، وتحقيقها بكفاءة وفاعلية، وتجنب التكرار، والاختلاف وتعارض الجهود وبعثرتها، واستنزاف الموارد المحدودة؛ وأهمها الوقت حيث أن عامل الزمن يصعب تعويضه ويتعذر تخزينه.

٩-٤- الأبعاد الأساسية للتنمية المستدامة :

الأبعاد الأساسية للتنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي يوضحها مثلث التنمية المستدامة، والمتغيرات الثلاثة لأضلاعه:



(شكل ١) مثلث التنمية المستدامة و المتغيرات الثلاثة لأضلاعه (صابر ، ٢٠١٠)

٩-٥- دور جودة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة:

لتحقيق التنمية المستدامة في أي مؤسسة؛ يستوجب تنفيذ خمس مراحل، وذلك على اعتبار أن المراجعة الداخلية تتمتع بدرجة جيدة من الجودة بمعنى أنها في وضع يؤهلها لمساعدة الإدارة في تنفيذ نظام يحقق التنمية المستدامة، وتنفيذ عملية مراجعة النظام ، أي أن للمراجع الداخلي دور في كل مرحلة من مراحل النظام ، والتي يمكن إيجازها على النحو التالي : (المحجوب وأبوشعالة، ٢٠١٧)

٩-٥-١- مرحلة وضع السياسات والاستراتيجيات:

عند اختيار سياسة الاستدامة فإن على المراجع الداخلي أن يختبر إذا كانت تلك السياسة تتفق مع خطة المؤسسة الاستراتيجية وغيرها من السياسات، وأن تكون هذه السياسة مناسبة لحجم وطبيعة تأثيرات استدامة أنشطة المؤسسة، والتحقق من أنها تحتوي على المعايير ذات الصلة بالقوانين والأنظمة والتعليمات، وأيضا يجب أن يتم تقييم المخاطر المرتبطة بالعمليات والتي تم الاعتراف بها على أنها حرجة للتصدي لها.

٩-٥-٢- مرحلة التخطيط وإدارة المخاطر:

يجب على المراجع الداخلي أن يتحقق خلال هذه المرحلة ما إذا كانت أنظمة التنمية المستدامة تضمن تناسق الأهداف والغايات والاستراتيجيات والسياسات الملائمة، ويجب عليه أن يتأكد من أن

وصف الأدوار والمسؤوليات يتفق مع الاستراتيجيات والسياسات، وذلك عن طريق استعراض ملفات الموظفين والمقابلات.

وينبغي على المراجع الداخلي أن يتأكد من إدراج جوانب التنمية المستدامة في إدارة المخاطر، وبالنسبة لدوره الاستشاري يقوم بمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر بهدف التصدي لمخاطر التنمية المستدامة كجزء من مراجعة حساباتها.

٩-٥-٣- مرحلة التنفيذ والتشغيل:

ينبغي على المراجع الداخلي تقييم ما إذا كان مدير التنمية المستدامة مخول ومتمكن بما يكفي لضمان تحقيق البرنامج، ومقابلة الإدارة العليا والآخرين في المؤسسة لمعرفة وجهة نظرهم بشأن كفاءة المدير، وينبغي عليه مراجعة التقارير الرسمية للإدارة العليا لكشف أي مشاكل تعيق تحقيق النتائج المرغوب بها، وتقييم الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه المشاكل من أجل تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة. كما يجب على المراجع الداخلي التأكد من أن التدريب الكلي قد تم إنشاؤه لتقديم التفكير المستدام في المؤسسة.

والتحقق من أن الإدارة العليا هي الراعي القوي لمثل هذه البرامج التدريبية وعلى المراجع الداخلي أن يستعرض مدى كفاية وإستدامة خطة الاتصال بشأن التنمية المستدامة وينبغي لهذه الخطة أن تصف غرض كل اتصال وقناة الاتصال المستخدمة، ويجب تقييم ما إذا كانت هذه الخطة مصممة وفقا لاحتياجات الاتصالات بالمؤسسة؛ واما إذ كانت أهدافها تتسق مع سياسة واستراتيجية الإستدامة.

٩-٥-٤- مرحلة التحقق والإجراءات التصحيحية:

بالنظر إلى أهداف التنمية المستدامة ؛ ينبغي على المراجعين الداخليين تقييم مدى كفاية وفعالية مؤشرات الأداء للكشف عن أوجه الضعف في هذه العملية وما هي الأسباب الرئيسية. وكلما أمكن يجب أن تكون مؤشرات الأداء كمية لسهولة التحقق منها ومقارنتها بالمقاييس النوعية ، مثل: الأمان، والرفاهية، وعلى المراجع فحص الشكاوى المقدمة من داخل وخارج المؤسسة ومراجعة عملية تسوية الشكاوى واختبار فعاليتها.

٩-٥-٥- مرحلة فحص الإدارة والتطوير المستمر:

ينبغي على المراجع الداخلي التحقق من مدى كفاءة وفعالية نظام إدارة الإستدامة وذلك لأنه أساسي لضمان التحسين المستمر، وكذلك التحقق من فعالية الرقابة لضمان أن المعلومات التي يتم توفيرها تكون متسقة مع التقارير الأخرى المستخدمة في متابعة الأداء وينبغي على المراجع التأكد من أن نتائج مراجعته تكون واضحة وتؤدي للإجراءات التي تكفل التحسين المستمر لنظام التنمية المستدامة.

٩-٦- مبادئ للأداء المستدام يمكن اعتبارها طرق وأساليب لتكوين منشأة مستدامة ومسئولة بيئياً وهي كما يلي : (لطفى ، ٢٠٠٥)

- . الشفافية: أى الإفصاح ف التقارير والقوائم المالية عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية .
- . الأفراد: أى معاملة الموظفين والأفراد باحترام.
- . إدارة الخطر: سواء كانت مخاطر اقتصادية أو بيئية أو اجتماعية.
- . سلسلة التوريد: التأكد من احترام أفراد سلسلة التوريد والمشاركين في المشروع للمعايير والمبادئ الخاصة بالمنشأة.
- . الحوكمة: بالالتحام مع المستويات العليا للشركات.
- . الابتكار: عن طريق الاستثمار في تطوير المنتجات والخدمات التي تستخدم الموارد الطبيعية بطريقة ذات كفاءة وفعالية على المدى الطويل.
- . الاستراتيجية: حيث ينبغي أن يكون هناك تكامل بين الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية طويلة الأجل داخل استراتيجية المشروع.

٩-٧- إعداد تقارير الاستدامة :

شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطورات عدة عكست توجهات حديثة ومعاصرة للوحدات الاقتصادية و من هذه التطورات التنمية المستدامة حيث اتجهت العديد من الوحدات على مستوى العالم للتوجه نحو تبنى وتطبيق مؤشرات ومبادرات عالمية لإعداد التقارير السنوية وفق مبدأ الاستدامة، ومن أهم هذه المبادرات على المستوى العالمي المبادرة العالمية لإعداد التقارير Global Reporting Initiative (GRI) .

والتي تم اطلاقها بالتعاون المشترك بين كل من البرنامج البيئي للأمم المتحدة والتحالف الأمريكي للاقتصاديات المسؤول بيئياً بهدف وضع مجموعة من المؤشرات والمعايير الإرشادية لمساعدة المنشآت في إعداد تقرير الاستدامة البيئية.

وتعد المؤشرات والمعايير الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير مقبولة ومعمول بها على النطاق الدولي ، وتتكون مجموعة المعايير من ٣ معايير عامة وشاملة و ٣٣ معيار خاصة بمواضيع محددة تشتمل على الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

والتي لاتستهدف تحقيق الربحية وإنما تهدف لتعزيز وزيادة استدامة الوحدات الاقتصادية بأبعادها الثلاثة البيئي و الاجتماعي و الاقتصادي ورفع جودة تقاريرها ؛ حيث توفر إطاراً شاملاً ومتكاملاً لتحقيق

الإفصاح عن الاستدامة وإعداد التقارير للوحدات الاقتصادية على نطاق واسع وشامل في جميع أنحاء العالم.

- الخاصة بمواضيع محددة – على إفصاحات يمكن للمؤسسة استخدامها GRI وتحتوي معايير للإبلاغ عن آثارها فيما يتعلق بموضوعاتها الجوهرية ، وكيفية إدارتها لهذه التأثيرات. بشأن المياه والنفائيات السائلة للإبلاغ GRI على سبيل المثال ، يمكن للمؤسسة استخدام معيار عن التأثيرات التي تحدثها على البيئة بسبب سحب المياه من المناطق التي تواجه الإجهاد المائي، وكيفية إدارتها لهذه التأثيرات (GRI,2016).

٩-٧-١- مزايا تقارير الاستدامة:

يرى (لظفي ، ٢٠٠٥) أن تقرير الاستدامة يوضح الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة فيما يتعلق بعملياتها ومنتجاتها وخدماتها ، و يربط بين وظائف التمويل والتسويق والبحث والتطوير للمنظمة بطريقة أكثر استراتيجية ، كما يحقق كثير من المزايا منها:

- تحذير المنظمة من الأحداث والمشاكل المفاجئة.
- إظهار الفرص المتاحة في سلاسل الإمداد.
- المشاركات بين المنظمين وبين إدارة العلامات البيئية لخلق السمعة الجيدة.

٩-٧-٢- تعريف الاستدامة المقدم من المبادرة العالمية لإعداد التقارير Global Reporting Initiative (GRI) : (GRI,2002)

بأنه الإفصاح المحاسبي عن الأداء التنظيمي المتعلق بتحقيق الاستدامة أمام أصحاب المصالح ويوضح وضع المنشأة وأنشطتها وفقا للأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة البيئي والاجتماعي والاقتصادي ويوضح كيف يمكن أن تؤثر وتتأثر المنشأة بالتوقعات حول الاستدامة.

ويرى (الصاوي ، ٢٠١١) أن إعداد تقارير الاستدامة يمثل تحديا للمحاسبين والمراجعين وذلك من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجعون الداخليون في تحقيق متطلبات الاستدامة من خلال التأكيد الذي يوفره عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمنشأة. ومن ناحية أخرى يشكل تحديا آخر للمراجعين الداخليين من خلال ظهور منظور جديد لمسئولياتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل الاستدامة؛ وما يتطلبه ذلك من تطوير المهارات المطلوبة لإعداد تقارير الاستدامة لمساعدة الإدارة لتحقيق متطلبات الاستدامة للمنشآت وتعظيم قيمتها.

وترى الباحثة أن تقارير الاستدامة ليست مجرد تجميع وسرد للبيانات سواء البيئية أو الاجتماعية أو الاقتصادية بالنسبة للمنشأة ، ولكنها طريقة لاستيعاب وفهم وتحسين وبيان مدى التزام المنشأة بالتنمية

المستدامة وأبعادها الثلاثة وذلك بطريقة منهجية وفقا لمعايير ومؤشرات متفق عليها يمكن تقديمها للجهات المعنية وأصحاب المصالح .

وترى الباحثة كذلك أن المراجعة الداخلية سوف يكون لها الدور الأكبر في المستقبل من خلال التركيز علي تطوير وتدريب المراجع الداخلي للوفاء بمتطلبات الاستدامة للشركات وذلك من خلال إعداد تقارير الاستدامة من أجل تعزيز جودة المعلومات المتعلقة بأبعاد الاستدامة وقابليتها للمقارنة على الصعيد العالمي مما يوفر مزيدا من الشفافية والوضوح للمنشآت.

٩-٧-٣- المعوقات التي تواجه المراجع الداخلي عند الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة: (Bably, 2020)

- أ. ضعف مستوى الوعي بالتنمية المستدامة لدى إدارة المنشأة.
- ب. تعدد أساليب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة.
- ج. عدم تأهيل المراجعين الداخليين بالمنشأة على الإفصاح وإعداد تقارير الاستدامة.
- د. تركيز المنشأة على الإفصاح عن المعلومات الإيجابية فقط.
- هـ. نقص الوعي العام بالقضايا البيئية والاجتماعية.
- و. الخوف من تحمل المؤسسة تكاليف إضافية ناتجة عن إعداد تقارير الاستدامة.
- ز. عدم اقتناع المؤسسات بأن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية لتقارير التنمية المستدامة هو جزء من مسؤوليتها تجاه البيئة.
- ح. الخوف من تقديم معلومات سرية.
- ط. نقص معرفة وخبرة المراجعين الداخليين لدى المنشأة.
- ي. عدم وجود معيار محاسبي يلزم المؤسسات بالإفصاح المحاسبي في تقارير التنمية المستدامة.

١٠ - دراسة الحالة :

الشركة محل الدراسة: شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية

ستتناول الباحثة في التطبيق العملي: قياس جودة المراجعة الداخلية في الشركة من خلال تطبيق محددات ومقاييس جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية.

١-١٠ - التعريف بالشركة محل الدراسة:

تم إنشاء شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية بالقرار الجمهوري رقم ١٣٥ لسنة ٢٠٠٤ كشركة تابعة للشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي.

المهمة الأساسية للشركة هي إدارة، وتشغيل، وتقديم مياه الشرب النقية لسكان محافظة الغربية والتخلص الآمن من الصرف الصحي.

والشركة مقيدة بالسجل التجاري رقم ١٢١٩٧٥ - طنطا وتخدم حوالي ٥.٥ مليون نسمة.

١-١-١٠ - المهام الأساسية لشركة مياه الشرب والصرف الصحي ما يلي:

. تشغيل وصيانة محطات وروافع وشبكات مياه الشرب والصرف الصحي

. الالتزام بمتطلبات القوانين التشريعية المنظمة

. تطبيق والإشراف على عقود الاستثمارات والتشغيل والصيانة

. إدارة أصول الشركة بما في ذلك أصول مياه الشرب والصرف الصحي المدرجة في

العطاءات للمشروعات التي تشرف عليها الشركة القابضة.

. الإدارة المالية (مراجعة الحسابات - الميزانيات - الرقابة الداخلية - خطة الأعمال - خدمة

العملاء - المشتريات)

. تقديم تقارير الأداء المالية والفنية الى الشركة القابضة وجهاز تنظيم المياه والجهات

الحكومية.

١٠-١-٢- إنجازات الشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي:

١. رفع الأجور والخدمات الإجتماعية للعاملين بالقطاع.
 ٢. رفع المستوى المهاري والعلمي للعاملين بالقطاع والتوسع في المنح الدراسية.
 ٣. النجاح بتوصيل خدمات مياه الشرب بنسبة ١٠٠% في عام ٢٠١٠، وذلك في إطار البرنامج الانتخابي للسيد الرئيس الأسبق محمد حسني مبارك، وخدمات الصرف الصحي؛ حيث يتميز القطاع الحضري بنسبة تغطية حوالي ٩٠%، أما القطاع الريفي فنسبة التغطية ٥٠%، ويوجد تعاون مع الهيئة العامة لمشروعات الصرف التابعة لوزارة الموارد المائية والري لتحسين المصارف والذي يتضمن مشروع الصرف الصحي المتكامل للتجمعات الريفية لتلافي صرفها المباشر على المصارف العامة.
 ٤. تأهيل منظومة الجودة بإنشاء المختبرات المركزية بالمحافظات والمختبرات الفرعية بالفروع والمراكز والمختبرات الميدانية بالمحطات والمختبرات المتنقلة لجمع العينات من شبكات خطوط التوزيع العمومية بالإضافة إلى المختبر المرجعي لمياه الشرب والمختبر المرجعي للصرف الصحي والمؤهلين لإجراء جميع الإختبارات المعملية الدقيقة والحاصلين على شهادة الإعتماد والجودة. ISO 17025 في مجال المعامل.
 ٥. تأكيد جودة مياه الشرب المنتجة وفقاً للمعايير الدولية الصادرة من منظمة الصحة العالمية والمواصفات القياسية والصحية المصرية الواجب توافرها في مياه الشرب.
 ٦. رفع مستوى خدمة المواطنين من خلال الخط الساخن ١٢٥ لمياه الشرب و١٧٥ للصرف الصحي وأيضاً البريد الإلكتروني ومراكز خدمة المواطنين المنتشرة في جميع أنحاء الجمهورية.
 ٧. إنشاء وحدة الإدارة والتعامل مع الأزمات والكوارث والأحداث الطارئة.
- مما سبق يتبين الدور الريادي للشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي في النهوض بهذا القطاع الحيوي الهام.

١٠-١-٣- هيكل الشركة القابضة :

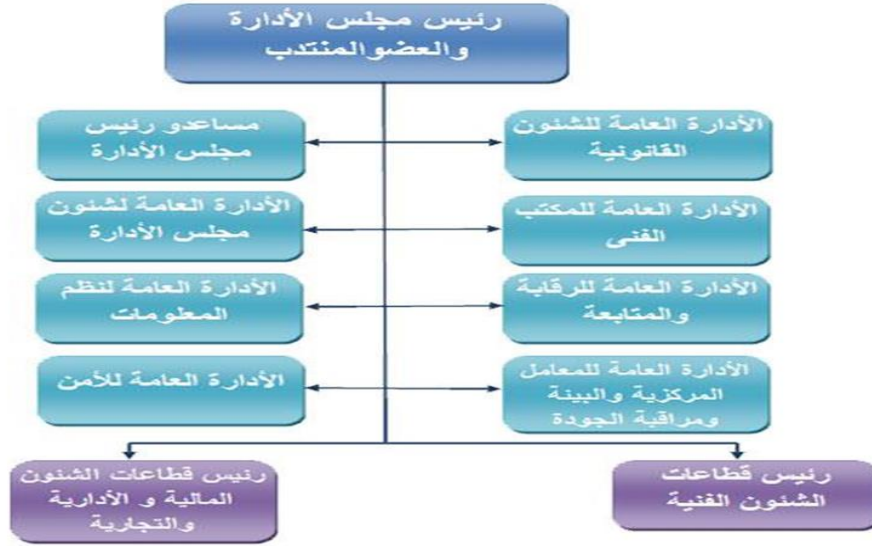
اولاً: الجمعية العامة برئاسة معالي السيد الوزير .

ثانياً: مجلس الإدارة.

ثالثاً: الإدارة التنفيذية:

- ١- العضو المنتدب وهو رئيس مجلس الإدارة والمساعدين من أعضاء مجلس الإدارة المتفرغين.
٢. قطاع الأمانة العامة للشركة القابضة (المكتب الفني للسيد رئيس مجلس الإدارة)
٣. قطاع الدعم الفني لتشغيل وصيانة محطات المياه والصرف.
٤. قطاع المشروعات والمخطط العام.
٥. قطاع المختبرات المرجعية وضبط الجودة وشئون البنية والبحوث والتطوير
(الإدارة العامة للجودة وشؤون البيئة).
٦. قطاع الشئون المالية.
٧. قطاع الموارد البشرية.
٨. الإدارة العامة للتوعية وخدمة العملاء.
٩. الإدارة العامة للعلاقات والإعلام.
١٠. الإدارة العامة للسلامة والصحة المهنية وتأمين بيئة العمل.
١١. الإدارة العامة للإدارة والتعامل مع الأزمات والكوارث والأحداث الطارئة.
١٢. الإدارة العامة للأمن.
١٣. الإدارة العامة لنظم المعلومات.
١٤. الإدارة العامة للشئون القانونية.
١٥. الإدارة العامة لشئون مجلس الإدارة.
١٦. الإدارة العامة للشئون الإدارية.
١٧. الإدارة العامة لنظم المعلومات الجغرافية.
١٨. الإدارة العامة للتحليل الفني والقياسات.
١٩. الإدارة العامة للتحليل الإقتصادي.
٢٠. الإدارة العامة للمتابعة التجارية.

١٠-١-٤- الهيكل التنظيمي:



(شكل ٢) الهيكل التنظيمي لشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية : مجلة الشركة

١٠-٢- قياس جودة المراجعة الداخلية في شركة مياه الشرب والصرف الصحي

بالغربية:

أكدت جميع التوصيات والمعايير والارشادات المهنية ذات الصلة والتي تناولت جودة المراجعة الداخلية على أنه يوجد ثلاث عوامل تؤثر في جودة المراجعة الداخلية وأن كل عامل من هذه العوامل له معايير تتحدد بناءا عليها خصائص الجودة المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية ، وهذه العوامل هي:

١- المقدرة المهنية Competence

٢- الموضوعية Objectivity

٣- جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance

وبناءا عليه سيتم اختبار إلى أي مدة تتسم المراجعة الداخلية بالجودة في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية باستخدام المقاييس السابقة كما يلي:

١- المقدرة المهنية Competence

تتوقف المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على عوامل عدة هي:

أ- المؤهلات العلمية والشهادات المهنية: والتي يمكن من خلالها الحكم على المستوى التعليمي

للمراجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة الداخلية.

ب- التدريب: تلتزم الشركة بالتطوير المستمر وتدريب موظفيها ، ويكون تدريب المراجعين

الداخليين

عن طريق عدة أشكال فإما أن يكون بتنظيم ورش عمل داخل القسم نفسه لتبادل الخبرات

، أو عن طريق حضور مؤتمرات ذات صلة بالمهنة ، أو دورات تدريبية ينظمها مركز

التدريب بالشركة.

ج- الخبرة: يقصد بالخبرة المدة التي قضاها المراجع الداخلي في العمل بقسم المراجعة الداخلية.

د- المعرفة بعمليات الشركة: يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة بالنواحي الادارية

والنواحي الفنية بالشركة الى جانب المعرفة الأساسية لدية في المحاسبة.

٢- الموضوعية Objectivity

أ- الاستقلال التنظيمي: يتوقف استقلال المراجعة الداخلية على الوضع التنظيمي لها وأهم ما ينظر إليه هي الجهة التي يجب على المراجع الداخلي أن يقدم تقريره إليها ، فلا بد أن تقدم الى أعلى مستوى إداري داخل الشركة لكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والاقسام الأخرى دون خوف أو حرج.

ب- عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية:

إن اشترك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية يفقدهم الحياد المطلوب عند القيام بأعمال المراجعة ، وتكون قراراتهم متحيزة عند اشتراكهم في الأعمال التنفيذية ، لذلك لا بد أن لا يشارك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية.

٣- جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance

تتوقف جودة تنفيذ المهام على التخطيط الجيد لعملية المراجعة الداخلية ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة ؛ فالدليل يحدد الإجراءات التي يجب اتباعها في مهام المراجعة الداخلية بالنسبة للتخطيط والتنفيذ ورفع التقارير، ويجب أن يعتمد مضمون الدليل على المعايير العالمية المتعارف عليها الصادرة من قبل معهد المراجعين الداخليين.

ولقياس جودة المراجعة الداخلية تم تطبيق محددات ومقاييس جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية عن طريق استخدام أداة المقابلة والملاحظة،

وسيتم عرض نتائج القياس كما يلي:

١١- النتائج:

ويمكن تلخيص نتائج القياس لجودة المراجعة الداخلية لشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية وفقاً لمقاييس أو محددات جودة المراجعة الداخلية كما يلي:

النسبة المئوية	عدد المراجعين الداخليين	الفئات	١- المقدرة المهنية:
-	-	دكتوراه	المستوى التعليمي
٢٠%	١	ماجستير	
٤٠%	٢	دراسات عليا	
٤٠%	٢	بكالوريوس	
-	-	أخرى	
١٠٠%	٥		المجموع
١٠٠%	٥	محاسبة	التخصص
-	-	إدارة	
-	-	اقتصاد	
-	-	أخرى	
١٠٠%	٥		المجموع
١٠٠%	٥	حاصل على دورات	التدريب
-	-	لم يحصل على دورات	
١٠٠%	٥		المجموع
-	-	أقل من ٥ سنوات	الخبرة العلمية بالسنوات
٤٠%	٢	من ٥ الى ١٠ سنوات	
٦٠%	٣	أكثر من ١٠ سنوات	
١٠٠%	٥		المجموع

النسبة المئوية	عدد المراجعين الداخليين	٢- الموضوعية:
١٠٠%	٥	الاستقلال التنظيمي
١٠٠%	٥	المجموع
١٠٠%	٥	عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية
١٠٠%	٥	المجموع

النسبة المئوية	عدد المراجعين الداخليين	٣- جودة تنفيذ المهام:
١٠٠%	٥	اتباع تعليمات دليل المراجعة الداخلية
١٠٠%	٥	المجموع

تم تجميع البيانات الموضحة بالجدول عن طريق استخدام أداة المقابلة بإجراء مقابلات مع المراجعين الداخليين بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية.

تبين للباحثة أنه بعد تطبيق مقاييس ومحددات جودة المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين بشركة مياه الشرب والصرف الصحي بالغربية من خلال البيانات التي تم جمعها خلال إجراء المقابلات للمراجعين الداخليين بالشركة **أن الشركة تتمتع بدرجة جيدة من جودة المراجعة الداخلية** تؤهلها وتمكنها من الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تهم ذوي العلاقة (المساهمين ، الإدارة ، العاملين ، المستهلكين ، المجتمع ،... الخ) سواء في القوائم المالية أو في قوائم مستقلة ، **وبالرغم من ذلك** فإن الشركة لا تنظر إلى الإفصاح عن الأمور والمعلومات البيئية بأي شكل من الأشكال وهو الأمر الذي يتضح من انتقادات الجهاز المركزي للمحاسبات للشركة بخصوص هذا الأمر.

وقد جاء هذا الانتقاد من الجهاز المركزي للمحاسبات بناء على اتجاه الدول لتطبيق مبادرة

GRI. Global Reporting Initiative التقارير العالمية على المنشآت

والتي تم إطلاقها - لإلزام الشركات بإعداد تقارير الاستدامة البيئية - بالتعاون المشترك بين كل من البرنامج البيئي للأمم المتحدة والتحالف الأمريكي للإقتصاديات المسئول بيئياً بهدف وضع مجموعة من المؤشرات والمعايير الإرشادية لمساعدة المنشآت في إعداد تقارير الاستدامة البيئية.

١٢ - الاستنتاجات النظرية للبحث :

- ١- أظهرت نتائج البحث أن المراجعة الداخلية في شركة المياه والشرب الصحي بالغربية تتمتع بدرجة جيدة من جودة المراجعة الداخلية.
- ٢- أيضا أثبتت الدراسة أن جودة المراجعة الداخلية تؤهل المراجعين الداخليين للإفصاح عن الأمور البيئية وبالتالي تحقيق الاستدامة لمورد المياه من خلال التزام الشركة محل الدراسة بأبعاد الاستدامة الثلاثة البيئي والاجتماعي والاقتصادي.
- ٣- كذلك أثبتت الدراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور تقارير الاستدامة في تحقيق الاستدامة لمورد المياه، وتفعيل دور المراجع الداخلي في إحداث التوازن البيئي من خلال تقارير الاستدامة.
- ٤- أيضا بينت الدراسة وجود تقصير في عمليات القياس المحاسبي بالنسبة للتأثيرات البيئية وعدم الإفصاح عنها في سواء في القوائم المالية للشركة أو في قوائم أو تقارير مستقلة.
- ٥- كذلك وجود الكثير من العقبات التي تعترض مجال القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة، وأبرز هذه السموات: صعوبة تحديد متطلبات الإفصاح البيئي، وأيضا نقص القواعد الهامة للإفصاح بالنسبة للتكاليف البيئية و صعوبة قياسها ، وعدم تحليل مكونات الأداء البيئي من قبل النظام المحاسبي.

١٣ - التوصيات:

بيان موقف الشركة من حيث :

- ١- أهمية الحفاظ على مورد المياه من اجل ضمان استمرارية الحياة.
- ٢- أهمية المراجعة الداخلية في التأكد من التزام الشركة بالقوانين و التشريعات البيئية.
- ٣- أهمية المراجعة البيئية في مكافحة التلوث.
- ٤- إعطاء صورة حقيقية و صادقة عن التدهور الذي يواجهه المورد في الآونة الأخيرة.
- ٥- اهتمام الجهات المهنية بموضوع المراجعة البيئية وذلك من خلال إصدار مجموعة ISO14000، والتي تناولت القواعد الأساسية العامة ، والإرشادات الخاصة بالمراجعة البيئية ومراجعة نظام الادارة البيئية ومدى شمولها للمراجعة المنصوص عليها في أيزو البيئية.
- ٦- محاولة علاج المشكلات الخاصة بالالتزام بالمتطلبات البيئية من خلال العرض، والإفصاح ففي مجموعة مستقلة بالقوائم المالية السنوية لبنود النفقات السنوية.
- ٧- ضرورة قيام الأجهزة الرقابية المصرية ومن أهمها الجهاز المركزي للمحاسبات. بضرورة إزام الشركات بالالتزام بالمتطلبات البيئية ، واطهارها في حسابات خاصة.

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- الصاوي، عفت أبوبكر محمد. (٢٠١١) "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة: دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٨، العدد ٢، ص ص ٧٥-١.
- المحجوب، حميدة وأبو شعالة، حنان. (٢٠١٧) "أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب"، *مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*، المجلد ٥.
- الوارني، ياسر سعيد محمد. (٢٠١٤) "أثر تطبيق المراجعة علي اساس المخاطر علي تحسين جودة المراجعة الداخلية"، *المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، مصر، العدد ٢، ص ص ٩٠-٩١.
- ربيعة، رمضان محمد. (٢٠١٦) "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد ٣، الجزء ٢، ص ص ٨٦٥-٨٩٠.
- رواني، ابو حفص. (٢٠١٤) "المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق استدامة المنشأة"، *مجلة رؤى اقتصادية*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.
- ريمه، هيدوب ليل. (٢٠١٢) *المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات*، رسالة ماجستير في العلوم التجارية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير- جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- شريف، عمرو عبد الجواد محمد احمد. (٢٠١٣) "نموذج مقترح لتطوير أداء المراجع الداخلي في ظل منهجية الستة سيجما لتعظيم جودة المراجعة الداخلية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول.
- صابر، محمد محمود احمد. (٢٠١٠) "إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كاداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة (نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية)"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة- جامعته طنطا، مصر، المجلد ١، العدد ٢.
- طرطار، احمد وبراجي صباح. (٢٠١٤) *المياه واشكالية الاستدامة، مداخله مقدمة الى الملتي الوطني حول اقتصاديات المياه*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- عبد الرازق، شيماء حسين ربيع. (٢٠١٧) "دور المنظمات غير الحكومية في تحقيق الاستدامة البيئية : دراسة مطبقة على جمعيات تنمية المجتمع"، *مجلة الخدمة الإجتماعية الجمعية المصرية للأخصائيين الإجتماعيين*، المجلد ٤، العدد ٥٧، ص ص ٨٧ - ١٣٤.
- عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ. (٢٠٠٨) "نموذج مقترح لتحديد تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الأتعب المتوقعة للمراجعة الخارجية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة- جامعة بني سويف، المجلد ٢، العدد ١، ص ص ٢٥٥-٣٠٧.
- عثمان، ياسمين مجدى رجب. (٢٠١٤) "العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية علي اساس المخاطر وتأثيرها علي اداء المنشأة"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، مصر، عدد خاص، الجزء ٢، ص ص ٧١٨-٧٢٠.
- فتح الاله، محمد احمد محمد والعجب، سالم العجب سالم. (٢٠٢٠) "مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق التوازن البيئي في بيئة الاعمال السودانية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، المجلد ١٥، العدد ٥٣، ص ص ١٦٧ - ١٨١.

- لطفي، أمين السيد أحمد. (٢٠٠٥) *المراجعة البيئية*، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، أ. (٢٠٠٩) "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح"، *مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين*، كلية التجارة- جامعة القاهرة، المجلد ٢، العدد ٧٤، ص ص ٢٩٠-٣٠٠.
- ب. (٢٠٠٩) "جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة"، كلية التجارة- جامعة طنطا، *مجلة التجارة والتمويل*، العدد ٢، ص ص ٥٩١ – ٦٦٠.
- (٢٠١١) "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، *مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الإدارية*، جامعة الملك سعود، المجلد ٢٢، العدد ٢.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Alajeli, E. and Wahhab, A. (2022). The Role of Internal Audit in Evaluating Sustainable Performance and its Impact on the Quality of Financial Reports, *Technium Social Sciences Journal TECHNium*, Vol. 36 PP. 1-17. Available Online at www.techniumscience.com
- Bably, H., (2020). *Evaluating the Impact of Current Sustainability Accounting Practices on Accounting Reporting- An Empirical Study*. Department faculty of commerce and business administration - Helwan University. Vol.11, Issue 1, Part,2 ,pp. 1-122 .
- Chandok, R., Singh, S. (2017). Empirical study on determinants of environmental disclosure: Approach of selected conglomerates. *Managerial Auditing Journal*.
- Deswanto, R., Siregar, S. (2018). The associations between environmental disclosures with financial performance, environmental performance, and firm value. *Social Responsibility Journal*.
- Dusza, E. (2011). Analysis of Internal Audit Functioning in Poland Empirical Research Poland. *Findings Business Management and Educations*, Vol. 9, No.2.
- Fatima, A., Abdullah, N. & Sulaiman. (2015). Environmental Disclosure quality: Examining the Impact of the Stock Exchange of Malaysia's listing Requirements. *Social Responsibility Journal*, Vol. 11, No. 4, PP. 904-922.
- Global Reporting Initiative GRI. (2002). 'Sustainability Reporting Guidelines Version G2', *GRI, London, www.globalreporting.org*.

- Global Reporting Initiative GRI. (2016). 'Sustainability Reporting Guidelines Version G4", *GRI, London, www.globalreporting.org*.
- Mihret, D.C., Rismaw, A.W. (2007). Internal Audit Effectiveness, an Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, Vol.2, No.5, pp. 22 -219.
- Odera, O. , Scott, A. & Gow, J. (2016). Differential Reporting of Social and Environmental Disclosures between Local and Foreign Oil Companies in Nigeria. *Social Responsibility Journal*, Vol. 12, No. 3, PP. 415-438.
- Samili,N., and Labelle. (2009). Preventing and Detecting Accounting Irregularities: The Role of Corporate Governance. *Working Paper. Available at:http://www. Sciencedirect.com*.
- Sief, H. (2014). *Accounting Framework to Measure the Environmental Costs and Disclosed in Industrials Companies – Case Study of Societe Cement Hamma Bouziane (SCHB) in Constantine, Chinese Business.*
- Suttipun, M., Stanton, P. (2012). Determinants of Environmental Disclosure in Thai Corporate Annual Reports. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*.