

إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت

الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)

د. عبد الناصر محمد سيد درويش*

ملخص البحث

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية والتأكد من مدى استجابة مراقبي الحسابات لتطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح من خلال دراسة ميدانية أعدت لهذا الغرض، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي في صياغة الفروض والتحقق منها، من خلال تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة الدراسة من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة، لاستطلاع آرائهم حول تطبيق مقومات الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وتم تحليل البيانات إحصائياً، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن من أسباب تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية تأثير العمليات والالتزامات البيئية للشركة على متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي (إعداد وعرض القوائم المالية) من ناحية، وعلى تقدير الخطر الكلي للمراجعة من ناحية أخرى، وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عن نتائجها من ناحية ثالثة، وأن من نتائج الدراسة الميدانية موافقة أفراد العينة على جميع محتويات فقرات الدراسة لدرجة تصل إلى الموافقة المطلقة في أغلب حالاتها، وذلك بوزن نسبي في المتوسط (٨٥,٨٤%) لجميع فروض البحث، وهو يزيد عن الوزن النسبي المعتمد للبحث (٧٠%)، وهذا يؤكد العلاقة الإيجابية بين تطبيق مقومات الإطار المقترح وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، ويوصي الباحث كل من الهيئة العامة لسوق المال، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، الجامعات والمراكز البحثية وأجهزة ووسائل الإعلام المصرية بالتنسيق الدائم والمستمر للقيام بدور إيجابي في سبيل تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الاداء البيئي – مراقب الحسابات – معايير المراجعة الدولية.

* أستاذ المحاسبة المساعد – كلية التجارة – جامعة بني سويف – مصر

E-mail: droush56@yahoo

A proposed framework for activating the role of Auditors when auditing the environmental performance of Egyptian Companies (An empirical study)

Abstract:

The research aims to design a proposed framework for activating the role of auditors when reviewing the environmental performance of businesses Egyptian and make sure the response of the auditors for the application of the requirements of this proposed framework through an empirical study has been prepared for this purpose, and to achieve the objectives of the research were to rely on all of the curriculum Inductive and Alastbati in the formulation of hypotheses and verified, through the design of questionnaires distributed to a sample study of auditors in the audit offices, to solicit their views on the application of the elements of the proposed framework for activating the role of auditors when reviewing the environmental performance of businesses Egyptian, were analyzed Statistical data, the researcher suggested a set of results that the most important causes of activating the role of the auditor when reviewing the environmental performance of businesses Egyptian impact of operations and environmental obligations of the Company on the requirements of measurement and accounting disclosure (preparation and presentation of financial statements) on the one hand, and on the estimate Overall risk for review on the other hand, the implementation of the audit and the report on the results of the third hand, and from the results of the an empirical study approval of the sample of all the contents of the paragraphs of the study to the extent of up to approval of the absolute most its, and that relative weight in the average (85.84%) All research hypotheses, which increases About the relative weight of the approved research (70%), and this confirms the positive relationship between the application of the elements of the proposed framework and activating the role of auditors when reviewing the environmental performance of businesses Egyptian, and the researcher recommends each of the Public Authority for the Capital Market Association of Accountants and Auditors Egyptian offices of accounting and auditing Egyptian, universities and research centers, and devices and media Egyptian Permanent and continuous coordination to do Play a positive role in order to activate the role of auditors when reviewing the environmental performance of businesses in Egypt.

Key Words: Auditing environmental performance - auditor -International auditing standards .

مقدمة البحث

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بمنشآت الأعمال، على اختلاف أشكالها وأهدافها، لأن قضايا البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية بل واخلاقية في أنحاء العالم أجمع، ولا يبالغ الباحث إن اعتبر قضية البيئة شأنًا إنسانياً عاماً تعقد من أجله المؤتمرات العلمية والسياسية العالمية، وتخصص للاهتمام به وحل مشاكله الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية وقتاً كافياً وجهداً مضنياً، ويجري اتخاذ إجراءات على المستويين المحلي والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث بها، ونتيجة لذلك، أصبح هناك اتجاه قوي لدى المنشآت لاطلاع المجتمع على معلومات مالية مدققة تتعلق بسياساتها وأنشطتها وأهدافها البيئية والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والمنافع المرتبطة بتنفيذها، والكشف عن المخاطر البيئية ودور المنشأة في الاستجابة لها واتخاذ ترتيبات لدرئها، فعلى المستوى الدولي، فقد لاقت مراجعة الأداء البيئي اهتمام الهيئات المهنية والمراجعة كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وبناء على تنسب كل من مؤتمر المراجعة البيئية ومعهد المراجعة الداخلية (IIA) تم إنشاء مجلس شهادة المراجع البيئي (The Board of Environmental Auditor Certification) لمنح شهادة المراجع البيئي، وشهادات أخرى في المراجعة البيئية منها مراجعة الالتزام البيئي (Kite el al., 2006) (Environmental Compliance Audit)، وتلزم تشريعات وكالة حماية البيئة الأمريكية الشركات الصناعية القيام بمراجعة أدائها البيئي للتأكد من التزامها بهذه التشريعات (Bob, B., 2007)، وبموجب نشرة معايير المحاسبة المالية رقم ٥ لسنة ٢٠٠٠ تلتزم الشركات بالإفصاح عن القضايا والالتزامات البيئية ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كجزء متم لها، وهذا ما زاد من مسؤولية مراقب الحسابات للتأكد من مدى التزام الشركة بالإفصاح عن الالتزامات والمخاطر البيئية، وبيان أثر ذلك على القوائم والتقارير المالية لها (Cox, J.R, 2001).

وعلى المستوى المحلي، فقد صدرت التشريعات والقوانين الخاصة بحماية البيئة عن وزارة الدولة لشئون البيئة وجهاز شئون البيئة، ومنها القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ (وزارة الدولة لشئون البيئة - جهاز شئون البيئة)، كما تضمنت قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية الصادرة في فبراير ٢٠١١ مجموعة من القواعد الخاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية بشأن سياسة الشركة البيئية والاجتماعية (وزارة الاستثمار المصرية، ٢٠١١)، وبموجب هذه القوانين والقواعد تلتزم الشركات وكافة منشآت الأعمال باتخاذ كافة التدابير اللازمة لحماية البيئة من أضرار التلوث بكافة صوره، على أن يكون ذلك هدفاً أساسياً ضمن منظومة أهداف الشركة يتم الإفصاح عنها ضمن استراتيجيتها وتقاريرها المالية.

مشكلة البحث

يعتبر الاهتمام بالبيئة واحداً من الاهتمامات الرئيسية التي يوليها العالم جانباً كبيراً من اهتمامه، وتبرز أهمية الحفاظ على البيئة نتيجة الأضرار الجسيمة التي لحقت بالقطاع البيئي، خاصة في الآونة الأخيرة، مما أدى إلى اختلال التوازن البيئي العالمي، وذلك من صنع بني البشر، وعلى الرغم من أهمية تعظيم الأرباح الاقتصادية لمنشآت الأعمال، إلا أن هذا يجب ألا يكون على حساب البيئة ومقدراتها، إذ يجب أن تكون البيئة بكل أبعادها ضمن أولويات أي عمل تنموي، لتحقيق التوازن بين البيئة والتنمية في ضوء مفهوم التنمية المستدامة.

وتتأثر مهنة المحاسبة والمراجعة بظروف البيئة التي تعمل فيها، ويقاس تقدم هذه المهنة بمدى مواكبتها للتغيرات والتطورات البيئية والاجتماعية، باعتبار أن المحاسبة والمراجعة علم من العلوم الاجتماعية ومهنة من المهن الأساسية في معظم المجتمعات، إن لم يكن مجملها، لذا كان لزاماً عليها أن تحاول باستمرار الموائمة بين مقوماتها العلمية والعملية من ناحية ونماذج التطورات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من ناحية أخرى، وإلا فقدت المهنة مصداقيتها لدى كافة الأطراف المستفيدة منها، وبالتالي فإن نجاح المحاسبة والمراجعة في قياس وتوصيل معلومات تم مراجعتها عن مدى كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية مثلما نجحت في قياس وتوصيل معلومات مدققة عن مدى كفاءة الاداء المالي والاقتصادي للمؤسسة ذاتها، فسوف تسهم بلا شك في تعظيم القدرة التنافسية للمؤسسة من ناحية، وفي التأثير الهادف في سلوك متخذي القرارات من ناحية أخرى، خاصة في ظل تنامي الإدراك العالمي بأهمية المشاكل البيئية في ضوء تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية الحالية، وتزايد الطلب من جانب مستخدمي التقارير المالية للحصول على معلومات موثوقة عن الانعكاسات البيئية للأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال على قدر اهتمامهم بالمعلومات المالية.

ويرى الباحث وجود علاقة طردية بين الربح الاقتصادي للمنشأة وأدائها تجاه المحافظة على البيئة، على اعتبار أن المنشآت التي تحافظ على البيئة لديها قدرة أكبر على تحقيق مزيد من الأرباح المستقبلية لوجود عدة اسباب أهمها:

- ١- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها كما في معظم دول العالم المتقدم.
- ٢- دعم ثقة واحترام المجتمع بكافة طوائفه، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجات الشركة، والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس اثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- ٣- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو الحصول على تمويل منخفض التكلفة، مما يؤدي إلى زيادة حجم النشاط، واستخدام الشركة مواردها بأكبر كفاءة ممكنة، كل ذلك يؤدي في النهاية إلى زيادة أرباح الشركة.

ونتيجة حتمية لوجود نفقات والتزامات بيئية مالية كبيرة تتحملها المنشآت في سبيل الحفاظ على البيئة أو معالجة الأضرار التي سببتها للبيئة، كان الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمنشأة ضرورة ملحة ينجم عنها آثار إيجابية تعود بالنفع على المنشأة آجلاً أو عاجلاً تتبلور في زيادة حجم نشاطها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس في النهاية على نتيجة النشاط والمركز المالي، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن قيام مراقبي الحسابات بفحص وتقييم المعلومات البيئية إلى جانب المعلومات المالية بات أمراً ضرورياً لتدعيم ثقة كافة الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا سيلقي على عاتق مراقبي الحسابات أعباء ضخمة ومسؤوليات كبيرة.

وتأكيداً لذلك، فقد أكدت الدراسة التي قاما بها كل من (Epstein, M. J., & Freedman, M., 2004) على أن غالبية الأطراف المستفيدة من خدمات المحاسبة والمراجعة، خاصة المستثمرين وأصحاب التمويل، يطالبون المنشآت بالإفصاح عن الأداء البيئي لها من ناحية، ومراجعة هذا الإفصاح من قبل مراجعين محايدين من ناحية أخرى، الأمر الذي جعل معظم مكاتب المراجعة في أوروبا وأمريكا قد أخذوا على عاتقهم المشاركة في أداء مثل هذا النوع من المراجعة.

ويؤكد الباحث على أنه إذا كانت المحافظة على البيئة والاهتمام بها، وما صاحبه من مطالبة المنشآت بالإفصاح عن المعلومات التي تعكس أدائها البيئي بعد مراجعتها من قبل مراجعين محايدين، بات أمراً ضرورياً في معظم دول العالم، فهو على نفس الدرجة من الأهمية في بيئة الأعمال المصرية، خاصة بعد تدارك الحكومة المصرية هذا الأمر، وإنشاء وزارة خاصة بشئون البيئة والمحافظة عليها والتي قامت بإصدار قوانين وتشريعات لحماية البيئة من الأضرار التي تسببها منشآت الأعمال عند تنفيذ أنشطتها وعملياتها المختلفة (القانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٩٤ والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩)، وقد صاحب ذلك تضمين التقارير المالية لبعض الشركات (شركة سيدي كير للبتروكيماويات، التقارير السنوية من عام ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٢) معلومات متواضعة عن أنشطتها تجاه المحافظة على السلامة البيئية، ويرجع ذلك لأسباب عديدة منها وجود فجوة كبيرة بين منشآت الأعمال وبين الجهات المسؤولة عن حماية البيئة، اعتقاداً من تلك المنشآت بأن مسؤولية الحفاظ على البيئة تقع على عاتق الدولة وحدها، أو ظناً منها أن أنشطتها لا تسبب أضراراً للبيئة، سواء بقصد أو غير قصد أو تجاهلاً منها لمسؤولياتها والتزاماتها تجاه المجتمع، أو أن غياب الإفصاح عن الأداء البيئي السلبي لها سيجنبها خسائر وأضرار متوقعة، أو لهذه الأسباب مجتمعة، وهذا يدل على ضعف الوعي البيئي لدى منشآت الأعمال المصرية للحفاظ على البيئة، وعدم وجود قوانين صارمة تلزم هذه المنشآت بممارسة الأداء البيئي والإفصاح عن ذلك ضمن التقارير المالية لها، وعدم الإدراك المقبول من قبل مهنة المحاسبة والمراجعة للمشاركة في أداء هذا الدور، خاصة مع تزايد أهمية الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي لمستخدمي التقارير المالية من ناحية، وإضفاء الثقة على هذه المعلومات من ناحية أخرى.

ومن هنا يتعاضم الدور الذي يمكن أن يقوم به مراقبي الحسابات ليشمل مراجعة الأداء البيئي للمنشأة إلى جانب المراجعة المالية، على أن يتحقق ذلك من خلال تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، والتأكد من مدى إمكانية تطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح، من خلال دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة أعدت لهذا الغرض .

أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من أهمية وتزايد الطلب على توسيع خدمات مراقب الحسابات لتشمل مراجعة الأداء البيئي عند فحص التقارير المالية للشركة من جانب المنظمات والجمعيات البيئية (الحكومية منها والأهلية) من ناحية، والهيئات والمنظمات المهنية والعلمية العالمية للمحاسبة والمراجعة (الأمريكية منها والدولية) من ناحية أخرى، والأطراف المستفيدة من معلومات التقارير المالية للشركة (الداخلية منها والخارجية) من ناحية ثالثة، باعتبار أن تفعيل هذا الدور لمراقبي الحسابات يحقق قيمة مضافة لمحتوى هذه المعلومات، يترتب عليها مردود اقتصادي واجتماعي سواء للشركة ذاتها أو للأطراف المستفيدة منها، كما يستمد هذا البحث أهميته من إبراز البعد الاجتماعي والاخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة والذي يتمثل في تعظيم المساهمة الإيجابية للمحاسبين والمراجعين المهنيين في حماية المجتمع من الآثار البيئية الضارة الناتجة عن أعمال وممارسات بعض منشآت الأعمال، ويعد بمثابة دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي من خلال تفعيل دور مراقب الحسابات كعنصر أساسي في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

حدود البحث

- لا يتطرق البحث في إطاره النظري إلى دور كل من المراجعة الداخلية والرقابة الحكومية (الجهاز المركزي للمحاسبة) في فحص وتقييم الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية.
- لا يتطرق البحث في إطاره الميداني إلى مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم.

منهج البحث

- يعتمد البحث في الجانب النظري على كل من المنهج الاستقرائي وتحليل المحتوى في نفس الوقت من خلال استقراء البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع البحث، وتحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية والعملية لها بهدف المساعدة في تصميم الإطار المقترح.

- يعتمد البحث في الجانب التطبيقي على المنهج الاستنباطي من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة، للوقوف على مدى إدراكهم لدورهم في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وإمكانية تفعيل هذا الدور من خلال تصميم إطار مقترح تم إعداده لهذا الغرض .

فروض البحث

يستند البحث إلى مجموعة من الفروض أهمها:

الفرض الأول

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقبي الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

الفرض الثاني

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أداء مراقبي الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

الفرض الثالث

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقبي الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

خطة البحث

التزاماً بحدود البحث وتحقيقاً لأهدافه يقترح الباحث أن يتناول ما تبقى من أجزاء البحث النقاط التالية:

- ١- الدراسات السابقة
- ٢- الإطار النظري للمراجعة البيئية.
- ٣- الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات في مراجعة الأداء البيئي.
- ٤- الدراسة الميدانية.
- ٥- النتائج والتوصيات.
- ٦- المراجع.
- ٧- الملاحق

١- الدراسات السابقة

تشهد السنوات الأخيرة اهتماماً واضحاً وتطوراً ملموساً في الدراسات المحاسبية التي اهتمت ببحث أثر الاعتبارات البيئية على المراجعة الخارجية للقوائم والتقارير المالية، وبخاصة في الشركات

الصناعية بالدول المتقدمة، وسوف يعرض الباحث لأهم تلك الدراسات ذات الصلة المباشرة بموضوع البحث، وذلك على النحو التالي:

١/١ الدراسات العربية

١/١/١ دراسة (عبد الغني، ٢٠٠٠)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، ولتحقيق ذلك تم استقراء وتقييم أهم الإصدارات المحاسبية والمهنية الدولية والأمريكية والمصرية، وخلصت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تواجه الشركات المسببة لتلوث البيئة التزامات بيئية متوقعة بسبب مخالفتها للتشريعات والقوانين البيئية، وأن هذه الالتزامات وما يرتبط بها من أرباح أو خسائر محتملة ستؤثر مالياً على القوائم المالية لها.
- تؤثر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للشركات الناتجة عن الاعتبارات البيئية على رأي وتقرير المراجع الخارجي، كما تدخل ضمن نطاق المراجعة الخارجية للقوائم المالية، ومن ثم يجب على المراجع أخذها في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية للشركة.

٢/١/١ دراسة (شحاته، المليجي، ٢٠٠١)

- هدفت الدراسة إلى تقييم دور المراجع الخارجي في مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية، من خلال استطلاع آراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية بشأن مراجعة الاداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- يتركز اهتمام برنامج المراجعة على الأثر المالي دون البيئي والاجتماعي.
 - تكاد تكون مراجعة الأداء البيئي مهمة من قبل المراجعين، وأن المنشآت الاقتصادية لا تفصح عن نشاطها البيئي.
 - يعتمد زيادة دور المراجع في المجال البيئي بشكل أساسي على تدخل الدولة وسن تشريعات بيئية ملزمة، بالإضافة إلى ضغوط المجتمع والهيئات والمنظمات على المنشآت لأداء نشاطها البيئي.
 - أصبحت المعايير المحاسبية للإفصاح المحاسبي البيئي حقيقة، وقد أمكن لعديد من الشركات على مستوى العالم تطبيقها وفقاً لمتطلبات كل منهم

٣/١/١ دراسة (رياض، ٢٠٠٤)

هدفت الدراسة إلى اقتراح نسق متكامل من المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تحدد مستويات الأداء المهني لمراقب الحسابات في مختلف مراحل المراجعة البيئية، من خلال تناول معايير المراجعة

- المقبولة عامة ومعايير المراجعة الدولية، ودراسة إمكانية تطبيقها في مجال المراجعة البيئية، بالاعتماد على إجراء دراسة ميدانية على مراقبي الحسابات لاستكشاف مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح في بيئة الممارسة المهنية في مصر، وتحديد مدى واتجاه تأثير هذا الإطار على درجة كفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للمنشأة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- إن وجود واستخدام معايير تحكم أداء وعمل مراقب الحسابات عنصر جوهري في المراجعة البيئية، باعتبار أن هذه المعايير أساس لتقييم أدلة الإثبات في المراجعة.
 - أن الاعتبارات البيئية وآثارها على القوائم المالية لها أبعاد متعددة قد تكون قانونية، محاسبية، فنية، اجتماعية، إدارية ودولية، وبالتالي تؤثر على نوعية معايير القياس ومؤشرات تقويم الأداء البيئي، ومعايير المراجعة البيئية المقترحة.
 - يغطي الإطار المقترح لمعايير المراجعة البيئية ومعايير ومؤشرات قياس وتقييم الأداء البيئي مجالات العمل الرئيسية للمراجعة البيئية وتشمل الرقابة المالية والقانونية وتقييم الأداء.
 - إن المعايير في مجال المراجعة البيئية يمكن تبويبها إلى نوعين هما معايير مراجعة بيئية مقبولة عامة تحدد الخطوط العريضة لعمل مراقب الحسابات وهي معايير ثابتة، ومعايير مراجعة بيئية تفصيلية تغطي جزئيات وتفاصيل عملية المراجعة، وهي تختلف حسب طبيعة العملية التي يتم تنفيذها، ومتطلبات كل حالة.

١/١/٤ دراسة (باوزير، ٢٠٠٧)

- هدفت الدراسة إلى معرفة وجهة نظر المراجعين الخارجيين السعوديين حول مراجعة الأداء البيئي من ناحية، وأثر خبرة المراجع وحجم المكتب على وعي المراجع وفهمه لدوره في المراجعة البيئية من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- إن المؤثرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية تؤثر بدرجة هامة في أدائها البيئي، ولها تأثير متوسط على ممارسة مهنة المراجعة.
 - إن عدم إفصاح الوحدات الاقتصادية عن أدائها البيئي يعود لعدم وجود أنظمة تلزمها بذلك من ناحية، وعدم استعدادها لتحمل اعباء ذلك الإفصاح من ناحية أخرى، وعدم توافر التأهيل الكافي فيها من ناحية ثالثة.
 - أظهرت الدراسة الميدانية أن هناك تأثيراً معنوياً لخبرة المراجع على معرفته بدرجة التشابه بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، وعلي معرفة المراجع بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية.

٥/١/١ دراسة (المطارنة، البشتاوي، ٢٠٠٨)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدقي الحسابات الأردنيين لضرورة القياس والاعتراف بالمتطلبات البيئية في القوائم المالية، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق الاجراءات التدقيقية اللازمة لحماية البيئة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن مدقي الحسابات ليس لديهم إلمام كافٍ بالإجراءات اللازمة للتدقيق البيئي.
- أن هناك عدد من الصعوبات تحول دون القيام بالتدقيق البيئي.

٦/١/١ دراسة (السقا، ٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى تحديد الكيفية المهنية التي يمكن من خلالها القيام بتدقيق البيانات المالية المتعلقة بمساهمات منظمات الأعمال في معالجة الآثار السلبية على البيئة والناجمة عن ممارسة منظمات الأعمال لنشاطاتها المختلفة، وتناولت الدراسة تحديد مجموعة من المتطلبات التي يمكن أن تساهم في إجراء التدقيق البيئي الخاص بتدقيق البيانات التي تحتويها القوائم المالية، والكيفية التي تم التوصل من خلالها إلى البيانات الخاصة بممارسة منظمات الأعمال لمسؤولياتها تجاه ما تسببه من أضرار بالبيئة المحيطة بها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن معايير التدقيق المقبولة عامة لا تختلف عند الاعتماد عليها في أي نوع من أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات بما في ذلك التدقيق البيئي.
- أن الحكم على أداء المدقق البيئي من خلال معايير التدقيق المقبولة عامة يتطلب ضرورة الاهتمام بالآثار البيئية للمنظمة والتعرف على ما يرتبط بها من أمور محاسبية وإدارية وقانونية من قبل المدقق، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، ضرورة توسيع عمل مدقق الحسابات عند تكليفه بمهام التدقيق البيئي، من خلال ما تتطلبه الآثار البيئية الناتجة عن قيام الوحدات الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة لتدقيقها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات الخاصة بها، وما تحتاجه من أدلة موضوعية ومعالجات محاسبية خاصة بها.

٢/١ الدراسات الأجنبية

١/٢/١ دراسة (Light body, 2000)

هدفت الدراسة إلى التركيز على علاقة المراجعة المالية بالمراجعة البيئية، وذلك نتيجة وجود نقاط مشتركة بين مبادئ كل منهما، وهذا يتيح لمراقبي الحسابات في المراجعة المالية القيام بمراجعة الأداء البيئي، بعد حصولهم على التأهيل اللازم في مجال المراجعة البيئية ومعايير الجودة المرتبطة بالبيئة، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى ظهور مراجعين خارجيين قادرين على تقييم عملية الالتزام بالمعايير الفنية

والآثار البيئية الناجمة عن أعمال وممارسات الشركات، خاصة الصناعية منها، وبالتالي إصدار تقرير يتضمن معلومات بيئية مصدقة يعتمد عليها.

٢/٢/١ دراسة (Gray, 2000)

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مجموعة من التطورات الحديثة في مجال مراجعة الأداء البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية، مع التركيز على دور المراجعة الخارجية في مراجعة الأداء البيئي، باعتباره نوع هام من الخدمات التي يجب أن تقدمها المراجعة، خاصة في الدول المتقدمة، وقامت الدراسة على اعتبار أن التقارير البيئية ركناً من أركان التطوير في مجال المراجعة من ناحية، ومجال إدارة شئون المؤسسات اقتصادياً واجتماعياً من ناحية أخرى، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يجب على المؤسسات أن تقوم بإمداد المساهمين بالمعلومات الخاصة بأنشطتها البيئية والاجتماعية بنفس القدر من الاهتمام بالإفصاح عن الأداء المالي والاقتصادي، مما يؤدي إلى تزايد الحاجة إلى عمليات المراجعة والمصادقة على مثل هذه المعلومات.
- يحتل موضوع تأهيل المراجعين اهتماماً كبيراً، حيث سيمارسون أعمالهم كمراجعين على التقارير البيئية والاجتماعية بالإضافة إلى التقارير المالية.
- يجب على المراجعين النظر إلى قضية المسؤولية البيئية والاجتماعية كقضية جوهرية مرتبطة بمفهوم الاستمرارية.

٣/٢/١ دراسة (Cox, 2001)

ركزت الدراسة على أن الإفصاح عن القضايا البيئية في إيضاحات القوائم المالية أصبح أساسياً، وأن الإفصاح الكامل عن الالتزامات البيئية المتوقعة والفعلية أصبح أحد متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة عامة في عام ٢٠٠٠، وهذا ما زاد من مسؤولية مراقبي الحسابات تجاه الإفصاح عن الالتزامات البيئية للمنشأة، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مؤداها أن الهدف من قيام مراقبي الحسابات بمراجعة الأداء البيئي يتمثل في الحد من مخاطر الملوثات البيئية، وإلزام الشركات بتحمل مسؤولياتها تجاه البيئة.

٤/٢/١ دراسة (Yakhou & Dorweiller, 2002)

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى شمول مقررات المحاسبة والمراجعة لموضوعات المراجعة البيئية في أقسام المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تبين من نتائج الدراسة أنه من الضروري دمج موضوعات بيئية ضمن مقررات المواد المحاسبية مثل المحاسبة الإدارية، محاسبة التكاليف، المراجعة، والتأكيد فيها على الدور الهام الذي يجب أن يقوم به المحاسبين والمراجعين تجاه الأنشطة والعمليات البيئية التي تقوم بها منشآت الأعمال.

٥/٢/١ دراسة (Leeuwen, 2003)

هدفت الدراسة إلى التركيز على عملية التطوير في مراجعة الحسابات البيئية ضمن INTOSAI، وبشكل خاص خلال العشر سنوات الأخيرة، وتناولت الدراسة مجموعة من القضايا البيئية أهمها السياسة البيئية للحكومة، والتي تلعب دوراً هاماً في القيام بالمراجعة البيئية، وأنشطة المراجعة البيئية التي تطورت من المراجعة العادية إلى مراجعة الأداء.

٦/٢/١ دراسة (Chiang & Light body, 2004)

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسبين والمراجعين في تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية، وقاما الباحثان بدراسة ميدانية على عدد من المراجعين الماليين لتقييم دورهم في أداء المراجعة البيئية في نيوزيلندا خلال عام ٢٠٠١، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به المراجع المالي ضمن فريق المراجعة البيئية، باعتبار أن هناك تماثلاً بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، وأن مقدرة المراجعين الماليين على مراجعة الأداء البيئي أصبحت واضحة بشكل متزايد في نيوزيلندا.
- أن هناك ضغوط متزايدة سواء من جانب مستخدمي المعلومات أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة للحصول على معلومات موثوق فيها عن الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية في نيوزيلندا، بالإضافة إلى الضغوط المرتبطة بتأكيد الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وأن هذه الضغوط في تزايد مستمر، وهذا سيلقي عبئاً إضافياً على كل من المحاسبين والمراجعين تجاه الممارسات البيئية للشركات مستقبلاً.

٧/٢/١ دراسة (Chiang, 2010)

هدفت الدراسة إلى تحقيق رؤية مستقبلية في الممارسات الحالية في مراجعة الموضوعات ذات الصلة بالبيئة من قبل مراقبي الحسابات في استراليا ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية شملت ٢٧ من المراجعين و ١٨ من المحاسبين ممارسي المهنة، بالإضافة إلى ٩ من مراجعي القطاع العام، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المراجعين يواجهون ضغوطاً متزايدة ومستمرة من أطراف عديدة في المجتمع تؤثر عليهم، باعتبار أن المعلومات البيئية للشركة تنعكس على جميع خطوات عملية المراجعة بداية من التخطيط، مروراً بجمع الأدلة والتنفيذ، وانتهاءً بالتقرير، ومن ثم يتم إعطاء الأولوية للنظر في الموضوعات البيئية في ممارسات المراجعين.

هذا، ويلاحظ الباحث، بعد استقراء وتحليل الدراسات السابقة، استنباط مجموعة من النقاط أهمها:

- ١- تنوع واختلاف البيئات والثقافات التي طُبقت فيها هذه الدراسات لتشمل الأمريكية، الأوروبية، الاسترالية، والعربية والتي تعكس أفكاراً متباينة حول المراجعة البيئية وعلاقتها بالمراجعة المالية للقوائم والتقارير المالية للشركات التي تمارس أنشطة ذات آثار بيئية.
- ٢- توصلت معظم الدراسات العربية، إن لم يكن مجملها، إلى وجود قصور شديد في دور المحاسبة والمراجعة تجاه الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، خاصة في مجال الإفصاح البيئي، والذي يكاد يكون معدوماً لعدة أسباب أهمها:
 - غياب الثقافة البيئية لدى أفراد المجتمع، ومن ثم غياب الوعي العام بالقضايا البيئية.
 - غياب ردود أفعال الأطراف المهتمة تجاه الآثار البيئية السلبية للوحدات الاقتصادية.
 - غياب ضغوط الأجهزة الحكومية والرقابية وهيئات سوق المال والرقابة المالية لإلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها البيئي وإن كان سلبياً.
- ٣- غياب دور مراقبي الحسابات تجاه مراجعة الآثار البيئية للأنشطة والعمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، خاصة الصناعية منها، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها:
 - غياب دور المحاسبة في هذه الوحدات تجاه القياس والإفصاح عن الأداء البيئي وما يترتب عليه من التزامات مالية لها أثارها على القوائم والتقارير المالية لهذه الوحدات.
 - غياب التأهيل الكافي لدى مراقبي الحسابات في مجال مراجعة الأداء البيئي، والقوانين والتشريعات ذات العلاقة بالبيئة ومعايير الجودة المرتبطة بالبيئة.
 - غياب الضغوط المجتمعية من كافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة على الوحدات الاقتصادية لأداء دور فعال تجاه الآثار البيئية المترتبة على أنشطتها.
 - غياب دور الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة، خاصة العربية منها، في إصدار معايير أو إرشادات بشأن المحاسبة عن الأداء البيئي للشركة ومراجعة نتائجها.
 - غياب وجود إطار محدد للدور المأمول لمراقبي الحسابات تجاه مراجعة الأداء البيئي للشركة، وهذا ما يسعى إليه الباحث من خلال تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة .

٢- الإطار النظري للمراجعة البيئية

أخذ الاهتمام العالمي بقضايا البيئة ينمو بشكل سريع ومضطرد، ومن مظاهر هذا الاهتمام، تلك الأعباء المالية الباهظة التي تتحملها الشركات الصناعية لحماية البيئة من الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها، حيث أشارت دراسة (Heller, M., et al, 2005) إلى ارتفاع التكاليف البيئية في

شركة (Refinery Amoco York Town) الأمريكية لتكرير البترول لتصل إلى (٢٢%) من إجمالي تكاليف التشغيل، وكنتيجة حتمية لحدوث مثل هذه التكاليف البيئية والالتزامات المالية الضخمة، إضافة إلى تكاليف الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية، فقد أصبح الإفصاح البيئي أمراً حتمياً، فظهرت التقارير البيئية سواء بشكل منفصل أو ضمن التقارير المالية للشركات، ولتدعيم الثقة في المعلومات التي تحتويها هذه التقارير، كان لا بد من مراجعتها من قبل مراجعين مستقلين، فظهرت المراجعة البيئية، والتي تمثل تحدياً كبيراً وعبئاً ضخماً على المراجع الخارجي (Watson & Mackay, 2003) ويركز الباحث في دراسته للإطار النظري للمراجعة البيئية على النقاط التالية:

١/٢ مبررات الاهتمام بالمراجعة البيئية في منشآت الأعمال

توجد مجموعة من المبررات التي أدت إلى تزايد الطلب على المراجعة البيئية، خاصة في منشآت الأعمال، ومن هذه المبررات ما يلي:

أ- مخاطر تعرض هذه المنشآت لعقوبات وجزاءات مخالفة قوانين وتشريعات حماية البيئة. حيث قامت عدة منظمات وجمعيات وأجهزة محلية ودولية بالعمل على إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات التي من شأنها المحافظة على البيئة، ومنها اتفاقية مونتريال التي أصدرت عام ١٩٨٩ بهدف اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة نتيجة الأضرار التي حدثت في طبقة الأوزون (لطي، ٢٠٠٥)، وفي مصر، تم إصدار قانون حماية البيئة رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ والمعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٩، والذي يعني بوضع السياسة العامة لحماية البيئة وإعداد المواصفات والمعايير القياسية لعناصر البيئة (وزارة البيئة المصرية، ٢٠١٠).

ب- الضغوط المتزايدة من جمعيات المحافظة على البيئة أو ما يعرف باسم (جماعات الضغط البيئي). حيث تم إنشاء جمعيات ومنظمات لحماية البيئة على مستوى دول العالم المختلفة (الصناعية منها والنامية) ويتركز عمل مثل هذه المنظمات والجمعيات في نشر الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع، وتشكل وسيلة ضغط في العديد من الدول على منظمات الأعمال لحماية البيئة والمحافظة عليها من كافة الأضرار التي قد تتعرض لها.

ج- زيادة الوعي البيئي لدى مختلف الأطراف المهمة. حيث أصبح المستهلك أو العميل يفضل شراء المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، والتي تعرف باسم (المنتجات الصديقة أو الخضراء)، ولكي تحافظ الشركة على عملائها، كان لزاماً عليها الاهتمام بالبيئة، كما أصبح المستثمر الأخلاقي بحاجة إلى معلومات عن الأداء البيئي للشركة، فالممارسات البيئية الخاطئة للشركة ستؤدي إلى زيادة الالتزامات والمخاطر البيئية، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح، ومن ثم انخفاض القيمة السوقية لأسهمها، هذا بالإضافة إلى حاجة مؤسسات التمويل إلى

مراجعة المعلومات البيئية للشركة لتقييم المخاطر المالية التي قد تحدث نتيجة منح الائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات سلبية على البيئة، كمنح ائتمان بضمان أصول تسبب أضرار بيئية (Bogon, W., & Conn, W., 2004).

د- التزايد المستمر في الأضرار الناجمة عن التلوث البيئي سواء كانت صحية، اقتصادية، اجتماعية وقانونية وسياسية.

ه- إصدارات المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ذات العلاقة بالبيئة (أيزو ١٤٠٠) وما تضمنه هذا الاصدار من معايير خاصة بالمراجعة البيئية ومعايير كفاءة مراجعي البيئة، حيث تبنت المنظمة تطوير ثلاثة معايير للمراجعة البيئية عام ١٩٩٦ وتشمل المبادئ العامة لإرشادات (أيزو ١٤٠١٠)، إجراءات المراجعة (أيزو ١٤٠١١) وتتكون من ثلاثة أجزاء، يختص الأول بمراجعة نظم الإدارة البيئية، الثاني بمراجعة الالتزام بالتشريعات البيئية، بينما يختص الثالث بمراجعة القوائم البيئية، كما تم إصدار (أيزو ١٤٠١٢) ويشمل معايير كفاءة مراجعي البيئة. (Rezaee, 2007)

و- تزايد الاهتمام من المنظمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة الإفصاح والمراجعة عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، حيث أقر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية بأهمية القياس والاعتراف والإفصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن الالتزام بالقوانين البيئية، بالإضافة إلى تحديد التكاليف البيئية باعتبارها عبئاً تحملياً على الدخل، وهذا يتطلب تطوير في أساليب ومعايير القياس والعرض المحاسبي عن الأداء البيئي، مما يؤثر حتماً على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة هذا الأداء. (منصوري، رمزي، ٢٠٠٨)

٢/٢ مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة البيئية

ظهرت عدة مفاهيم للمراجعة البيئية منها تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) للمراجعة البيئية على أنها "فحص انتقادي دوري ومنظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية، للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها". (Mullen, 2006) كما عرفت غرة التجارة الدولية (ICC) بأنها "أداة للتقويم الدوري المنظم والموثوق والبناء للأداء البيئي للمنظمة، بهدف المساعدة في حماية البيئة، من خلال تسهيل مراقبة الممارسات البيئية، وتحديد مدى الالتزام بالسياسات" (المطارنة، البشتاوي، ٢٠٠٨)، ويرى (Norman, 2001) أن المراجعة البيئية هي "أحد فروع المراجعة التي تهدف إلى تقييم الالتزام بالمتطلبات التشريعية على مستوى الدولة، والمنشأة على السواء، وتقييم البنية التحتية في المنشآت لمقابلة متطلبات هذا الالتزام"، ويعرف (Derek, 2004) المراجعة البيئية بأنها "فحص منظم لمعرفة مدى كفاءة الإدارة

في استخدام الموارد المتاحة، وقياس الآثار البيئية الناتجة عن نشاطها الإنتاجي، ومدي التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين تجاه البيئة".

وفي ضوء ما سبق، يعرف الباحث المراجعة البيئية بأنها "فحص انتقادي منظم وتقويم موضوعي موثق وبشكل مستمر للأداء البيئي للشركة عن طريق فريق عمل متخصص ومستقل من داخل أو خارج الشركة، للتأكد من التزامها بالقوانين والتشريعات والبرامج والسياسات الإدارية البيئية في ضوء المخطط لها، وتقويم فعالية تنفيذها، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال تقرير يقدم إلى الاطراف المهتمة " ويفهم من هذا التعريف أن المراجعة البيئية تهدف إلى:

أ- إجراء فحص انتقادي منظم وتقويم موضوعي موثق وبشكل مستمر مستقل للأداء البيئي للشركة.
ب- التحقق من مدى كفاءة وفعالية تنفيذ الشركة للقوانين والسياسات والأنشطة والبرامج الخاصة بحماية البيئة.

ج- فحص وتقويم التنفيذ الفعلي للأداء البيئي للشركة في ضوء المعايير والأهداف والخطط الموضوعية بهذا الشأن.

د- التأكد من فعالية نظام الإدارة البيئية للشركة، وما إذا كانت الأساليب الرقابية تساعد على اكتشاف وتجنب الانحرافات.

هـ- توصيل النتائج التي تم التوصل إليها بشأن الأداء البيئي للشركة، من خلال تقرير يقدم إلى كافة الأطراف المهتمة.

ومن ناحية أخرى، تتميز المراجعة البيئية بمجموعة من الخصائص، يمكن استنتاجها من المفاهيم والأهداف التي تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيقها، ومن هذه الخصائص ما يلي: (Campbell, S. N, & Byington, J. R, 2005)

أ- تعد المراجعة البيئية جزء أساسي من نظام الإدارة البيئية المطبق بالشركة تعمل على فحص وتقويم هذا النظام.

ب- يتسع نطاق المراجعة البيئية ليشمل القيام بفحص انتقادي مستمر ومنظم لكافة العمليات الإنتاجية التي تقوم بها الشركة، يشارك في أداء هذا الفحص هيئة أو فريق عمل من تخصصات متنوعة يجمع بين القانونيين، المهندسين، الكيميائيين، المحاسبين والمراجعين وآخرون ذوي اختصاص ولهم علاقة بالمراجعة البيئية ويتمتعون بالحياد والاستقلالية.

ج- تجمع المراجعة البيئية بين المراجعة البيئية الداخلية التي يتولى القيام بها فريق عمل من داخل الشركة من بينهم المراجع الداخلي، والمراجعة البيئية الخارجية التي تسند مهمة القيام بها لفريق عمل من خارج الشركة من بينهم المراجع الخارجي.

- د- تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية، وليست مراجعة نهائية تتم مرة واحدة في نهاية الفترة المالية فقط.
- ه- تساعد المراجعة البيئية كافة الأطراف المهمة في اتخاذ قراراتها، خاصة قرارات الاستثمار والتمويل، من خلال التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والالتزامات البيئية، وتحديد المشاكل والأسباب التي تعوق تنفيذ الشركة لها.

٣/٢ المسؤولية عن أداء المراجعة البيئية

- اختلفت آراء الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة على تحديد الجهة التي تتولي مسؤولية القيام بأداء المراجعة البيئية، وقد اثيرت عدة تساؤلات في هذا الشأن، يمكن طرحها على النحو التالي:
- هل يكون المراجع الخارجي وحده هو المسئول عن أداء المراجعة البيئية؟
 - هل يكون المراجع الداخلي وحده هو المسئول عن أداء المراجعة البيئية؟
 - هل يكون فريق عمل من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبين والمراجعين مسئولين عن أداء المراجعة البيئية؟

وللإجابة على هذه التساؤلات، يتناول الباحث بعض آراء الباحثين في هذا الشأن، حيث يرى (Dittenhofer, M., 2005) أن من يقوم بالمراجعة البيئية في الوقت الحالي كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين على السواء، فكلهما يهتم بكثير من المجالات ذات الصلة بأنشطة وعمليات الشركة، وإن كانت لأغراض مختلفة، ومن بينها الأنشطة البيئية، بينما يرى (عامر، ٢٠٠٥) أن مراجعة الأداء البيئي للشركة هي من مهام ومسؤوليات المراجعين الداخليين المستقلين وحدهم، خاصة في ظل التحديات البيئية المعاصرة في مصر والعالم أجمع، رغم وجود صعوبات تحد من مسؤولية المراجع الداخلي وحده عن الأداء البيئي، لعدم وجود معايير خاصة بالمراجعة الداخلية البيئية من ناحية، بل عدم وجود إطار محدد للمحاسبة البيئية من ناحية أخرى.

ويؤكد (Robbins, N., 2001) على مسؤولية المراجعين الخارجيين وحدهم عن أداء المراجعة البيئية للشركة، على أن يكون على معرفة تامة بالأمور البيئية ذات الصلة بأنشطة وعمليات الشركة، مع إمكانية الاستعانة بخبراء في مجال البيئة إذا لزم الأمر، ومبرراته في ذلك، أن مشكلات وقضايا البيئة أصبحت ضمن استراتيجيات الشركات في أوروبا وأمريكا، خاصة الصناعية منها، حيث يتسع نطاق الإفصاح عن المعلومات البيئية، سواء تلك التي تتعلق بالدعوى القضائية المتوقعة عن الأضرار البيئية وتأثيراتها المالية المحتملة، أو الأحداث المتوقعة بيئياً وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال. وعلي الجانب الآخر، يرى آخرون. (Dewar, N., 2001 – Gray, R., & Collison, D., 2001) إن المراجعة البيئية لا يمكن لفئة واحدة أن تقوم بها، لكنها مجال يشترك فيه فريق من تخصصات

مختلفة كالكيمياء والأحياء والنبات والهندسة والمحاسبة والمراجعة، على أن يظل الدور الرئيسي للمحاسبين والمراجعين، خاصة في مجال إعلام المجتمع الخارجي والأطراف ذات العلاقة بالاستراتيجية البيئية للشركة.

ويرى الباحث أن المسؤولية عن أداء المراجعة البيئية يمكن تحديدها من خلال تقسيم المراجعة البيئية إلى قسمين هما:

القسم الأول: المراجعة البيئية الداخلية

يقصد بها أداة للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة ويتحمل مسئوليتها فريق عمل من تخصصات مختلفة تشمل المحاسبين والمراجعين الداخليين والكيمايين والمهندسين والقانونيين وغيرهم من الخبراء ذات الصلة بالأمر البيئية والنشاط الفني أو النوعي للمنشأة، على أن يكون الدور الرئيسي للمحاسبين والمراجعين الداخليين، خاصة ما يرتبط بالمعلومات البيئية المالية كتقدير تكاليف تنظيف مواقع التخلص من النفايات والمخالفات الصناعية، والمحاسبة عن الالتزامات الناتجة عن المخالفات البيئية، وإعداد التقارير ذات العلاقة بالالتزامات المحتملة الناجمة عن الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية، وفحص ومراجعة هذه التقارير، خاصة أن هذه الالتزامات ستصبح بشكل متزايد مخاطر مالية.

القسم الثاني: المراجعة البيئية الخارجية

يقصد بها المراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تأخذ أثر الاعتبارات البيئية للمنشأة في الحساب ويتحمل مسئوليتها المراجعين الخارجيين وحدهم، باعتبارهم الوكلاء الوحيدين عن كافة الأطراف المهتمة بأنشطة الشركة وعملياتها، سواء كانت هذه الأطراف داخلية أو خارجية، ويرجع ذلك لعدة اسباب منها:

أ- زيادة الضغوط الخارجية على الشركات من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة، مما يؤكد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحيدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للشركة.

ب- الانعكاسات المالية للأنشطة والعمليات البيئية التي تقوم بها الشركة، ومن ثم تأثيرها على القيم المالية للعناصر المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية للشركة من مصروفات وإيرادات وأصول والتزامات.

ج- زيادة وعي وإدراك جميع الاطراف ذات العلاقة بأهمية دور المراجع الخارجي في التوثيق والتصديق على معلومات الشركة عن الأداء البيئي لها من خلال الرأي المحايد الذي يبديه في تقريره عن مدى التزام الشركة بالمعايير البيئية، باعتباره وكيلاً عن المجتمع بكل طوائفه.

- د- وجود عدة مفاهيم ومبادئ وفروض في المحاسبة المالية تعتبر ملائمة لمراجعة الأداء البيئي من قبل المراجعين الخارجيين كالوحدة المحاسبية، الاستمرارية، المقابلة، التكلفة وغيرها.
- ه- تأثير الاعتبارات البيئية للشركة على مراجعة القوائم المالية بجميع مراحلها ابتداء من مرحلة قبول التكاليف والتخطيط لعملية المراجعة مروراً بالتنفيذ، وانتهاءً بمرحلة ابداء الرأي وإعداد التقرير، ومن ثم فإن الاعتبارات البيئية تدخل ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية الحالية.

٤/٢ معوقات أداء المراجعة البيئية الخارجية

تواجه مهنة المراجعة الخارجية للأداء البيئي لمنشآت الأعمال العديد من الصعوبات والمعوقات التالية:

- ١- انخفاض الوعي البيئي لدى منشآت الأعمال، والقيام بالإفصاح البيئي حسب رغبة المنشأة طوعية دون إلزام، بالإضافة إلى عدم استعداد المنشآت ذاتها إلى مراجعة أدائها البيئي وعدم اهتمام المراجعين بهذا الجانب، فصارت المراجعة البيئية الخارجية اختيارية لا إلزامية.
- ٢- صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والمنافع البيئية، وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها. (السعد، ٢٠٠٧)
- ٣- عدم وجود إطار محدد لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة نتيجة لعدم وجود تعريف وأهداف ومعايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الاداء البيئي. (Dittenhofer, M., 2005)
- ٤- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة واستغلال المنشآت لمواردها الاقتصادية، نتيجة التزامها بإنفاق مبالغ ضخمة للحفاظ على البيئة والحد من الآثار السلبية لها. (المطارنة، البشتاوي، ٢٠٠٨)
- ٥- عدم وجود قوانين وتشريعات بيئية ملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن أنشطتها، تتضمن عقوبات رادعة للمخالفين، مقابل حوافز تشجيعية (ضريبية - ائتمانية) للمنشآت الملتزمة بحماية البيئة، لأن صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة ضروري لتزويد المراجع الخارجي بمرجعية يمكن الاعتماد عليها.
- ٦- عدم وجود إطار محدد للمحاسبة عن الأداء البيئي للمنشأة، يمكن من خلال أداء الوظيفة المحاسبية من قياس وإفصاح للأنشطة والعمليات البيئية مع إمكانية تقييم أثرها على القوائم المالية، والحصول من خلالها على مؤشرات تقييم الأداء البيئي، وهذا يعوق أداء المراجعة الخارجية البيئية.
- ٧- عدم توافر الكفاءة العلمية والمهنية والخبرة العملية في المراجعين الحاليين للقيام بمراجعة الأداء البيئي.
- ٨- زيادة الأعباء والتكاليف التي تتحملها منشآت الأعمال في سبيل تنفيذ الأنشطة والعمليات البيئية من ناحية، والقياس والإفصاح المحاسبي عنها ومراجعة نتائجها من ناحية أخرى.

٣- الإطار المقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية

يهدف الإطار المقترح إلى تفعيل دور مراقب الحسابات في مراجعة الأداء البيئي من خلال عدة محاور أساسية أهمها ما يلي:

المحور الأول: التحديد الواضح لمفهوم وأهداف المراجعة الخارجية للأداء البيئي

يستخلص الباحث، في ضوء التعريفات السابقة للمراجعة البيئية، مفهوماً ملائماً للمراجعة الخارجية للأداء البيئي بأنها "عمل إضافي لواجبات مراقب الحسابات في أية منشأة أعمال، تتسبب في إحداث أضرار وأثار سلبية على البيئة، نتيجة قيامها بأنشطتها وعملياتها المختلفة، يقوم من خلاله بفحص مدى التزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية على البيئة، عن طريق مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلاً بموجب القوانين والسياسات الإدارية، والتأكد من مدى صحة ودقة المعالجات المحاسبية التي تم من خلالها التعبير عن ذلك في صورة مالية، وعرضها في القوائم المالية، وتوصيلها إلى الأطراف المهتمة لمساعدتها في اتخاذ قراراتها المختلفة، وذلك في ضوء توافر مجموعة من المقومات التي يتم الاستناد إليها من قبل مراقبي الحسابات لتنفيذ المهام الخاصة بمراجعة الأداء البيئي".

وفي ضوء المفهوم السابق، يمكن تلخيص أهداف المراجعة الخارجية للأداء البيئي للمنشأة فيما يلي:

أ- فحص مدى التزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها على البيئة، من خلال مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلاً في ضوء القوانين واللوائح والسياسات الإدارية المنظمة.

ب- تقييم مدى صحة ودقة الاعتراف والقياس المحاسبي للأعباء والالتزامات البيئية (الفعلية والمحتملة) التي تتحملها المنشأة في سبيل معالجة الآثار السلبية على البيئة في صورة مالية من ناحية، والعرض والإفصاح المحاسبي عنها في القوائم المالية للمنشأة من ناحية أخرى، وتوصيلها للأطراف المهتمة للاستفادة منها في اتخاذ قراراتها من ناحية ثالثة.

ج- التقرير عن نتائج ما تم التوصل إليه بشأن الفحص و التقييم في تقرير مستقل، أو ضمن التقرير النهائي لمراقب الحسابات عن المنشأة المكلف بمراجعة حساباتها.

د- التنبيه على الإدارة وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة إلى المخاطر البيئية المحتملة وكيفية التعامل معها، من خلال الاستعانة بمجموعة من الخبراء ذو العلاقة، مع بيان أثر هذه المخاطر على قدرة المنشأة على الاستمرارية.

المحور الثاني: التعرف على مبررات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية

تسند عملية تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية إلى مجموعة من المبررات أهمها ما يلي:

١- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة من تكاليف الإنتاج، مما يؤدي إلى دخول التكاليف البيئية في دائرة الوظيفة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة.

(Gunningham, N. 2004)

٢- التحدي الكبير الذي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة والمتمثل في تفويض المجتمع لها بحماية موارده وتحقيق الاستخدام الأفضل لها بما لا يضر البيئة، يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات البيئية للأطراف المستفيدة، لتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات، خاصة قرارات الاستثمار والتمويل. (Ranganathan, J. & Ditz, D. 2006)

٣- الدعوة المستمرة إلى اعتبار التقرير عن المعلومات البيئية جزء لا يتجزأ من المبادئ المحاسبية ومستوى من مستويات مراجعة الحسابات. (Thompson, R. P., 2003)

٤- التزايد المستمر في حدة الأضرار التي لحقت بالبيئة نتيجة الآثار السلبية للأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال، والتي منها حدوث ثقب في طبقة الأوزون، التغيرات المناخية والأمطار الحمضية، وتلوث الهواء و المياه والتربة والغذاء، ومخلفات المواد الكيميائية السامة من المصانع، مع ظهور جماعات الضغط البيئي التي تنادي بفرض قوانين لحماية البيئة، وتطبيق إجراءات وعقوبات ملائمة وكافية لحماية البيئة من مثل هذه الأضرار، وتحقيق التنسيق والتعاون المستمر بين أهداف التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة، ويؤكد ذلك الاهتمام المتزايد على المستوى الدولي بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المحاسبة والمراجعة في المساهمة في تحسين الأداء البيئي للمنشأة، وحماية البيئة من الأضرار التي قد تتعرض لها. (Fekrat, M. A., 2006)

٥- التأثير السلبي للمخاطر البيئية التي تتعرض لها منشآت الأعمال على قدرتها على البقاء والاستمرارية، مما يتطلب إعداد الإدارة لبرامج وسياسات لكيفية التعامل مع هذه المخاطر، ومن ثم مراجعتها والتقرير عنها.

٦- الطلب المتزايد من الأطراف المهتمة بأنشطة منشآت الأعمال على المعلومات الخاصة بمدى تحقيقها للمتطلبات والتشريعات البيئية، ومدي استمرارياتها في المحافظة على البيئة، ومن ثم حاجة مثل هذه المعلومات إلى القياس والإفصاح المحاسبي عن الآثار المالية لها من ناحية، وإضفاء الثقة

- والمصادقية عليها عن طريق مراجعتها والتحقق من صحتها من قبل جهة مستقلة ومحيدة ومؤهلة تتفهم طبيعة هذا الدور والمسئولية المترتبة على القيام به تجاه المجتمع من ناحية أخرى.
- ٧- صدور مجموعة من القواعد الخاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية بشأن سياسة الشركة البيئية والاجتماعية ضمن قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار المصرية في فبراير ٢٠١١، والتي أكدت على ضرورة قيام الشركة بالإفصاح عن سياساتها المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية والبيئية بشكل واضح وغير مضلل، على أن تكون متفقة مع القوانين والنظم المعمول بها في مصر، ويكون هدفها تحقيق صالح العاملين بالشركة بل والمجتمع بصفة عامة، وتكون قابلة للاستمرار على المدى الطويل مستقبلاً مع ضرورة الإفصاح عن أي اتفاقيات دولية متعلقة بالقضايا البيئية والاجتماعية تكون الشركة قد صدقت عليها. (وزارة الاستثمار المصرية، ٢٠١١)
- ٨- صدور بعض المعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالبيئة سواء الدولية أو المصرية وإن كانت غير مباشرة وليست كافية. فعلى المستوى الدولي، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير للمحاسبة أرقام (١٠) بعنوان "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية"، (٣٧) بعنوان "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة"، ويقابلها بنفس المركز في المعايير المصرية للمحاسبة أرقام (٧)، (٢٨) على التوالي (الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، ٢٠٠٦)، وعلى مستوى المراجعة، فقد صدرت معايير المراجعة الدولية (IFAC, 2007) أرقام (٢٥٠) بعنوان "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، (٣١٥) بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية"، (٣٣٠) بعنوان "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها"، (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية"، (٦٢٠) بعنوان "استخدام عمل خبير"، ويقابلها في المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى نفس المعايير بنفس الأرقام والمسميات. (الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، ٢٠٠٨).
- وفي محاولة لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للمنشأة، قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والقانونيين في مارس ١٩٩٨ بإصدار بيان ممارسة المراجعة الدولي رقم (١٠١٠) بعنوان "مراعاة أثر الاعتبارات البيئية عند مراجعة القوائم المالية" بهدف مساعدة مراقبي الحسابات في تطوير الممارسة المهنية عندما يكون للاعتبارات البيئية تأثير جوهري على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، من خلال تقديم مجموعة من الإرشادات عن أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية وذلك على النحو التالي:

١/٨ إرشادات خاصة بأهم الاعتبارات البيئية التي يجب على مراقب الحسابات مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية

يجب على مراقب الحسابات إدراك أن عدم التزام المنشأة محل المراجعة بالقوانين والتشريعات البيئية قد يكون له أثر مالي على القوائم المالية، وعليه إعمال حكمه المهني لتقرير ما إذا كانت الاعتبارات البيئية يمكن أن يترتب عليها مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية أم لا.

٢/٨ إرشادات خاصة بتطبيقات معايير المراجعة الدولية والمصرية ذات الصلة بمراجعة الأداء البيئي وتشمل:

١/٢/٨ إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) عند مراجعة الأداء البيئي
يجب على مراقب الحسابات، في ضوء هذا المعيار، تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باتجاه من الشك المهني، بأن عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية سيؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ولذا يجب على المراقب الحصول على فهم عام لهذه القوانين والتشريعات من ناحية، وللسياسات والإجراءات التي تتبعها المنشأة لتحقيق الالتزام بها من ناحية أخرى.

٢/٢/٨ إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) عند مراجعة الأداء البيئي
يجب على مراقب الحسابات في هذا المعيار الحصول على قدر كاف من المعرفة عن بيئة نشاط العميل، ليتمكن من فهم الأحداث والممارسات والأنشطة المتعلقة بالأمور البيئية، والتي قد يكون لها تأثير جوهري على إعداد القوائم المالية، وأن يتفهم طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، لتقييم حجم الخطر البيئي المتمثل في خطر التحريف الجوهري في القوائم المالية تأثراً بالاعتبارات البيئية للمنشأة، حيث أن هناك صناعات بعينها تتعرض أكثر من غيرها لأخطار بيئية كبيرة، لما تسببه من أضرار للبيئة كصناعات الكيماويات، البترول، الاسمنت، والتعدين والدواء وغيرها.

٣/٢/٨ إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٣٣٠) عند مراجعة الأداء البيئي.
يجب على مراقب الحسابات في ضوء هذا المعيار أن يستخدم حكمه المهني عند تخطيط عملية المراجعة لتقييم الخطر البيئي كأحد مكونات خطر الالتزام، باعتباره الخطر الناتج عن حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية نتيجة الاعتبارات البيئية، حيث تتأثر أرصدة بعض الحسابات ومجموعة العمليات بالخطر، مثال ذلك تأثر رصيد حساب مخصص مكافحة أضرار التلوث البيئي، أو مخصص تعويضات قضايا بيئية بصعوبة إعداد التقديرات المحاسبية الخاصة بالالتزامات البيئية نتيجة نقص الافتراضات والبيانات اللازمة لعمل مثل هذه التقديرات.

ويرى الباحث، أنه في هذه الحالة، يجب على مراقب الحسابات الاستعانة بمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" عند تقييم مدى صحة التقديرات المحاسبية الخاصة بالالتزامات البيئية، بالإضافة إلى فهم وتقييم بيئة الرقابة الخاصة بالعوامل البيئية، من خلال تقييم مهام والتزامات أعضاء مجلس الإدارة واتجاهاتهم بشأن الرقابة على البيئة، تقييم فلسفة الإدارة فيما يتعلق بطرق التشغيل، والمنهج المتبع في التعامل مع القضايا البيئية، ودراسة الهيكل التنظيمي وطرق توزيع السلطات وتحديد الاختصاصات بهذا الشأن، ومن ناحية أخرى، يجب على مراقب الحسابات فهم السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لمتابعة الالتزام بالسياسة البيئية والقوانين والتشريعات ذات الصلة بالبيئة، تقييم نظم المعلومات البيئية، ومتابعة تحديثه بصفة مستمرة، والاطلاع على تقرير الإدارة عن الأداء البيئي، للتعرف على السياسات والإجراءات المطبقة لتحقيق الرقابة البيئية، على أن يتم كل ما سبق بهدف تقييم المراقب لأثر العوامل البيئية على تقييم مخاطر الرقابة وأداء اختبارات الالتزام.

٤/٢/٨ إرشادات خاصة بتطبيق معياري المراجعة الدولية رقمي (٥٤٠، ٦٢٠) عند مراجعة الأداء البيئي

يقع على عاتق الإدارة مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠)، وفي سبيل ذلك، تستعين بخبراء البيئة لتقديم الاستشارات الفنية، ومساعدتها في المراحل المتعددة لإعداد التقديرات المحاسبية الخاصة بالعوامل البيئية والإفصاح عنها، ويتضمن ذلك مساعدتها في تحديد المواقف التي قد يترتب عليها التزامات بيئية يجب تقديرها، تجميع البيانات الهامة التي تمثل القاعدة لإعداد التقديرات، وتحديد بدائل معالجة التلوث البيئي. ويؤكد بيان ممارسة المراجعة الدولي رقم (١٠١٠) على أنه إذا قرر مراقب الحسابات الاستعانة بنتائج عمل الخبير البيئي، فعليه أن يكون على اتصال دائم به، لمناقشته في الافتراضات والطرق والإجراءات ومصادر المعلومات التي يستخدمها، للتأكد من مدى كفاءته المهنية وموضوعيته كأحد أدلة الإثبات، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٦٢٠).

ويرى الباحث أنه يتعين على مراقب الحسابات ممارسة حكمه المهني لتحديد مدى الحاجة للاستعانة بخبير بيئي، مع الأخذ في الاعتبار التأهيل المهني للخبير، الترخيص بمزاولة المهنة، عضويته في هيئة مهنية معترف بها، بالإضافة إلى سمعته وخبرته في الأداء البيئي.

٩- مواجهة العديد من المشكلات والتأثيرات المختلفة عند مراجعة الأداء البيئي ومنها:

١/٩ أثر العمليات والالتزامات البيئية على القوائم المالية

تؤثر العمليات والالتزامات البيئية تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية للعديد من منشآت الأعمال، باعتبار أن تلك الاعتبارات البيئية محل اهتمام كبير من مستخدمي القوائم المالية، وقد يترتب عليها حدوث مخاطر تحريفات جوهرية تتزايد في حالات عدم الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وتقع مسؤولية الاعتراف بالعمليات والالتزامات البيئية وقياس تأثيرها والإفصاح عنها على إدارة المنشأة، ولذا يجب تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية في هذا الشأن، وذلك من خلال أداء مجموعة من الإجراءات التالية:

أ- التعرف على ماهية العمليات والأنشطة البيئية التي تؤثر على القوائم المالية، وما قد يترتب عليها من مبادرات لمنع أو علاج حدوث أضرار بيئية من ناحية، وحدث خسائر بيئية نتيجة مخالفة القوانين والتشريعات البيئية أو نتيجة حدوث أضرار بيئية على الآخرين والموارد الطبيعية من ناحية أخرى.

ب- تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن عدم قياس تأثيرات العمليات والأنشطة البيئية على القوائم المالية والإفصاح عنها.

ويرى الباحث أن المسؤولية المهنية والقانونية بل والأخلاقية تحتم على مراقب الحسابات مراجعة أثر العمليات والأنشطة البيئية على القوائم المالية، ومن ثم انعكاسها على كافة مراحل عملية المراجعة بداية من التخطيط لها، مروراً بتنفيذها، وانتهاءً بالتقرير عن نتائجها، ووفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) بعنوان "الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ التي تحكمها" فإن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو مساعدة مراقب الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية بمراعاة كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار عمل محدد للتقارير المالية، وقياساً على ذلك، يتوصل الباحث إلى أن الهدف من مراجعة أثر العمليات والأنشطة البيئية على القوائم المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة القوائم المالية، مع مراعاة التحقق من صحة القياس والإفصاح المحاسبي عن قيم الأصول والالتزامات والمخصصات التي تتأثر بالعمليات البيئية، واكتشاف أية تحريفات جوهرية بالقوائم المالية تتعلق بذلك، في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

٢/٩ تأثير العمليات والالتزامات البيئية على متطلبات الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي للمنشأة

تعاني مهنة المحاسبة من عدم الوضوح والشفافية بشأن التقرير عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة لمنشآت الأعمال، لصعوبة القياس المحاسبي للالتزامات البيئية المحتملة، خاصة عندما تتعلق العمليات البيئية بخسائر قد يتعذر عمل تقديرات معقولة لها، مما يصعب مهمة مراقبي الحسابات عند فحص وتقييم هذه التقديرات. (جلس، جربوع، ٢٠٠٨)

ويرى الباحث أن الحاجة تتطلب تفعيل دور مراقب الحسابات للقيام بهذه المهمة، من خلال أداء بعض الإجراءات منها:

- أ- الحصول على معلومات كافية عن قوانين وتشريعات البيئة المعمول بها.
- ب- الحصول على استفسارات عن مدى التزام المنشأة بهذه القوانين والتشريعات.
- ج- الاستفسار عن المخالفات البيئية للمنشأة وتاريخها.
- د- الاستفسار عن أية التزامات بيئية تجاه منظمات وجمعيات حماية البيئة.
- هـ- الحصول على دورات تدريبية في مجال البيئة وأنشطة وعمليات الحفاظ عليها.
- و- التأهيل المهني الكافي كالحصول على شهادات تؤهلهم للقيام بمراجعة الأداء البيئي.
- ز- الاطلاع على القوائم والتقارير المالية السابقة للمنشأة، لمعرفة مدى التزامها بتكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الالتزامات البيئية المحتملة، واستخدامها في الغرض المخصص لها.

٣/٩ تأثير العمليات والالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة

يجب على مراقب الحسابات، عند تقدير الخطر الكلي للمراجعة، أن يأخذ بعين الاعتبار العمليات البيئية، للحصول على الفهم الكامل لعمليات المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، وذلك من خلال أداء بعض الإجراءات التالية: (IF A C, 2010)

- أ- الاستفسار من الإدارة عما إذا كانت المنشأة لديها مخاطر عالية للتعرض للالتزامات البيئية، تتعلق بتكاليف المحافظة على البيئة، كالاستفسار عما إذا كانت المنشأة تستخدم مواد سامة في عمليات التصنيع أو في منتجاتها.
- ب- تحديد الأساليب والإجراءات والوسائل التي اتخذتها المنشأة باعتبارها طرفاً مسؤولاً عن العمليات البيئية لتقييم التعرض للخطر.

٤/٩ تأثير العمليات والالتزامات البيئية على تنفيذ عملية المراجعة

تؤثر العمليات والالتزامات البيئية للمنشأة على تنفيذ عملية المراجعة الخارجية من خلال عدة جوانب منها: (السقا، ٢٠١١)

- أ- الأثر على أدلة وقرائن المراجعة المرتبطة بأرصدة الحسابات التي تتأثر بالعمليات والالتزامات البيئية.

- ب- الأثر على فهم مراقبي الحسابات للأساليب والإجراءات التي تستخدمها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية المرتبطة بمعالجة الأضرار البيئية المترتبة على أنشطة وعمليات المنشأة للحكم على مدى معقولية هذه التقديرات.

- ج- الأثر على القوائم المالية في حالات عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية من ناحية، ومتطلبات القياس والإفصاح الملزم للتأثيرات البيئية لأنشطة وعمليات المنشأة من ناحية أخرى.
- ويرى الباحث، أن الأمر يلزمه تفعيل أداء مراقب الحسابات عند تنفيذ عملية المراجعة الخاصة بالأداء البيئي للمنشأة، وذلك من خلال أداء بعض الإجراءات التالية:
- أ- الحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة لأرصدة الحسابات التي تتأثر بالأنشطة والعمليات البيئية، لمساعدته في التوصل إلى نتائج معقولة عند ممارسة أدائه المهني.
- ب- الحصول على فهم كافٍ للأساليب والطرق التي تستخدمها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية المرتبطة بالالتزامات البيئية المحتملة أو التكاليف البيئية المتوقعة اللازمة لمعالجة الأضرار البيئية المترتبة على أنشطة وعمليات المنشأة.
- ج- الحصول على تأكيدات من الإدارة بأن البيانات التي أعدت على أساسها التقديرات المحاسبية المرتبطة بالأنشطة والأحداث البيئية دقيقة وكاملة، لمساعدته في تقييم مدى ملائمة ومعقولية الافتراضات التي أعدت على أساسها هذه التقديرات، في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة، ودرجة الاتساق مع الأدلة الأخرى التي حصل عليها.
- د- تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة لمساعدته في التعرف على حالات عدم الالتزام بالقوانين البيئية التي تطبق على المنشأة محل المراجعة، والتي يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.
- هـ- التركيز على الحالات الطارئة والظروف غير العادية التي قد يواجهها عند تنفيذ عملية المراجعة، وقد يترتب عليها وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، نتيجة لعدم الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح الملزم للتأثيرات البيئية لأنشطة وعمليات المنشأة.

٥/٩ تأثير العمليات والالتزامات البيئية على تقرير عملية المراجعة

- يواجه مراقب الحسابات تحدياً كبيراً في مواجهة العمليات والالتزامات البيئية المرتبطة بأنشطة وعمليات المنشأة محل المراجعة، وتسبب حرجاً له وعارضاً من عوارض استقلاليته، لما لها من تأثير على تقرير المراجعة، حيث يتطلب ذلك تقديراً أو حكماً من جانب المراقب يعتمد على تقييم احتمالات الخسائر المرتبطة بمثل هذه العمليات والالتزامات. (البنا، ٢٠٠٢).
- ويرى الباحث أن إجراء مثل هذا التقييم من جانب مراقب الحسابات يتطلب الأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل أهمها:
- أ- احتمالات قيام وكالات أو جمعيات أو أجهزة حماية البيئة بإجراءات ما ضد المنشأة أو المراقب ذاته.
- ب- فحص طرق المنشأة في مواجهة التأثيرات البيئية السلبية.
- ج- درجة ومستوى الثقة في الخبراء العاملين في مجال فحص التأثيرات البيئية وحماية البيئة.

د- فحص إجمالي قيمة الالتزامات البيئية المحتملة واحتمالات التأمين أو التعويض عن الأضرار البيئية.

ه- التقرير عما إذا كان التعديل في تقرير المراجعة مطلوباً بشأن حالة عدم التأكد الخاصة بالعمليات البيئية أم لا.

المحور الثالث: وسائل تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية

يمكن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية عن طريق تطبيق مجموعة من الوسائل والأدوات أهمها:

١- تدخل الدولة لسن تشريعات وقوانين بيئية ملزمة تتواءم مع تزايد حجم الأضرار البيئية التي تسببها منشآت الأعمال، مع تغليظ العقوبات للمنشآت المخالفة ليصل مداها إلى حد الشطب والإيقاف.

٢- ضغوط الهيئات والمنظمات والجمعيات غير الحكومية المهتمة بشئون البيئة والمحافظة عليها لإلزام منشآت الأعمال بالإفصاح عن أدائها البيئي الإيجابي منه والسلبي أيضاً.

٣- تدخل الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المصرية ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة لإصدار معايير خاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الآثار المالية للعمليات والأنشطة البيئية من ناحية، وفحصها ومراجعتها والتقرير عن نتائجها من ناحية أخرى.

٤- ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على منشآت الأعمال لأداء دورها الإيجابي تجاه حماية البيئة، باعتبار أن المنشأة والمجتمع طرفان لعقد اجتماعي، وأن هناك علاقة موجبة بين ربحية المنشأة والأداء البيئي لها، لأن المستثمر الاخلاقي سيقوم بتقييم المنشأة، ليس على أدائها الاقتصادي والمالي فحسب، ولكن على أساس أدائها في المجال البيئي كذلك. (Stevens, 2009)

٥- الحفاظ على حياد واستقلالية مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي أو المالي للمنشأة على حد سواء، من خلال وجود الدعائم الأساسية للاستقلال وأهمها توافر الكفاءة العلمية والعملية والمهنية ذات الصلة بالعمليات والأنشطة البيئية لدى مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للمنشأة، إضافة إلى الخبرات والمهارات الأساسية في مجال المحاسبة والمراجعة المالية.

٦- كفاءة وفعالية هيكل وبيئة الرقابة الداخلية في الرقابة على نظام الإدارة البيئية للوقوف على مدى التزام المنشأة بتنفيذ التزاماتها تجاه البيئة، ومدى كفاءة النظام المحاسبي في القياس والإفصاح عن الأثر المالي للعمليات والالتزامات البيئية على القوائم المالية للمنشأة، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة دون حدوث أضرار بيئية.

- ٧- مراعاة أثر العمليات والأنشطة البيئية السلبية لأنشطة وعمليات المنشأة على قدرتها على الاستمرار، باعتباره عارضاً من عوارض الاستمرارية.
- ٨- مراعاة تأثير الأنشطة والعمليات البيئية، خاصة ما يتعلق بالجوانب المالية لها، على كفاءة وفعالية أداء الوظيفة المحاسبية (الاعتراف - القياس - العرض - الإفصاح) في منشآت الأعمال.
- ٩- مراعاة تأثير الأداء البيئي للوظيفة المحاسبية إلى جانب أدائها المالي على مراحل المراجعة بداية من قبول التكليف وتخطيط عملية المراجعة، مروراً بالتنفيذ، وانتهاءً بالتقرير عن نتائجها.
- ١٠- مراعاة تأثير الأداء البيئي لمهنة المراجعة على دعم ثقة المجتمع في المهنة والقائمين عليها، ومن ثم تعظيم الاستفادة من مخرجاتها، اعتماداً على العقد الاجتماعي الأصيل بين المراجعة والمجتمع والذي بموجبه تتعهد المراجعة بالحفاظ على موارد المجتمع من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام بما لا يضر البيئة.

المحور الرابع: مقومات تطبيق الإطار المقترح لتنفيذ دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية

يعتمد الباحث في صياغة مقومات تطبيق هذا الإطار المقترح على الاستفادة من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسات السابقة في هذا المجال، بالإضافة إلى تقديم الباحث مجموعة من المقومات المقترحة لتنفيذ دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، كمحاولة للارتقاء بمستوى الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة الخارجية في هذا المجال، ومن هذه المقومات ما يلي:

١- مقومات شخصية لتنفيذ دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي

لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للمنشأة، يجب أن تتوفر لدى المراقب مجموعة من المقومات الشخصية أهمها:

١/١ تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات

تمثل مراجعة الأداء البيئي للمنشأة حالة خاصة تضاف إلى المهمة الأساسية لمراقب الحسابات عند تكليفه بمراجعة حسابات هذه المنشأة، لذا يرى الباحث أنه يجب على مراقب الحسابات مراعاة المقومات الإضافية المطلوبة عند مراجعة الأداء البيئي للمنشأة، وذلك من خلال تدعيم كفاءته العلمية والعملية بالوسائل التالية:

أ- المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية المتعلقة بحماية البيئة، ومجالات مساهمة المنشأة في منع أو تخفيض الأخطار البيئية التي يمكن أن تحدث نتيجة أنشطتها وعملياتها المختلفة.

ب- الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة وحمايتها من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.

ج- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية التي يمكن القيام بها عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية، وكيفية الإفصاح عن نتائجها في صلب القوائم المالية، على أن يتم ذلك في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات المحاسبية الملائمة.

د- مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة، للاطلاع على أهم المستجدات التي تحدث في مجالات المحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار الناجمة عن أنشطة وعمليات منشآت الأعمال، وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة نتائجها.

٢/١ تدعيم استقلالية مراقب الحسابات

تعتبر الاستقلالية مطلباً أساسياً لأداء مهنة المراجعة، وتتمثل في النزاهة والحيادية والموضوعية، فضلاً عن الاستقلال الذهني، وأكدت كافة معايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني على ذلك، وينظر إلى الاستقلال على أنه من أهم السمات الشخصية الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات، وحجر الزاوية عند أداء مهمة المراجعة، ويمكن تدعيم استقلالية مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي من خلال الوسائل التالية: (السقا وآخرون، ٢٠٠٥)

أ- تحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات في الحصول على مجموعة القوانين الخاصة بحماية البيئة من مصادرها الأساسية، والتأكد من جهة إصدارها وتواريخ تنفيذها والتعديلات التي طرأت عليها.

ب- الحفاظ على استقلالية المراقب وفريق العمل المصاحب له، خاصة عند الاستعانة ببعض الخبراء من خارج المهنة.

ج- تلبية احتياجات كافة الأطراف المهمة بتقرير مراقب الحسابات بشأن المعلومات البيئية بنفس الدرجة من الاهتمام، وعدم التحيز لمصلحة طرف على حساب الآخر.

د- قدرة مراقب الحسابات على إعداد خطة المراجعة بنفسه وباستقلال تام، وتحديد مجالات الفحص والاختبار ومستوى المساعدة المطلوبة من الآخرين، بحيث لا يكون عرضة لتأثير الخبراء الفنيين وتفسيراتهم الفنية، وهذا يحتم على المراقب معرفته الكاملة بتحديد الآثار السلبية لعمليات المنشأة على البيئة، ومعرفة أسبابها وطرق علاجها، كي لا يتهدد الاستقلال لديه.

٣/١ تدعيم المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات

يعد مراقب الحسابات مسئولاً مسئولية مدنية عقدية تجاه موكله خاصة، وأخرى جنائية تجاه المجتمع عامة.

ويرى الباحث أن على مراقب الحسابات أداء مهمته بالكفاءة المهنية والفنية المطلوبة وبذل عناية الرجل الحريص، لتكون دليل إثبات على عدم تقصيره، ومن ثم عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب موكله أو المجتمع، وحيث أن مراجعة الأداء البيئي للمنشأة تتطلب من مراقب الحسابات الاستعانة بخبراء من تخصصات مختلفة، لذا يجب عليه الأخذ في الاعتبار مستوى الخبرة والكفاءة والمعرفة لدى هؤلاء، وأن يبذل قصاري جهده في تقديم أفضل خدماته المهنية والفنية من خلال الوسائل التالية:

أ- حصول مراقب الحسابات على المعرفة العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي للمنشأة، والمؤيدة بموجب الشهادات العلمية والعملية والمهنية من جهات معترف بها، فضلاً عن الشهادات الأكاديمية والمهنية الخاصة بمراجعة الحسابات المالية.

ب- حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه، وذلك عند الاستعانة بهم في مراجعة الأداء البيئي للمنشأة.

٢- مقومات أداء لتفعيل دور مراقب الحسابات عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي

يعتمد تفعيل دور مراقب الحسابات عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال على أداء مجموعة من الأنشطة والمهام المختلفة أهمها ما يلي:

١/٢ إعداد الخطوات التمهيدية لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة

يقوم مراقب الحسابات في هذه الخطوة بمجموعة من الترتيبات الأولية التي من شأنها المساهمة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الخاصة بالأداء البيئي للمنشأة، ومن هذه الترتيبات ما يلي:

أ- التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة، وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي.

ب- التعرف على طبيعة نشاط المنشأة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.

ج- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للمنشأة، بهدف تحديد ما إذا كانت العمليات البيئية لها يترتب عليها مخالفات نظامية وقانونية أم لا.

د- التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية للمنشأة، ومصادر الحصول عليها، لتحديد ما إذا كانت تحتوي على مواد سامة أو ضارة للبيئة أم لا، وتحديد مدى إمكانية الاستعانة بخبراء في هذا الشأن أم لا.

٢/٢ تخطيط عملية مراجعة الأداء البيئي للمنشأة

يقوم مراقب الحسابات بإعداد خطة لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة تتمثل في أداء مجموعة من الأنشطة أهمها:

أ- تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي للمنشأة

يرى الباحث أن على مراقب الحسابات أن يضع في اعتباره أن تتضمن أهداف مراجعة الأداء البيئي، كحد أدنى، تقييم مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات الصادرة لحماية البيئة، والنظر في الأحداث الطارئة التي تسبب التزامات بيئية على المنشأة، وآثارها على القوائم المالية لها.

ب- تحديد مجالات مراجعة الأداء البيئي للمنشأة

يتسع مجال مراجعة الأداء البيئي للمنشأة ليشمل فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المنشأة، تحليل الوظائف الإدارية والبيئية، معدات التشغيل، البنية الأساسية لمراقبة التلوث والتحكم فيه، والأثر على المجالات المحيطة مثل الهواء والماء والتربة وغيرها من المجالات الأخرى. (السقا، ٢٠١١)

ج- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي

يجب تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها الكفاءة المهنية واستقلالية فريق العمل، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعين، خبراء في الاقتصاد والصناعة والتلوث البيئي.

د- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل .

يجب على فريق المراجعة تعيين المواقع التي ستتم فيها عملية المراجعة، وتحاول المنشأة اخضاع كافة مواقعها للمراجعة، إلا أن هذا ليس بإمكانها، لذا يتطلب الأمر اختيار مواقع معينة لمراجعتها، ويعتمد ذلك على عدة عوامل منها عدد العاملين بالموقع، النفايات الناتجة، الأخطار المحتملة والقوانين البيئية، على أن يتم تقسيم العمل داخل الفريق حسب اختصاصات أعضائه. (منصوري، جودي، ٢٠٠٨)

هـ- وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة .

يجب على فريق المراجعة، قبل البدء في وضع خطة المراجعة، تجميع مجموعة من المعلومات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشأة من مصادر مختلفة منها ملفات المنشأة، مخططات الموقع، طبيعة العمليات الإنتاجية، تقارير المراجعة السابقة وقوانين حماية البيئة، بحيث تخدم هذه المعلومات مراقب

الحسابات في وضع خطة المراجعة، وتحديد العمليات البيئية المؤثرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بخطر الالتزام المرتبط برصيد حساب أو عملية معينة. (منصوري، رمزي، ٢٠٠٨)

٣/٢ تنفيذ عملية مراجعة الأداء البيئي للمنشأة

تختص عملية تنفيذ المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية وتوفير ضمان أو تأكيد على الالتزام بالسياسات الرقابية، بالإضافة إلى اختبارات فحص العمليات والأرصدة، وذلك من خلال أداء مراقب الحسابات مجموعة من الإجراءات التالية: (Rezaee, 2000)

أ- الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة، والأنشطة والعمليات الخاصة بالأمر البيئية، وتحديد أثرها على القوائم المالية، بالإضافة إلى معرفة نوع القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، لتقدير حجم الالتزامات البيئية المحتملة.
ب- فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للمنشأة في ضوء مجموعة من الاعتبارات التالية:

- تقدير مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة، والتي قد تتضمن معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية بسبب العمليات البيئية مثل مخاطر تكاليف الالتزامات البيئية المحتملة، ومخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.
- تقدير مدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المنشأة، والذي يختلف وفقاً لنوع المنشأة، ومستوى المخاطر التي تتعرض لها، فالمنشآت التي تعمل في قطاعات معرضة لمخاطر بيئية عالية تحتاج إلى تصميم نظام رقابة داخلية فرعي لهذا الغرض، بينما المنشآت التي يكون تعرضها للمخاطر البيئية منخفضاً يحتمل أن تكون رقابتها على العمليات البيئية جزء من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من فعالية نظام الإدارة البيئية للمنشأة، وكذلك نظام الرقابة الداخلية على الأداء البيئي لها، من خلال تقييم النظم الإدارية الخاصة بنظام إدارة المخاطر البيئية، الفحص التفصيلي لأنشطة وعمليات المنشأة للتأكد من وجود دليل على تطبيق السياسة البيئية للمنشأة، أو إجراء المقابلات الشخصية مع كافة الأطراف المهمة للتوصل إلى مؤشرات لقياس مدى كفاءة إدارة المنشأة للعمليات البيئية ومتطلبات تنفيذ قوانين حماية البيئة. (المطارنة، البشتاوي، ٢٠٠٨).

ج- فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الرقابية الداخلية المرتبطة بالعمليات البيئية، ومدى أهميتها.

د- فهم الضوابط البيئية من خلال مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للمنشأة، والاحتفاظ بنظام معلومات بيئي مناسب يسمح بإجراء مطابقات للمعلومات البيئية مع المعلومات المالية المناسبة مثل الكميات الفعلية لنفايات الإنتاج مع تكلفة التخلص منها.

٣- مقومات تقرير لتفعيل دور مراقب الحسابات عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي

يحظى تقرير مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية للمنشأة بأهمية بالغة من الوجهة التشريعية والمهنية والمجتمعية، ويتجلى ذلك واضحاً من تعدد التشريعات التي تعتبره مطلباً أساسياً، ولا يمكن الاعتماد على القوائم المالية بدونه، وكذلك سعي العديد من الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة بوضع العديد من الضوابط والإرشادات التي تهدف إلى تطوير وتحسين جودة شكل ومحتوى هذا التقرير، ولما كانت للعمليات البيئية للمنشأة تأثيرات واضحة على إعداد القوائم المالية وعرضها، ومن ثم مراجعتها، لذا يجب أن تنال الاعتبارات البيئية للمنشأة جانباً من اهتمام مراقب الحسابات في كافة مراحل عملية المراجعة من تخطيط، أداء وتنفيذ وتقرير، فمثلاً إذا ثبت للمراقب عدم التزام المنشأة بتنفيذ القوانين والتشريعات البيئية ذات الصلة، فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، ويتحفظ في رأيه بهذا الشأن، مثلما يتحفظ في حالة الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة عامة، سواء كان هذا الرأي في تقرير مستقل عن الأداء البيئي، أو ضمن التقرير النهائي لمراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية للمنشأة، (Watson, M., & Emery, A., 2004).

ويرى الباحث أن تفعيل دور مراقب الحسابات بشأن التقرير عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للمنشأة يحتاج إلى توافر مجموعة من المتطلبات أهمها:

أ- وجود قوانين وتشريعات حكومية ملزمة للإدارات في منشآت الأعمال تحتم عليها تزويد مراقب الحسابات بكافة المعلومات الخاصة بالعمليات البيئية التي قامت بها، لأن وجود مثل هذه القوانين والتشريعات يعد بمثابة الداعم والمرشد لمراقب الحسابات في أن واحد بالعناصر التي يجب أن يتضمنها تقريره عن الأداء البيئي للمنشأة.

ب- وجود معايير وإرشادات مهنية محلية ملزمة ذات علاقة مباشرة بالمحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي، تساعد في وضع الأساس لمقومات العمل المحاسبي عن العمليات البيئية للمنشأة، وكيفية إبداء مراقب الحسابات لرأيه بشأنها.

ج- وجود معرفة وإدراك عالي لدى كافة الأطراف المهتمة بأنشطة وعمليات المنشأة، من بينهم المحاسبين والمراجعين أنفسهم، بمدى أهمية المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي لها.

د- وجود إدراك عالي لدى مراقبي الحسابات تجاه أمور هامة منها:

- إن التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة يساهم في معالجة أو الحد من الأضرار البيئية لها.
- أن التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة يؤدي إلى زيادة ربحيتها، وتعظيم المنفعة الاقتصادية لها، من خلال ثقة المتعاملين معها في الوقوف على دور المنشأة في حماية البيئة والمحافظة عليها.
- إن التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة يساهم في جذب استثمارات أكثر، ومن ثم ضمان أكبر لبقائها واستمراريتها، وتجنبها المخاطر المتوقعة عن أعمالها مستقبلاً، نتيجة فرض قيود بيئية تؤدي إلى عدم السماح لها بمزاولة أنشطتها.
- إن التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة يحقق المسؤولية الاجتماعية والاخلاقية للمراجعة، باعتبارها طرف أصيل من أطراف العقد الاجتماعي بين المجتمع والمراجعة.
- هـ- وجود ضغوط مجتمعية لمنظمات وجمعيات أهلية فعالة تهتم بالمحافظة على البيئة، بحيث تمارس هذه الضغوط على الحكومات ومنشآت الأعمال والهيئات المهنية للمحاسبة والمراجعة، لتدعيم تطبيق النصوص القانونية والمهنية والاخلاقية، لإلزام المنشآت بالإفصاح عن معلومات الأداء البيئي لها من ناحية، ومراقبي الحسابات بإبداء الرأي الفني المحايد عنها لإضفاء الثقة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات من ناحية أخرى.
- وجود اقتناع من الإدارة إلى أن تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي للمنشأة يعد إخلاءً لمسئوليتها تجاه المساهمين، بل إخلاءً لمسؤولية المنشأة ذاتها تجاه المجتمع كافة.
- وأخيراً، يؤكد الباحث على أن تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية لازالت تكتنفه بعض العقبات، بل يحيط به الغموض من كل جانب وتثار التساؤلات حول شكل ومحتوى هذا التقرير، ومنها كيفية التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة من ناحية، والعناصر التي يمكن أن يتضمنها هذا التقرير من ناحية أخرى، كما يؤيد الباحث أن يكون إبداء مراقب الحسابات لرأيه عن الأداء البيئي للمنشأة من خلال تطبيق أحد الأسلوبين التاليين:
- **الأسلوب الأول:** إبداء مراقب الحسابات رأيه عن الأداء البيئي للمنشأة ضمن التقرير النهائي عن المنشأة.
- **الأسلوب الثاني:** إبداء مراقب الحسابات رأيه عن الأداء البيئي للمنشأة ضمن تقرير مستقل عن الأداء البيئي.
- ويفضل الباحث تطبيق الأسلوب الأول الذي يتضمن إبداء مراقب الحسابات رأيه عن الأداء البيئي للمنشأة ضمن التقرير السنوي النهائي عن القوائم المالية وإيضاحاتها، على أن يتضمن هذا التقرير رأي المراقب عن العناصر البيئية التالية ضمن فقراته، والتي يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم (١)

العناصر البيئية وفقرات التقرير التي يتم الإفصاح فيها

م	العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي	الفقرات التي يتم الإفصاح فيها
١	مدي التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات والنظم البيئية.	المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
٢	مدي كفاية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم والتقارير المالية والبيئية والإيضاحات المتممة لها.	مسئولية مراقب الحسابات
٣	مدي كفاءة نظم الرقابة الداخلية على تنفيذ الالتزامات البيئية.	مسئولية مراقب الحسابات
٤	مدي كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة التي تقوم بها المنشأة لحماية البيئة.	مسئولية مراقب الحسابات
٥	قدرة المنشأة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزام البيئي.	مسئولية الإدارة - الاستمرارية

ويستند اختيار الباحث للأسلوب الأول لعدة أسباب منها ما يلي:

أ- رغبة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، خاصة المجتمع، في إضافة قيمة للمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات، من خلال توفير معلومات عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة والنظم البيئية التي تقوم بها المنشأة للحفاظ على البيئة.

ب- حاجة متخذي القرارات، خاصة الملاك، المستثمرين، وأصحاب التمويل والدائنين إلى تدعيم ثقتهم في قدرة المنشأة على البقاء والاستمرارية، وعدم تعرضها لمخاطر توقف النشاط بسبب المخالفات البيئية.

ج- تدعيم الثقة والمساهمة الإيجابية والتأثير الفعال لشكل ومحتوى التقرير الحالي لمراقب الحسابات، خاصة في ظل تصاعد المخاطر البيئية التي تسببها أنشطة وعمليات منشآت الأعمال من ناحية، وتزايد حدة الأزمات المالية والاقتصادية المحلية والعالمية من ناحية أخرى.

د- ملائمة بعض المفاهيم والمعايير والإرشادات الخاصة بالمراجعة المالية لقيام مراقب الحسابات بمراجعة الأداء البيئي إلى جانب المراجعة المالية، كاستقلالية، فحص وتقييم بيئة الرقابة، الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة لإبداء الرأي وغيرها من المفاهيم والمعايير التي تمثل مقومات أساسية لمراقب الحسابات لأداء المراجعة المالية والبيئية على السواء، وإن كانت الأخيرة يلزمها توافر بعض المهارات والخبرات الإضافية كما أشار الباحث سابقاً.

هـ- أهمية الإفصاح عن رأي مراقب الحسابات عن الأداء البيئي إلى جانب الأداء المالي في التقرير النهائي كوحدة واحدة، باعتبار أن هذا التقرير يطلع عليه كافة الأطراف المهتمة بخدمات المراجعة

ومصدر ثقتها، بخلاف التقرير عن الأداء البيئي في تقرير مستقل يكون محل اهتمام أطراف بعينها دون الأخرى، هذا بالإضافة إلى الآثار المالية والمحاسبية للأنشطة والعمليات البيئية على القوائم والتقارير المالية للمنشأة بصفة عامة.

يخلص الباحث إلى إمكانية تلخيص المقومات الأساسية لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

المحاور الأساسية لكل مقوم

م	المقومات الأساسية	المحاور الأساسية لكل مقوم
١	مقومات شخصية	١/١ تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات.
		٢/١ تدعيم استقلالية مراقب الحسابات.
		٣/١ تدعيم المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات.
٢	مقومات الأداء	١/٢ إعداد الخطوات التمهيدية لمراجعة الأداء البيئي.
		٢/٢ تخطيط مراجعة الأداء البيئي.
		٣/٢ تنفيذ مراجعة الأداء البيئي.
٣	مقومات التقرير	١/٣ التقرير عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية.
		٢/٣ التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للمنشأة.
		٣/٣ التقرير عن مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية.
		٤/٣ التقرير عن مدى كفاية الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها.
		٥/٣ التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزامات البيئية.

جدول رقم (٣)

المتطلبات الأساسية لتطبيق كل محور

المتطلبات الأساسية لتطبيق كل محور	
١/١/١	المعرفة الكافية بالسياسات والإجراءات الإدارية والقوانين ذات الصلة بالبيئة.
٢/١/١	الاستعانة بمساعدين ذوي الخبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
٣/١/١	فهم طبيعة المعالجات المحاسبية المرتبطة بالعمليات البيئية والتقرير عن نتائجها.
٤/١/١	المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة عن المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي.
١/٢/١	تحسين قدراته المهنية في الحصول على كافة القوانين والتشريعات البيئية من مصادرها الأساسية.
٢/٢/١	تحسين قدراته العلمية والعملية له ولفريق العمل المصاحب له.
٣/٢/١	تلبية احتياجات كافة الأطراف المستفيدة بنفس درجة الاهتمام وبشكل متوازن.

المتطلبات الأساسية لتطبيق كل محور	
٤/٢/١	القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه، وتحديد مجالات الفحص ومستوى المساعدة من الآخرين.
١/٣/١	الحصول على المعرفة العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي والمؤيدة بموجب شهادات علمية ومهنية لجهات معترف بها، فضلاً عن الشهادات المهنية الخاصة بالمراجعة المالية. الحصول على شهادات مؤيدة لخبرة وكفاءة مساعديه في المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي.
٢/٣/١	
١/١/٢	التعرف على طبيعة نشاط المنشأة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.
٢/١/٢	التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية المرتبطة بالمنشأة.
٣/١/٢	التأكد من دعم الإدارة العليا وتحملها المسؤولية الكاملة عن الأداء البيئي للمنشأة.
٤/١/٢	التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية للمنشأة وآثارها البيئية.
١/٢/٢	تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي.
٢/٢/٢	تحديد مجال ونطاق مراجعة الأداء البيئي.
٣/٢/٢	تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي وتقسيم العمل حسب اختصاصات الفريق.
٤/٢/٢	وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة.
١/٣/٢	تحديد أثر العمليات البيئية على القوائم المالية وتقدير حجم الالتزامات البيئية المحتملة.
٢/٣/٢	فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها.
٣/٣/٢	فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الداخلية للعمليات البيئية.
٤/٣/٢	فهم الضوابط الرقابية البيئية من خلال مراقبة التزام الإدارة بالسياسة البيئية للمنشأة.
١/١/٣	وجود تشريعات وقوانين حكومية ملزمة لإدارة المنشأة تحتم عليها تزويد مراقب الحسابات بكافة المعلومات المرتبطة بالأنشطة والعمليات البيئية التي قامت بها.
١/٢/٣	وجود إدراك عالي لدى كافة الأطراف المهمة بأنشطة عمليات المنشأة بأهمية التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والسياسات الخاصة بتنفيذ العمليات والأنشطة البيئية.
١/٣/٣	وجود معايير وإرشادات مهنية محلية ملزمة ذات علاقة بالمحاسبة والمراجعة للتقرير عن مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية.
١/٤/٣	وجود ضغوط مجتمعية لمنظمات وجمعيات أهلية فعالة ذات علاقة بالبيئة للضغط على الحكومات ومنشآت الأعمال والمنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة للاهتمام بالعمليات والأنشطة البيئية والإفصاح والتقرير عنها ومراجعة نتائجها.
١/٥/٣	وجود إدراك عالي لدى مراقبي الحسابات بأن التزام المنشأة بالأنشطة والعمليات البيئية والقياس والإفصاح المحاسبي لها، ومن ثم التقرير عن نتائج مراجعتها، سيؤدي إلى زيادة ربحيتها وإضافة قيمة لها، ومن ثم قدرتها على الاستمرارية.

٤ - الدراسة الميدانية

١/٤ تصميم الدراسة الميدانية

يتم تصميم الدراسة الميدانية من خلال تناول النقاط التالية:

١/١/٤ تحديد مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة مراقبي الحسابات الحاصلين على عضوية وزمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وفقاً لآخر إحصاء للجمعية الصادر في مايو ٢٠١٤ والبالغ عددهم ٤٢٧ عضواً (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، ٢٠١٤)، واختار الباحث عينة البحث لتقتصر على مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر، وقام بتوزيع (١٠٠) قائمة استقصاء بشكل متساوي، ويوضح الجدول التالي أسماء هذه المكاتب وعدد قوائم الاستقصاء الموزعة على كل منهم وإجمالي القوائم الموزعة .

جدول رقم (٤)

أسماء مكاتب المحاسبة والمراجعة وعدد القوائم الموزعة

م	اسم المكتب	عدد القوائم الموزعة
١	فريد منصور (يمثل مكتب برايس ووترهاوس وكوبر)	١٠
٢	د. عبد العزيز حجازي (يمثل مكتب ديلويت توتش)	١٠
٣	مجدي كامل صالح (يمثل مكتب ديلويت توتش)	١٠
٤	عماد حافظ راغب (يمثل مكتب أرنتس انديانج ويونج)	١٠
٥	حازم حسن (يمثل مكتب K.P.M.G)	١٠
٦	مصطفى شوقي (يمثل مكتب مزارز)	١٠
٧	حسام محمد هلال (يمثل مكتب جرانت ثورنتون)	١٠
٨	مجدي حشيش (يمثل مكتب المحاسبون القانونيون العرب)	١٠
٩	نصر أبو العباس	١٠
١٠	وحيد عبد الغفار (يمثل مكتب بيكار أنتلي)	١٠
	إجمالي القوائم الموزعة	١٠٠

ويرجع اختيار الباحث لهذه العينة للأسباب التالية :

- ١- توافر الكفاءات العلمية والعملية والمهنية في أعضاء فريق المراجعة في مثل هذه المكاتب المشار إليها بالجدول السابق، بالإضافة إلى وجود إدراك عالي لديهم على أن مراجعة الأداء البيئي للشركة والتقرير عنها سيؤدي إلى إضافة قيمة لها وزيادة ربحيتها، ومن ثم قدرتها على الإستمرارية .
- ٢- تركيز عملية المراجعة في مثل هذه المكاتب على مراجعة حسابات شركات المساهمة، خاصة المقيدة بسوق الأوراق المالية، والتي تمثل قطاعات مختلفة، منها قطاع الصناعة، البتروكيماويات، الاتصالات، البترول والفحم والمناجم وغيرها من القطاعات التي ترتبط أنشطتها وعملياتها وخدماتها إرتباطا وثيقا ومباشرا بالآثار السلبية والأضرار البيئية.
- ٣- أن مراجعة الأداء البيئي والتقرير عنه في مثل هذه المكاتب سيحقق لها عدة منافع اقتصادية واجتماعية منها كسب ثقة واحترام المجتمع لها من ناحية، ومن ثم زيادة الإقبال على خدماتها وزيادة ربحيتها من ناحية أخرى، خاصة وأن الباحث قد أطلع على تقارير متنوعة لمراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة المشار إليها سلفاً عن بعض الشركات المساهمة لقطاعات مختلفة ذات صلة مباشرة بالبيئة .

هذا، وقد قام الباحث بفحص القوائم المستردة والبالغ عددها (٨٣) قائمة، وتم استبعاد (١١) منها لعدم كفاية الإجابات، فأصبحت القوائم الصحيحة (٧٢) قائمة (٨٣ - ١١)، فبلغت نسبة القوائم الصحيحة إلى المستردة $\left(100 \times \frac{72}{83}\right) = 86,75\%$ ، وهي التي يتم إجراء التحليل الإحصائي لها.

٢/١/٤ تصميم قائمة الاستقصاء واختبار ثباتها ومصداقيتها

تم تصميم القائمة وصياغة فقراتها اعتماداً على فروض البحث والدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة، وتم تقسيم القائمة لتشمل قسمين هما:

القسم الأول

يتضمن مجموعة من الأسئلة حول السمات المهنية لأفراد العينة (البيانات العامة) وتشمل المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المؤهل المهني، المركز الوظيفي في مكتب المراجعة وغيرها من المعلومات التي وردت بالقائمة (ملحق البحث)

القسم الثاني

يتضمن أسئلة البحث الموجهة إلى أفراد العينة من خلال فقرات الاستقصاء للوقوف على الوضع الحالي لدور مراقبي الحسابات تجاه مراجعة الأداء البيئي في منشآت الاعمال المصرية من ناحية، وتحديد مدى مساهمة الإطار المقترح في تفعيل هذا الدور من ناحية أخرى .

ولاختبار فروض البحث، فقد تم تصميم القائمة بأسلوب تحديد السؤال المطلوب الإجابة عنه، وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة له على مقياس ليكرت ذو الخمس درجات، وذلك على النحو التالي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
الترميز	٥	٤	٣	٢	١
الوزن النسبي	١٠٠ %	٨٠ %	٦٠ %	٤٠ %	٢٠ %

وتطلعاً من الباحث إلى نسبة أعلى من الموافقة يتم عندها قبول الفرض أو رفضه، فقد اعتمد الباحث المتوسط الحسابي الافتراضي (٣,٥) أي بنسبة (٧٠ %) وهو ما يزيد عن المتوسط الحسابي الطبيعي (٣) بنسبة (٦٠ %) ، ولاختبار مصداقية فقرات الاستقصاء والتأكد من قدرتها على تغطية فروض البحث، تم الاعتماد على اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستقصاء وقياس مصداقيتها. واعتمد الباحث نسبة مصداقية عالية تبدأ من (٧٠ %) فأكثر، لكل فرض من فروض البحث ولجميع فقرات الاستقصاء، ويوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها من تطبيق اختبار ألفا كرونباخ .

جدول رقم (٥)

معاملات الثبات لفروض البحث وفقرات الاستقصاء باستخدام ألفا كرونباخ

م	فروض البحث	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
١	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .	١٠	٠,٨٤٧
٢	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .	١٣	٠,٨٩٥
٣	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إيداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .	٥	٠,٧٤٣
	الإجمالي	٢٨	٠,٨٢٨

المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب .

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الثبات في معامل ألفا كرونباخ لإجمالي فقرات فروض البحث (٨٢,٨ %) تزيد عن النسبة الافتراضية المعتمدة (٧٠ %)، حيث أنها تتراوح بين (٨٩,٥ %) كحد أقصى بالنسبة لفقرات الفرض الثاني، و (٧٤,٣ %) لفقرات الفرض الثالث كحد أدنى، وهذه نسبة عالية تؤكد

على وجود ثبات عالي ومصادقية في أداة الدراسة، ومن ثم الاعتماد عليها في تحليل النتائج واختبار الفروض.

٣/١/٤ الأساليب والأدوات الإحصائية المطبقة

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (شاكور، ٢٠٠٥) ومنها:

١- حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على السمات المهنية لمفردات العينة، وتحديد استجابات أفرادها تجاه المحاور الرئيسية التي تتضمنها فقرات الاستقصاء.

٢- المتوسط الحسابي لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد العينة عن كل فقرة من الفقرات، مع العلم بأنه يفيد كذلك في ترتيب الفقرات وفقاً لأعلى متوسط حسابي وتحديد درجة الموافقة لكل فقرة.

٣- الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد العينة لكل فقرة من الفقرات ولكل فرض من الفروض عن متوسطها الحسابي، ومن ثم قياس درجة تشتتها، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها، وكلما اقتربت من الواحد الصحيح فيعني ذلك عدم تركيز الاستجابات وزيادة تشتتها.

٤- اختبار ألفا كرونباخ لقياس درجة ثبات ومصادقية فقرات الاستقصاء، وقد بلغت النسبة (٨٢,٨%) كما وضحاها جدول رقم (٥).

٥- اختبار T لمتوسط عينة واحدة One Sample T test لتحليل فقرات الاستقصاء واختبار فروض البحث، بحيث تكون الفقرة إيجابية (أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواها) عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (١,٩٨) عند مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجة حرية (١١٦)، أو عندما يكون مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي الإجمالي ٧٠% فأكثر، حينئذ يُقبل الفرض البديل، وتكون الفقرة سلبية (أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها) إذا حدث عكس ما سبق، وبالتالي يُقبل الفرض العدم.

٦- اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

٢/٤ تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض.

١/٢/٤ تحليل نتائج السمات المهنية لعينة الدراسة.

جدول رقم (٦)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للسمات المهنية لعينة الدراسة

م	السمات المهنية	الفئات	التكرارات	النسب المئوية	الترتيب
١	المؤهل العلمي	بكالوريوس	١٥	%٢٠,٨	٢
		ماجستير	٤٥	%٦٢,٥	١
		دكتوراه	١٢	%١٦,٧	٣
		الإجمالي	٧٢	%١٠٠	
٢	عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة شركات المساهمة	أقل من ٥ سنوات	٢	%٢,٨	٤
		٥ - ١٠ سنوات	١٠	%١٣,٩	٣
		١١ - ١٥ سنة	١٥	%٢٠,٨	٢
		أكثر من ١٥ سنة	٤٥	%٦٢,٥	١
		الإجمالي	٧٢	%١٠٠	
٣	المؤهل المهني	زميل جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين	٦	%٨,٣	٤
		زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	١٨	%٢٥	٢
		عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	٣٦	%٥٠	١
		محاسب يسجل المحاسبين والمراجعين	١٢	%١٦,٧	٣
		الإجمالي	٧٢	%١٠٠	
٤	المركز الوظيفي في مكتب المراجعة.	صاحب مكتب أو شريك	٢	%٢,٨	٤
		مدير مراجعة	٦	%٨,٣	٣
		مراجع	٥٤	%٧٥	١
		مراجع أول	١٠	%١٣,٩	٢
		الإجمالي	٧٢	%١٠٠	
٥	عدد المشاركات في مؤتمرات أو ندوات أو دورات تدريبية بشأن مراجعة الأداء البيئي لمنشآت الأعمال المصرية.	أقل من ٥	٥٤	%٧٥	١
		٥ فأكثر	١٦	%٢٢,٢	٢
		لا يوجد	٢	%٢,٨	٣

	الإجمالي		٧٢	١٠٠%	
٦	هل توجد لائحة واضحة أو نص قانوني أو معيار مهني يساهم في تحديد دور مراقب الحسابات في مراجعة الأداء البيئي للشركة ؟	نعم لا	٦ ٦٦	٨,٣% ٩١,٧%	٢ ١
	الإجمالي		٧٢	١٠٠%	

*المصدر: من إعداد الباحث في ضوء البيانات المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق مجموعة من النتائج أهمها :

١- أن توزيع مفردات عينة البحث لمراقبي الحسابات حسب المؤهل العلمي يشير إلى أن حملة الماجستير يمثلون نسبة (٦٢,٥%)، يليهم حملة البكالوريوس بنسبة (٢٠,٨%)، وأخيرا حملة الدكتوراه بنسبة (١٦,٧%)، وهذا يدل على توافر الكفاءات العلمية في مفردات عينة الدراسة والتي تؤهلهم للإجابة بدقة وإدراك عالي على فقرات الاستقصاء .

٢- أن توزيع مفردات عينة البحث حسب متوسط عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة حسابات وميزانيات شركات المساهمة يشير إلى أن أعلى نسبة (٦٢,٥%) تحوز عليها الفئة التي لديها خبرة أكثر من ١٥ سنة، تليها الفئة التي لديها خبرة عملية تتراوح بين (١١ - ١٥) سنة وذلك بنسبة (٢٠,٨%)، ثم تأتي الفئة التي تتراوح خبرتها من (٥ - ١٠) سنوات في المرتبة الثالثة بنسبة (١٣,٩%)، وأخيرا تكون الفئة التي لديها خبرة أقل من ٥ سنوات بنسبة (٢,٨%)، وهذا يوضح أن أكثر من نسبة ٨٣% من إجمالي مفردات العينة لديه خبرة عملية في مراجعة حسابات شركات مساهمة تتراوح بين ١١ سنة و ١٥ فأكثر، وهذا يعكس مدى قدرتهم على فهم واستيعاب موضوع البحث وإدراك دورهم المأمول في مراجعة الأداء البيئي للشركة .

٣- أن توزيع مفردات عينة البحث حسب المؤهل المهني يشير إلى أن الحاصلين على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية يمثلون نسبة (٥٠%)، والحاصلين على زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بنسبة (٢٥%)، بينما المسجلين كمحاسبين بسجل المحاسبين والمراجعين يمثلون نسبة (١٦,٧%)، وأخيرا الحاصلين على زمالة جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية بنسبة (٨,٣%)، وذلك من إجمالي مفردات العينة، مما يؤكد على مدى اهتمام مفردات العينة للحصول على الشهادات أو المؤهلات المهنية إلى جانب المؤهلات الأكاديمية، وهذا يضيف على إجابات المستقصى منهم ثقة ومصداقية .

٤- أن توزيع مفردات عينة البحث حسب المركز الوظيفي داخل مكاتب المراجعة يشير إلى أن المراجعين بالمكاتب يمثلون نسبة (٧٥%)، يليهم المراجعين الأول بنسبة (١٣،٩%)، ثم مدير المراجعة بنسبة (٨،٣%)، وأخيرا أصحاب المكاتب والشركاء بنسبة (٢،٨%) من إجمالي مفردات عينة البحث، وهذا يدل على أن أكثر من (٩٣%) من أفراد العينة يمارسون مهنة المراجعة بشركات المساهمة ممارسة فعلية . مما يثري نتائج البحث، ويزيد من إمكانية الاعتماد عليها والثقة فيها .

٥- أن توزيع مفردات العينة حسب عدد المشاركات في مؤتمرات أو ندوات أو دورات تدريبية في مجال مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية يشير إلى أن ما نسبته (٩٧،٢%) شاركوا فيها بعدد يتراوح بين واحدة وخمسة فأكثر، الأمر الذي يشير إلى الاهتمام المتزايد من مكاتب المحاسبة والمراجعة في هذا الجانب لدعم وتحسين كفاءة أداء المراجعين والعمل باستمرار على تطوير أدائهم بشأن مراجعة الأداء البيئي، من خلال الإطلاع على أحداث التطورات في هذا الجانب، وهذا ما يعزز نتائج تحليل إجابات مفردات العينة .

٦- أن (٩١،٧%) من مفردات العينة أفصحوا عن عدم وجود لائحة واضحة أو نص قانوني أو معيار مهني يساهم في تحديد دور مراقب الحسابات في مراجعة الاداء البيئي، وهذه نسبة كبيرة تؤكد عدم الاهتمام بموضوع مراجعة الأداء البيئي، ولعل ذلك يرجع من وجهة نظر الباحث إلى أن مراجعة الأداء البيئي وكذلك الإفصاح عن الأداء البيئي لازالا طوعين (اختياريين) وحسب رغبة الشركات، ولم يأخذا بعد صفة الإلزام، وهذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن هذه النسبة تشير إلى انخفاض الوعي البيئي لدى الشركات وضعف الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في تبني هذا النوع من المراجعة، وربما يرجع ذلك بالنسبة للمراجعين إلى عدم وجود معايير أو إرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي، وكذلك إلى صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والمنافع البيئية، وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها .

٢/٢/٤ تحليل النتائج واختبار فروض البحث

تضمن القسم الثاني من قائمة الاستقصاء الفقرات المتعلقة بموضوع البحث لاختبار فروضه، أوضحت التحليلات بعد استخدام الأساليب الإحصائية مجموعة من النتائج أهمها :

١/٢/٢/٤ تحليل واختبار نتائج الفرض الأول

ينص هذا الفرض على "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"

جدول رقم (٧)

العلاقة بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة .	٣,٥٧	٠,٦٧٩	%٧١,٤	١٠
٢	الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.	٤,٦٧	٠,٤٧٣	%٩٣,٤	٢
٣	فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها .	٣,٨٠	٠,٧١٤	%٧٦	٩
٤	مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة والمحاسبة عنها ومراجعة عملياتها.	٤,٨٥	٠,٣٦٢	%٩٦,٩٢	١
٥	تحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات في الحصول على مجموعة القوانين الخاصة بحماية البيئة من مصادرها الأساسية.	٤,٠٣	٠,٨٥٠	%٨٠,٦٧	٦
٦	الحفاظ على استقلالية المراقب وفريق العمل المصاحب له، خاصة عند الاستعانة ببعض الخبراء من خارج المهنة .	٤,١٥	١,٢٩٧	%٨٣,٠٨	٤
٧	تلبية احتياجات كافة الأطراف المهتمة بتقرير مراقب الحسابات بشأن المعلومات البيئية بنفس الدرجة من الاهتمام ودون تحيز .	٤,٠٠	٠,٨٣٠	%٨٠	٧
٨	القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه وباستقلال تام، وتحديد مجالات الفحص والاختبار ومستوى المساعدة المطلوبة من الآخرين.	٤,٤٢	٠,٤٩٥	%٨٨,٣٨	٣
٩	حصول مراقب الحسابات على المعرفة العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي للشركة والمؤيدة بموجب الشهادات العلمية والعملية والمهنية من جهات معترف بها.	٤,١٢	٠,٨٠٣	%٨٢,٣٨	٥
١٠	حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة .	٣,٩٠	٠,٨٦٠	%٧٨,٠٥	٨
	المتوسط العام الإجمالي	٤,١٥	٠,٦١٩	%٨٣,٠٣	

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق مجموعة من النتائج أهمها :

- ١- أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي (٤,١٥) وهو يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣,٥)، وهذا يدل على ارتفاع نسبة استجابة أفراد العينة لفقرات هذا الفرض وموافقته على محتواها، وتأكيداً لذلك جاء الوزن النسبي في المتوسط العام

الإجمالي لجميع الفقرات مساوياً (٨٣,٠٣%) وهو يفوق الوزن النسبي الافتراضي للبحث (٧٠%)، وهذا يؤكد على وجود علاقة إيجابية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

٢- أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي (٠,٦١٩) مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وإنخفاض درجة تشتتها، وهذا يحقق الاستجابة المرجوة والموافقة المأمولة لمحتوى فقرات هذا الفرض، وعلى مستوى الفقرات، جاءت الفقرة السادسة لتحمل أعلى درجة تشتت (١,٢٩٧)، بينما كانت أقل درجة تشتت للفقرة الرابعة (٠,٣٦٢).

٣- أن ترتيب الفقرات تم على أساس الوزن النسبي لكل فقرة، فجأت الفقرة الرابعة في المقدمة وعنوانها " مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئية وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها "، وهي نفس الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي (٤,٨٥)، وأقل انحراف معياري (٠,٣٦٢) .

٤- أن جميع أفراد العينة قد وافقوا على جميع فقرات هذا الفرض، وأن درجة الموافقة تتراوح بين موافق وموافق تماماً، فالفقرات أرقام (١٠,٣,١) حصلت على درجة موافق بمتوسطات حسابية (٣,٩٠,٣,٨٠,٣,٥٧) على التوالي، وهي تزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣,٥)، والتي يتطلع إليها الباحث كمقياس للموافقة يتم على أساسه قبول الفرض أو رفضه، وجاءت الفقرات أرقام (٩,٨,٧,٦,٥,٤,٢) لتحصل على درجة موافق تماماً بمتوسطات حسابية (٤,١٢,٤,٤٢,٤,٠٠,٤,١٥,٤,٠٣,٤,٨٥,٤,٦٧) وهذا في مجمله يؤكد أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على محتوى فقرات هذا الفرض جميعها، وإن اختلفوا في ترتيب أهميتها، مما يحقق العلاقة الإيجابية بين وسائل تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

٥- لاختبار قبول الفرض الأول أو رفضه باستخدام One Sample T.test.

يوضح الجدول التالي النتائج التالية :

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار قبول الفرض الأول

الفرض	T. المحسوبة	T. الجدولية	مستوى الدلالة SIG	النتيجة
الفرض الأول □	٥٨,٤٤٦	١,٩٨	٠,٠٠٠	رفض

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T. المحسوبة < قيمة T. الجدولية، وأن مستوى الدلالة $SIG > 0,005$ ، ولذا تم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يدل على وجود علاقة إيجابية

ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وذلك عند متوسط حسابي إجمالي (٤,١٥) ووزن نسبي إجمالي (٨٣,٠٣%) .

٢/٢/٢/٤ تحليل واختبار نتائج الفرض الثاني

ينص هذا الفرض على "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"

جدول رقم (٩)

العلاقة بين تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.	٤,٧٦	٠,٤٢٣	%٩٥,٣٨	١
٢	التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي للشركة، وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي.	٤,٦٧	٠,٤٧٣	%٩٣,٣٣	٢
٣	التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة.	٤,٥٨	٠,٤٩٥	%٩١,٦٢	٣
٤	التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية ومصادر الحصول عليها.	٤,٥٤	٠,٤٥١	%٩٠,٨٩	٤
٥	تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي للشركة.	٤,٣٢	٠,٤٦٧	%٨٦,٣٢	٥
٦	تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة.	٤,٢٤	٠,٤٢٩	%٨٤,٧٩	٦
٧	تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة.	٤,١٦	٠,٣٧٠	%٨٣,٠٨	٧
٨	تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل.	٤,١٥	٠,٥٤٦	%٨٢,٩١	٨
٩	وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للشركة.	٤,١٢	٠,٦٨٩	%٨٢,٤٤	٩
١٠	الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية.	٤,٠٨	٠,٧٩٤	%٨١,٥٤	١٠
١١	فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى.	٤,٠٧	٠,٩٤٧	%٨١,٤٣	١١
١٢	فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الرقابية الداخلية المرتبطة بالعمليات البيئية.	٤,٠٢	٠,٩٠٨	%٨٠,٤٩	١٢
١٣	فهم الضوابط البيئية من خلال مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للشركة.	٣,٩٠	٠,٨٦٠	%٧٨,٠٥	١٣
	المتوسط العام الإجمالي	٤,٢٨	٠,٦٠٤	%٨٥,٥٦	

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرض الثاني يساوي (٤,٢٨) وهو يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣,٥)، وهذا يدل على ارتفاع استجابات أفراد العينة لمحتوى كل فقرة من الفقرات وزيادة درجة الموافقة عليها، وفي هذا تأكيد على وجود علاقة إيجابية بين وسائل تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية.
- ٢- أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي (٠,٦٠٤)، وهذا يوضح تقارب استجابات أفراد العينة لكل فقرة من الفقرات من متوسطها الحسابي، بالإضافة إلى تركزها وقلة تشتتها، وعلى مستوى الفقرات، فكانت أعلى درجة تشتت للفقرة رقم (١١) بانحراف معياري (٠,٩٤٧)، وأقل درجة تشتت للفقرة رقم (٧) بانحراف معياري (٠,٣٧٠).
- ٣- أن المتوسط العام الإجمالي للوزن النسبي لجميع فقرات الفرض الثاني يساوي (٨٥,٥٦%) وهو يزيد عن الوزن النسبي الافتراضي للبحث (٧٠%)، وذلك على مستوى كل فقرة على حده، وعلى مستوى جميع الفقرات، وأن الفقرة رقم (١) تمثل أعلى وزن نسبي (٩٥,٣٨%)، والفقرة رقم (١٣) أقل وزن نسبي (٧٨,٠٥%)، وهو يزيد عن الوزن النسبي الافتراضي (٧٠%) في جميع حالاته، وهذا يؤكد على ضرورة تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات لتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي، من خلال ما تتطلبه التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام منشآت الأعمال بنشاطاتها المختلفة من برامج وخطط خاصة لمراجعتها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات الخاصة بها، وما تحتاجه من أدلة موضوعية ومعالجات محاسبية خاصة بها.
- ٤- أن جميع أفراد العينة وافقوا على محتوى فقرات هذا الفرض وبدرجة عالية تصل إلى الموافقة المطلقة في أغلب فقراتها (١٢-١) وإلى درجة موافق كما في الفقرة رقم (١٣)، وهذه الفقرات جميعها (١٣-١) تزيد عن درجة الموافقة التي يقبلها الباحث (٣,٥) لكل فقرة وبوزن نسبي ٧٠% (٥÷٣,٥) كمقياس للموافقة يتم على أساسه قبول الفقرة أو رفضها، ومن ثم قبول الفرض أم لا.
- ٥- لاختبار قبول الفرض الثاني أو رفضه باستخدام One Sample T-test يوضح الجدول التالي النتائج التالية :

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار قبول الفرض الثاني

الفرض	T. المحسوبة	T. الجدولية	مستوى الدلالة SIG	النتيجة
الثاني	٢٣,٩٩٨	١,٩٨	٠,٠٠٠	رفض

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الباحث

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T. المحسوبة < قيمة T. الجدولية و أن مستوى الدلالة SIG > ٠,٠٥ مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، ومن ثم تم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، وذلك عند متوسط حسابي إجمالي (٤,٢٨) ووزن نسبي إجمالي (٨٥,٥٦%).

٣/٢/٢/٤ تحليل واختبار نتائج الفرض الثالث

ينص هذا الفرض على "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"

جدول رقم (١١)

العلاقة بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية	٤,٧٧	٠,٤٢٣	%٩٥,٣٨	١
٢	التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة .	٤,٢٤	٠,٤٢٩	%٨٤,٧٩	٤
٣	التقرير عن مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية للشركة .	٤,٥٩	٠,٤٩٤	%٩١,٧٩	٢
٤	التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها .	٤,٥٨	٠,٤٩٥	%٩١,٦٢	٣
٥	التقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزامات البيئية.	٤,٠٥	٤٠١,٠١	%٨١,٠٣	٥
	المتوسط العام الإجمالي	٤,٤٥	٠,٦٤٨	%٨٨,٩٢	

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق مجموعة من النتائج أهمها :

١- أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرض الثالث يساوي (٤,٤٥)، وهو يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣,٥)، حتى على مستوى الفقرة الواحدة، فقد جاءت الفقرة رقم (٥) وهي أقل متوسط حسابي (٤,٠٥) لتتفوق على المتوسط الافتراضي للبحث، وهذا يؤكد على وجود علاقة إيجابية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي، وتأكيداً لذلك جاء المتوسط العام الإجمالي للوزن النسبي (٨٨,٩٢%) وهو يتفوق على الوزن النسبي الافتراضي للبحث (٧٠%)، مما يدل على ارتفاع استجابة أفراد العينة لمحتوى فقرات هذا الفرض، وزيادة درجة الموافقة عليها .

- ٢- أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي (٠,٦٤٨)، وهذا يدل على ارتفاع استجابات أفراد العينة لهذه الفقرات وتقاربها وانخفاض درجة تشتتها .
- ٣- أن ترتيب الفقرات جاء على أساس الوزن النسبي لكل فقرة، فجأت الفقرة رقم (١) في المرتبة الأولى بوزن نسبي (٩٥,٣٨%) لتؤكد أن التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية وسيلة وأداة هامة في تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات بهدف تفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وعلى مستوى بقية الفقرات، فقد جاءت الفقرة رقم (٥) لتحصل على أقل وزن نسبي (٨١,٣%)، وهي تزيد عن الوزن النسبي الافتراضي (٧٠%)، وهذا يؤكد على قبول محتوى جميع فقرات هذا الفرض وبنسبة تتراوح بين (٩٥,٣٨%) كحد أقصى و(٨١,٠٣%) كحد أدنى .
- ٤- أن جميع أفراد العينة وافقوا على محتوى جميع الفقرات بدرجة مرتفعة تصل إلى حد الموافقة المطلقة، فهي تتراوح بين (٤,٧٧) كحد أقصى و(٤,٠٥) كحد أدنى، وهي تزيد عن درجة الموافقة التي يقبلها الباحث (٣,٥) لقبول أو رفض محتوى الفقرة أو جميع الفقرات، ومن ثم قبول الفرض أو رفضه.
- ٥- لاختبار قبول الفرض الثالث أو رفضه باستخدام One Sample T-test يوضح الجدول التالي النتائج التالية :

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار قبول الفرض الثالث

الفرض	T. المحسوبة	T. الجدولية	مستوى الدلالة SIG	النتيجة
الثالث	٨,١٢٦	١,٩٨	٠,٠٠٠	رفض

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T. المحسوبة < قيمة T. الجدولية و أن مستوى الدلالة SIG > ٠,٠٥ وهذا يؤكد على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، وذلك عند متوسط حسابي إجمالي (٤,٤٥) ووزن نسبي إجمالي (٨٨,٩٢%) .

٣/٢/٤ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات والفروض باستخدام (اختبار كول مجروف - سمرنوف)
One Sample Kolmogorov – Smirnov T- test.

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويعد اختبار ضروري في حالة اختبار الفروض، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات

طبيعياً، وتكون القاعدة "أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عندما تكون القيمة المعنوية لنتائج الاختبار (z) ومستوى الدلالة SIG < مستوى الدلالة أو المعنوية للبحث (٠,٠٥)، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥% ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (١٣)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample k-S)

م	الفروض	عدد الفقرات	z	SIG	النتيجة
١	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .	١٠	٠,٨٢٥	٠,٥٠٤	البيانات تتبع
٢	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أداء مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية	١٣	١,٠٢٥	٠,٢٨٤	التوزيع
٣	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .	٥	٠,٧٦٦	٠,٦٠٠	الطبيعي

* المصدر : من إعداد الباحث في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب

يوضح الجدول السابق أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة مستوى الدلالة SIG لكل فرض < مستوى الدلالة المعتمد للبحث (٠,٠٥)، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، لذا يجب استخدام الاختبارات المعلمية .

٥- النتائج والتوصيات

١/٥ النتائج

يخلص البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١- إن مراجعة الأداء البيئي هي عمل إضافي لواجبات مراقب الحسابات في أية منشأة أو شركة أعمال يترتب على قيامها بأنشطتها المختلفة أثار سلبية على البيئة، بحيث يقوم المراقب من خلالها بفحص وتقييم مدى التزام الشركة بمعالجة هذه الآثار، عن طريق مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلاً بموجب القوانين والسياسات الإدارية، والتأكد من صحة ودقة المعالجات المحاسبية لها، من خلال التحقق من قياسها بصورة مالية وعرضها في القوائم المالية، وتوصيلها إلى الأطراف

المستفيدة منها، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المقومات والمعايير التي يتم الاسترشاد بها من قبل مراقب الحسابات.

٢- إن مراجعة الأداء البيئي للشركة من قبل مراقب الحسابات تكتسب أهمية خاصة لعدة أسباب منها رغبة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، خاصة المجتمع، في إضافة قيمة للمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للشركة إلى جانب الأداء المالي، ومن ثم تدعيم المساهمة الإيجابية والتأثير الفعال لشكل و محتوى التقرير المالي لمراقب الحسابات، وإن كان من مدخل اخلاقي، خاصة في ظل تصاعد الأضرار البيئية لشركات الأعمال.

٣- إن المسؤولية عن مراجعة الأداء البيئي للشركة يمكن تحديدها من خلال تقسيم المراجعة البيئية إلى قسمين، يمثل القسم الأول (المراجعة البيئية الداخلية)، ويقوم بها فريق عمل من تخصصات مختلفة ذات صلة بالبيئة، بالإضافة إلى المراجعين الداخليين بالشركة، بينما يمثل القسم الثاني (المراجعة البيئية الخارجية) ويقوم بها مراقبي الحسابات، باعتبارهم الوكلاء الوحيديين عن كل الأطراف المستفيدة في المجتمع يحمي مصالحهم ومصدر ثقتهم.

٤- إن من خصائص مراجعة الأداء البيئي للشركة أنها مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية، وليست مراجعة نهائية تكون مرة واحدة في نهاية الفترة المالية فقط.

٥- إن من معوقات مراجعة الأداء البيئي للشركة عدم التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية من ناحية، وعدم الاهتمام بمعالجة الآثار السلبية التي تحدثها أنشطتها تجاه البيئة من ناحية أخرى، وعدم توافر معلومات عن القياس والإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية للشركة إن وجدت من ناحية ثالثة.

٦- إن من مبررات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية تأثير العمليات والالتزامات البيئية للشركة على متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي (إعداد وعرض القوائم المالية) من ناحية، وعلي تقدير الخطر الكلي للمراجعة من ناحية أخرى، وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عن نتائجها من ناحية ثالثة.

٧- إن من وسائل وأدوات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية تدخل الدولة لسن تشريعات وقوانين بيئية مفعلة التطبيق، تواكب التزايد المستمر في حجم الأضرار التي تسببها الشركات للبيئة والضغط المجتمعية لمنع أو الحد من هذه الأضرار، هذا بالإضافة إلى إجراء تطوير شامل في معايير المحاسبة والمراجعة المصرية لتشمل معايير أو إرشادات ذات صلة مباشرة بالعمليات البيئية للشركة، وكيفية المحاسبة والمراجعة والتقرير عن نتائجها، مع مراعاة أثر الأداء البيئي للشركة على قدرتها على الاستمرارية.

٨- إن من مقومات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتشمل الكفاءة العلمية والعملية والمسؤولية المهنية والاستقلالية، بالإضافة إلى مقومات الأداء سواء عند التخطيط أو التنفيذ لعملية المراجعة، وأخرى للتقرير عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة.

٩- إن من نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إدراك مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة في مجتمع العينة لدورهم المأمول عند مراجعة الأداء البيئي ومقومات تطبيق الإطار المقترح لتفعيل هذا الدور في منشآت الأعمال المصرية، وذلك بمتوسط حسابي إجمالي (٤,٢٩) لجميع فروض البحث، وبانحراف معياري في المتوسط (٠,٦٢٣)، علماً بأن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣,٥)، وهذا يؤكد على مدى ارتفاع استجابة أفراد العينة تجاه موضوع البحث من ناحية، ومؤشر على تقارب إجاباتهم وانخفاض تشنتها من ناحية أخرى .

١٠- إن من نتائج الدراسة الميدانية موافقة أفراد العينة على جميع محتويات فقرات الدراسة لدرجة تصل إلى الموافقة المطلقة في أغلب حالاتها، وذلك بوزن نسبي في المتوسط (٨٥,٨٤%) لجميع فروض البحث، وهو يزيد عن الوزن النسبي المعتمد للبحث (٧٠%)، وهذا يؤكد العلاقة الإيجابية بين تطبيق مقومات الإطار المقترح وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

٢/٥ التوصيات

يوصي الباحث في نهاية البحث بمجموعة من التوصيات أهمها:

١- يجب على الحكومة المصرية إصدار القوانين والتشريعات الملزمة ذات الصلة بالأنشطة والعمليات المرتبطة بحماية البيئة من الآثار السلبية الناجمة عن تنفيذ الشركات لأنشطتها المختلفة، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات نصوص ملزمة لإدارات الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة ومستمرة ضمن تقاريرها المالية، مما يحتم على مراقبي الحسابات في هذه الشركات القيام بالدور المأمول منهم تجاه مراجعة الأداء البيئي، على أن تساهم الهيئة العامة لسوق المال بدور إيجابي في هذا المجال، خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة، من خلال وضع معايير خاصة بالسلامة البيئية ضمن شروط القيد بالبورصة.

٢- يجب على جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية إعادة النظر في مؤهلات ومهام ومسؤوليات المحاسبين والمراجعين المهنيين، خاصة في شركات الاعمال، من خلال مجموعة من الوسائل والأدوات أهمها:

- تبني الجمعية إصدار معيار محاسبي خاص بالمحاسبة عن الأداء البيئي للشركة، محدداً لأهداف ونطاق المحاسبة البيئية، وكيفية القياس والإفصاح عنها، ومعيار آخر للمراجعة عن الأداء البيئي محدداً أهدافها ونطاقها، وكيفية التقرير عن نتائجها، بالإضافة إلى جوانب المعرفة والخبرة اللازمة للقيام بهما.
- عقد دورات تدريبية وورش عمل فعالة ومدروسة للمحاسبين والمراجعين المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي للشركة، محاولة منها في تخفيف الأعباء وإزالة المعوقات التي تحول دون تنفيذ المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي لها من ناحية، وزيادة وعي وإدراك المحاسبين والمراجعين المهنيين تجاه أهمية الأداء البيئي للشركة، ومساهمتها في تعظيم القيمة المضافة لها وقدرتها على الاستمرارية من ناحية أخرى.
- ٣- يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، خاصة الكبرى منها، المساهمة في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية، وذلك من خلال ما يلي:
 - إعداد دليل لمراجعة الأداء البيئي للشركة يتضمن أهدافها ونطاقها والإجراءات الخاصة بها في كافة مراحلها بداية من تخطيط عملية المراجعة، مروراً بتنفيذها، وانتهاءً بالتقرير عن نتائجها.
 - تدعيم المقومات الشخصية لمراقبي الحسابات متضمنة الكفاءة العلمية والعملية والمسئولية المهنية والاستقلالية عند مراجعة الأداء البيئي للشركة.
 - المتابعة المستمرة للإصدارات الجديدة لمعايير المحاسبة والمراجعة على مستوى الهيئات والمنظمات الدولية ذات الصلة.
 - التنسيق الدائم مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على تفعيل برامج التعليم والتأهيل المستمر لمراقبي الحسابات، خاصة في مجال مراجعة الأداء البيئي.
- ٤- يجب على أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات والمراكز البحثية المصرية القيام بدور إيجابي في سبيل تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، وذلك من خلال ما يلي:
 - إنشاء فرع جديد ضمن فروع المحاسبة المالية يطلق عليه (المحاسبة البيئية)، وآخر ضمن فروع المراجعة يسمى (المراجعة البيئية).
 - تشجيع الباحثين على إجراء البحوث والدراسات في مجالات المراجعة عن الأداء البيئي، خاصة البحوث الميدانية والتطبيقية، للوقوف على آراء الأطراف ذات العلاقة بشأن قضايا المراجعة البيئية ومنها تشكيل فريق المراجعة ومسئولية أعضاء الفريق، جوانب المعرفة والخبرة والمهارة اللازمة لمراجعة الأداء البيئي، وشكل ومحتوى تقرير المراجعة في ظل مراجعة الأداء البيئي.

- عقد المؤتمرات والندوات الجادة ذات الصلة بالموضوع، بحيث يُدعى إليها خبراء من جهات وتخصصات مختلفة ذات علاقة بالبيئة، لتبادل الآراء والأفكار حول الموضوعات والقضايا التي تساهم في تفعيل الدور المأمول لمراقبي الحسابات تجاه مراجعة الأداء البيئي.
- التنسيق المستمر مع الهيئة العامة لسوق المال وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وإدارات الشركات الكبرى، بهدف تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في هذه الأقسام العلمية لتشمل المفاهيم والأسس والمعايير ذات العلاقة بمراجعة الأداء البيئي.
- ٥- يجب على أجهزة ووسائل الإعلام المصرية (الحكومية منها والخاصة) المساهمة الإيجابية في نشر الوعي والإدراك البيئي لدى الشركات والمحاسبين والمراجعين والأطراف ذات العلاقة، خاصة المستثمرين والمقرضين، من خلال إقامة دورات تدريبية وحملات إعلامية مستمرة للتوعية بأهمية المحافظة على البيئة، وتكوين جماعات ضغط على الشركات المعنية وكافة الأطراف المتعاملين معها، ومنهم المحاسبين والمراجعين، للقيام بدورهم تجاه البيئة والمحافظة عليها.

٦- المراجع

١/٦ المراجع العربية

- ١- البناء، أبو بكر عبد العزيز، (٢٠٠٢)، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي: دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة (بنين)، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد ٢٧، ص ص ٢٨ - ٦٧.
- ٢- السعد، صالح عبد الرحمن، (٢٠٠٧)، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية - دراسة ميدانية (استكشافية)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ٢، جدة - المملكة العربية السعودية، ص ص ٨٣ - ١٥٠.
- ٣- السقا، زياد هاشم، (٢٠١١)، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤، العدد ٧ الموصل، العراق، ص ص ٢٩٦ - ٣٠٩.
- ٤- السقا، وآخرون، (٢٠٠٥)، تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ١٤، جامعة الموصل، العراق، ص ص ٤٢ - ٧٣.

- ٥- المطارنة، غسان فلاح، البشتاوي، سليمان حسين، (٢٠٠٨)، التزام مدقي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد ٣٠، العدد ١، سوريا، ص ص ١٠٩ - ١٣٥.
- ٦- باوزير، شفاء محمد، (٢٠٠٧)، مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، ص ص ١٥٥ - ١٨٢.
- ٧- حلس، سالم عبد الله، جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة والمراجعة في المنشآت الاقتصادية، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد السادس، العراق، ص ص ٦٥ - ٨٨.
- ٨- رياض، عماد محمد، (٢٠٠٤)، إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية في الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ص ص ٢٨ - ٦٧.
- ٩- شاكر، جمال محمد، المرشد في التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام Spss، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٥، ص ٥٩ .
- ١٠- شحاته، شحاته السيد، المليجي، ابراهيم السيد، (٢٠٠١)، مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المحلق الثاني، العدد الثاني، ص ص ٥٤ - ٩٧.
- ١١- عبد الغني، محمد محمد، (٢٠٠٠)، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ٣٧، العدد ١ ص ص ١ - ٣٥.
- ١٢- عامر، عامرية عبد الباسط، (٢٠٠٥)، مدى تفعيل دور المراجع الداخلي في ظل التحديات البيئية المعاصرة، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الحادي والعشرون: رؤية استراتيجية لتفعيل دور الموارد البشرية العربية في ظل التقنيات المعاصرة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية، ص ص ١ - ٢٢.

١٣- لطفی، امین السید، (٢٠٠٥)، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص ص ١٢٣ - ١٢٨.

١٤- منصورى، كمال محمد، رمزي، جودي محمد، (٢٠٠٨)، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، ص ص ٢٣ - ٤٤.

٢/٦ المراجع الاجنبية

- 1- Bob, B., (2007), Conducting an internal environmental Audit, Journal of Accounting research, P. 19.
- 2- Bogon, W. & Conn, W., (2004), The meaning of compliance Attestation, Journal of Accountancy, Vol. 2, PP. 59 – 62.
- 3- Campbell, S. N. & Byington, J. r., (2005), Environmental auditing: An Environmental Management tool, Internal Auditing, Fall. Z, PP. 9 – 18.
- 4- Chiang, C., (2010), Insights into current practices in Auditing Environment matters, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, ISS: 9, PP. 912 – 933.
- 5- Chiang, C., & Lightbody, M., (2004), Financial auditors and environmental auditing in New Zealand, Managerial Auditing Journal, 19, 2, PP. 224 – 234.
- 6- Cox, J. R, (2001), Tough Environmental regulation Brings New opportunities for CPAs, Pennsylvania CPA Journal, 12, P. 2.
- 7- Derek, L., (2004), Environmental Audit, CSB / Lanky summer research program, P. 13.
- 8- Dewar, D., (2001), Environmental Auditing: The fourth E, Managerial Auditing Journal, 6 (5), PP. 5 – 15.
- 9- Dittenhofer, M., (2005), Environmental Accounting and Auditing, Managerial Auditing Journal, 10 (8), PP. 40 – 51.
- 10- Epstein, M. J., & Freedman, M., (2004), Social disclosure and the individual investor, Accounting Auditing & Accounting Journal, 17 (4), PP. 94 – 109.
- 11- Fekrat, M. A, & Others, (2006), Corporate Environmental Disclosure, the international Journal of Accounting, Vol. 31, No. 2. PP. 175 – 195.
- 12- Gray, R., (2000), Current developments and trends in social and Environmental Auditing, international Journal of Auditing, No, 3, PP. 247 – 268.

- 13-Gray, R., & Collision, M., (2001), The Environmental Audit, Managerial Auditing Journal, Vol. 6, No. 5, PP. 17 – 25.
- 14-Gunningham, N., (2004), Beyond Compliance: management of Environmental risk, Law and policy, Federation press, Sydney, Australia.
- 15-Heller, M., & Others, (2005), Environmental Accounting case studies: Amoco York town: case study in corporate Environmental Accounting, Washington, DC, work resources institute, pp. 41 – 81.
- 16-IFAC, IASSB, (2004), Hand book of international of quality control, Auditing review, other Assurance and related services pronouncements, parts, USA, New York: [http: //WWW.Iaasb.Org](http://WWW.Iaasb.Org).
- 17-IFAC, IASSB, 2007, Hand book of international Auditing, Assurance, and ethics pronouncements, international federation of Accountants, New York, USA,: [Http: //WWW.ifac.org](Http://WWW.ifac.org).
- 18-IFAC, IASSB, (2010), Hand book of international Auditing, Assurance and ethics pronouncements, International Federation of Accounts, New York, USA,: [Http: //WWW.ifac.org](Http://WWW.ifac.org).
- 19-Leeuwen, S., (2003), The Development of Environmental Auditing within INTOSAI, International Journal of Government Auditing, Vol. 30, No. 1, PP. 13 – 15.
- 20-Lightbody, M., (2000), Environmental Auditing: The Audit theory Gap, Accounting forum, Vol. 24, No. 2.
- 21-Mackay, J. & Watson, M., (2003), Auditing for the environment, Managerial Auditing Journal, Vol. 8, No. 8, PP. 625 – 630.
- 22-Mullen, D., & Others, (2006), Internal control reports and Financial reporting problems, Accounting Horizons, USA, Vol. 12, No. 1, PP. 17 – 19.
- 23-Norman, W., (2001), How to conduct Environmental Audit, pollution Engineering, Vol. 33, No. 8, PP. 40 – 51.
- 24-Ranganathan, J., & Ditz, D., (2006), Environmental Accounting: A tool for better Management, Magazine Accounting, PP. 38 – 40.
- 25-Rezaee, Z., (2000), Help keep the world green, Journal of Accountancy, Vol. 5, No. 3, PP. 1 – 6.
- 26-Robbins, N., (2001), Environmental Auditing, Multinational Business, Vol. 2, No. 1, PP. 20 – 21.
- 27-Stevens, W., (2009), The Auditing profession and the Valdez principles, Managerial Auditing Journal, Vol. 10, NO. 8, PP. 40 – 51.

- 28-Thompson, r., & Legrand, C., (2003), Environmental Auditing, Internal Auditing, April, PP. 19 – 32.
- 29-Watson, M., & Emery, A., (2004), Environmental Management and Auditing systems the reality of Environment self – regulation, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 7, PP. 916 – 925.
- 30-Yakhou, M., & Dorweiler, V., (2002), Environmental Accounting coverage in Accounting curriculum: A survey of U. S. Universities and colleges, Journal of Education for Business.

٣/٦ مصادر أخرى

- ١- الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠٠٦)، معايير المحاسبة المصرية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- ٢- الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠٠٨)، معايير المراجعة المصرية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- ٣- الهيئة العامة لسوق المال، البورصة المصرية، (٢٠١٣)، التقارير المالية المنشورة لشركة سيدي كرير للبتروكيماويات، عن الفترة من عام (٢٠٠٨) حتى عام (٢٠١٢)، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- ٤- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، سجل المحاسبين والمراجعين، مايو ٢٠١٤ عبر الموقع الإلكتروني : WWW.esaaegypt.com
- ٥- وزارة الدولة لشئون البيئة المصرية - جهاز شئون البيئة، قانون البيئة رقم ٤ لسنة (١٩٩٤) وتعديلاته.
- ٦- وزارة الدولة لشئون البيئة المصرية - جهاز شئون البيئة، (٢٠١٠)، قانون البيئة رقم ٩ لسنة (٢٠٠٩) وتعديلاته.
- ٧- وزارة الاستثمار المصرية، (٢٠١١)، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المديرين المصري، القاهرة، جمهورية مصر العربية. عبر الموقع الإلكتروني : WWW.ecrc.org.eg

٧- ملحق البحث (قائمة الاستقصاء)

الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية- دراسة ميدانية " . ولربط البحوث النظرية بالواقع العملي، تم إعداد قائمة استقصاء لاستطلاع آراء سيادتكم بشأن الفقرات التي وردت في هذا الاستقصاء، للوقوف على الوضع الحالي لدور مراقبي الحسابات تجاه مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية من ناحية، وتحديد مدى مساهمة الإطار المقترح في تفعيل هذا الدور من ناحية أخرى .

وإذا يقدر الباحث جهودكم المثمرة وحسن تعاونكم في مساعدته لتحقيق أهداف البحث والحصول على نتائج أفضل، يؤكد لكم أن جميع المعلومات التي يحصل عليها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

القسم الأول : السمات المهنية (الرجاء وضع إشارة ✓ في المربع المناسب)

١ - المؤهل العلمي

دكتوراه ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐

٢ - عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة شركات المساهمة

أقل من ٥ سنوات ☐ ٥-١٠ سنوات ☐
أكثر من ١٥ سنة ☐ ١١-١٥ سنة ☐

٣ - المؤهل المهني

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ☐ زميل جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية ☐
محاسب بسجل المحاسبين والمراجعين ☐ عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ☐

٤ - المركز الوظيفي في مكتب المراجعة

مدير مراجعة ☐ مراجع ☐ مراجع أول ☐ صاحب مكتب أو شريك ☐

٥ - عدد المشاركات في مؤتمرات أو ندوات أو دورات تدريبية بشأن مراجعة الأداء البيئي لمنشآت الأعمال

لا يوجد ☐ ٥ فأكثر ☐ أقل من ٥ ☐

٦ - هل توجد لائحة واضحة أو نص قانوني أو معيار مهني يساهم في تحديد دور مراقب الحسابات في مراجعة الأداء البيئي للشركة؟

لا ☐ نعم ☐

القسم الثاني : فقرات البحث

الرجاء تحديد دور مراقبي الحسابات في تفعيل مراجعة الأداء البيئي في شركات الاعمال المصرية بما يساهم في تحقيق أهداف الشركة، وقدرتها في المحافظة على البيئة المحيطة بها، وذلك بوضع إشارة √ في المكان المناسب أمام كل فقرة من الفقرات .

م	فقرات الاستقصاء	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
١	أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من المقومات الشخصية أهمها : تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات من خلال الوسائل التالية : - المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة . - الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة . - فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها . - مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها .					
١/١	تدعيم استقلالية مراقب الحسابات من خلال الوسائل التالية : - تحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات في الحصول على مجموعة القوانين الخاصة بحماية البيئة من مصادرها الأساسية . - الحفاظ على استقلالية المراقب وفريق العمل المصاحب له، خاصة عند الاستعانة ببعض الخبراء من خارج المهنة . - تلبية احتياجات كافة الأطراف المهتمة بتقرير مراقب الحسابات بشأن المعلومات البيئية بنفس الدرجة من الاهتمام ودون تحيز . - قدرته على إعداد خطة المراجعة بنفسه وباستقلال تام، وتحديد مجالات الفحص والاختبار ومستوى المساعدة المطلوبة من الآخرين					
٢/١	تدعيم المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات من خلال الوسائل التالية : - حصول مراقب الحسابات على المعرفة العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي للشركة والمؤيدة بموجب					
٣/١						

				الشهادات العلمية والعملية والمهنية من جهات معترف بها. ٢ - حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة . ٢ أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة أهمها: ١/٢ إعداد الخطوات التمهيدية لمراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال الوسائل التالية: - التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه. - التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي للشركة، وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي . - التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة. - التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية للشركة ومصادر الحصول عليها . ٢/٢ تخطيط عملية مراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال أداء مجموعة من الأنشطة التالية : - تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي للشركة . - تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة . - تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة . - تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل. - وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للشركة . ٣/٢ تنفيذ عملية مراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال أداء مجموعة من الإجراءات التالية : - الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية . - فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى . - فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الرقابية الداخلية المرتبطة بالعمليات البيئية . - فهم الضوابط البيئية من خلال مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للشركة. ٣ أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من مقومات التقرير عند إيداء الرأي عن نتائج
--	--	--	--	--

					مراجعة الأداء البيئي للشركة أهمها :	
					التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية .	١/٣
					التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة .	٢/٣
					التقرير عن مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية للشركة .	٣/٣
					التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها .	٤/٣
					التقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزامات البيئية .	٥/٣