أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب (دراسة حالة)

حميدة المحجوب• وحنان أبوشعالة•

ملخص

مع تنامي الوعي البيئي بين أفراد المجتمع وعلى المستوى الدولي، وظهور ما يعرف بالتنمية المستدامة Sustainable Development، وهو نمط تنموي يسعى إلى الاستفادة من الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة دون الإخلال باحتياجات الأجيال القادمة من هذه الموارد، ظهر اتجاه متنام لدى واضعي السياسات والاستراتيجيات في قطاع الأعمال نحو تبني الإدارة البيئية كمنهج إداري يتعامل مع المشاكل البيئيةP لتطوير عملية تقويم أداء الشركات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، فأصبحت الشركات تقوم بإعداد ونشر تقارير التنمية المستدامة تغطي الأمور البيئية والاجتماعية والاقتصادية لإظهار الثقة في قدرتها على تحقيق التنمية المستدامة، ولزيادة مصداقية هذه التقارير وتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة ظهرت الحاجة إلى مراجعة تقارير التنمية المستدامة.

من هذا المنطلق جاء هذا البحث بهدف إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الليبية، وذلك من خلال تقسيم الورقة إلى محورين، يختص المحور الأول بتعريف المفاهيم الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ضمن تحديات التنمية المستدامة في الشركة، أما المحور الثاني سيهتم بدراسة واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية لتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي ضمن إطار التنمية المستدامة في ليبيا، من خلال تصميم قائمة استبيان ومن ثم توزيعها على الفئات المحددة بعينة البحث، وجمع الردود والإجابات، وتحليلها وعرض نتائجها، ومن ثم تقديم التوصيات المهمة.

الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية، التنمية المستدامة، مراجعة التنمية المستدامة.

1- مقدمة

رغم أن التطور التكنولوجي والصناعي الذي عرفه العالم في شتى مجالات الحياة أدى إلى تحقيق معدلات تنمية كبيرة ساهمت في رفع المستوى المعيشي للإنسان، إلا أنه في الوقت ذاته أحدث اختلال في توازن النظام البيئي ساهم بدوره في ظهور عدة مشاكل لم تؤثر على حياة الأجيال الحالية فحسب، بل أصبحت تهدد حياة الأجيال المستقبلية، ولإيجاد حلول لهذه المشاكل عقدت الكثير من الندوات والمؤتمرات الدولية، وذلك بهدف التوفيق بين البيئة والتنمية، كان أهمها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي عقد في ريوديجانيرو في البرازيل عام 1992، في محاولة وضع سياسات استراتيجية صديقة للبيئة، انبثق عنها مفهوم جديد للتنمية يدعى بالتنمية المستدامة، وهو نمط تنموي يسعى إلى تحقيق الاستغلال العقلاني للموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة دون الإخلال باحتياجات الأجيال القادمة من هذه الموارد (حسن، 2007).

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

• صندوق الضمان الاجتماعي مصراتة، ليبيا، إيميل: Hammeda2009@gmail.com

ظهرت الحاجة إلى مراجعة تقارير التنمية المستدامة للرقابة على أداء الشركة المستدام لتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة.

2-مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في محاولة التعرف على دور أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل الضغوط التي تمارسها الهيئات الدولية والمهنية والأكاديمية على الشركات بشأن التوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات البيئية والاجتماعية، وتحسين علاقتها مع عدة أطراف كشرط أساسي لضمان بقائها واستمراريتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة، ومع زيادة أهمية المراجعة الداخلية نتيجة المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون الشركات الأمريكي (Sarbanes-Oxley Act 2002)، الذي ألزم الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على الإفصاح في التقارير السنوية وربع السنوية.

بناءً على ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيس المتمثل في: إلى أي مدي يمكن أن تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب؟، والذي يمكن الإجابة عليه من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تقوم الشركة بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي)؟

- ما هي الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية وتؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب؟

3- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تسليط الضوء على دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الليبية، ويتحقق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1. دراسة مدى التزام الشركة الليبية للحديد والصلب بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة.

2. التعرف على مدى شمول نطاق عمل المراجعة الداخلية على الأبعاد البيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب.

4- أهمية البحث:

تنبع أهمية هذا البحث من خلال تبنيها لموضوع التنمية المستدامة في ظل تزايد الاهتمام بمراجعة تقارير التنمية المستدامة في الشركات، وبالتالي أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الأدوات الرقابية التي تعمل على تقديم التأكيدات حول مدى التزام الشركة في أدائها بالتنمية المستدامة، مما يدعم استقرارها ودورها الإيجابي في البيئة والمجتمع، ويزيد من قدرتها على المنافسة.

5- فرضيات البحث:

لتحليل الموضوع والإجابة على التساؤل الرئيس والأسئلة الفرعية المطروحة تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تقوم الشركة الليبية للحديد والصلب بقياس أدائها والإفصاح عنه وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي).

الفرضية الثانية: تؤدي الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية إلى تحقيق التنمية المستدامة.

6- مجتمع البحث وعينته:

يتمثل مجتمع البحث في المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين بالشركة الليبية للحديد والصلب الواقعة في نطاق مدينة مصراته، والذين لم نتمكن من معرفة عددهم فتم توزيع عدد (30) قائمة استبيان استرجع منها (23) أي بنسبة (77%) تقريباً.

7-منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي كونه المنهج المناسب للدراسات الوصفية، وقد تم ذلك وفق المراحل الآتية:

- جمع المعارف اللازمة لبناء الإطار النظري للبحث وذلك بالرجوع إلى الكتب والبحوث العلمية والمقالات في المجالات.

– جمع البيانات اللازمة لدراسة واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية لتقييم لأداء الاجتماعي والبيئي ضمن إطار التنمية المستدامة في الشركة الليبية للحديد والصلب

– إعداد قائمة استبيان وتحليلها إحصائياً لاختبار صحة الفروض.

– عرض النتائج التي تم التوصل إليها، وتقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة.

8- الدراسات السابقة:

لقد تم تناول موضوعي المراجعة الداخلية والتنمية المستدامة من جوانب مختلفة من قبل العديد من الباحثين في مجال المالية والمحاسبة وعليه نعرض هنا أهم الدراسات ذات العلاقة بموضوعنا كالآتي:

– **دراسة (منصوري، 2007)**، هدف الدراسة التعرف على دور المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي للمؤسسة ضمن إطار التنمية المستدامة ومتطلبات الاستدامة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى عدم ارتكاز عمل المراجع على مراجعة الجوانب المالية والاقتصادية وما يرتبط بها من أرقام وحقائق فقط، بل يتعدى ذلك إلى معرفة واقع الأداء البيئي والتقرير عنه، كما يجب أن تعمل الجهات المعنية على إصدار معايير وإرشادات يمكن الاعتماد عليها للقيام بهذه المهمة.

– **دراسة (النمري، 2010)**، هدفت الدراسة إلى تحليل الدور المعاصر للمراجعين الداخليين في تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بهيئة سوق المال السعودي، في ظل المستجدات التشريعية والمهنية في الألفية الثالثة، حيث أوضحت الدراسة أن الدور المستجد للمراجعين الداخليين في حوكمة الشركات يتمثل في تقديم خدمات إضفاء الثقة بشكل مستقل وموضوعي، إضافة إلى الخدمات الاستشارية التي تهدف إلى إضافة القيمة وتحسين الأداء المستدام للشركة في مجال العمليات التشغيلية، وإدارة المخاطر، وضوابط الرقابة الداخلية، والتقارير المالية وتحسين حوكمة الشركات.

– **دراسة (غلاب، 2011)**، وهدفت إلى دراسة وتحليل أهم التطورات التي حدثت على وظيفة المراجعة لمساهمتها في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية لقطاع الإسمنت في الجزائر، وتبين أثر هذه التطورات الإيجابية على حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تفرض على المراجعين الداخليين والخارجيين الاهتمام بهذه الجوانب في ظل تحديات التنمية المستدامة.

– **دراسة (أبوزر، 2012)**، وهدفت إلى بيان دور المراجعة الداخلية في مجال التنمية المستدامة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وإدارة المخاطر، وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين لديهم دور رئيسيٌّ يؤدوه في المساعدة على ضمان التنمية المستدامة الفعالة، ويمكن للمراجعين الداخليين الأخذ بعين الاعتبار إضافة قيمة للإدارة من خلال تعليمهم وتثقيفهم بأطر وإرشادات ومعايير الاستدامة المعترف بها خارجياً.

– **دراسة (Shehata Elsayed Shehata،2014)**، هدفت هذه الدراسة إلى قياس فجوة التوقعات في أداء المراجع الداخلي لدوره في إدارة مخاطر الاستدامة من خلال تحديد وقياس مساحة أو منطقة هذه الفجوة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود فجوة في دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الاستدامة في الواقع، وما يجب أن يكون عليه هذا الدور في هذا الشأن.

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة نلاحظ أنها توصلت إلى أن للمراجعين الداخليين دور مهم يؤدونه في المساعدة على ضمان فعالية التنمية المستدامة، ولتفعيل هذا الدور يجب أن تعمل الجهات المعنية على إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات والمعايير المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تفرض على المراجعين الداخليين والخارجيين الاهتمام بهذه الجوانب في ظل تحديات التنمية المستدامة.

وما يميز الدراسة الحالية أنها جاءت متممة لما يسبقها، وذلك لدراسة الأنشطة التي يساهم القيام بها من قبل المراجعين الداخليين في الشركة الليبية للحديد والصلب إلى تعزيز أداء التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب في ليبيا، هذا

فضلا عن اختلاف بيئة الدراسة، إذ أن الدراسات السابقة طبقت في بيئات أخرى كمصر والأردن والجزائر.

9- الجانب النظري للبحث:

في ضوء اهتمام الدول والهيئات والشركات والأفراد بقضايا البيئة والمجتمع، أصبح الهدف الأساسي من أي نشاط اقتصادي هو تحقيق أقصى الأرباح بأقل الأضرار الممكنة فيما يتعلق بالجوانب البيئية والاجتماعية، هذا فضلاً عن الجوانب الاقتصادية، وما لهذا الهدف من أثر على قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أنشطتها، وازدياد الطلب على البيانات المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة الشركة، أصبحت المراجعة الداخلية من أبرز الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة. وللإلمام أكثر بهذا الموضوع نستعرض في هذا الجانب المفاهيم الأساسية المرتبطة بالبحث، وهي:

1- مفاهيم عامة حول التنمية المستدامة:

1-1 مفهوم التنمية المستدامة:

تزايد الاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة في أواخر القرن العشرين؛ وذلك نتيجة للتدهور في الوضع البيئي ونقص النمو والتنمية على المستوى العالمي، حيث استخدم مصطلح التنمية المستدامة لإيضاح التوازن المطلوب بين النمو الاقتصادي والمحافظة على البيئة، ومن هنا وردت عدة تعاريف للتنمية المستدامة، نذكرك منها:

تعريف اللجنة العالمية للبيئة والتنمية، والتي شكلتها الأمم المتحدة لدراسة هذا الموضوع سنة (1987)، للتنمية المستدامة في تقريرها المعنون مستقبلنا المشترك، بأنها التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر من دون المساومة بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية حاجاتهم (غلاب،2011، ص85).

كما عرفها إدوارد باربر Edward Barbier وهو أول من استخدم مصطلح التنمية المستدامة بأنها ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي إلى الارتفاع بالرفاهية الاجتماعية مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر ممكن من الأضرار والإساءة البيئية (محمد وآخرون، 2015، ص341).

وتم تعريفها على مستوى الشركة بأنها استهلاك الشركة لمواردها بما يؤدي إلى نمو صافي الحقوق بها وتحقيق حجم ملائم من التدفقات النقدية، وبما يؤدي إلى استمرار الشركة خلال الفترات المحاسبية القادمة (حسن، 2007، ص11). ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التنمية المستدامة:

- تهدف للحفاظ على الموارد الطبيعية وخصائصها ومستوى أدائها لمشاركة الأجيال المقبلة في المتاح من تلك الموارد.
- تهتم بجودة وكيفية توزيع تلك الموارد أكثر من تركيزها على قيمة هذه الموارد.
- تسعى للحد من مظاهر الضرر والإخلال بالتوازن البيئي من خلال استخدام وسائل تقنية أكثر توافق مع البيئة.
- يجب أن يشمل مفهوم عوائد التنمية على كل ما يعود على الشركة أو المؤسسة والمجتمع بالنفع.

1-2 أهمية التنمية المستدامة في تحسين أداء الشركة:

تنبع أهمية التنمية المستدامة باعتبار أن البشرية مركز اهتمامها، حيث أنها تستجيب لاحتياجات الجيل الحالي دون التأثير على قدرة الأجيال القادمة في توفير سبل العيش الكريم، كما تتجلى أهميتها في أن الشركات التي تتبنى التنمية المستدامة عند وضعها للاستراتيجيات ورسم السياسات وتنفيذها للعمليات تحقق العديد من الفوائد، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي (غلاب، 2011، ص86):

- **خلق ميزة تنافسية:** إن النظر إلى عمليات المؤسسة من خلال عدسة التنمية المستدامة من شأنه أن يخفض التكاليف ويزيد من العوائد، فالمؤسسات التي تطور منتجات تقدم حلولاً جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطوير إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج المستوى نفسه من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي واقتصادي إيجابي، كما سيكون له تأثير إيجابي على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة.

– **تخفيض المخاطر:** إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة، هي المؤسسات التي يزيد فيها احتمال تخفيض مخاطر عدم الاتفاق مع القوانين، وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها، وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي لا تعد ولا تنشر هذه التقارير.

– **الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة:** إن عدم استجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة.

– **تفعيل حوكمة الشركات:** إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن الاستدامة من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة.

وبذلك يمكن القول أن تبني المؤسسة لمفهوم التنمية المستدامة ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالنفع على المؤسسة في المدى الطويل تتمثل في تحسين إنتاجيتها، وتحقيق أقصى الأرباح بأقل التكاليف، ويؤدي بها إلى توسيع استثماراتها، وتقليل الالتزام، وجذب العملاء أكثر، وتقوية الثقة بها وزيادة مصداقيتها ومن ثم زيادة حصتها في السوق.

3-1 أبعاد التنمية المستدامة:

تتميز التنمية المستدامة بالاندماج والترابط الوثيق بين الاقتصاد والبيئة والتكنولوجيا والمجتمع، بحيث لا يمكن النظر إلى أي من هذه العناصر بشكل منفصل، ويجب التركيز عليها جميعاً بالمستوى نفسه، هذا وينتج عن تقاطعها مع بعض مجالات تمثل الغاية والهدف من تطبيق التنمية المستدامة.

- **البعد الاجتماعي:**

يركز البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة على الإنسان باعتباره غاية لأي برامج للتنمية، وفي الوقت نفسه يعتبر وسيلة من وسائل تحقيق أهداف البرنامج، فلا يمكن تحقيق التنمية إلا بتنمية السكان وتنمية الموارد البشرية، وذلك الوفاء بالاحتياجات الأساسية اللازمة لتحسين الحياة المادية للسكان عبر توفير الغذاء، وتطوير قطاع التعليم والخدمات صحية والقضاء على الأمية، وتحسين الرفاهية الاجتماعية (محمد وآخرون، 2015، ص350-351).

- **البعد الاقتصادي:**

يدرس هذا البعد الاستدامة الاقتصادية والمالية من ناحية النمو والحفاظ على رأس المال والاستخدام الفعال للموارد والحفاظ عليها، والعمل في حدود الطاقة الاستيعابية للبيئة، خاصة في ظل وجود مؤشرات تدل على تراجع الاحتياطي العالمي من الطاقة، وفي ظل تناقص المدى الزمني اللازم لاستغلال هذه الطاقة أمام تزايد الطلب العالمي على الطاقة من طرف الدول الصناعية (بن إبراهيم، 2015، ص30).

- **البعد البيئي:**

يركز البعد البيئي على حسن التعامل الموارد الطبيعة؛ وذلك من خلال المحافظة على قاعدة ثابتة من الموارد، بالإضافة إلى العمل على تجنب الاستنزاف الزائد للمواد المتجددة، ليتضمن ذلك حماية البيئة والاتزان الجوي وإنتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخرى التي لا تصنف عادة كموارد اقتصادية (غلاب، 2011، ص87).

- **البعد التكنولوجي أو التقني:**

يشجع هذا البعد استخدام التكنولوجيا النظيفة التي لها نفايات بسيطة والتي ليس لها نفايات واستخدام التكنولوجيا صديقة البيئة، واستخدام مصادر الطاقة النظيفة، أي ينقل المجتمع إلى عصر الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستخدم أقل قدر من الطاقة والموارد، وتنتج أقل ما يمكن من الغازات والملوثات التي تؤدي إلى رفع درجة حرارة سطح الأرض والضارة بطبقة الأوزون (بن إبراهيم، 2015، ص30).

بصفة عامة يمكن القول بأن التنمية المستدامة تتكون من عدد من العناصر المترابطة مع بعضها بشكل وثيق، ومتداخلة فيما بينها تداخلاً كبيراً، فالبيئة تشكل الإطار العام الذي يتأثر بسلوكيات أفراد المجتمع وتؤثر في أحوالهم المادية والصحية وأنشطتهم الاقتصادية، كما تتأثر البيئة بالتكنولوجيا المستخدمة

من قبل المجتمع. وحيث أن البيئة هي المخزون الطبيعي للموارد التي يعتمد عليها المجتمع، وأن التنمية المستدامة هي الأسلوب الأمثل الذي يجب اتباعه للوصول إلى الرفاهية والمنفعة، فإن هدف التنمية المستدامة ينصب على الاهتمام بشكل رئيس حول تقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات على المجتمع، والذي يمكن تحقيقه من خلال العمل على تطوير أدوات وإجراءات إعداد التقارير بهدف قياس الأداء المستدام للمؤسسة والإفصاح عنه.

2- علاقة المراجعة الداخلية بالتنمية المستدامة:

2-1 مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من الوسائل الهامة لإدارة أي مؤسسة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية فيها بالسياسات المالية والإدارية والتشريعات والأنظمة المالية والإدارية والسياسات المتبعة فيها، حيث عرفها المعهد المراجعين الداخليين الأمريكي the Institute Of Internal Auditors (IIA) بأنها وظيفة تقييم معتمدة، تنشأ من داخل المؤسسة لاختبار وتقييم أنشطتها، باعتبارها خدمة للمؤسسة، بهدف مساعدة موظفي المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتها بفعالية، وذلك من خلال تقديم التحليلات، والتقييمات، والتوصيات، والمشورة والمعلومات الخاصة بالأنشطة التي تتم مراجعتها (أبوزر، 2012، ص4).

كما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين French Internal Auditors and Consultants Institute of (FIIAC) على أنها نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها، وتقديم النصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق القيمة (غلاب، 2011، ص62).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية دائما تهدف إلى تحسين أداء أي عملية داخل المؤسسة، الأمر الذي يستوجب من المراجعين الداخليين الاستعداد لمراجعة أي شيء تقريباً، بما في ذلك العمليات التشغيلية، ونظم الرقابة، ونظم المعلومات، والتقارير، وإدارة المخاطر، مما يمنح الفرصة للمراجعين الداخليين لإضافة قيمة لمؤسساتهم على نحو مستدام، حيث يمكن أن يلعب المراجعون الداخليون أدواراً مهمة فيما يلي (أبوزر، 2012، ص5): منها المساعدة في تصميم وتنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة – المساعدة في إنشاء الوعي المتعلق بالتنمية المستدامة، وتدريب الموظفين على ذلك، – إجراء مراجعة محدودة النطاق التي تطلبها الإدارة العليا – مراجعة الالتزام – تقديم المشورة بشأن تعيين خبرا من خارج المؤسسة – تنسيق أنشطة المراجعة الداخلية مع الخبراء الخارجيين.

وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين الفهم الجيد لمفاهيم التنمية المستدامة لأفضل الممارسات في الصناعة الممارسات المعروفة، وذلك لتعزيز مصداقيتهم، كما يجب عليهم أن يستفيدوا من الخبراء المتخصصين في مجال التنمية المستدامة.

2-2 أنشطة ونطاق المراجعة الداخلية:

ليتمكن المراجعون الداخليون من القيام بدورهم في بناء العمليات المستدامة وتمكين المؤسسات من التعرف على نحو فعال على إدارة المخاطر وخلق مزايا استراتيجية، يجب أن يتضمن نطاق عملهم فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين، والتأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، وذلك من خلال تنفيذ الوظائف والأنشطة التالية (غلاب، 2011، ص113):

- تقييم مدى كفاءة وفعالية الضوابط داخل المؤسسة التي تخص الإدارة والعمليات ونظم المعلومات والتشجيع التحسين المستمر.
- تقديم الخدمات الاستشارية المرتبطة ببرامج التنمية المستدامة.
- المشاركة في اللجان التي أنشئت من أجل تحقيق الاستدامة أو جوانب الاستدامة بما فيها برامج مراجعة السياسات والإجراءات المحددة لضمان الاستدامة .

2-3 دور المراجع الداخلي في مراجعة التنمية المستدامة:

إن تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة في أي مؤسسة يتطلب خمس مراحل، وعلى اعتبار أن المراجعة الداخلية في وضع يؤهلها لمساعدة الإدارة في تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة، وتنفيذ عملية مراجعة النظام بعد مرحلة التنفيذ، لذا فهي لها دور في كل مرحلة من مراحل النظام، يمكن إيجازه على النحو التالي:

- **مرحلة وضع السياسات والاستراتيجيات:** عند اختيار سياسة الاستدامة على المراجع الداخلي أن يختبر ما إذا كانت هذه السياسة تتفق مع الخطة الاستراتيجية للمؤسسة وغيرها من السياسات، فيجب أن تكون هذه السياسة مناسبة لطبيعة وحجم تأثيرات استدامة أنشطة المؤسسة، والتحقق من أنها تشتمل على المعايير ذات الصلة بالقوانين، والأنظمة، والتعليمات، والبروتوكلات، والصناعة، كما ينبغي على المراجع الداخلي يضمن أنه قد تم الإبلاغ عن هذه السياسات لجميع أصحاب المصلحة، وكذلك يجب أن يتم تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات والتي تم الاعتراف بها على أنها حرجة للتصدي لها (أبوزر، 2012، ص14).
- **مرحلة التخطيط وإدارة المخاطر:** على المراجع الداخلي أن يتحقق في هذه المرحلة ما إذا كانت أنظمة التنمية المستدامة تضمن اتساق الأهداف والغايات مع السياسات والاستراتيجيات الملائمة والفعالة، ويجب عليه أن يتحقق من أنَّ وصف الأدوار والمسؤوليات يتماشى مع الاستراتيجيات والسياسات؛ وذلك عن طريق استعراض ملفات الموظفين وإجراء المقابلات والاستبيانات. كما ينبغي على المراجع الداخلي ضمان إدراج جوانب التنمية المستدامة في إدارة المخاطر. وفي دوره الاستشاري يجب أن يقوم بمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر للتصدي لمخاطر التنمية المستدامة كجزء من مراجعة حساباتها (غلاب، 2011، ص111).
- **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 فعالية 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 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 واستدامة خطة الاتصال بشأن التنمية المستدامة، وينبغي لهذه الخطة أن تصف غرض كل اتصال وقناة الاتصال المستخدمة، ويجب تقييم ما إذا كانت هذه الخطة مصممة وفقاً لاحتياجات الاتصالات بالمؤسسة، وعما إذ كانت أهدافها تتسق مع سياسة واستراتيجية الاستدامة (أبوزر، 2012، ص16).
- **مرحلة التحقق والإجراءات التصحيحية:** بالنظر إلى الأهداف التنمية المستدامة والأهداف المحددة، ينبغي على المراجعين الداخليين تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات توليد مؤشرات الأداء للكشف عن أوجه الضعف في هذه العملية وما هي الأسباب الرئيسية. وكلما أمكن يجب أن تكون المؤشرات الأداء كمية لسهولة التحقق منها ومقارنتها بالمقاييس النوعية، مثل: الأمان، والرفاهية، وعلى المراجع فحص الشكاوي المقدمة من داخل وخارج المؤسسة ومراجعة عملية تسوية الشكاوي واختبار فعاليتها (غلاب، 2011، ص112).
- **مرحلة فحص الإدارة والتطوير المستمر:** ينبغي على المراجع الداخلي التحقق من مدى كفاية وفعالية نظام إدارة الاستدامة وذلك لأنه أساسي لضمان التحسين المستمر، وكذلك التحقق من أن الرقابة تكون فعالة لضمان إن المعلومات التي يتم توفيرها تكون متسقة مع التقارير الأخرى المستخدمة في متابعة الأداء، وينبغي على المراجع التأكد من أن نتائج مراجعته تكون واضحة وتؤدي الإجراءات التي تكفل التحسين المستمر لنظام التنمية المستدامة.

بناءً على ذلك يمكن القول بأن للمراجعة الداخلية دور رئيس ومهم في كل مرحلة من مراحل تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة، وذلك من خلال قيام المراجعين الداخليين بأداء مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تكفل متابعة أداء عمليات وأنشطة المؤسسة، تؤدي إلى ضمان التحسين المستمر لنظام التنمية المستدامة بالشركة.

10- الجانب العملي للبحث:

تعرض الباحثتان من خلال هذا الجزء الجانب العملي الذي قامتا به لاستطلاع آراء المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين بالشركة الليبية للحديد والصلب حول أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، حيث وقع اختيار الباحثتان على هذه الشركة كمجال للتطبيق في هذا البحث، نظراً لما لها من ريادة في مجال نشاطها، ولما يترتب عن هذه النشاطات من آثار بيئة واجتماعية.

أداة جمع البيانات:

جُمعت بيانات الدراسة باستخدام قائمة استبيان تم الاعتماد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة تكونت لدى الباحثتين بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث، وحاولتا مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة، وذلك من خلال:

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث.
- الحصول على معلومات عامة عن أفراد العينة تتعلق بالمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، وذلك من أجل وضع تصور عن مدى اهتمام مفردات العينة بموضوع البحث.

تم الاعتماد عند تصميم قائمة الاستبيان على مقياس ليكرت Likert الخماسي لقياس إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك كما في الجدول رقم (1) التالي:

جدول (1) درجات مقياس ليكرت

التصنيف	أتفق بشدة	أتفق	أتفق إلى حدٍ ما	لا أتفق	لا أتفق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

- قامت الباحثتان باختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تمثل إجابات أفراد عينة البحث، وكذلك مدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات، تم استخدام اختبار ألفاكرونباخ Cronbach-Alpha، حيث بلغ (96.5%)، وهي قيمة معقولة إلى حدٍ كبير، حيث أنه كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح كلما كان ذلك دليلاً على ارتفاع درجة الثبات والاتساق الداخلي لبنود المقياس، ومن ثم إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

خصائص عينة البحث:

- **التخصص العلمي:**

من خلال المعلومات العامة التي تم الحصول عليها من قوائم الاستبيان المستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي تمكنت الباحثتان من تحديد خصائص عينة البحث من خلال الجدول (2) الآتي:

جدول (2) خصائص عينة البحث حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	19	%82.6
تمويل ومصارف	1	%4.4
إدارة أعمال	-	-
اقتصاد	3	%13
غير ذلك	-	-
المجموع	23	%100

بالنظر إلى الجدول رقم (2) نلاحظ أن (82.6%) من أفراد عينة البحث من ذوي تخصص المحاسبة، وهذه النسبة تبيين.

أن غالبية عينة البحث هم من ذوي التخصص الأقرب لمهنة المراجعة والذين لديهم دراية كافية بمحتويات قائمة الاستبيان.

- **المؤهل العلمي:**

جدول (3) خصائص عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم عال	1	4.4
بكالوريوس	19	82.6
ماجستير	2	8.7
دكتوراة	-	-
غير ذلك	1	4.3
المجموع	23	%100

تشير النتائج الواردة بالجدول رقم (3) إلى أن (91.3%) من أفراد العينة لديهم درجة بكالوريوس فأعلى، مما يعني أن غالبية عينة البحث من ذوي المؤهلات العلمية والذين يفترض أن يكونوا أكثر إلماماً بمحتويات قائمة الاستبيان.

- **سنوات الخبرة:**

جدول (4) خصائص عينة البحث حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 10	6	26.1
10 – 15	4	17.4
16– 20	8	34.8
أكثر من 20	5	21.7
المجموع	23	%100

تشير النتائج الواردة بالجدول رقم (4) إلى أن (73.9%) من أفراد عينة البحث لديهم خبرة عملية في مجال عملهم تتراوح بين 10 سنوات وأكثر من 20 سنة، وهذا يعكس مدى قدرتهم على فهم واستيعاب موضوع البحث، وإدراك دورهم المأمول في مراجعة التنمية المستدامة.

- **عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال المراجعة والتنمية المستدامة أو أحد جوانبها:**

جدول (5) خصائص عينة البحث حسب دورات في مجال المراجعة الداخلية والتنمية المستدامة أو أحد جوانبها

الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية
لم يلتحق بأي دورة	10	%65.2
من 1 إلى 2	5	%21.7
3 فأكثر	3	%13
المجموع	18	%100

يتضح من خلال الجدول رقم (5) أن (65.2%) من أفراد العينة لم يلتحقوا بأي دورة تدريبية في مجال المراجعة والتنمية المستدامة أو أحد جوانبها، وأن (34.7%) منهم قد التحقوا بدورة واحدة على الأقل، وهذه النسبة تدل على أن غالبية أفراد العينة لم يطلعوا بشكل علمي ومهني على موضوع البحث، بمعنى آخر أن غالبية العينة المبحوثة من المحاسبين والمراجعين الداخليين في الشركة يحتاجون التأهيل عملياً وعلمياً؛ ليتمكنوا من القيام بمتطلبات التنمية المستدامة، وأبعادها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

اختبار فرضيات البحث:

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار الإشارة اللامعلمي (Sign Test)؛ نظراً لأن متغيرات الاستبانة (الفقرات) هي متغيرات رتبية، وبالتالي لا يناسبها الاختبارات المعلمية كاختبار (t)، حيث تم استخدام اختبار الإشارة (Sign Test) لتحليل فقرات الاستبيان ولمعرفة الفروق بين وسيط آراء أفراد العينة على كل فقرة من فقرات الاستبيان، والوسيط المحايد الذي يساوي (3)، وذلك من خلال اختبار الفرضيات الإحصائية التالية:

الفرضية الصفرية: اختبار أن وسيط درجة الإجابة يساوي 3.

الفرضية البديلة: أن وسيط درجة الإجابة لا يساوي 3.

- **الفرضية الأولى:**

للتأكد من صحة الفرضية الأولى والتي تنص على: تقوم الشركة الليبية للحديد والصلب بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي) أُجري اختبار الإشارة Sing Test على مستوى دلالة (5%)، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (6) التالي:

جدول (6) نتائج اختبار الإشارة Sing Test للمجال الأول الخاص بمدى قيام الشركة بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي).

المجال الأول		عدد الإشارات السالبة	عدد الإشارات الموجبة	عدد الأصفار	مستوى المعنوية Sig	الوسيط العام
أبعاد التنمية المستدامة	البعد البيئي	12	10	1	0.832	3.125
	البعد الاجتماعي	18	3	2	0.001	3.45
	البعد الاقتصادي	18	2	3	0.000	3.67
المستوى العام		17	4	2	0.007	3.318

تظهر نتائج التحليل الواردة بالجدول رقم (6) السابق للمجال الأول للدراسة أن قيمة مستوى المعنوية Sig للمجال الأول بلغت (0.007) وهي أقل من (0.05)، وهذا يعني أن وسيط إجابات أفراد العينة على فقرات المجال الأول البالغ (3.318) أكبر من الوسيط المحايد بشكل معنوي إحصائياً، باستثناء البعد البيئي الذي لم يختلف فيه وسيط آراء أفراد العينة إحصائياً عن الوسيط المحايد. وبالتالي نستنتج أن أفراد العينة يتفقون على أن الشركة تقوم بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي). وبناء على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على: تقوم الشركة الليبية للحديد والصلب بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي).

- **الفرضية الثانية:**

للتأكد من صحة الفرضية الأولى والتي تنص على أن: تؤدي الأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية إلى تحقيق التنمية المستدامة، أُجري اختبار الإشارة Sing Test على مستوى دلالة (5%)، وكانت النتائج كما في الجدول (7) التالي:

جدول (7) نتائج اختبار الإشارة Sing Test للمجال الأول الخاص بالأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية و تؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة

المجال الأول	عدد الإشارات السالبة	عدد الإشارات الموجبة	عدد الأصفار	مستوى المعنوية Sig	الوسيط العام
دور أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة	16	5	2	0.027	3.692

تظهر نتائج التحليل الواردة بالجدول رقم (7) السابق للمجال الأول للدراسة أن قيمة مستوى المعنوية Sig للمجال الثاني بلغت (0.027) وهي أقل من (0.05)، وهذا يعني أن وسيط إجابات أفراد العينة على فقرات المجال الثاني البالغ (3.692) أكبر من الوسيط المحايد بشكل معنوي إحصائياً، وبالتالي نستنتج أن أفراد العينة يتفقون على أن هناك أنشطة تمارسها المراجعة الداخلية وتؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة. وبناء على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على: تقوم الشركة الليبية للحديد والصلب بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي).

11- النتائج:

استنادا إلى نتائج تحليل بيانات البحث واختبار فرضياته، خلصت الباحثتان إلى النتائج التالية:

1. تتطلب التنمية المستدامة للمؤسسة تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي فضلاً عن الأداء المالي لتحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة.
2. اتفقت آراء عينة الدراسة على أن الشركة تقوم بقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً للأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئي بشكل متوسط.
3. اتفقت آراء عينة الدراسة على أن هناك دور للأنشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تحقيق التنمية

المستدامة بالشركة، مما يؤثر على قدرتهم في المشاركة في تطبيق متطلبات التنمية المستدامة وأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالشركة.

12- التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة أن تتبنى الشركة نظام إدارة التنمية المستدامة لما لهذا النظام من مزايا إيجابية من شأنها المساهمة في تحقيق الشركة الكفاءة الربحية.

2. ضرورة أن تسعى الشركة لضمان إجراء المراجعة الداخلية على عناصر تقارير التنمية المستدامة والتعامل معها بالطريقة نفسها وبالقدر نفسه من الأهمية التي تتعامل بها مع المعلومات المالية للشركة.

3. يجب أن تعمل الشركة على تدريب وزيادة التثقيف والوعي لدى الموظفين بالأمور المتعلقة بإدارة التنمية المستدامة، وتقارير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وعلى المراجعين الداخليين التأكد من وجود جميع الإجراءات المتعلقة هذه الأمور ومدى كفايتها وكفاءتها وفعاليتها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أبو زر، عفاف إسحق، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، المؤتمر المهني الدولي الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله، فلسطين، 7-8 تشرين ثاني 2012.
2. النمري، مجبور بن جابر محمودي، نحو مدخل متكامل لدور المراجعين الداخليين في تحسين حوكمة الشركة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 75، 2010.
3. بن إبراهيم، سارة، الحوكمة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
4. حسن، أحمد فرغلي، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، ط1، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، مصر، 2007.
5. غلاب، فاتح، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011.
6. محمد، عبدالله حسون، ودواي، مهدي صالح، وخضير، إسراء عبدالرحمن، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد، مجلة ديال، العدد 67، 2015.
7. منصوري، كمال محمد، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الأول حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ـ سطيف، الجزائر، 07-2008/4/08.

ثانياً: المراجع الإنجليزية

1. Shehata Elsayed Shehata ،The Role Of Internal Audit In Risk Manangement Of Company Sustainable Development In Listed Firms In Egypt ،Proceedings Of 6th Annual American Business ،Research Conference 9 - 10 June 2014 ،Sheraton Laguardia East Hotel، New York ،USA.