تفعيل انشطة المراجعة الداخلية لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة فى بيئة الأعمال المصرية – دراسة ميدانية

Activating Internal Audit Activities to Achieve the Dimensions of Sustainable Development in the Egyptian Business Environment – A Field Study

أ.د / محمد زيدان ابراهيم
أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة – جامعة المنوفية

د / محمد رمضان ابراهيم
مدرس المحاسبة
معهد العبور العالى للادارة والحاسبات ونظم المعلومات

El Saleheya El Gadida University Journal for Administrative and Economical Sciences
Since 2024
SGUJ

توثيق APA:

إبراهيم, محمد زيدان & إبراهيم, محمد رمضان. نحو رؤية مقترحة للحد من عجز الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية. مجلة جامعة الصالحية الجديدة للعلوم الإدارية والإقتصادية

Activating Internal Audit Activities to Achieve the Dimensions of Sustainable Development in the Egyptian Business Environment
(A Field Study)

Prof. Dr. Ibrahiem M. Zidan
Faculty of Commerce – Menoufia University, Menoufia, Egypt
Dr. Ibrahiem M. Ramadan
Obour High Institute for Management, Computers and Information Systems, Qalubia, Egypt

Received ----------
Revised ----------
Accepted ----------

Abstract

Purpose: This study aims to activate the role of internal audit activities as one of the key control mechanisms in Egyptian organizations and to clarify how these activities contribute to achieving the three dimensions of sustainable development: economic, social, and environmental. It also seeks to analyze the relationship between the effectiveness of internal auditing and the extent to which institutions align with the requirements and strategies of sustainable development considering Egypt's Vision 2030.

Design/Methodology/Approach: The study adopts a descriptive-analytical approach by formulating a main hypothesis that there is a statistically significant relationship between the activation of internal audit activities and the achievement of sustainable development dimensions. Three sub-hypotheses were derived from the main one, addressing the economic, social, and environmental aspects. The study was applied empirically to a number of organizations operating in the Egyptian business environment to test the validity of these hypotheses.

Findings: The results reveal a statistically significant relationship between the activation of internal audit activities and the achievement of the three dimensions of sustainable development. The findings confirm that enhancing the efficiency and effectiveness of internal audit activities contributes to improving economic performance, promoting social practices, and strengthening compliance with environmental standards within Egyptian organizations.

Originality/Value: This study is distinguished by its focus on the integrative role of internal auditing in supporting sustainable development strategies as a core component of corporate governance. It highlights the link between internal control mechanisms and the economic, social, and environmental requirements of development within the contemporary Egyptian context.

Keywords: Sustainable Development – Internal Auditing

El Saleheya El Gadida University Journal for administrative and Economical Sciences
Vol. ----------
pp. ----------
DOI ----------

تفعيل انشطة المراجعة الداخلية لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة في بيئة الأعمال المصرية – دراسة ميدانية

أ.د/ محمد زيدان ابراهيم[1]
د/ محمد رمضان ابراهيم[2]

ملخص الدراسة

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى تفعيل دور أنشطة المراجعة الداخلية كإحدى الآليات الرقابية في المنشآت المصرية، وبيان كيفية مساهمتها في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة الثلاثة: البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، والبعد البيئي. كما تسعى إلى تحليل العلاقة بين فاعلية المراجعة الداخلية ومدى توافق المؤسسات مع متطلبات واستراتيجيات التنمية المستدامة في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠.

التصميم/المنهجية/الأسلوب: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال صياغة الفرض الرئيسي القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة. وانبثق من هذا الفرض الرئيسي ثلاثة فروض فرعية تغطي الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. تم تطبيق الدراسة ميدانيًا على عدد من المنشآت العاملة في بيئة الأعمال المصرية للتحقق من صحة الفروض.

النتائج: أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة الثلاثة. وأكدت النتائج أن تعزيز كفاءة وفاعلية أنشطة المراجعة الداخلية يسهم في دعم الأداء الاقتصادي، وتحسين الممارسات الاجتماعية، وتعزيز الالتزام بالمعايير البيئية داخل المنشآت المصرية.

الأصالة: تتميز هذه الدراسة بتركيزها على الدور التكاملي للمراجعة الداخلية في دعم استراتيجيات التنمية المستدامة، بوصفها أحد المكونات الرئيسة لحوكمة المؤسسات، مما يربط بين الرقابة الداخلية ومتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في سياق مصري معاصر.

الكلمات المفتاحية: التنمية المستدامة – المراجعة الداخلية

---

[1] استاذ المحاسبة المالية – كلية التجارة – جامعة المنوفية
[2] حاصل على درجة دكتوراه الفلسفة فى العلوم التجارية (تخصص محاسبة) – جامعة المنوفية

مقدمة الدراسة

ترتبط أنشطة منشآت الأعمال ارتباطا قوياً بالأزمات البيئية ، وخاصة تلك الأنشطة التي تؤثر على البيئة واستهلاك الموارد الطبيعية المتاحة ذات الندرة النسبية ، كما أدى القلق من شدة وانتشار التدمير البيئي إلى البحث عن شكل جديد من أشكال التنمية الاقتصادية يتسق مع الأهداف البيئية والاجتماعية العالمية. فظهر مفهوم التنمية المستدامة الذى يوفر مجموعة بديلة من القيم لتحويل عملية صنع القرار بعيداً عن التركيز على الأداء الاقتصادي.

لذا قامت المنشآت بتحويل بؤرة أهتمامها من المنظور المالي إلى الاستجابة لتحدي التنمية المستدامة ، وكذا الضغوط المتزايدة لإظهار الشفافية في أعمالها والنظر في الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية عند اتخاذ القرارات. وغالبا ما يشار إلى هذه الأبعاد الثلاثة على أنها خط الأساس الثلاثي للتنمية المستدامة للمنشآت ، وهي تعني ضمناً أن المنشآت تحتاج إلى أن تأخذ وجهة نظر المتكامله لأعمالها.

الأمر الذى شكل ضغط على النظم المحاسبية فى هذه المنشآت لتقديم تغذية عكسية بشأن الأداء التنظيمي للمنشآت لتحقيق الأهداف متعددة الأبعاد للتنمية المستدامة، مما أستوجب على المحاسبة استيعاب مفهوم التنمية المستدامة ، فظهرت المحاسبة عن الاستدامة أو المحاسبة عن التنمية المستدامة كأحد الأشكال الجديد فى المحاسبة ، والتي تدرج الأهداف البيئية والاجتماعية بالإضافة إلى الأهداف المالية في إطار المحاسبة.

من ناحية أخرى عملت المنشآت على الإفصاح عن المعلومات الملاءمة لكافة الأطراف حتى يتمكنوا من فهم كيف تقوم المنشأة بأعمالها ، فظهرت تقارير الاستدامة والتى تعرف بأنها ممارسات القياس والإفصاح والمساءلة بالمنشأة عن أدائها التنظيمي أثناء العمل نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة . وتقدم هذه التقارير عرضًا متوازنًا ومعقولًا لأداء الاستدامة بالمنشأة ، وكذلك المساهمات الإيجابية والسلبية لها .

من ناحية أخرى تؤثر تقارير الاستدامة بشكل كبير على المنشآت ، من خلال التأثير على طريقة العمل بها وما تقدمه من منتجات وخدمات ، حيث يعتبر العملاء والموردون والموظفون والمستثمرون أن إفصاح المنشأة عن أداء الاستدامة بها يعد المعيار الأساسي لتحديد ما إذا كانوا يرغبون في الارتباط بالمنشأة أم لا ، مما يستوجب أعطى أولوية لتقارير الأستدامة بالمنشآت (https://deloitte.wsj.com/cfo/2013/09/20/sustainability-disclosure-considerations-

for-audit-committees/). ولزيادة مصداقية هذه التقارير وتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة ظهرت الحاجة إلى مراجعة هذه التقارير. وهنا تكمن مشكلة الدراسة .

مشكلة الدراسة

تتضح مشكلة الدراسة من الاستطلاع الذي أجرته شركة Deloitte Touche Tohmatsu المحدودة ، حيث أشار إلى أن ٦٠٪ من المسؤولين الماليين في المؤسسات العالمية الكبرى أتفقوا على أن تحديات الاستدامة ستغير التقارير المالية وأنشطة المراجعة ذات الصلة. حيث يجب على المراجعة الداخلية أن تفهم كيفية تعزيز الثقة في مصداقية وموثوقية معلومات الاستدامة التي تم الكشف عنها للسوق . وهو ما أكده Kristen Sullivan الشريك الاستشاري في Deloitte & Touche بقوله" كان الإفصاح عن الاستدامة يتم بطريقة تطوعية وبصورة تقليدية في الولايات المتحدة ، لكن مع زيادة التدقيق التنظيمي والقانوني ، بجانب تطورات السوق زادت أهمية شفافية ودقة تقارير الاستدامة ليس فقط لدعم الاستدامة ولكن أيضًا لبناء قيمة المساهمين" وبذلك يتمثل تساؤل الدراسة الرئيسي في **إلى أى مدى تساهم أنشطة المراجعة الداخلية بالمنشأة من تحقيق التنمية المستدامة بإبعادها المختلفة؟** ، ويتفرع من هذا التساؤل مجموعة من الاسئلة الفرعية وهي :

- هل تتبنى المنشأة استراتيجية التنمية المستدامة ؟
- إلى أي مدى تتبنى المنشأة إستراتيجية للإفصاح عن الاستدامة ؟ وهل تمت مراجعة هذه الإستراتيجية واعتمادها من قبل مجلس الإدارة؟
- هل يتم مواءمة تقارير الاستدامة مع عملية إعداد تقارير الأعمال بشكل عام؟
- هل تقدم الإدارة العليا معلومات تربوية وإعلامية كافية تتعلق بقضايا الاستدامة التي تواجه المنشأة ؟
- إلى أى مدى تدعم المراجعة الداخلية مصداقية وموثوقية إفصاحات الاستدامة بالمنشأة؟

هدف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة بصورة رئيسية في محاولة تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لتحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة ، ولتحقيق هذا الهدف فأنه سيتم تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية وهي :

- دراسة وتحليل الإطار الفكري للتنمية المستدامة
- دراسة مدى ألتزم المنشآت بالإفصاح عن أدائها وفقاً لابعاد التنمية المستدامة .
- دراسة وتحليل دور أنشطة المراجعة الداخلية في كل مرحلة من مراحل التحول إلى التنمية المستدامة .

فروض الدراسة

في ضوء مشكلة واهداف الدراسة يمكن صياغة الفرض الرئيسي للدراسة في " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة " ، ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية :

- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة
- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة
- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في **الاهمية العلمية** والتى تنبع من قلة الدراسات (على حد علم الباحثان) التي تناولة العلاقة بين المراجعة الداخلية بأنشطتها وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة ، كما أنها تمثل حلقة في سلسلة الدراسات الحديثة التي تهتم بالتنمية المستدامة ولكن من زاويا

مختلفة ، وبذلك تعد هذه الدراسة محاولة لاثراء الجانب المعرفي لدور أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة للوصول إلى مجموعة من نتائج يستفيد منها كافة الأطراف ذات الصلة.

اما **الأهمية العملية** فتتمثل في تقديم دليل على أتجاه المنشآت العاملة في البيئة المصرية لتبني التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة للمساهمة في تحقيق رؤية الدولة ٢٠٣٠، بالإضافة إلى فهم وتحديد دور أنشطة المراجعة الداخلية المطبقة في الشركات العاملة في البيئة المصرية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة (الأقتصادية ، الأجتماعية ، والبيئية)

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج العلمي والذي يجمع كل من المنهج الأستقرائي والمنهج الأستنباطي ، حيث تم الاعتماد على المنهج الأستقرائي في دراسة وتحليل الادبيات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وأشتقاق الفروض . أما المنهج الأستنباطي فقد استخدامه في الدراسة الميدانية لاختبار مدى صحة الفروض .

خطة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيمها إلى المحاور التالية :

- المحور الأول : وتناول هذا المحور لموضوع التنمية المستدامة من حيث المفهوم والأهداف والأبعاد والمعوقات
- المحور الثاني : وتناول هذا المحور إنعكاس التنمية المستدامة على المراجعة الداخلية .
- المحور الثالث : وتناول الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض

المحور الاول : التنمية المستدامة

١/١ مفهوم التنمية المستدامة

أشارت دراسة (G. Lamberton, 2000) إلى عدم وجود مفهوم محدد للتنمية المستدامة يحظى بقبول عالمي ، بالرغم من أنها موضوع متطور تمثل توليفاً للأهداف الإيكولوجية والاجتماعية والاقتصادية. وهو ما أكده (Tanguay et al., 2010) بقوله أن تعريف الاستدامة يحول نفسه وفقًا للمنطقة التى يستهدفها للباحثين.

لذا اهتم الباحثين والمنظمات الدولية على حد سواء بالتنمية المستدامة كأحد المفاهيم الحديثة ، فعلى مستوى المنشآت الدولية فقد ظهر مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام ١٩٨٧ م، والذي عرف التنمية بأنها تلك التنمية التي تلبي حاجات الحاضر دون التأثير على قدرة الأجيال القادمة في تلبية حاجاتهم ، أما منظمة الأغذية والزراعة (الفاو) فقد عرفتها بأنها إدارة وحماية قاعدة الموارد الطبيعية واستخدام التطورات المؤسسية والتكنولوجيا لاشباع الحاجات البشرية للاجيال الحالية والمستقبلية ، (الشحاده واخرون ، ٢٠١٤)

أما على مستوى الباحثين فيرى (Gudmundsson and Hojer,1996) أن التنمية المستدامة كمفهوم متعدد الاتجاهات ، حيث تمثل التنمية زيادة في جودة الحياة والعدالة الاجتماعية ، أما الاستدامة تمثل بقاء الأنظمة على المدى الطويل التي توفر أسسًا للتنمية. وبذلك يجسد هذا التعريف الأبعاد المتعددة للتنمية المستدامة التي تربط بقاء النظم الإيكولوجية والاجتماعية على المدى الطويل بالتنمية ، التي تشمل استهلاك السلع الاقتصادية وكذلك التوزيع العادل من الناحية الاجتماعية للموارد الاقتصادية والطبيعية.(G. Lamberton,2000)

كما عرفها وليم رولكز هاوس مدير حماية البيئة الأمريكية من منطلق أن التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة هما عمليات متكاملة وليست متناقضة ، بأنها تلك العملية التي تقر بضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم مع قدارت البيئة (الشحاده واخرون ، ٢٠١٤) ، كما يراها (R.Riossy,2008) أنها "استهلاك المنشأة لمواردها بما يؤدي إلى تحقيق نمو صافي الحقوق بها،

وتحقيق حجم ملائم من التدفقات النقدية وبما يؤدي إلى استمرار المنشأة خلال الفترة المحاسبية القادمة" . كما يرى (Turcu,2013) أن التنمية المستدامة تعني تحقيق تنمية مستدامة تتصدى للاحتياجات البشرية وتحسين نوعية الحياة . وفي نفس الوقت ، ينبغي استخدام الموارد الطبيعية بتوزيع ودرجة يمكن الحفاظ عليها من خلال القدرة التجديدية للنظام الإيكولوجي.

أما (بدر،٢٠١٣) فيرى أن التنمية المستدامة هي "عملية مخططة وديناميكية لاستنهاض المجتمع واستنفاره وخلق تفاعل إيجابي ومجدي بين قمة وقاعدة المجتمع ومحيطه من أجل تلبية حاجات الإنسان ورفاهيته مع مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الدخل والحفاظ على الموارد البيئية للأجيال القادمة".

من خلال العرض السابق لمفهوم التنمية المستدامة يلاحظ أن التنمية المستدامة تسعى لتحقيق الأهداف التالية :

- الأستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمجتمع لتلبية احتياجات افراده بصورة تضمن جودة الحياة بصفة عامة لهم ، ودون المساس بحقوق الأجيال القادمة في هذه الموارد . لذا ومن أجل تحقيق الاستدامة يجب تحديد الموارد التي يمكن استخدامها من أجل التنمية مع تحديد القدرة الاستيعابية لها ، إلى جانب المكونات الطبيعية أو الحدود التي تحتاج إلى الحماية.
- تحقيق العدالة في توزيع الدخل من خلال مساهمتها فى صياغة الأهداف ووضع الاستراتيجيات ورسم السياسات التنموية برؤية مستقبلية واضحة .
- العمل على أستمرار المنشآت بتدعيم قدرتها التنافسية
- تمثل الاستدامة القضية الأكثر تحدياً وإثارة للجدل فيما يتعلق "بتفسيرها وتطبيقها " ، كما أن اتحاد تعبير "مستدام" مع "التنمية" يعنى التركيز على التنمية الاقتصادية بدلاً من الاستدامة العامة (Lee and Huang, 2007)

١/٢ خصائص التنمية المستدامة

أشارت دراسة (بدر،٢٠١٣; Pramit et al.,2018) إلى تميز التنمية المستدامة بمجموعة من الخصائص من أهمها:

١. أن الاستدامة مصطلح فضفاض ، حيث أنه مفهوم واسع ويركز بصورة أساسية على الاستدامة البيئية .

٢. تفاوت مستويات حدوثها ، فقد تحدث التنمية المستدامة في مستوى عالمي ، أو مستوى إقليمي ، أو مستوى محلي

٣. تعدد مجالاتها ، حيث تتضمن التنمية المستدامة ثلاث مجالات على الأقل (اقتصادية، بيئية، واجتماعية)

٤. صعوبة فصل عناصرها وقياس مؤشراتها ، حيث تسعى التنمية المستدامة كاستراتيجية إلى بناء منظومة متداخلة ومتوازنه ومتكاملة بين النظم البيئية ، الاقتصادية ، الإجتماعية لتحقيق أقصى درجات النمو في كل من هذه النظم .

٥. أنها تعمل من أجل الطبقات الفقيرة بالمجتمع .

٦. طول الفترة الزمنية ، حيث تتميز التنمية المستدامة بأنها ظاهرة جيلية تحدث خلال فترة لا تقل عن جيلين .

١/٣ أهداف التنمية المستدامة

إن التنمية المستدامة توفر توجهاً أكثر عمومية لتقييم وتبسيط السياسات نحو الوظيفة والهياكل الحضرية بدلاً من تعريف دقيق. وقد أدت هذه الحقيقة إلى تطوير أهداف التنمية المستدامة لتتضمن ١٧هدفًا واسعًا و١٦٩ غاية مترابطه استنادًا إلى الأولويات الوطنية (Pupphachai and Zuidema,2017) . فقد أصدرت الأمم المتحدة أهداف التنمية المستدامة فى عام ٢٠١٥ ، كجزء من استراتيجيتها لتحسين الاستدامة العالمية بحلول عام ٢٠٣٠ ، وتم صياغة هذه الأهداف بحيث تكون قابلة للتنفيذ وتغطي جميع جوانب الاستدامة وجميع قطاعات المجتمع . وهى تعد بمثابة دعوة لجميع دول العالم للعمل على التقدم والازدهار مع مرأعاة حماية كوكب الأرض. كما أنها تدرك بأن القضاء على الفقر يجب أن يسير جنباً إلى جنب مع الاستراتيجيات التي تحقق النمو الاقتصادي .وتتناول أهداف التنمية المستدامة مجموعة من الاحتياجات الاجتماعية بما في ذلك التعليم والصحة والحماية الاجتماعية وفرص العمل مع معالجة تغير المناخ وحماية البيئة. وقد تم تحديد هذه الأهداف في ١٧ هدفًا هي (Fleming et al.,2017; https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar)

١. القضاء على الفقر

٢. القضاء التام على الجوع

٣. الصحة الجيدة والرفاهية

٤. التعليم الجيد

٥. المساوأة بيم الجنسين

٦. المياه النظيفة والنظافة الصحية

٧. طاقة نظيفة وأسعار معقولة

٨. العمل اللائق ونمو الاقتصاد

٩. الصناعة والأبتكار والهياكل الأساسية

١٠. الحد من أوجه عدم المساوأة

١١. مدن ومجتمعات محلية مستدامة

١٢. الأستهلاك والأنتاج المسؤولان

١٣. العمل المناخي

١٤. الحياة تحت الماء

١٥. الحياة فى البر

١٦. السلام والعدل والمؤسسات القوية

١٧. عقد الشراكات لتحقيق الأهداف

١/٣ /١ معوقات تحقيق أهداف التنمية المستدامة

حددت دراسة (Fleming et al.,2017) أهم المعوقات الرئيسية المتعلقة بتنفيذ الاستراتيجيات وخطط العمل المطلوبة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في:

١- صعوبة التنسيق بين الاستجابات المحلية والاقليمية والعالمية

٢- صعوبة تجنب الآثار السلبية الناشئة من الاستجابات للأهداف (أو أجزاء منها) في عزلة

٣- صعوبة الوصول إلى المعلومات والموارد لفهم الأهداف وكيفية الاستجابة

٤- صعوبة رصد وتقييم مدى التقدم المحقق على جميع المستويات وقطاعات المختلفة .

١/٤ أبعاد التنمية المستدامة

كما يتضح من العرض السابق لمفهوم التنمية المستدامة فأنها تتميز بنظرة شمولية للجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بشكل يحقق الترابط بين هذه الجوانب ولايميز أي منها على الآخر ، وبذلك تتمثل أبعاد التنمية المستدامة وكما أشارات الدراسات (بدر،٢٠١٣ ; المحجوب ،٢٠١٧; Pramit et al.,2018) فى:

١/١/٤ البعد الاقتصادي

يركز هذا البعد من أبعاد التنمية المستدامة على تحقيق الاستدامة الاقتصادية والمالية للحفاظ على رأس المال والأسغلال الأمثل للموارد الطبيعية التى تتميز بالندرة النسبية دون التأثير على العوائد المستقبلية لها . كما ينبغى أن يراعي النشاط الاقتصادى حقوق الأحيال القادمة فى هذه الموارد.

٢/١/٤ البعد الأجتماعي

ينصب تركيز هذا البعد من أبعاد التنمية المستدامة على الأنسان الذي يمثل الهدف الرئيسى للتنمية المستدامة فضلاً عن كونه أحد أهم وسائل تحقيق برنامجها . حيث يرتبط تحقيق التنمية المستدامة بتحقيق تنمية سكانية وتلبية الإحتياجات الضرورية لأفراد المجتمع مثل العدالة الإجتماعية والقضاء على الفقر. وبذلك يهتم البعد الأجتماعى ببناء وتنمية قدرات الفرد بصورة مباشرة ومن ثم بناء وتنمية القدرات المجتمعية بصورة غير مباشرة ، من خلال العمل على الحفاظ على القيم الاجتماعية وهويتها والتماسك الاجتماعي والحفاظ على الصحة والتعليم والغذاء والماء والسكن لكل فرد من أفراد المجتمع .

٣/١/٤ البعد البيئي

يعمل هذا البعد من أبعاد التنمية المستدامة على حماية البيئة ، من خلال التركيز على الموارد الطبيعية وكيفية التعامل معها وأن تكون الولوية لإدارتها ، وتجنب استنزاف الموارد المتجددة .لذا يجب أن تكون التنمية الاجتماعية والاقتصادية على أساس بيئي سليم ، كما يجب فهم التغيرات والتحولات المفاجئة في مستويات تلوث الهواء والماء جيدا .

٤/١/٤ البعد التكنولوجي

يركز هذا البعد من أبعاد التنمية المستدامة على التحول إلى استخدام مصادر الطاقة النظيفة والموفرة للطاقة والموارد ، وكذا استخدام تكنولوجيا صديقة للبيئة ونظيفة لا ينتج عنها آي نفايات أو ملوثات .

وبنظرة تقييمية لهذه الابعاد يرى (Moldan et al.,2012) أن الاستدامة الاجتماعية هي أهم ركيزة للتنمية المستدامة ، إلا أنها ليست واضحة تمامًا ، ويتسأل أن كانت تشمل تزايد عدم المساواة ، أو عدم تقليلها ، بين الناس أو الأمم ، أو الصحة الجيدة ، أو فشل المؤسسات الوطنية. كما يرى (Pramit et al.,2018) أنه عندما تركز الدول على التنمية الاقتصادية باعتبارها الجانب الرئيسي للتنمية المستدامة ، فإنها حتماً تستنزف قدرة الأرض على التجدد والتحمل .إن التأثير الاجتماعي على مفهوم الاستدامة يجعل قياسه أقل موضوعية ، ويقتصر على نطاق معين ، مع احتمال تضارب المصالح والتلاعب من جانب أصحاب المصلحة.

هذا ويرى الباحثان أن الأبعاد السابقة تمثل أبعاد مترابطة وذات علاقة تشابكية لا يمكن فصلها عن بعضها البعض ، من منطلق أن التنمية المستدامة تمثل نهج شامل تسعى كل من البلدان النامية والمتقدمة إلى تحقيقه .

١/٥ الإفصاح عن التنمية المستدامة

أدى تزايد العلاقة التأثيرية بين المنشآت والبيئة والمجتمع من ناحية ، وأمتثال هذا المنشآت للقوانين واللوائح التي تركز على الاستدامة من ناحية أخرى إلى سعي أصحاب المصالح إلى البحث عن مزيد من الشفافية للإفصاحات غير المالية المتعلقة بقضايا البيئة والمجتمع ، والتعرف على خطط هذه المنشآت لدعم الاستدامة ، بالصورة التي تحسن من مستوى الثقة بينها وبين أصحاب المصلحة ، وتعزز من أدائها . ومع استمرار تطور معايير إعداد التقارير ، فأن متخذي القرار بالمنشآت لتلبية الإحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصالح يقوموا بتحليل تأثيرات الإفصاح عن الأستدامة على تصميم خطة دمج قضايا الأستدامة في نموذج الأعمال ، ودورة الإفصاح عنها لتعزيز قيمة المنشأة وتقليل المخاطر التي تتعرض لها.

وهو ما أكدته السيدة Sullivan بقولها أنه من خلال إنشاء برنامج منضبطة وذو مصداقية للإفصاح عن الاستدامة ، يمكن للمنشآت أن تلبي مطالب السوق المتغيرة بشكل فعال لتحقيق الشفافية وإدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية، فضلاً عن تحقيق ميزة تنافسية في الأجل الطويل . (https://deloitte.wsj.com/cfo/2016/05/19/sustainability-disclosures-keeping-pace-with-a-greening-world/)

١/١/٥ خطوات تعزيز الإفصاح عن الاستدامة

توجد مجموعة من الخطوات يتعين على متخذي القرار بالمنشأة اتباعها سواء عند إنشاء برنامج للإفصاح عن الاستدامة أو تحسين أحد البرامج الحالية هى:

١. تطوير استراتيجية إشراك أصحاب المصلحة للمساهمة في فهم أفضل للمسائل البيئية والاجتماعية المتعلقة بالغايات التي يمكن أن تضيف قيمة إلى التخطيط الاستراتيجي والإدارة التشغيلية واستثمار رأس المال.
٢. العمل على أفساح المجال لأصحاب المصالح لإجراء تقييم مستمر للأولويات النسبية الخاصة بقضايا الأستدامة المتعلقة بالجمهور والحصول على إحصاءات للوقوف على أكبر التأثيرات البيئية والاجتماعية والثقافية للمنشأة .
٣. العمل على دعم الإدارة العليا لتنفيذ مبادرات الإفصاح عن الأستدامة ، وتحديد الأولويات والمساءلة المتعلقة بجهود الاستدامة داخل المنشأة .
٤. إنشاء قاعدة معلوماتية للوقوف على التطورات الحالية الناشئة عن الإفصاح عن الاستدامة ، فضلا عن اللوائح ذات الصلة ، للمساعدة في دفع استراتيجية الإفصاح وتمكين تحديد الفجوات والفرص لتحسين عمليات الإفصاح.

٥. وضع استراتيجية للاستدامة وبرنامج للإفصاح لتوضيح هذه الاستراتيجية وفرص المنشأة في مجال الاستدامة ، وكذلك أداء المنشأة المتعلق بموضوعات الأستدامة المادية التي تستجيب لتوقعات أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

٦. إعداد الكشف عن الاستدامة وفقًا لمعايير الاستدامة وأطر إعداد التقارير وإتاحة المعلومات المتعلقة بها للجمهور ، لتوضيح موقوف المنشأة من الأستدامة والمخاطر والفرص التي تؤثر على أعمالها.

٧. تصميم وحفظ إجراءات الرقابة والإفصاح الداخلية عن عمليات الأستدامة بصورة جيده وشاملة للمساعدة في تحسين قيمة الإفصاح داخليا وخارجيا ، والتصدي للمخاطر القانونية ، وتحقيق التنافسية وتقييم السوق.

٨. الإفصاح عن أهداف الأستدامة بشكل عام ومؤشرات الأداء الرئيسية ، لزيادة فعالية أداء عملياتها.

٩. تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية لتكون أحد الدعائم الرئيسية في نظام الإفصاح عن الأستدامة ، مما يزيد من موثوقية تقاريرها .

٢/١/٥ إتجاهات الإفصاح عن الاستدامة

أتفقت الدراسات (بدر،٢٠١٣ ; عبد الحليم ، أحمد ،٢٠١٧ ; عوض ،٢٠١٧) على وجود إتجاهان للإفصاح عن التنمية المستدامة هما:

- **إتجاه الفصل** : وفقاً لهذا الإتجاه يتم الإفصاح عن التنمية المستدامة في تقارير مستقلة عن التقارير المالية ، نظراً لتبني وجهة النظر التي ترى استقلال نظام محاسبة الاسندامة عن نظام المحاسبة المالية ، وبذلك يعد تقرير الاستدامة كملحق بالتقارير المالية . وقد يأخذ تقرير الاستدامة أحد ثلاث أساليب يتمثل **الأسلوب الأول** في الأسلوب الوصفي حيث يتضمن تقرير الاستدامة وصفاً لأنشطة المنشأة (الاقتصادية ، الاجتماعية، والبيئية) المتعلقة بالاستدامة دون عرض لقيم أى تكاليف أو منافع متعلقة بهذه الأنشطة . أما **الأسلوب الثاني** فهو الأسلوب الكمي أو تقرير المدخلات ووفقاً لهذا الأسلوب يتضمن تقرير الاستدامة على والذي تتضمن قيم أى تكاليف متعلقة بالأنشطة البيئية والاجتماعية دون التطرق بقيم المنافع المحققة من هذه الأنشطة . في حين يطلق

على **الأسلوب الثالث** تقرير المدخلات والمخرجات ، ويجمع هذا الأسلوب بين الأسلوبين السابقين حيث يتضمن تكاليف أداء أنشطة الاستدامة والمنافع المحققة منها .

- **إتجاه الدمج** : وفقاً لهذا الإتجاه يتم الإفصاح عن أنشطة الاستدامة مع الأنشطة الأخرى التي تقوم بها المنشأة ، مما يعطي صورة أكثر وضوحاً عن المنشأة ويمكن الأطراف الأخرى من تقييمها بصورة سليمة . إلا أن هذا الإتجاه يشكل عبئاً عبى المراجعين حيث يتطلب أن يحتوى تقرير المراجعة على معلومات تؤكد وفاء المنشأة بمسؤولياتها إتجاه التنمية المستدامة .

المحور الثاني : إنعكاسات التنمية المستدامة على المراجعة الداخلية

١/٢ مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية

عرف البعض (متولى ،١٩٩٣) أن المراجعة الداخلية أداة إدارية تهدف إلى مساعدة الإدارة على الوفاء بمسئولياتها بكفاءة وفعالية وذلك عن طريق إمدادها بالتحليلات والتوصيات المتعلقة بأوجه الأنشطة التي تم مراجعتها. كما عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقييم مستقلة تم تأسيسها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمنظمة (Robert R.,2009) . وفي نفس السياق عرفها (D. Pehlivanlı, 2010) بأنها نشاط مستقل وموضوعي للتأكيد والاستشارات الهادفة لتطوير أنشطة المنشأة وإضافة قيمة لها (نقلاً عن: Serpil et al, 2012).

وبذلك تشتمل أعمال المراجعة الداخلية على كافة الأعمال المؤداة داخل المنشأة وأنشطتها المختلفة ، كما تهدف إلى مساعدة العاملين بالمنشأة على القيام بمسئولياتهم بكفاءة وفعالية ، من خلال تقاريرها حول الآنشطة التي قامت بمراجعتها (المحجوب ،٢٠١٧) . وهو ما أكد عليه (ابراهيم ،١٩٩٨) حيث أشار إلى أن المراجعة الداخلية تسعى إلى التحقق من مدى إلتزام الإدارات التنفيذية المختلفة بالمنشأة عند القيام بأعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات

التي أقرتها الإدارة العليا ، وتقييم مدى ملاءمة السياسات والإجراءات المقررة لظروف وطبيعة العمل . ويرى (G.Aras,2012,2) أن المراجعة الداخلية أداة مهمة للمنظمة في الحفاظ على نجاح عملياتها، وأن المهم هو استخدامها بفعالية وبصورة تعكس نتائجها على أنشطة المنشأة الأخرى ، لذا فيجب أن تكون عملية المراجعة الداخلية ملائمة للتطبيق في المنشأة وتعمل على مراجعة المخاطر المالية والتشغيلية للمنظمة (نقلاً عن:Serpil et al, 2012) .

وترى دراسة (أبو حجر ، رويحة ،٢٠١٤) أنه نتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت متمثلة في النقاط الآتية:

١. تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
٢. مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
٣. تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلي الحد الأدنى.
٤. التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
٥. مقابلة المعايير الموضوعة.
٦. الاستخدام الكفء والفعال للموارد.
٧. مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسئولياتهم بكفاءة وفاعلية.
٨. التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر.

كما أشارت إلى أنه يمُكن تبويب هذه الأهداف الفرعية في هدفين رئيسيين وهما(هدف الحماية وهدف التطوير)

وفي نفس السياق يرى (المحجوب ،٢٠١٧) أن المراجعة الداخلية تهدف إلى العمل على تحسين أداء العمليات داخل المنشأة ، مما يتطلب من المراجعين الداخليين الاستعداد لمراجعة كافة العمليات (التشغيلية، نظم الرقابة، نظم المعلومات ، كافة التقارير ، وإدارة المخاطر) بالصورة التى تمكنهم من إضافة قيمة للمنظمة بصورة مستمرة .

يتضح مما سبق أن المراجعة الداخلية تمثل نشاط مستقل داخل المنشأة ومنفصل عن الأنشطة الآخرى التي يقوم بمراجعتها. وأنها تمثل عملية مستمرة تهدف إلى تقديم ضمان أو تأكيد مستقل وموضوعي للمنشأة عن مدى إستيعابها وفهمها للمخاطر التي تواجهها وإدارتها بكفاءة ، وتعمل من خلال منهجية منظمة وتشتمل على كافة عمليات المنشأة المالية وغير المالية .

٢/٢ أنشطة المراجعة الداخلية

تؤدي المراجعة الداخلية مجموعة من الوظائف تتمثل فى :

- تقييم مدى كفاءة وفعالية الضوابط التي تضعها الإدارة العليا داخل المنشأة ونظم المعلومات والعمل على التحسين المستمر.
- تقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بالتنمية المستدامة
- المشاركة في لجان تحقيق التنمية المستدامة
- المساهمة الايجابية في برامج مراجعة سياسات وإجراءات ضمان الاستدامة .

٣/٢ المراجعة الداخلية والتنمية المستدامة

يرى (Serpil et al,2012) أنه يجب على المنشآت زيادة الأهتمام بالمراجعة الداخلية ، كما يجب أن تنشىء نظام مراجعة مستدام ، وذلك لان وظيفة المراجعة الداخلية تمثل أحد أهم العوامل التى تساهم في خلق قيمة مستدامة لتحسين قيمة الشركة والأداء المؤسسي مهمة في تصحيح التنفيذ والاستدامة. وأضاف أن المراجع الداخلي يساهم في إعداد التقارير الخاصة بالإستدامة لتقديم كافة المعلومات المتعلقة بالجوانب التشغيلية للادارة كجزء رئيسي من وظيفته. حيث يؤدي المراجع الداخلي دورًا أساسيًا في تحديد المحتوى المادي لتقارير الاستدامة ، أن هذه المسؤولية أن تزيد مع الإتجاه المتزايد نحو التنمية المستدامة وإعداد تقارير الاستدامة. كما أشار إلى أن الإتجاه إلى الأستدامة من شأنه التأثير على إدارة المخاطر مما يوجد تحديداً جديداً أمام المراجعة الداخلية .

هذا ولما كانت للتنمية المستدامة علاقة قوية جدًا بالأخلاقيات، مما ألزم المنشآت بضرورة أكتساب ثقة الأطراف الآخرى ، من أجل الحصول الموارد التى تستخدمها هذه المنشآت في خلق القيمة . وحيث تتأسس الثقة فقط مع الشفافية التى تمكن من فهم ظروف العمل والمنافسين بصورة جيد ، وتمكن من اتخاذ قرارات متوازنة بما يضمن استدامة المنشأة ، مما تتطلب قيام المراجعة الداخلية بوظيفة الجديدة تتمثل في تحديد وفهم المخاطر والفرص الناتجة عن عملية الاستدامة وكذلك لتحديد كيفية تأثير هذه الفرص والمخاطر على المنشأة ؛ لتقييم مؤشرات الاستدامة ونتائج التغيرات المناخية والإبلاغ عنها .

من ناحية أخرى أدت التنمية المستدامة إلى تحول نظام الإدارة بالمنشآت إلى الإدارة المستدامة والذى يمثل هيكل قابل للمراجعة يشمل الافتراضات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بطريقة منهجية وشفافة ومتسقة وموثوق بها. وتتألف عملية الإدارة المستدامة من المراحل التالية: (H.Niveuwlands, 2006 ; محجوب، ٢٠١٧)

- تحديد السياسات والاستراتيجيات المستدامة ،
- التخطيط وإدارة مخاطر المعلومات ،
- تحسين وتطبيق (التنفيذ والتشغيل)
- التحقق والتصحيح
- المراجعة الإدارية والتحسين المستمر.

والتى يمكن توضيح الفرق بين الإدارة المستدامة والإدارة التقليدية في الجدول رقم (١)

جدول (١) الفرق بين الإدارة المستدامة والإدارة التقليدية

	الإدارة التقليدية	الإدارة المستدامة
الغرض	النمو الاقتصادي والربحية ورفاهية المساهمين	الاستدامة ورفع مستوى المعيشة والرفاهية لأصحاب المصلحة
المنتجات	تصميمها يعتمد على الوظيفة والأسلوب والسعر المنتج كحزمة واحدة	تصميمها يكون مناسب للبيئة وكذلك التغليف صديق للبيئة
بيئة	الهيمنة على البيئة وقبول تلوث الهواء والنفايات.	تنسجم مع الطبيعة وإدارة تلوث الهواء والنفايات
وظائف التشغيل	السعي لتعظيم الأرباح في المدى القصير والمحاسبة عن التكاليف التقليدية وإدارة الموارد البشرية لفعالية القوى العاملة	السعي لتحقيق النمو المستدام والمحاسبة طويلة الأجل وتركزها على التكاليف البيئية ، وإدارة الموارد البشرية لجعل الأعمال ذات مغزى وحماية الأمن والصحة في مكان العمل.

قياس الاداء	النتائج المالية	النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية

المصدر : H.Niveuwlands, 2006 بتصرف من الباحثان

١/٣/٢ دور المراجعة الداخلية في التنمية المستدامة

أتضح من العرض السابق أن عملية الإدارة المستدامة تمر بخمس مراحل ، وحيث أن المراجعة الداخلية عملية مستمرة تهدف إلى تقديم ضمان أو تأكيد مستقل وموضوعي لادارة المنشأة بصورة تمكنها من التحول إلى الإدارة المستدامة ، لذا فهي تؤدى دور في كل مرحلة من مراحل الإدارة المستدامة ، ويمكن عرضه فيما يلي (Serpil et al,2012 ; محجوب، ٢٠١٧) :

١. **مرحلة تحديد السياسات والاستراتيجيات المستدامة :** حيث تقوم المنشأة بتبني سياسة أستدامة ، وينمثل دور المراجعة الداخلية خلال هذه المرحلة في دراسة مدى تمشي هذه السياسة مع الخطط الاستراتيجية والسياسات التنظيمية الأخرى بالمنشأة ، بالإضافة إلى التحقق من مدى توافقها مع جميع القوانين واللوائح والبروتوكولات والمعايير الصناعية ذات الصلة . كما تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة سياسة الأستدامة وتحديد عمليتها بصورة دورية، والتأكد من علم كافة أصحاب المصالح بها ، ودراسة وتحليل وتقييم مخاطرها للعمل على مواجهتها .

٢. **مرحلة التخطيط وإدارة مخاطر المعلومات:** تؤدي المراجعة الداخلية دورًا رئيسيًا خلال هذه المرحلة ، حيث تقوم بتحقق من أن أنظمة التنمية المستدامة تضمن أتفاق الأهداف والغايات وكذلك تمشي وصف الأدوار والمسؤوليات مع السياسات والاستراتيجيات بالمنشأة . فلكي تصل عملية الإدارة المستدامة إلى أهدافها وغاياتها ، ينبغي أن يكون توصيف الوظائف على نحو ملائم وتحديد واجبات الموظفين وأدوارهم ومسؤولياتهم بوضوح ، وكذلك التأكد من قدرة الموظفين على الوصول إلى المصادر الضرورية للوفاء بواجباتهم ومسؤولياتهم . من ناحية أخرى يجب أن يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام إدارة المخاطر من المنظور المستدام ، وذلك بتحديد منهجيات إدارة المخاطر وإعادة النظر فيها ، والقيام بدور الاستشاري الذي يوافر

الأدلة لتحقق من مدى تحقيق عملية إدارة المخاطر لأهدافها ، ومن ثم مساعدة الإدارة خلال عملية التحسين .

٣. **مرحلة التحسين والتطبيق (التنفيذ والتشغيل)** : خلال هذه المرحلة يقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من مستوى تباعية المسئول عن التنمية المستدامة والسلطات المخولة له والتى تمكنه من تحقيق أهداف التنمية المستدامة المحددة ، وكذلك التأكد من وجود خطة االتنمية المستدامة تحدد قنوات الأتصال بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة وتقييم مدى قدرتها على القيام بدورها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. هذا فضلاً عن ، دراسة وتحليل التقارير المقدمة من مسئولي التنمية لمستدامة للإدارة العليا للوقوف على المشكلات والعمل على وضع حلول لها بما يضمن أستغلال أمثل للموارد المتاحة للمنظمة .

٤. **مرحلة التحقق والتصحيح** : تقوم المراجعة الداخلية خلال هذه المرحلة بتقييم مدى كفاءة وفعالية عملية بناء مؤشرات كمية للاداء لتحديد مواطن الضعف وأسبابها خلال هذه العملية، وكذلك يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتحليل الشكاوى الخارجية والداخلية الوارده إلى المنشأة ومدى فعالية أليات الرد عليها .

٥. **المراجعة الإدارية والتحسين المستمر** : تقوم المراجعة الداخلية خلال هذه المرحلة من دراسة مدى كفاية وفعالية نظام الإدارة المطبق للتحول إلى الإدارة المستدامة ، كذلك التأكد من مدى فعالية النظم الرقابية المطبقة ومدى تمشي المحتوى المعلوماتي لتقاريرها مع تقارير متابعة الأداء الأخرى . هذا فضلاً عن ، التأكيد على وضوح نتائج المراجعة وتمكن من التحسين المستمر لتحقيق التنمية المستدامة .

يتضح من العرض السابق أن المراجعة الداخلية بأنشطتها المختلفة تؤدي دوراً محورياً في كل مرحلة من مراحل الإدارة المستدامة التي تتبنها المنشآت لتحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة .

المحور الثالث : الدراسة الميدانية

تنبع أهمية وقيمة البحث العلمي من ارتباطه بالواقع العملي ، لذا يتناول هذا المحور وصفا لمجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، والمعالجات الإحصائية اللازمة لتحليل الدراسة واختبار فروضها، وذلك على النحو التالي:

١/٣ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من السادة العاملين بالادارة المراجعة الداخلية بالشركات العاملة في البيئة باعتبارهم أهم الفئات المهتمة بموضوع الدراسة، وقد تم تحديد عينة الدراسة (٤٠مفردة) بطريقة العينة العشوائية الطبقية غير التناسبية من مجمتع الدراسة، وذلك نظرا لعدم تناسب عدد المفردات التي يتكون منها مجتمع الدراسة. كما تم اختيار المنشآت التي يتوافر فيها مقومات

موضوع الدراسة، وتحتاج إداراتها إلى معلومات محاسبية أدق عن أدائها في مجال التنمية المستدامة لاستخدامها في اتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء.

٢/٣ أسلوب الدراسة

أعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الأستبيان بشكل أساسي ، حيث قام الباحثان بتصميم القائمة في صورة أسئلة تمكن من خلال تحليل الأجابات عليها تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها ، وقد قام الباحثان بالتواصل مع افراد العينة لإيضاح معنى ومغزى الأسئلة لضمان دقة وسلامة الأجابات.

٣/٣ تصميم قائمة الأستبيان

في ضوء أهداف وفروض الدراسة فقد تم إعداد قائمة الأستبيان ، وقد أستخدم الباحثان في صياغة القائمة مقياس ليكرت الخماسي ، وذلك لتحويل الأجابات الوصفية إلى بيانات كمية يمكن إخضاعها للتحليل الأحصائي لأثبات صحة الفروض من عدمه . ويتدرج القياس كما يلي:

القياس	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الأوزان	٥	٤	٣	٢	١

وقد تم توزيع قائمة الأستبيان على عينة الدراسة لغرض تجميع البيانات الازمة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS,20 الإحصائي، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، وتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى مجموعتين كما يلي:

* **المجموعة الأولى:** وتهدف إلى جمع بيانات عن السمات الشخصية لعينة الدراسة من حيث الوظيفة والمؤهل العلمي والخبرة.

* **المجموعة الثانية:** وتم تقسيمها إلى محاورين تمثل فروض الدراسة بهدف اختبارها، وتهدف إلى جمع بيانات حول محاور الدراسة لتحديد أهمية أنشطة المراجعة الداخلية لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

٤/٣ خصائص عينة الدراسة

١/٤/٣ العمر وسنوات الخبرة

يبين الجدول رقم (٢) نسبة الأستجابة وفقاً للعمر وعدد سنوات الخبرة

جدول (٢)

	التكرار	النسبة
اولاً : العمر		
أقل من ٣٠ سنة	١٣	٣٢.٥٪
من ٣٠ إلى ٣٩ سنة	١٤	٣٥٪
من ٤٠ إلى ٤٩ سنة	٧	١٧.٥٪
من ٥٠ سنة فأكثر	٦	١٥٪
ثانياً : سنوات الخبرة في مجال المراجعة		
أقل من ٥ سنوات	١٢	٣٠٪
من ٥ إلى ٩ سنوات	١٧	٤٢.٥٪
من ١٠ إلى ١٩ سنة	٨	٢٠٪
من ٢٠ سنة فأكثر	٣	٧.٥٪

يتضح من الجدول رقم (٢) أن معظم عينة الدراسة تتعدى أعمارهم ٣٠ سنة ، حيث بلغت نسبة مفردة العينة الذين أعمارهم أقل من ٣٠ سنة ٣٢.٥٪ . كما أن معظمهم يمتلكوا خبرة أكثر من ٥ سنوات ، حيث بلغت نسبة مفردة العينة الذين خبرتهم أقل من ٥ سنوات ٣٠٪ ، مما يشير إلى قدرة مفردات العينة على الحكم على أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة .

٣/٤/٢ المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (٣) نسبة الأستجابة وفقاً للمستوى التعليمي ، والتخصص العلمي ، الشهادات المهنية ، والمسمى الوظيفي

جدول (٣)

	التكرار	النسبة
اولاً : المستوى التعليمي		
بكالوريس	٢٤	٦٠٪
دبلوم دراسات عليا	١١	٢٧.٥٪
ماجستير	٤	١٠٪

دكتوراه	١	٢.٥٪
ثانياً : التخصص العلمي		
محاسبة	٣٠	٧٥٪
إدارة	٦	١٥٪
اقتصاد	٤	١٠٪
ثالثاً : الشهادات المهنية		
CPA	٣	٧.٥٪
لا يوجد	٣٧	٩٢.٥٪
رابعاً : المسمى الوظيفي		
مراجع	٢١	٥٢.٥٪
رئيس قسم	١١	٢٧.٥٪
مدير ادارة	٧	١٧.٥٪
مدير مالى	١	٢.٥٪

يتضح من الجدول رقم (٣) تنوع عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي ، والتخصص العلمي، الشهادات المهنية ، والمسمى الوظيفي . حيث بلغت نسبة مفردات العينة الحاصله على مؤهل اعلى من البكالوريس ٤٠٪ ، كما تركزت التخصصات العلمية لأغلب مفردات العينة في المحاسبة بنسبة ٧٥٪ ، ومعظمهم يشغل وظيفة مراجع بنسبة ٥٢.٥٪ . مما يؤكد على أن مفرادات العينة لديها الخبرة العملية والخلفية العلمية التي تمكنها من الحكم على أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة .

٣/٤/٣ قياس درجة ثبات قائمة الأستبيان

قبل القيام بإجراء التحليلات الإحصائية لبيانات قائمة الأستبيان تم قياس درجة ثبات قائمة الأستبيان باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach`s Alpha Coefficient ، وقد بلغ معامل الثبات(ألفا)٧١ % ، مما يشير إلى أن قائمة الأستبيان بها درجة عالية جدا من الثبات، مما يعني أن هذه القائمة ستعطى نفس النتائج فيما لو طبقت عدة مرات على نفس مجتمع وعينة الدراسة، أي أنه لا يكون هناك اختلاف كبير في النتائج خلال فترة زمنية محددة وتحت نفس الظروف والشروط.

٥/٤/٣ اختبار فروض الدراسة

٣/٤/٥/١ الفرض الأول : "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة" ، وتم اختبار هذا الفرض من خلال فقرات المحور الثاني التنمية المستدامة ، حيث يوضح الجدول رقم (٤) نتائج اختبار (T- test)

جدول (٤)

العبارة	T - test	Sig. (P-value)
يعطي ميزة تنافسية للشركة	٤٢,٩٧	٠,٠٠٠
دليل على وعي ادارة العليا وتفاعلها مع ابعاد التنمية المستدامة	٤١,٥١	٠,٠٠٠
التحقق من دور الشركة في تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع	٣٩,٨٢	٠,٠٠٠
دليل على توافق استراتيجيات الشركة مع القيم الاخلاقية	٤٠,٠٨	٠,٠٠٠
تقييم الأداء الكلي للشركة والتنبؤ بقدرتها الأستمرارية	٣٨,٣٥	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة اختبار T-test بلغت ٤٠.٥٥ في المتوسط وأن قيمة الاحتمال Sig. (P-value) تساوي 0.000 وهي أقل من ٥٪، مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية آراء المستجبين حول مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة. وبالتالي رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة " . مما يدل على توجه العينة نحو الموافقة حول مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة .

٣/٤/٥/٢ الفرض الثاني : " توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة " ، وتم اختبار هذا الفرض من خلال فقرات المحور الثاني التنمية المستدامة ، حيث يوضح الجدول رقم (٥) نتائج اختبار (T- test)

جدول (٥)

العبارة	T - test	Sig. (P-value)
ضعف الوعي لدى الادارة العليا بالتنمية المستدامة	٢١,٢٦	٠,٠٠٠
ضعف الإمكانيات المادية	٢٠,٨٧	٠,٠٠٠
الظروف البيئية والسياسية المحيطة	١٦,٥٤	٠,٠٠٠
ضعف مصادر التمويل	٢٣,٧٠	٠,٠٠٠
عدم توافر الكوادر البشرية	٢٣,٧٠	٠,٠٠٠
الاستغلال السيىء للموارد	٢٣,٧٠	٠,٠٠٠
تعارضها مع استراتيجية الشركة	١٧,٦٩	٠,٠٠٠

تعدد أساليب الإفصاح عن تقارير الأستدامة	٥٦,٩١	٠,٠٠٠
عدم وجود معيار محاسبي ملزم	٤٩,٩٢	٠,٠٠٠
عدم وجود خدمات المراجعة المرتبطة بالتقارير	٤٩,٩٢	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (٥) أن قيمة اختبار T-test بلغت ٣٠.٤٢ في المتوسط وأن قيمة الاحتمال Sig. (P-value) تساوي 0.000 ، وهي أقل من ٥٪ .مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة ، وبالتالي رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة". مما يدل على توجه العينة نحو الموافقة حول معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة .

ويمكن ترتيب معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة في البيئة المصرية كما بالجدول رقم (٦) في ضوء إجابات المستجبين ، مع مرأعاة أن الترتيب تم من خلال دمج درجتي (موافق تماماً ، وموافق) للدلالة على الموافقة (الإتجاه الإيجابي) ، كما تم من خلال دمج درجتي (غير موافق ، و غير موافق تماماً) للدلالة على الرفض (الإتجاه غير الإيجابي) ، مع بقاء الإجابة بالإتجاه المحايد كما هي .

جدول (٦)

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الترتيب
ضعف الوعي لدى الادارة العليا بالتنمية المستدامة	٢٠٪	٤٢,٥٪	٢٢,٥٪	١٠٪	٥٪	٨
ضعف الإمكانيات المادية	١٧,٥٪	٤٥٪	٢٠٪	١٢,٥٪	٥٪	٧
الظروف البيئية والسياسية المحيطة	٥٪	٣٠٪	٣٠٪	٢٢,٥٪	١٢,٥٪	٩
ضعف مصادر التمويل	٣٠٪	٣٩٪	٢١٪	٥٪	٥٪	٦
عدم توافر الكوادر البشرية	٣٠٪	٤٥٪	١٥٪	٥٪	٥٪	٥

الاستغلال السيىء للموارد	٣٠٪	٤٧,٥٪	١٢,٥٪	٥٪	٥٪	٤
تعارضها مع استراتيجية الشركة	٥٪	١٧,٥٪	٤٢,٥٪	٢٥٪	١٠٪	١٠
تعدد أساليب الإفصاح عن تقارير الأستدامة	١٢,٥٪	٨٠٪	٧,٥٪	٠	٠	٣
عدم وجود معيار محاسبي ملزم	٨٠٪	١٢,٥٪	٧,٥٪	٠	٠	١
عدم وجود خدمات المراجعة المرتبطة بالتقارير	٧٨٪	١٤,٥٪	٧,٥٪	٠	٠	٢

يتضح من الجدول (٦) أن معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة في البيئة المصرية تتمثل وفقاً أهميتها في :

١. عدم وجود معيار محاسبي ملزم
٢. عدم وجود خدمات المراجعة المرتبطة بالتقارير
٣. تعدد أساليب الإفصاح عن تقارير الأستدامة
٤. الاستغلال السيىء للموارد
٥. عدم توافر الكوادر البشرية
٦. ضعف مصادر التمويل
٧. ضعف الإمكانيات المادية
٨. ضعف الوعي لدى الادارة العليا بالتنمية المستدامة
٩. الظروف البيئية والسياسية المحيطة
١٠. تعارضها مع استراتيجية الشركة

وبذلك جاء المعوق الخاص عدم وجود معيار محاسبي ملزم في المرتبة الأولى ، يليه المعوق الخاص بعدم وجود خدمات المراجعة المرتبطة بالتقارير . الأمر الذي يشير إلى ضرورة أهتمام القائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بالأسراع نحو أصدار معايير محاسبة ومراجعة خاصة بالإفصاح عن التنمية المستدامة.

٣/٥/٤/٣ الفرض الثالث : " توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة " ، وتم اختبار هذا الفرض من خلال فقرات المحور الأول المراجعة الداخلية ، حيث يوضح الجدول رقم (٧) نتائج اختبار (T- test)

جدول (٧)

العبارة	T - test	Sig. (P-value)
تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تطبيق الجانب الاقتصادي للتنمية المستدامة	٢٢,١٣	٠,٠٠٠
تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تطبيق الجانب الاجتماعي للتنمية المستدامة	٢٧,٢٩	٠,٠٠٠
تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تطبيق الجانب البيئي للتنمية المستدامة	٢٣,٠٧	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالرقابة على الأنشطة البيئية	٢٩,٥٦	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بتقييم الالتزام بتطبيق سياسات الشركة	١٩,١٧	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالمعلومات عن المنافسين	١٣,٩٨	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالمعلومات عن الجودة	٢٥,٨٥	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالمعلومات عن الأداء البيئي للشركة	١٦,١٤	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالمعلومات عن الموارد المستغلة وغير المستغلة	٢٩,٣٩	٠,٠٠٠
تهتم المراجعة الداخلية بالمعلومات عن خدمات ما بعد البيع	١٥,٥٨	٠,٠٠٠
تؤدي المراجعة الداخلية دوراً في مرحلة تحديد السياسات والاستراتيجيات المستدامة	٢٤,٠٨	٠,٠٠٠
تؤدي المراجعة الداخلية دوراً في مرحلة التخطيط وادارة مخاطر المعلومات	٣٢,٩٩	٠,٠٠٠
تؤدي المراجعة الداخلية دوراً في مرحلة تحسين وتطبيق	٣٦,٤٤	٠,٠٠٠
تؤدي المراجعة الداخلية دوراً في مرحلة التحقق والتصحيح	٤١,٤٣	٠,٠٠٠
تؤدي المراجعة الداخلية دوراً في مرحلة المراجعة الادارية والتحسين المستمر	٤٨,٠٦	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (٧) أن قيمة اختبار T-test بلغت ٢٧.٠١ في المتوسط وأن قيمة الاحتمال Sig. (P-value) تساوي 0.000 ، وهي أقل من ٥٪ .مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة ، وبالتالي رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستجبين حول تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة ". مما يدل على توجه العينة نحو الموافقة حول تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة. وبذلك يمكن قبول الفرض الرئيسي للدراسة القائل "**توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة**"

النتائج

خلص الباحثان من الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

١. هناك وعي لدى المنشآت العاملة في البيئة المصرية بأهمية الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لما يحققه من مزايا عدة تأتي في مقدمتها تحقيق ميزة تنافسية ، المساعدة في تقييم الأداء الكلي للمنشآت .

٢. أن الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في البيئة المصرية لايزال في مرحله الأولى ويواجه العديد من المشاكل منها تعدد المعوقات التي تواجه المنشآت عند تطبيق التنمية المستدامة ، قلة البيانات المالية والفنية الخاصة بالتنمية المستدامة، فضلا عن نقص الكوادر التي تمتلك الخبرة للعمل في هذا المجال.

٣. أن هناك معوقات تواجه المنشآت العاملة في البيئة المصرية عند التنمية المستدامة نتيجة تتمثل في :

- عدم وجود معيار محاسبي ملزم
- عدم وجود خدمات المراجعة المرتبطة بالتقارير
- تعدد أساليب الإفصاح عن تقارير الأستدامة
- الاستغلال السيىء للموارد
- عدم توافر الكوادر البشرية
- ضعف مصادر التمويل
- ضعف الإمكانيات المادية
- ضعف الوعي لدى الادارة العليا بالتنمية المستدامة
- الظروف البيئية والسياسية المحيطة
- تعارضها مع استراتيجية الشركة

٤. تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاوليها بعض الصعوبات في مجال التنمية المستدامة منها عدم وجود معايير محاسبة ومراجعة ملزمة عند الإفصاح عن التنمية المستدامة ومراجعة الأعمال المتعلقة بها داخل المنشآت .

٥. أتفاق المشاركين في الدراسة على معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة

٦. أتفاق المشاركين في الدراسة على مزايا ودافع المنشآت للإفصاح عن التنمية المستدامة

٧. أتفاق المشاركين في الدراسة على تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة

٨. أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة

- التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثان بما يلي :

- ضرورة أسراع لاصدار معايير محاسبة ومراجعة مصرية تتوافق مع المستجدات الحديثة ومنها متطلبات التنمية المستدامة
- ضرورة الاهتمام بتطوير أداء المراجعين الداخلين من خلال إعداد دورات تدريبية في مجال المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة.
- ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تركز دور مهنة المحاسبة والمراجعة في تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة ، فضلا عن دراسة وتحليل تجارب الدول الرائدة في هذا المجال للإستفادة منها في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة في البيئة المصرية .
- ضرورة قيام الجهات التشريعية المصرية بسن تشريعات ملزمة للقيام بالمراجعة الداخلية لإبعاد التنمية المستدامة

المراجع

١. بدر، عصام علي فرج ،" نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية – دراسة ميدانية "، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، مجلد (٢٧) ، العدد (٤) ، ٢٠١٣**

٢. الشحاده ، عبد الرزاق قاسم ، مبارك بوعشة ، محمد زكريا سوده ،" تحديات مهنة المحاسبة فى ظل متطلبات التنمية المستدامة " ، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة– العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك ، ٢٠١٤**

٣. المحجوب ، حميدة ، ابو شعالة ، حنان،" أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب – دراسة حالة " ، **مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال ، المجلد (٥) – عدد خاص ، مارس – ٢٠١٧**

٤. متولى ، سامي وهبة ،" تقييم مدى الإعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية "، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٣**

٥. إبراهيم ، أحمد علي ،" التأصيل المهني للمراجعة الداخلية –دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول ، ١٩٩٨**

٦. عبدالحليم، أحمد حامد محمود ، أحمد، نبيل ياسين ،" دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين : دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية" ، **مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة عين شمس ، مجلد (٢١) ، العدد (٢) ، ٢٠١٧**

٧. عوض، آمال محمد محمد ،" تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء

٨. المالي لاغراض التنمية المستدامة : دراسة إستكشافية في منشآت الأعمال المصرية" ، **مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة عين شمس ، مجلد (٢١) ، العدد (٤) ، ٢٠١٧**

٩. أبو حجر ، سامح رفعت ، رويحه ، إيمان أحمد محمد ،" دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، **المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة– كلية التجارة – جامعة القاهرة بعنوان "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" ، ٢٠١٤**

10. Aysha Fleming, Russell M. Wise, Heidi Hansen, Linda Sams," The sustainable development goals: A case study", **Marine Policy, Vol. 86 , 2017, PP.94–103**

11. Geoff Lamberton," Accounting For Sustainable Development—A Case Study Of City Farm", **Critical Perspectives on Accounting, Vol. 11, 2000, PP. 583–605**

12. Gudmundsson, H. & Hojer, M., "Sustainable Development Principles and Their Implications for Transport", **Ecological Economics, Vol. 19, 1996, pp. 269–282.**

13. Pramit Verma, A.S. Raghubanshi," Urban sustainability indicators: Challenges and opportunities", **Ecological Indicators, Vol. 93, 2018, pp.282–291**

14. Tanguay, G.A., Rajaonson, J., Lefebvre, J.-F., Lanoie, P., " **Measuring the sustainability of cities: an analysis of the use of local indicators**", Ecol. Ind. 10, 2010, pp.407–418.

15. Lee, Y.-J., Huang, C.-M., "Sustainability index for Taipei", **Environ. Impact Assess.**

16. Rev. Vol. 27, 2007, pp. 505–521.

17. Moldan, B., Janoušková, S., Hák, T., "**How to understand and measure environmentalSustainability: indicators and targets**", Ecol. Ind. 17, 2012, pp. 4–13.

18. Pupphachai, U., Zuidema, C., " Sustainability indicators: a tool to generate learning and adaptation in sustainable urban development", **Ecol. Ind., Vol.72, 2017, pp. 784–793.**

19. Robert R. Moeller," **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**", John Wiley & Sons, Inc., Seventh Edition, 2009

20. Serpil Senal, Gaye Atilla, Burcu Aslantaş Ateş," The Role Of Internal Auditing In Sustainable Development And Corporate Social Reporting", **3rd International Symposium on Sustainable Development, May 31 - June 01 2012, Sarajevo**

21. Hans Niveuwlands, CIA, CCSA, CGAP, RA, **Sustainability and Internal Auditing**, the IIA Research Foundation, Florida, 2006.

22. (https://deloitte.wsj.com/cfo/2013/09/20/sustainability-disclosure-considerations-for-audit-committees/)

23. (https://deloitte.wsj.com/cfo/2016/05/19/sustainability-disclosures-keeping-pace-with-a-greening-world)