

تقييم الأداء المحاسبى البيئى فى الشركات المصرية
ودور مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية
(دراسة ميدانية)

Evaluating the Environmental accounting Performance in the
Egyptian Companies and The Role of the External Auditor when
Audting the Financial statements and

{A Field Study}

بحث مقدم

د/هُدى ابراهيم اُصمَر هلال

مدرس المحاسبة البيئية بقسم العلوم الاقتصادية والقانونية والأدارية

معهد الدراسات والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

مستخلص البحث :

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراجعي الحسابات عند مراجعة الاداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية والتأكد من مدى استجابة مراجعي الحسابات لتطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح وذلك من خلال دراسة ميدانية أعدت لهذا الغرض، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي في صياغة واختبار الفروض منها، من خلال تصميم قائمة استقصى وزعت على عينة الدراسة عدد ١٠٠ قائمة استقصاء على مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر، لاستطلاع آرائهم حول تطبيق مقومات الإطار المقترح لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأنط البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وتم تحليل البيانات إحصائياً، وتوصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن من أسباب تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأنط 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 (٩٦.٢٣%) لجميع فروض البحث، وهو يزيد عن الوزن النسبي المعتمد للبحث (٨٧.٧٥%) وهذا يؤكد العلاقة الإيجابية بين تطبيق مقومات الإطار المقترح وتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأنط البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وتوصي الباحثة كل من الهيئة العامة لسوق المال، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، ومكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، والجامعات والمراكز البحثية واجهزة ووسائل الإعلام المصرية بالتنسيق الدائم والمستمر للقيام بدور إيجابي في سبيل تفعيل دور مراجعي الحسابات عند مراجعة الأنط البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

Abstract:

The research aims to design a proposed framework for activating the role of auditors when Auditing the environmental performance of businesses Egyptian and make sure to what extent the response of the auditors for the application of the requirements of this proposed framework through an empirical study which has been prepared for this purpose, To achieve the objectives of the research the Inductive and the deductive approaches were used in the formulation and testing of hypotheses and questionnaires were distributed to a sample study of auditors in the auditing offices. Results indicate that the most important causes of activating the role of the auditor when auditing the environmental performance of businesses Egyptian were the impact of operations and environmental obligations of the Company on the requirements of measurement and accounting disclosure (preparation and presentation of financial statements) on one hand, and the of estimate overall risk for auditing on the other hand. The implementation of auditing process and its was also considered. The empirical study showed the approval of the sample on all the contents of the paragraphs of the study in the average of (83.89%) The research a positive relationship between the application of the elements of the proposed framework and activating the role of auditors when auditing the environmental performance of Egyptian businesses. The researcher recommends each of the Public Authority for the Capital Market, Association of Accountants, and Egyptian Auditors offices of accounting, and auditing Egyptian ,universities, research centers, play a positive role in order to activate the role of auditors when auditing the environmental performance of businesses in Egypt.

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 أنط العالم أجمع، ولا تبالغ الباحثة إن تعتبر قضية البيئة من اهم القضايا التي تعقد من أجلها المؤتمرات العلمية والسياسية العالمية، وتخصص للاهتمام به وحل مشاكلها . 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 فعلى المستوى الدولي، فقد لاقت مراجعة الألب البيئي اهتمام الهيئات المهنية والمراجعة كالمعهد الأمريكي للمحاسبين وعلى أساس كلا من مؤتمر المراجعة البيئية ومعهد المراجعة الداخلية تم إنشاء مجلس شهادة المراجع البيئي لمنح شهادة المراجع البيئي، وشهادات أخرى في المراجعة البيئية منها مراجعة الالتزام البيئي .وتلزم تشريعات وكالة حماية البيئة الأمريكية الشركات الصناعية القيام بمراجعة أدائها البيئي للتأكد من التزامها بهذه التشريعات. وهذا ما زاد من مسئولية مراقب الحسابات للتأكد من مدى التزام الشركة بالإفصاح عن الالتزامات والمخاطر البيئية، وبيان أثر ذلك على القوائم والتقارير المالية لها (Cox, J.R, ٢٠٠١).

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 صورته، على أن يكون ذلك هدفا أساسيا ضمن منظومة أهداف الشركة يتم الإفصاح عنها ضمن استراتيجيتها وتقاريرها المالية.

مشكلة البحث

يعتبر الاهتمام بالبيئة واحدا من الاهتمامات الرئيسية التي يوليها العالم جانبا كبيرا 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، لزاما 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 تمت مراجعتها عن مدى كفاءة الأدل البيئي للمؤسسة الاقتصادية مثلما نجحت في قياس وتوصيل معلومات مدققة عن مدى كفاءة الادل 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. وأرى كباحثة 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 الإعطف 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 الأخط البيئي للمنشأة ضرورة ملحة ينجم عنها آثار إيجابية تعود بالنفع على المنشأة آجلا او عاجلا 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 أمرا ضروريا لتدعيم ثقة كافة الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا سيلقي على عاتق مراجعي الحسابات أعين ضخمة ومسئوليات كبيرة. ، فقد اكدت الدراسة التي قاما بها Epstein, (M. J., & Freedman, M2012) على أن غالبية الأطراف المستفيدة من خدمات المحاسبة والمراجعة، خاصة المستثمرين وأصحاب التمويل، يطالبون المنشآت بالإفصاح عن الأخط البيئي لها من ناحية، ومراجعة هذا الإفصاح من قبل مراجعين محايدين من ناحية أخرى،

واكدت دراسة شحاته، شحاته السيد، المليجي، ابراهيم السيد(٢٠١٠) مراجعة الأخط البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية لأرض عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية علي أن غالبية الدين يتعاملوا مع معظم مكاتب المراجعة في مصر وجميع الدول العربية وأوروبا وأمريكا قد أخذوا على عاتقهم المشاركة في أخط مثل هذا النوع من المراجعة. وتؤكد الباحثة 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 أمرا ضروريا في معظم دول العالم، فهو على نفس الدرجة من الأهمية في بيئة الأعمال المصرية، خاصة بعد تدارك الحكومة المصرية هذا الأمر، وإنشء 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 كرير للبتر وكيمياويات، 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 اضراراً للبيئة، سوءاً بقصد أو غير قصد أو تجاهلاً منها لمسئولياتها والتزاماتها تجاه المجتمع، أو أن غياب الإفصاح عن الأخط البيئية السلبية 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 الأخط البيئية والإفصاح عن ذلك ضمن التقارير المالية لها، وعدم الإدراك المقبول من قبل مهنة المحاسبة والمراجعة للمشاركة في أدب هذا الدور، خاصة مع تزايد أهمية الإفصاح عن معلومات الأخط البيئية لمستخدمي التقارير المالية من ناحية، وإضفاء الثقة على هذه المعلومات من ناحية أخرى.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأخط البيئية 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 الأخط البيئية 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 سوءاً 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 الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

حدود البحث

تتطرق البحث الي مراجعة الأداء البيئي عند فحص التقارير المالية للشركات التي تتم مراجعتها وذلك من جانب المنظمات والجمعيات البيئية والجمعيات الأهلية وتطرق البحث بتوزيع قائمة الاستقصاء علي مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر، لاستطلاع آرائهم حول تطبيق مقومات الإطار المقترح لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية

منهج البحث

يعتمد البحث في الجانب النظري على كل من المنهج الاستقرائي وتحليل المحتوى في نفس الوقت من خلال استقرء البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع البحث، وتحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية والعملية لها بهدف المساعدة في تصميم الإطار المقترح. بينما 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 الألب 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 الصفات الأساسية لمراجع الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

الفرض الثاني .

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل معايير ألب مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية

الفرض الثالث .

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم صفات مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند عرض نتائج مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

خطة البحث

. التزاما بحدود البحث وتحقيقا لأهدافه يقترح الباحث أن يتناول ماتبقى من اجزء البحث

النقاط لتالية:

- ١- الدراسات السابقة
- ٢- الإطار النظري للمراجعة البيئية.
- ٣- الإطار المقترح لتفعيل دور مراجع الحسابات في مراجعة الألب البيئي.
- ٤- الدراسة الميدانية.
- ٥- النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة

تشهد السنوات الأخيرة اهتماما واضحا وتطورا ملموسا في الدراسات المحاسبية التي اهتمت ببحث أثر الاعتبارات البيئية على المراجعة الخارجية للقوائم والتقارير المالية، وبخاصة في الشركات 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 الألب المهني لمراقب الحسابات عند مراجعة الألب البيئي للمنشأة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن وجود واستخدام معايير تحكم ألد وعمل مراقب الحسابات عنصر جوهري في المراجعة البيئية، باعتبار أن هذه المعايير أساس لتقييم أدلة الإثبات في المراجعة. الاعتبارات البيئية وآثارها على القوائم المالية لها أبعاد متعددة قد تكون قانونية، محاسبية، فنية، اجتماعية وإدارية ودولية، وبالتالي تؤثر على نوعية معايير القياس ومؤشرات تقويم الألب البيئي، ومعايير المراجعة البيئية المقترحة.

ويغطي الإطار المقترح لمعايير المراجعة البيئية وكذلك معايير ومؤشرات قياس وتقييم الأخط البيئي مجالات العمل الرئيسية للمراجعة البيئية وتشمل الرقابة المالية والقانونية وتقييم الأخط، كما أن المعايير في مجال المراجعة البيئية يمكن تبويبها إلى نوعين هما معايير مراجعة بيئية مقبولة قبولاً عاماً تحدد الخطوط العريضة لعمل مراجع الحسابات وهي معايير ثابتة، ومعايير مراجعة بيئية تفصيلية تغطي جزئيات وتفصيل عملية المراجعة، وهي تختلف حسب طبيعة العملية التي يتم تنفيذها، ومتطلبات كل حالة.

١- دراسة السقا (٢٠١١) وقد 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 لمسئولياتها تجاه ما تسببه من أضرار بالبيئة المحيطة بها، وتوصلت الدراسة إلى 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 كما أن الحكم على أخط 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 وذلك 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- دراسة باوزير (٢٠٠٧) وقد هدفت الدراسة إلى معرفة وجهة نظر المراجعين الخارجيين السعوديين حول مراجعة الأخط البيئي من ناحية، وأثر خبرة المراجع وحجم المكتب على وعي المراجع وفهمه لدوره في المراجعة البيئية من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤثرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية تؤثر بدرجة هامة في أدائها البيئي، ولها تأثير متوسط على ممارسة مهنة المراجعة، كما أن عدم إفصاح الوحدات الاقتصادية عن أدائها البيئي يعود لعدم وجود أنظمة تلزمها بذلك من ناحية، وعدم استعدادها لتحمل أعباء ذلك

الإفصاح من ناحية أخرى، وعدم توافر التأهيل الكافي فيها من ناحية ثالثة وقد أظهرت الدراسة الميدانية أن هناك تأثيراً معنوياً لخبرة المراجع على معرفته بدرجة التشابه بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، وعلى معرفة المراجع بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية.

٣- دراسة المطارنة، البشتاوي (٢٠٠٨) وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدققي 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 أن مدققي الحسابات ليس لديهم إلمام كافي بالإجراءات اللازمة للتدقيق البيئي وكما أن هناك عدد من الصعوبات تحول دون القيام بالتدقيق البيئي

وأعرض كباحثة فيما يلي بعض الدراسات المتعلقة بالراسة الحالية وهي على النحو التالي :

ثانياً - الدراسات الأجنبية

١- دراسة (Chiang (٢٠١٠

وقدهدفت 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 من 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 .

٢- دراسة (Chiang & Light body (٢٠٠٤) وقد 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 بيان 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 الأخط البيئي أصبحت واضحة بشكل متزايد في نيوزيلندا وكما 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 عبئا إضافيا على كل من المحاسبين والمراجعين تجاه الممارسات البيئية للشركات مستقبلا.

٣ - دراسة (٢٠٠٠) **Light body** وقد 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 الأخط البيئي، بعد حصولهم على التأهيل الملائم في مجال المراجعة البيئية ومعايير الجودة المرتبطة بالبيئة، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى ظهور مراجعين خارجيين قادرين على تقييم عملية الالتزام بالمعايير الفنية

٤ - دراسة (٢٠٠٣) **Leeuwen**

وقد 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 دورا هاما في القيام بالمراجعة البيئية، وأنشطة المراجعة البيئية التي تطورت من المراجعة العادية إلى مراجعة الأخط.

- ستقوم الباحثة بعرض الأطار النظري لدور المراجعة البيئية في منشآت الأعمال

- ما هي 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:

١- 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 (لظفي ٢٠٠٥) وفي مصر، تم اصدار 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) .

٢- 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.

٣- 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 الاخلاقي بحاجة إلى معلومات عن الأخط 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 استخدام الموارد المتاحة ، وقياس الآثار البيئية الناتجة عن نشاطها الإنتاجي، ومدى التزام المنشأة

المسئولية عن أداء المراجعة البيئية وقد اختلفت آراء الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة على تحديد الجهة التي تتولي مسؤولية القيام بالمراجعة البيئية، وقد اثرت عدة تساؤلات في هذا الشأن يمكن طرحها على النحو التالي:

هل يكون المراجع الخارجي وحده هو المسئول عن أد المراجعة البيئية؟ هل يكون المراجع الداخلي وحده هو المسئول عن أد المراجعة البيئية؟ هل يكون فريق عمل من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبين والمراجعين مسئولين عن أد المراجعة البيئية؟ وللإجابة على هذه التساؤلات ، يتناول الباحث بعض آراء الباحثين في هذا الشأن ، حيث يرى ٢٠٠٥ (Dittenhofer, M.) أن من يقوم بالمراجعة البيئية في الوقت الحالي كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين على السواء، فكلاهما يهتم بكثير من المجالات ذات الصلة بأنشطة وعمليات

الشركة، وإن كانت لأغراض مختلفة ومن بينها الأنشطة البيئية، بينما يرى (عامر، ٢٠٠٥)

(أن مراجعة الألب 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 الألب البيئي، لعدم وجود معايير خاصة بالمراجعة الداخلية البيئية من ناحية بل عدم وجود إطار محدد للمحاسبة البيئية من ناحية أخرى. ويؤكد (Robbins, N., ٢٠٠١) على مسؤولية المراجعين الخارجيين وحدهم عن ألب المراجعة البيئية للشركة، على أن يكون على معرفة تامة بالأمر 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 بالدعاوي القضائية المتوقعة عن الأضرار البيئية وتأثيراتها المالية المحتملة، أو الأحداث المتوقعة بيئياً وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال وعلي الجانب الآخر، يرى آخرون (٢٠٠١ . . Dewar, N., 2001 – Gray, R., & Collison, D.) 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. وأرى كباحثة أن المسؤولية عن ألب المراجعة البيئية يمكن تحديدها من خلال تقسيم المراجعة البيئية إلى قسمين هما: القسم الأول: المراجعة البيئية الداخلية يقصد بها أداة للرقابة الداخلية على الألب البيئي للمنشأة ويتحمل مسؤوليتها فريق عمل من تخصصات مختلفة تشمل المحاسبين والمراجعين الداخليين والكيميائيين 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 الحسابان 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:

- ١- زيادة الضغوط الخارجية على الشركات من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة، مما يؤكد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للشركة.
- ٢- 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.
- ٣- 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.

أجراءات الدراسة

- (الإطار المقترح لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الاداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية)

يهدف الإطار المقترح إلى تفعيل دور مراجع 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 أيضاً في لواجبات مراجع الحسابات في أية منشأة أعمال، تتسبب في إحداث أضرار وآثار 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 المهمة لمساعدتها في اتخاذ قراراتها المختلفة ، وذلك في ضوء توافر مجموعة من المقومات التي يتم الاستناد إليها من قبل مراقبي الحسابات لتنفيذ المهام الخاصة بمراجعة الاداء البيئي .

المحور الثاني: التعرف على مبررات تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الاداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية : تسند عملية تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الألد 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 و المراجعة. ٢- إرشادات خاصة بأهم الاعتبارات البيئية التي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية يجب على مراجع 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 أنه في هذه الحالة، يجب على مراجع الحسابات الاستعانة بمعيار المراجعة الدولي عند تقييم مدى صحة التقديرات المحاسبية الخاصة بالالتزامات البيئية، بالإضافة إلى فهم و تقييم 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 مراجع الحسابات فهم السياسات والاجراءات 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 الألد البيئي، للتعرف على السياسات الاجراءات المطبقة لتحقيق الرقابة البيئية ، على أن يتم كل ما وأرى أنه يجب أن الحاجة تتطلب تفعيل دور مراجع الحسابات للقيام بهذه المهمة ، من خلال اداء بعض الإجراءات منها:

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

المحور الثالث : تأثير العمليات والالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة :

يجب على مراجع 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:

١- 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.

٢ - تحديد الأساليب والإجراءات والوسائل التي اتخذتها المنشأة باعتبارها طرفاً مسؤولاً عن العمليات البيئية لتقييم التعرض للخطر.

٣- بيان 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 وقراءن 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 - فحص إجمالي قيمة الالتزامات البيئية المحتملة واحتمالات التأمين أو التعويض عن الأضرار البيئية.

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

المحور الرابع: وسائل تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأخط البيئي في منشآت الأعمال المصرية: يمكن تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأخط 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 المهمة 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 لأخط دورها الإيجابي تجاه حماية البيئة، باعتبار أن المنشأة والمجتمع طرفان لعقد اجتماعي، وأن هناك علاقة موجبة بين ربحية المنشأة والأخط البيئي لها، لأن المستثمر الاخلاقي سيقوم بتقييم المنشأة، ليس على أدائها الاقتصادي والمالي فحسب، ولكن على أساس أدائها في المجال البيئي كذلك. (Stevens, ٢٠٠٩)

٥- الحفاظ على حياد واستقلالية مراجع الحسابات عند مراجعة الأخط البيئي أو المالي للمنشأة على حد سواء، وذلك من خلال وجود الدعائم الأساسية للاستقلال وأهمها توافر الكفاءة العلمية والعملية والمهنية ذات الصلة بالعمليات والأنشطة البيئية لدى مراقبي الحسابات عند مراجعة

الأط 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 إلتزام 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 من حيث الاعتراف والقياس و العرض والإفصاح في منشآت الأعمال.

٩- مراعاة تأثير الأط 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 الأط 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 الخامس : مقومات تطبيق الإطار المقترح لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأط البيئي في منشآت الأعمال المصرية :

يعتمد الباحثة 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 لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الأط 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 : لتفعيل دورمراجع الحسابات عند مراجعة الألب البيئي لتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الألب البيئي للمنشأة، حيث يجب أن تتوافر لدى المراجع مجموعة من المقومات الشخصية أهمها: تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراجع الحسابات حيث تمثل مراجعة الألب البيئي للمنشأة حالة خاصة تضاف إلى المهمة الأساسية لمراجع الحسابات عند تكليفه بمراجعة حسابات هذه المنشأة، لذا ترى الباحثة أنه يجب على مراجع الحسابات مراعاة المقومات الإضافية المطلوبة عند مراجعة الاداء البيئي للمنشأة، وذلك من خلال تدعيم كفته العلمية والعملية وتدعيم المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات يعد مراجع الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية عقديّة تجاه موكله خاصة، وأخرى جنائية تجاه مجتمع عامة. وارى كباحثة ان على مراجع الحسابات اداء 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 الألب البيئي للمنشأة تتطلب من مراجع الحسابات الاستعانة بخبره من تخصصات مختلفة ، لذا يجب عليه الاخذ في الاعتبار مستوى الخبرة والكفاءة والمعرفة لدى هؤلاء، وأن يبذل قصاري جهده في تقديم أفضل خدماته المهنية والفنية من خلال الوسائل لتالية :

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

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

٢- مقومات ألب لتفعيل دور مراجع الحسابات عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألب البيئي : يعتمد تفعيل دور مراجع الحسابات عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال على ألب مجموعة من الأنشطة والمهام المختلفة أهمها إعداد الخطوات التمهيدية لمراجعة الألب البيئي للمنشأة حيث يقوم مراجع الحسابات في هذه الخطوة بمجموعة من الترتيبات الأولية التي من شأنها المساهمة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الخاصة بالألب البيئي للمنشأة، ومن هذه الترتيبات ما يلي :

أ- التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الألب 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 بها 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 بخبره في هذا الشأن أم لا.

تخطيط عملية مراجعة الألب البيئي للمنشأة يقوم مراجع الحسابات بإعداد خطة لمراجعة الألب البيئي للمنشأة تتمثل في أنه مجموعة من الأنشطة أهمها :

١- تحديد أهداف مراجعة الألب البيئي للمنشأة ، يرى الباحث أن على مراجع الحسابات أن يضع في اعتباره أن تتضمن أهداف مراجعة الألب البيئي، كحد أدنى ،تقييم مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات الصادرة لحماية البيئة ، والنظرفي الأحداث الطارئة التي تسبب إلتزامات بيئية على المنشأة، وآثارها على القوائم المالية لها.

٢- تحديد مجالات مراجعة الألب البيئي للمنشأة وحيث يتسع مجال مراجعة الألب البيئي للمنشأة ليشمل فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المنشأة، وتحليل الوظائف الإدارية والبيئية، معدات التشغيل ، البنية الأساسية لمراقبة التلوث والتحكم فيه ، والأثر على المجالات المحيطة مثل الهوى والمط والتربة وغيرها من المجالات الأخرى . (السقا، ٢٠١١)

٣- تشكيل فريق عمل لمراجعة الألب البيئي : يجب تشكيل فريق عمل لمراجعة الألب البيئي للمنشأة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها الكفاءة المهنية واستقلالية فريق العمل ، وتنوع اختصاصات أعضا الفريق ليضم مراجعين، وخبره في الاقتصاد والصناعة والتلوث البيئي.

٤- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل :

يجب على فريق المراجعة تعيين المواقع التي ستتم فيها عملية المراجعة وتحاول المنشأة إخضاع كافة مواقعها للمراجعة ، إلا أن هذا ليس بإمكانه ، 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)

٥. وضع خطة لمراجعة الأئط البيئي للمنشأة : يجب على فريق المراجعة ، قبل البدء في وضع خطة المراجعة ، تجميع مجموعة من المعلومات المرتبطة بالأئط البيئي للمنشأة من مصادر مختلفة منها ملفات المنشأة، مخططات الموقع ، طبيعة العمليات الإنتاجية ، وتقارير المراجعة السابقة وقوانين حماية البيئة، بحيث تخدم هذه المعلومات مراجع

مراجعة الأئط البيئي في منشآت الأعمال المصرية، وذلك في الجدول التالي:

المحاور الأساسية لكل مقوم

المحاور الأساسية لكل مقوم	المقومات الأساسية
تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات. تدعيم استقلالية مراجع الحسابات. تدعيم المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات.	١- مقومات شخصية
إعداد الخطوات التمهيديّة لمراجعة الأئط البيئي. تنفيذ مراجعة الأئط البيئي.	٢- مقومات الأئط
التقرير عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية. التقرير عن مدى كفاية الإفصاح عن الأئط البيئي للمنشأة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها. التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للمنشأة.	٣- مقومات التقرير

من المتطلبات الأساسية لمراجعة الأداء البيئي ما يلى :

١- المعرفة الكافية بالسياسات والإجراءات الإدارية والقوانين ذات الصلة بالبيئة.

٢- الاستعانة بمساعدين ذوي الخبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.

- ٣- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية المرتبطة بالعمليات البيئية والتقارير عن نتائجها و المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة عن المحاسبة والمراجعة عن الأمل البيئي.
- ٤- تحسين قدرات مراجع الحسابات المهنية في الحصول على كافة القوانين والتشريعات البيئية من مصادرها الأساسية وتحسين قدراته العلمية والعملية له ولفريق العمل المصاحب له.
- ٥- تلبية احتياجات كافة الأطراف المستفيدة بنفس درجة الاهتمام وبشكل متوازن.
- ٦- القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه، وتحديد مجالات الفحص ومستوى المساعدة من القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه، وتحديد مجالات الفحص ومستوى المساعدة بموجب شهادات علمية ومهنية لجهات معترف بها، فضلاً عن الشهادات المهنية الخاصة بالمراجعة المالية. والحصول على شهادات مؤيدة لخبرة وكفاءة مساعديه في المحاسبة والمراجعة عن الأمل البيئي.
- ٧- التعرف على طبيعة نشاط المنشأة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.
- ٨- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية المرتبطة بالمنشأة والتأكد من دعم الإدارة العليا وتحملها المسؤولية الكاملة عن الأمل البيئي للمنشأة والتعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية للمنشأة وآثارها البيئية وتحديد أهداف مراجعة الأمل البيئي.
- ٩- تحديد مجال ونطاق مراجعة الأمل البيئي.
- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأمل البيئي وتقسيم العمل حسب اختصاصات الفريق. وضع خطة لمراجعة الأمل البيئي للمنشأة. تحديد أثر العمليات البيئية على القوائم المالية وتقدير حجم الالتزامات البيئية المحتملة. فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها. فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الداخلية للعمليات البيئية. فهم الضوابط الرقابية البيئية من خلال مراقبة التزام الإدارة بالسياسة البيئية للمنشأة.

(٢) الدراسة الميدانية :

يشمل مجتمع الدراسة مراجعى الحسابات الحاصلين على عضوية وزمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وتم اختيار عينة البحث لتقتصر على مراجعى الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر، وتم توزيع (١٠٠) قائمة استقصت بشكل متساوي

ويرجع 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 الألب البيئي للشركة والتقرير عنها سيؤدي إلى إضافة قيمة لها وزيادة ربحيتها، ومن ثم قدرتها على الإستمرارية .

٢- تركز عملية المراجعة في مثل هذه المكاتب على مراجعة حسابات شركات المساهمة، خاصة المقيدة بسوق الأوراق المالية، والتي تمثل قطاعات مختلفة، منها قطاع الصناعة، والبتروكيماويات، والاتصالات، والبتترول والفحم والمناجم وغيرها من القطاعات التي ترتبط أنشطتها وعملياتها وخدماتها إرتباطا وثيقا ومباشرا بالآثار السلبية والأضرار البيئية.

٣- إن مراجعة الألب 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 ٨٧ قائمة، وتم استبعاد ٣ منها لعدم كفاية الإجابات ، فأصبحت القوائم الصحيحة ٧٤ قائمة (، فبلغت نسبة القوائم الصحيحة إلى المستردة { ٨٧/٧٤ X ١٠٠ } = ٨٥.٠٥ %)، وهي التي يتم إجراء التحليل الإحصائي لها.

(٣)- تصميم قائمة الاستقصت عددها ١٠٠ قائمة استقصاء 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 وتشمل المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والمؤهل المهني ، والمركز الوظيفي في مكتب المراجعة وغيرها من المعلومات

القسم الثاني : فيتضمن أسئلة البحث الموجهة إلى أفراد العينة من خلال فقرات الاستقصاء للوقوف على الوضع الحالي لدور مراجعي الحسابات تجاه مراجعة الألب 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
الترمز	٥	٤	٣	٢	١
النسبة	%١٠٠	%٨٠	%٦٠	%٤٠	%٢٠

ولقبول الفرض أو رفضه ، فقد اعتمدت الباحثة 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 :

م	فروض البحث	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
١	١ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية	١٥	١.٣٥
٢	٢ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات ألب مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية	١١	٠.٩٨٥
٣	٣ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند إبط الرأي عن نتائج مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية	٨	٠.٧٦٢
	الجملة	٣٤	٣.٠٩٧

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 ومصداقية في أداة الدراسة، ومن ثم يمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج واختبار الفروض.

وقد إعتد البحث على مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها، وذلك باستخدام برنامج SPSS ومنها:

١- حساب التكررات 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 ومصداقية فقرات الاستقصاء، وقد بلغت النسبة ٨٢,٨%.

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 ١.٨٩ عند مستوى معنوية ٠.٠٤ ودرجة حرية ١١٦، أو عندما يكون مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٤ والوزن النسبي الإجمالي ٦٧% فأكثر، حينئذ يقبل الفرض البديل، وتكون الفقرة سلبية أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا حدث عكس ما سبق .

٦- اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض يوضح الجدول التالي السمات المهنية لعينة الدراسة

الترتيب	النسبة المئوية	التكرار	الفئة	الصفات المهنية
٢	% ١٩.١٨	١٣	بكالوريوس	المؤهل العلمي
١	% ٦٠.٣	٤٣	ماجستير	
٣	% ١٥.٨	١١	دكتوراه	
٤	% ٢.٩٣	٣	أقل من ٦ سنوات	عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة شركات المساهمة
٣	% ١٤.٢	١١	٦ - ١١ سنة	
٢	% ٢١.٣	١٦	١٢ - ١٦ سنة	
١	% ٦٣.٤	٤٦	أكثر من ١٦ سنة	
٤	% ٨.٩	٧	زميل جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية	المؤهل المهني
٢	% ٢٦	١٩	زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	
١	% ٥٢	٣٧	عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	
٣	% ١٧.٦	١٣	محاسب بسجل المحاسبين والمراجعين	
٤	% ٢.٩	٣	صاحب مكتب أو شريك	المركز الوظيفي في مكتب مراجعي الحسابات
٣	% ٨.٧	٧	مدير مراجعة	
١	% ٧٧	٥٥	مراجع	
٢	% ١٤.٢	١١	مراجع أول	

١	٧٧ %	٥٦	أقل من ٧	عدد المشاركات في مؤتمرات أو ندوات أو دورات تدريبية بشأن مراجعة الألت البيئي لمنشآت الأعمال المصرية
٢	٢٣.٤ %	١٧	٧ فأكثر	
٣	٣.٢ %	٣	لا يوجد	
٢	٨.٧	٧	نعم	هل توجد لائحة واضحة أو نص قانوني أو معيار مهني يساهم في تحديد دور مراقب الحسابات في مراجعة الألت البيئي للشركة ؟
١	٩٢.٨	٦٧	لا	

يتضح من الجدول السابق مجموعة من النتائج أهمها :

١- إن توزيع مفردات عينة البحث لمراجعي الحسابات حسب المؤهل العلمي يشير إلى أن حملة الماجستير يمثلون نسبة ٦٠.٣ % يليهم حملة البكالوريوس بنسبة ١٩.١٨ % وأخيرا حملة الدكتوراه بنسبة ١٥.٨ % وهذا يدل على توافر الكفايات العلمية في مفردات عينة الدراسة والتي تؤهلهم للإجابة بدقة وإدراك عالي على فقرات الاستقص .

٢- إن توزيع مفردات عينة البحث حسب متوسط عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة حسابات وميزانيات شركات المساهمة يشير إلى أن أعلى نسبة ٦٣.٤ % تحوز عليها الفئة التي لديها خبرة أكثر من ١٦ سنة، تليها الفئة التي لديها خبرة عملية تتراوح بين ١٢ - ١٦ سنة وذلك بنسبة ٢١.٣ % ثم تأتي الفئة التي تتراوح خبرتها من ٦ - ١١ سنوات في المرتبة الثالثة بنسبة ١٤.٢ % وأخيرا تكون الفئة التي لديها خبرة أقل من ٦ سنوات بنسبة ٢.٩ وهذا يوضح أن أكثر من نسبة ٨٦ % من إجمالي مفردات العينة لديه خبرة عملية في مراجعة حسابات شركات مساهمة تتراوح بين ١٢ سنة و١٦ فأكثر، وهذا يعكس مدى قدرتهم على فهم واستيعاب موضوع البحث وإدراك دورهم المأمول في مراجعة الألت البيئي للشركة .

٣- إن توزيع مفردات عينة البحث حسب المؤهل المهني يشير إلى أن الحاصلين على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية يمثلون نسبة ٥٢ % والحاصلين على زمالة

جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بنسبة ٢٦ % بينما المسجلين كمحاسبين بسجل المحاسبين والمراجعين يمثلون نسبة ١٧.٦ % وأخيرا الحاصلين على زمالة جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية بنسبة ٨.٩ % 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 ٧٧ % يليهم المراجعين الأول بنسبة ١٤.٢ % ثم مدير المراجعة بنسبة ٨.٧ % وأخيرا أصحاب المكاتب والشركاء بنسبة ٢.٩ % 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 الأudit البيئي في منشآت الأعمال المصرية يشير إلى أن ما نسبته (٧٧ %) شاركوا فيها بعدد يتراوح بين واحدة وستة فأكثر، الأمر الذي يشير إلى الاهتمام المتزايد من مكاتب المحاسبة والمراجعة في هذا الجانب لدعم وتحسين كفاءة أudit المراجعين والعمل باستمرار على تطوير أدائهم بشأن مراجعة الأudit البيئي وذلك من خلال الإطلاع على أحداث التطورات في هذا الجانب، وهذا ما يعزز نتائج تحليل إجابات مفردات العينة .

٦- أن ٣.٢ % من مفردات العينة أفصحوا عن عدم وجود لائحة واضحة أو نص قانوني أو معيار مهني يساهم في تحديد دور مراجع الحسابات في مراجعة الأudit البيئي، وهذه نسبة كبيرة تؤكد عدم الاهتمام بموضوع مراجعة الأudit البيئي، ولعل ذلك يرجع من وجهة نظر الباحث إلى أن مراجعة الأudit البيئي وكذلك الإفصاح عن الأudit البيئي لازال طوعين اختياريين وحسب رغبة الشركات، ولم يأخذ 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 الأudit البيئي، وكذلك إلى صعوبة القياس

الكمي لبعض عناصر التكاليف والمنافع البيئية، وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها .

نتائج الدراسة

تحليل النتائج واختبار فروض البحث : وقد تضمن القسم الثاني من قائمة الاستقصاء الفقرات المتعلقة بموضوع البحث لاختبار فروضه أوضحت التحليلات بعد استخدام الأساليب الإحصائية مجموعة من النتائج أهمها تحليل واختبار نتائج الفرض أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأظ البيئي في منشآت الأعمال المصرية".

يوضح الجدول التالي العلاقة بين تدعيم المقومات الشخصية لمراجع الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأظ البيئي

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الجزئيات
٩	٦٩.٣%	٠.٥٩٨	٢.٨٩	المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة
٣	٩٢.١%	٠.٥٣٤	٣.٩٦	الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
٨	٧٤%	٠.٦١٩	٢.٩٥	فهم طبيعة المراجعة المحاسبية والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها
١	٩٥.٣٤%	٠.٣٤٥	٣.٩٨	مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة والمحاسبة عنها ومراجعة عملياتها.
٥	٧٩.١٨%	٠.٧٩٠	٤.٠٦	قدرات مراجع الحسابات وتمييزها على قوانين حماية البيئة
٣	٨٠.٤٦%	١.٣١٢	٤.١٧	الحفاظ على استقلالية مراجع الحسابات والعاملين معه
٦	٧٩%	٠.٧٨٦	٤.١٠	تلبية احتياجات كافة الأطراف المهمة بتقرير مراقب الحسابات بشأن المعلومات البيئية بنفس الدرجة من الاهتمام ودون تحيز.
٢	٨٧.٣%	٠.٣٩٨	٤.٥٧	القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه وباستقلال تام، وتحديد مجالات الفحص والاختبار ومستوى

				المساعدة المطلوبة من الآخرين.
٤	٨١.١٨%	٠.٧٦٩	٤.١٩	حصول مراقب الحسابات على المعرفة العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الألت البيئي للشركة والمؤيدة بموجب الشهادات العلمية والعملية والمهنية من جهات معترف بها.
٧	٧٦.٨٩%	٤.٢٠	٤.٠٥	حصول مراجع الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الألت البيئي للشركة

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

١- إن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع الجزئيات يساوي (٤.١٣) وهو يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٣.٧) وهذا يدل على ارتفاع نسبة استجابة أفراد العينة لفقرات هذا الفرض وموافقهم على محتواها، وتأكيداً لذلك جت الوزن النسبي في المتوسط العام الإجمالي لجميع الفقرات مساوياً ٧٩.٨٨% وهو يفوق الوزن النسبي الافتراضي للبحث ٧٠% ، وهذا يؤكد على وجود علاقة إيجابية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره في مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

٢- إن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي ٠.٥١٧ مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وإنخفاض درجة تشتتها، وهذا يحقق الاستجابة المرجوة والموافقة المأمولة لمحتوى فقرات هذا الفرض، وعلى مستوى الفقرات، جت الفقرة السادسة لتحمل أعلى درجة تشتت ٢.١٤ بينما كانت أقل درجة تشتت للفقرة الرابعة ٠.٢٩٦ .

٣- إن 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 ٣.٩٦ (وأقل انحراف معياري ٠.٢٩٨) .

٤- إن 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، وجمت الفقرات أرقام ٩،٨،٧،٦،٥،٤،٢ لتحصل على درجة موافق تماماً 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 الأمل البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

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

يوضح الجدول التالي النتائج التالية:

نتائج اختبار قبول الفرض الأول

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

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T . المحسوبة < قيمة T. الجدولية ، وأن مستوى الدلالة < ٠،٠٥ ، ولذا تم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل مما يدل على وجود علاقة إيجابية في ضوء النتائج المستخرجة من الحاسب ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الأمل البيئي في منشآت الأعمال المصرية ، وذلك عند متوسط حسابي إجمالي (١٤.٤٦) ووزن نسبي إجمالي . (٨٢.١٦ %)

٦- تحليل واختبار نتائج الفرض الثاني : ينص هذا الفرض على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أمل مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأمل البيئي في منشآت الأعمال المصرية"

يوضح الجدول التالي العلاقة بين تدعيم مقومات أمل مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأمل البيئي :

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الجزئيات
١	٩٥.٣%	٠.٤٥٦	٤.٩٠	التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.
٢	٩٢.١٢%	٠.٤٣٨	٤.٨٩	التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأudit البيئي للشركة ، وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي
٣	٩٠.٤٥%	٠.٤٨٣	٤.٧٨	التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية ومصادر الحصول عليها.
٤	٧٨.١٣%	٠.٤٤٦	٤.٧٨	تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأudit البيئي للشركة
٥	٨٦.٤٥%	٠.٤٢١	٤.٦٧	تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل ووضع خطة لمراجعة الأudit البيئي للشركة
٦	٨٣.٥٦%	٠.٣٨٩	٤.٥٦	الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية
٧	٨٢.١٦%	٠.٤٩٨	٣.٨٩	فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم.
٨	٧٩.٩٠%	٠.٥٢٤	٣.٧٨	الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى
٩	٧٨.٢٥%	٠.٦١٨	٣.٥٦	فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الرقابية الداخلية المرتبطة بالعمليات البيئية
١٠	٧٩.٦٥%	٠.٦٩٠	٣.٦٤	فهم الضوابط البيئية من خلال مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للشركة

يتضح من الجدول ما يلي :

١- إن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرض الثاني يساوي ٣.٩٨ وهو يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث ٢.٥٦ 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 أudit مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأudit البيئي في منشآت الأعمال المصرية.

٢- إن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي ٠.٥٩٨ 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 ٠.٨٩٧ وأقل درجة تشتت بانحراف معياري ٠.٣٦٧ .

٣- أن المتوسط العام الإجمالي للوزن النسبي لجميع فقرات الفرض الثاني يساوي ٦٧.١٤% وهو يزيد عن الوزن النسبي الافتراضي للبحث ٧٥% وذلك على مستوى كل فقرة على حدها، وعلى مستوى جميع الفقرات، وأن الفقرة رقم (١) تمثل أعلى وزن نسبي ٩٦.٦٧% والفقرة رقم ١٠ (أقل وزن نسبي ٧٦.٤٥% وهو يزيد عن الوزن النسبي الافتراضي ٧٥% في جميع حالاته، وهذا يؤكد على ضرورة تدعيم مقومات أدب مراجع الحسابات لتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأدب 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 وإلى درجة موافق كما في الفقرة رقم ١٠ وهذه الفقرات جميعها ١- ١٠ تزيد عن درجة الموافقة التي يقبلها الباحث ٤.٢ لكل فقرة وبوزن نسبي ٧٥% ٤/٣.٤ 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

نتائج اختبار قبول الفرض الثاني

الفرض	T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة SIG	النتيجة
الثاني	٣٢.٩	٢.١٩	٠.٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T. المحسوبة < قيمة T. الجدولية و أن مستوى الدلالة مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات أدب مراجع

الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية ، ومن ثم تم رفض الفرض العدم وقبول فرض البديل، وذلك عند متوسط حسابي إجمالي ٢٩.١٦ ووزن نسبي إجمالي ٥٧.٧٨

تحليل واختبار نتائج الفرض الثالث :

ينص هذا الفرض على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند إيد الرأى عن نتائج مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية".

العلاقة بين تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند إيد الرأى عن نتائج مراجعة الألت البيئي

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الجزئيات
١	٩٦.٣٤%	٠.٤١٣	٤.٦٩	التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة
٤	٨٦.٥٧%	٠.٤٢٢	٤.٥٧	التقرير عن مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية للشركة
٢	٩٠.١٧%	٠.٤٩٧	٤.٢٣	التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الألت البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها
٣	٨٩.٦٧%	٠.٤١٢	٤.١٦	التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية
٥	٨٨.٥٦%	٤٠٠.٠٢	٤.١١	التقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزامات البيئية.

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

١- إن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرض الثالث يزيد عن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث ٥،٣ حتى على مستوى الفقرة الواحدة، فقد جلت الفقرة رقم ٥ وهي أقل متوسط حسابي لتتفوق على المتوسط الافتراضي للبحث، وهذا يؤكد على

وجود علاقة إيجابية بين تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند إيدم الرأى عن نتائج مراجعة الألد البيئى، وتأكيداً لذلك جط المتوسط العام الإجمالى للوزن النسبى ٩٤.٥٦% وهو يتفوق على الوزن النسبى الافتراضى للبحث (٧٥%) مما يدل على ارتفاع استجابة أفراد العينة لمحتوى فقرات هذا الفرض، وزيادة درجة الموافقة عليها .

٢- إن المتوسط العام الإجمالى للانحراف المعيارى لجميع الفقرات يدل على ارتفاع استجابات أفراد العينة لهذه الفقرات وتقاربها وانخفاض درجة تشتتها .

٣- أن ترتيب الفقرات جط على أساس الوزن النسبى لكل فقرة، فجأت الفقرة رقم ١ فى المرتبة الأولى بوزن نسبى ٣٩.٧٨% لتؤكد أن التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية وسيلة وأداة هامة فى تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات بهدف تفعيل دوره عند مراجعة الألد البيئى فى منشآت الأعمال المصرية، وعلى مستوى بقية الفقرات، فقد جطت الفقرة رقم ٥ لتحصل على أقل وزن نسبى ٣،٨١%وهى تزيد عن الوزن النسبى الافتراضى ٧٥% وهذا يؤكد على قبول محتوى جميع فقرات هذا الفرض وبنسبة تتراوح بين ٩٧.٥٦% (كحد أقصى) و ٨٤.٥٦% (كحد أدنى) .

٤- إن جميع أفراد العينة وافقوا على محتوى جميع الفقرات بدرجة مرتفعة تصل إلى حد الموافقة المطلقة، فهى تتراوح بين ٤.٧٨ كحد أقصى و ٣.٩٧ كحد أدنى، وهى تزيد عن درجة ٤.٥ المحددة 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 التالى النتائج التالية

نتائج اختبار قبول الفرض الثالث فى الوسط

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

ينضح من الجدول السابق أن قيمة T. المحسوبة < قيمة T. الجدولية وهذا يؤكد على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراجع الحسابات وتفعيل دوره عند إيدم الرأى عن نتائج مراجعة الألد البيئى فى منشآت الأعمال المصرية وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل ، وذلك عند متوسط حسابى إجمالى ٤.٨٥ ووزن نسبى

إجمالي ٨٩.١٩%. (اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات والفروض باستخدام اختبار كول مجروف - سمرنوف) Sample Kolmogorov – Smirnov T- test One. 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 ومستوى الدلالة $SIG <$ مستوى الدلالة أو المعنوية للبحث ٠.٧ وذلك عند مستوى ثقة ٩٥% ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار نتائج اختبار التوزيع الطبيعي :

الفروض	عدد الفقرات	Z	SIG	النتائج
١ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم المقومات الشخصية لمراجع الحسابات وتفعيل دوره عند مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية	١١	٠.٨٧٥	٠.٦٤٥	تتبع البيانات
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات ألت مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية	١٤	١.٠٦٥	٠.٣٤٠	التوزيع
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم مقومات تقرير مراقب الحسابات وتفعيل دوره عند إبد الرأي عن نتائج مراجعة الألت البيئي في منشآت الأعمال المصرية	٧	٠.٨٧٥	٠.٥٦٠	المفترض

الجدول السابق يوضح أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة مستوى الدلالة SIG لكل فرض $<$ مستوى الدلالة المعتمد للبحث (٠.٠٧)، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، لذا استخدم الاختبارات المعلمية .

يتضح مما سبق :

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

إن من مقومات تفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الألب البيئي في شركات الأعمال المصرية المقومات الشخصية لمراجع الحسابات وتشمل الكفاءة العلمية والعملية والمسئولية المهنية والاستقلالية، بالإضافة إلى مقومات الألب سوء عند التخطيط أو التنفيذ لعملية المراجعة، وأخرى للتقرير عن نتائج مراجعة الاداء البيئي للشركة.

إن من نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة في مجتمع العينة لدورهم المأمول عند مراجعة الألب البيئي ومقومات تطبيق الإطار المقترح لتفعيل هذا الدور في منشآت الأعمال المصرية، وذلك بمتوسط حسابي إجمالي (٤.٥) لجميع فروض البحث، وانحراف معياري في المتوسط (٠.٨٢٢)، علماً بأن المتوسط الحسابي الافتراضي للبحث (٤.٥)، وهذا يؤكد على مدى ارتفاع استجابة أفراد العينة تجاه موضوع البحث من ناحية، ومؤشراً على تقارب إجاباتهم وانخفاض تشتتها من ناحية أخرى كما أن 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 (٨٧.٦٨%) لجميع فروض البحث، وهو يزيد عن الوزن النسبي المعتمد للبحث (٧٥%)، وهذا يؤكد العلاقة الإيجابية بين تطبيق مقومات الإطار المقترح وتفعيل دور مراجع الحسابات عند مراجعة الألب البيئي في منشآت الأعمال المصرية .

التوصيات :

فى ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلى :

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 نصوصاً ملزمة لإدارات الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة ومستمرة ضمن تقاريرها المالية، مما يحتم على مراجعى الحسابات فى هذه الشركات القيام بالدور المأمول منهم تجاه مراجعة الأخط البيئي، على أن تساهم الهيئة العامة لسوق المال بدور إيجابي فى هذا المجال، خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة، وذلك من خلال وضع معايير خاصة بالسلامة البيئية ضمن شروط القيد بالبورصة.

٢- يجب على جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية إعادة النظر فى مؤهلات ومهام ومسئوليات المحاسبين والمراجعين المهنيين، خاصة فى شركات الاعمال، وذلك من خلال مجموعة من الوسائل مثل عقد المؤتمرات والندوات الجادة ذات الصلة بالموضوع، بحيث يدعى إليها خبراء من جهات وتخصصات مختلفة ذات علاقة بالبيئة، لتبادل الآراء والأفكار حول الموضوعات والقضايا التي تساهم فى تفعيل الدور المأمول لمراجعى الحسابات تجاه مراجعة الأخط البيئي.

٣- التنسيق المستمر مع الهيئة العامة لسوق المال وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وإدارات الشركات الكبرى، بهدف تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي فى الأقسام العلمية لتشمل المفاهيم والأسس والمعايير ذات العلاقة بمراجعة الأخط البيئي.

٤- يجب على أجهزة ووسائل الإعلام المصرية (الحكومية منها والخاصة) المساهمة الإيجابية فى نشر الوعي والإدراك البيئي لدى الشركات والمحاسبين والمراجعين والأطراف ذات العلاقة، خاصة المستثمرين والمقرضين، وذلك 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.

المراجع

المراجع العربية

- ١- البنا، أبو بكر عبد العزيز، (٢٠٠٢)، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الألت البيئي: دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة ب (، جامعة الأزهر، القاهرة)، العدد ٢٧، ص ص ٢٨ - ٦٧.
- ٢- رياض، عماد محمد، (٢٠٠٤) إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الألت البيئي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية معهد الدراسات والبحوث البيئية في الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية، جامعة عين شمس، القاهرة، ص ص ٢٨ - ٦٧.
- ٣- 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 ٤٢ - ٧٣.
- ٥- المطارنة، غسان فلاح، البشتاوي، سليمان حسين، (٢٠٠٨) التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، (المجلد ٣٠، العدد ١، سوريا) ص ص ١٠٩ - ١٣٥.
- ٦- باوزير، شطف محمد، (٢٠٠٧)، مراجعة الألت 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.
- ٩- شاكر، جمال محمد، (٢٠٠٥) المرشد في التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام Spss، (الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية) ٢٠٠٥، ص ٥٩ .
- ١٠- شحاته، شحاته السيد، المليجي، ابراهيم السيد(٢٠٠١) مراجعة الألت البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية لأرط 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 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 ١ - ٢٢.

١٣- لطفي، امين السيد، (٢٠٠٥) المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، 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 ٢٣

المراجع الاجنبية:

- 1) The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, "Information for Better Markets, Sustainability; The Role of the Accountants", 2014.
- 2) Bob.,b(2007).Conducting an internal enivornmental Audit journal of Accounting Research (vol3.no2)p.19
- 3) IFAC, "International Guidance Document: Environmental Management Accounting", New York 2008.
- 4) Loew T., Fichter K., Mueller U., shulz W. and Strobel M., "Guide to Corporate Environmental Cost Management", German Environment Ministry, Berlin 2010 .
- 5) Envirowise, "Increase Your Profits With Environmental Management Accounting", Oxford shire, UK 2013 .
- 6) Ministry of the Environment, "Environmental Accounting Guidelines", Tokyo, 2012.

- 7) United Nations Division for Sustainable Development, "Environmental Management Accounting: Policies and Linkages", New York & Geneva, UN Publications 2002. WWW.UN.org.
- 8) United Nations Division for Sustainable Development, "Environmental Management Accounting: Procedures & Policies", UN Publications 2001.
- 9) Association of German Engineers, "Determination of Costs for Industrial Environmental Protection Measures", Berlin2001
- 10) European Commission, "Commission Recommendations on the Recognition, Measurement and Disclosure of Environmental Issues in the Annual Reports of Companies", EU 2011.
- 11) Euro stat, "Definitions and Guidelines for Measurement and Reporting of Company Environmental Protection Expenses", Luxemburg, 2001.
- 12) US Department of Defense, "Environmental Cost Analysis Methodology ECAM", Fairfax, Virginia 1999.
- 13) Moktar Khatattab, constrainta to privatization the Egyption experience "The Egyption center for economic studies working peper, no 38. may 2016
- 14) Arthur Anderson, Flamework for sales Descision: public offering, investor and financial institutions "Report preiared for the government of Egypt" second draft, Oct., 2013, fob, 2016.
- 15) www.Greentreecapital.com Orporate finance, merger acquisition private equity, Avia Ramamurti, thr impact privatization on the latin America Debt pruablen, (Jonal of inter America studies and world affiairs) vol. 34 summer 2016.

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

الرجح تحديد دور مراجعي الحسابات في تفعيل مراجعة الأئمة البيئي في شركات الاعمال المصرية بما يساهم في تحقيق أهداف الشركة، وقدرتها في المحافظة على البيئة المحيطة

م	فقرات الاستقصاء	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
١	<p>أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من المقومات الشخصية أهمها :</p> <p>تدعيم الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات من خلال الوسائل التالية :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 . 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 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 					

بها، وذلك بوضع إشارة في المكان المناسب أمام كل فقرة من الفقرات

				<p>الشهادات العلمية والعملية والمهنية من جهات معترف بها.</p> <p>٢ - حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة .</p> <p>أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة أهمها:</p> <p>إعداد الخطوات التمهيديّة لمراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال الوسائل التالية:</p> <p>- التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.</p> <p>- التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي للشركة، وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي .</p> <p>- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة.</p> <p>- التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية للشركة ومصادر الحصول عليها .</p> <p>تخطيط عملية مراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال أداء مجموعة من الأنشطة التالية :</p> <p>- تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي للشركة .</p> <p>- تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة .</p> <p>- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة .</p> <p>- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل.</p> <p>- وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للشركة .</p> <p>تنفيذ عملية مراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال أداء مجموعة من الإجراءات التالية :</p> <p>- الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية .</p> <p>- 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 .</p> <p>- فهم بيئة الرقابة لتقدير موقف وإدراك الإدارة تجاه الضوابط الرقابية الداخلية المرتبطة بالعمليات البيئية .</p> <p>- فهم الضوابط البيئية من خلال مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للشركة.</p> <p>أن تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة، يتطلب توافر مجموعة من مقومات التقرير عند إيداء الرأي عن نتائج</p>
				<p>مراجعة الأداء البيئي للشركة أهمها :</p> <p>التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية .</p> <p>التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة .</p> <p>التقرير عن مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات البيئية للشركة .</p> <p>التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها .</p> <p>التقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزامات البيئية .</p>