



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

دور المحاسبة و المراجعة البيئية فى تحسين كفاءة الأداء البيئى

دراسة حالة : ديوان المراجعة القومى و عينة من مكاتب
المراجعة السودانية

The Role of Environmental Accounting and Auditing in Improving
the Efficiency of Environmental Performance
Case Study of the National Audit Chamber & A sample of
Sudanese Audit Offices

بحث مقدم للإستيفاء الجزئى لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة
والتمويل

: إعداد الدارس

الفتاح الطيب عبدالله حاج على

بكالوريوس محاسبة - جامعة القاهرة 2005م

: إشراف

د . هلال يوسف الصالح

أستاذ المحاسبة المشارك - كلية الدراسات التجارية

جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا

هـ - 2015 م 1436

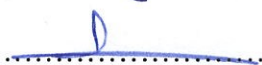


صفحة الموافقة

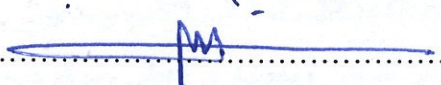
اسم الباحث : الفاتح الطيب عبد الله حاج علي
 عنوان البحث : دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة إدار
 البيئية - دراسة حالة ديوان المراجعة القومية بجمهورية
 السودان

موافق عليه من قبل :

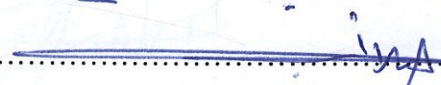
المستحسن الخارجي

الاسم : د. محمد عوض فتدي
 التوقيع : 
 التاريخ : ٢٠١٥/٤/١٨

المستحسن الداخلي

الاسم : د. باكير ابراهيم الصديق
 التوقيع : 
 التاريخ : ٢٠١٥/٤/١٨

المشرف

الاسم : د. هادي يوسف صالح
 التوقيع : 
 التاريخ : ٢٠١٥/٢/٨



Sudan University of Science and Technology
College of Graduate Studies



Declaration

I, the signing here-under, declare that I'm the sole author of the (M.Sc.) thesis entitled.....

Role of Environmental Accounting and Auditing in Improving the Efficiency of Environmental Performance

which is an original intellectual work. Willingly, I assign the copy-right of this work to the College of Graduate Studies (CGS), Sudan University of Science & Technology (SUST). Accordingly, SUST has all the rights to publish this work for scientific purposes.

Candidate's name: *ELFATIH ELIAYEB ABDALLA HASALI*

Candidate's signature: *elfatih* Date: *3-3-2015*

إقرار

أنا الموقع أدناه أقر بأنني المؤلف الوحيد لرسالة الماجستير المعنونة
دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي

وهي منتج فكري أصيل . وباختياري أعطى حقوق طبع ونشر هذا العمل لكلية الدراسات العليا - جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، عليه يحق للجامعة نشر هذا العمل للأغراض العلمية .

اسم الدارس : *الفاتح الطيب عبد الله حاج علي*
توقيع الدارس : *elfatih* التاريخ : *٢٠١٥/٣/٣*

بِسْمِ اللَّهِ
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى :

اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ
لَهُ مَا فِي السَّمَوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ
إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ
بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَوَاتِ
وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ ﴿٢٥٥﴾

صدق الله العظيم

(سورة البقره ، الآيه (255)

الإهداء

الى

والدائى ،،، أطال الله فى عمرهما و متعهما بالصحه و العافيه

الى

روح أختى أميره أسكنها الله فسيح جناته

الى

إخوتى و أخواتى

الى

أصدقائى و رفقاء دربى

الى

كل من علمنى حرفاً

أهدى اليكم جميعا هذا البحث

الشكر و التقدير

بدءاً الحمد لله رب العالمين الذى وفقنى و أعاننى لإتمام هذا البحث و من دواعى سرورى أن أتقدم بوافر الشكر و العرفان لجامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا لإتاحتها لى فرصة الحصول على هذه الدرجة العلميه و هيأت لى البيئه الصالحه لذلك ، كما أتقدم بأسمى آيات الشكر و الثناء للعالم الجليل و مربى الأجيال / **الدكتور هلال يوسف الصالح** الذى أشرف على هذا البحث و كان لتوجيهاته و متابعتة الدقيقه الأثر الكبير فى إتمامه فله منى جزيل الشكر سائلاً المولى عز وجل أن يمتعته بوافر الصحة و العافيه و أن يجعله زخراً و عوناً لطلاب العلم .

المستخلص

تناولت الدراسة أثر دور المحاسبه البيئيه و المراجعه البيئيه على تحسين كفاءة الأداء البيئى ، دراسة حالة ديوان المراجعه القومى و مكاتب المراجعه الخارجيه ، تمثلت مشكله الدراسه فى كيفية تطبيق المحاسبه البيئيه فى المنشآت بإعتبار أنها الخطوه الأولى لبدء عملية المراجعه البيئيه ، وكيفية تطبيق الإتجاهات المتطوره للمراجعه البيئيه و الأنشطة التى تتبعها مكاتب المراجعه الخارجيه لتنفيذ عملية المراجعه البيئيه لتفعيل كفاءة الأداء البيئى ، و مدى إلتزام المنشآت بإظهار العوامل البيئيه فى القوائم الماليه ، وهل تعمل مكاتب المراجعه على توظيف كوادر مؤهله و مدربه للقيام بالمراجعه البيئيه بصوره حقيقيه و إلزام المنشآت بأن تخضع للقوانين والتشريعات و اللوائح البيئيه عند قيامها بإدراج العوامل البيئيه فى القوائم الماليه . تجسدت أهمية الدراسه فى الموضوع الذى تناولته إذ تعتبر المحاسبه البيئيه و المراجعه المبيئيه الضامن الوحيد لتفعيل كفاءة الأداء البيئى للمنشآت و بالتالى الأداء البيئى للمجتمع بصوره عامه . هدفت الدراسه الى التعرف على المحاسبه البيئيه و التعرف على نشأة المراجعه بصوره عامه و المراجعه البيئيه بصوره خاصه و دور مكاتب المراجعه كأحد مقومات الرقابه الخارجيه فى تفعيل كفاءة الأداء البيئى . سعت الدراسه الى إختبار الفرضيات الآتيه :

: الفرضيه الأولى

. إظهار العوامل البيئيه فى القوائم الماليه و التقرير البيئى يؤثر فى الأداء البيئى

: الفرضيه الثانيه

عوامل المعرفه و المهارات و التعليم المهنى المستمر و التدريب فى مجال المراجعه البيئيه للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجعه البيئيه .

: الفرضيه الثالثه

تعمل مكاتب المراجعه على تطوير المراجعه البيئيه التى تؤثر على كفاءة الأداء البيئى .

: توصلت الدراسه الى نتائج منها

القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية التى تلزم المنشآت بإظهار العوامل . 1
البيئية فى القوائم المالية غير مفعلة و بالتالى لا تلتزم المنشآت بإظهار المعلومات
. و البيانات البيئية فى القوائم المالية

تعتبر المحاسبه البيئية حجر الزاويه للمراجعة البيئية لذلك نجد أن المحاسبه . 2
البيئية ذات أهميه لضمان إدراج العوامل البيئية وتكلفتها فى القوائم المالية التى
. تزيد من كفاءة الأداء البيئى

المعرفه و خبره السابقيه للمراجعين بخطوات المراجعة البيئية و إخضاعهم . 3
للدورات التدريبيه بإستمرار تزيد من قدرات المراجعين الفنيه لأداء المراجعة البيئية
. بكفاءه و فاعليه

مكاتب المراجعة التى لا يوجد لديها كوادر مؤهلة و مدربه و متخصصه فى . 4
المراجعة البيئية تضعف من كفاءتها عند تنفيذ المراجعة البيئية و بالتالى ضعف الأداء
. البيئى للمنشآت لعدم و جدود رقابه عليها

: أوصت الدراسه بعدة توصيات منها

ضرورة سن القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية و تفعيل الموجوده سلفاً فى . 1
قانون ديوان المراجعة القومى لسنة 2007م و إلزام المنشآت بتطبيقه و العمل
به ، و إعطاءه القوه لتنفيذه عن طريق إصدار عقوبات رادعه فى حالة مخالفة
. المنشآت له

ضرورة إنشاء وحده متخصصه بديوان المراجعة القومى تتولى مسئوليات و . 2
إختصاصات المراجعة البيئية و تعمل على متابعة تنفيذ القوانين المصدرة و التنسيق
. مع مكاتب المراجعة لضمان تنفيذ المراجعة البيئية للمنشآت بكفاءه

على مكاتب المراجعة تعيين مراجعين ذو خبره ومعرفه بالمراجعة البيئية وذلك . 3
. لضمان القيام بعملية المراجعة البيئية بالصوره المطلوبه

ضرورة تبنى مكاتب المراجعة القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية وتفعيلها . 4
والعمل بها ، وكذلك تبنى معايير الأداء البيئى للتنميه المستدامه و تطبيقها فى
. الواقع العملى

Abstract

The study examined the impact of the role of environmental accounting and environmental audit to improve the environmental performance efficiency, Case study of the National Audit Chamber and External Audit Offices, The problem with the study how to implement environmental accounting in enterprises considering it's the first step to start the process of environmental audit, And how to apply advanced trends for environmental auditing and activities followed by External Audit offices to perform the environmental auditing to activate environmental performance efficiency, And the extent of enterprises commitment to display environmental factors in the financial statements, Does the audit firms working to recruit qualified and trained staff to do the environmental audit truly and commit enterprises that are subject to the laws and legislation and environmental regulations when doing the inclusion of environmental factors in the financial statements, Epitomized the importance of studying in the importance of the topic addressed by Considering environmental accounting and environmental auditing sole guarantor to activate the environmental performance efficiency of enterprises and thus the environmental performance of the community in general, This study aimed to identify the environmental accounting and identify the origination audit in general and, environmental audit in particular, and the role of audit offices as one of the elements of external control in the activation of environmental performance efficiency.

Study sought to test the following hypotheses:

1. Show environmental factors in the financial statements and the environmental report impact in the environmental performance.
2. Knowledge, skills and continuing professional education and training factors in the field of environmental auditing for auditors affected the efficiency of the environmental audit.

3. Audit offices working to develop environmental audit that affect the environmental performance efficiency.

The study found the results, including:

1. Laws and legislation and environmental regulations are committed enterprises to display environmental factors in the financial statements is disabled and therefore enterprises do not adhere display information and environmental data in the financial statements.

2. Environmental accounting is a related to the environmental audit, thus we find that importance of environmental accounting to guarantee the integration of environmental factors and costs in the financial statements that increase the efficiency of environmental performance.

3. Knowledge and previous experience of auditors to environmental audit steps and subjected them to training courses constantly increase the technical capabilities of the auditors to perform the environmental audit efficiently and effectively.

4. Audit Offices do not have qualified, trained and specialized staff in the environmental audit, weaken their efficiency when implementing environmental audit and consequently weak environmental performance of the facilities and the lack of oversight by the ancestors.

The study recommended a number of recommendations including:

1. The need to enact laws and legislation and environmental regulations and to activate pre-existing in the National Audit chamber law of 2007 and oige enterprises applied its and work with it , and give it the power to be implemented through the issuance of dissuasive sanctions in case of the enterprises violation it.

2. The need to establish a specialized unit at the National Audit chamber assume responsibilities and terms of reference of the environmental audit and work to follow up the implementation of

laws issued and coordinate with audit offices to ensure the implementation of environmental auditing for enterprises efficiently.

3. Audit offices appointed auditors with experience and knowledge of environmental audit in order to ensure that the process of environmental audit as required.

4. The need to adopt the audit offices laws and legislation and environmental regulations and activated it and working with it, as well as the adoption of the environmental standards performance of the sustainable development and their application in practice.

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص الدراسة
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
م	فهرس الملاحق
المقدمة	
1	أولاً : الإطار المنهجي
4	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبه البيئيه و المراجعة	
18	المبحث الأول : المحاسبه البيئيه - المفاهيم و المعايير
28	المبحث الثاني : نشأة المراجعة و تطورها
الفصل الثاني : مراجعة الأداء البيئي	
40	المبحث الأول : المراجعة البيئيه - المفاهيم و المعايير
51	المبحث الثاني : كفاءة الأداء البيئي

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجتمع عينة الدراسة	62
المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية	69
المبحث الثالث : اختبار فرضيات البحث	95
الخاتمة	
أولاً : النتائج	110
ثانياً : التوصيات	111
قائمة المراجع	113
قائمة الملاحق	119

فهرس الموضوعات

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(2/1/1)	حدود المعايير القياسية لمواصفات المياه المنتجة (ملجرام / لتر Mg/L)	46
(3/2/1)	عدد الإستبيانات الموزعه على أفراد عينة الدراسة و المسترد منها	69
(3/2/2)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	71
(3/2/3)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى	72
(3/2/4)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهنى	73
(3/2/5)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمى	74
(3/2/6)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفى	75
(3/2/7)	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	76
(3/2/8)	الثبات و الصدق الإحصائى لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبيان	78

(3/2/9)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضيه الأولى	79
(3/2/10)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضيه الأولى	80
(3/2/11)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضيه الأولى	81
(3/2/12)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضيه الأولى	82
(3/2/13)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضيه الأولى	83
(3/2/14)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضيه الثانية	85
(3/2/15)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضيه الثانية	86
(3/2/16)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضيه الثانية	87
(3/2/17)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضيه الثانية	88
(3/2/18)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضيه الثانية	89
(3/2/19)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضيه الثالثة	90
(3/2/20)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضيه الثالثة	91
(3/2/21)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضيه الثالثة	92
(3/2/22)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضيه الثالثة	93
(3/2/23)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضيه الثالثة	94
(3/3/1)	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضيه الأولى	95
(3/3/2)	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضيه الأولى	96
(3/3/3)	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الأولى	98
(3/3/4)	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضيه الثانية	99

100	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضيه الثانيه	(3/3/5)
102	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على جميع عبارات الفرضيه الثانيه	(3/3/6)
103	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسه على عبارات الفرضيه الثالثه	(3/3/7)
105	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضيه الثالثه	(3/3/8)
106	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على جميع عبارات الفرضيه الثالثه	(3/3/9)
108	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسه	(3/3/10)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة a	عنوان الشكل	رقم الشكل
58	معوقات مراجعة الأداء البيئى	(2/2/1)
70	عدد الإستبيانات الموزعه على أفراد عينة الدراسه و المسترد منها	(3/2/1)
71	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير العمر	(3/2/2)
72	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير المؤهل العلمى	(3/2/3)
73	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير المؤهل المهنى	(3/2/4)
74	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير التخصص العلمى	(3/2/5)
75	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير المركز الوظيفى	(3/2/6)

76	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسه وفق متغير سنوات الخبرة	(3/2/7)
80	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الأولى الفرضيه الأولى	(3/2/8)
81	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الثانية الفرضيه الأولى	(3/2/9)
82	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الثالثة الفرضيه الأولى	(3/2/10)
83	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الرابعة الفرضيه الأولى	(3/2/11)
84	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الخامسة الفرضيه الأولى	(3/2/12)
85	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الأولى الفرضيه الثانية	(3/2/13)
86	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الثانية الفرضيه الثانية	(3/2/14)
87	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الثالثة الفرضيه الثانية	(3/2/15)
88	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الرابعة الفرضيه الثانية	(3/2/16)
89	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الخامسة الفرضيه الثانية	(3/2/17)
90	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الأولى الفرضيه الثالثة	(3/2/18)
91	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسه على العبارة الثانية الفرضيه الثالثة	(3/2/19)

92	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضيه الثالثه	(3/2/20)
93	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعه الفرضيه الثالثه	(3/2/21)
94	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسه الفرضيه الثالثه	(3/2/22)
98	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الأولى	(3/3/1)
102	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الثانيه	(3/3/2)
107	التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الثالثه	(3/3/3)
108	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(3/3/4)

هرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحه
(1)	حجم عينة الدراسة	120
(2)	إستمارة الإستبيان	121

المقدمة

: تشمل

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

اولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

تعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخليه لأية وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة ودرء الخطر عنها، لذا فإن أخذ الحسابات البيئية بنظر الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة للمراجعة بصورة عامه و المراجعة البيئية بصورة خاصه ، حيث أصبحت إدارة الشركات الصناعيه الكبرى فى الدول المتقدمه على إقتناع بأهمية المراجعة البيئية باعتبارها أداه هامه لفحص نظم الإدارة البيئية ، وتقييم أداء الشركه وإختبار مدى توافق عملياتها ومخرجاتها مع البيئة المحيطه ، مما يعنى أن هناك دور متنامى ومتزايد بضرورة الحصول على جهود المراجعين فى الأمور والقضايا البيئية بحيث أصبح هذا الدور لا محال لتجنبه خاصة ، وأن أصحاب المصالح فى المجتمع فى تزايد مضطرد للحصول على تأكيدات بالالتزام جميع الشركات الصناعيه التى قد تتسبب فى تلوث البيئة . بتطبيق القوانين واللوائح التى يتم تشريعها لحماية البيئة والمجتمع .

تواجه مهنة المراجعة وخصوصاً المراجعة البيئية تحدياً هو مجاراتها للتطورات والمستجدات وتلبية إحتياجات المجتمع ، وذلك من خلال القيام بدورها بين إتجاهات . التطوير والتطبيق وكيفية تطبيقها لتفعيل كفاءة الأداء البيئى .

مشكلة البحث

: تمثلت مشكلة البحث بالتساؤلات التالية

- 1 - كيفية تطبيق المحاسبه البيئيه و علاقتها بالمراجعة البيئيه ؟
- 2 - ما هى الإتجاهات المتطوره للمراجعة البيئيه ؟
- 3 - كيفية تطبيق الإتجاهات المتطوره للمراجعة البيئيه ؟

كيفية دراسة وتحليل الأنشطة التي تمثل الإتجاهات المتطورة للمراجعة - 4
البيئية ؟

ماهى الأنشطة التي تتبعها مكاتب المراجعة الخارجيه فى تفعيل كفاءة الأداء - 5
البيئى ؟

أهمية البحث

: تكمن أهمية البحث بالآتى

- 1 - المحاسبه البيئيه تعتبر حجر الزاويه للمراجعة البيئيه حيث تبين تكلفة الأثر -
. البيئى فى التقارير البيئيه التى تعتمد عليها المراجعة البيئيه
- 2 - المراجعة البيئيه فى تحديد إتجاهات التطوير المستقبليه والتحقق من -
. إستمرارية تطبيق الإجراءات البيئيه التى تؤدى الى تفعيل كفاءة الأداء البيئى
- 3 - توفير دراسة لتحليل الأنشطة التى تمثل إتجاهات التطوير المستقبليه والعوامل -
. التى تمثل الأدوات التى تطبق فى المراجعة البيئيه لتفعيل كفاءة الأداء البيئى

أهداف البحث

: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التاليه

- 1 - التعرف على المحاسبه البيئيه وعلاقتها بالمراجعة البيئيه -
- 2 - التعرف على نشأة المراجعة بصوره عامه والمراجعة البيئيه بصوره خاصه -
- 3 - التعرف على إتجاهات التطوير المستقبليه للمراجعة البيئيه وكيفية تطبيقها -
. لتفعيل كفاءة الأداء البيئى
- 4 - وضع دراسة لتحليل الأنشطة التى تمثل إتجاهات التطوير المستقبليه والعوامل -
. التى تمثل الأدوات التى تطبق فى المراجعة البيئيه
- 5 - الكشف عن إتجاهات مراجعى مكاتب المراجعة فى السودان نحو إتجاهات -
التطوير المستقبليه للمراجعة البيئيه وتأثير تلك الإتجاهات على أداء المراجعين فى
. تفعيل كفاءة الأداء البيئى

فرضيات البحث

: يختبر البحث الفرضيات التالية

: الفرضية الأولى

. إظهار العوامل البيئية فى القوائم المالية والتقرير البيئى يؤثر فى الأداء البيئى

: الفرضية الثانية

عوامل المعرفة والمهارات والتعليم المهنى المستمر والتدريب فى مجال المراجعة البيئية للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجعة البيئية

: الفرضية الثالثة

. تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئية التى تؤثر على كفاءة الأداء البيئى

منهجية البحث

يستخدم البحث الإسلوب التاريخى لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بالظاهرة موضوع الدراسة وذلك بهدف تكوين الإطار النظرى و المنهج الإستنباطى لتحديد محاور المشكله و صياغة الفرضيات و المنهج الإستقرائى لإختبار الفرضيات و اختبار صحتها لتحقيق أهداف البحث ، و المنهج الوصفى التحليلى و ذلك بإستخدام طرق القياس . والتحليل الإحصائى لتحليل البيانات وتفسير النتائج وذلك بإستخدام قائمة الإستبيان

حدود البحث

: تمثل حدود البحث بالآتى

الحدود المكانية : ديوان المراجعة القومى و عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم . () جمهورية السودان

. الحدود الزمانيه : أختير العام 2014 م

هيكلية البحث

يشمل البحث مقدمه وثلاث فصول وخاتمه ، المقدمه وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقه ، الفصل الأول بعنوان الاطار النظرى للمحاسبه البيئيه والمراجعه ويعرض من خلال المبحث الاول المحاسبه البيئيه - المفاهيم و المعايير ، و المبحث الثانى نشأة المراجعه وتطورها ، الفصل الثانى بعنوان مراجعة الأداء البيئى ويعرض من خلال المبحث الأول المراجعه البيئيه المفاهيم والمعايير ، والمبحث الثانى كفاءة الأداء البيئى ، الفصل الثالث الدراسه الميدانيه ويعرض من خلال المبحث الأول نبذه تاريخيه عن عينة الدراسه ، و المبحث الثانى تحليل البيانات و اختبار الفرضيات ، أما الخاتمه فتشمل النتائج و التوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقه

دراسة ، د . بهاء محمد حسين منصور ، 2001 م (مدخل مقترح لقياس -1 متغيرات المراجعه البيئيه فى

(¹) الشركات الصناعيه

تمثلت مشكله الدراسه فى إيجاد مضمون ومحتوى متغيرات أبعاد المراجعه البيئيه فى الشركات الصناعيه فى الدول الناميه ، ومدى إتفاق الشركات الصناعيه فى الدول الناميه على ذلك . ظهرت أهمية الدراسه فى صياغة إطار فكرى ومنهج علمى لتحديد المتغيرات التفسيريه لكل بعد من أبعاد المراجعه البيئيه لتحسين الأداء البيئى للشركات الصناعيه ، وتوفير المعلومات البيئيه لمستخدمى المعلومات . هدفت الدراسه الى تحليل متغيرات أبعاد المراجعه البيئيه فى الشركات الصناعيه ، وتقييم مدى إتفاق الشركات الصناعيه فى الدول الناميه على مضمون ومحتوى متغيرات المراجعه البيئيه . إتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى

د . بهاء محمد حسين منصور ، مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعه البيئيه فى الشركات الصناعيه ، (1) (القايره : جامعه حلوان ، كلية التجاره وإدارة الأعمال ، المجله العلميه للبحوث والدراسات التجاريه ، العددان الثالث والرابع ، 2001 م) ، ص ص ، 171 - 176 .

نتائج منها ، أن المراجعة البيئية جزءاً هاماً من نظام المعلومات الإداريه ، حيث يمكنها توفير المعلومات الماليه والكميه عن كيفية تحسين أداء الشركه تجاه متطلبات التشريعات البيئية الخارجيه والسياسات والأهداف البيئية الداخليه ، المنافع المتوقعه من أداء المراجعة البيئية والتي تمثلت فى توفير المعلومات البيئية لمستخدمى المعلومات ومتخذى القرارات . أوصت الدراسه بضرورة قيام الشركات الصناعيه بإعداد دليل بيئى يشمل السياسات العامه والأهداف والمعلومات الأخرى عن نظام إدارة البيئه ، وإعداد خطة تدريب العاملين لزيادة الوعى البيئى ، ضرورة إقتراح معايير أو مستويات أداء للمراجعة البيئية فى الشركات الصناعيه تكون واضح ومحدده . ومتعارف عليها لتحقيق الإتساق بين إجراءات المراجعة والمتطلبات البيئية

يتضح للباحث بأن هذه الدراسه ركزت على أهمية مضمون ومحتوى متغيرات أبعاد المراجعة البيئية فى الشركات الصناعيه فى الدول الناميه ومدى إتفاق الشركات الصناعيه فى الدول الناميه على ذلك ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة وتحليل الأنشطة التى تمثل إتجاهات متطوره للمراجعة البيئية والعوامل التى تمثل الأدوات التى تطبق لتفعيل كفاءة الأداء البيئى

دراسة ، د . ابراهيم السيد المليجى ، 2001 م (مراجعة الأداء البيئى -2 **(والإجتماعى للمنشآت الصناعيه**⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسه فى الإفصاح عن التكاليف البيئية ، والإلتزامات الماليه المتوقعه ، وزيادة الثقه فى المعلومات البيئية عن طريق مراجعتها من قبل جهه مستقله ومحايده مدركه لماهية المراجعة الإجتماعيه والبيئية تمثلت أهمية الدراسه فى الإفصاح عن المعلومات البيئية ، وطريقة المحاسبه عن التكاليف البيئية ، ومعايير رسملة المصروفات البيئية وتحديد العوامل البيئية المؤثره نتيجة إستخدام أصول معينه . هدفت الدراسه الى معرفة مدى شمول نطاق المراجعة فى جمهورية مصر العربيه لبعض زوايا المراجعة الإجتماعيه والبيئية ، والموضوعات التى تدخل ضمن المراجعة البيئية ، والمرجعيه الملائمه التى يمكن الإستعانه بها فى عملية المراجعة . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقراي . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، إن

د . ابراهيم السيد المليجى ، **مراجعة الأداء البيئى والإجتماعى للمنشآت الصناعيه** ، (مصر : جامعة طنطا ، (1) .
كلية التجاره ، المجله العلميه ، التجاره والتمويل ، الملحق الثانى للعدد الثانى ، 2001 م) ، ص ص ، 1-6

المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي أصبحت حقيقة فى مجال الإفصاح الخاص والمرتبطة بالإلتزامات البيئية ، ويمكن العديد من الشركات على مستوى العالم أن تطبق تلك المعايير وفقاً لمتطلبات كل معيار ، إن الإلتزامات المستحدثة لمهنة المحاسبية وخاصة المحاسبين الإداريين تشيرالى إهتمام الوحدات الإقتصادية بالأمور البيئية ، وبالأخص ما يؤثر فى القوائم المالية ، أوصت الدراسة بضرورة إعداد دورات تدريبية لإعداد كوادر مهنية يكون من مهامها متابعة القوانين البيئية والمعايير الواجب تطبيقها فى المجال المحاسبى والإستعداد لإعداد تقارير بيئية داخلية وأخرى خارجية لكى تفصح عما تقوم به الشركات الصناعية فى ضوء المعايير الملائمة لإعداد التقارير ، وضرورة تحديد نطاق . ومجال مراجعة البيئة

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الإفصاح عن التكاليف البيئية ، والإلتزامات المالية المتوقعة ، وزيادة الثقة فى المعلومات البيئية عن طريق مراجعتها من قبل جهة مستقلة ومحايده مدركه لماهية المراجعة الإجتماعية والبيئية ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة أثر العوامل البيئية فى القوائم المالية والتقرير البيئى . لمنظمات الاعمال السودانيه

دراسة ، د . ابوبكر عبدالعزيز البنا ، 2002 م (دور المراجعة البيئية نحو -3 (1) تحسين الأداء البيئى

تكمن مشكلة الدراسة فى عدم وجود قواعد ومعايير محدده يتم إستخدامها فى عملية المراجعة البيئية وصعوبة قياس بعض النفقات والعوائد البيئية كمياً او التعبير عنها بوحدات نقدية . تمثلت أهمية الدراسة فى أن مراجعة البيئة جزء من نظام إدارة المنشأه حيث تحدد ما إذا كانت نظم الرقابه البيئيه كافيه وتحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعيه والسياسات الداخليه وتطوير وتحسين طرق واساليب الوقايه من ومعالجه عناصر تلوث البيئه . هدفت الدراسة الى تحديد أنواع المعرفه والخبره والمهارات اللازمه للقيام بالمراجعة البيئيه ، وإستنباط معايير وإرشادات المراجعة البيئيه ، إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسة الى نتائج منها ، التأكد من فعالية نظام المعلومات البيئيه وذلك لدعم نظام المحاسبه البيئيه

د . ابوبكر عبدالعزيز البنا ، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئى ، (القايره : جامعه الأزهر ، كليه ()
التجاره ، المجله العلميه لكليه التجاره (بنين) ، العدد 27 ، 2002 م) ، ص ص ، 315 - 319

على مستوى الشركه . أوصت الدراسه بضرورة أن تبذل مهنة المحاسبه والمراجعه مجهوداً أكبر للإمتداد بنشاطها الى الأمور البيئيه بالعديد من الطرق والأساليب منها تشجيع الأبحاث فى مجال المحاسبه والمراجعه البيئيه ، والإتفاق على أنواع خدمات الفحص والتقييم البيئى التى تشبع إحتياجات المستخدمين ، ضرورة أن تقوم الأجهزة العليا للرقابه الماليه والمحاسبه بفحص ومراجعة كافة الوحدات ذات العلاقه بالبيئه ، تشجيع وتوعيه متخذى القرارات فى الوحدات الإقتصاديه بأهمية البيئه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على عدم وجود قواعد ومعايير محدده يتم إستخدامها فى عملية المراجعه البيئيه وصعوبة قياس بعض النفقات والعوائد البيئيه كميًا او التعبير عنها بوحدات نقديه ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على كيفية تطبيق المراجعه البيئيه بكفاءه فى منظمات الاعمال السودانيه .

دراسة ، هبه عبدالمؤمن نور الدين ، 2004 م (الإتجاهات الحديثه -4 للمراجع البيئيه كأداة لتقييم الأداء

(1) البيئى

تمثلت مشكله الدراسه فى وضع إطار فكرى للأنشطه التى تمثل الأدوات المستحدثه للمراجع البيئيه وتحديد أهميتها وتأثيرها على أداء مراجعى مكاتب المحاسبه والمراجعه والجهاز المركزى للمحاسبات عند القيام بالمراجعه البيئيه . ظهرت أهمية الدراسه فى توفير إطار فكرى لدراسة وتحليل الأنشطة التى تمثل الإتجاهات الحديثه للمراجع البيئيه والعوامل التى تمثل الأدوات المستحدثه للمراجع البيئيه . هدفت الدراسه الى وضع إطار فكرى للأنشطه التى تمثل الإتجاهات الحديثه للمراجع البيئيه على مستوى مكاتب المحاسبه والمراجعه والجهاز المركزى للمحاسبات ، ووضع إطار فكرى للعوامل التى تمثل الأدوات المستحدثه للمراجع البيئيه . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، هناك قصور فى تطبيق الأنشطة التى تمثل الإتجاهات الحديثه للمراجع البيئيه عند مراجعى مكاتب المحاسبه والمراجعه والجهاز المركزى للمحاسبات ، إدراك قوى لدى مراجعى مكاتب المحاسبه والمراجعه ومراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات لأهمية العوامل التى تمثل

هبه عبدالمؤمن نور الدين ، الإتجاهات الحديثه للمراجع البيئيه كأداة لتقييم الأداء البيئى ، (القايره : 1) (جامعة عين شمس ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2004 م .

الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية ، أوصت الدراسة بضرورة توسيع دائرة عمل المراجعة فى مكاتب المحاسبه والمراجعة لتشمل أنشطة المراجعة البيئية وضرورة إنشاء وحده متخصصة للمراجعة البيئية بالجهاز المركزى للمحاسبات تتولى مسئوليات وإختصاصات المراجعة البيئية وتعمل على ترابط وتنسيق الجهود وتخضع مباشرة لإشراف رئيس الجهاز .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على وضع إطار فكرى للأنشطة التى تمثل الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية وتحديد أهميتها وتأثيرها على أداء مراجعى مكاتب المحاسبه والمراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات عند القيام بالمراجعة البيئية ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة إتجاهات مراجعى مكاتب المراجعة فى السودان نحو إتجاهات التطوير المستقبلي للمراجعة البيئية وتأثير تلك الإتجاهات على أداء المراجعين فى تفعيل كفاءة الأداء البيئى فى منظمات الاعمال السودانيه .

دراسة ، عثمان عبدالله حميدان ، 2007 م (إطار مقترح لتطبيق -5- (1) (المراجعة البيئية فى منشآت الاعمال

تكمن مشكلة الدراسة فى إيجاد إطار فكرى يستخدم للمراجعة البيئية وتأثير تطبيق المراجعة البيئية على الاطراف المستخدمه للقوائم الماليه . ظهرت أهمية الدراسة فى إعطاء مفهوم عام للمراجعة البيئية وتأثير تطبيق المراجعة البيئية على المجتمع ككل ، وتأثير إستخدامها على متطلبات وإجراء المعايير التى تحكم أدائها . هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية تطوير مقترح فكرى للمراجعة البيئية التى تساهم فى إيجاد الحلول للمشكلات البيئية ، والتعرف على بيان أثر الإهتمام بالمراجعة البيئية كأداة لقياس الأداء البيئى ، إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطى و المنهج الاستقرائى . توصلت الدراسة الى نتائج منها أن تقديم المراجع الخارجى تقريراً عن الأداء البيئى يرفع من شأن المراجعة البيئية والإهتمام بها ، وأن عمل المراجعة البيئية فيه أبعاد إجتماعيه ، كما أن وجود المراجعة البيئية من شأنه زيادة درجة المصداقيه والموضوعيه فى القوائم الماليه المنشوره ، أوصت الدراسة بضرورة التوسع فى عمل المراجعة البيئية حتى

عثمان عبدالله حميدان ، إطار مقترح لتطبيق المراجعة البيئية فى منشآت الأعمال ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير 1() منشور ، 2007 م .

تساهم فى خدمة المجتمع ، ضرورة نشر الوعى البيئى بين أصحاب الأعمال والمسؤولين عن الأنشطة الصناعيه وذلك بإقامة دورات تدريبيه للتوعيه بأهمية المراجعة البيئيه وكيفية تنفيذها ، ضرورة إهتمام الشركات الصناعيه بتوفير أجهزة ومعدات السلامة للعاملين بها تخفيضاً لما يصيبهم من تلوث بيئى .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على إيجاد إطار فكرى يستخدم للمراجعة البيئيه وتأثير تطبيق المراجعة البيئيه على الاطراف المستخدمه للقوائم الماليه ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على الأنشطة التى تتبعها مكاتب المراجعة الخارجيه فى تفعيل كفاءة الأداء البيئى لمنظمات الاعمال السودانيه .

دراسة ، عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن عبدالله، 2007 م (دور -6

المراجعة البيئيه فى ترشيد القرارات)⁽¹⁾ تمثلت مشكلة الدراسه فى دراسة وتخطيط وتنفيذ المراجعة البيئيه وإعداد تقريرها وإستخدام هذا التقرير فى ترشيد القرارات . ظهرت أهمية الدراسه فى مدى مساهمة السياسات والقوانين البيئيه فى تخفيض التلوث البيئى وتحسين جودة الإنتاج وتطبيق المراجعة البيئيه . هدفت الدراسه الى معرفة السياسات والقوانين البيئيه ومدى حمايتها للبيئيه من التلوث ومدى إرتباطها بالمراجعة البيئيه . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، إتباع الوحدات الإقتصاديه للسياسات البيئيه والإلتزام بالقوانين البيئيه يعمل على تسهيل مهمة إجراء المراجعة البيئيه لترشيد القرارات ، إحتفاظ الوحدات الإقتصاديه بدفاتر وسجلات خاصه بأدائها البيئى يساعد على كفاءة أداء المراجعة البيئيه لتلك الوحدات ، أوصت الدراسه بضرورة وضع إطار عام للمراجعة البيئيه فى السودان لتقويم الأداء البيئى وترشيد القرارات ، ضرورة الإلتزام بالسياسات والقوانين البيئيه للمساعدته فى إجراء المراجعة البيئيه وتحقيق التنمية المستدامه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على دراسة وتخطيط وتنفيذ المراجعة البيئيه وإعداد تقريرها وإستخدام هذا التقرير فى ترشيد القرارات ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على التعرف على نشأت المراجعة بصوره عامه والمراجعة البيئيه بصوره خاصه .

عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن عبدالله ، دور المراجعة البيئيه فى ترشيد القرارات ، (الخرطوم : جامعة) 1((النيلين ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2007 م .

دراسة ، مبارك شريف على إمام، 2007 م (مراجعة الأداء البيئي - إطار 7- (1)مقترح فى البيئه السودانيه

تكمّن مشكلة الدراسه فى أن مراجعة الأداء البيئى لاتجد الإهتمام المهنى الكافى من قبل مكاتب المراجعه العامله فى السودان ، تمثلت أهمية الدراسه فى ظهور الحاجه الى معلومات بيئيه تعطى صورته كامله عن مدى وفاء الوحدات الإقتصاديه بمسئولياتها الجديده تجاه البيئه ، هدفت الدراسه الى معرفه أبعاد الأداء البيئى ونظم الإداره البيئيه والحاجه الى توسيع إهتمامات المراجع الخارجى إستجابة للمتطلبات البيئيه . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، أن مراجعة الأداء البيئى تحتاج الى تخصصات وكفاءه عاليه وفريق عمل متكامل تتسبب فى إرتفاع تكلفه المراجع مما أدى الى إهمال مراجعة الأداء البيئى من قبل المراجعين الخارجيين فى السودان . أوصت الدراسه بضرورة إعادة النظر فى التشريعات البيئيه لتواكب التطور الذى حدث فى المعايير البيئيه العالميه ، ضرورة أن تتبنى الهيئات العلميه فى السودان إصدار معيار لمراجعه الأداء البيئى .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على أن مراجعة الأداء البيئى لاتجد الإهتمام المهنى الكافى من قبل مكاتب المراجعه العامله فى السودان ، بينما تختلف دراسه عنها بأنها ركزت على دراسه الدور الذى تقوم به مكاتب المراجعه العامله فى السودان . فى تطوير المراجع البيئيه فى منظمات الاعمال السودانيه لتفعيل كفاءة الأداء البيئى .

دراسة ، علاء محمد البتانوى ، 2007 م (إطار مقترح للمراجعه الماليه -8 للإلتزامات البيئيه فى بيئة الأعمال

(2) المصريه

تمثلت مشكلة الدراسه فى وضع إطار لمراجعه الإلتزامات البيئيه فى مصر يعتمد على تبيان أهداف وأهمية المراجع الماليه للإلتزامات البيئيه . ظهرت أهمية الدراسه فى

مبارك شريف على إمام ، مراجعة الأداء البيئى- إطار مقترح فى البيئه السودانيه ،(الخرطوم : جامعة)1(النيلين ، رساله دكتوراه غير منشوره، 2007 م .

د . علاء محمد البتانوى ، إطار مقترح للمراجعه الماليه للإلتزامات البيئيه فى بيئة الأعمال المصريه ، (2(مصر : جامعة طنطا ، كلية التجاره ،المجله العلميه ، التجاره والتمويل ، العدد الثانى ، 2007 م) ، ص ص ، 182 - 185 .

إقتراح إطار لمراجعة الإلتزامات البيئية فى ضوء القوانين البيئية والمعايير المصرية والدولية ومعايير الجوده البيئية و مدى قبوله عند مراجعة القوائم الماليه لتنظيمات الأعمال . هدفت الدراسه الى محاولة إعداد إطار متكامل للمراجعه الماليه للإلتزامات البيئية من خلال عرض وتحليل لمفهوم الإلتزامات البيئية وأهمية مراجعتها ، وعرض إطار مقترح للمراجعه الماليه للإلتزامات البيئية . إعتمدت الدراسه على المنهجين الوصفى والمعيارى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، تساعد المراجعه الماليه للإلتزامات البيئية تنظيمات الأعمال المصريه على تحقيق أهدافها ، تؤدى مراجعة الإلتزامات البيئية الى تخفيض تعرض تنظيمات الأعمال للتكاليف الناشئه عن الإلتزام البيئى ، يغطى نطاق المراجعه الماليه للإلتزامات البيئية كل أجزاء تنظيم الأعمال ، أن تعد الإلتزامات البيئية الإحتماليه من العناصر ذات الخطر المتلازم بسبب صعوبة تقدير هذه الإلتزامات وتضمينها درجه عاليه من الحكم والتقدير الشخصى ولذلك تتطلب مجهود أكبر عند التحقق منها من جانب مراقب الحسابات . أوصت الدراسه بضرورة تدريب مراقبى الحسابات فى مصر على تطبيق المحاور التى جاءت فى الإطار المقترح ، حتى يمكنهم إكتساب المهاره والمعرفه والخبره المطلوبه لأداء المراجعه الماليه للإلتزامات البيئية بنجاح داخل فريق المراجعه ، وضرورة أن تُؤدى المراجعه الماليه للإلتزامات البيئية من خلال فريق مراجعه يضم مراجعين مؤهلين ومُطلعين بشكل جيد . فى المجال البيئى

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على وضع إطار لمراجعة الإلتزامات البيئية فى مصر يعتمد على تبيان اهداف وأهمية المراجعه الماليه للإلتزامات البيئية ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على وضع إطار فكرى لدراسة وتحليل الأنشطة البيئية فى . بيئة الاعمال السودانيه

دراسة ، بدر حجر شعوف المطيرى ، 2007 م (المراجعه البيئية بين -9 مسئولية المراجع الداخلى والمراجع

(1) الخارجى

بدر حجر شعوف المطيرى ، المراجعه البيئية بين مسئولية المراجع الداخلى والمراجع الخارجى ، (القاہرہ) 1(:) : جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشوره ، 2007 م

تمثلت مشكلة الدراسة فى التعرف على دور كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى ومدى مسئوليتهما فى القيام بعملية المراجعة البيئية ، تكمن أهمية الدراسة فى تعاظم دور كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى فى المراجعة البيئية كأداة مهمة لفحص نظم الإدارة البيئية والتأكد من إلتزام المنشأ بالمسئولية البيئية . هدفت الدراسة الى توضيح أهمية المراجعة البيئية وبيان مسئولية كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى وبيان أهميتهما فى تحديد المخاطر المرتبطة بالمنظمات ، والتعرف على الصعوبات والمشاكل التى تواجه المراجعة البيئية . إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسة الى نتائج منها ، أن يتحتم على الحكومات ضرورة وضع نظام للمراجعة البيئية لتحمل المنشآت ثمن تلويثها للبيئة والتعويض عن الأضرار البيئية المتسببه فيها والعقوبات التى يمكن فرضها على هذه المنشآت ، تقييم الإلتزامات البيئية المدرجه فى القوائم الماليه وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . أوصت الدراسة بضرورة توافر نظام للمحاسبه الإجتماعيه والبيئيه يهدف الى قياس وتوصيل البيانات المتعلقة بالنشاط الإجتماعى والبيئى الى جميع الأطراف ذات العلاقه ومتابعة وتطوير الأداء البيئى ، ضرورة إجراء برامج تدريبيه للمراجعين الداخليين وبرامج تدريبيه للمراجعين الخارجيين حول المراجعة البيئية . والإجتماعيه ، ضرورة إلتزام المنشآت بزيادة الإفصاح عن المعلومات البيئيه المهمه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أهمية التعرف على دور كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى ومدى مسئوليتهما فى القيام بعملية المراجعة البيئية ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة دور مكاتب المراجعة الخارجيه فى السودان فى تطوير المراجعة البيئيه فى بيئة الاعمال السودانيه .

دراسة ، على عبدالله احمد الجبرى ، 2007 م (إطار مقترح لتطوير -10 دور المراجعة الداخليه لمراجعة

(¹) الأداء البيئى

تمثلت مشكلة الدراسة فى إمكانية تأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأعمال المراجعة البيئية ، مع إمكانية تفعيل دور إدارة المراجعة الداخليه لمراجعة الأداء البيئى . ظهرت

على عبدالله احمد الجبرى ، **إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخليه لمراجعة الأداء البيئى** ، () 1 () . () القاهرة : جامعة عين شمس ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2007 م

أهمية الدراسة فى الأهمية العلميه لدورالمراجعه الداخليه فى مراجعة الأداء البيئى ، والأهمية العلميه من خلال توضيح دور المراجعه الداخليه فى مراجعة الأداء البيئى ومساهمتها فى زيادة فعالية المراجعه البيئيه . هدفت الدراسه الى إبراز دورالمراجعه الداخليه فى مراجعة الأداء البيئى ، والتعرف على طبيعة المراجعه البيئيه وأنواعها المختلفه ، ووضع إطار لتطوير دور المراجعه الداخليه لمراجعة الأداء البيئى . إتمدت الدراسه على المنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، أن قيام إدارة المراجعه الداخليه بمراجعة الأداء البيئى يؤدى الى تحسين الأداء البيئى للمنشأه ، يمكن وضع إطار متكامل (مبادئ - معايير - أساليب - إجراءات) لتطوير دور المراجعه الداخليه لمراجعة الأداء البيئى . أوصت الدراسه بضرورة قيام إدارة المراجعه الداخليه بمراجعة الأداء البيئى بما يضمن التحسين المستمر فى الأداء البيئى ، ضرورة العمل على تنمية كفاءة وخبرات المراجعين الداخليين بالتوسع فى أنشطة المراجعه وتأهيلهم المناسب فى مجال المراجعه البيئيه بما يضمن كفاءة وفعالية مراجعة الأداء البيئى داخلياً ، ضرورة إصدار معايير مراجعه داخلية للبيئه

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على إمكانية تأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأعمال المراجعه البيئيه ، مع إمكانية تفعيل دور إدارة المراجعه الداخليه لمراجعة الأداء البيئى ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة وتحليل عوامل المعرفه والمهارات والتعليم المهني المستمر للمراجعين العاملين فى مكاتب المراجعه فى السودان فى تطبيق المراجعه البيئيه بكفاءه فى منظمات الاعمال السودانيه .

دراسة ، هاشم محمد مصباح محمد ، 2007 م (دور المحاسبه -11 والمراجعه البيئيه فى إتخاذ القرارات

(¹) الإستثماريه فى منظمات الأعمال

هاشم محمد مصباح محمد ، دور المحاسبه والمراجعه البيئيه فى إتخاذ القرارات الإستثماريه فى (1) . (منظمات الأعمال ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رساله دكتوراه غير منشوره ، 2007 م

تمثلت مشكلة الدراسة فى الإعتقاد السائد بأن هنالك تعارضاً بين متطلبات حماية البيئة بسبب إنفاق مبالغ ضخمة وتحمل الأعباء للحد من الآثار السلبية ، والإستغلال الإقتصادى الكفاء لموارد المشروع . ظهرت أهمية الدراسة فى قيمة معلومات المحاسبه والمراجعه البيئيه التى يحتاجها متخذى قرارات الإستثمار فى تقدير الأثر البيئى للمشروع الإقتصادى وتخطيط تخفيض التكلفة . هدفت الدراسة الى توفير معلومات موثوقه للمستثمرين تتعلق بالأداء البيئى للمشروع فى جميع مراحلها وتضمن الأثر البيئى عند إعداد وتقويم جدوى المشروعات الإستثماريه المقترحه ، إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسة الى نتائج منها ، يتضمن تقرير المراجعه البيئيه مجموعه من المعلومات البيئيه تفى بأغراض وإحتياجات المستثمرين ، تسهم معلومات المحاسبه والمراجعه البيئيه بالمشروعات الصناعيه فى عملية إتخاذ القرارات الإستثماريه من خلال إحداث تكامل بيئى بين كل من الإعتبارات البيئيه والعمليات الإداريه ، أوصت الدراسة بضرورة إلتزام المشروعات بإعداد دراسات الجدوى البيئيه وتصنيف المشروعات طبقاً للأثر البيئى الذى تحدثه ، ضرورة إلتزام المشروعات بإجراء مراجعه بيئيه دوريه ، ضرورة إصدار المعايير والقوانين واللوائح التى تحكم الممارسه المحاسبيه فى مجال الأداء البيئى للمنظمات والإفصاح عن تلك المعلومات بالتقارير والقوائم الماليه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الإعتقاد السائد بأن هنالك تعارضاً بين متطلبات حماية البيئة بسبب إنفاق مبالغ ضخمة وتحمل الأعباء للحد من الآثار السلبية ، والإستغلال الإقتصادى الكفاء لموارد المشروع ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على أهمية التحقق من إستمراريه تطبيق الإجراءات البيئيه التى تؤدى الى تفعيل كفاءة الأداء البيئى فى البيئه السودانيه .

دراسة ، إخلص سعد محمد سعد ، 2008 م (الإفصاح عن المعلومات -12 البيئيه وأثره فى تقرير المراجع

(¹) الخارجى فى السودان

¹() إخلص سعد محمد سعد ، الإفصاح عن المعلومات البيئيه وأثره فى تقرير المراجع الخارجى فى السودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2008 م) .

تمثلت مشكلة الدراسة فى التقرير عن المعلومات البيئية ضمن تقرير المراجع الخارجى ، حيث يظهر ضمن القوائم المالية معلومات عن البيئة غير مفصّل عنها بصورة مباشرة . ظهرت أهمية الدراسة فى معرفة أسباب عدم تضمين تقرير المراجع الخارجى رأى عن المعلومات البيئية . هدفت الدراسة الى التعرف على كيفية الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية والهدف من المراجعة البيئية مما يساعد فى عملية إبداء رأى المراجع الخارجى فيها والذي يحتاج اليه مستخدمى التقارير المالية .

إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخى والمنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى والمنهج الوصفى . توصلت الدراسة الى نتائج منها ، أن الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية يساعد المستخدمين فى إتخاذ القرار كما يساعد الجهات المسئولة عن رقابة وحماية البيئة فى أداء مهامها ، أن تقرير المراجع الخارجى الذى يحتوى رأياً عن صحة إلتزامات المنشأء نحو البيئة والمعلومات البيئية يزيد الثقة والإعتماد على التقارير المالية الذى يمكن أن تعتمد عليه أجهزة الرقابة على البيئة فى أداء وظائفها ، عدم وجود معيار لقياس الأحداث البيئية يؤدى لعدم إلتزام المراجع الخارجى بإبداء الرأى فيها . أوصت الدراسة بضرورة الإلزام بالإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية وذلك بإصدار تشريعات قانونية تفرض ذلك وإصدار معايير وموجهات يسترشد بها المحاسبون والمراجعون ، ضرورة زيادة المقررات عن المحاسبه والمراجعة البيئية فى مقررات الجامعات للدارسين فى هذا المجال وذلك لمواكبة التطور العلمى والمهنى مما يساعد فى عملية القياس المحاسبى والمراجعة للأحداث .

البيئة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على التقرير عن المعلومات البيئية ضمن تقرير المراجع الخارجى ، حيث يظهر ضمن القوائم المالية معلومات عن البيئة غير مفصّل عنها بصورة مباشرة ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على كيفية تطبيق الاتجاهات المتطورة للمراجعة البيئية فى منظمات الاعمال السودانية

**دراسة ، أحمد صالح مصطفى شطه ، 2008م (إطار مقترح للمراجعة -13
البيئة فى المنشآت الصناعيه**

تكمّن مشكلّة الدراسه فى توفير معلومات موثوقه عن المراجعه البيئيه يمكن الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات الإقتصاديه لمستخدمى القوائم المالىه . ظهرت أهميه الدراسه فى علاج مشكلّة إنتهاكات الأداء البيئى فى تقرير المراجعه والمساهمه فى تطوير إجراءات وخطوات تنفيذ المراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه السودانيه . هدفت الدراسه الى إظهار التأثيرات البيئيه فى القوائم المالىه فى بنود مستقله وفى إيضاحات مرفقه مع القوائم المالىه ، ومعرفة المعايير التى تحكم أداء المراجعه البيئيه . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، قلة معايير المراجعه البيئيه التى تلزم المنشآت الصناعيه لإفصاح التأثيرات البيئيه فى قوائمها المالىه . أوصت الدراسه بضرورة وضع الهيكل التنظيمى لنظام الإدارة البيئيه لتوفير معلومات الأداء البيئى ، ضرورة تطوير مفهوم المراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه والإفصاح الإجارى للتأثيرات البيئيه ، ضرورة وجود المعايير التى تحكم أداء المراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على توفير معلومات موثوقه فى المراجعه البيئيه يمكن الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات الإقتصاديه لمستخدمى القوائم المالىه ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على معرفة الإتجاهات المتطوره للمراجعه البيئيه فى بيئة الأعمال السودانيه ، ودورها فى تفعيل كفاءة الأداء البيئى .

دراسة ، علاء كامل حسن خليفه ، 2009 م (تقويم نظم المراجعه -14 - البيئيه فى المنشآت الصناعيه

(2) - دراسه تطبيقيه

تمثلت مشكلّة الدراسه فى إعداد منهج اجرائى مقترح لمراجعه الأداء البيئى يسهل على مراقب الحسابات الإسترشاد به عند قيامه بالمراجعه البيئيه . تكمن أهميه

أحمد صالح مصطفى شطه ، إطار مقترح للمراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه السودانيه ، (1)
(الخرطوم : جامعة النيلين ، رساله دكتوراه غير منشوره ، 2008 م) .

علاء كامل حسن خليفه ، تقويم نظم المراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه - دراسه تطبيقيه - ، (2)
(القاهره : جامعة عين شمس ، معهد الدراسات والبحوث البيئيه ، رساله دكتوراه منشوره ، مجلة الفكر المحاسبى
، العدد الثانى ، 2009 م) ، ص ص ، 411 - 415 .

الدراسه فى الاهتمام المتزايد من كافة الاجهزه الرقابيه العليا للمحاسبه والمراجعه فى مختلف دول العالم بأهمية وضع معايير للمراجعه البيئيه لتنظيم عمل مراقب الحسابات فى هذا المجال . هدفت الدراسه الى دراسة وتحليل إجراءات نظم المراجعه البيئيه القائمه والمطبقه داخل المنشآت الصناعيه والتعرف على المشكلات التى تواجه أساليب تطبيق نظم المراجعه البيئيه للوفاء بمتطلبات ومعايير المراجعه المتعارف عليها . اعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى و المنهج الإستقراي . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، أنه يتحتم على الأجهزة الرقابيه البيئيه وضع نظام للمراجعه البيئيه لتحمل المنشآت ثمن تلويثها للبيئه والتعويض عن الأضرار البيئيه المتسببه فيها والعقوبات التى يمكن فرضها على هذه المنشآت ، أوصت الدراسه بضرورة إهتمام المنشآت الصناعيه التى تمارس أنشطه متعلقه بالبيئه بإعداد نظم للمعلومات البيئيه تتضمن نظاماً للمحاسبه البيئيه تعنى بمتطلبات الإفصاح والقياس المحاسبى عن الأداء البيئى ، وضرورة تنمية الوعى لدى أفراد المجتمع بأهمية دور مراقبى الحسابات . بمكاتب المراجعه والمحاسبه فى مجال المراجعه البيئيه

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على إعداد منهج اجرائى مقترح لمراجعة الأداء البيئى يسهل على مراقب الحسابات الإسترشاد به عند قيامه بالمراجعه البيئيه ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على إيجاد إطار فكرى لدراسة وتحليل الأنشطة البيئيه . التى تمثل إتجاهات متطوره للمراجعه البيئيه فى بيئه الأعمال السودانيه

دراسة ، مجدى عبدالفتاح أبوالمجد محمد، 2010 م (دور المراجعه -15 (البيئيه فى تحسين الأداء البيئى

تكمن مشكله الدراسه فى إيجاد قواعد ومعايير محدده يتم إستخدامها فى عملية المراجعه البيئيه وصعوبة قياس العوائد والنفقات البيئيه كمياً . تمثلت أهمية الدراسه فى معالجة الآثار البيئيه على كافة المستويات ومعرفة القوانين والتشريعات ذات العلاقه بالبيئه . هدفت الدراسه الى التعرف على العلاقه بين المراجعه البيئيه وتحسين الأداء البيئى والعوامل المؤثره فى المراجعه البيئيه . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقراي . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، عدم وجود جهه

مجدى عبدالفتاح أبوالمجد محمد ، دور المراجعه البيئيه فى تحسين الأداء البيئى ، (الخرطوم : جامعة) 1()
(السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ، 2010 م

مسئوله وملزمه أو رقباه دوريه على الشركات الصناعيه الملوته للبيئه يساعد على عدم تحسين الاداء البيئى ، ضعف الرقباه المسئوله عن حماية البيئه ساعد على ظهور الشركات الصناعيه الملوته للبيئه . أوصت الدراسه بضرورة إصدار معايير وقواعد للمراجعه البيئيه ليتحقق تحسين الأداء البيئى ، ضرورة إلزام المنشآت الصناعيه الضخمه بقواعد المحافظه على البيئه لتضمن سلامة البيئه ، ضرورة تعيين جهه مسئوله عن حماية البيئه للمحافظه على سلامتها

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على إيجاد قواعد ومعايير محدده يتم إستخدامها فى عملية المراجعه البيئيه وصعوبة قياس العوائد والنفقات البيئيه كمياً ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على دراسة أثر العوامل البيئيه على القوائم الماليه فى بيئه الأعمال السودانيه فى تفعيل كفاءة الأداء البيئى فى البيئه السودانيه

دراسة ، الطيب حامد إدريس موسى ، 2011م (دور المراجعه البيئيه -16⁽¹⁾) فى تحسين الأداء البيئى

تكمن مشكله الدراسه فى عدم الإهتمام بتطبيق المراجعه البيئيه فى السودان و عدم وجود مراجعه بيئيه إلزاميه تلتزم بها منشآت الأعمال . تمثلت أهمية الدراسه فى التعرف على معايير و مقاييس المراجعه البيئيه و الإفصاح المحاسبى عن مراجعة الأداء البيئى . هدفت الدراسه الى إبراز دور المراجعه البيئيه فى تحسين الأداء البيئى . إتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى و المنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، وجود مراجعه بيئيه إلزاميه يجعل معلوماتها البيئيه أكثر مصداقيه و بالتالى تتميز بأنها أكثر نفعاً للمستخدمين ، تطبيق أساليب القياس المستخدمه فى المراجعه البيئيه يساعد فى تحقيق الأهداف و البرامج و الخطط البيئيه . أوصت الدراسه بضرورة إعادة تأهيل المراجعين للقيام بأعباء المراجعه البيئيه وذلك من خلال التعرف على السياسات البيئيه التى تتبناها المنشآت ، ضرورة الإهتمام المتزايد بدور المراجعين فى المشاركه الفعاله عند ممارسه الأعمال المحاسبية و الرقباه فى الآثار المترتبه على المشكلات و القضايا البيئيه

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على عدم الإهتمام بتطبيق المراجعه البيئيه فى السودان و عدم وجود مراجعه بيئيه إلزاميه ، بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت

(الطيب حامد إدريس موسى ، دور المراجعه البيئيه فى تحسين الأداء البيئى ، (الخرطوم : جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رساله دكتوراه غير مشوره ، 2011م) 10

على الكشف على إتجاهات مراجعى مكاتب المراجعة فى السودان نحو إتجاهات التطوير المستقبليه للمراجعة البيئيه و تأثير تلك الإتجاهات على أداء المراجعين فى . تفعيل كفاءة الأداء البيئى

دراسة ، جمال خضر أحمد حمد ، 2013م (الإفصاح عن المعلومات -17 1) (البيئيه ودوره فى رفع كفاءة التقارير الماليه السنويه المنشوره

تكمن مشكلة الدراسه فى أن كثير من الشركات الصناعيه فى السودان لا تفصح عن التكاليف البيئيه فى قوائمها الماليه المنشوره . تمثلت أهمية الدراسه فى رفع كفاءة التقارير الماليه المنشوره لمستخدميها . هدفت الدراسه الى بيان مدى توفر الإفصاح عن المعلومات البيئيه و التعرف على أساليبها و العوامل المؤثره فى درجة الإفصاح فى القوائم الماليه المنشوره . إعتمدت الدراسه على المنهج الإستنباطى و المنهج الإستقرائى . توصلت الدراسه الى نتائج منها ، أن الإفصاح عن التكاليف البيئيه فى التقارير الماليه المنشوره يؤدى الى رفع كفايتها لدى المنشآت الصناعيه ، أن الإفصاح عن التكاليف البيئيه بصوره واضحه فى القوائم الماليه المنشوره للشركات الصناعيه يؤدى الى ثقة المستثمرين بها . أوصت الدراسه بضرورة إصدار القوانين و الأنظمه و التعليمات التى تلزم الشركات الصناعيه بالإفصاح عن المعلومات البيئيه فى قوائمها الماليه المنشوره ، ضرورة زيادة الوعى البيئى فى المجتمع و تأصيله شرعاً فى المدارس و المؤسسات و غيرها .

يتضح للباحث أن هذه الدراسه ركزت على أن كثير من الشركات الصناعيه فى السودان لا تفصح عن التكاليف البيئيه فى قوائمها الماليه المنشوره بينما تختلف دراستى عنها بأنها ركزت على التعرف على إتجاهات التطوير المستقبليه للمراجعة البيئيه وكيفية تطبيقها لتفعيل كفاءة الأداء البيئى من خلال إظهار العوامل البيئيه فى القوائم الماليه و التقرير البيئى .

جمال خضر أحمد حمد ، الإفصاح عن المعلومات البيئيه دوره فى رفع كفاءة التقارير الماليه السنويه المنشوره ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل (1) درجة الماجستير غير منشور ، 2013م .

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة البيئية و المراجعة

: يعرض من خلال

المبحث الأول : المحاسبة البيئية - المفاهيم و المعايير

المبحث الثاني : نشأة المراجعة و تطورها

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة البيئية و المراجعة

تمهيد

الاهتمام الحالي بالمحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث وإعادة صيانة وترميم البيئة أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع ، حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاولة منع التدهور البيئي الناجم عن التلوث محط اهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته، لا بل بدء يتجه نحو الاهتمام بالبيئة و يبذل الجهود في محاولة تقليل آثاره والحد من أخطاره وإزالة أسبابه وذلك عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع ، حيث أصبحت مسؤولية اجتماعية وجزء من أخلاقيات الأعمال وفي بلدنا العزيز أصبحت البيئة وما تحمله من كوارث من اكبر الأخطار التي يواجهها المجتمع والتي أصبحت فيها الرقابة على هذا الميدان منعدمة تماماً ، انعكس على كثرة الأوبئة والأمراض التي يعاني منها أفراد المجتمع إضافة إلى الأضرار الواضحة على الطبيعة وما تخلفه من دمار، لقد اهتم بهذا الموضوع الباحثين وعلى مختلف اختصاصهم الطبية والهندسية والبيولوجية والقانونية كل حسب اختصاصه ووجهة نظره ولم تكن المحاسبة بمنأى عن هذه المشكلة طالما ان من واجبها تحليل البيانات وتقديم المعلومات ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الالتزام بها.

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة

أطراف مختلفه وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسه مما أوجب على المؤسسه تبني وظيفه جديده داخل هيكلها التنظيمي ، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسه و النشاطات التي تقوم بها ، ولكي تقوم بهذه المهمه على أكمل وجه ، وجب أن تتمتع هذه المهمه بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت . المراجعة لمساعدة المؤسسه على تلبية هذه المتطلبات .

: ويعرض هذا الفصل من خلال

. المبحث الأول : المحاسبة البيئية - المفاهيم والمعايير

.المبحث الثانى : نشأة المراجعة وتطورها

المبحث الأول

المحاسبة البيئية - المفاهيم والمعايير

هناك اتجاه متزايد للحكم على المنشأ طبقاً للمجتمع الذي تعمل فيه حيث تقع تأثيرات أنشطة المنشآت على البيئة مثل تلوث الهواء والماء والأرض والتعسف في استخدام الموارد الطبيعية في إطار تدقيق ومراقبة الحكومات والمساهمين والأفراد ، وما لم يكن هناك عمل محاسبي مناسب يتم ، سواء من قبل المنشأ أو من قبل الحكومة نفسها فإنه لا يمكن تحديد قيام كل من الجهتين بالمسئولية المناط بها تجاه البيئة ، لذلك برزت الحاجة إلى المحاسبة البيئية ففي أوائل التسعينات من القرن الماضي شرع برنامج الأمم المتحدة للبيئة والبنك الدولي في دراسة جدوى المحاسبة المادية والنقدية في مجال الموارد الطبيعية والبيئة ووضع المؤشرات الواسعة البديلة للإيراد والناتج المعدل والمستدام بيئياً وفي موازاة ذلك وضعت الشعبة الإحصائية التابعة للأمم المتحدة منهجيات خاصة بنظام المحاسبة البيئية والإقتصادي المتكامله كما أصدرت⁽¹⁾ دليل نظام حسابات محلي خاص بالبيئة المتكامله والمحاسبه الإقتصادي

تتمثل التكلفة البيئية لأي منشأ في التضحية التي يتحملها المجتمع في صورة الموارد المستهلكه بواسطة المنشأ نتيجة ممارستها لنشاطها وعليه فإن الإفصاح عن التزامات المنشأ عن الأضرار التي تسببها البيئة و قياس أثر نشاط المنشأ على البيئة يمكن أن⁽²⁾ يتم تحديده كالاتي:

1/ قياس اثر التلوث ووضع الخرائط للمدى المقبول للتلوث وحدود الخطر وذلك عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية في تحديد خرائط جودة الإنتاج .

2/ حجم وطبيعة مساهمة الوحده في المشروعات البيئية ومدى تأثيرها والحاجة إليها

3/ مدى تأثير نشاط المنشأ على الضوضاء أو الإزدحام أو الإستهلاك والخدمات المتاحة .

أولاً : مفاهيم المحاسبة البيئية

د. نور عبدالناصر ، محاسبة البيئة وأثرها على الإنتاجية ، (الموصّل : مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 109 ، 2000م) ، ص 15 (1)

د. بدويه محمد عيسى ، المحاسبه عن التأثيرات البيئية والمسئوليه الاجتماعيه للمشروع بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الشروق للنشر ، 2000م) ، ص 20 (2)

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات بالبيئة وبدر لهم الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو : ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة منها

المحاسبة البيئية / 1

عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الاضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة لعمليات التشغيل أو التصنيع التي تمارسها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية ⁽¹⁾.

المحاسبة الإدارية البيئية / 2

إدارة الأداء البيئي والإقتصادي من خلال تطوير وتطبيق أنظمه وممارسات محاسبية ملائمة ترتبط بالبيئة ، وهذا يشمل عمل التقارير والتدقيق في بعض الشركات ، وأن المحاسبه الاداريه البيئيه تتعلق بتكاليف دورة الحياه للمنتج ، ومحاسبه التكلفة الكامله ، ⁽²⁾ وتقييم الفوائد ، والتخطيط الاستراتيجي للإداره البيئيه .

المحاسبه البيئيه والإقتصاديه / 3

تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمه البيئيه وإزالتها ⁽³⁾.

محاسبه التكاليف البيئيه / 4

قيمة عوامل الإنتاج والجهود اللازمه إستنفادها لإعادة البيئه الى ما كانت عليه من قبل بعد إلحاق أضرار ماديه و بشريه بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها ⁽⁴⁾. المختلفه

د. محمد مطر ، التأسيس النظري للممارسات المهنيه المحاسبية - في مجالات القيلس والعرض والإفصاح - ، (عمان : دار وائل للنشر ، ، 2004 م) ، ص 27 (1)

د. ستيغ موسكوف ، ترجمة كمل الدين سعيد ، تقديم سلطان السلطان ، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات - مفاهيم وتطبيقات ، (القاهرة : دار المريخ للنشر ، 2002 م) ، ص 30 .

مسعود صديقي ، محمد عجيله ، اهمية الإبداع المحاسبى فى تحقيق تنافسية المؤسسات الإقتصادية - رؤيه مستقبليه - ، (عمان : جامعة الإسراء ، المؤتمر العلمى الثانى ، 2007 م) 30 ، ص 13 .

د. عبدالستار الكبيسى ، الشامل فى مبادئ المحاسبه ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2003 م) ، ص 17 (4)

يستنتج الباحث من خلال مفاهيم المحاسبه البيئيه أن مفهوم المحاسبه البيئيه مصطلح :⁽¹⁾ واسع الإستخدام فى عدد من السياقات المختلفه من خلال الآتى

تقييم وإستعمال المعلومات الماليه والماديه المرتبطه بالبيئيه فى سياق محاسبه 1/ . الإدارة البيئيه .

تقدير التكاليف والتأثيرات البيئيه الخارجيه والتي يشار اليها بمحاسبه التكاليف البيئيه 2/ .

جمع و إرسال التقارير المتعلقة بمعلومات المحاسبه البيئيه على مستوى المنظمه 3/ ومعلومات محاسبه الموارد الطبيعيه وغيرها من المعلومات لغرض صناعة قرارات . الإدارة البيئيه الاقتصاديه .

يستطيع الباحث تعريف المحاسبه البيئيه بأنها ، علم يبحث فى كيفية تأثير الجوانب البيئيه على نظام المحاسبه التقليدى ، و هى أداه فعاله لقياس و تقييم الجوانب الماديه البيئيه للمنشآت .

ثانياً : الإهتمام العالمى والإهتمام المحاسبى الفكرى و المهنى لمفهوم المحاسبه البيئيه

أن الكثير من أصحاب المصالح المتعددين سواء الداخليين أو الخارجيين بدأوا يظهررون إهتماما متزايدا بالأداء البيئى للمنشآت ، أن الحكومات قادره على سن القوانين البيئيه وإنفاذها ، كما أن الإدارة البيئيه لصيقه بالمحاسبه حيث تؤثر قضايا البيئيه على المحاسبه علما بأنها ، علم إجتماعى قائم على خدمة المجتمع حيث تتضمن المحاسبه البيئيه مجالات الدخل القومى من حيث المدخلات والمخرجات للموارد الطبيعيه و البشريه كما تركز المحاسبه الماليه و المراجعه على تحليل و تقدير و تقييم المخاطر و الإلتزامات النقدية و معالجة الديون البيئيه و اساليب توزيع التكاليف و مقاييس الأداء ، لذلك أهتم المجمع العربى للمحاسبين القانونيين بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئيه من حيث أنواع البنود التى تعتبرها المنشأه تكاليف بيئيه ، وحجم التكاليف البيئيه

جعفر عبدالإله نعمه ، أثر المحاسبه على التكاليف الإجتماعيه لتلوث البيئيه على إقتصاديات المشروع الصناعى ، (عمان : جامعة عمان العربيه للدراسات العليا ، رساله 1) ماجستير غير منشوره ، 2002 م) ، ص 3

المحملة على الدخل ، و الإفصاح بصورة منفصلة عن التكاليف ذات علاقته بالبيئة المحملة نتيجة للغرامات والعقوبات المفروضة على المنشأه ، والإفصاح عن أية ⁽¹⁾ . سياسه محاسبية تتصل بوجه خاص بالإلتزامات و التكاليف البيئية

يستنتج الباحث أن الإهتمام بالمحاسبه البيئيه يتطلب خطوات فعاله من قبل الفكر : ⁽²⁾ والتطبيق المحاسبى و ذلك بإتباع المقترحات التاليه

1/ تحديد وفهم و حصر التكاليف البيئيه ذات علاقته بالمنشأه

2/ تتبع و تسجيل التكاليف البيئيه

3/ تطوير طرق و أساليب لحساب التكاليف البيئيه

4/ الإفصاح عن الإلتزامات البيئيه بالنسبه للمنشأه لأصحاب المصالح عن طريق التقرير البيئى .

5/ تبنى مفهوم التنميه المستدامه

أسباب الإهتمام و الإعراف بالتكاليف البيئيه

ظهرت الحاجه الى إعادة النظر فى القضايا البيئيه و آثار التلوث البيئى مما دعى للمطالبه من قبل المجتمعات بتحميل المنشآت الملوثة للبيئيه التكاليف المسئوله عنها تجاه البيئيه ، حيث تتباين الضغوطات البيئيه بشكل واسع من دوله الى أخرى وبين قطاعات الأعمال المختلفه ، كما أن الضغوطات البيئيه تجبر كثير من المنشآت للبحث عن طرق جديده و مبدعه و مقلله للتكاليف للتعامل مع التأثيرات البيئيه ، ومن الأمثله : ⁽³⁾ البارزه على الضغوطات البيئيه على المستوى الدولى ما يلى

ضغوطات شركات السلسله ، الشركات التى تشترط على الموردين أن يتقيدوا 1/ (ISO) التابع لمنظمة المقاييس الدوليه (EMS) بنظام إدارة البيئيه

نضال أحمد الخولى ، إجراءات القيل والمعالجه المحاسبية والإبلاغ المالى لتكاليف البيئيه – بالتطبيق على عينه مختاره من الشركات الصناعيه الصالحه العلمه الاردنيه - ، 10 (عمان : جامعة عمان العربيه للدراسات العليا ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2004م) ، ص 35

ستيفن موسكوف ، مرجع سابق ، ص 42

بدويه محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص 27

ضغوطات من أصحاب المصالح المتعددين على الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي 2/ .
فى التقارير الماليه السنويه و فى تقارير الأداء البيئى الطوعيه

3/ . ضغوطات الرقابه التشريعيه و القانونيه

4/ ضغوطات الضرائب البيئيه ، مختلف الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئه مثل
. ضرائب إستخدام الطاقه ، ورسوم مكبات المخلفات

: ⁽¹⁾ وهناك أسباب أخرى أدت الى إهتمام بالتكاليف البيئيه منها

1/ . تعتبر التكاليف البيئيه تكاليف ذات قيمه مرتفعه فضلا عن نموها السريع

2/ . تعتبر التكاليف البيئيه فى العاده غامضه و من الصعب حسابها

3/ تتم إضافة التكاليف البيئيه المسببه للتلوث الى التكاليف الصناعيه غير المباشره ،
لذا على المحاسبين توزيع هذه التكاليف بشكل أكثر عداله على الأنشطة المسببه
للتلوث .

4/ زيادة الوعى الذى أدى الى المطالبات الإجتماعيه و القانونيه لبيان وحساب التكاليف
. البيئيه و الإفصاح عنها

أهمية التقارير المحاسبية كغذيه راجعه ، تزود الإداره بالمعلومات التى تساعد على 5/
. تحديد المدخلات و العمليات و المخرجات و تحديد نظام التسعير

يتضح للباحث بأن الإهتمام و الإعتراف بالتكاليف البيئيه يتطلب وجود نظام محاسبى
بيئى يستطيع أن يقيس التكاليف البيئيه من خلال الوصول المباشر للمعلومات الماليه
للمنشآت على إختلافها وقدرة النظام المحاسبى على تحسين و التحقق من نوعية
المعلومات وكذلك مهارة المحاسبين فى إستخدام المعلومات للمساعدته فى إتخاذ
القرارات السليمه للمنشآت فى مجالات متعددته كما أن النظام المحاسبى البيئى يقع
عليه عبء القياس و الإفصاح و الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية البيئيه ، لذلك كان
الإهتمام والإعتراف بالتكاليف من خلال النظام المحاسبى البيئى هى نقطة البدايه
للمراجعين لقياس و تقييم التكاليف البيئيه وما اذا كان تم الاعتراف بها والإفصاح عنها
. فى القوائم الماليه ام هناك حجب للمعلومات البيئيه

د.كامل عبدالسلام ، المحاسبه البيئيه أحد المتطلبات الأساسيه للمراجع ، (القايره : منظمة أربوساى ، مجلة الرقابه الماليه ، العدد 35 ، 1999 م) ، ص 26 (1)

ثالثاً : أهداف المحاسبه البيئيه

(1): تسعى المحاسبه البيئيه لتحقيق الأهداف التاليه

- 1/ . تساعد المنشآت على تحسين المنتجات
- 2/ زيادة قدره التنافسيه المستقبليه و التقليل او الحد من الغرامات والعقوبات المتى . تفرضها الجهات الحكوميه للمنشآت المخالفه .
- 3/ . تساعد المنشأه على الإستجابيه بشكل أسرع وبتكاليف أقل للأطر البيئيه التشريعيه
- 4/ يؤثر تطبيق المحاسبه البيئيه فى المنشآت خاصه الصناعيه منها بشكل إيجابى على . إقتصاديات الدول والمنشآت نفسها وسمعتها ، خاصه على المدى البعيد
- 5/ تؤدى الى تحسين الكفاءة فى إستعمال الطاقه والماء والمواد الخام الأخرى مما يؤدى الى تحسينات بيئيه - مثل تقليل استعمال الموارد وتقليل العوادم والإنبعاثات . الضاره - وكذلك توفير الاموال

: يستطيع الباحث إضافة الأهداف التاليه

- 1/ . تحسين كفاءة إنتاج المنتجات و ذلك من خلال عمل تغييرات فى تصميم المنتجات
- 2/ . تقليل إستخدام المواد الخام و الحد من مخلفات الإنتاج
- 3/ . تحسين سمعة المنشأه
- 4/ . زيادة قدره التنافسيه للمنشأه فى السوق من خلال إنتاج منتجات صديقه للبيئه
- 5/ . تضمن إلزام المنشأه بالقوانين و التشريعات البيئيه
- 6/ . توفير الأموال الطائله للمنشأه بإتباعها السياسه المحاسبه البيئيه

رابعاً : اساسيات تطبيق المحاسبه البيئيه

الإعتراف بالتكلفه البيئيه وكيفية المعالجه المحاسبه لهذه التكلفه والابلاغ عنها ضروريه : (2) لتطبيق مفهوم المحاسبه البيئيه وذلك من خلال التعرف على

عفاف اسحق ابوزر ، تبني مفهوم المحاسبه البيئيه فى الفكر المحاسبى المعاصر ، (عملان : جامعة فلادلفيا ، كلية العلوم الاداريه والماليه ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2007 م) ، 10 ص 25 .

نضال أحمد الخولى ، مرجع سابق ، ص 47 (2)

فهم وتحديد البنود البيئية المتعلقة بالمنشأة ، تحويل هذه البنود الى بيانات كميّة و 1/ مقاسه بوحّدات نقدية وذلك من خلال الإعراف و القياس ، حيث ان كثير من انواع المعلومات المتعلقة بالتكاليف المرتبطة بالبيئية غير موجوده فى سجلات المحاسبه نظرا لعدم احتواء تلك السجلات على معلومات كثيره حول التكاليف المستقبلية المرتبطة بالبيئة ، التى يمكن أن تكون ذات أهميه نسبیه مرتفعه وذلك بسبب أن الانظمه المحاسبية التقليدية تنظر الى الماضى . عليه من الضرورى الاعتراف بتلك البنود وقياس تكلفتها نقديا وإدراجها فى بنود واضحة ومنفصله عن المصروفات العامه يتضح للباحث بأن فهم وتحديد البنود البيئية المتعلقة بالمنشأة وتحويلها الى بيانات كميّة و مقاسه بوحّدات نقدية ضروريه و مهمه لعمل الإدارة فى إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة وكذلك تسهل عمل المراجع البيئى ، حيث أن إخفاء معلومات التكاليف المرتبطة بالبيئة ضمن حسابات المصاريف العامه دون قصد من شأنه أن يضلّل متخذى القرارات بإتخاذهم قرارات غير صحيحة إستنادا لبنود التكاليف المقدمه لهم لذلك يجب توضيح وتحديد البنود البيئية بكل دقه و إدراج تكلفتها فى حساباتها الصحيحه ، وهذا بدوره يسهل عمل المراجع البيئى فيما بعد و إتخاذ رايه الفنى بكل دقه وشفافيه .

(1) معالجة البيانات البيئية محاسبيا ، تصنيف التكاليف البيئية من حيث طبيعتها الى 2/

أ / تكاليف بيئية رأسماليه ، تتمثل فى تكاليف الأدوات و المعدات و المصانع - التى يتم بيانها فى الميزانيه العامه (قائمة المركز المالى) - لحماية البيئة حيث تعتبر أصول فى المنشأة ، وهذه الأصول يتم شراؤها للإستخدام فى معالجة بنود التلوث البيئى كتخفيض أو الحد أو المعالجه من الإنبعاثات البيئية الضاره كإنبعاثات الهواء الفاسد أو لإعادة تدوير مخلفات الانتاج ، أن الاصول الرأسماليه تسجل بناء على التكلفة التاريخيه ، وهذه الأصول سيستفاد منها لأكثر من فتره مالىه واحده ، لذا . سيتم استهلاكها حسب المعدلات الملائمه لها .

ب / تكاليف بيئية جاريه ، تتمثل فى التكاليف التى يتم إنفاقها لتشغيل نظم حماية البيئة مثل تكلفة نظام معالجة المياه و الهواء ، حيث يتم فى قائمة الدخل مقارنة المصروفات و الإيرادات ، وفى هذا المجال تتم المقارنه بين المصروفات البيئية

د. فداغ الفداغ ، مشكلات و حالات محاسبية ، (عمل : مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، 2007 م) ، ص 33 10

والإيرادات البيئية لينتج الإيراد البيئي أو العجز البيئي ليتم إتخاذ القرارات اللازمه و الملائمه لزيادة الإيراد أو تخفيض العجز ، تتمثل الإيرادات البيئية فى إيرادات بيع منتجات تدوير مخلفات الإنتاج ، كما تتمثل المصروفات البيئية فى قيمة الإهلاك السنوى لبنود التكاليف البيئية الرأسماليه ، من بنود التكاليف (المصروفات) البيئية الجاريه مايلى ⁽¹⁾ :

- 1/ تكاليف إزالة المخلفات الصناعيه .
 - 2/ مصاريف إهلاك الأجهزة و المعدات والفلاتر المتعلقة بالتقليل أو الحد من . مستوى التلوث البيئي .
 - 3/ مصاريف الأبحاث و الدراسات المتعلقة بالجوانب البيئية .
 - 4/ مصاريف صيانة الأجهزة و المعدات و الآلات المتعلقة بالحد أو التقليل من . التلوث .
 - 5/ المساهمات والتبرعات المقدمه للجهات المتضرره بشكل مباشر من الأثر . البيئي كالعلاجات .
 - 6/ الغرامات و المخالفات المدفوعه عن التجاوزات البيئية .
 - 7/ أجور الخبراء بتقييم الأثر البيئي و إجراءات التدقيق البيئي .
 - 8/ الخسائر الرأسماليه التى يمكن أن تنتج عن التحديث الذى يتم على الأصول .
- طويلة الأجل و الذى يساهم فى التقليل او الحد من التلوث البيئي على سبيل المثال الخسائر الرأسماليه التى تنتج عن إستبدال معدات تعمل بالوقود البترولى بمعدات تعمل بالكهرباء .
- يتضح للباحث أن التكاليف البيئية تنقسم الى تكاليف ثابتة تتمثل فى المعدات والآلات التى تستخدم فى معالجة بنود التلوث البيئي حيث تظهر فى قائمة المركز المالى مما يسهل عمل المراجع البيئي فى قياس و تقييم الأداء البيئي للمنشأه ، و تكاليف متغيره تتمثل فى مصروفات تشغيل نظم حماية البيئه التى تظهر فى قائمة الدخل و على المراجع البيئي التعرف عليها وبيان ما إذا شملت . الجوانب البيئية كافه وتأثير ذلك على الأداء البيئي أما بالنسبه للمخصصات فيمكن إيجاد نوعين رئيسيين من المخصصات ⁽²⁾ : للإلتزامات البيئية كما يلى

المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، المعالجه المحاسبية و الإبلاغ المالى لتكاليف البيئه ، (عمان : المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، المجله الجويه رقم 98 ، 1999 م) ، (10 ص 25 .

د. فداغ الفداغ ، مرجع سابق ، ص 39 (20

أ / مخصص إلتزامات بيئية منظوره يستخدم لتغطية المصاريف و الإلتزامات البيئية التى يمكن ان تتكبدها المنشأه بما فيها المصاريف التى يمكن أن تتعلق بالتقليل أو الحد من التلوث ، استنادا للفلسفه المحاسبية التى تتعلق بمبدأ التحقق (تحقق الأثر البيئى) ، حيث أن المبالغ التى تنفقها المنشآت التى تسببت فى الأضرار البيئية تعتبر تسديداً لإلتزام بيئى كان قد نشأ أولاً ، فيجب إثبات الإلتزام البيئى بمجرد تحقق التلوث .

ب / مخصص إلتزامات بيئية غير منظوره يتم إستخدام رصيد إحتياطى لمواجهة أية إلتزامات قانونيه أو ماليه قد تترتب على المنشأه لقاء تسببها فى أضرار بيئيه لم تكن على علم بأنها كانت قد تسببت بها - محدد الحيطه والحزر - او لعدم علمها بأنها ستتحملها ، على سبيل المثال ، الدعاوى القانونيه التى تقام ضدها بسبب إصابة العاملين أو أحد الساكنين المجاورين للمنشأه بمرض مزمن نتيجة تعرضه لإشعاعات مضره أو غازات سامه تسببها المنشأه ، أو لمطالبات مقامه من أية جهات سواء كانت حكوميه أم أهليه .

الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالبيئه فى البيانات و القوائم الماليه المنشوره ، 3/ تتمثل المعلومات التى يتم الإفصاح عنها فى القوائم الماليه الأساسيه وهى قائمة المركز المالى (الميزانيه العموميه) ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات فى حقوق الملكيه ، بالإضافة الى معلومات أساسيه تعرض فى الملاحظات المرفقه بالقوائم⁽¹⁾ الماليه ، هناك عدة أساليب للإفصاح عن التكاليف البيئيه منها

أ / الإفصاح الوصفى للأنشطه ، وذلك بالإفصاح عن أنشطة المنشأه المتعلقة بالبيئه بشكل وصفى .

ب/ الإفصاح الكمى للأنشطه ، وذلك بالإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالرقابه على التلوث ببيانات ماليه وكميه لنسب التلوث .

ج / طريقة التكلفه و المنفعه (العائد) ، وذلك بالإفصاح مع ضرورة مقارنة بين تكلفه كل جانب و العائد منه .

د.د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 32 (1)

أما فيما يتعلق بتوسيع نطاق الإفصاح المرغوب و الذى يخص المحاسبه البيئيه فى ⁽¹⁾القوائم الماليه المنشوره فيكون

الإفصاح عن معلومات جديده كبيانات محاسبه الموارد البشريه و بيانات 1/ . المحاسبه الإجتماعيه و البيئيه .

الإفصاح عن التنبؤات (التوقعات) الماليه مع الإفصاح عن المخاطر المحسوبه 2/ . لمدى دقة المعلومات التى تحتويها تلك التوقعات .

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فى القوائم الماليه ، ويتم ترتيبها و تنظيمها بصوره منطقيه تركز على الأمور الجوهريه و عرضها بطرق يسهل فهمها . للإستفاده منها فى إتخاذ القرارات الإقتصاديه الرشيده .

و يمكن العمل على نوعين آخرين من الإفصاح وهما الإفصاح الوقائى و الإفصاح التثقيفى ، عرف الإفصاح الوقائى بأنه الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير الماليه مضلله ، ويهدف الى حماية المجتمع المالى و بصفه خاصه المستثمر العادى الذى له قدره محدوده على إستخدام المعلومات الماليه و يتطلب الإفصاح ⁽²⁾الوقائى (التقليدى) الكشف عن

- السياسات المحاسبية والتغير فيها .
- تصحيح الأخطاء و القوائم الماليه .
- التغير فى طبيعة الوحده المحاسبية .
- المكاسب و الخسائر المحتمل .
- الإرتباطات المحتمل .
- الإحداث اللاحقه .

أما الإفصاح التثقيفى فهو إتجاه معاصر فى الإفصاح المحاسبى ، وقد ظهر نتيجة إزدياد أهمية الملاءمه ، حيث ظهرت المطالبه بالإفصاح عن المعلومات الملائمه لإتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الإصول طويلة الأجل ، والمخزون السلعى ، الإفصاح عن السياسات الإداريه المتبعه فيما يتعلق بتوزيع الأرباح ، و الهيكل التمويلي ⁽³⁾ . للشركه

خليل ابراهيم رجب ، دور المحاسبه البيئيه فى إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئى و الإفصاح عنها ، (الموصول : جامعة الموصل ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، رساله ماجستير غير منشوره ، 10 2007 م) ، ص 29 .

عطف إسحق ابوزر ، مرجع سابق ، ص 33 20

د. كمل عبدالسلام ، مرجع سابق ، ص 53 30

يستنتج الباحث أنه مهما تعددت طرق الإفصاح فإنه لابد أن يتصف بعدة صفات أساسية منها أن يكون الإفصاح كافى و عادل و شامل و ملائم ، فالكفاية تتطلب الحد الأدنى من المعلومات ، و العدالة تتطلب مراعاة مصالح جميع الاطراف ، و الشمول تعنى التركيز . على نوعية المعلومات و الاهمية النسبية للبند وليس الكم الكبير من المعلومات

خامساً : مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

يصاحب عملية الإفصاح بعض المشاكل التى تؤثر بصورة أو أخرى على سلوك متخذى القرار ، حيث أن التقارير و القوائم المالية تمثل الأداة الرئيسة لنقل و إبلاغ المستفيدين بالمعلومات التى توفرها المحاسبة لتقييم الأداء و إتخاذ القرارات و الوقوف على قدرة الوحدة لتحقيق أهدافها وحتى يمكن تلبية إحتياجات هذه الأطراف للمعلومات يتطلب أن تكون المعلومات ملائمة و أن تكون مفهومه من قبل المستفيدين ، ونظرا لتباين اهداف و إحتياجات كل طرف من الأطراف فإنه من الطبيعى أن تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم ويمكن تقسيم هذه الأطراف الى⁽¹⁾:

1/ أطراف داخلية ، تتمثل فى الإدارة و العاملين

2/ أطراف خارجية ، تتمثل فى حملة الأسهم و العملاء و المستثمرين و نقابات العمال
يتضح للباحث بأن حوجة جميع الأطراف للمعلومات ضرورية ولكى تفى هذه المعلومات بإحتياجات الجهات المختلفة يتطلب أن تكون هذه البيانات مفهومه ودقيقه وشامله لأنشطة الوحدة ، حيث يجب أن تغطى البيانات الانشطه الخاصه بالموارد البشرية و الانشطه الخاصه بالموارد الطبيعىه و المساهمات البيئيه و المنتج و المجتمع مما يعزز من فرص المراجع البيئى فى إجراء المراجعة البيئيه بكل دقه وشفافيه وبالتالى ضمان . تقييم الأداء البيئى و العمل على تحسينه

أما فيما يتعلق بكتابة التقارير البيئيه ، فهناك أربعة وظائف رئيسيه لكتابة التقارير البيئيه⁽²⁾ وهى

1/ تحديد نشاطات المنشأه و المنتجات و تأثيرها على البيئه

1) خليل إبراهيم رجب ، مرجع سابق ، 37 (1)

د . فهد أبو العزم ، معوقلت الإفصاح البيئى فى التقارير الماليه ، (السعوديه : جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلاميه : كلية التجاره ، دورية الإدارة العلمة ، المجلد 45 ، العدد الأول ، 2005م) ، ص ، 43 .

- 2/ . تحديد المدى الذى يتم فيه الإهتمام بالبيئة فى العمليات المتبناه من قبل المنشآت
- 3/ معرفة و تحديد إجراءات المنشأه لتحقيق الأهداف البيئيه و تفسير وضع المنشآت
- . فى الأداء البيئى من خلال مؤشرات الأداء و المقاييس المخططة
- 4/ . تحليل نشاط المنشأه والتأثيرات المتصله بها

يتضح للباحث بأن وظائف التقارير الماليه من شأنها ضمان توفير المعلومات الملائمه و المفهومه فى التقارير و القوائم الماليه التى توفر صورته كامله عن الأنشطة البيئيه مما يسهل عملية المقارنه بين الوحدات التى تعمل فى نفس النشاط الإقتصادى و لنفس الفتره و بالتالى معرفة و تفسير وضع المنشأه فى الأداء البيئى

سادساً : نتائج تطبيق المحاسبه البيئيه

(1) أن تطبيق المحاسبه البيئيه يفضى الى

بيئة الأعمال بدأت تدرك مدى أهمية المحاسبه البيئيه رغم التكاليف الحاليه المرتفعه 1/ لها ، على أمل أن تصبح هذه التكاليف المقدمه جاذبه للمنشآت من قبل المجتمعات فى المستقبل من خلال النظره الإيجابيه لما تقدمه هذه الشركات ، و العمل على الإستفاده من معلومات المحاسبه البيئيه لرفع كفاءة و فاعليه المنشآت من خلال الإستغلال الكفاء للموارد المتاحة وإعادة تدويرها .

هناك العديد من الأسباب التى تدعو الى تطبيق المحاسبه البيئيه فى المنشآت من 2/ . خلال الميزات التى يمكن أن تجنيها

بدأت المنظمات الدوليه والتشريعات و المتطلبات القانونيه تظهر و بشكل واضح 3/ . على أرض الواقع لوجود المحاسبه البيئيه

الحاجه الى الإهتمام بأخلاقيات و سلوكيات المهنة المحاسبه بما يحقق حماية 4/ لمصالح المجتمعات خاصة فى القطاعات التى تمس شرائح عديده من المجتمعات ، مثل قضايا البيئه و الصحه و السلامه .

يوجد إدراك لدى المجتمع لأهمية المحاسبه البيئيه ، و ذلك من خلال دفع المجتمع 5/ للحكومات و المسؤولين للعمل على مطالبه منظمات الأعمال بالإعتراف و الإبلاغ عن المحاسبه البيئيه و تحمل تكاليفها .

د. خليل إبراهيم رجب ، مرجع سابق ، ص 39 (1)

يوجد إدراك لدى المسؤولين لأهمية المحاسبه البيئيه ، وذلك من خلال سن القوانين 6/ و المعايير و التعليمات و التشريعات الخاصه بالمحاسبه البيئيه و العمل على تنفيذها .

يرى الباحث من خلال نتائج تطبيق المحاسبه البيئيه أن المنشآت بدأت تدرك الفوائد الإستراتيجيه لتحسين الأداء البيئى متمثله فى تصميم منتجات و خدمات حساسه لبيئة اسواق المستهلكين و الأعمال الصديقه للبيئيه ، إضافة الى قدرة المنشأه على الإستجابه بشكل أسرع و بتكاليف أقل للأطر البيئيه التشريعيه ، و تنفيذ القوانين البيئيه الصادره من قبل الحكومات و الإلتزام بها ، و قياس المنفعه البيئيه و تكلفه التلوث البيئى و هدر الموارد البيئيه من خلال تطبيق المحاسبه البيئيه المتكامله بإعتبارها البديل الآمن للمحاسبه التقليديه التى تتجاهل الإعتبارات البيئيه حيث تضع فى إعتبارها المردودات البيئيه الإيجابيه و السلبيه للمشروعات على إختلافها ، و بالتالى توفير مناخ ملائم للمراجع البيئى لإجراء المراجعه البيئيه لكى يتسنى له تقييم الأداء البيئى للمنشاه .

سابعاً : علاقة المحاسبه البيئيه بالمراجعه البيئيه

هناك إرتباط بين المحاسبه البيئيه والمراجعه البيئيه فالأولى تعتبر حجر الزاويه للمراجعه البيئيه فبدون الإفصاح عن المعلومات البيئيه فى القوائم الماليه و بيان تكلفتها و كذلك التقارير البيئيه التى تعدها المحاسبه البيئيه لا يستطيع المراجع البيئى تقييم الأثر البيئى حيث يهتم المراجع البيئى بالمراجعه الداخليه كأساس لتحقيق وزيادة المصداقيه للمعلومات المحاسبية البيئيه خاصة مفهوم التدقيق البيئى المتمثل فى تدقيق النتائج التفصيليه و التدقيق على مدى الإلتزام بالمتطلبات البيئيه ، حيث تشير العديد من الدراسات و التقارير من قبل العديد من المنظمات الدوليه و المهنيه الى أن مسئولية المراجع تمتد لتشمل النظر فى التأثيرات البيئيه على القوائم الماليه التى تتعلق بالاحكام القانونيه الصادره على سبيل المثال إزالة و تنظيف المواقع التى تأثرت بالتلوث البيئى ، المحاسبه على النفقات الرأسماليه أو الإيرادات على تنظيف عملية الإنتاج أو تلبية المعايير القانونيه و غيرها ، حيث يجب أن تخضع عمليات الإنتاج الى معايير وضوابط بيئيه ، كذلك قابلية المنتج على الإستمرار فى حالة فرض لوائح أو ⁽¹⁾قوانين جديده أكثر صرامه للإنبعاثات الناشئه من عمليات تصنيع المنتج .

د. كمل عبدالسلام ، مرجع سابق ، 75 (1)

يتضح للباحث انه لكى يستطيع المراجع البيئى القيام بهذا الدور يجب أن تتوفر لديه مجموعه من الأدوات ، أهمها تعليم على الجوده فى الجامعات وكذلك تدريب مناسب و مهارات شخصيه وفنيه فى مجال المحاسبه و المراجعة و معايير و قواعد لقياس الآثار البيئيه و الإفصاح عنها ، و ان كل ذلك يعزز من علاقة المحاسبه البيئيه بالمراجعة البيئيه .

المبحث الثانى

نشأة المراجعة وتطورها

1 - نشأة المراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التى يعتمد عليها فى إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع . وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخيه على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامه . وكان المراجع وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات " Audire " مشتقه من الكلمه اللاتينيه " Auditing " للوقوف على مدى صحتها كلمة وتعنى الإستماع ⁽¹⁾ ، ثم اتسع نطاق المراجعة فشمل وحدات القطاع الخاص الإقتصاديه من مشاريع ومنشآت مختلفه ، خصوصاً بعد التطور الذى حدث فى علم المحاسبه بإتباع نظام القيد المزدوج ، فقد أدت سهولة إستعمال النظام الى إنتشار تطبيقه الذى ساعد فى تطور المحاسبه والمراجعة .

2 - التطور التاريخى للمراجعة

أدى ظهور نظرية القيد المزدوج فى القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط وإنتشار تطبيق المحاسبه والمراجعة ، ولعبت كذلك السياسة الماليه والضريبية دوراً هاماً وبارزاً فى تطوير مهنة المحاسبه والمراجعة ، وذلك لأن تطور السياسه الماليه للدوله وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعاً جديداً من الرقابه هو الرقابه الضريبه ، ومن أدواتها التدقيق الضريبى والذى بين الحاجه الى مراجعى الحسابات ،

د. خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات - الناحيه النظرية - (عمان : دار وائل للنشر ، 2004 م) ، ص (1) 20 .

حيث يبين التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت وكانت " Roxonati " في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م حيث تأسست كلية تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح فى الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبه ، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية فى العام 1669م شرطاً من شروط مزاولة مهنة المراجعة ، ثم إتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة . وقد كان لبريطانيا فضل السبق فى هذا التنظيم المهني ، حيث أصبحت عملية مراجعته الحسابات مهنة مستقلة فى بريطانيا عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونيين " بأدنبره عام (1) 1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير (1773م) .

نص قانون الشركات البريطانى لعام 1862م على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم . وقد دفع هذا القانون بمهنة المراجعة خطوات مهمه حيث ساعد على الإهتمام بها وإنتشارها بسبب الحاجه التى نشأت من جرائه . أما المدول فكانت فرنسا عام 1881م ، والولايات المتحدة الأمريكيه عام 1882م (المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين 1916م) ، والمانيا عام 1896م ، وكندا عام 1902م ، واستراليا عام 1904م ، وفنلندا عام 1911م ، حتى أصبح لا يخلو (2) منها بلد فى عالمنا الحاضر .

أما فى الوطن العربى فكان لمصر فضل السبق فى هذا المجال ، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها دون تنظيم حتى عام 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات ، وقد أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد وقد إكتسب المراجع المستقل تقديراً كبيراً فى التشريع المصرى خلال الفتره من 1950م الى 1955م ، كما كانت هناك تشريعات مهنيه متقدمه فى العراق سنة 1919م مستمده من قانون الشركات البريطانى ، وقد بينت تلك التشريعات حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجعى الحسابات ، وكان الترخيص بمزاولة المهنة يتم من قبل هيئه أو (3) معهد معترف به أو عن طريق ترخيص من الحكومه .

(4) يتضح للباحث أن مهنة المراجعة قديمه وتطورها كان وليد العديد من العوامل منها :

أ - تطور الكيان القانونى للمشروعات .

ب - إنتشار التعامل بالإئتمان المصرفى التجارى .

ج - إتساع نطاق التدخل الحكومى .

د. عبدالفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة (الاسكندريه : مؤسسة شباب الجامعه ، 1993 م) ، ص 8 (1)

د. غسان فلاح المطارنه ، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحيه النظرية - (عمان : دار المسيره للنشر والتوزيع) (2) ، ص 15 ، 2006 م) ، ص 15

د. محمد نصر الهوارى وآخرون ، المراجعة - تأصيل علمى - ممارسه عمليه ، (القايره : جامعه عين شمس ، (3) ، مكتبة دعم الكتاب الجامعى ، 2000 م) ، ص 12

د. محمد نصر الهوارى ، د . أحمد سليمان محمد ، أساسيات المراجعة (القايره : دار غريب للطباعة والنشر ، (4) ، 2001 م) ، ص 9

- د - تطور نظم الضرائب .
- هـ - التجمعات المهنية والعلمية .
- و - تطور الإدارة العلمية .

3 - طبيعة المراجعة

المراجعة هي عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما . وحتى تتم المراجعة بكفاءة يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقيه وثابته تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها وعرفت جمعية المحاسبه الامريكيه المراجعة بأنها عملية منظمه ومنهجيه لجمع وتقييم الأدله والقرائن ، بشكل موضوعي ، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقرره وتبليغ الأطراف المعنيه بنتائج المراجعة⁽¹⁾ ، وعرفت أيضاً بأنها فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعيه ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفاء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتماديه وسلامة وشفافية القوائم الماليه السنويه⁽²⁾ ، وعرفت أيضاً بأنها علم يتمثل في مجموعه المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخليه والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم الماليه للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم الماليه الختاميه عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خساره⁽³⁾ . وعن مركزه المالي في نهاية فتره ماليه محدده .

: يستنتج الباحث من تعاريف المراجعة بأنها

- أ- جمع الأدله والقرائن بشكل موضوعي تبين طبيعه أو جوهر عملية المراجعة الأساسية ، و المراجع عليه أن يكون محايداً عند جمع وتقييم أدلة الإثبات . الفحص هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تسجلها وتحليلها وتبويبها -ب-

ج - تبين نتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية أن عملية المراجعة لا تقتصر على فحص المعلومات المقدمه بالقوائم الماليه ، وإنما تتضمن أيضاً فحص النظام المحاسبي الذي ينتج عنه مثل هذه المعلومات الماليه ، وهو ما يشمل نظام الرقابه الداخليه .

وليم توماس ، و امرسون هنكى ، تعريب أحمد حامد حجاج ، و كمال الدين سعيد ، **المراجعة بين النظريه** (1) **والتطبيق** (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989 م) ، ص 26 .

د . منصور أحمد البديوى ، د . شحاته السيد شحاته ، **الإجتهاد الحديث في المراجعة** (الإسكندريه : الدار الجامعيه للنشر ، 2003 م) ، ص 58 (2)

د . محمد سمير الصبان ، د . عبدالله هلال ، **الأسس العلميه والعملية لمراجعة الحسابات** (الإسكندريه : الدار الجامعيه للنشر ، 2002 م) ، ص 42 (3)

د - المعايير المقرره التى يتم فى ضوءها تقييم النتائج الإقتصادية تكون موحده ومفهومه بواسطة كل الأطراف المعنية ، وبالنسبه للمراجع الحيايه والتقرير الخارجى . تتمثل هذه المعايير فى مبادئ المحاسبه المتعارف عليها والمقبوله قبولاً عاماً .

هـ - التحقيق هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الماليه كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .

و - تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجع ضروريه لإعداد تقرير المراجع الذى يعد وسيلة الإتصال بين المراجع و الأطراف المعنية .

ز - التقرير هو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم الماليه .

يستطيع الباحث تعريف المراجع بأنها ، الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابه الداخليه والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم الماليه للمنشأه التى تُراجع حساباتها بقصد إبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها و مدى دلالة القوائم الماليه عن نتائج أعمالها من ربح أو خساره وعن مركزها المالى وذلك بناءً على المعلومات والإيضاحات المقدمه لمراجع الحسابات .

فروض المراجع

عُرفت الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقه وأساسيه تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى ، وتتمثل الفروض الأساسيه التى تعتمد عليها نظرية :⁽¹⁾ المراجع فى الآتى :

أ - ليس هناك تعارض محتمل فى المصالح بين المراجع ومعدى المعلومات الماليه .

ب - تعارض بين المراجع ومعدى المعلومات الماليه فإن المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنيه لديه .

ج - يتصرف المراجع كمراجع فقط .

د - يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحدده أو القابله للتحديد .

هـ - النتائج الإقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها .

و - نظام الرقابه الجيد يعنى إمكانية أكبر للإعتماد على المعلومات الماليه .

ز - العرض العادل والصادق يعنى ضمناً إستخدام مبادئ المحاسبه المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقرره .

د . محمد سمير الصبان ، د . عبدالله هلال ، مرجع سابق ، ص 29 ، 30 (1)

يرى الباحث أن الفروض هي الأساس في أى إطار نظرى لأى علم بمعنى أن الفروض تأتى فى الأول وبناءً عليها يتم تحديد المرحلة التالية فى الإطار النظرى لهذا العلم ، وبما أن الإطار النظرى للمراجعة أساسى لتنظيم أفكار المراجع إذن يساعد المراجع على وصف وشرح وتحديد القرارات الواجب إتخاذها عند أداء المراجعة ، فالمراجع يعتمد على الفروض على أساس انها الخطوه الأولى فى هذا الإطار النظرى ولا غنى عنها .

مفاهيم المراجعة

تعنى المفاهيم التعميم العقلى والذهنى أو الأفكار الأساسيه أو أساس التفكير ، وتتمثل مفاهيم المراجعة فى التعميمات العريضه والمستنتجه ، كما أن هذه المفاهيم تمثل - بدورها - الأساس لتحديد المبادئ والإجراءات ، وتتمثل المفاهيم الأساسيه فى مجال :⁽¹⁾ المراجعة بالآتى :

أ - الإستقلال : أن لا يكون المراجع متحيزاً للعميل ، فهو يمارس مهنة عامه حيث يؤدي التحيز الى عدم الثقة ، فيما يقدم من آراء ولو كان أدائه الفنى ممتازاً .

ب - العناية المهنيه الواجبه : يؤدي المراجع المستقل عمله بالعنايه اللازمه التى يتطلبها هذا العمل ، وتفرض العناية المهنيه مسئوليته على كل شخص يقوم بالمراجعة .

ج - السلوك الأخلاقى : الإلتزام بآداب وأخلاقيات المهنة يعتمد على الإستقلال والنزاهه . فى السلوك العام والجداره والموضوعيه فى العمل الفنى .

د - أدلة الإثبات : التحقق من أهم العناصر الجوهرية فى المراجعة لذلك كانت الحاجه الى توافر الأدله التى تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر .

هـ - العرض الصادق والعادل : عرض المعلومات فى القوائم الماليه ويكون العرض صادقاً إذا كان الإفصاح كافياً ومعبراً ولا ينطوى على أى خداع ، أما العداله فى عرض القوائم الماليه تعنى توفر الموضوعيه حيث تؤدي المعلومات المتحيزه الى أحد أطراف . مستخدمى القوائم الماليه الى الإضرار بالأطراف الأخرى .

يتضح للباحث أن العرض الصادق والعادل يمثل درجة الصدق والعداله فى القوائم الماليه وجوهر عمل المراجع أما الإستقلال والإلتزام بالعداله ليس بالنسبه للإداره أو ملاك المشروع فقط ولكن بالنسبه للطرف الثالث الذى يشمل كل من يعتمد على

د . عبدالفتاح محمد الصحن ، د . كمال خليفه أبوزيد ، **المراجعة علماً وعملاً** (الاسكندريه : مؤسسة شباب الجامعه ، (1) 1991 م) ، ص 30 ، 31 .

تقرير المراجع ، والعناية المهنية الواجبه تقتضى تطبيق معايير العمل الميدانى ومعايير إعداد التقرير والتأكد من الإلتزام بها عن طريق دراسة كل مستوى إشرافى عن العمل المنجز ، والسلوك الأخلاقى يفرض مسئوليات على المراجع بالنسبه لمزلاء المهنة والعملاء وغيرهم ، أما أدلة الإثبات فهى ضروريه فى المراجع حيث توفر الحقائق التى ينشدها المراجع .

معايير المراجع

المعايير هى الأنماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أدائه لمهمته ، والتى تستنتج : منطقياً من الفروض والمفاهيم التى تدعمها ، وتنقسم الى

المعايير العامه

تهتم بالتأهيل والصفات الشخصيه للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ، ومن ثم فإنه على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجع أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها ، وإستيفائها عند أداء هذه المهمه ، وتبنى مجمع المحاسبين القانونيين المعايير العامه التاليه ⁽¹⁾ :

أ - التأهيل العلمى والعملى

لكى يتم الفحص والمراجع بدرجه مقبوله وملائمه فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبره ، وينال تعليمه من خلال برامج جيده ورسميه منظمه فى المحاسبه والمراجع ، كما يجب تحديث برامج التعليم الرسميه للمراجعين دورياً من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهنى المستمر ، بالإضافة الى خبره الكافيه التى تمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكميه وشخصيه عند أداء مهمة المراجع ، فإذا لم يتوفر لدى المراجع القدره الفنيه العلميه فى معالجة أو التعامل مع مشكله معينه من مشاكل المراجع فإنه يجب عليه الحصول على الخبره والمهاره . اللازمه أو إحالة المهمه الى مراجع أكثر خبره ودرايه أو يرفض المهمه .

ب - الإلتزام العقلى المحايد

على المراجع التمسك بإستقلاله وحيدته وذلك حتى يتمكن من اداء مهمته بموضوعيه . ودون تحيز ، فهذا الإستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاويه بالنسبه لمهنة المراجع

ج - العناية المهنية الواجبه

د . وحدى حامد حجازى ، المعايير الدوليه للمراجع (الاسكندريه : دار التعليم الجامعى ، 2010 م) ، ص 39 (1) 44 - .

على المراجع بذل العناية المهنية الواجبه عند ممارسة عملية الفحص والمراجع حيث يفرض ذلك مستوى من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين . بتحقيق معايير العمل الميدانى .

يستنتج الباحث أن المعايير العامه للمراجع تتطلب توافر خبره الفنيه والكفاءه والإستقلال والحياد فى العمل الذى يقوم به المراجع بثقة وموضوعيه ، وضرورة تأهيل المراجع علمياً وعملياً ومواكبة التطورات والمستجدات المهنية ، وعليه تحرى الدقه فى عملية المراجع وأن يبدى رأيه الفنى بعيدا عن المحسوبيه والمحابه .

معايير العمل الميدانى

تتمثل معايير العمل الميدانى فى الإرشادات اللازمه لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية ، :⁽¹⁾ وتنحصر هذه المعايير التى تحكم العمل الميدانى فى الآتى

أ - الإشراف والتخطيط المناسب

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم بذل العناية المهنية الواجبه ، فلغرض بذل عناية مهنيه معقوله ومناسبه فى أداء مهمة المراجع ، يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجع والتعاقد عليها فى وقت ملائم ، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافى لإجراءات المراجع الفعلية ، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدين . المراجع أثناء القيام بمهمة المراجع .

ب - تقييم نظام الرقابه الداخليه

دراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجع لأرصدة القوائم الماليه حيث أن نظام الرقابه الداخليه الجيد . انما ينتج عنه معلومات ماليه يمكن الإعتماد عليها .

ج - كفاية وصلاحيه أدلة الإثبات

يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافيه والتى تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم الماليه ، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجع كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميدانى ، فكافة القرارات التى يصل إليها المراجع تكون مبرره فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم ، أى

د . جورج دانيال غالى ، تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصره وتحديات الألفية الثالثه (1) . (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، 2003 م) ، ص ص 221 - 225

أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات الماليه ، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابه الداخليه فى تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم الماليه .

يتضح للباحث أن معايير العمل الميدانى تمثل وضع خطه ملائمه لعملية المراجعته وتقسيم المهام على مساعدى المراجع حيث يقوم بالإشراف عليهم ومتابعتهم والتأكد من أنهم يقومون بدراسة وفحص نظام الرقابه الداخليه للعميل لكى يتسنى له تقييمه لتحديد نوعية وكمية الإختبارات التى يجريها بعد حصوله على المعلومات من مستندات وسجلات ودفاتر العميل التى تمثل أدلة إثبات وقرائن كافيه لبدء رايه حول عدالة وصدق عرض المعلومات الماليه .

معايير إعداد تقرير المراجع

(1) حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى معايير تحكم إعداد تقرير المراجع كالاتى :

أ - يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم الماليه قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها .

ب - يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفتره الحاليه بنفس طريقه تطبيقها خلال الفتره السابقه .

ج - تعبر القوائم الماليه بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير الى خلاف ذلك .

د - يتضمن التقرير رأى المراجع عن القوائم الماليه كوحده واحده أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأى ، وفى هذه الحاله فإن التقرير يتضمن أسباب ذلك . إذا إرتبط أسم المراجع بالقوائم الماليه فإن التقرير يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئوليه التى يتحملها .

يستنتج الباحث بأن معايير إعداد تقرير المراجعته تتعلق بكيفية إعداد القوائم الماليه وما إذا كانت أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وطُبقت بطريقه واحده خلال الفتره الحاليه والفتره السابقه ، وما إذا كانت المعلومات فى القوائم الماليه ملائمه وذات مصداقيه ويمكن الإعتماد عليها أم هى عكس ذلك ، وعلى المراجع إبداء رأيه الفنى عن القوائم الماليه كوحده واحده وفى حالة إمتناعه عن إبداء رأيه عليه توضيح

د . أمين السيد أحمد لطفى ، فلسفه المراجع (الأسكندريه : الدار الجامعيه ، 2008 م) ، ص 188 ، 189 (1)

ذلك فى تقريره ، وبما أن اسم المراجع يرتبط بالقوائم الماليه المراجعه فعليه توضيح .
خصائص الفحص ودرجة المسئوليه فى العمل الذى قام به .

أهداف المراجعة

الأهداف هى الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ويتمثل الهدف الأساسى للمراجع الحياذى فى التعبير عن رأيه فى القوائم الماليه ، ذلك الرأى الذى يمثل محصله لإجراءات طويله استنباطيه واستقراييه وأحكام منطقيه ، ولغرض تكوين رأى المراجع فإن تحقيق أهداف المراجعه عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم الماليه والتحقق منها ترشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعه ، أى انها تتطلب التحقق من :⁽¹⁾ العناصر التاليه

أ - عرض القوائم الماليه بصدق وعداله

التحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم الماليه قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب - شرعية وصحة العمليات الماليه

التحقق من أن كل العمليات الماليه المسجله بالدفاتر خلال الفتره تعكس بشكل صحيح . وفعال التغيرات فى موارد والتزامات الشركه خلال هذه الفتره

ج - الملكيه

التحقق من ملكية العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحيازه قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول إلا أن المراجع يعتمد على بعض الإجراءات الاخرى التى تؤكد له أن الأصول المسجله بالدفاتر تملكها المنشأه فعلاً ، والإجراء المتبع فحص المستندات الداله على الملكيه ، أما الإلتزامات فيتحقق المراجع من صدق هذه . الإلتزامات المسجله بالدفاتر من خلال المصادقات

د - إستقلال الفتره الماليه

التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية .

هـ - التقويم

1) . وليم توماس ، وامرسون هنكى ، مرجع سابق ، ص 52 ، 53

يمثل تقويم الأصول غير النقديه هدفاً هاماً بالنسبة للمراجع و تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفده أو التكلفة التاريخيه أو التكلفة التاريخيه أو السوق أيهما أقل . وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

و - الوجود

التحقق والتأكد من الوجود هدفاً من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية مسئولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق . تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجوده فعلاً .

يرى الباحث أن المراجعة تهدف الى التأكد من أن عناصر ومكونات القوائم الماليه قد تم عرضها بصدق وعداله ، أى إكتشاف ما قد يوجد فى الدفاتر من أخطاء وتزوير وانها غير متحيزه لفئه دون الأخرى ، وأن كافة العمليات الماليه المسجله بالدفاتر تخص الفتره الماليه محل المراجعة ، وكذلك التأكد من ملكية كافة الأصول والتحقق من الإلتزامات وأن الأصول غير النقديه قد قومت بالطريقه الصحيحه ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ومراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته . من الأهداف

أنواع المراجعات

: تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفه الى ما يلى

(1) : المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة ، وتتمثل فى - 1

أ - المراجعة الكامله : يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل الى رأى فنى محايد حول صحة القوائم الماليه ككل اى يقوم المراجع بفحص القيود وغيرها 100% عندما كانت المشاريع التى تراجع حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد . وقد تحول الى مراجعة كامله اختباريه نتيجة للتطور الذى حدث . فى دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيره وشركات المساهمه

ب - المراجعة الجزئيه : يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد اليه بمراجعة النقديه فقط أو جرد المخازن وفى هذه الحاله لا يمكنه الخروج برأى حول القوائم الماليه ككل ، وإنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من مواضع .

د . محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، 2003 م) ، ص ص (1) 35 ، 34 .

: (1) المراجعة من حيث الوقت الذى تتم فيه عملية المراجعة ، وتتمثل بالآتى - 2

أ - المراجعة النهائية : يكلف المراجع بمثل هذه المراجعة بعد إنتهاء الفتره الماليه المطلوب مراجعتها ، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختاميه وقائمة المركز المالى . وفى ذلك ضمان بعدم حدوث أى تعديل فى البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقاً ، الا انه يعاب عليه فشله فى إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما ، وإستغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدى الى تأخير تقديم التقرير فى موعده .

ب - المراجعة المستمره : يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفه مستمره حيث يقوم بزيارات متعدده للمنشأه موضوع المراجعة طوال الفتره التى يراجعها ، ثم يقوم فى نهاية العام بمراجعة الحسابات الختاميه والميزانيه . تصلح فى مراجعة المنشآت الكبيره حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائيه ، وتتميز بخاصية وجود وقت كافى لدى المراجع مما يمكنه من المراجعة بشكل سليم ، وسرعة إكتشاف الغش والخطأ وفى وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام ، إلا انه يعاب عليه إحتمال قيام موظفى المنشأه بتغيير أو حذف أرقام أو قيود فى المستندات والسجلات بعد مراجعتها .

: (2) المراجعة من حيث درجة الإلزام وتتمثل فى - 3

أ - المراجعة الإلزاميه : نص القانون علي وجوب القيام بها .

ب - المراجعة الإختياريه : يطلبها أصحاب المنشأه دون إلزام قانونى على وجوب القيام بها .

: (3) المراجعة من حيث الشمول ومدى المسئوليه فى التنفيذ وتتمثل فى - 4

د . منصور حامد وآخرون ، **اساسيات المراجعة** (القاهره : مركز جامعة القاهره للتعليم المفتوح ، 1998 م) ، ص (1) 12 ، 11 ، ص .

د . محمد الفيومى ، د . عوض لبيب ، **أصول المراجعة** (الاسكندريه : مطبعة الإشعاع ، 1995 م) ، ص 13 (2)

د .توفيق مصطفى ابورقيه ، د .عبدالهادى اسحق المصرى ، **تدقيق ومراجعة الحسابات** (عمان: دار الكندى للنشر (3) والتوزيع ، 1991 م) ، ص ص 18 ، 19

أ - المراجعة العادية : فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر ، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي ، وإبداء رأى المراجع الفنى المحاييد حول ذلك .

ب - المراجعة لغرض معين : تهدف هذه المراجعة الى البحث عن حقائق معينة والوصول الى نتائج معينة يستهدفها الفحص ، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها عادية بهدف الخروج برأى محاييد حول المركز المالي ونتائج الأعمال .

: المراجعة من حيث الغرض من عملية المراجعة وتتمثل فى الآتى - 5

أ - المراجعة المالية : فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً ، بقصد الخروج برأى فنى محاييد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع فى نهاية فتره زمنيه معلومه ، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخساره عن تلك الفتره ، وهى أكثر أنواع المراجعة شيوعاً فى الإستعمال وتشمل الفحص والتحقق⁽¹⁾ .

ب - المراجعة الإداريه : مراجعة النواحي الإداريه للمشروع للتأكد من أن الإداره تدير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعه أو عائد ممكن بأقل تكلفه ممكنه ، يطلق عليها مراجعة الكفاءه الإداريه حيث يتركز هذا النوع بالفعل فى البحث فى كفاءة الإداره فى إستخدام الموارد المتاحة للمشروع من إقتصاديه وبشريه وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعه ممكنه ، وهو ما يطلق عليه الإستخدام الإقتصادى وقد بدأ هذا النوع من المراجعة يعم وينتشر فى الدول المتقدمه محاسيباً كالمملكه المتحده والولايات المتحده وغيرها ، حتى أنه أصبح لازماً على المراجع المالي أن يعطى رأياً فنياً مستقلاً حول كفاءة إدارة المشروع⁽²⁾ .

د . خالد أمين عبدالله ، مرجع سابق ، ص 39 (1)

د . عصام الدين محمد متولى ، دراسات فى الإتجاهات المعاصره فى المراجعة (الخرطوم : مطابع السودان 2003 م) ، ص 8 (2)

ج - مراجعة الأهداف : التحقق من أن أهداف المؤسسه المرسومه سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً ، أن الهدف من عملية المراجعته ليس تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء¹¹ . وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعاليه

د - المراجعته القانونيه : تأكد المراجع من أن المنشأه قد طبقت النصوص القانونيه والأنظمه الماليه والإداريه التى أصدرتها سواء السلطه التشريعيه أو التنفيذيه فى الدوله¹² .

هـ - المراجعته الإجتماعيه : عُرفت المراجعته الإجتماعيه بأنها فحص وتقييم فنى منظم وحيادى للمعلومات بالأداء الإجتماعى للمنظمات والذى يمكن تمييزه عن النشاط الإقتصادى لها بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الإجتماعيه عن المعلومات المرابطه بمدى تنفيذ المنظمات للمسئوليه الإجتماعيه لها ومدى مساهمتها فى الرفاهيه العامه للمجتمع خلال فتره معينه ، وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنيه داخل المجتمع¹³ .

و- مراجعة الجوده : فحص دورى منتظم ومستقل لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجوده والنتائج المرتبطه بها تتسق وتتفق مع الترتيبات والمعايير المخططه وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفعاليه وأنها ملائمه لتحقيق الأهداف . كما تم تعريفها على انها فحص منتظم للتصرفات والقرارات التى يتخذها الأفراد فيما يتعلق بالجوده وذلك من أجل تقييم والتقرير عن درجة الإلتزام بالمتطلبات التشغيليه لبرنامج الجوده أو المواصفات المطلوبه للسلعه أو الخدمه . من خصائص مراجعة الجوده انها تتضمن سلسله من الخطوات والإجراءات الدوريه المخططه التى تبدأ من تحديد هدف وخطط وتنتهى بنتائج وإصدار تقرير بنتائج تلك المراجعته ، وهى تعتمد على تقييم مدى إلتزام المنشأه بمقاييس أو معايير مقررره عن طريق الإداره فهى تعتمد على تقييم نظم

د .احمد نور ، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** (الاسكندريه : مؤسسة شباب الجامعه ، 1992 م) ، ص 20 .

11) . المرجع السابق ، ص 21 .

د .احمد محمد موسى ، **دراسات فى المراجعته الإجتماعيه** (القاهره : دار النهضه العربيه ، 1997 م) ، ص 7 .

الجوده بهدف تحديد حالات عدم الإلتزام بتلك المعايير ، وإقتراح التحسينات الملائمه ⁽¹⁾ . وإتخاذ الإجراءات التصحيحيه

: (2) ز- المراجع البيئيه : هناك عدة تعريفات للمراجع البيئيه منها الآتى

: تعريف لجنة الاتحاد الاوربى 1-

عملية فحص تهدف الى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئيه والتأكد من أن البيانات والمعلومات الوارده بالقائمه البيئيه يمكن الإعتماد عليها . وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئيه الهامه والملائمه .

: تعريف وكالة حماية البيئه الأمريكيه 2 -

فحص إنتقادی دورى منظم وموثق وموضوعى بواسطة المنشأه أو بواسطه جهه مستقله ذات سلطه قانونيه للعمليات الإنتاجيه وما يرتبط بها من أنشطه فرعيه لتحديد تأثيرها على البيئه ومتغيراتها.

: تعريف مجمع المراجعين الداخليين 3 -

جزء متكامل من نظام الإداره البيئيه من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشأه ما إذا كانت نظم الرقابه البيئيه بالمنشأه كافيه وملائمه وتضمن الإلتزام بالمتطلبات القانونيه . التشريعيه بالإضافة الى متطلبات السياسه الداخليه .

لكل نوع من أنواع المراجعات السابقه إجراءاته المحدده ، ولكن الإهتمام يتركز دوماً حول المراجع المالى حيث يستأثر هذا النوع بمعظم عمل مكاتب المراجع . وينقسم : (3) هذا النوع من المراجع بدوره الى الآتى

المراجع المستنديه : يتركز فى مراجعة النواحي الشكلي والموضوعيه والقانونيه 1- للمستندات المؤيده للعمليات التجاريه بما فى ذلك مراجعة البيانات الحسابيه المحتواه

د.امين السيد احمد لطفى ، **مراجعات مختلفه لاغراض مختلفه** (القاهره : دار النهضه العربيه ، 2002 م) ، ص (1) 236، 237 .

د.امين السيد احمد لطفى ، **مستقبل المراجع فى القرن (21) - قراءات وتطلعات** (القاهره : دار النهضه) (2) العربيه ، 2002 م) ، ص ص 136، 137 .

د. خالد امين عبدالله ، **مرجع سابق** ، ص ص ، 40 ، 41 (3)

فى تلك المستندات من حيث العمليات الحسابيه الرابع (الضرب والقسمه والجمع
() والطرح .

المراجعہ الفنیہ : البحت حول قیام المؤسسہ أو عدم قیامہا بتطبیق المبادئ 2-
المحاسبیہ المتعارف علیہا ، ویكون أغلب الحوار هنا بین إدارة المشروع والمراجع فى
قضايا النسب العادلہ للإهلاك وإقتطاع الإحتیاطیات ، ومدى إقتناع المراجع بعدالة تصویر
القوائم المالیہ للمركز المالى للمشروع ونتائج أعماله .

یتضح للباحث أنه بالرغم من تنوع المراجعات وإختلاف تصنیفها كما تم سرده سابقا إلا
انها تنطوى تحت نوع واحد وهى المراجعہ المالیہ حيث تصب كل أنواع المراجعات فى
نهاية الامر الى معرفة ما إذا كانت القوائم المالیہ صحیحه وتم الإفصاح عن البنود بكل
شفافیہ وحيادیة دون تحریف أو تدلیس ، كما أن المراجعہ كعلم نشأت بعد ظهور الثوره
الصناعیة وماتبعه من مشاريع إقتصادیة كبیره وشركات ضخمة كما أن تطورها جاء
نتیجہ لحاجة المهنة الى كیانات مهنیة خاصه تعنى بعلم المراجعہ مما أدى الى ظهور
الجمعیات المهنیة التى تعنى بالمراجعہ كما أن قانون الشركات له دور هام فى تطور
المهنة ، و أن طبیعة المراجعہ هى التحقق من صحة مزاعم شخص ما ، وللمراجعہ
فروض ومفاهیم ومعايير واهداف كلها تخدم الغرض من مهنة المراجعہ ، وتعدد أنواع
المراجعہ يؤدى الى المزيد من المهنیة والإحترافیة فى مجال المراجعہ كما يؤدى الى
الدقه فى العمل

الفصل الثانى

مراجعة الأداء البيئى

: يعرض من خلال

المبحث الأول : المراجعة البيئية المفاهيم و المعايير

المبحث الثانى : كفاءة الأداء البيئى

المبحث الأول

المراجعة البيئية المفاهيم والمعايير

مفاهيم المراجعة البيئية /1

شهدت المراجعة البيئية عملية تطور تدريجي إستجابه للإهتمام المتزايد من المنشآت للرقابه على أدائها البيئى على نحو أكثر فعالية ، والإلتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية . خلال السبعينات وبداية الثمانينات من القرن الماضى إتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئى ضمن مراجعات الأداء الإجتماعى سواء أكان فى داخل القوائم الماليه والإيضاحات المتممه لها أو خارجها ضمن التقارير السنويه ، الأداء البيئى كان يتم قياسه والإفصاح عنه ضمن إطار المحاسبه الإجتماعيه ، وكان يتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعات الإجتماعيه ، إلا أنه فى الثمانينات وفى التسعينات من القرن¹⁽ الماضى على وجه التحديد كانت البدايه الحقيقيه للمراجعات البيئية

نتيجة طبيعة التطور الذى تتسم به المراجعة البيئية لا يوجد تعريف واحد متفق عليه عالميا للمراجعة البيئية . يتضح ذلك من خلال أبرز التعريفات والمفاهيم المرتبطة بها : على النحو التالى

: تعريف لجنة الإتحاد الأوروبى

عرفت المراجعة البيئية بأنها عملية فحص تهدف الى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الوارده بالقائمه البيئية يمكن الإعتماد عليها ، وأنه²⁽ قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامه والملائمه

: تعريف وكالة حماية البيئه الأمريكيه

فحص انتقادى دورى منظم وموثوق وموضوعى بواسطة المنشأه أو بواسطة جهه مستقله ذات سلطه قانونيه للعمليات الإنتاجيه وما يرتبط بها من أنشطه فرعيه لتحديد³⁽ تأثيرها على البيئه ومتغيراتها

: تعريف الغرفه الدوليه التجاريه

1(د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة البيئية ، (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، 2005 م) ، ص ، 15

2() (AICPA) ، **Statement on Auditing Standards No: 30 : Reporting on Internal Accounting Control** (Journal of Accountancy , October 1980) pp , 132-138 .

3() MC Mullen , D . A , and others , **Internal Control Reports & Financial Reporting Problems** (Accounting Horizon : December 1996) p , 67 .

أداه إداريه داخلية تعمل على التقييم الدورى الموثوق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية ، ومدى إهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم (1) الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية

: تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكى

جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشأ ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأ كافيه وملائمه وتضمن الإلتزام بالمتطلبات القانونية (2) التشريعيه ، بالإضافة الى متطلبات السياسه الداخليه

: تعريف معهد المعايير البريطانيه

تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأ مع البرامج المخططه (3) وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسه البيئية للمنشأ

عرف الجهاز المركزى للحسابات المصرى المقدم ضمن ورقة العمل المصريه فى مؤتمر الإنتوساى الخامس عشر بأنها المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطه البيئية الذى يشمل المراجعه الماليه ومراجعة كفاءة وإقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطه لفحص مدى الإلتزام الفعلى بتطبيق القوانين واللوائح التى تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهد محل المراجعه ، والتأكد من سلامة (4) التصرفات الماليه وإبداء الرأى فى صحة ودقة البيانات الخاصه بها

: يستنتج الباحث من تعاريف المراجعه البيئية بأنها

- 1- عملية فحص انتقادی منظم وموثوق وموضوعى . فالمراجعه البيئية مثل أى عملية مراجعه تتسم بأنها فحص إنتقادی موضوعى . يتم أدائها بصفه دوريه عن طريق المنشأ ذاتها أو عن طريق جهه مستقله
- 2- المراجعه البيئية عباره عن أداه إداريه أى أنها داخلية لإستخدام الشركه فقط
- 3- وليس للنشر أو الإفصاح العام عنها ، كتدبير وقائى

1 () (AICPA) , **Statement on Auditing Standards No : 56 : Consideration of the Internal Control Structure in Financial Statement Audit** (Journal of Accountancy , July 1988) pp , 157- 160 .

2() د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعه البيئية ، مرجع سابق ، ص 323

3 () (AICPA) , **Commission on Auditor`s Recommendations** , (New York : Cohen Commission , 1978) , p xxv

4() د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعات مختلفه لأغراض مختلفه ، مرجع سابق ، ص 326

المراجع البيئي أداه ذات مصداقيه ، ويتطلب ذلك شفافية سواء للهدف أو 4-

. المعلومات التى تتضمنها من خلال نشر تقارير المراجع البيئي

. تحديد طبيعة عملية المراجع البيئي بأنها منهج 5-

. التأكد من سلامة التصرفات الماليه 6-

إبداء الرأى عن مدى الكفاءه والإقتصاد والفاعليه فى تحقيق السياسات والبرامج 7-

. والأنشطه البيئي

النص صراحة على ضرورة إعداد تقرير بنتائج المراجع البيئي وتوصيلها الى 8-

. الأطراف المعنيه

عدم تحديد الجهات التى تقوم بأداء المراجع البيئي وعدم تحديد ما إذا كانت 9-

. داخله أم خارجيه

عدم تحديد توقيت أداء المراجع البيئي و ما إذا كان يتم أدائها بصورة دوريه 10/

. متكرره و بشكل إلزامى سنوى أم يتم أدائها حسب الطلب و بشكل إختيارى

يستطيع الباحث تعريف المراجع البيئي بأنها عملية فحص وتحليل وتقييم

إقتصادى دورى منظم على مستوى الوحده الإقتصاديه يختص بالخطط والاهداف

والسياسات والإجراءات والنظم البيئي بواسطة أفراد متخصصين داخلين أو خارجيين ،

. بإستخدام أساليب معينه بهدف التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات الإداريه البيئي

: أهمية المراجع البيئي والعوامل التى أدت الى تنامى الطلب عليها 2/

نتيجة لنمو الوعى البيئى لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئه من

الأهداف الاساسيه التى تسعى المنشأه الى تحقيقها ، كما أدى تزايد الأهتمام بحماية

الموارد البيئي من مختلف الأطراف التى تتعرض لها الى وجود إهتمام متزايد لأهمية

. الدور الذى يمكن أن تؤديه المراجع البيئي فى تحقيق تلك الأهداف¹⁽

هناك عدة عوامل أدت الى تنامى الطلب على المراجع البيئي وحتميتها وضرورتها

-: منها²⁽

أ / مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئه : تم إصدار عديد

من التشريعات سواء على المستوى الدولى أو الإقليمى أو المحلى لحماية البيئه والحد

. من الأضرار التى يمكن أن تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبيه لأنشطة المنشآت

ب / الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئه : تشكل الجماعات البيئي فى العديد

من الدول وسيلة ضغط فعالة ومتزايدة على منشآت الأعمال والحكومات بهدف

د . أمين السيد احمد لطفى ، مستقبل المراجع فى القرن (21) قراءات وتطلعات ، مرجع سابق ، ص (1) 137 .

د . أمين السيد احمد لطفى ، المراجع البيئي ، مرجع سابق ، ص 141 ، 142 2(

المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها ، وتساهم تلك الجماعات البيئية فى توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين الى المنشآت التى تسبب أضرار للبيئة ، وحث المستهلكين على عدم التعامل معها وإستخدام المنتجات التى لا تسبب أضرار للبيئة وزيادة إقبالهم عليها ويطلق على تلك المنتجات عديد من المصطلحات مثل المنتجات الصديقة للبيئة ، والمساعدة فى إقامة الدعاوى القضائية فى الحالات التى تتطلب ذلك ، فضلا عن التعاون مع الوحدات الإقتصادية فى تنفيذ أبحاث مشتركة لمعالجة التأثيرات السالبة المترتبة على أنشطتها

ج / زيادة الوعى البيئى للمستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين : أن تزايد الوعى البيئى للمستهلكين الذى يتمثل فى شرائهم للمنتجات الصديقة للبيئة والتى لا تسبب أضرار للبيئة من العوامل الأساسية التى أدت الى إهتمام المنشآت بالقضايا البيئية ، وحتى لا تتعرض لمخاطر فقد حصصها التسويقيه ، كذلك هناك ضغوط متزايدة من جانب المستثمرين للحصول على معلومات عن الأداء البيئى للمنشآت بجانب معلومات الأداء المالى والإقتصادى لها ، حيث أن الممارسه البيئية قد تؤدى الى زيادة الإلتزامات والمخاطر البيئية مما يؤدى الى تخفيض الأرباح التى تحققها نتيجة للتأثيرات البيئية السالبة لأنشطتها ، كما أن هناك طلب متزايد من جانب مستخدمى القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمه عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الإقتصادية ، فإن العديد من الجهات الحكوميه والوحدات الإقتصادية تطلب من مورديها قبل التعامل معهم تقديم تقارير معتمده بواسطة مراجعين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقه بها

د / حتمية تبنى مؤسسات الأعمال المواصفات العالميه لنظم الإدارة البيئية والأيزو 14000 : تزايد إتجاه مؤسسات الأعمال فى جميع أنحاء العالم على تطبيق المواصفات العالميه لنظم الإدارة البيئية والأيزو 14000[□] سواء الدول المتقدمه أم الناميه كنتيجه (حتميه لانتشار ظاهرة عدم وجود حواجز تجاريه وجمركيه (الجات

هـ / إصدار إيضاحات معايير وممارسات جديده للمراجعته تتعلق بالمراجعته البيئية : أصدر الإتحاد الدولى للمحاسبين المعيار الدولى للمراجعته رقم 520 بعنوان دراسة القوانين واللوائح التى يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية ، كذلك فقد تم إصدار إيضاح ممارسات المراجعته الدوليه رقم (1010) بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية ، حيث إهتمت بدراسة القوانين واللوائح البيئية ذات الصله ، وحتمية الحصول على إطلاع كاف على مسارات العمل المرتبطه بالنواحى البيئية ذات الصله وتقييم المخاطر البيئية ، وإجراءات التحقق الأساسيه لاكتشاف أية تحريفات جوهرية مضلله للقوائم المالية نتيجة للأمور البيئية

يقصد بالأيزو 14000 مجموعة المعايير القياسيه التى وضعت من قبل المنظمه العالميه للمواصفات والمقاييس بنجيف □

و / مشاكل التلوث البيئى وآثارها : تعتبر مشكلة التلوث البيئى من أبرز المتغيرات التى أدت الى الإهتمام بالمراجعة البيئية ، من أبرز تلك المشاكل ما يلى :

- (تلوث الأراضى) نتيجة تجريف التربة وإلقاء المخلفات الصناعيه فى الأراضى -
- تلوث الهواء (نتيجة تسرب الغازات الضاره والأبخرة فى الهواء بسبب تنامى -
- (المشروعات الصناعيه التى تستخدم الوقود بكافة انواعه
- تلوث الغذاء(نتيجة إستخدام المبيدات الزراعيه والحشرات وزيادة النشاط
- (الإشعاعى فى بعض المناطق
- (تلوث المياه) نتيجة إلقاء المخلفات بأنواعها فى المسطحات المائيه -
- أخرى ناجمه من زيادة الضوضاء وتشويه جمال الطبيعه -

ز / الحاجه الى ممارسه جيده للمسئوليه البيئيه وإدارة الجوده الشامله : إن قضية حماية البيئه من أبرز القضايا التى تحظى بإهتمام كافة وسائل الإعلام والأطراف وكافة المؤسسات ، وأصبحت منشآت الأعمال على إدراك بأن مسئوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد إقتصادييه من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بل أصبحت تمتد الى حماية البيئه التى تعمل فى إطارها

ح / التنظيمات العلميه والمهنيه فى مجال المحاسبه والمراجعه : هناك إتجاه متزايد من التنظيمات العلميه والمهنيه فى مجال المحاسبه والمراجعه الى ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئى بشكل غير إختيارى

يتضح للباحث ان العوامل السابق ذكرها أدت بصورة واضحه الى زيادة الطلب على المراجعه البيئيه والإهتمام بها من قبل أصحاب المشروع ، وإدراج البنود البيئيه فى القوائم الماليه يؤدى الى كسب رضا الجماعات والهيئات التى تهتم بالمسائل البيئيه وكذلك رضا المستهلك وبالتالى ضمان توزيع منتجاتها فى السوق وفقا للمعايير والمواصفات العالميه لنظم الإدارة البيئيه الأيزو ، وإدراج تكاليف للبيئه فى القوائم الماليه من شأنه حماية البيئه الداخليه والخارجيه للمنشأه التى تهتم بالأمور البيئيه ، والإفصاح عن الأداء البيئى بشكل إجبارى يقلل من تكاليف التلوث البيئى الذى يؤدى الى ضرورة الطلب على المراجعه البيئيه

متطلبات المراجعة البيئية /3

تلعب المراجعه البيئيه دورا حيويا فى تحسين الأداء البيئى للمؤسسات الإقتصادييه وحماية البيئه من مختلف الأضرار التى تتعرض لها أو التأثيرات السلبيه التى تنجم من مزاولتها لأنشطتها ، وأشارت لجنة الإتحاد الأوربى فى مشروعها للمراجعه البيئيه الى متطلباتها الأساسيه ، وكذلك أعدت وكالة حماية البيئه بالولايات المتحده الأمريكيه :-⁽¹⁾عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعه على النحو التالى

د . أحمد الأهوانى ، المراجعه البيئيه والتخطيط لها (القايره : جامعة القايره ، مؤتمر البيئه ، يوليو ، 1998) (1)
م ، ص 34

- 1/ أهمية مشاركة منشآت الأعمال فى مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات / الإقتصادية على تحسين أدائها البيئى وإلتزامها بالقوانين البيئية .
 - 2/ ضرورة تنفيذ تلك الوحدات فحص بيئى مبدئى للمواقع التى تشارك فيها بهدف / التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها .
 - 3/ على الوحدات الإقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئـة ، ويتعين أن يتضمن / سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة الى حتمية وجود نظام إداره بيئيه يهدف الى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئى .
 - 4/ وجود نظام محاسبى بيئى يهدف الى توفير أساس علمى وعملى للقياس والتقريب / عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة .
 - 5/ يتعين أن يتم إعتـماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة / المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة ، على أن تتاح نتائجه لمختلف أفراد المجتمع .
 - 6/ تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية عن طريق منشآت الأعمال ، ويعتمد ذلك على / عدة عوامل منها المشكلات البيئية التى يتم إكتشافها ، ومدى تعقد أنشطة الموقع ، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة ، حيث يتعين أن تكون فترة تكرار / المراجعة سنه واحده إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامه .
 - 7/ أن يتوفر لفريق المراجعة البيئية المعرفة والمهارات والخبرات اللازمه لتحقيق / أهداف المراجعة ، كما أن عليهم المحافظه على تلك الكفاءه من خلال الإلتزام ببرامج التعليم المستمر .
 - 8/ أن يكون فريق المراجعة البيئية مستقلا عن الأنشطة التى يتم مراجعتها ، و يتصف / بالموضوعيه عند تنفيذ عملية المراجعة .
 - 9/ أن تكون هناك معايير لجودة أداء المراجعة البيئية /
 - 10/ ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئيه مقبوله بوجه عام يتم على أساسها الحد من / المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث ، ومؤشرات لتقييم الأداء البيئى بالإضافة الى وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها فى ضوء سياسات بيئيه محدده .
 - 11/ حتمية وجود نظام للمحاسبه البيئيه بالمنشأه /
 - 12/ حتمية الإفصاح عن الأداء البيئى /
 - 13/ وجود سياسات بيئيه داخلية لمنشآت الأعمال /
- يتضح للباحث أن متطلبات المراجعة البيئية تؤدى الى تحسين الأداء البيئى وذلك من خلال إلتزام المنشأه بالقوانين البيئيه وتصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئـة وكذلك الإلتزام بالسياسات والأهداف والبرامج البيئيه من خلال توفير البيانات والمعلومات الضرورية التى ينتجها النظام المحاسبى البيئى يوفر أساس علمى وعملى لقياس الأداء

البيئي ، كما أن اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة ووجود المراجعة البيئية الدقيقة التي يعاد تكرارها على حسب المشكلات البيئية التي يتم إكتشافها ، وكفاءة المراجعين والمهارات التي تتوفر فيهم ، و إستقلال المراجعين عن الأنشطة التي يتم مراجعتها وكذلك وجود معايير لجودة إداء المراجعة البيئية من شأنه تحسين الأداء البيئي .

فى السودان قام ديوان المراجعة القومى بإدراج عملية المراجعة البيئية فى القانون الخاص بإختصاصات الديوان وسلطاته الصادر فى العام 2007م حيث تنص المادة 9 :⁽¹⁾ (ك) من الباب الرابع المتعلقة بإختصاصات الديوان الآتى

أ / إجراء مراجعه مسبقه أو مستمره أو شامله أو رقابه بيئيه لغرض إحكام الرقابه . وسد الثغرات فى النظام المالى

ب / تعمل الدولة على ترقية صحة المجتمع وحماية البيئية وطهرها وتوازنها الطبيعى . وتحقيق السلامة والتنمية المستدامه لصالح الأجيال الحالية والقادمة

معايير المراجعة البيئية / 4

إن مهنة المراجعة البيئية لا بد أن تنفذ من خلال معايير محددة متفق عليها وهى لا :- تختلف إلا فى التفاصيل عن معايير إنجاز مهمة المراجعة المالية على النحو الآتى

(2) المجموعة الاولى :- معايير التدقيق العامة (الشخصية) وتتمثل فى

معيار التأهيل : أن يكون المراجع مؤهلا لإنجاز مهمة المراجعة البيئية ، وهى / 1 ليست بعيدة عن

المؤهلات اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة المالية بالاضافة الى وجود امكانيات لدى المراجع للاستعانة بخبير فى الامور البيئية للتعامل

الحياد و الاستقلالية : يفترض أن يكون المراجع محايدا بين الاداره من ناحيه / 2 والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من ناحيه أخرى

المسؤولية المهنية : أبرز معايير المراجعة البيئية وقد أولتها القوانين فى العديد / 3 من الدول جل إهتمامها ، وكلفت بها المراجعين الماليين قبل أن يكون هناك تدقيق بيئي ، وقد تصنف على إنها من ضمن المسؤوليات المهنية للمراجع البيئي ، وحددت عقوبات على مخالفيها ، بموجب القانون

(3) المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني وتتمثل فى

جاستين فالفريدو دركو ، لائحة ديوان المراجع العام (السودان : ديوان المراجع العام ، 2008 م) ، ص 6 ، 1() 7 .

د.عوض لبيب فتح الله الديب ، المراجعة البيئية ودور المراجع المالى فيها (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، 2() 42 مجلة كلية التجارة للبحوث العلميه ، 1998 م) ، ص 42 .

د.جورج دانيال غالى ، مرجع سابق ، ص 324 3()

معيار التخطيط لمهمة المراجع : من المهم شمول التخطيط على قيام / 1 المراجع برسم خطة للمراجعة ومن ضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للعميل ، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية ، وإن يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية (مهنة) المراجع قيام المراجع بفحص الاداء البيئي لعميله وأن لا يرتكب المراجع أى مخالفه مهنيه للإشتراطات والإلتزامات البيئية للمراجع .

فحص نظام الرقابه الداخليه : يشمل فحص المراجع فهم نظام الرقابه / 2 الداخليه مدى عنايتها بالمراجع البيئية ، ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابه الداخليه ، وضرورة تدريب المراجع المالي واكسابه المهارات اللازمه . لممارسة المراجع البيئية

الاثبات : من الضروري للمراجع جمع وسائل الاثبات المناسبه والكافيه لتصبح / 3 أساسا للرأي الذى سيبيده المراجع الخارجى حول الأثر البيئي للمنشأة

:- المجموعة الثالثة :- معايير التقرير والافصاح وتتمثل فى

-: يمكن تلخيص أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجع البيئية فى الآتى

- مدى إلتزام المنشأه بالقوانين والتشريعات البيئية التى تخضع لها
- مدى إلتزام المنشأه بسياساتها وإجراءاتها البيئية
- تحديد وتقييم المخاطر البيئية التى تتعرض لها المنشأه نتيجة مزاولتها لأنشطتها
- تحديد الإجراءات التصحيحية التى يتعين على إدارة المنشأه إتخاذها لتحسين الأداء البيئى للمنشأه
- كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية للمنشأه
- مدى كفاية الإفصاح فى القوائم والتقارير البيئية للمنشأه

يتضح للباحث بأن المراجع البيئية التى تقوم على مستويات المراجع الماليه تقتضى أن يتم إعداد معايير وخطط موجهه لها بما يتناسب وخصائصها مع الإستعانه بمعايير وموجهات المراجع الماليه وإستخدامها لمراجعة أنشطة المسئوليه البيئيه من معايير عامه والتى تختص بالتأهيل والحياد والموضوعيه والإستقلال والعنايه المهنيه وأن يشمل كل ذلك الأبعاد البيئيه ، كتأهيل المراجع وإلمامه بمصطلحات وقوانين البيئه ومعرفته بالأوجه التقنيه البيئيه للعمليات المختلفه ، أما فيما يتعلق بمعايير العمل الميدانى والمتمثله فى معيار التخطيط والرقابه والتوثيق وأدلة وقرائن الإثبات فإن التخطيط السليم يمكن من تتبع أداء الانشطه البيئيه ، لذلك يجب تحديد الأهداف التى يراد تحقيقها من المراجع البيئيه ، وأن نظام الرقابه البيئيه يتيح للمراجع وضع إجراءات المراجعه الملائمه وجمع أدلة الإثبات التى تتعلق بالأداء البيئى لتمكنه من كتابة تقارير المراجع البيئيه ، أما بخصوص المعايير الفنيه فعلى الجهات المختصه العمل على إصدار القوانين ووضع الحدود القصوى للتلوث بأنواعه ، وفى السودان بعض الهيئات قد أصدرت مواصفات تتعلق بالمياه والهواء فقد حددت لائحة حماية البيئه فى الصناعه

د.ابوبكر عبدالعزيز البنا ، مرجع سابق ، ص 344 (1)

النفطيه لسنة 2002 م المعايير القياسيه لمواصفات المياه المنتجه كما يتضح بالجدول
: رقم (2/1/1) التالى

(جدول رقم 2/1/1)

() Mg / L حدود المعايير القياسيه لمواصفات المياه المنتجه (ملجرام / لتر

(القيمة	(متوسط	البيان
(200)	7 - 1300	الزيوت والشحوم
(400)	30 - 1600	جملة الكربونات العضويه
(400)	20 - 400	(TSS) جملة المواد الصليه العالقه
(100000)	30000 - 200000	(TDS) جملة المواد الصليه المذابه
120 - 340		(BOD) الطلب البيولوجى للأكسجين
180 - 580		(COD) الطلب الكيمائى للأكسجين
50		الفينولات
0.7		الكاديوموم
2.4		الكروم
0.4		النحاس
0.2		الرصاص
0.1		الزئبق
0.4		النكل

المصدر : وزارة الطاقه والتعدين ، لائحة حماية البيئه فى الصناعه النفطيه (الخرطوم : المؤسسه السودانيه
لـ للنفط ، 2002 م) ص 21

أهداف المراجعة البيئية /5

:-⁽¹⁾ تسعى المراجعة البيئية الى تحقيق الأهداف التاليه

. أ / التأكد من أن المنشأه تلتزم بإتباع القوانين واللوائح البيئيه

. ب / تقييم فعالية الرقابه على المخلفات القائمه ومعالجتها

ج / تحديد الآثار البيئيه للعمليات والمنتجات والخدمات الحاليه (على أساس تحديد
(البدائل التى تعتبر صديقه للبيئه

. د / تسهيل الرقابه الإداريه على الممارسات البيئيه

. د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة البيئيه ، مرجع سابق ، ص ص ، 172 ، 173 (1)

هـ / تحسين صورة المنشأ أمام المجتمع

و / إيجاد مميزات لأنشطة المنشأ و تعظيم ربحيتها

ز / فحص منظم للتفاعلات بين عمليات المنشأ و البيئه المحيطة بها

يتضح للباحث أن المراجعة البيئية تهدف الى توليد معلومات وبيانات تتعلق بتخصيص الموارد والإستخدام الأمثل لها ، وتحديد المنتجات الواجب إنتاجها وتحديد عمليات التشغيل ، والمصانع والآلات التى يتعين حيازتها والإجراءات التى يتعين تبنيها والمرتبطة بالبيئه ، وبالتالي يكون لدى المستثمرين معلومات إضافية مهمة تتعلق بالأداء البيئى تتأسس عليها قراراتهم الإستثماريه ، ويتحقق ذلك من خلال الإلمام الكامل من المراجع بنشاط المنشأ محل المراجعة وطبيعة عملها والتلوث البيئى فيها والإلمام التام بقوانين ونظم الإدارة البيئية وتحديد إجراءات المراجعة البيئية والتحقق من العرض والإفصاح عن المعلومات البيئية فى القوائم الماليه ، وتتطلب مواجهة المشاكل البيئية سياسات فعالة وبعيدة المدى ، وذلك من خلال تكامل العوامل البيئية مع بقية السياسات الأخرى فى نفس المجال ، وبما أن العوامل البيئية تشمل وتغضى قطاعات أساسيه من المجتمع كالصناعه والطاقة والنقل والزراعه فإن عمليات المراجعة التى تتم فى تلك القطاعات يجب ألا تغفل العوامل والمتغيرات البيئية التى تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء هذه القطاعات لدورها الفعال فى التنمية

انواع المراجعات البيئية / 6

تمارس الوحدات الاقتصادية أنشطتها فى ظل ضغوط قوية من جانب عديد من الأطراف من أجل تحسين ومراجعة أدائها البيئى، ومن ثم فإنها تحتاج إلى استراتيجيات وأساليب وأنواع جديده تساعدها فى تحقيق ذلك. وبما أنَّ تعبير المراجعة البيئية أصبح مألوفاً لمختلف الأفراد والمؤسسات والجهات الحكوميه فى مختلف الدول ، فإنَّ هذا التعبير والمفهوم أصبح يطبق على نطاق واسع على الخدمات التى يتصف بعضها بسمات المراجعة المهنيه ، كما أنَّ البعض الآخر لا يتسم بتلك الخصائص ، ويمكن :-⁽¹⁾ تصنيف تلك الخدمات حسب أنواع المراجعة البيئية على النحو التالي

مراجعات نظم الإدارة البيئية : يعتبر نظام الإدارة البيئية جزء من هيكل الرقابة / 1/ الإدارية الداخلية بالمنظمة بهدف توفير معلومات تتعلق بالآتي

أ - مدى إلتزام المنشأ بالقوانين البيئية التى تخضع لها

ب - مدى إلتزام المنشأ بسياساتها وإجراءاتها البيئية

د . أمين السيد أحمد لطفى ، مستقبل المراجعة فى القرن (21) قراءات وتطلعات ، مرجع سابق ، ص (1) ص 175 ، 176

ج - تحديد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها المنشأة ونتيجة مزاولتها لأنشطتها

د - تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين على إدارة المنشأة إتخاذها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة

مراجعات الإلتزام البيئي : نتيجة للمسئوليات القانونية والمدنية أو الجنائية التي / 2 تنشأ بسبب إنتهاكات القوانين والتشريعات البيئية ، أصبحت مراجعات إلتزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية أكثر صور المراجعات البيئية أهميه وإنتشاراً ولا سيما في المجالات الصناعية ، وعلى الرغم من أن تلك المراجعة تعتبر عنصراً مهماً من عملية المراجعة البيئية إلا أنها في حد ذاتها لا تعتبر بديلاً عنها

يتم أداء مراجعات الإلتزام بحيث تغطي كافة التأثيرات التي قد تحدثها المنشأة على البيئية بكافة عناصرها ، ولا شك أن مراجعة الإنبعاثات المسببة للتلوث تعد عنصراً هاماً من مراجعة الإلتزام بالقوانين البيئية

: تتضمن مراجعات الإلتزام البيئي ثلاث مراحل هي

أ - مرحلة التقييم الأوليه

ب - مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصادقية التقارير البيئية

ج - مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير نتائجها

مراجعات الصحة والأمان : تعمل على تقييم سياسات الوحدات الإقتصادية المتعلقة / 3 بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم أنشطتهم وضمن الإلتزام بالقوانين التي تطبق عليهم ، وتتم تلك المراجعات بهدف التعرف على مدى كفاءة تنفيذ تلك السياسات والإجراءات ومدى ملائمتها للتطبيق في ضوء أى تغييرات في القوانين البيئية أو ظروف منشآت الأعمال

مراجعات دورة حياة المنتج : تعتمد مراجعات دورة حياة المنتج على تقييم التأثيرات / 4 البيئية السالبة التي تترتب على مزاولة المنشأة لأنشطتها الإقتصادية من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله أو مرحلة التوزيع أو الإستخدام أو التصرف في المنتج ، وذلك بهدف مساعدة المنشأة في إتخاذ القرارات المرتبطة بإستبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية

: تتضمن مراجعات دورة حياة المنتج ثلاث مراحل أساسيه هي

أ - الحصول على المعلومات والبيانات المرتبطة بتلك الدور

ب - التقييم الشامل لكافة الأضرار التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدور

ج - التركيز على إقتراح أوجه التحسينات الممكنة التى تهدف الى إستبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدورة ، والتى يمكن ان تتم عن طريق إستخدام وسائل تتعلق بإعادة تصميم المنتج أو عملية الإنتاج .

مراجعات إدارة المخلفات : تهدف عمليات مراجعات إدارة المخلفات الى التعرف / 5 على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بهدف العمل على إستبعاد أو تخفيض الإلتزامات البيئية للمنشأ المترتبة على الإنتاج أو التخزين أو النقل أو التصرف فى منتجاتها⁽¹⁾.

: ⁽²⁾تقوم الشركات بتطبيق عديد من الإجراءات لتحقيق ذلك الهدف منها

أ - الحد من المخلفات وآثارها عن طريق تحسين تصميم عمليات الإنتاج والتصنيع بطريقه تحقق ذلك الهدف

ب - تدنية المخلفات من المنيع بهدف تجنب تحمل المنشأ من تكاليف مقابل علاج الأضرار البيئية المترتبة عن الإنتظار حتى الإنتهاء من عملية الإنتاج

ج - الإحتفاظ بسجلات تفصيليه للمخلفات المسببه للمخاطر البيئية وضرورة تتبع مسارها من بداية الإنتاج حتى يتم التخلص منها

د - وضع نظم إعادة إستخدام المخلفات التى يمكن الإنتفاع بها أو إعادة تصنيع المخلفات التى قد تسبب أضرار للبيئة أو للغير قبل التخلص منها والتصرف فيها

يتضح للباحث أن هناك تخصص فى كيفية مراجعة تلك الأنواع من المراجع البيئية مما يستدعى ضرورة إلمام المراجع المالى بكافة الجوانب المتعلقة بكل نوع من أنواع المراجعات البيئية أو الإستعانه بخبراء فى ذلك المجال لتحقيق كفاءة الأداء البيئى المنشوده .

خطوات المراجعة البيئية / 7

: ⁽³⁾للمراجعة البيئية خطوات محدده يمكن توضيحها على النحو التالى

أ / تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئى : تتضمن أهداف مراجعة الأداء البيئى كحد أدنى تقييم الإلتزام بالقوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للمنشأ والبرامج التدريبية على الأمور البيئية لضمان الإلتزام المستمر ، و تتضمن أهداف المراجعة تحديد إجراءات التشغيل غير المأمونة ، و تقييم الممارسات الحالية للتخلص من النفايات ، و

1) السيد أحمد السقا ، مدثر طه ابو الخير ، مشاكل معاصره فى المراجعته ، (القاهرة : مطابع غبلى ، 2004 م) ، ص ، 312

د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعت مختلفه لأغراض مختلفه ، مرجع سابق ، ص ، 355

د . إبراهيم السيد المليجى ، مرجع سابق ، ص 35 ، 36

تحديد فرص ومجالات خفض التكلفة ، و النظر في الأحداث المفاجئة التي تسبب . التزامات على المنشأة

ب / تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي : تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المنشأة ، تحليل الوظائف الإدارية والبيئية ، معدات التشغيل ، البنية الأساسية لمراقبة التلوث ، الأثر على المجالات المحيطة مثل الهواء والماء والتربة بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمنشأة .

ج / تشكيل فريق المراجعة : يمكن أن تدار أعمال المراجعة البيئية بواسطة مراجعين من داخل المنشأة أو من خارجها أو بواسطة طرف ثالث ، ويتحدد ذلك في ضوء قيود معينة أهمها حجم المنشأة ، تأهيل المراجعين ، إمكانية توسيع نطاق عملية المراجعة ، ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعه من الضوابط أهمها استقلالية المراجعين ، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعون متخصصون في الاقتصاد . والتلوث البيئي ، خبراء بالصناعة ، محللون ماليون ، أخصائيون في العلاقات العامة .

د / تعيين مواقع المراجعة : تحاول الشركة إخضاع مواقع عديدة للمراجعة كلما أمكن ، وهناك عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع المراجعة منها حجم الموقع ، القوانين البيئية ، سمومية الكيماويات ، عدد العاملين بالموقع ، تعرض العاملين للخطر ، النفايات الناتجة ، السكان المحيطين بالموقع ، الوقت المنقضي منذ آخر مراجعة ، الأخطار المحتملة .

هـ / وضع خطة المراجعة : بعد تعيين مواقع المراجعة جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة ، ملفات المنشأة ، مخططات الموقع ، السياسات والإجراءات ، أدلة التشغيل المسموحات والتعليمات التي تطبق بالنسبة للموقع ، وتخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة فعلى سبيل المثال تعدد وتعقد العملية الصناعية للمنتج سوف يؤثر على تقدير الخطر المتلازم المرتبط بالهدف الرقابي وعلى ذلك يتم تحديد العوامل البيئية المرتبطة بكل هدف رقابي .

يتضح للباحث أن خطوات المراجعة البيئية ضرورية للمراجع فهي ترتب أفكاره قبل البدء في المراجعة وتمكنه من أداء المراجعة البيئية بكفاءة عالية حيث يستطيع تحديد الاضرار البيئية التي إرتكبتها المنشأة وذلك من خلال تحديد نطاق المراجعة البيئية وحجم المنشأة وفريق المراجعين المطلوب لهذه المهمة والمواقع المراد مراجعتها والسياسات والإجراءات المتبعة في المراجعة البيئية وذلك لتقييم حجم الضرر الذي تعرضت له البيئية المحيطة بالمنشأة وما إذا كانت هناك نفقات ادرجت في القوائم المالية مقابل هذه الاضرار وتقديم تقرير بذلك موضحاً فيه رأيه الفني

المبحث الثاني

كفاءة الأداء البيئي

يعتبر تبني معالم نظم المراجعة البيئية نقطة بداية للإنطلاقه السليمه لتكريس إستراتيجيه بيئيه في التعامل السليم بيئيا مع مخلفات العمليات الإنتاجيه ، وهذا يساعد على التحكم في تطوير الأداء البيئي بالتوازي مع سياسة المؤسسه البيئيه ، التي تسعى إلى الحد من التلوث البيئي لإيجاد حلول قبل أن تتفاقم خطورتها ، وتتزايد تبعات ذلك تكاليف التخلص منها ، بالإلتزام بالحصول على منتجات وفق المواصفات القياسيه البيئيه لعمليات التصنيع والتخلص من نفاياتها بطرائق آمنة بيئيا ، بالاعتماد على تفعيل دور المراجعة البيئيه والتشخيص البيئي للتقليل من حجم التلوث وخفض المخلفات . للوصول بها إلى درجات السماح وعتبات القبول البيئي

كانت المراجعة البيئية احد الروافد الهامه في منظومة الاهتمام والمحافظة على " البيئه ، فإن الاهتمام بها جاء حين أصدرت جمعية حماية البيئه سياسة المراجعة البيئيه التي تشجع على استخدام المراجعة البيئيه لتعزيز عمليات الإذعان للقوانين ، " EAPS والنظم البيئيه ، وأيضا تصحيح المخاطر البيئيه التي لم يظهرها التشريع ، هذا بالإضافة إلى أنواع أخرى من أعمال المراجعة ذات المهام المحددة ك (الالتزام البيئي ، تقليص النفايات ، وضع معايير لكيفية التعامل مع الموارد المتاحة والتي تعتبر احد عناصر المراجعة البيئيه ، استخدام أدوات تنظيمية للحفاظ على بيئه سليمة من أجل تحقيق (1) إداره سليمة للبيئه والموارد البيئيه

حيث يمكن أن نستعرض بعض المفاهيم للأداء والكفاءه للوصول لمفهوم الأداء البيئي : وكفاءة الأداء البيئي من خلال التعاريف التاليه للأداء

مفهوم الأداء

التي إشتقت " to perform " الأداء لغويا مصطلح مستمد من الكلمه الإنجليزيه التي تعنى تنفيذ مهمه أو تأدية " performer " بدورها من الفرنسيه القديمه عمل ، الأداء هو تحقيق الأهداف التنظيميه مهما كانت طبيعة وتنوع هذه الأهداف ،

د . بن نافله قدور ، المراجعة البيئيه كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعيه العربيه ، (بحث) 1()
نشر فى الانترنت ، 2007 م) ، ص ، 2

ويمكن أن يفهم فى الإتجاه المباشر " النتائج " أو بالمفهوم الواسع للعملية التى تؤدى . " الى النتائج " عمل

مفهوم الأداء البيئي

الحماية البيئية أو الأمن البيئى أو السلامة البيئية فى هذا المجال هو كافة ما تبذله المنشآت من جهود وأفعال وأنشطته بغرض إعادة التوازن الطبيعى للبيئة الداخليه والخارجيه من خلال إزالة ومنع أسباب التلوث البيئى وتخفيض الأضرار والخسائر¹⁽ الواقعه على الغير والناجمه عن وجود المنظمات وطبيعة نشاطها

: يستنتج الباحث من التعريف الآتى

يتسع هذا التعريف ليشمل كافة جهود المنشآت وأدائها البيئى الداخلى 1- والخارجى ، الإختيارى والإلزامى سواء كان الهدف هو تحقيق معايير الجوده البيئيه للمنتجات والذي يتوافق مع المفهوم الحديث للمنشآت بإعتبارها كيان إقتصادى . إجتماعى يعظم هدف الربح الإقتصادى مع أهداف الرفاهيه الإجتماعيه

إختلاف مفهوم ونطاق المسئوليه البيئيه للمنشأه عن المسئوليه الإجتماعيه حيث 2- يتسع نطاق المسئوليه الإجتماعيه ليشمل العديد من الأنشطة والأهداف التى تمثل . الجوده البيئيه جزءاً منها

الهدف الأساسى من توفير الحماية والأمن البيئى ليست فقط الإستجابه للإلتزام 3- التشريعى وإنما تحقيق معدلات الجوده البيئيه المحليه والعالميه ، بما يحقق الأبعاد²⁽ الإقتصاديه للمنشآت ويدعم قدرتها التنافسيه

يتضح للباحث أن الأداء البيئى للمنشآت والإفصاح عنه مهم بنفس درجة أهمية الإفصاح عن النشاط الإقتصادى ، والذي يدعم ذلك زيادة أهمية الأداء البيئى فى إتخاذ قرارات الإستثمار ، حيث أن نسبه كبيره من المستثمرين تأخذ فى إعتبارها الأداء البيئى بجانب الأداء الإقتصادى عند إتخاذ قرارات الإستثمار ، وذلك لتجنب الإستثمارات التى

1(Viet Ha Vu, " A Concept of Performance of Statutory Audit Firms: Approach stakeholders", (University Paris, doctoral program, 2008), pp, 119,120

د . سمير كامل محمد ، العلاقة بين الأداء البيئى والإفصاح البيئى من منظور نظرية الوكالة ، (الإسكندريه ، الدار الجامعيه للنشر ، 2008م) ، ص ، 10 2(

تسبب بعض الأضرار البيئية ، كما أن من مهام الأداء البيئي توسيع الإفصاح البيئي فى تقارير المنشآت مع تزايد الإهتمام الرسمى بالممارسات والسياسات البيئية وربطها بخطط التنمية وبالتالي أهمية تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن الأداء البيئي مما يؤدى الى توسيع دور المراجعين الخارجيين عن إبداء الرأى على القوائم المالية وإضفاء بعض الثقة على القوائم المالية .

: أبعاد الأداء البيئي

: تتمثل أبعاد الأداء البيئي فى

الكفاءة البيئية

تشير الكفاءة الى العلاقة بين الموارد و النتائج ، وتقاس بإحتساب نسبة المخرجات الى المدخلات المستقلة لتحقيق أهداف المنظمة وترتبط الكفاءة بمسألة ما هو مقدار المدخلات - من الموارد و الأموال و الناس - اللازم لتحقيق مستوى معين من المخرجات ، وهى تحقيق أعلى منفعة مقابل التكاليف وتكون المنشأة كفؤة حينما ⁽¹⁾ تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف الذى تسعى لتحقيقه ، أعلى ربح ، أعلى جودة

يتضح للباحث أن كفاءة الأداء البيئي هى قدرة المنظمة على تحقيق أعلى معدلات الجوده البيئية المحلية والعالمية التى تدعم قدرتها التنافسيه فى الاسواق المحلية والعالمية بتقديم منتجات وخدمات ذات جوده بيئية عاليه من خلال تطبيق الأمن و السلامة البيئية الى أقصى حد ممكن

الفعالية البيئية

WBCSD عرفت الفعالية البيئية بموجب مجلس الأعمال العالمى للتنمية المستدامة على أنها تقديم سلع و خدمات بأسعار تنافسيه ، تلبي حاجات المستهلكين و تحسن نوعية الحياة ، و هذا بالحد من الآثار البيئية تدريجياً مع المحافظة على كمية الموارد

د . فوزيه بوقطيف ، مؤشرات قبلى الأداء و الفاعليه فى المنظمات ، (الجزائر: جامعة محمد بوضياف ، الملتقى العلمى الدولى حول أداء و فعالية المنظمة فى ظل () 10
التنمية المستدامة ، نوفمبر 2009 م) ، ص ، 5

الطبيعيه اللازمه طوال دورة حياة المنتج ، وصولاً الى مستوى منسجم يحمى الأرض¹⁰ بشكل مستدام

يتضح للباحث أن الفعاليه البيئيه تهدف الى الحد من الأضرار البيئيه مع تحقيق قدر من كفاءة المنشأه فى عمليات الإنتاج حيث تمثل قيمة المنتج او خدمه على التأثير البيئى

معايير الأداء البيئى

: تتمثل معايير الأداء البيئى بالآتى⁽²⁾

تقييم و إدارة المخاطر و الآثار الإجتماعيه و البيئيه 1/

يهتم هذا المعيار بإدارة الأداء البيئى والإجتماعى طوال مدة المشروع ، كما يستلزم نظام إدارة الأداء البيئى توفر أسلوب منهجى لإدارة المخاطر و الآثار البيئيه و الإجتماعيه على نحو منظم و مستمر كما يشجع نظام الإداره الجيد الذى يتناسب مع طبيعة المشروع وحجمه الأداء البيئى و الإجتماعى السليم و المستدام كما يؤدى الى تحسين النتائج الماليه و البيئيه و الإجتماعيه ، ويشجع هذا المعيار على تحسين الأداء البيئى و الإجتماعى من خلال الإستخدام الفعال لأنظمة الإداره حيث يجب أن يتمتع الأشخاص المكلفون بمسئوليه الأداء البيئى و الإجتماعى للمشروع بالمعلومات و المهارات و الخبرات اللازمه لاداء عملهم بكل كفاءه و فاعليه

العماله و ظروف العمل 2/

تمثل القوى العامله بالنسبه لأى منشأه أحد الأصول القيمه ، كما تشكل العلاقه السويه بين العمال و الإداره عنصرا رئيسيا من العناصر التى تؤدى لإستدامة المنشأه و تحسين أداءها البيئى كما يهدف الى ترسيخ العلاقه بين العمال و الإداره و المحافظه عليها و الإرتقاء بها و تعزيز ظروف العمل الآمنه و الصحيه و صحه العمال ، و يتحدد تطبيق هذ المعيار أثناء عملية تحديد المخاطر و الآثار البيئيه و الإجتماعيه ، بينما تتم إدارة تنفيذ

10)Mahdi Belhani , **Life Cycle Analysis of Exegetical Systems Waste Water Treatment** , (National Higher School of Chemical, 2008) , p , 56 .

. مؤسسة التمويل الدوليه ، مجموعه البنك الدولى ، معايير الأداء المعنيه بالإستدامه البيئيه و الإجتماعيه ، (يناير ، 2012 م) ، صص ، 1 ، 30 20

الإجراءات اللازمة لإستيفاء متطلبات هذا المعيار عن طريق نظام الإدارة البيئية و
الإجتماعيه لدى الجهه المتعامله مع المنشأه

كفاءة إستخدام الموارد منع التلوث / 3

أن تزايد النشاط الإقتصادي و التوسع العمرانى يؤدىان فى أغلب الحالات الى إرتفاع مستويات تلوث الهواء و المياه و الأراضى و إستهلاك الموارد غير المتجدده بطريقه قد تشكل تهديداً للإنسان و البيئه على المستوى المحلى والإقليمى و العالمى ، حيث يرسم هذا المعيار منهج المشروعات فى كفاءة إستخدام الموارد و منع التلوث تمشياً مع التقنيات و الممارسات المنتشره فى كافة أنحاء العالم ، و إضافة الى ذلك يعمل هذا المعيار على تعزيز قدرة شركات القطاع الخاص على إعتماد هذه التقنيات و الممارسات بقدر ما يكون إستخدامها ذا جدوى فى سياق مشروع يعتمد على المهارات . و الموارد المتاحة تجارياً

يتحدد تطبيق هذا المعيار أثناء عملية تحديد المخاطر و الآثار البيئية و الإجتماعيه ، بينما تتم إدارة الإجراءات اللازمة لإستيفاء متطلبات هذا المعيار عن طريق نظام الإدارة البيئية و الإجتماعيه للجهه المتعامله ، حيث تقوم أثناء مدة المشروع بمراعاة الظروف المحيطه و تطبيق المبادئ و الأساليب المجديه من الناحيه الفنيه و الماليه و الخاصه بكفاءة الموارد و منع التلوث و التى تمثل الخيار الأنسب لتفادى الآثار السلبيه على صحة الإنسان و البيئه ، و الحد من هذه الآثار إن تعذر تفاديها

الحفاظ على التنوع الحيوى و الإدارة المستدامه للموارد الطبيعيه / 4

يقر هذا المعيار بأهمية التنوع الحيوى و الحفاظ عليه و الحفاظ على خدمات النظام البيئى و الإدارة المستدامه للموارد الطبيعيه الحيه فى تحقيق التنميه المستدامه ، حيث تمثل خدمات النظام البيئى المنافع التى يحصل عليها الأفراد و مؤسسات الأعمال من : النظم البيئيه ، وتنظم خدمات النظام البيئى فى التاليه

أ - خدمات الإمداد و التزويد بالمؤن ، المنتجات التى يحصل عليها الأفراد من النظم البيئيه .

ب - خدمات التنظيم ، المنافع التى يحصل عليها الأفراد من مراقبة تنظيم عمليات النظام البيئى .

ج - الخدمات الثقافية ، المنافع التى يحصل عليها الأفراد من النظم البيئية

د - خدمات الدعم ، العمليات الطبيعية التى تحافظ على الخدمات الأخرى

يجب أن تضع عملية تحديد المخاطر والآثار فى إعتبارها الآثار المباشرة ذات الصلة بالمشروع على التنوع الحيوى و خدمات النظام البيئى و تحديد أى آثار هامه متبقية كما يجب ان تضع هذه العملية فى إعتبارها التهديدات ذات الصلة التى تواجه التنوع الحيوى و خدمات النظام البيئى

يتضح للباحث أن معايير الأداء البيئى تُرسخ لأهمية التقييم المتكامل من أجل تحديد الآثار و المخاطر و الفرص البيئية و الإجتماعية للمشاريع ، و المشاركة الفعاله للمجتمعات المحليه من خلال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمشروع و المشاوره مع المجتمعات المحليه فى الشئون التى تؤثر عليها بشكل مباشر و إدارة الجبهه المعنيه للأداء البيئى و الإجتماعى طوال عمر المشروع ، كما ترسخ للأهداف و المتطلبات التى تهدف الى تجنب المخاطر و الآثار على العمال و المجتمعات المتضرره و البيئه و الحد منها ، وفى حالة وجود آثار متبقية يجب تعويض تلك الآثار و المخاطر ، كما يجب أن تعتبر جميع المخاطر و الآثار البيئية و الإجتماعية المحتملها جزءاً من التقييم ، حيث تصف معايير الأداء من 2 الى 4 المخاطر و الآثار البيئية و الإجتماعية المحتملها التى تتطلب عناية خاصه حيث يجب إدارتها بواسطة نظام الإدارة البيئية و الإجتماعية . المتوافق مع معيار الأداء رقم 1

تقييم الأداء البيئى

مفهوم تقييم الأداء البيئى

عرفت مواصفات الإيزو 14031 تقييم الأداء البيئى على أنه منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئى للمنشأه ، بإختيار المؤشرات و جمع و تحليل البيانات و

تقييم المعلومات وفقا لمقياس الأداء البيئي ، و إعداد التقارير وتوصيل المعلومات و الفحص الدورى و فى النهاية تطوير هذا المنهج ، فتقييم الأداء البيئي يعتبر عملية معقدة¹ كونها متعلقه بمنهج المعرفة و التفواض حيث أن تقييم الأداء يركز على الأسس التالية (:

أ / إكتساب معطيات كميه بخصوص وضعية المؤسسه تجاه البيئه

ب / تمثيل المعطيات من خلال مؤشرات توضع بالنظر الى مميزات الأداء من وجهة تحديد الانحرافات المتعلقة بخصائصها

ج / عرض النتائج بواسطة الإتصالات (داخلية - خارجية

أهداف و فوائد تقييم الأداء البيئي

: يحقق تقييم الأداء البيئي للمنشأه العديد من الأهداف و الفوائد يمكن توضيحها أدناه

(²) أهداف الأداء البيئي تتمثل فى

أ / فهم أفضل لأثر المنشأه على البيئه

ب / توفير أساس للقياس الإدارى و التشغيلى و البيئي

ج / تحديد الفرص المتاحة لتحسين كفاءة الطاقه و المواد المستخدمه

د / تحديد ما إذا كانت الأهداف و الغايات البيئيه تسير كما هو مخطط لها

هـ / إثبات إلتزامها للجوانب القانونيه و التشريعيه

و / تحديد التوزيع الأنسب للموارد المخصصه

ز / زيادة الوعى من طرف العاملين و المجتمع و تحسين العلاقات مع العملاء

(³) فوائد تقييم الأداء البيئي تتمثل فى

1() David Putnam , Confederation of Environmental Performance Evaluation ISO 14031 , (Indian Industry , 2002) , P , 1 .

2() عمان : دار المسيره ، 2007 م) ، ص ، 117 (، ISO14000 د. نجم العزوى ، حكمت عبطله النقر ، إدارة البيئيه و نظم ومتطلبات و تطبيقات

3() المرجع السابق ، ص ، 118

أ / تحديد جميع الأنشطة المهمة من خلال وضع شروط الأداء البيئي

ب / تحديد الآثار البيئية المهمة

ج / تحديد إمكانية تسيير أفضل للآثار البيئية كالوقاية من التلوث مثلاً

د / تحديد الرغبات المشتركة من خلال الأداء البيئي

هـ / تحسين فاعلية المنشأة

مؤشرات الأداء البيئي

أ / مفهوم مؤشر الأداء البيئي

معطيات كمية تقيس الفعالية لكل أو جزء من منهج أو نظام مقارنة بمعيار ، مخطط أو هدف محدد و مقبول في إطار إستراتيجية المنشأة⁽¹⁾

يتضح للباحث أن مؤشرات الأداء البيئي تهتم بتأثير المنشأة على النظم الطبيعية الحية و غير الحية متضمنة النظم البيئية الحيوية ، الأرض ، الهواء و الماء و تساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية مع إظهار وربط الأهداف البيئية للمنشآت و تطوير الموظفين

ب / خصائص مؤشرات الأداء البيئي

: تتميز مؤشرات الأداء البيئي بالعديد من الخصائص نستعرضها كالاتي

أ. أن توفر صورته ذات دلالة للاحوال البيئية و الضغوط على البيئة / 1

بسيطة وسهلة التفسير / 2

ج. تعتمد على معايير دولية توفر أساساً للمقارنة / 3

د. يتم توثيقها بكفاءه و جوده ملموسه / 4

هـ. يتم تحديثها على فترات وفقاً لإجراءات موثقة / 5

1) Christian Tahon, 'Performance Evaluation of Production Systems', (Paris , Lavoisier, 2003) , p , 65 .

د . نادية رضى عبدالحليم ، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة ، (مصر : جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، 2005 م) ، ص ، 11 .
مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني ، 2005 م) ، ص ، 11

ج / أنواع مؤشرات الأداء البيئي :

تقدم مؤشرات الأداء البيئي معلومات لإدارة المنشاه حول التحسن المحقق فى :⁽¹⁾ أنشطتها و لهذا يمكن تقسيم مؤشرات الأداء البيئي الى

مؤشرات الإدارة البيئية و تتضمن جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي / 1
: للمنظمه التى تختص بالآتى

أ / الرؤية و الإستراتيجيه و السياسه

ب / الهيكل التنظيمى للإداره البيئيه

ج / نظم الإدارة و التوثيق المتعلق بها

د / الإلتزام الإدارى الخاص بالمسائل البيئيه

هـ / الإتصال بالأطراف الداخليه و الخارجيه ذات المصلحه

: مؤشرات الأداء البيئي / 2

: تنقسم هذه المؤشرات الى

أ / مؤشرات تشغيليه بيئيه تتعلق بمجالات قياس الحيازه و المقاييس الفنيه للمنتج و
مقاييس إستعمال المنتج و تصريف المخلفات

ب / مؤشرات الأثر البيئي تتعلق بالمخرجات مثل إجمالى المخلفات ، إستهلاك
المواد و المياه و الطاقه و إنبعاثات الغازات

مراجعة الأداء البيئي

خدمه توكيده تصديقيه ثلاثية الأطراف ، الإدارة ، مراقبى الحسابات (مكاتب
المراجعه الخارجيه) ، وأصحاب المصلحه فى المشروع سواء كانوا مساهمين أم
مقرضين أم نقابات للعمال أم جهاز لشئون البيئيه أم مستهلكون أم عامة الشعب⁽²⁾ ،
: تتضمن مراجعة الأداء البيئي مجموعه من العناصر تتمثل فى الآتى⁽³⁾

د . فوزيه بوقطيف ، مرجع سابق ، ص ، 8 (1)

د. السيد أحمد السقا ، مراجعة الأداء البيئي - إطار مقترح ، (الربطى : معهد الإدارة العلميه ، مجلة الإدارة العلميه ، العدد الأول ، المجلد 39 ، يوليو 1999م) ص ، 308 (2)

أ - التأكد من دعم الإدارة البيئية لمراجعة الأداء البيئي

المراجع الخارجى عليه التحقق من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي ، خاصة أنها تتحمل المسئولية النهائية عن الأداء البيئي للمنشآت وبالتالي يجب أن يتوفر لديها الحافز الكافى لدعم مراجعة الأداء البيئي ، ويجب أن يكون دعم الإدارة العليا للمراجعة البيئية واضحاً وموثوقاً من خلال تحديد فلسفة المنشآت تجاه القضايا البيئية التى يتعين القيام بها ، مع وضع أهداف للبرامج البيئية التى تتمشى مع فلسفة المنشآت وأيضاً الإلتزام بكل المتطلبات ذات الصلة وتناول الأداء البيئي بالطريقة الملائمة فى سجلات المنشآت وتقاريرها المالية ، بالإضافة الى متابعة نتائج المراجعة لعلاج المشكلات البيئية .

ب - التعرف على الممارسات الجارية للقوانين والسياسات البيئية

تتضمن مراجعة الأداء البيئي تعرف المراجع على الممارسات الجارية والمتعلقة بالمتطلبات التى تفرضها قوانين تنظيم البيئه ، ويساعد هذا الإجراء المراجع فيما يتعلق بالتعرف على ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظاميه أم لا ، وأثر ذلك على عملية المراجعة .

ج - تقدير أثر العوامل البيئية

يتمثل فى التعرف على طبيعة أعمال المنشآت ، يستخدم المراجع هذا الإجراء من أجل تحليل مخاطر عملية المراجعة فيما يتعلق بتأثير العوامل البيئية بطريقه فعاله ، وإستقصاء التطورات التى تؤثر على أعمال المنشآت ويتعرف المراجع على المشاكل المحتمله عن طريق استقصاء التطورات الجارية أو التغييرات البيئية التى يمكن أن تسبب مشاكل فى عملية المراجعة أو إعداد التقارير .

¹¹: يتضمن تقرير مراجعة الأداء البيئي مجموعه من العناصر تتمثل فى

د . شريف عبدالحميد السكرى ، إطار مقترح لتطوير نماذج تقارير المراجعة والرقابه على الأداء البيئي بمقتضىات العمل المصريه ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجاره ، 30)
مجلة الدراسات الماليه والتجاريه ، العدد الثالث ، ديسمبر 2001 م) ، ص ، 209

د . هاله الخولى ، الإلتجاه البيئي فى تقويم أداء المنشآت الدوليه ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجاره ، مجلة البحوث التجاريه ، 1999 م) ، ص ، 228 10

أن يشير المراجع فى تقريره عن مدى مسؤوليته تجاه ما ورد فيه من بيانات / 1
ماله وعدم الإستفاضه فى البيانات الكمية الوارده فيه كما يجب أن يتطابق

. التقرير مع القانون أو التشريع البيئى

أن ينص التقرير عن القانون أو التشريع البيئى ، وكذلك كافة القوانين ذات / 2

. الصله بأنشطة المنشآت ومدى مسؤوليتها القانونيه عن الأضرار البيئيه

د - رقابة مدى تقويم العوائد الملموسه للإستثمارات البيئيه التى قد تتمثل فى زيادة

المبيعات التى تنشأ عن نتيجة الأداء البيئى والتخفيض الذى يحدث فى تكاليف الصحه

والسلامه وزيادة إنتاجية العاملين التى ترجع الى الأداء البيئى ومراجعة نماذج العائد

. والتكلفه بالتوافق مع العوائد الملموسه على مدى فترات ماله طوبله

هـ - توفير ملاحق إضافيه للبيانات الفنيه والبيئيه الكمية التى يتم مراجعتها ورقابتها

بواسطة فريق المراجعه متعدد التخصصات لضمان الوضوح والشفافيه ومسئولية

. كل فرد من فريق المراجعه عن الإختبارات والفحص

يتضح للباحث أن هنالك علاقه بين الأداء البيئى و ممارسات الإدارة العليا

للمنشأه حيث تتحمل مسئولية الأداء البيئى وذلك من خلال وضع أهداف للأداء البيئى

التي تتمشى مع فلسفه المنشأه و كذلك على مراجع الحسابات التعرف على

الممارسات الجاريه للقوانين و السياسات البيئيه و بإستطاعته تقدير أثر العوامل

البيئيه و يقر بمسؤوليته عن رأيه و ان يكون متطابقا مع القوانين و التشريعات البيئيه

. و ذلك لضمان أداء بيئى سليم يحافظ على البيئه المحيطه

: معوقات مراجعة الأداء البيئى

يواجه المراجع الخارجى وهو بصدد قيامه بالمراجعه البيئيه بالعديد من المشكلات

والصعوبات حيث لا توجد معايير أو مقاييس واضحه ومحدده ودقيقه لمراجعة الأداء

البيئى ، كما يواجه المراجع الخارجى بمشكلة نقص المعلومات والبيانات البيئيه وتفاوت

. ⁽¹⁾ جودة المعلومات والبيانات البيئيه

والشكل التالى يوضح المعوقات التى تواجه المراجع الخارجى وهو بصدد ممارسة

. المراجعه البيئيه

د . بهاء محمد حسين منصور ، مرجع سابق ، ص 205 (1)

معوقات مراجعة الأداء البيئي

وصف المتغير	رقم المتغير
1 . صعوبة وضع البرامج والأهداف والخطط البيئية فى إطار واضح ومحدد ودقيق	1
2 . نقص الخبرات والمهارات الفنية المطلوبه للقيام بالمراجعته	2
3 . صعوبة القياس الكمى لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية مما يؤدى الى صعوبة إخضاعها للمراجعته	3
4 . عدم توافر معايير تطبيقه على المسئوليه المتصله بالبيئه لتقويم الأداء البيئى	4
5 . صعوبة تحديد قيمه الإقتصاديه للخسائر الناجمه عن الآثار السلبيه لأنشطة المنشآت على البيئه على المستوى الكلى	5
6 . محدودية البيانات والمعلومات المتصله بتنفيذ الأنشطة والبرامج والسياسات البيئية . وتفاوت جودة البيانات المتاحه	6
7 . قصور النظام المحاسبى البيئى فيما يتعلق بقياس التغيرات فى الموارد الطبيعيه	7
8 . صعوبة تحديد ماهية ونوعية المواد الخطره ونسب الآثار السلبيه المسموح بها فى ظل التطور التكنولوجى المستمر	8
9 . عدم كفاية القوانين واللوائح وتشريعات البيئه لتنظيم الإجراءات التى يتم إتخاذها لتنفيذ برامج وأنشطة البيئه	9
10 . صعوبة تحديد الأضرار المتوقعه نتيجة لإختلاف الآثار السلبيه على البيئه	10
11 . عدم إختيار المؤشرات والأدوات والآليات المناسبه التى تساعد على تنفيذ وتقويم البرامج والأنشطه والسياسات البيئيه	11
12 . عدم وجود نظام معلومات بيئى متكامل يساعد على توفير المعلومات البيئيه المناسبه	12

المصدر : بهاء محمد حسين منصور ، مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئيه فى الشركات الصناعيه ، (السويس : جامعة قناة السويس ، كلية التجاره ، المجله العلميه للبحوث والدراسات التجاريه ، العدد الثالث ، 2001 م) ، ص 206

يتضح للباحث من خلال الشكل السابق للتغلب على المعوقات التى تواجه مراجعة الأداء البيئى يجب على الإدارة العليا فى منشآت الأعمال وضع برامج واهداف وخطط بيئيه واضحه ومحدده ودقيقه حيث ذلك يساعد على تطوير الأداء البيئى ومنع التلوث وتقليل التكلفة ، كما يجب ان يتضمن فريق المراجعته خبراء بالمجال الذى تتم مراجعته ، كما يجب أن يكون هناك نظام محاسبى بيئى واضح لقياس عناصر التكاليف والعوائد البيئيه والتغير فى الموارد الطبيعيه ، وعلى المراجعته البيئيه أن تواكب التطور التكنولوجى المستمر بالإضافة الى إستحداث نظام معلومات بيئيه متكامل يساعد على التخطيط السليم وتطوير الأداء البيئى هذا بجانب الأجهزة العليا للرقابه على البيئه هذه

الأجهزة عبارته عن منظمات مستقلة ذاتية الإدارة تقوم بمراجعة الحكومات ومنظمات الأعمال على حد سواء .

: الأداء البيئي فى ظل المراجعة البيئية

أصبح إرتقاء الوعى العالمى بالمتغيرات البيئية وقضايا التنمية المستدامة عن المنشأء خطوه كبيره تجاه التطور فيما يتعلق بطبيعة ومحور كفاءة الأداء البيئى فى ظل المراجعة البيئية ، وذلك الى الحد الذى أصبح فيه إلتزام تلك المنشآت بمتطلبات التشريعات القانونيه والبيئيه وإلتزامها بتحسين وتطوير كفاءة أدائها البيئى من الضروريات التى يجب أن تلتزم بها المنشآت كما أن نشاط المراجعة البيئيه لم يعد مجرد أداة إداريه تسعى نحو التحقق من مدى إلتزام المنشآت بالإشتراطات والقوانين البيئيه بل أصبح بمثابة نشاط موضوعى مستقل يقدم خدمات وتأكيد وإستشارات بيئيه لإدارة المنشأء ويهدف الى إضافة قيمه حقيقيه للمنشأء ، وتحسين مستوى كفاءة أدائها البيئى ، ويساهم فى تحقيق الأهداف البيئيه للمنشآت من خلال قيامه بتوفير مدخل منطقى منظم لتقويم وتحسين درجة كفاءة كل من عمليات إدارة المخاطر البيئيه ، ونظام الإدارة البيئيه للمنشآت للوقوف على أوجه القصور والضعف القائميه فى نظام الإدارة البيئيه للمنشآت ولذلك فأن المراجعة البيئيه للمنشآت تعمل على إمداد :⁽¹⁾ منشآت الأعمال بالآتى

أ / العمليه المنهجيه والموضوعيه للمنشآت اللازمه ، لتحديد أوجه الضعف والقصور القائميه بنظم إداراتها البيئيه ووسائل تحديد الإجراءات التصحيحيه وإجراءات المتابعه . اللازمه للتحقق من إدراك درجة الكفاءه البيئيه المطلوبه

ب / الآليه اللازمه للتحقق من أن السياسات البيئيه قد تم إستيعابها ، بطريقه سليمه من قبل كافة أفراد المنشآت ، وأنها تطبق بطريقه سليمه وملائمه فى سياق نظام الإدارة البيئيه للمنشآت .

ج / الطريقه اللازمه لتحديد نقاط الضعف لنظام الإدارة البيئيه ، فى التوقيت المناسب ، قبل وقوع المشكلات المتمثله فى إنخفاض درجة كفاءة الأداء البيئى .

د. خالد محمد عبدالمنعم ، المراجعة البيئيه الداخليه - مدخل مقترح لتفعيل الحوكمه البيئيه لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئى ، (طنطا : جامعه طنطا ، المجله العلميه للتجاره 1)
والتمويل ، العدد الثانى ، 2006 م) ، ص ، 301

د / الإطار اللازم لفحص عمليات وأنشطة المنشآت من زاوية تأثيرها على الأداء البيئي لها ومدى تسبب تلك الأنشطة فى حدوث مشكلات بيئية .

هـ / الفرص المناسبة لتبادل الأفكار والمقترحات الناجحة والخاصة ببعض أنشطة المنشآت أو بعض إداراتها وذلك لتطبيقها فى الإدارات الأخرى .

و / الوسائل اللازمه لإمداد إدارة المنشآت بخدمات التأكّد اللازمه بشأن مدى إتفاق التنفيذ الفعلى لنظام إداره البيئيه مع الخطه الموضوعه له .

يتضح للباحث أن كفاءة الأداء البيئي تتحقق من خلال إلزام المنشأه بنظم إداره البيئيه ووسائل تحديد الإجراءات التصحيحيه و إجراءات المتابعه اللازمه و إستيعاب أفراد المنشأه للسياسات البيئيه و أنه يتم تطبيقها بطريقه سليمه و ملائمه ، و كذلك مدى فهم المراجع الخارجى بالقوانين والتشريعات البيئيه و أن يتحلى بالتأهيل العلمى و خبره العمليه حتى تتوافر لديه القدره على فهم طبيعة النشاط البيئى للمنشأه وتقييم مخاطرها .

الفصل الثالث

الدراسه الميدانيه

: يعرض من خلال

المبحث الأول : نبذه تعريفيه عن مجتمع عينه الدراسه

المبحث الثانى : إجراءات الدراسه

الميدانيه

المبحث الثالث : إختبار فرضيات البحث

المبحث الأول

نبذه تعريفه عن مجتمع عينة الدراسة

مجتمع الدراسة

مجتمع أو عالم الدراسة أو جمهور الدراسة جميع الأفراد أو الأحداث أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث و فى الدراسة التى نحن بصددھا فعن مجتمع الدراسة عبارہ عن دراسہ ميدانيہ تحليليہ تطبيقيہ تشمل المجموعه الكليه من العناصر التى يسعى الباحث ان يعمم عليها النتائج ذات العلاقه بالمشكله ، ويتكون المجتمع من جميع : الافراد المنتمين الى

أولا : ديوان المراجعة القومى

أن ديوان المراجعة القومى بجمهورية السودان كغيره من أجهزة الرقابة الماليه العليا فى العالم ، كان و لا بد للحاجه الماسه للدوله لإنشاء مثل هذا الجهاز ليكون رقيباً على المال العام من حيث الرقابه على الصرف لكى يتماشى مع الأهداف و القوانين و اللوائح المنظمه لذلك و الحفاظ على سلامة التحصيل و مراقبة الاداء و ترشيده فى العام 1920 م نشأت مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير الإدارى لمجلس الحاكم العام أبان حقبة الإستعمار الإنجليزى للسودان عقب الحرب العالميه الأولى دخل السودان فى عدة مشروعات إقتصاديه كبرى تكاد تكون طفره إنمائيہ فى العالمين الأفريقى و العربى حيث أسست إدارة مشروع الجزيره و التى كانت تسمى فى ذلك الوقت بالشركه السودانيه الزراعيه ، كذلك سكك حديد السودان بالإضافة الى إصدار قانون الشركات لسنة 1925م مما إستوجب معه وجود مراجعه خارجيه لتقوم بالرقابه على المسار المالى و الحسابى لتلك المؤسسات الكبرى و باقى الوحدات والمراكز و رفع تقرير سنوى بذلك للحاكم العام البريطانى ، و فى العام 1933م صدر أول قانون للمراجعه تم بموجبه إنشاء مصلحه للمراجعه يرأسها المراجع العام ، و فى العام 1970م صدر قانون ديوان المراجع العام متضمنا إلغاء قانون المراجعه الصادر فى العام 1933م و حدد القانون الجديد واجبات وسلطات و إختصاصات الديوان من الناحيه القانونيه والمهنيه مواكبه للتطور الإدارى و الإقتصادى للدوله ، فى العام 1986⁽¹⁾م صدر قانون جديد ألغى بموجبه قانون عام 1970م .

ديوان المراجعة القومى (1)

أمن دستور جمهورية السودان الإنتقالى الصادر فى العام 2005م ، الفصل السابع ،
الماده 205 على إستقلالية سلطات و واجبات الديوان ، فيما يلى فقرات دستور البلاد
: لسنة 2005م التى توضح مهام الديوان

1 . نشأ ديوان المراجعة على المستوى القومى ويكون مستقلا /

2 يضع ديوان المراجعة القومى معايير للمراجعة فى كل السودان ، ويتولى الرقابه /
. على الأداء المالى للحكومه القوميه

3 يُعين رئيس الجمهوريه بموافقة أغلبية الثلثين فى المجلس الوطنى المراجع العام /
من المؤهلين مهنيا ليرأس الديوان القومى للمراجعة ويؤدى القسم أمام رئيس
. الجمهوريه ، على أن يُعزل المراجع العام بنفس الإجراءات التى عُين بها

يقوم ديوان المراجعة القومى بمراجعة حسابات الأجهزة التنفيذيه القوميه و الهيئه / 4
التشريعيه القوميه و السلطات القضائيه القوميه و الشركات العامه و أى مؤسسه
يحددها القانون .

الهيكل التنظيمى لديوان المراجعة القومى

يتكون ديوان المراجعة القومى بموجب قانون ديوان المراجعة القومى لسنة 2007م
من :

أ . / المراجع العام

ب . / نواب المراجع العام

ج . / قطاعات وإدارات و شعب

د . / أجهزة المراجعة بالولايات

عليه إقتضى الامر أن ينقسم الديوان الى إدارات عامه و إدارات فنيه كل إداره تقوم
بالواجبات الموكلة إليها و من ثم تقدم تقريرها الى المراجع العام دورياً و سنوياً حسب
: مقتضى الحال على النحو التالى

1 : الإدارة العامه للحكم القومى السيادى /

مسئولية نائب المراجع العام لإدارة الحكم القومى و الولايات ، أنشأت بالقرار الإدارى
: رقم (2) لسنة 2012م تتكون من ثلاث قطاعات هى

أ / القطاع السيادى

يشمل الوحدات السياديه بعدد 65 وحده منها وزارة العدل ، السلطه القضائيه ، القصر
الجمهورى ، المجلس الوطنى

ب / قطاع الصحه و البيئه و التنمية المستدامه

يشمل عدد 47 وحده منها وزارة الصحة ، المستشفيات التعليمية ، صندوق تطوير الخدمات الطبية .

ج / قطاع الدفاع و الامن و الداخليه

يشمل عدد 37 وحده منها وزارة الدفاع ، وزارة الداخليه ، جامعة الرباط ، جامعة كررى . للتقانه .

: الإدارة العامه للحكم القومى الإقتصادى / 2

تم إنشاء هذه الإدارة بموجب القرار الإدارى رقم (5) لسنة 2012م وهى تتبع للسيد / نائب المراجع العام للحكم القومى و الولايات .

. يتأسس هذه الإدارة مدير إداره عامه بدرجة وظيفيه القطاع الخاص المدى الثالث

تتكون هذه الإدارة من ثلاث قطاعات يتأسسها مراجعون بدرجات وظيفيه مختلفه بها . عدد من الوحدات الخاصه للمراجع و عدد من المرجعين

: إختصاصات الديوان و سلطاته

- إختصاصات الديوان :

:⁽¹⁾ نص قانون ديوان المراجع القومى لسنة 2007 م على

يتولى الديوان وضع معايير المراجع فى كل أنحاء السودان و الرقابه على (1) الأداء المالى للحكومه القوميه بما فى ذلك تحصيل الإيرادات و إنفاق المصروفات وفقاً للموازنات المعتمده من المجلس الوطنى و المجالس التشريعيه الولائيه .

: مع عدم الإخلال بأحكام البند (1) يختص الديوان بالآتى (2)

. أ / مراجعة حسابات الأجهزة الخاضعه للمراجع

ب / التأكد من وجود نظام رقابه مالىه داخلية وتحديد مدى فاعليتها و إتساقها و نقاط الضعف و مدى تطبيق تلك الجهات لها .

ج / مراجعة أى حساب أو عمل يعهد اليه رئيس الجمهوريه أو مجلس الوزراء القومى او حكومات الولايات الشماليه .

د / القيام بفحص النظم بغرض توفير التقويم الموضوعى البناء للمدى الذى تدار فيه . الموارد البشرية بإتقان و كفاءه و فاعليه لتحقيق الأهداف .

. هـ / تقييم الأداء المالى الكلى للأجهزة الخاضعه للمراجع

و / إعداد تقرير تفصيلى بعد مراجعة أى حسابات يتضمن نتائج المراجع و إرساله للجهه التى قام بمراجعتها مشفوعاً بتقرير مهنى وفقاً للأسس و المعايير المهنيه . المتعارف عليها و متابعة الرد عليها .

ز / الإشتراك و التنسيق مع الجهات المختصة فى تطوير مهنة المراجعة

ح / تمثيل السودان فى هيئات الرقابة الماليه للمنظمات الدوليه أو الإقليميه

• سلطات الديوان :

- يكون للديوان فى سبيل مباشرة إختصاصاته المنصوص عليها فى قانون ديوان (1) المراجعة القومى لسنة 2007 م الماده (6) الحق فى ممارسة جميع السلطات التى تمكنه من المراجعة و التحقق من تنفيذ القوانين و اللوائح و النظم الماليه و الإداريه و المحاسبية بما يحقق الأهداف الموضوعه بإقتصاد و كفاءه و فاعليه : مع عدم الإخلال بعموم أحكام البند (1) يكون للديوان السلطات الآتيه (2)

أ/ طلب أى مستند أو دفتر أو سجل أو عقد أو مكاتبه ذات طابع عادى أو سرى يرى أنها لازمه لأغراض المراجعة .

ب / الدخول فى أى وقت ، بإخطار مسبق أو بدون إخطار أى مكان أو مخزن أو مستودع يتبع لأى من الأجهزة الخاضعه للمراجعة .

ج / فحص أىاً من اللوائح و النظم الماليه والمحاسبية الخاصه بالأجهزة الخاضعه للمراجعة و إقتراح ما يلزم من تعديل أو إلغاء أى منها .

د / إستدعاء أو الإتصال مباشرة بأى من الأجهزة الخاضعه للمراجعة و أى من العاملين فيها لأغراض المراجعة

هـ / معاينة أى اعمال أو فحص أى مستندات أو دفاتر ماليه أو سجلات أو أى إختبارات فعلية أو تقصى أو إستخلاص عملى أو أى إجراء يكون ضروريا لإستكمال المراجعة وفقاً للأسس المهنيه التى تحددها اللوائح .

و / الحصول من أى شخص أو جهه يتعامل معها من الأجهزة الخاضعه للمراجعة على أى مستند أو وثيقه لأغراض المراجعة .

ز / إصدار أمر لرئيس الوحده الخاضعه للمراجعة الذى يعمل فيه الشخص المنسوب إليه أى مخالفه ماليه أو إداريه أو فنيه إيقاف ذلك الشخص عن العمل إذا كان وجوده يسبب ضرراً أو يؤثر على أعمال المراجعة .

ح / تكوين اللجان الفنيه اللازمه بغرض إجراء التقييم و التقصى و إعداد الدراسات اللازمه لأغراض المراجعة .

- يقوم الديوان فى أى وقت بإخطار أى من الأجهزة الخاضعه للمراجعة بصورة (3) للوزير المختص و للنيابه المختصة عن أى تصرف أو أى إجراء مالى أو إدارى مخالف للنظم و اللوائح الماليه لإتخاذ الإجراءات القانونيه اللازمه ، فإذا لم يتم ذلك خلال شهر من ذلك الإخطار تقوم النيابه بناءً على الصورة المرسله لها بإتخاذ الإجراءات القانونيه ضدهم وفقاً لأحكام هذا القانون .

: أنواع الرقابه التى يمارسها الديوان

يختص الديوان بصفه أساسيه بإنفاذ مراجعه لاحقه لحسابات الأجهزة الإتحاديه و الولائيه غير أنه يختص كذلك وفق أحكام قانونه لسنة 2007م برقابة الأداء المالى الكلى للأجهزة الخاضعه للمراجعته و كذلك النص على إجراء أى مراجعه مسبقه أو مستمره أو لاحقه⁽¹⁾ أو مراجعة أداء شامله أو الرقابه البيئيه

: معايير الديوان

تشمل قواعد السلوك المهني (أخلاقيات المهنة) على مجموعه من المبادئ و الضوابط للقيم الأخلاقيه ، و الصفات الشخصيه و الإجراءات السلوكيه التى يتعين على كل الموظفين الإلتزام بها عند أدائهم لعملهم و تعاملهم سواء مع الجهات الخاضعه : لرقابة الديوان او مع زملائهم على النحو التالى :

المبادئ الأساسيه / 1

تمثل المبادئ الأساسيه لأخلاقيات المهنة القيم الساميه التى تضمن للديوان ممارسة إختصاصاته و أداء دوره بأمانه و موضوعيه و تعزيز ثقة السلطات العليا فى الدوله و كل الأطراف الخارجيه ذات الصله بأعمال و تقارير الديوان و فى سبيل إدراك هذه الغايه : النبيله فإن ديوان المراجعته القومى و موظفيه ملتزمون بالمبادئ و القيم التاليه

أ / الشفافيه

ب / النزاهه

ج / الإستقلاليه

د / الأمانه و الإستقامه

هـ . / الموضوعيه والتجرد

و . / السريه المهنيه

: الكفاءه المهنيه / 2

يتمتع موظفو الديوان بكفاءه مهنيه عاليه تؤهلهم لأداء الواجبات و المسئوليات المهنيه المناطه بعهدتهم على الوجه الأكمل ، ولتحقيق ذلك يلتزم الديوان و موظفوه بالقواعد التاليه :

ديوان المراجعته القومى (1)

أ / التأهيل العلمى و العلمى للمراجع

ب / التعلم المستمر و تطوير الذات

ج / الإلمام بالمعايير المهنية

د / بذل العناية المهنية الواجبه

هـ / تحقيق المتطلبات القانونيه و الفنيه

و / المحافظه على الوثائق و المستندات والسجلات

ثانياً : الإدارة العامه للمراجعه الداخليه

تنشأ بموجب قانون المراجعه الداخليه لأجهزة الدوله القوميّه لسنة 2010م بوزارة الماليه و الإقتصاد الوطنى الإتحاديه إداره عامه للمراجعه الداخليه لأجهزة الدوله القوميّه تتبع للوزير مباشره ، وتكون مسئوله لديه عن أعمال المراجعه الداخليه ، حيث تتبع مكاتب المراجعه الداخليه بالوحدات إدارياً لرئيس الوحده و مهنيّاً و فنياً للمدير العام .

الهيكل التنظيمى للإداره العامه للمراجعه الداخليه

لإداره العامه هيكل وظيفى و إدارى بموجب قانون المراجعه الداخليه لأجهزة الدوله القوميّه لسنة 2010م⁽¹⁾ يتكون من

أ / المدير العام

ب / نائب المدير العام

ج / مساعدين المدير العام

د / المراجعين الداخليين و الكوادر المساعده

حيث يكون الهيكل الوظيفى و الإدارى للإداره العامه مستقلا عن مكونات هيكل وزاره . و يخضع و شاغليه للنقل أو الترقى وفقاً للكشوفات التى يصدرها الأمين العام

إدارة المراجعه الداخليه (1)

: إختصاصات وسلطات الإداره العامه للمراجعه الداخليه

(1): للإداره العامه للمراجعه الداخليه إختصاصات وسلطات كما يلي (1)

أ / مراجعة الأداء المالى و المحاسبى لأجهزة الدوله القوميہ لضمان سلامة الإستخدام الأمثل للموارد و وفقاً لأساليب المراجعه الداخليه المنصوص عليها فى قانون المراجعه الداخليه لعام 2010م او اللوائح الصادره بموجبه .

ب / التأكد من توافق المعاملات المحاسبية و السجلات و الدفاتر لأوجه الصرف . المخصصه وفقاً للقوانين واللوائح و الموازنات المجازه .

ج / مباشره مهامها الرقابيه فى إطار المراجعه الداخليه المسبقه و المصاحبه و اللاحقه لأنشطة أجهزة الدوله القوميہ بما فيها حسابات الإستثمار و مشروعات التنميه المموله . من القروض و الهبات و المنح و الموجودات الثابته و الأصول المتداوله للوحدات .

د / إعداد تقارير المراجعه الداخليه لاي وحده على أن تتضمن نتائج و تحليل المراجعه الداخليه و رفعها لرئيس الوحده بصوره للمدير العام و مدير عام ديوان الحسابات .

هـ . / توفير المراجعين الداخليين لأجهزة الدوله القوميہ .

و / الدخول لأى مكان تابع للوحده بغرض القيام بالمراجعه الداخليه بإخطار أو بدون إخطار مسبق بما فى ذلك أماكن وجود الخزن و المخازن و الغرف المحصنه و جرد محتوياتها أو معاينتها أو فحصها أو طلب المستندات الخاصه بها .

ز / الإطلاع على الملفات و المكاتبات و المستندات و الوثائق و السجلات و الدفاتر . المالىه و العامه و السريه .

ح / الإتصال مباشرهً بأى من العاملين بالوحده لأى غرض من أغراض المراجعه الداخليه ، كما يجوز لها أن توصى لرئيس الوحده المعنيه بإتخاذ أى إجراء يتطلبه عمل المراجعه الداخليه بما فى ذلك إيقاف أى موظف أو عامل يعيق وجوده عمل المراجعه الداخليه و . ذلك لحين الإنتهاء من عمل المراجعه الداخليه .

ط / الإعتراض كتابة على أى تصرف مالى بالوحده متى ما رأى أى من المراجعين الداخليين أنه يتضمن مخالفه ماله للقوانين أو اللوائح و المنشورات ، و فى حالة عدم إستجابة الوحده لذلك الإعتراض أو إزالة المخالفه ، يجب على مكتب المراجعة الداخليه . إخطار المدير العام لإتخاذ ما يراه مناسباً .

ي / التبليغ الفورى لرئيس الوحده فى حالة إكتشاف أى إختلاس أو تزوير أو مخالفات ماله أو تبديد لأموال و أصول و موجودات و موارد أى من أجهزة الدوله القوميه و على رئيس الوحده إخطار ديوان المراجعة القومى و النيابة المختصه .

ك / إتخاذ الإجراءات اللازمه حفاظاً على المال العام و ذلك إذا تقاعس رئيس الوحده عن إتخاذ الإجراءات القانونيه ضد أى من العاملين الذى يثبت إرتكابه لمخالفات ماله . خلال فتره لا تتجاوز الشهر .

فى حالة إرتكاب أى وحده مخالفه لأحكام هذا القانون أو اللوائح أو القواعد أو (2) الأوامر الصادره بموجبه ، يقوم مكتب المراجعة الداخليه بتوجيه الوحده المعنيه بإزالة المخالفه فى مده لا تتجاوز 48 ساعه و إذا لم تزل المخالفه بعد ذلك التوجيه يُرفع الأمر للمدير العام ليقوم برفع الأمر مشفوعاً بالتوصيه . للوزير لإتخاذ ما يراه مناسباً من إجراءات مع إخطار ديوان المراجعة القومى .

ثالثاً : مكاتب المراجعة الخارجيه

: مكتب مصطفى سالم وشركائه محاسبين و مراجعين قانونيين

تأسس المكتب عام 1985 م للقيام بأعمال المراجعة و تجهيز الحسابات و جميع أعمال الضرائب .

الخدمات التى يقدمها المكتب

يعمل المكتب فى مراجعة جميع انواع الشركات و الشراكات و الافراد - تجاريه ، صناعيه ، تأمين .

أعداد الحسابات ، وعمل نظم محاسبية و نظم مراجعه داخلية ، ونظام الضبط الداخلى .

جميع أعمال الضرائب من ضريبة الدخل الشخصى و ضريبة أرباح الأعمال و الخصم و .
الإضافه و الضريبه على القيمة المضافه .

الشركات التى تتعامل مع المكتب

: المكتب يتعامل مع أكثر من 300 شركه تعمل فى مختلف المجالات نذكر منها

1 . مجموعة شركات دال المحدوده /

2 . شركة سيقا لمطاحن الغلال المحدوده /

3 . شركة صافيه للمياه المحدود /

4 . مجموعة شركات حافظ السيد البربرى المحدوده /

5 . شركة يوسف محمد العشى المحدوده /

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

تناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته ، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعه الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في الجهات الآتية: ديوان المراجعة القومي ، مكاتب المراجعة والمحاسبة ، إضافةً إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (35) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (35) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة. أي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين.

والجدول والشكل أدناه يبين عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها.

(جدول رقم 3/2/1)

الجهة	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الاسترداد
ديوان المراجعة القومي	5	5	100%
مكتب مصطفى سالم وشركاؤه محاسبون	5	5	100%

ومراجعون قانونيون			
مكتب حسبو وشركاؤه محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
مكتب مبارك محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
مكتب الشيخ وعباس وشركاؤهم محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
مكتب العربي للإستشارات المالية محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
مكتب محمد عبد الحليم محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
المجموع	35	35	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

ولللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث : شمولها على الآتي

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 25 سنة، من 25-35 سنة، من 36- 45 سنة، من 46-55 سنة، أكثر من 55 سنة).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه).
- 3- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة سودانية، زمالة عربية، زمالة أمريكية، بريطانية، زمالة أمريكية).
- 4- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة وتمويل، إدارة أعمال، اقتصاد، دراسات مالية ومصرفية، أخرى).
- 5- الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (محاسب، مراجع داخلي، مراجع خارجي، رئيس حسابات، مدير مالي، أخرى).
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 11-15 سنة، من 16-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

1-العمر:

يوضح الجدول رقم (3/2/2) والشكل رقم (3/2/2) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

(جدول رقم 3/2/2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النوع	العدد	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	2	5.7%
من 25-35 سنة	13	37.1%
من 36-45 سنة	13	37.1%
من 46-55 سنة	6	17.2%
أكثر من 55 سنة	1	2.9%
المجموع	35	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يبين الجدول رقم (3/2/2) والشكل رقم (3/2/2) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية (25-35) سنة ، حيث بلغ عددهم (13) فرداً ويمثلون ما نسبته (37.1%) من العينة الكلية ، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (36-45) سنة ، إذ بلغ عددهم (13) فرداً ونسبة (37.1%) من العينة الكلية ، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية (46-55) سنة والبالغ عددهم (6) أفراد ونسبة (17.2%) ، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية أقل من (25) سنة ، والبالغ عددهم (2) أفراد ونسبة (5.7%) ، وأخيراً الفئة العمرية أكثر من (55) سنة ، والبالغ عددهم فرداً واحداً ونسبة (2.9%) من العينة الكلية .

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

(جدول رقم 3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	19	54.2%
دبلوم عالي	3	8.6%
ماجستير	10	28.6%
دكتوراه	3	8.6%
المجموع	35	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة

هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (19) فرداً ونسبة (54.2%)، وتضمنت العينة على (10) أفراد ونسبة (28.6%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (3) أفراد ونسبة (8.6%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (3) أفراد ونسبة (8.6%) لهم المؤهل العلمي الدكتوراه.

3- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

(جدول رقم 3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة سودانية	7	20.0%
زمالة عربية	1	2.9%
زمالة بريطانية	7	20.0%
لا يوجد	20	57.1%
المجموع	35	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يظهر الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهلات مهنية، حيث بلغ عددهم (20) فرداً ونسبة (57.1%)، وتضمنت العينة على (7) أفراد ونسبة (20.0%) لديهم المؤهل المهني زمالة السودانية، وتضمنت العينة على (7) أفراد ونسبة (20.0%) لديهم المؤهل المهني زمالة البريطانية، وتضمنت العينة على فرداً واحداً ونسبة (2.9%) لديه المؤهل المهني زمالة العربية.

4- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/5) والشكل رقم (3/2/5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

(جدول رقم 3/2/5)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
82.8%	29	محاسبة وتمويل
8.6%	3	إدارة أعمال
8.6%	3	اقتصاد
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/5)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يظهر الجدول رقم (3/2/5) والشكل رقم (3/2/5) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة والتمويل، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة والتمويل (29) فرداً وبنسبة (82.8%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (3) أفراد وبنسبة (8.6%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (8.6%) من المتخصصين بإدارة الأعمال.

5- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (3/2/6) والشكل رقم (3/2/6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

(جدول رقم 3/2/6)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
محاسب	4	11.4%
مراجع خارجي	28	80%
رئيس حسابات	1	2.9%
أخرى	2	5.7%
المجموع	35	100%

المصدر: إحصاء من الميدانية،

شكل (3/2/6)

داد الباحث
الدراسة
2014م

رقم)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

يتبين من الجدول رقم (3/2/6) والشكل رقم (3/2/6) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مراجع خارجي، إذ بلغ عددهم في العينة (28) فرداً ونسبة (80%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة محاسب، حيث بلغ عددهم في العينة (4) أفراد ونسبة (11.4%)، و(2) أفراد بنسبة (5.7%) لديهم وظائف أخرى، ورئيس حسابات واحد بنسبة (2.9%).

6- سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (3/2/7) والشكل رقم (3/2/7) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

(جدول رقم 3/2/7)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

إعداد من الميدانية،	سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية	المصدر: الباحث الدراسة 2014م
شكل رقم التوزيع لأفراد الدراسة متغير سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	7	20%	3/2/7)) التكراري عينة وفق
	من 5-10 سنوات	14	40%	
	من 11-15 سنة	3	8.6%	
	من 16-20 سنة	5	14.3%	
	أكثر من 20 سنة	6	17.1%	
	المجموع	35	100%	

يتبين من الجدول رقم (3/2/7) والشكل رقم (3/2/7) أن غالبية أفراد عينة دراسته لهم سنوات خبرة من (5-10) سنوات، حيث بلغ عددهم في العينة (14) فرداً وبنسبة (40%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة دراسته الذين لهم خبرة أقل من (5) سنوات، حيث بلغ عددهم (7) أفراد وبنسبة (20%)، يليهم أفراد عينة دراسته الذين لهم خبرة أكثر من (20) سنة، حيث بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (17.1%)، يليهم أفراد عينة دراسته الذين لهم سنوات خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم (5) فرداً وبنسبة (14.3%)، وأخيراً أفراد عينة دراسته الذين لهم سنوات خبرة من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (8.6%).

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي إستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة ، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة ، وقد اعتمد الباحث على : الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة ، وللاستبيان مزايا منها :

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد .
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه .
- 3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه .
- 4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير .
- 5- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها .

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه : وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين :

القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات ، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة .

القسم الثانية: يحتوي هذا القسم على عدد (15) عبارته ، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارته وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث بواقع (5) عبارات لكل فرضية .

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، : ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون

2- معادلة ألفا- كرونباخ

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار

4- طريقة الصور المتكافئة

5- معادلة جوتمان

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت ، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له ، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي :

الصدق = الثبات

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية : وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان- براون بالصيغة الآتية :

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{1 + r}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية .

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعيه بحجم (5) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعيه بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

(الجدول 3/2/8)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعيه على الاستبيان

المصدر إعداد الباحث الدراسة الميدان 2014 يت من	الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي	ر: من ه ية، م . ضح نتائج
	الأولى	0.64	0.80	
	الثانية	0.58	0.76	
	الثالثة	0.76	0.87	
	الاستبيان كاملاً	0.67	0.82	

الجدول (3/2/8) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان

يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف دراسته وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

- 1- . الأشكال البيانية
- 2- . التوزيع التكراري للإجابات
- 3- . النسب المئوية
- 4- . معامل ارتباط بيرسون
- 5- . معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات
- 6- . الوسيط
- 7- . اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات

SPSS وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *Statistical Package for Social Sciences* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتنفيذ الأشكال البيانية *Excel* كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* ، *for Social Sciences* المطلوبة في دراسته.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (35) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة .

الفرضية الأولى : "إظهار العوامل البيئية في القوائم المالية والتقرير البيئي يؤثر في الأداء البيئي"

العبارة الأولى : توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت باظهار العوامل البيئية في القوائم المالية

يوضح الجدول رقم (3/2/9) والشكل رقم (3/2/8) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

(جدول رقم 3/2/9)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
25.7%	9	أوافق
28.6%	10	محايد
40.0%	14	لا أوافق
5.7%	2	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/8)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/9) والشكل رقم (3/2/8) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (40.0%) لم يوافقوا على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت باظهار العوامل البيئية في القوائم المالية ، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (28.6%) محايدين بخصوص ذلك ، وبينما وافق (9) أفراد وبنسبة (25.7%) على ذلك ، وبينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك.

العبارة الثانية : تلتزم المنشآت باظهار المعلومات والبيانات البيئية في القوائم الماليه .

يوضح الجدول رقم (3/2/10) والشكل رقم (3/2/9) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

(جدول رقم 3/2/10) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
20.0%	7	أوافق
28.6%	10	محايد
45.7%	16	لا أوافق
5.7%	2	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/9) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/10) والشكل رقم (3/2/9) أن (16) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.7%) لم يوافقوا على أن المنشآت تلتزم باظهار المعلومات

والبيانات البيئية في القوائم المالية ، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (28.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق (7) أفراد وبنسبة (20.0%) على ذلك ، بينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك .

العبارة الثالثة : المحاسبه البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية وتكلفتها في القوائم الماليه .

يوضح الجدول رقم (3/2/11) والشكل رقم (3/2/10) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة .

(جدول رقم 3/2/11)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
17.1%	6	أوافق بشدة
51.4%	18	أوافق
28.6%	10	محايد
2.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/10)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/11) والشكل رقم (3/2/10) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (51.4%) وافقوا على أن المحاسبة البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية وتكلفتها في القوائم المالية ، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (28.6%) محايدين

بخصوص ذلك ، كما وافق بشدة (6) أفراد وبنسبة (17.1%) على ذلك ، بينما لم يوافق
بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك .

العبارة الرابعة : البيانات والمعلومات البيئية المدرجة في القوائم المالية . تعكس الأداء البيئي للمنشأة

يوضح الجدول رقم (3/2/12) والشكل رقم (3/2/11) التوزيع التكراري لإجابات
أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة .

(جدول رقم 3/2/12)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
5.7%	2	أوافق بشدة
57.1%	20	أوافق
31.4%	11	محايد
2.9%	1	لا أوافق
2.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/11)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

م 2014 ، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/12) والشكل رقم (3/2/11) أن (20) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (57.1%) وافقوا على أن البيانات والمعلومات البيئية المدرجة في القوائم المالية تعكس الأداء البيئي للمنشأة ، وكان هناك (11) فرداً وبنسبة (31.4%) محايدين بخصوص ذلك ، كما وافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك ، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) ، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) .

العبارة الخامسة : التقرير الفني للمراجع عن الأداء البيئي يعكس بصوره عادله صحة البيانات

. والمعلومات البيئية في القوائم المالية .

يوضح الجدول رقم (3/2/13) والشكل رقم (3/2/12) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة .

(جدول رقم 3/2/13)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
8.6%	3	أوافق بشدة
62.8%	22	أوافق
22.8%	8	محايد
2.9%	1	لا أوافق
2.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/12)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

يتبين من الجدول رقم (3/2/13) والشكل رقم (3/2/12) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (62.8%) وافقوا على أن التقرير الفني للمراجع عن الأداء البيئي يعكس بصوره عادله صحة البيانات والمعلومات البيئية في القوائم الماليه ، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (22.8%) محايدین بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (8.6%) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.9%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك.

2- **الفرضية الثانية : " عوامل المعرفة والمهارات والتعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجعة البيئية "**

العبارة الأولى : المعرفة المسبقة للمراجع بالأمور البيئية وخطوات المراجعة البيئية تزيد من كفاءة المراجعة البيئية .

يوضح الجدول رقم (3/2/14) والشكل رقم (3/2/13) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى .

(جدول رقم 3/2/14)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
45.7%	16	أوافق بشدة
42.9%	15	أوافق
11.4%	4	محايد
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/13)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/14) والشكل رقم (3/2/13) أن (16) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.7%) وافقوا بشدة على أن المعرفة المسبقة للمراجع بالأمور البيئية وخطوات المراجعة البيئية تزيد من كفاءة المراجعة البيئية ، كما وافق (15) فرداً وبنسبة (42.9%) على ذلك ، وكان هنالك (4) أفراد وبنسبة (11.4%) محايدين . بخصوص ذلك .

**العباره الثانيه : الدورات التدريبية في مهارات استخدام الأساليب الحديثه
في مجال المحاسبه والمراجعه البيئيه تنمي قدرات المراجعين الفنيه .**

يوضح الجدول رقم (3/2/15) والشكل رقم (3/2/14) التوزيع التكراري لإجابات أفراد
عينة الدراسة على العبارة الثانية .

(جدول رقم 3/2/15)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
42.8%	15	أوافق بشدة
54.3%	19	أوافق
2.9%	1	محايد
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/14)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/15) والشكل رقم (3/2/14) أن (19) فرداً في عينة
الدراسة وبنسبة (54.3%) وافقوا على أن الدورات التدريبية في مهارات استخدام
الأساليب الحديثه في مجال المحاسبه والمراجعه البيئيه تنمي قدرات المراجعين
الفنيه ، كما وافق بشدة (15) فرداً وبنسبة (42.8%) على ذلك ، وكان هناك فرداً
واحداً وبنسبة (2.9%) محايدين بخصوص ذلك .

العبارة الثالثة : هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجعة البيئية .

يوضح الجدول رقم (3/2/16) والشكل رقم (3/2/15) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة .

(جدول رقم 3/2/16)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
5.7%	2	أوافق بشدة
22.9%	8	أوافق
31.4%	11	محايد
37.1%	13	لا أوافق
2.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/15)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/16) والشكل رقم (3/2/15) أن (13) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (37.1%) غير موافقين على أن هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجعة البيئية ، وكان هناك (11) فرداً وبنسبة (31.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق (8) أفراد وبنسبة (22.9%) على ذلك ، كما وافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك ، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك .

العبارة الرابعة : هنالك منهجية علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الاعتبار مؤهلات المتدرب العلميه والعملية والبرامج التدريبية المناسبه .

يوضح الجدول رقم (3/2/17) والشكل رقم (3/2/16) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة .

(جدول رقم 3/2/17)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
40.0%	14	أوافق بشدة
40.0%	14	أوافق
20.0%	7	لا أوافق
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/16)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/17) والشكل رقم (3/2/16) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (40.0%) وافقوا بشدة على أن هنالك منهجية علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الاعتبار مؤهلات المتدرب العلميه والعملية والبرامج التدريبية المناسبه ، كما وافق (14) فرداً وبنسبة (40.0%) على ذلك ، بينما لم يوافق (7) أفراد وبنسبة (20.0%) على ذلك .

العبارة الخامسة : يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجعة البيئية وفقاً للمؤهلات العلمية والعملية المناسبة لديهم .

يوضح الجدول رقم (3/2/18) والشكل رقم (3/2/17) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة .

(جدول رقم 3/2/18)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
14.3%	5	أوافق بشدة
37.1%	13	أوافق
37.1%	13	محايد
8.6%	3	لا أوافق
2.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/17)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/18) والشكل رقم (3/2/17) أن (13) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (37.1%) وافقوا على أن يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجعة البيئية وفقاً للمؤهلات العلمية والعملية المناسبة لديهم، وكان هنالك (13) فرداً وبنسبة (37.1%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (5) أفراد وبنسبة (14.3%) على ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (8.6%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك.

الفرضيه الثالثه : " تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئيه 3-
التي تؤثر على كفاءة الأداء البيئي .

العبارة الأولى : توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم عملية
المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة لأداء عملية
المراجعة البيئية .

يوضح الجدول رقم (3/2/19) والشكل رقم (3/2/18) التوزيع التكراري لإجابات
أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى .

(جدول رقم 3/2/19)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
2.9%	1	أوافق بشدة
20.0%	7	أوافق
40.0%	14	محايد
28.5%	10	لا أوافق
8.6%	3	لا أوافق بشدة
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/18)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

، م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/19) والشكل رقم (3/2/18) أن (14) فرداً في عينة
الدراسة وبنسبة (40.0%) محايدون على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم
عملية المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة لأداء عملية المراجعة البيئية ، بينما
لم يوافق (10) أفراد وبنسبة (28.5%) على ذلك ، بينما وافق (7) أفراد وبنسبة ()

20.0% على ذلك ، بينما لم يوافق بشدة (3) أفراد ونسبة (8.6%) على ذلك ، بينما وافق بشدة فرداً واحداً ونسبة (2.9%) على ذلك .

العباره الثانيه : لدى مكاتب المراجعة كوادر مؤهله ومدربه ومتخصصه في المراجعة البيئيه .

يوضح الجدول رقم (3/2/20) والشكل رقم (3/2/19) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانيه .

(جدول رقم 3/2/20)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانيه

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
5.7%	2	أوافق بشدة
20.0%	7	أوافق
45.7%	16	محايد
28.6%	10	لا أوافق
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/19)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانيه

م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/20) والشكل رقم (3/2/19) أن (16) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.7%) محايدون على أن لدى مكاتب المراجعة كوادر مؤهله ومدربه ومتخصصه في المراجعة البيئيه ، بينما لم يوافق (10) أفراد بنسبة (28.6%) على ذلك ، بينما وافق (7) أفراد وبنسبة (20.0%) ، كما وافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك .

**العبارة الثالثة : تمنح مكاتب المراجعة فرص تدريبية علمية ومهنية
احترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين .**

يوضح الجدول رقم (3/2/21) والشكل رقم (3/2/20) التوزيع التكراري لإجابات
أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة .

(جدول رقم 3/2/21)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
2.9%	1	أوافق بشدة
17.1%	6	أوافق
48.6%	17	محايد
31.4%	11	لا أوافق
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/20)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

م 2014 ، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/21) والشكل رقم (3/2/20) أن (17) فرداً في عينة
الدراسة وبنسبة (48.6%) محايدون على أن مكاتب المراجعة تمنح فرص تدريبية
علمية ومهنية احترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين ، بينما لم يوافق (11) فرداً
وبنسبة (31.4%) على ذلك ، بينما وافق (6) أفراد وبنسبة (17.1%) على ذلك ، كما
وافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك .

العبارة الرابعة : تقدم مكاتب المراجعة خدمات استشارية بيئية للمنشآت . كآسلوب من اساليب المراجعة الوقائية البيئية .

يوضح الجدول رقم (3/2/22) والشكل رقم (3/2/21) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة .

(جدول رقم 3/2/22)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
2.9%	1	أوافق بشدة
31.4%	11	أوافق
37.1%	13	محايد
28.6%	10	لا أوافق
100%	35	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/21)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

م 2014 ، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/22) والشكل رقم (3/2/21) أن (13) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (37.1%) محايدوا على أن مكاتب المراجعة تقدم خدمات استشارية بيئية للمنشآت كآسلوب من اساليب المراجعة الوقائية البيئية، بينما وافق (11) فرداً وبنسبة (31.4%) على ذلك، بينما لم يوافق (10) أفراد وبنسبة (28.6%) على ذلك، بينما وافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.9%) على ذلك.

العبارة الخامسة : مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية .

يوضح الجدول رقم (3/2/23) والشكل رقم (3/2/22) التوزيع التكراري لإجابات
أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة .

(جدول رقم 3/2/23)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
5.7%	2	أوافق بشدة
28.6%	10	أوافق
42.8%	15	محايد
22.9%	8	لا أوافق
100%	35	المجموع

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/2/22)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

. م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/2/23) والشكل رقم (3/2/22) أن (15) فرداً في عينة
الدراسة وبنسبة (42.8%) محايدوا على أن مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير
الأداء البيئي للتنمية المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية، كما وافق (10) أفراد
وبنسبة (28.6%) على ذلك، بينما لم يوافق (8) أفراد وبنسبة (22.9%) على ذلك،
بينما وافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك.

المبحث الثالث

اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارته من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور المحاسبه والمراجعه البيئيه في تحسين كفاءة الأداء البيئي ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة " ، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق " ، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد " ، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق " ، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة " . إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الإسميه إلى متغيرات كميه ، وبعد ذلك سيتم إستخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضيه .

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضيه الأولى :

: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي

إظهار العوامل البيئية في القوائم الماليه والتقرير البيئي يؤثر في " الأداء البيئي " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضيه ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارته من العبارات المتعلقة بالفرضيه الأولى ، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارته ومن ثم على العبارات مجتمعه ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهره والذي يمثل الإجابته التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي :

(جدول رقم 3/3/1)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضيه الأولى

الترتيب	الوسيط	العبارات	ت
---------	--------	----------	---

1	توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت باظهار العوامل البيئية في القوائم الماليه .	3	محايد
2	تلتزم المنشآت باظهار المعلومات والبيانات البيئية . في القوائم الماليه .	2	لا أوافق
3	المحاسبه البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية . وتكلفتها في القوائم الماليه .	4	أوافق
4	البيانات والمعلومات البيئية المدرجه في القوائم الماليه . المالیه تعكس الأداء البيئي للمنشأة .	4	أوافق
5	التقرير الفني للمراجع عن الأداء البيئي يعكس بصوره عادله صحة البيانات والمعلومات البيئية في القوائم الماليه .	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

: يتبين من الجدول رقم (3/3/1) ما يلي

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت باظهار العوامل البيئية في القوائم الماليه .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة غير موافقين على أن المنشآت تلتزم باظهار المعلومات والبيانات البيئية في القوائم الماليه .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبه البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية وتكلفتها في القوائم الماليه .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن البيانات والمعلومات البيئية المدرجه في القوائم الماليه تعكس الأداء البيئي للمنشأة .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التقرير الفني للمراجع عن

الأداء البيئي يعكس بصورة عادله صحة البيانات والمعلومات البيئية في القوائم المالية .

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى .

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك ، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (3/2/9) إلى رقم (3/2/13) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك ، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى ، الجدول رقم (3/3/2) : يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات

(جدول رقم 3/3/2)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

قيمة مربع كاي	درجة الحرية	العبارات	ت
8.54	3	توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت . باظهار العوامل البيئية في القوائم المالية	1
11.74	3	تلتزم المنشآت باظهار المعلومات والبيانات البيئية في القوائم المالية	2
17.69	3	المحاسبة البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية . وتكلفتها في القوائم المالية	3
40.29	4	البيانات والمعلومات البيئية المدرجه في القوائم المالية تعكس الأداء البيئي للمنشأة .	4
44.86	4	التقرير الفني للمراجع عن الأداء البيئي يعكس بصورة عادله صحة البيانات والمعلومات البيئية في القوائم المالية .	5

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م .

:ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (8.54) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/9)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح غير الموافقين على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تلزم المنشآت . باظهار العوامل البيئية في القوائم المالية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (11.74) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/10)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح غير الموافقين على أن المنشآت تلتزم باظهار المعلومات والبيانات البيئية في القوائم المالية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (17.69) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/11)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المحاسبه البيئية تضمن ادراج العوامل البيئية وتكلفتها . في القوائم المالية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (40.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/12)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن البيانات والمعلومات البيئية المدرجة في القوائم المالية تعكس الأداء البيئي للمنشأة
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (44.86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/13)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التقرير الفني للمراجع عن الأداء البيئي يعكس بصورة عادله صحة البيانات والمعلومات البيئية في القوائم المالية .

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها ، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات ، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (35) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (175) إجابته ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (3/3/1) أدناه :

(جدول رقم 3/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
6.3%	11	أوافق بشدة
43.4%	76	أوافق
28.0%	49	محايد
18.3%	32	لا أوافق
4.0%	7	لا أوافق بشدة
100.0%	175	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/3/1)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية

الأولى

. م 2014 ، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (3/3/1) أن عينة الدراسة تضمنت على (76) إجابته ونسبة (43.4%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى ، و(49) إجابته ونسبة (28.0%) محايدة ، و(32) إجابته ونسبة (18.3%) غير موافقه ، و(11) إجابته ونسبة (6.3%) موافقة بشده ، و(7) إجابات ونسبة (4.0%) غير موافقه بشده على ذلك ، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقه والمحايدة وغير الموافقه على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (92.74) وهذه القيمه أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات . ولصالح الإجابات الموافقه على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى .

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " إظهار العوامل البيئية في القوائم الماليه والتقرير البيئي يؤثر في الأداء البيئي " قد تحققت .

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضيه الثانيه :

: تنص الفرضيه الثانيه من فرضيات الدراسه على الآتي

عوامل المعرفه والمهارات والتعليم المهني المستمر والتدريب في " مجال المراجعة البيئيه للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجع البيئيه "

وللتحقق من صحة هذه الفرضيه ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضيه الثانيه، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسه على كل عبارته ومن ثم على العبارات مجتمعه ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعه المركزيه الذي يستخدم لوصف الظاهره والذي يمثل الإجابته التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي :

(جدول رقم 3/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضيه الثانيه

الترتيب	العبارات	الوسيط	التفسير
1	المعرفه المسبقه للمراجع بالأمور البيئيه وخطوات . المراجع البيئيه تزيد من كفاءة المراجع البيئيه	4	أوافق
2	الدورات التدريبيه في مهارات استخدام الأساليب الحديثه في مجال المحاسبه والمراجع البيئيه . تنمي قدرات المراجعين الفنيه	4	أوافق
3	هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال . المراجع البيئيه	3	محايد
4	هنالك منهجيه علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الإعتبار مؤهلات المتدرب . العلميه والعملية والبرامج التدريبيه المناسبه	3	محايد
5	يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجع البيئيه . وفقاً للمؤهلات العلميه والعملية المناسبه لديهم	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

يتبين من الجدول رقم (3/3/4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المعرفة المسبقه للمراجع بالأمور البيئيه وخطوات المراجع البيئيه تزيد من كفاءة المراجع البيئيه
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانيه (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الدورات التدريبيه في مهارات استخدام الأساليب الحديثه في مجال المحاسبه والمراجع البيئيه تنمي قدرات المراجعين الفنيه
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثه (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجع البيئيه
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعه (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن هنالك منهجيه علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الإعتبار مؤهلات المتدرب العلميه والعملية والبرامج التدريبيه المناسبه

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجعة البيئية وفقاً للمؤهلات العلمية والعملية المناسبة لديهم .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية .

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك ، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (3/2/14) إلى رقم (3/2/18) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك ، واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية ، الجدول رقم (3/3/5) : يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات

(جدول رقم 3/3/5)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	المعرفة المسبقة للمراجع بالأمور البيئية وخطوات المراجعة البيئية تزيد من كفاءة المراجعة البيئية .	2	7.60
2	الدورات التدريبية في مهارات استخدام الأساليب الحديثة في مجال المحاسبه والمراجعة البيئية . تنمي قدرات المراجعين الفنيه .	2	15.31
3	هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجعة البيئية .	4	16.29
4	هنالك منهجية علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الإعتبار مؤهلات المتدرب . العلميه والعملية والبرامج التدريبية المناسبه .	2	2.80
5	يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجعة البيئية وفقاً للمؤهلات العلمية والعملية المناسبة لديهم .	4	18.29

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م .

: ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (7.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (2) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (5.99) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/14) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن المعرفة المسبقة للمراجع بالأمور البيية وخطوات المراجعة البيئية تزيد من كفاءة المراجع البيئية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلاله الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (15.31) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/15)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الدورات التدريبية في مهارات استخدام الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة البيئية تنمي قدرات المراجعين الفنية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (16.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/16) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح غير الموافقين على أن هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجعة البيئية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (2.80) وهذه القيمة أصغر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (2) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (5.99) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/17) ، فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة على أن هنالك منهجية علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الاعتبار مؤهلات المتدرب العلميه والعملية والبرامج التدريبية المناسبه.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (18.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/18) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يتم اختيار المراجعين لأداء عملية المراجع البيئي وفقاً للمؤهلات العلمية والعملية المناسبة لديهم .

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لأغلبية العبارات المتعلقة بها ، وللتحقق من صحة الفرضيه بصوره إجماليه لجميع العبارات ، وحيث أن عبارات الفرضيه الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (35) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الثانية ستكون (175) إجابةً ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصه بالفرضيه : الثانيه بالجدول رقم (3/3/6) والشكل رقم (3/3/2) أدناه :

(جدول رقم 3/3/6)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضيه الثانيه

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
21.7%	38	أوافق بشدة
39.4%	69	أوافق
24.6%	43	محايد
13.2%	23	لا أوافق
1.1%	2	لا أوافق بشدة
100%	175	المجموع

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/3/2)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

. م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/3/6) والشكل رقم (3/3/2) أن عينة الدراسة تضمنت على (69) إجابة وبنسبة (39.4%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية ، و(43) إجابة وبنسبة (24.6%) محايدة ، و(38) إجابة وبنسبة (21.7%) موافقة بشدة ، و(23) إجابة وبنسبة (13.2%) غير موافقة ، و(2) إجابات وبنسبة (1.1%) غير موافقة بشدة على ذلك ، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبه لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقه والمحايدة وغير الموافقه على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (70.34) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/6) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " **عوامل المعرفة والمهارات والتعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجعة البيئية** " قد تحققت

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة

: تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي

تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئية التي تؤثر على " **كفاءة الأداء البيئي** " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس

النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

(جدول رقم 3/3/7)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

الترتيب	العبارات	الوسيط	التفسير
1	توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم عملية المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة البيئية . لأداء عملية المراجعة البيئية	3	محايد
2	لدى مكاتب المراجعة كوادر مؤهلة ومدربة . ومتخصصه في المراجعة البيئية	3	محايد
3	تمنح مكاتب المراجعة فرص تدريبية علمية ومهنية . احترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين	3	محايد
4	تقدم مكاتب المراجعة خدمات استشاريه بيئية للمنشآت كاسلوب من اساليب المراجعة الوقائيه البيئية .	3	محايد
5	مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير الأداء البيئي للتنميه المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية .	3	محايد
	جميع العبارات	3	محايد

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

: يتبين من الجدول رقم (3/3/7) ما يلي

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم عملية المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة لأداء عملية المراجعة البيئية.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أنه لدى مكاتب المراجعة كوادري مؤهله ومدربه ومتخصصه في المراجعة البيئية .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن مكاتب المراجعة تمنح فرص تدريبه علميه ومهنيه إحترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن مكاتب المراجعة تقدم خدمات استشاريه بيئيه للمنشآت كأسلوب من اساليب المراجعة الوقائيه البيئيه .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (3) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة محايدون على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة .

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك ، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (3/2/19) إلى رقم (3/2/23) أن هناك أفراداً محايدون أو غير موافقين على ذلك ، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدون وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة ، الجدول رقم (3/3/8) : يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات

(جدول رقم 3/3/8)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم عملية المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة البيئية . لأداء عملية المراجعة البيئية	4	15.71
2	لدى مكاتب المراجعة كوادر مؤهله ومدربه . ومتخصصه في المراجعة البيئية	3	11.74
3	تمنح مكاتب المراجعة فرص تدريبه علميه ومهنيه إحترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين .	3	16.09
4	تقدم مكاتب المراجعة خدمات استشاريه بيئيه للمنشآت كاسلوب من اساليب المراجعة . الوقائيه البيئيه	3	9.69
5	مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية .	3	9.91

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

:ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (15.71) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/19) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة

ولصالح المحايدين على أنه توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئية تنظم عملية
المراجعة البيئية تستند عليها مكاتب المراجعة لأداء عملية المراجعة البيئية

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة
الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (11.74) وهذه
القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%)
وبالغة (11.35) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/20) ، فإن ذلك
يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات
أفراد العينة ولصالح المحايدين على أن لدى مكاتب المراجعة كوادرمؤهله ومدربه
ومتخصصه في المراجعة البيئية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة
الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (16.09) وهذه القيمة أكبر
من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالغة (11.35)
، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/21) ، فإن ذلك يشير إلى
وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة
ولصالح المحايدين على أن تمنح مكاتب المراجعة فرص تدريبه علميه ومهنيه
احترافيه في المراجعة البيئية للمراجعين .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة
الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (9.69) وهذه
القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)
وبالغة (7.82) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/22) ، فإن ذلك
يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات
أفراد العينة ولصالح المحايدين على أن مكاتب المراجعة تقدم خدمات استشاريه
بيئيه للمنشآت كأسلوب من أساليب المراجعة الوقائية البيئية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة
الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (9.91) وهذه القيمة
أكبر من قيمة مربع كاي الجدولي عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)
وبالغة (7.82) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/2/23) ، فإن ذلك
يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات

أفراد العينة ولصالح المحايدين على أن مكاتب المراجعة تأخذ في الحسبان معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة عند قيامها بالمراجعة البيئية .

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارته من العبارات المتعلقة بها ، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات ، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (34) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (175) إجابةً ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية : الثالثة بالجدول رقم (3/3/9) والشكل رقم (3/3/3) أدناه :

(جدول رقم 3/3/9)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
4.0%	7	أوافق بشدة
23.4%	41	أوافق
42.9%	75	محايد
28.0%	49	لا أوافق
1.7%	3	لا أوافق بشدة
100%	175	المجموع

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

(شكل رقم 3/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

، م 2014، Excel، المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول رقم (3/3/9) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (75) إجابة وبنسبة (42.9%) محايدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة ، و(49) إجابة وبنسبة (28.0%) غير موافقة ، و(41) إجابة وبنسبة (23.4%) موافقة ، و(7) إجابات وبنسبة (4.0%) موافقة بشده ، و(3) إجابات وبنسبة (1.7%) غير موافقة بشدة على ذلك ، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (104.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدوليه عند درجة حريه (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/9) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) . بين الإجابات ولصالح الإجابات المحايدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة .

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " **تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئية التي تؤثر على كفاءة الأداء البيئي** " قد تحققت

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول (3/3/10) والشكل (3/3/4) أدناه :

(الجدول 3/3/10)

ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

قيمة	الفرضيات	ت
------	----------	---

		مربع كاي
1	إظهار العوامل البيئية في القوائم المالية والتقرير البيئي يؤثر في الأداء البيئي	92.74
2	عوامل المعرفة والمهارات والتعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية للمراجعين تؤثر على كفاءة المراجعة البيئية	70.34
3	تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئية التي تؤثر على كفاءة الأداء البيئي	104.00

. المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2014م

3/3/4) الشكل

ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

. م 2014، Excel المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج

يتبين من الجدول (3/3/13) والشكل (3/3/5) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلاله الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثالثة تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (104.00)، يليها تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (92.74)، وأخيراً تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة (اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة 70.34).

الخاتمة

: تشتمل على الآتى

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

: من خلال عرض دراسته توصل الباحث الى النتائج الآتية

القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية التى تلزم المنشآت بإظهار العوامل البيئية / 1
فى القوائم الماليه غير مفعله و بالتالى لا تلتزم المنشآت بإظهار المعلومات و البيانات
البيئية فى القوائم الماليه .

تعتبر المحاسبه البيئية حجر الزاويه للمراجعه البيئية لذلك نجد أن المحاسبه البيئية / 2
ذات أهميه لضمان إدراج العوامل البيئية وتكلفتها فى القوائم الماليه التى تزيد من
كفاءة الأداء البيئى .

. كفاءة الأداء البيئى تتأثر بالبيانات و المعلومات البيئية المدرجه فى القوائم الماليه / 3

المعرفه و خبره السابقه للمراجعين بخطوات المراجعه البيئية و إخضاعهم / 4
للدورات التدريبيه باستمرار تزيد من قدرات المراجعين الفنيه لأداء المراجعه البيئية
بكفاءه و فاعليه .

التعليم المهنى المستمر للمراجعين فى مجال المراجعه البيئية و المنهجيه العلميه / 5
المتبعه فى عملية التدريب تكاد تنعدم و ذلك لعدم إهتمام مكاتب المراجعه بصوره
عامه بالمراجعه البيئية .

الإختيار الصحيح للمراجعين لأداء المراجعه البيئية وفقاً للمؤهلات المطلوبه و / 6
. الخبرات السابقه يزيد من كفاءة الأداء البيئى

القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية التى تستند عليها مكاتب المراجعه غير مفعله / 7
.

إعتماد مكاتب المراجعه على معايير الأداء البيئى للتنميه المستدامه يفعل من دورها / 8
و يمنحها القدره على تنفيذ المراجعه البيئية بكفاءه و فاعليه و بالتالى تحسين كفاءة
الأداء البيئى .

مكاتب المراجعة التى لا يوجد لديها كوادر مؤهلة و مدربه و متخصصه فى المراجعة / 9
البيئيه تضعف من كفاءتها عند تنفيذ المراجعة البيئيه و بالتالى ضعف الأداء البيئى
للمنشآت لعدم و جدود رقابه عليها .

ثانياً : التوصيات

: بعد إستعراض نتائج الدراسة يوصى الباحث بالآتى

1 / ضرورة سن القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية و تفعيل الموجوده سلفاً فى قانون ديوان المراجعة القومى لسنة 2007م و إلزام المنشآت بتطبيقه و العمل به ، و . إعطاءه القوه لتنفيذه عن طريق إصدار عقوبات رادعه فى حالة مخالفة المنشآت له .

2 / ضرورة إنشاء وحده متخصصه بديوان المراجعة القومى تتولى مسئوليات و . إختصاصات المراجعة البيئية و تعمل على متابعة تنفيذ القوانين المصدرة و التنسيق مع مكاتب المراجعة لضمان تنفيذ المراجعة البيئية للمنشآت بكفاءه .

3 / ضرورة إستحداث قسم للمحاسبه البيئية داخل الوحده الحساويه للمنشأه يتابع / الاداء البيئى للمنشاه و رصد تكاليفه وبياناته أولاً بأول لضمان إدراجها فى القوائم الماليه .

4 / على مكاتب المراجعة تعيين مراجعين ذو خبره ومعرفه بالمراجعة البيئية وذلك / لضمان القيام بعملية المراجعة البيئية بالصوره المطلوبه .

5/ ضرورة توفير مكاتب المراجعة التعليم المهنى المستمر والتدريب للمراجعين فى مجال المراجعة البيئية .

6 / ضرورة توفير كوادر مؤهله و مدربه بمكاتب المراجعة و أن تشتمل على عدد من / التخصصات المناسبه بجانب تخصصات العلوم الماليه و المحاسبيه و الإستعانه بالفنيين . المتخصصين فى البيئه .

7 / ضرورة تبنى مكاتب المراجعة القوانين والتشريعات و اللوائح البيئية وتفعيلها / والعمل بها ، وكذلك تبنى معايير الأداء البيئى للتنميه المستدامه و تطبيقها فى الواقع . العملى .

الرؤية المستقبلية

: يقترح الباحث القيام بالدراسه الآتيه
 .مراجعة الأداء البيئى فى الوحدات الحكوميه

المراجع

قائمة المراجع

القرآن الكريم

أولاً : الكتب العربيه

1. د. احمد محمد موسى ، **دراسات فى المراجعة الإجتماعيه** ، (القاهره : دار . (النهضه العربيه ، 1997 م
2. د. احمد نور ، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** ، . (الاسكندريه : مؤسسة شباب الجامعه ، 1992 م
3. د. امين السيد احمد لطفى ، **مراجعات مختلفه لاغراض مختلفه**، (القاهره : دار . (النهضه العربيه ، 2002 م
4. د. امين السيد احمد لطفى ، **مستقبل المراجعة فى القرن (21) - قراءات . (وتطلعات** ، (القاهره : دار النهضه العربيه ، 2002 م
5. د. أمين السيد أحمد لطفى ، **المراجعة البيئيه** ، (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، . (2005 م
6. السيد أحمد السقا ، مدثر طه ابو الخير ، **مشاكل معاصره فى المراجعة**، . (القاهره : مطابع غباش، 2004 م
7. د . أمين السيد أحمد لطفى ، **فلسفه المراجعة** ، (الأسكندريه : الدار الجامعيه ، . (2008 م
8. د. بدويه محمد عباس ، **المحاسبه عن التأثيرات البيئيه والمسئوليه . الاجتماعيه للمشروع بين النظرية والتطبيق** ، (عمان : دار الشروق للنشر ، . (2000م
9. د. جورج دانيال غالى ، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات . (المعاصره وتحديات الألفية الثالثه** ، (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، 2003 م
10. د . وجدى حامد حجازى ، **المعايير الدوليه للمراجعة** ، (الاسكندريه : دار . (التعليم الجامعى ، 2010 م

11. وليم توماس ، و امرسون هنكى ، تعريب أحمد حامد حجاج ، و كمال الدين سعيد ، 11. (**المراجعة بين النظرية والتطبيق**) (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989 م
12. د . محمد الفيومى ، د . عوض لبيب ، **أصول المراجعة** ، (الاسكندرية : مطبعة . (الإشعاع ، 1995 م
13. د. محمد مطر ، **التأصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية - فى** . (**مجالات القياس و العرض و الإفصاح** ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004 م
14. د. محمد نصر الهوارى وآخرون ، **المراجعة - تأصيل علمى - ممارسه** . (**عملية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، مكتبة دعم الكتاب الجامعى ، 2000 م
15. د. محمد نصر الهوارى ، د . أحمد سليمان محمد ، **أساسيات المراجعة** ، . ((القاهرة : دار غريب للطباعة والنشر ، 2001 م
16. د . محمد سمير الصبان ، د . عبدالله هلال ، **الأسس العلمية والعملية** . (**لمراجعة الحسابات** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002 م
17. د . محمد سمير الصبان ، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق** ، (الاسكندرية : . (الدار الجامعية ، 2003 م
18. د . منصور أحمد البديوى ، د . شحاته السيد شحاته ، **الإتجاهات الحديثه فى** . (**المراجعة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2003 م
19. د . منصور حامد وآخرون ، **اساسيات المراجعة** ، (القاهرة : مركز جامعة . (القاهرة للتعليم المفتوح ، 1998م
20. د. نجم العزاوى ، حكمت عبدالله النقار ، **إدارة البيئه و نظم و متطلبات و** . (عمان : دار المسيره ، 2007 م) ، **ISO14000 تطبيقات**
21. د . سمير كامل محمد ، **العلاقه بين الأداء البيئى والإفصاح البيئى من** . (**منظور نظرية الوكالة** ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 2008م

د. ستيفن موسكوف ، ترجمة كمال الدين سعيد ، تقديم سلطان السلطان ، **نظم** . 22.
المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات - مفاهيم وتطبيقات ، (القاهرة : دار
المریخ للنشر ، 2002م

د. عبدالستار الكیسی ، **الشامل فی مبادئ المحاسبه** ، (عمان : دار وائل . 23.
(للنشر ، 2003م

د. عبدالفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة** ، (الاسكندريه : مؤسسة . 24.
(شباب الجامعه ، 1993 م

د. عبدالفتاح محمد الصحن ، د. كمال خليفه أبوزيد ، **المراجعة علماً وعملاً** ، 25.
((الاسكندريه : مؤسسة شباب الجامعه ، 1991 م

د. عصام الدين محمد متولى ، **دراسات فى الإتجاهات المعاصره فى** . 26.
(**المراجعة** ، (الخرطوم : مطابع السودان للعمله ، 2003 م

د. فداغ الفداغ ، **مشكلات و حالات محاسبية** ، (عمان : مؤسسة الوراق . 27.
(للنشر والتوزيع ، 2007 م

د. توفيق مصطفى ابورقيه ، د. عبدالهادى اسحق المصرى ، **تدقيق ومراجعة** . 28.
(**الحسابات** ، (عمان: دار الكندى للنشر والتوزيع ، 1991 م

د. خالد أمين عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات - الناحيه النظرية** ، (عمان : . 29.
(دار وائل للنشر ، 2004 م

د. غسان فلاح المطارنه ، **تدقيق الحسابات المعاصر - الناحيه النظرية** ، 30.
((عمان : دار المسيره للنشر والتوزيع ، 2006 م

ثانياً : الرسائل العلميه

أحمد صالح مصطفى شطه ، **إطار مقترح للمراجعة البيئيه فى المنشآت** . 1.
الصناعيه السودانيه ، (الخرطوم : جامعه النيلين ، رساله دكتوراه غير منشوره ،
(2008 م

2. الطيب حامد إدريس موسى ، **دور المراجعة البيئية فى تحسين الأداء البيئى** . (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، 2011م) .
3. إخلص سعد محمد سعد ، **الأفصاح عن المعلومات البيئية وأثره فى تقرير المراجع الخارجى فى السودان** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .)، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2008 م
4. بدر حجر شغوف المطيرى ، **المراجعة البيئية بين مسئولية المراجع الداخلى والمراجع الخارجى** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشوره ، 2007 م) .
5. بن نافله قدور ، **المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئى للمؤسسات** . (**الصناعية العربية** ،) بحث نشر فى الانترنت ، 2007 م
6. جمال خضر أحمد حمد ، **الإفصاح عن المعلومات البيئية ودوره فى رفع كفاءة التقارير المالية السنويه المنشوره** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2013م) .
7. جعفر عبدالإله نعمه ، **أثر المحاسبه على التكاليف الإجتماعيه لتلوث البيئه** . **على إقتصاديات المشروع الصناعى** ، (عمان : جامعة عمان العربيه للدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشوره ، 2002 م) .
8. هاشم محمد مصباح محمد ، **دور المحاسبه والمراجعة البيئية فى إتخاذ القرارات الإستثماريه فى منظمات الأعمال** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، 2007 م) .
9. هبة عبدالمؤمن نور الدين ، **الإتجاهات الحديثه للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئى** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشوره ، 2004 م) .
10. مبارك شريف على إمام ، **مراجعة الأداء البيئى- إطار مقترح فى البيئه** . (**السودانيه** ،) (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشوره، 2007 م) .

11. مجدى عبدالفتاح أبوالمجد محمد ، **دور المراجعة البيئية فى تحسين الأداء البيئى** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ، 2010 م .
12. نضال أحمد الخولى ، **إجراءات القياس والمعالجة المحاسبية و الإبلاغ المالى لتكاليف البيئه - بالتطبيق على عينه مختاره من الشركات الصناعيه المساهمه العامه الاردنيه** ، (عمان : جامعة عمان العربيه للدراسات العليا ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2004م .
13. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن عبدالله ، **دور المراجعة البيئية فى ترشيد القرارات** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2007 م .
14. على عبدالله احمد الجبرى ، **إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخليه لمراجعة الأداء البيئى** ، (القاهره : جامعة عين شمس ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2007 م .
15. عفاف اسحق ابوذر ، **تبني مفهوم المحاسبه البيئيه فى الفكر المحاسبى المعاصر** ، (عمان : جامعة فلادلفيا كلية العلوم الاداريه والماليه ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2007م .
16. عثمان عبدالله حميدان ، **إطار مقترح لتطبيق المراجعة البيئيه فى منشآت الأعمال** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2007 م .

ثالثاً : الدوريات العلميه

- د . ابوبكر عبدالعزيز البنا ، **دور المراجعة البيئيه نحو تحسين الأداء البيئى** ، (القاهره : جامعة الأزهر ، كلية التجاره ، المجله العلميه لكلية التجاره (بنين) ، العدد (27 ، 2002 م .

- د . إبراهيم السيد المليجى ، **مراجعة الأداء البيئى والإجتماعى للمنشآت 2. الصناعية** ، (مصر : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، التجاره والتمويل ، (الملحق الثانى للعدد الثانى ، 2001 م
- د . أحمد الأهوانى ، **المراجعة البيئيه والتخطيط لها** ، (القاهره : جامعة 3. (القاهره ، مؤتمر البيئه ، يوليو ، 1998 م
- د. السيد أحمد السقا ، **مراجعة الأداء البيئى - إطار مقترح** ، (الرياض : معهد 4. (الإداره العامه ، مجلة الإداره العامه ، العدد الأول ، المجلد 39 ، يوليو 1999م
- المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، **المعالجه المحاسبية و الإبلاغ المالى 5. لتكاليف البيئه** ، (عمان : المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، المجله الدوريه (رقم 98 ، 1999 م
- د . بهاء محمد حسين منصور ، **مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة 6. البيئيه فى الشركات الصناعيه** ، (القاهره : جامعة حلوان ، كلية التجاره وإدارة الأعمال ، المجله العلميه للبحوث والدراسات التجاريه ، العددان الثالث والرابع ، (2001 م
- جاستين فالفريدو دركو ، **لائحة ديوان المراجع العام** ، (السودان : ديوان 7. (المراجع العام ، 2008 م
- د . هاله الخولى ، **الإتجاه البيئى فى تقويم أداء المنشآت الدوليه** ، (القاهره 8. (: جامعة القاهره ، كلية التجاره ، مجلة البحوث التجاريه ، 1999 م
- د. كمال عبدالسلام ، **المحاسبه البيئيه أحد المتطلبات الأساسيه 9. للمراجعة** ، (القاهره : منظمة أربوساى ، مجلة الرقابه الماليه ، العدد 35 ، 1999 م) .
- مسعود صديقى ، محمد عجيله ، **اهمية الإبداع المحاسبى فى تحقيق 10. تنافسية المؤسسات الإقتصاديه - رؤيه مستقبليه** ، (عمان : جامعة الإسراء ، (المؤتمر العلمى الثانى ، 2007م

11. مؤسسة التمويل الدولية ، مجموعة البنك الدولي ، **معايير الأداء المعنيه** .
(بالإستدامه البيئيه و الإجتماعيه ، (يناير ، 2012 م
- د . نادية راضى عبدالحليم ، **دمج مؤشرات الأداء البيئى فى بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال فى التنمية المستدامه** ، (مصر :
جامعة الأزهر ، كلية التجاره ، مجلة العلوم الإقتصاديه و الإداريه ، العدد الثانى ، 2005
(م
- د. نور عبدالناصر ، **محاسبه البيئه وأثرها على الإنتاجيه** ، (الموصل : مجلة .
(المحاسب القانونى العربى ، العدد 109 ، 2000م
- د . علاء محمد البتانونى ، **إطار مقترح للمراجعه الماليه للإلتزامات البيئيه** .
فى بيئة الأعمال المصريه ، (مصر : جامعة طنطا ، كلية التجاره ، المجله العلميه ،
(التجاره والتمويل ، العدد الثانى ، 2007 م
- علاء كامل حسن خليفه ، **تقويم نظم المراجعه البيئيه فى المنشآت الصناعيه - دراسه تطبيقيه** ، (القاهره : جامعة عين شمس ، معهد الدراسات
والبحوث البيئيه ، رساله دكتوراه منشوره ، مجلة الفكر المحاسبى ، العدد الثانى ،
(2009 م
- د.عوض لييب فتح الله الديب ، **المراجعه البيئيه ودور المراجع المالى فيها** .
(، (الاسكندريه : جامعة الاسكندريه ، مجلة كلية التجاره للبحوث العلميه ، 1998 م
- د . فهيم أبو العزم ، **معوقات الإفصاح البيئى فى التقارير الماليه** ، 17.
(السعوديه : جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلاميه : كلية التجاره ، دوريه الإداره
(العامه ، المجلد 45 ، العدد الأول ، 2005م
- د . فوزيه بوقطيف ، **مؤشرات قياس الأداء و الفاعليه فى المنظمات** ، 18.
(الجزائر: جامعة محمد بوضياف ، الملتقى العلمى الدولى حول أداء و فعاليه المنظمه
(فى ظل التنميه المستدامه ، نوفمبر 2009 م
- د . شريف عبدالحميد السكرى ، **إطار مقترح لتطوير نماذج تقارير المراجعه والرقابه على الأداء البيئى بمنظمات الأعمال المصريه** ، 19.

(القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات الماليه والتجاريه ، العدد
(الثالث ، ديسمبر 2001 م

د. خالد محمد عبدالمنعم ، **المراجعة البيئية الداخليه - مدخل مقترح** .20
لتفعيل الحوكمه البيئيه لقطاع الأعمال وتحسين أداءه البيئى ، (طنطا :
(جامعة طنطا ، المجله العلميه للتجاره والتمويل ، العدد الثانى ، 2006 م

خليل ابراهيم رجب ، **دور المحاسبه البيئيه فى إدارة الخطر الناجم عن** .21
التلوث البيئى و الإفصاح عنها ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإداره و
(الإقتصاد ، رساله ماجستير غير منشوره ، 2007 م

رابعاً: المراجع الأجنبيه

1. (AICPA) , **Statement on Auditing Standards No: 30 :**
Reporting on Internal Accounting Control (Journal of
Accountancy , October 1980).

2. (AICPA) , **Statement on Auditing Standards No : 56 :**
Consideration of the Internal Control Structure in Financial
Statement Audit (Journal of Accountancy , July 1988) .

3. (AICPA) , **Commission on Auditor`s Recommendations** ,
(New York : Cohen Commission , 1978 (.

4. Christian Tahon, '**Performance Evaluation of Production**
Systems', (Paris , Lavoisier, 2003) .

5. David Putnam, **Confederation of Environmental Performance**
Evaluation ISO 14031 , (Indian Industry , 2002) .

6. Mahdi Belhani , **Life Cycle Analysis of Exegetical Systems**
Waste Water Treatment , (National Higher School of Chemical,
2008) .

7. MC Mullen , D . A , and others , **Internal Control Reports & Financial Reporting Problems** (Accounting Horizon : December 1996) .

8. Viet Ha Vu, " **A Concept of Performance of Statutory Audit Firms: Approach stakeholders'**,(University Paris, doctoral program, 2008) .

خامساً : مصادر أخرى

1

.الإنترنت

www.audit.gov.sd

2. www.moj.gov.sd

3. www.mofdgoia.gov.sd

الملاحق

(ملحق رقم 1)

حجم عينة الدراسة

الرقم	المجموعات	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الإسترداد
1	ديوان المراجعة القومى	5	5	100%
2	مكتب مصطفى سالم وشركاؤه محاسبون و مراجعون قانونيون	5	5	100%
3	مكتب حسبو و شركاؤه محاسبون و مراجعون قانونيون	5	5	100%
4	مكتب مبارك محاسبون و مراجعون قانونيون	5	5	100%
5	مكتب الشيخ و عباس و شركاؤهم محاسبون و مراجعون قانونيون	5	5	100%
6	مكتب العربى للإستشارات الماليه محاسبون و مراجعون قانونيون	5	5	100%
7	مكتب محمد عبدالحليم محاسبون ومراجعون قانونيون	5	5	100%
	المجموع	35	35	100%

(ملحق رقم 2)

جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد / -----

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع / إستمارة إستبانه

يقوم الباحث بإجراء بحث تكميلي بعنوان (دور المحاسبه و المراجعة البيئيه فى تحسين كفاءة الأداء البيئى) ، للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبه و المراجعة و التمويل ، و حيث أن الإستبيان يمثل هدف أساسى فى إستجلاء الحقائق حول الدراسه الميدانيه للبحث أرجو منكم شاكراً تعاونكم فى ملء هذا الإستبيان ، علماً بأن الدراسه ذات طابع بحثى و أن جميع المعلومات التى سيتم الحصول عليها منكم ستعامل بسريه كامله .

. شاكرين لكم حسن تعاونكم و إهتمامكم وتشجيعكم للبحث العلمى

،،، جزاكم الله خيراً

الباحث / الفاتح الطيب عبدالله

حاج على

-: أولاً : البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التى تراها مناسبة

1 - العمر :

أقل 25 سنه ☐ 35 سنه ☐ 45 - 36 سنه ☐
أكثر من 55 سنه 46 - 55 سنه ☐

2 : المؤهل العلمى :

دبلوم عالى ☐ بكالوريوس ☐
دكتوراه ☐ ماجستير ☐

3 : المؤهل المهنى :

زماله عربيه ☐ زماله سودانيه ☐
زماله امريكى ☐ زماله بريطانيه ☐

4 : التخصص العلمى :

إقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ م ☐ م وتمويل ☐
أخرى أذكرها ☐ دراسات ماليه و مصرفيه ☐ -----

5 : المركز الوظيفى :

مراجع خارجى ☐ مراجع داخلى ☐ محاسب ☐
أخرى أذكرها ☐ مدير مالى ☐ رئيس حساب ☐

6 : سنوات الخبرة :

أقل 5 سنوات ☐ 10 سنوات ☐ 11 - 15 سنه ☐
أكثر من 20 سنه 16 - 20 سنه ☐

ثانيا : عبارات الإستبانة : يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التى تراها مناسبة

الفرضيه الأولى : إظهار العوامل البيئيه فى القوائم الماليه و التقرير البيئى يؤثر فى الأداء البيئى .

العبارة	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
1 - توجد قوانين وتشريعات ولوائح بيئيه تلزم المنشآت بإظهار العوامل البيئيه فى القوائم الماليه .					
2 - تلتزم المنشآت بإظهار المعلومات والبيانات البيئيه فى القوائم الماليه .					
3 - المحاسبه البيئيه تضمن إدراج العوامل البيئيه وتكلفتها فى القوائم الماليه .					
4 - البيانات و المعلومات البيئيه المدرجه فى القوائم الماليه تعكس الأداء البيئى للمنشأه .					
5 - التقرير الفنى للمراجع عن الأداء البيئى يعكس بصوره عادله صحة البيانات و المعلومات البيئيه فى القوائم الماليه .					

الفرضه الثانيه : عوامل المعرفه و المهارات و التعليم المهني المستمر و التدريب في مجال المراجعة البيئيه للمراجعين تؤثر على كفاءه المراجعة البيئيه

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارہ
					1- المعرفه المسبقه للمراجع بالأمور البيئيه و خطوات المراجعة البيئيه تزيد من كفاءه المراجعة البيئيه .
					2- الدورات التدريبيه في مهارات إستخدام الأساليب الحديثه في مجال المحاسبه و المراجعة البيئيه تنمي قدرات المراجعين الفنيه .
					3- هنالك تعليم مهني مستمر للمراجعين في مجال المراجعة البيئيه .
					4- هنالك منهجيه علميه متبعه في عملية تدريب المراجعين تأخذ في الإعتبار مؤهلات المتدرب العلميه و العمليه و البرامج التدريبيه المناسبه .
					5- يتم إختيار المراجعين لأداء عملية المراجعة البيئيه وفقاً للمؤهلات العلميه و العمليه المناسبه لديهم .

الفرضيه الثالثه : تعمل مكاتب المراجعة على تطوير المراجعة البيئيه التى تؤثر على كفاءة الأداء البيئى .

العبارة	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
1- توجد قوانين و تشريعات و لوائح بيئيه تنظم عملية المراجعة البيئيه تستند عليها مكاتب المراجعة لأداء عملية المراجعة البيئيه .					
2- لدى مكاتب المراجعة كوادر مؤهله و مدربه و متخصصه فى المراجعة البيئيه .					
3- تمنح مكاتب المراجعة فرص تدريبيه علميه و مهنيه إحترافيه فى المراجعة البيئيه للمراجعين .					
4- تقدم مكاتب المراجعة خدمات إستشاريه بيئيه للمنشآت كأسلوب من أساليب المراجعة الوقائيه البيئيه .					
5- مكاتب المراجعة تأخذ فى الحسبان معايير الأداء البيئى للتنميه المستدامه عند قيامها بالمراجعة البيئيه .					