



إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال
(دراسة ميدانية)

سامية سعد المطيران العازمي

باحثة بمعهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات

ملخص البحث:

اجري هذا البحث بهدف محاولة وضع إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال ، بما يتفق مع الأصول العلمية للمراجعة وطبيعة الأداء البيئي ، و التأكد من مدى تطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخارجية لبعض شركات الأعمال ذات الأنشطة الملوثة للبيئة بدولة الكويت العربية اعتمدت الباحثة على بيانات غير كمية وتمثل في إتباع أسلوب البحث الميداني من خلال قوائم الاستبيان المدعمة بالمقابلات الشخصية بهدف جمع بيانات متغيرات الدراسة التي تم الاستقرار عليها من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية. و أظهرت نتائج الدراسة الميدانية الآتي :

- 1- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.
- 2- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.
- 3- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.
- 4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك و تطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.
- 5- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.
- 6- من خلال نتائج تحليل الانحدار المرهلي تم التوصل إلى متغيرات الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، حيث تمكنت الباحثة من تصميم الإطار المقترح ، مع تقدير كل من المساهمة النسبية و المطلقة لكل عنصر من عناصر الإطار المقترح .
- 7- توصي الباحثة بالاهتمام بتفعيل متغيرات الإطار المقترح الناتج من الدراسة الميدانية و التي تم استخراجها لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، نظرا لارتفاع المساهمة النسبية لها مما يؤكد جدوى استخدام هذا الإطار. كما توصي كل من الهيئة العامة لسوق المال، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، مكاتب المحاسبة والمراجعة الكويتية، الجامعات ووسائل الإعلام الكويتية بالتنسيق الدائم والمستمر للقيام بدور إيجابي في سبيل تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

مقدمة البحث:

أن التطور في مهنة المحاسبة يجب أن يتبعه تطورا موازيا في مهنة المراجعة، و بدون الاهتمام بالمراجعة البيئية ستكون مهنة المراجعة قاصرة في خدماتها التي تقدمها لعملائها وللمجتمع بشكل عام، بالإضافة إلى أن هناك مطالب من قبل مستخدمي تقرير المراجع الخارجي بضرورة تطوير وتحسين وتوسيع خدمات المراجعة لتشمل المسؤولية البيئية للمنظمات ، نتيجة لذلك ترى الباحثة أن هناك ضرورة للقياس و الإفصاح المحاسبي للبيانات التي لها مضمون

بيئي من ناحية ثم إجراء مراجعة بيئية من ناحية أخرى لنتائج هذا القياس وتقييم الأداء البيئي العام للوحدات الاقتصادية لما لذلك من أهمية في التأثير الهادف على سلوك متخذي القرارات أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية لتعظيم عوائدهم من اتخاذ القرار ، حيث تؤكد الدراسات على تزايد الطلب من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ، من هنا تظهر أهمية وجود إطار فكري للمراجعة البيئية يشتمل على مفاهيم وفروض ومبادئ للمراجعة البيئية ، ومعايير ومؤشرات لقياس وتقويم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية.

مشكلة البحث

يعتبر الاهتمام بالبيئة واحدا من الاهتمامات الرئيسية التي يوليها العالم جانبا كبيرا من اهتمامه، من هنا يتعاظم الدور الذي يمكن أن يقوم به مراقبي الحسابات ليشمل مراجعة الأداء البيئي للمنشأة على جانب المراجعة المالية، على أن يتحقق ذلك من خلال تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال ولقد ترتب على غياب معايير المراجعة الخاصة بالأداء البيئي بمؤسسات الأعمال وكذلك ندرة الكتابات العلمية والمهنية في هذا المجال إلى سعي الباحثة للتقريب عن الأساليب العلمية والعملية لإعداد إطار علمي ومهني متكامل لدور مراقب الحسابات في إعداد تقرير عن الأداء البيئي لمؤسسات الأعمال . أن وجود واستخدام معايير تحكم أداء وعمل مراقب الحسابات عنصر جوهري في المراجعة البيئية، فهذه المعايير هي أساس تقييم أدلة الإثبات في المراجعة واستنتاج نتائج الأداء. فمهمة المراجعة مطالبة بتوسيع خدماتها ومسؤولياتها لتشمل خدمة المجتمع بشكل عام، أي أنها مطالبة بالقيام بالمراجعة البيئية، والمراجعون القانونيون في منشآت الأعمال ليسوا استثناء فهم كغيرهم مطالبون باعتماد تلك المعايير المتعلقة بالمراجعة البيئية في تنفيذ مهامهم،

وعليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

- 1- ما مدى إدراك المراجع الخارجي في منشآت الأعمال مفهوم المراجعة البيئية؟
- 2- ما مدى تطبيق المراجع الخارجي في منشآت الأعمال لإجراءات المراجعة البيئية؟
- 3- كيفية تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية المشكلة التي تم طرحها مقدما من حيث:

- 1- تزايد الاهتمام بالأداء البيئي للمنشآت الصناعية.
 - 2- تزايد أهمية دور مراجع الحسابات في مراجعة الأداء البيئي لإضفاء الثقة على المعلومات المنشورة عنه.
 - 3- تزايد الوعي البيئي لدى المستثمرين و العملاء و الموردين بالإضافة إلى المستهلكين و اهتمامهم بالتعامل مع المنشآت الأكثر ربحية و الأكثر التزاما بالمتطلبات و القوانين و التشريعات البيئية، لما قد يكون لها من تأثير على المنشأة و الإحساس بالأمان عند التعامل معها.
- و بناء على ما سبق فقد تزايد الطلب على توسيع خدمات مراقب الحسابات لتشمل مراجعة الأداء البيئي عند فحص التقارير المالية للشركة من جانب المنظمات و الجمعيات البيئية (الحكومية منها و الأهلية) من ناحية، و الهيئات و المنظمات المهنية و العلمية العالمية للحاسبة و المراجعة (الأمريكية منها و الدولية) من ناحية أخرى، و الأطراف المستفيدة من معلومات التقارير المالية للشركة (الداخلية منها و الخارجية) من ناحية ثالثة، باعتبار أن تفعيل هذا الدور لمراقبي الحسابات يحقق قيمة مضافة لمحتوى هذه المعلومات، يترتب عليها مردود اقتصادي و اجتماعي سواء للشركة ذاتها أو الأطراف المستفيدة منها، كما يستمد هذا البحث أهميته من إبراز البعد الاجتماعي و الأخلاقي لمهنة المحاسبة و المراجعة و الذي يتمثل في تعظيم المساهمة الإيجابية للمحاسبين و المراجعين المهنيين في حماية المجتمع من الآثار البيئية الضارة الناتجة عن أعمال و ممارسات بعض منشآت الأعمال، و يعد بمثابة دعوة لتطوير مهنة المحاسبة و المراجعة على المستوى المحلي من خلال تفعيل دور مراقب الحسابات كعنصر أساسي في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى محاولة وضع إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال ، بما يتفق مع الأصول العلمية للمراجعة و طبيعة الأداء البيئي ، و التأكد من مدى تطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخارجية لبعض شركات الأعمال ذات الأنشطة الملوثة للبيئة بدولة الكويت العربية.

❖ حدود البحث.

تتمثل حدود البحث في الآتي :

- 1- التركيز على جوانب المراجعة البيئية، دون أن يمتد إلى باقي أنواع المراجعات (المراجعة المالية، المراجعة الاجتماعية، المراجعة الإدارية..... الخ) إلا في حدود ما تقتضيه ظروف البحث.
- 2- تناول المراجعة البيئية من وجهة نظر القائم بها من خلال المراجعون مزاولي المهنة الحرة في هذا المجال من خلال مكاتب المراجع الخارجية.
- 3- تناول المراجعة البيئية على مستوى المنشآت الصناعية ذات الأنشطة الملوثة للبيئة بدولة الكويت العربية.
- 4- التركيز في مجال المراجعة البيئية على كيفية التحقق و الإفصاح عن نتيجة مراجعة الأداء البيئي و النفقات البيئية، دون التطرق إلى أساليب و طرق القياس المحاسبي لهذه النفقات، إلا في حدود ما تقتضيه ظروف البحث و بما يحقق أهدافه.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث و التأكد من صحة فروضة، يعتمد الباحث على الآتي:

1- الدراسة المكتبية:

سيتم الجمع في هذا الأسلوب بين المنهج الاستقرائي و الاستدلال المنطقي و ذلك عن طريق استقراء الدراسات و الأبحاث و المؤتمرات المحلية و الدولية و العربية و الأجنبية و القوانين و المعايير و القرارات و اللوائح المرتبطة بموضوع البحث مع تحليلها و انتقادها للتأكد من صحة فروض البحث و لتحديد عناصر الإطار المقترح للمراجعة البيئية .

2- الدراسة الميدانية:

سيتم استخدام أسلوب جمع البيانات و المعلومات من مصادرها من خلال إجراء زيارات و مقابلات مع المراجعين العاملين بمكاتب المراجع الخارجية، كما سيتم إعداد استمارة استقصاء لتوزيعها على عينة عشوائية على المراجعين بإدارات مراقبة حسابات الشركات ذات الصلة بشكل واضح بالبيئة للتعرف على آرائهم في مدى أهمية هذا النوع من المراجعات و مدى تطبيقه في الحياة العملية، و التعرف على المعلومات البيئية التي يمكن أن توفرها المراجعة البيئية لمتخذي القرارات الاستثمارية.

الفرض العام للبحث.

سوف يعتمد البحث على الفرض العام التالي:

" لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين أهمية تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال و تحقق قيمة مضافة لمحتوى المعلومات، يترتب عليها مردود اقتصادي و اجتماعي سواء للشركة ذاتها أو الأطراف المستفيدة و سوف يقسم الفرض العام إلى مجموعة من الفروض الفرعية طبقاً لمجالات الدراسة الميدانية و الأساليب الإحصائية المستخدمة و ذلك في الجانب الميداني للبحث.

خطة البحث

النزماً بحدود البحث و تحقيقاً لأهدافه سوف تتناول الباحثة البحث النقاط التالية:

أولاً: الدراسات السابقة

سوف تعرض الباحثة أهم تلك الدراسات ذات الصلة المباشرة بموضوع البحث، و ذلك على النحو التالي:

1: الجهود البحثية العربية

هدفت دراسة (باوزير ، 2007)¹ إلى معرفة وجهة نظر المراجعين الخارجيين السعوديين حول مراجعة الأداء البيئي من ناحية، وأثر خبرة المراجع وحجم المكتب على وعى المراجع وفهمه لدوره في المراجعة البيئية من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن المؤثرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية تؤثر بدرجة هامة في أدائها البيئي، ولها تأثير متوسط على ممارسة مهنة المراجعة.
- إن عدم إفصاح الوحدات الاقتصادية عن أدائها البيئي يعود لعدم وجود أنظمة تلزمها بذلك من ناحية، وعدم استعدادها لتحمل أعباء ذلك الإفصاح من ناحية أخرى، وعدم توافر التأهيل الكافي فيها من ناحية ثالثة.
- أظهرت الدراسة الميدانية أن هناك تأثيراً معنوياً لخبرة المراجع على معرفته بدرجة التشابه بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، وعلى معرفة المراجع بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية.

أجرى (المطارنة، والبشتاوية، 2008)²، دراسة بعنوان:

"التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة"

هدفت إلى التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات الأردنيين لضرورة القياس والاعتراف بالمتطلبات البيئية في القوائم المالية. كذلك هدفت الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التدقيقية اللازمة التي تؤدي إلى حماية البيئة. وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات ليس لديهم إلمام كاف بالإجراءات المستخدمة للتدقيق البيئي. وإن إدارات الشركات لا تتخذ الإجراءات اللازمة للالتزام بقوانين حماية البيئة، وإن هناك عدد من الصعوبات تحول دون القيام بالتدقيق البيئي.

هدفت دراسة مراد (2009)³ إلى بيان أهمية المراجعة البيئية كوسيلة تطبيقية وإستراتيجية وعلمية في مجال مراجعة الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها أن المراجعين القانونيين في الجزائر يتبنون ويدركون مفهوم المراجعة البيئية بدرجة متوسطة، كما يحتاجون إلى رفع المستوى العلمي والعملية بالإجراءات المستخدمة في المراجعة البيئية

وفي ليبيا هدفت دراسة دراء (2010)⁴ إلى التعرف بالمراجعة البيئية، وإلى التعرف على المعوقات التي تقف أمام المراجعين في ليبيا لتطبيق المراجعة البيئية. وقد توصلت دراسته إلى أن المراجعين الخارجيين في ليبيا لا يدركون معنى المراجعة البيئية، ولا يدركون متطلبات تنفيذها؛ وخلصت إلى أن عدم تطبيق المراجعين في ليبيا لإجراءات المراجعة البيئية يرجع إلى عدم تبني مكاتب المراجعة رؤية واضحة ومتكاملة للمراجعة البيئية

وقد هدفت دراسة (السقا، 2011)⁵ إلى تحديد الكيفية المهنية التي يمكن من خلالها القيام بتدقيق البيانات المالية المتعلقة بمساهمات منظمات الأعمال في معالجة الآثار السلبية على البيئة والناجئة عن ممارسات منظمات الأعمال لنشاطاتها المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- أن معايير التدقيق المقبولة عامة لا تختلف عند الاعتماد عليها في أي نوع من أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات بما في ذلك التدقيق البيئي.
- أن الحكم على أداء المدقق البيئي من خلال معايير التدقيق المقبولة عامة يتطلب ضرورة الاهتمام بالآثار البيئية للمنظمة والتعرف على ما يرتبط بها من أمور محاسبية وإدارية وقانونية من قبل المدقق، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، ضرورة توسيع عمل مدقق الحسابات عند تكليفه بمهام التدقيق البيئي، من خلال ما تتطلبه الآثار

¹ باوزير، شفاء محمد، (2007)، مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملم عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، ص ص 155-182.

² المطارنة، غسان فلاح، والبشتاوي، سليمان حسين، (2008)، بعنوان "التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (30)، العدد (1).

³ سكاك مراد، (2009)، التدقيق البيئي كمنهج علمي تطبيقي وإستراتيجي في تحسين أداء الموارد البشرية، مجلة العلوم الاجتماعية العدد 6، المجلد 4. شبكة المعلومات الدولية / 13/ 2/2014 م

⁴ دراء، نزار عبد الغني (2010)، معوقات تطبيق إجراءات المراجعة البيئية في البيئة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس - ليبيا.

⁵ السقا، زياد هاشم، (2011)، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 4، العدد 7 الموصل، العراق، ص ص 296-309

البيئية الناتجة عن قيام الوحدات الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة لتدقيقها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية و القوانين و التشريعات الخاصة بها، و ما تحتاجه من أدلة موضوعية و معالجات محاسبية خاصة بها.

استهدفت دراسة الرافعي والخطيب (2012)¹، إلى قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق البيئي باعتباره جزءاً من عملية التدقيق الشاملة، وتشكل مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الأردنيين. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تتبنى العديد من الأنشطة البيئية، كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعين لا يطبقون مفهوم التدقيق البيئي عند فحص البيانات المالية، كجزء من عملية المراجعة، على الرغم من أنهم يرون أن فحص الأداء البيئي للعملاء يعد جزءاً من عناصر جودة عملية المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة أن يقوم المراجعون بوضع خطة تتضمن برنامجاً للمراجعة الاجتماعية، وأن تلتزم جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المراجعين بتطبيق المراجعة البيئية، وأن تقوم بعقد الندوات والمؤتمرات من أجل زيادة الوعي بأهمية تطبيق المراجعة البيئية، كجزء لا يتجزأ من عملية المراجعة الشاملة.

أما دراسة اللحيان وآخرين (2012)² فهدفت إلى التعرف على واقع تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة السعودية لمفهوم المراجعة البيئية. وذلك من خلال استطلاع آرائهم. وتوصلت إلى أن المحاسبين القانونيين في المملكة السعودية يوجد لديهم متطلبات وإجراءات تنفيذية مكتوبة يتم تطبيقها للمراجعة البيئية، وأن عملاء المراجعة لديهم اهتمام بمسؤولياتهم البيئية بشكل عام، إلا أن مكاتب المراجعة لا تقوم بالإفصاح عن نتائج المراجعة الاجتماعية لعملائها في تقاريرها السنوية، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود وتطبيق إجراءات المراجعة البيئية وخصائص مكاتب المراجعة المتمثلة في حجم المكتب، وعمره، وارتباطه بأحد مكاتب المراجعة الكبار .

أما دراسة خوجلي (2012)³، فهدفت إلى تحديد وبيان دور الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في أهمية التزام منظمات الأعمال تجاه البيئة والمجتمع، وبيان الفائدة المرجوة التي تعود على هذه المنظمات من ذلك. وقد بينت الدراسة أن من أسباب عدم التزام منظمات الأعمال في السودان بالمسؤولية البيئية عدم وجود مراجعة خارجية تقوم بتقديم النصح والإرشاد بأهمية هذا الالتزام من قبل المنظمات. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن وجود المعايير الدولية والمحلية للمحاسبة والمراجعة الخاصتين بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية يساعد المنظمات على تبني المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وقياس وعرض بنودها في القوائم المالية .

وفي الأردن هدفت دراسة الفرع، (2013)⁴ إلى التعرف على العوامل التي تساعد على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وقد استخدمت الدراسة الاستبيان لتحقيق أهدافها، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من العوامل التي تؤثر على عملية المراجعة، منها ضرورة تطوير معايير المراجعة البيئية لتلبية ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة.

وفي دراسة (علاء كامل ، 2014)⁵ حول ما تواجهه مهنة المراجعة في الوقت الراهن من تحديات كبيرة تتعلق بقصورها في الوفاء باحتياجات الأطراف المرتبطة بالمنشأة والمجتمع بشكل عام من المعلومات البيئية الموثقة حيث أكد إن القضايا البيئية تؤثر جوهرياً على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي. حيث قام الباحث بوضع إطار مقترح لمعايير ومؤشرات تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية، كما قام الباحث بعرض الأساليب والأدوات الحديثة المستخدمة في مراجعة الأداء البيئي التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ثم تناول الباحث دور الإدارة البيئية في قياس ورصد الملوثات واتخاذ إجراءات التوافق البيئي في المنشآت.

1 خليل الرفاعي ، خالد الخطيب(2012) ، قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق البيئي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد (2) - (27) حزيران ص 362-346.

2 إبراهيم اللحيان ، أمجد الشرفاء ، أحمد كليون، (2012) "واقع تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية لمفهوم المراجعة البيئية" ، مجلة جامعة الأزهر شبكة الانترنت 20/1/2014

3 خوجلي، محمد حسين (2012) دور المراجعة عن المسؤولية البيئية (دراسة ميدانية على بعض منظمات الأعمال السودانية)، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الثاني

4 عبد الرزاق الفرع، (2013)، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 41-74. ص (1) العدد 1

5 علاء كامل حسن خليفة، (2014) ، تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية – دراسة تطبيقية) ، رسالة دكتوراه – معهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة عين شمس، 2014

هدفت دراسة ميلاد، (2014) 1 إلى التعرف على مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة البيئية، وكذلك لدراسة علاقة بعض العوامل على إدراك المراجع لمفهوم المراجعة البيئية. وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبين القانونيين في ليبيا يدركون مفهوم المراجعة البيئية ولا يطبقونها عند فحص البيانات المالية كجزء من عملية المراجعة الشاملة، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة البيئية وبين عدد من العوامل، وهي المؤهل العلمي ومدة الخبرة ونوعية الشهادات المهنية، في حين توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك المراجع الخارجي لمفهوم المراجعة البيئية وعدد مساعدي المراجع، وجنسية الشركاء من المراجعين الآخرين. وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المراجع الخارجي في ليبيا اهتماماً أكبر للمراجعة البيئية، وأن يقوم المراجع الخارجي بوضع خطة تتضمن برنامجاً للمراجعة البيئية، كجزء من عملية المراجعة الشاملة، وأن تلتزم نقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا بالمساعدة في تطبيق المراجعة البيئية، وكذلك إقامة الندوات والمؤتمرات من أجل التوعية بأهميتها.

2- الجهود البحثية الأجنبية.

أظهرت دراسة (Mehmet Ozbirecikli, 2007) (2) أهمية قيام المحاسبين المعتمدين " المحاسبين القانونيين CPAs بالمراجعة البيئية والتقرير عن الأداء البيئي للشركات لأنه هدف رئيسي برز من ندرة البحوث بالأدب المحاسبي العالمي في هذا الموضوع وذلك لإبراز نقاط هامة وعوامل محددة لتطبيقات المراجعة البيئية والتقرير البيئي من خلال مراجعة الحسابات في ظل السياق التشريعي والإداري للدول المتطورة والنامية من سنة 1970 حتى سنة 2000م.

وفي دراسة (Anita Jose and Shang Meilee, 2007) (3) كان الهدف منها فحص سياسات الإدارة البيئية والممارسات وذلك بالاعتماد على تحليل المحتوى للتقارير البيئية لأكثر مائتان شركة في العالم، وقد خلصت الدراسة لعدة حقائق هامة متعددة ونماذج تتعلق بالإفصاح البيئي وممارسات الإدارة البيئية في كبرى الشركات بالعالم أهمها أن الغالبية العظمى من الشركات تهتم بالبيئة كتنظيم استراتيجي مهم ويقدر 60% من تلك الشركات العالمية لديها سياسات بيئية و 40% منها تفصح عن الاحتياجات لنظم الإدارة البيئية.

هدفت دراسة (Chiang 2010) (4) إلى تحقيق رؤية مستقبلية للممارسات الحالية في مراجعة الموضوعات ذات الصلة بالبيئة من قبل مراقبي الحسابات في استراليا ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المراجعين يواجهون ضغوطاً متزايدة ومستمرة من أطراف عديدة في المجتمع تؤثر عليهم ، باعتبار أن المعلومات البيئية للشركة تنعكس على جميع خطوات عملية المراجعة بداية من التخطيط، مروراً بجمع الأدلة و التنفيذ، و انتهاء بالتقرير ، و من ثم يتم إعطاء الأولوية للنظر في الموضوعات البيئية في ممارسات المراجعين

وترى الباحثة أن هذه الدراسات السابقة قد أسهمت بدور كبير في إلقاء الضوء على أهمية المراجعة البيئية وضرورة تطوير دور المراجع للقيام بها، إلا أنها لم تشر إلى العناصر المقترحة لتطوير هذا الدور، كما أنها لم تشر إلى الإجراءات والمعايير اللازمة لأداء المراجعة البيئية.

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يتبين أن هذه الدراسات أجمعت على ما يلي:

- 1- تزايد الاهتمام بموضوع البيئة، والذي أدى إلى وجود عدد من القوانين البيئية، ونتيجة ذلك تزايد الاهتمام بموضوع المحاسبة والمراجعة البيئية.
- 2- ضرورة إعداد تقارير بيئية تزود المهتمين بمعلومات عن الأداء البيئي للمنشآت.
- 3- الدعوة إلى إلزام المنشآت للقيام بالمراجعة البيئية.

1 ميلاد رجب اشمله، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة البيئية - دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبيا - المجلة الجامعة - العدد السادس عشر - المجلد الثالث- يوليو- 2014م

(2) Mehmet Ozbirecikli, " A Review on How CPAs should be involved in Environmental Auditing and Reporting for the Core Aim of It " 2007. Vol. 5, Iss. 2: pg. 113, 14 pgs Available from: www.proquest.com

(3) Anita Jose and Shang Mei Lee, " Environmental Reporting of Global Corporations: A Content Analysis Based on Website Disclosures", Journal of business Ethics (2007), pp. 307-321.

4 Chiang, C., (2010), Insights into current practices in Auditing Environment matters, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, ISS: 9, PP. 912 – 933.

- 4- هناك معارضة من قبل المجتمع للمنشآت التي تخفق في الالتزام البيئية، وبالتالي أن هذا سيؤدي على فشل ذلك المنشآت نتيجة إجماع المجتمع عن شراء منتجات تلك المنشآت.
 - 5- ظهور حاجة ملحة لقيام مراجعي الحسابات بمراجعة الأداء البيئي.
 - 6- إن مراجعي الحسابات والمنظمين وواضعي المعايير والإدارة، سيكون عليهم العمل ماً من أجل تحديد وحل القضايا والمشاكل البيئية.
 - 7- وجود منافع متوقعة ناتجة عن القيام بالمراجعة البيئية.
 - 8- ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات، والذي يخولهم القيام بالمراجعة البيئية.
- و تلاحظ الباحثة، بعد استقراء و تحليل الدراسات السابقة استنباط مجموعة من النقاط أهمها:**

توصلت معظم الدراسات العربية، إن لم يكن مجملها، إلى وجود قصور شديد في دور المحاسبة و المراجعة تجاه الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، خاصة في مجال الإفصاح البيئي، و الذي يكاد يكون معدوما لعدة لغباب الثقافة البيئية لدى أفراد المجتمع، و من ثم غياب الوعي العام بالقضايا البيئية و غياب ضغوط الأجهزة الحكومية و الرقابية و هيئات سوق المال و الرقابة المالية لإلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها البيئي و إن كان سلبيا. بالإضافة إلى غياب دور مراقبي الحسابات تجاه مراجعة الآثار البيئية للأنشطة و العمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، خاصة الصناعية منها.

و ترى الباحثة أن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة الآتي:

1- نظرا لما تتصف به بيئة دولة الكويت من ارتفاع نسبة التلوث البيئي نظرا لزيادة وكبر حجم قطاع البترول مع زيادة الملوثات البيئية الناتجة من قطاع البتروكيماويات بالإضافة إلى قطاع المنتجات الكيماوية ظهرت أهمية تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الملوثة للبيئة و خاصة أن هذا الدور إلى الآن لم يحظى بالاهتمام الكافي بدولة الكويت مع انخفاض الاهتمام بالمعايير و الإرشادات الخاصة بالمحاسبة عن الأداء البيئي للشركات مع عدم اهتمام المراجع الخارجي بفحص البنود الخاصة بذلك.

2- من هذا المنطلق سوف تقوم هذه الدراسة بمحاولة إيجاد إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال من خلال تطوير دور و أداء المراجع للقيام بالمراجعة البيئية . و سوف يتم ذلك من خلال متغيرات الدراسة الميدانية و التي سوف تقام على ببعض منشآت الأعمال ذات الطابع الملوث للبيئة بدولة الكويت.

ثانيا: الإطار النظري للمراجعة البيئية

شهدت المراجعة البيئية نمواً وتطوراً كبيراً خلال العقدين الماضيين عندما أدرجت الإدارة العليا والإدارة البيئية للوحدات الاقتصادية، فالمراجعة البيئية هي أحد المكونات الأساسية في نظم الإدارة البيئية، فقد أصبحت الإدارة تهتم بمدى واسع من خدمات الفحص البيئي وتطوير الأداء لمساعدتها في إدارة عمليات المنشأة للوفاء بآمال وتوقعات الأطراف المعنية بما يتفق مع المسؤوليات الجديدة وللتقرير للأطراف المعنية عن كيفية نهوض المنشأة بتلك المسؤوليات ، من هنا سوف يشتمل الإطار النظري للمراجعة البيئية على الموضوعات التالية:

أهمية تفعيل المراجعة البيئية من خلال دور مراقب الحسابات.

هناك ضرورة من تفعيل دور مراقبي الحسابات لإدخال المراجعة البيئية ضمن مهامه الرئيسية لما تحققه من قيمة مضافة لمحتوى المعلومات، يترتب عليها مردود اقتصادي واجتماعي سواء للشركة ذاتها أو للأطراف المستفيدة منها، بالإضافة إلى أهميته إبراز البعد الاجتماعي والأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة والذي يتمثل في تعظيم المساهمة الإيجابية للمحاسبين والمراجعين المهنيين في حماية المجتمع من الآثار البيئية الضارة الناتجة عن أعمال وممارسات بعض منشآت الأعمال الملوثة للبيئة ، وبعد بمثابة دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي من خلال تفعيل دور مراقب الحسابات كعنصر أساسي في مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

وقد أكد (المطارنة و آخرون، 2008)¹ على أهمية إدراك مراجعي الحسابات لضرورة القياس والاعتراف بالمتطلبات البيئية في القوائم المالية، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التدقيقية اللازمة لحماية البيئة.

و يجب على مراجعي الحسابات تحديد الكيفية المهنية التي يمكن من خلالها القيام بتدقيق البيانات المالية المتعلقة بمساهمات منظمات الأعمال في معالجة الآثار السلبية على البيئة والناجمة عن ممارسة منظمات الأعمال لنشاطاتها المختلفة، حيث أوضح (السقا، 2011)² أنه يجب تحديد مجموعة من المتطلبات التي يمكن أن تساهم في إجراء التدقيق البيئي الخاص بتدقيق البيانات التي تحتويها القوائم المالية، فمعايير التدقيق المقبولة عامة لا تختلف عند الاعتماد عليها في أي نوع من أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات بما في ذلك التدقيق البيئي، و هناك أهمية من

توسيع عمل مدقق الحسابات عند تكليفه بمهام التدقيق البيئي، من خلال ما تتطلبه الآثار البيئية الناتجة عن قيام الوحدات الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة لتدقيقها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات الخاصة بها، وما تحتاجه من أدلة موضوعية ومعالجات محاسبية خاصة بها.

وقد أكد (Chiang, 2010)³ على أهمية وجود رؤية مستقبلية في الممارسات الحالية في مراجعة الموضوعات ذات الصلة بالبيئة من قبل مراقبي الحسابات في منشآت الأعمال حيث لاحظ أن المراجعين يواجهون ضغوطاً متزايدة ومستمرة من أطراف عديدة في المجتمع تؤثر عليهم، باعتبار أن المعلومات البيئية للشركة تنعكس على جميع خطوات عملية المراجعة بداية من التخطيط، مروراً بجمع الأدلة والتنفيذ، وانتهاءً بالتقرير، ومن ثم يتم إعطاء الأولوية للنظر في الموضوعات البيئية في ممارسات المراجعين.

ميررات الاهتمام بالمراجعة البيئية في منشآت الأعمال

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

1- مخاطر تعرض هذه المنشآت لعقوبات وجزاء مخالفة قوانين وتشريعات حماية البيئة مثل اتفاقية مونتريال التي أصدرت عام 1989 بهدف اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة نتيجة الأضرار التي حدثت في طبقة الأوزون (لطي، 2005)⁴، وفي مصر، تم إصدار قانون حماية البيئة رقم (4 لسنة 1994) والمعدل بالقانون رقم (9 لسنة 2009)، والذي يعني بوضع السياسة العامة لحماية البيئة وإعداد المواصفات والمعايير القياسية لعناصر البيئة (وزارة البيئة المصرية، 2010)

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

3- زيادة الوعي البيئي لدى مختلف الأطراف المهمة. حيث أصبح المستهلك أو العميل يفضل شراء المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، والتي تعرف باسم (المنتجات الصديقة أو الخضراء)، ولكي تحافظ الشركة على عملائها، كان لزاماً عليها الاهتمام بالبيئة (Bogon, W., & Conn, W., 2004)⁵.

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

5- إصدارات المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ذات العلاقة بالبيئة (أيزو 1400) وما تضمنه هذا الإصدار من معايير خاصة بالمراجعة البيئية ومعايير كفاءة مراجعي البيئة، حيث تبنت المنظمة تطوير ثلاثة معايير للمراجعة البيئية عام 1996 وتشمل المبادئ العامة كإرشادات (أيزو 14010)، إجراءات المراجعة (أيزو 14011) وتتكون من ثلاثة أجزاء، يختص الأول بمراجعة نظم الإدارة البيئية، الثاني بمراجعة الالتزام بالتشريعات البيئية،

¹ المطارنة، غسان فلاح، البشناوي، سليمان حسين، (2008): التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 30، العدد 1، سوريا، ص. 109-135.

² السقا، زياد هاشم، (2011): متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد 4، العدد 7، الموصل، العراق، ص. 296-309.

³ Chiang, C., (2010): Insights into current practices in Auditing Environment matters, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, ISS:9, pp. 912-933.

⁴ لطفي، أمين السيد، (2005): المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص 123-128.

⁵ Bogon, W., & Conn, W., (2004): The meaning of compliance attestation, Journal of Accountancy, Vol. 2, pp. 59-62.

بينما يختص الثالث بمراجعة القوائم البيئية، كما تم إصدار أيزو(14012) ويشمل معايير كفاءة مراجعي البيئة (1).
(Rezaee, 2007)

6- تزايد الاهتمام من المنظمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة الإفصاح والمراجعة عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، حيث أقر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية بأهمية القياس والاعتراف والإفصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن الالتزام بالقوانين البيئية، بالإضافة إلى تحديد التكاليف البيئية باعتبارها عبئاً تحملياً على الدخل، وهذا يتطلب تطوير في أساليب ومعايير القياس والعرض المحاسبي عن الأداء البيئي، مما يؤثر حتماً على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة هذا الأداء. (منصوري و آخرون، 2008).²

مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة البيئية.

ظهرت عدة مفاهيم للمراجعة البيئية منها تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) للمراجعة على أنها "فحص انتقادي دوري ومنظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية، للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها. كما عرفتها غرفة التجارة الدولية بأنها (ICC) "أداة للتقويم الدوري المنظم والموثوق والبناء للأداء البيئي للمنظمة، بهدف المساعدة في حماية البيئة، من خلال تسهيل مراقبة الممارسات البيئية، وتحديد مدى الالتزام بالسياسات" (المطارنة، البشتاوي، 2008).³

ويرى (Norman, 2001)⁴ أن المراجعة البيئية هي "أحد فروع المراجعة التي تهدف إلى تقييم الالتزام بالمتطلبات التشريعية على مستوى الدولة، والمنشأة على السواء، وتقييم البنية التحتية في المنشآت لمقابلة متطلبات هذا الالتزام. ويعرف (Derek, 2004) المراجعة البيئية بأنها "فحص منظم لمعرفة مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وقياس الآثار البيئية الناتجة عن نشاطها الإنتاجي، ومدى التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين تجاه البيئة".

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

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

- أ- فحص مدى التزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها على البيئة المحيطة بها.
- ب- تقييم مدى صحة ودقة الاعتراف بالقياس المحاسبي للأعباء والالتزامات البيئية (الفعلية والمحتملة) في صورة مالية، وتوصيلها للأطراف المهتمة للاستفادة منها في اتخاذ قراراتها.
- ج- التقرير عن نتائج ما تم التوصل إليه بشأن الفحص و التقييم في تقرير مستقل، أو ضمن التقرير النهائي لمراقب الحسابات عن المنشأة المكلف بمراجعة حساباتها.
- د- التنبيه على الإدارة وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة إلى المخاطر البيئية المحتملة وكيفية التعامل معها، من خلال الاستعانة بمجموعة من الخبراء ذو العلاقة.

¹ Rezaee, Z., (2007): Help Keep the world green, Journal of Accountancy, Vol. 5, No. 3, pp. 1-6.

² منصوري، كمال محمد، رمزي، جودي محمد، (2008): المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التيسير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، ص 23-44.
³ مرجع سابق.

⁴ Norman, W., (2001): How to conduct Environmental Audit, pollution Engineering, Vol. 33, No. 8, pp. 40-51.

تتميز المراجعة البيئية بمجموعة من الخصائص يمكن استنتاجها من المفاهيم والأهداف التي تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيقها و طبقاً لما ذكره (Campbell & Byington, 2005)¹ ، أن أهم هذه الخصائص ما يلي:

أ- تعد المراجعة البيئية جزء أساسي من نظام الإدارة البيئية المطبق بالشركة تعمل على فحص وتقييم هذا النظام.
ب- يتسع نطاق المراجعة البيئية ليشمل القيام بفحص انتقادي مستمر ومنظم لكافة العمليات الإنتاجية التي تقوم بها الشركة، يشارك في أداء هذا الفحص هيئة أو فريق عمل من تخصصات متنوعة يجمع بين القانونيين، المهندسين، الكيميائيين، المحاسبين والمراجعين وآخرون ذوي اختصاص ولهم علاقة بالمراجعة البيئية ويتمتعون بالحياد والاستقلالية.

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

د- تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية، وليست مراجعة نهائية تتم مرة واحدة في نهاية الفترة المالية فقط.

هـ- تساعد المراجعة البيئية كافة الأطراف المهتمة في اتخاذ قراراتها، خاصة قرارات الاستثمار والتمويل، من خلال التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والالتزامات البيئية، وتحديد المشاكل والأسباب التي تعوق تنفيذ الشركة لها.

دور المحاسبة والمراجعة تجاه الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية الملوثة للبيئة بدولة الكويت.

ترى الباحثة من خلال استعراض الوضع القائم بدولة الكويت من خلال دور مكاتب المراجعة تجاه الإفصاح عن الأداء البيئي ، وجود قصور في دور المحاسبة والمراجعة تجاه الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، خاصة في مجال الإفصاح البيئي ، والذي يكاد يكون معدوماً لعدة أسباب أهمها:

أ- غياب الثقافة البيئية لدى أفراد المجتمع، ومن ثم غياب الوعي العام بالقضايا البيئية.

ب- غياب ردود أفعال الأطراف المهتمة تجاه الآثار البيئية السلبية للوحدات الاقتصادية.

ج- غياب ضغوط الأجهزة الحكومية والرقابية وهيئات سوق المال والرقابة المالية لإلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها البيئي وإن كان سلبياً.

د- غياب دور مراقبي الحسابات تجاه مراجعة الآثار البيئية للأنشطة والعمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية الملوثة للبيئة، خاصة الصناعية منها

ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها:

- غياب دور المحاسبة في هذه الوحدات تجاه القياس والإفصاح عن الأداء البيئي وما يترتب عليه من التزامات مالية لها أثارها على القوائم والتقارير المالية لهذه الوحدات.

- غياب التأهيل الكافي لدى مراقبي الحسابات في مجال مراجعة الأداء البيئي، والقوانين والتشريعات ذات العلاقة

بالبيئة ومعايير الجودة المرتبطة بالبيئة.

- غياب الضغوط المجتمعية من كافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة على الوحدات الاقتصادية لأداء دور

فعال تجاه الآثار البيئية المترتبة على أنشطتها.

- غياب دور الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة، خاصة العربية منها، في

إصدار معايير أو إرشادات بشأن المحاسبة عن الأداء البيئي للشركة ومراجعة نتائجها.

مبررات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال بدولة الكويت

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

أ- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة من تكاليف الإنتاج، مما يؤدي إلى دخول التكاليف البيئية في دائرة الوظيفة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة.¹ (Gunningham, N. 2004)

¹ Campbell, S. N. & Byington, J. r., (2005), Environmental auditing: An Environmental Management tool, Internal Auditing, Fall, Z, PP. 9 – 18.

- ب- التحدي الكبير الذي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة والمتمثل في تفويض المجتمع لها بحماية موارده وتحقيق الاستخدام الأفضل لها بما لا يضر (Ranganathan, J. & Ditz, D., 2006)².
- ت- التزايد المستمر في حدة الأضرار التي لحقت بالبيئة نتيجة الآثار السلبية للأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال وخاصة المرتبطة بالمنتجات البترولية و البتروكيماويات (Fekrat, M. A., 2006)³.
- ث- التأثير السلبي للمخاطر البيئية التي تتعرض لها منشآت الأعمال على قدرتها على البقاء والاستمرارية، مما يتطلب إعداد الإدارة لبرامج وسياسات لكيفية التعامل معاً.
- ج- الطلب المتزايد من الأطراف المهتمة بأنشطة منشآت الأعمال على المعلومات الخاصة بمدى تحقيقها للمتطلبات و التشريعات البيئية ، ومدى استمراريته في المحافظة على البيئة، ومن ثم حاجة مثل هذه المعلومات إلى القياس و الإفصاح المحاسبي عن الآثار المالية.
- ح- صدور مجموعة من القواعد الخاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية بشأن سياسة الشركة البيئية والاجتماعية ضمن قواعد ومعايير حوكمة الشركات الصادرة عن الحكومة الكويتية .
- خ- صدور بعض المعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالبيئة سواء الدولية أو الكويتية وإن كانت غير مباشرة وليست كافية.

مبادئ و معايير المراجعة البيئية

- تؤدي المراجعة البيئية إلى مساعدة المنشأة وتشجيعها وباستمرار على الإشراف على أدائها البيئي وتحسينه باستمرار ، وهناك ستة مبادئ تشكل الأساس للمراجعة الجيد⁴:
- أ- النظرة المتعددة: يجب أن تعكس المراجعة البيئية وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمنشأة.
- ب- الشمولية: يجب أن تركز المراجعة البيئية على الشمولية حتى تتمكن في النهاية من قياس مدى تحسن الأداء البيئي
- ت- المقارنة: لا بد للمراجعة البيئية أن توفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المنشأة عبر السنوات، وبأداء المنشآت المماثلة بالأداء المعياري للصناعة
- ث- التنظيم: يجب أن تنفذ المراجعة البيئية بشكل منتظم، وليس مؤقتاً أو لمرة واحدة في العمر
- ج- تكرار الفحص: يجب أن تفحص الحسابات البيئية سنوياً بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس لهم مصلحة في تزيف النتائج (محايدين)
- ح- الإفصاح: يجب أن تكون نتائج المراجعة البيئية متاحة ومعلنة لكل المعنيين في المنشأة والمجتمع بشكل عام

معايير ومتطلبات المراجعة البيئية⁵:

إن مهنة المراجعة البيئية لا بد أن تتم من خلال معايير محددة متفق عليها وهي لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير انجاز مهمة المراجعة المالية على النحو الآتي :

المجموعة الأولى : معايير التدقيق العامة (الشخصية).

- أ- معيار التأهيل : أن يكون المراجع مؤهلاً لانجاز مهمة المراجعة البيئية، بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المراجع للاستعانة بخبير في الأمور البيئية للعمل.
- ب- الحياد و الاستقلالية: يجب أن يكون المراجع محايداً بين الإدارة و كل من (الملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع).
- ج- المسؤولية المهنية: تصنف على أنها من ضمن المسؤوليات المهنية للمراجع البيئي ، وحددت عقوبات على مخالفتها ، بموجب القانون وهو ما يعني وجود إلزام بحق المراجع .

1 Gunningham, N., (2004), Beyond Compliance: management of Environmental risk, Law and policy, Federation press, Sydney, Australia.

2 Ranganathan, J., & Ditz, D., (2006), Environmental Accounting: A tool for better Management, Magazine Accounting, PP. 38 – 40.

3 Fekrat, M. A., & Others, (2006), Corporate Environmental Disclosure, the international Journal of Accounting, Vol. 31, No. 2. PP. 175 – 195.

4 المستدامة. ابريل التنمية بعنوان الدولي ملتقى في مداخلة المستدامة، التنمية وتحقيق المستدامة المؤسسة متطلبات كأحد البيئية المراجعة رمزي، محمد جودي منصور، محمد كمال. 2008 ص. 604

5 - كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة، التطبيقات الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008 صص 456-457.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني.

- أ- معيار التخطيط لمهمة المراجع : من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة ويتضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للعميل، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية.
- ب- فحص نظام الرقابة الداخلية : يشمل فحص المراجع فهم قدرة نظام الرقابة الداخلية على مدى اهتمامها بالمراجعة البيئية، ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية.
- ج- الإثبات: من الضروري للمراجع جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساسا للرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي حول الأثر البيئي للمنشأة.

المجموعة الثالثة : معايير التقرير والإفصاح .

ناقشت دراسة كولبرت واسكاربرو¹ (Colbert and Scarbrough 1993)

أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، وخلصت إلى القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة، وأنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قيولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدي رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يتحفظ في رأيه.

و ترى الباحثة مما سبق يمكن تلخيص أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

- أ- مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية
- ب- مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية
- ت- مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها
- ث- تقييم للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة
- ج- كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية
- ح- مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة

خطوات المراجعة البيئية²

- أ- تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي: تحديد إجراءات التشغيل غير المأمونة ، تقييم الممارسات الحالية للتخلص من النفايات ، تحديد فرص ومجالات خفض التكلفة ، النظر في الأحداث المفاجئة التي تسبب التزامات على المنشأة .
- ب- تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي: فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات الشركة، 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 .
- ت- تشكيل فريق المراجعة: ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها استقلالية المراجعين ، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعون ، متخصصون في الاقتصاد والتلوث البيئي، خبراء بالصناعة ، محللون ماليون ، أخصائيون في العلاقات العامة.
- ث- تعيين مواقع المراجعة: ينبغي أن تحاول الشركة إخضاع مواقع عديدة للمراجعة كلما أمكن ، مع تحديد عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع المراجعة.
- ج- وضع خطة المراجعة: جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة ، ملفات الشركة ، مخططات الموقع ، السياسات والإجراءات ، أدلة التشغيل ، المسموحات والتعليمات التي تطبق بالنسبة للموقع، وتخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة.

¹ - Colbert, Janet L. and Craig S, Environmental Issues in Financial Audit: which professional Standards Apply, Managerial Auditing journal, vol. 8, No. 5, 1993.

² - Colbert, Janet L. and Craig S, Environmental Issues in Financial Audit: which professional Standards Apply, Managerial Auditing journal, vol. 8, No. 5, 1993

إجراءات عملية المراجعة¹

أ- دراسة نظم الرقابة: تتضمن هذه الدراسة إجراء مسح لعمليات الإنتاج والمصنع والظروف المحيطة، وهنا ينبغي على المراجع تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات والتعليمات الحالية وإجراء الصيانة، التقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع إجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم نظم الرقاب الداخلية.

ب- اختبار نظم الرقابة: تتضمن عملية الاختبار الملاحظات المرئية، فحص تقارير التخلص من النفايات، الحكم على فاعلية معدات التحكم والرقابة، بالإضافة إلى إجراء فحوص للمواقع المعنية بالتلوث.

ت- تقويم نظم الرقابة: وضع النتائج بشأن العناصر المختلفة للنظام، بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أو عدم الكفاية حول العمليات، الصيانة، المعدات، القوى العاملة.

ث- تنفيذ اختبارات فحص العمليات: يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر، تنفيذ إجراءات المراجعة الاستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر المراجعة.

ج- تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها: تتطلب هذه العملية خبرة فنية واسعة من قبل المدقق فيما يخص تحديد الأساليب والممارسات الواجب اعتمادها من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية للسيطرة على التلوث وترشيد استهلاك الموارد الطبيعية.

ح- مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها: يجب أن تتصف هذه المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف ويؤكد البعض أنه يمكن تحديد مصادر تلك المعايير من خلال المعايير الواردة في القوانين والأنظمة واللوائح المحلية بالإضافة إلى المعايير والمواصفات المعتمدة من دول أخرى.

خ- تدقيق التكاليف البيئية والإفصاح عنها: وتعريف هذه التكاليف بأنها " التكاليف التي تؤدي إلى الحد من التدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناشئ عن الأنشطة الاقتصادية"

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

ثالثاً- الإطار العلمي و العملي في المراجعة البيئية

1- معايير المراجعة البيئية:

حتى تستطيع مكاتب المحاسبة والمراجعة من القيام بدورها في تنفيذ المراجعة البيئية كأحد الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، فإن ذلك يتطلب توافر مجموعة من العوامل التي تعتقد الباحثة أنها تمثل معايير وإرشادات المراجعة البيئية بالإضافة إلى الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية والتي ترى الباحثة أهميتها وتأثيرها على أداء مراجعي مكاتب المراجعة العاملة في دولة الكويت عند القيام بالمراجعة البيئية، وتتمثل تلك العوامل في الآتي²

أ- توافر المعرفة للمراجعين في مجال المراجعة البيئية:

إن توافر مستوى من المعرفة لدى مراجع الحسابات في مجال المراجعة البيئية يمكّن مراجع الحسابات من فهم الأحداث والعمليات والتطبيقات المتعلقة بالعوامل البيئية والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة³، ويشمل ذلك المعرفة في مجالات القوانين والتشريعات البيئية ونظم الإدارة البيئية بالإضافة إلى المعايير المهنية والقانونية.

¹ عماد محمد رياض احمد " إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية) جامعة عين شمس معهد الدراسات والبحوث البيئية - قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية دكتوراه 2004

² عبدالسلام نايف المبروك، (2010): الأدوات المستحدثة لتنفيذ المراجعة البيئية

ب- توافر المهارات للمراجعين في مجال المراجعة البيئية:

من المهارات الرئيسية اللازمة لمراجع الحسابات لمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية القدرة على أداء مراحل المراجعة البيئية وما يتطلبه ذلك من مهارات فرعية متخصصة، منها تقييم الالتزامات والمخاطر البيئية.

ت- التعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية:

إذا كان لمهنة المراجعة أن تستمر وتعمل على تأصيل موقفاها بين المهن الأخرى، فلا بد من تطبيق سياسات التدريب لأجيال المحاسبين والمراجعين بما يتناسب مع التطورات الحديثة والفنية في مجال المحاسبة والمراجعة¹، الأمر الذي يجعل التعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية من أهم الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية.

ث- الاستعانة بالخبراء في مختلف التخصصات:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ISA(620) استخدام عمل خبير، فإن مراجع الحسابات لا يتوقع منه أن يكون لديه خبرة كافية في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة. ويمثل عمل الخبير الفني أحد أدلة الإثبات الهامة، حيث يمكن للخبير الفني أن يقدم خبراته في مجالات تحديد المعايير الملائمة للوحدة الاقتصادية أو القابلة للتطبيق على الوحدة الاقتصادية، تحديد الانتهاكات البيئية، تحديد آثار الانتهاكات البيئية².

ج- توافر نظام للمعلومات البيئية:

يهدف نظام المعلومات البيئية إلى توفير الأسس العلمية والعملية اللازمة للقياس والتقرير عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، ويمثل أداة مهمة لتوفير البيانات البيئية اللازمة للقيام بالاتجاهات المعاصرة للمراجعة البيئية³.

ح- توافر المعايير المهنية والقانونية والفنية المتعلقة بالبيئة:

أوضحت دراسة David Collison أن مكاتب المراجعة الكبرى بإنجلترا طالبت بمعايير للمراجعة البيئية تتناول أثر الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، حيث أن المعايير تحدد مسؤوليات مراجع الحسابات وتلزمه بها، وتحدد من وجود فجوة توقعات. بينما طالبت مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم والتي ليس لديها إدارات مستقلة للاستشارات البيئية بوجود إرشادات توضيحية، تساعد مراجع الحسابات على إدراك أثر الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن وجود معايير ملزمة للمراجعة البيئية قد تعرض مراجع الحسابات لخطر المقاضاة في حالة عدم توافر التأهيل والخبرة المناسبين⁴.

وترى الباحثة أن إصدار لجنة ممارسات المراجعة الدولية القائمة (1010) مراعاة العوامل البيئية عند مراجعة القوائم المالية تعد خطوة فعالة نحو إدراك مراجع الحسابات لأثر العوامل البيئية على مراجعة القوائم المالية. وتوافر المعايير المهنية في مجال المراجعة البيئية، يعد أحد أهم الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية والتي تحكم التعامل مع القضايا في ذلك الشأن، وتمكن من الحكم على الأداء المهني لمراجع الحسابات ومدى بذل العناية المهنية اللازمة.

2- الإطار العملي الميداني للمراجعة البيئية.

يرى (زياد هاشم السقا)⁵ أن الحكم على أداء المراقب البيئي من خلال المعايير الشخصية (العامة) ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير، يتطلب الأتي:

أ- ضرورة الاهتمام بالتأثيرات البيئية والتعرف على كل ما يتعلق بها من أمور محاسبية وإدارية وقانونية من قبل المراقب ومن الناحيتين النظرية.

¹ محمد نصر الهوراي، (1995): سياسات المراجعة أصول المراجعة والرقابة الداخلية الإطار العلمي والممارسة العملية، مكتبة الشباب، ص. 27

² مرجع سابق

³ مختار إسماعيل أبو شعيشع، "مراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية، إطار مقترح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، (1995م)، ص. 209

⁴ David Collison, OP. cit, pp(336-342)

⁵ زياد هاشم السقا، (2015): "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قديماً"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 29، ص 35.

ب- ضرورة توسيع عمل مدقق الحسابات عند تكليفه بمهام المراجعة البيئية، من خلال ما تتطلبه التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدات الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة.
ت- أن يتضمن تقريره العام فقرات خاصة بنتائج المراجعة البيئية وإبداء رأيه فيها في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

1-2- متطلبات المراجعة البيئية في ضوء معايير العمل الميداني

أ- معيار التخطيط للعمل والأشراف على المساعدين : و يتطلب من المراجع أن يخطط للعمل الذي سيقوم به وأن يخصص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية المراجعة بطريقة فاعلة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الاقتصادية.
ب- معيار تقييم نظام المراجعة الداخلية : لكي تتم عملية تقييم نظام المراجعة الداخلية في ضوء المسؤوليات البيئية الملقة على عاتق الوحدات الاقتصادية فإن الأمر يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية.
ت- معيار الحصول على أدلة إثبات كافية : وهو يتعلق بمدى قدرة المراجع على الحصول على كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للنشاطات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية .

2-2- متطلبات المراجعة البيئية: في ضوء معايير إبداء الرأي (التقرير)

أ- معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: وأن دور مراقب الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا.
ب- معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات : ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه البيئة التي تعمل الوحدات الاقتصادية ضمن نطاقها.
ت- معيار إبداء الرأي: يمثل تقرير المراقب المحطة الأخيرة في عملية المراجعة ويعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسة في وصف عملية التدقيق.
لذلك توصي الباحثة من خلال واقع المراجعة البيئية بدولة الكويت بالاتي:

1- ضرورة توسيع معايير العمل الميداني لعمل مراقب الحسابات عند تكليفه بمهام المراجعة البيئية، من خلال ما تتطلبه التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدات الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة لمراجعتها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات الخاصة بها، وما تحتاجه من أدلة موضوعية ومعالجات محاسبية خاصة بها.
2- يتطلب من مراقب الحسابات عند تكليفه بمهام المراجعة البيئية أن يتضمن تقريره العام فقرات خاصة بنتائج المراجع البيئية وإبداء رأيه فيها في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى الثبات والاستمرار بتطبيقها وبما يساهم في إعطاء صورة واضحة لكافة الجهات التي يمكن أن يقدم لها تقرير المراجع بمدى التزام الوحدة الاقتصادية المعنية بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة ومدى تأثيرها على نشاط الوحدة الاقتصادية واستمراريتها في القيام بنشاطاتها المختلفة.
3- ضرورة إدخال مراقبي الحسابات في دورات تدريبية خاصة بكيفية إجراء التدقيق البيئي، وهو ما يمكن أن يساهم في تطوير قدراتهم العلمية والعملية في أداء عملية المراجعة البيئية.

رابعاً: مزايا وعيوب المراجعات البيئية الخارجية.

1- مزايا المراجعات البيئية الخارجية:

أ-تحسين صورة وسمعة المنشأة: حيث يتم تعزيز وتحسين صورة وسمعة المنشأة من خلال أداء المراجعات البيئية الخارجية ونشر معلومات تم التحقق منها بشكل حيادي، وبالتالي سيساعد هذا النشر والتحقق الخارجي للمعلومات البيئية على التخفيف من أية دعاية معاكسة بشأن موقف المنشأة واتجاهها نحو البيئة. (1)

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، 212.

ب- تخفيض مخاطر عمليات الفحص القانونية المرتبطة بالأمور البيئية : وذلك لأنها ستكون في وضع أقل جذبا لعمليات الفحص القانونية تجاه أمورها البيئية وأقل احتمالاً لانتهاك القوانين البيئية من المنشآت التي لا تصدر تقارير بيئية. (1)

ج- تخفيض مخاطر التعرض للتقاضي: نظراً للثقة المتزايدة في عملية التحقق.

ح- تحسين قرارات الاستثمار بواسطة المستثمرين: إذا كانت التقارير البيئية المنشورة محققة خارجياً فإن هذا سيعزز الثقة في محتوى هذه التقارير وبالتالي اتخاذ المستثمرين لقرارات أفضل، وخاصة وأنهم سيفضلون الاستثمار في منشآت ذات أداء بيئي جيد. (2)

خ- تحسين نظام الإدارة البيئي وأساليب الرقابة الداخلية: كما أن المراجعة والتحقق الحيادي سيقدم التوصيات والمقترحات لحل مشاكل ونقاط الضعف في النظم البيئية الخاصة بهذه المنشآت.

د- تسهيل الرقابة الخارجية على المنشأة: تلعب مراجعة العمليات المالية البيئية دوراً رقابياً باعتبارها أداة لرقابة أصحاب المصلحة في المنشأة كأصيل على إدارة المنشأة كوكيل، أن هي أداة للرقابة المالية على الإدارة من ناحية، والرقابة على الأداء البيئي للإدارة من ناحية أخرى.

ذ- ترشيد قرارات المؤسسات التموينية: يعتمد مانحو الائتمان على عدة مؤشرات مالية وغير مالية، قبل اتخاذ قرار إقراض المنشأة من عدمه. ومن بين هذه المؤشرات في حالة المنشآت ذات التأثير السلبي المحتمل في البيئية، المؤشرات المالية والأداء البيئي المفصّل عنه مالياً. (3)

2- عيوب المراجعات البيئية الخارجية:

يمكن تلخيص عيوب المراجعات البيئية الخارجية في الآتي: (4)

أ- النتائج المعاكسة المحتملة للتقرير عن المعلومات البيئية: يجب أن يشتمل التقرير عن الأداء البيئي الجيد والسيئ. وهذا قد يؤدي إلى دعاية سيئة الأمر الذي قد يعرض المنشأة لفحص من جهات رقابية بيئية بالإضافة إلى تعرضها لرفع دعاوي قضائية ضدها.

ب- غياب معايير التقرير والتحقق البيئي المقبولة والمعترف عليها : في ظل غياب معايير مقبولة ومعترف عليها سواء للتقرير البيئي أو لكيفية التحقق منه، فإن الإجراءات اللازمة للتحقق تتباين بشكل ملحوظ، وبالتالي فإن تصديق الطرف الثالث على التقارير البيئية قد يعتبر ذات قيمة قليلة في الوقت الحالي بسبب نقص الإرشادات والمعايير التحقق الخارجي قد لا يفهم مستخدمو التقارير البيئية المحققة على نحو سليم طبيعة ومستوى التأكد المقدم.

ت- تحمل تكاليف مرتفعة لإنتاج تقارير بيئية وإخضاعها للتحقق الحيادي : تتحمل المنشآت تكاليف باهظة لإعداد التقارير البيئية، وتتمثل هذه التكاليف في تكلفة جمع المعلومات والبيانات الملائمة التي يجب تضمينها في تلك التقارير، كما أن التحقق من هذه التقارير بشكل حيادي يكلف المنشآت أتعاب مهنية للمحققين من المراجعين الحياديين.

خامساً: الإرشادات المقترحة لتفعيل برنامج مراجعة الأداء البيئي بدولة الكويت:

1- إرشادات خاصة بأهم الاعتبارات البيئية التي يجب على مراقب الحسابات مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية، وعليه أعمال حكمه المهني لتقرير ما إذا كانت الاعتبارات البيئية يمكن أن يترتب عليها مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية أم لا. 2.

2- إرشادات خاصة بتطبيقات معايير المراجعة الدولية والكويتية ذات الصلة بمراجعة الأداء البيئي وتشمل على:

1-2- إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (250) لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باتجاه من الشك المهني، مع فهم عام لهذه القوانين والتشريعات من ناحية، وللسياسات والإجراءات التي تتبعها المنشأة لتحقيق الالتزام بها من ناحية أخرى.

2-2- إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (315) للحصول على قدر كاف من المعرفة عن بيئة نشاط العمل، وأن يتفهم طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العمل.

(1) المرجع السابق، ص 215.

(2) د. عبدالوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 102.

(3) المرجع السابق، ص 103.

(4) د. أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 219-220.

3-2- إرشادات خاصة بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (330) لأستخدام حكمه المهني عند تخطيط عملية المراجعة لتقييم الخطر البيئي كأحد مكونات خطر الالتزام.

وترى الباحثة، أنه في هذه الحالة ، يجب على مراقب الحسابات الاستعانة بمعيار المراجعة الدولي رقم (540) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية " عند تقييم مدى صحة التقديرات المحاسبية الخاصة بالالتزامات البيئية ، على أن يتم كل ما سبق بهدف تقييم المراقب لأثر العوامل البيئية على تقييم مخاطر الرقابة وأداء اختبارات الالتزام.

4-2- إرشادات خاصة بتطبيق معياري المراجعة الدولية رقمي (540، 620) ليستعين المراجع بخبراء البيئة لتقديم الاستشارات الفنية ، ومساعدتهم في المراحل المتعددة لإعداد التقديرات المحاسبية الخاصة بالعوامل البيئية و الإفصاح عنها.

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

3- يفضل أن يتضمن إبداء مراقب الحسابات رأيه عن الأداء البيئي للمنشأة ضمن التقرير السنوي النهائي عن القوائم المالية وإيضاحاتها العناصر البيئية التالية:

- 1- مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات والنظم البيئية .
- 2- مدى كفاية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم والتقارير المالية والبيئية .
- 3- مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية على تنفيذ الالتزامات البيئية.
- 4- مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة التي تقوم بها المنشأة لحماية البيئة.
- 5- قدرة المنشأة على الاستمرارية في ظل عدم تنفيذها للالتزام البيئي.

سادسا: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية والتأكد من مدى استجابة مراقبي الحسابات لتطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح وذلك من خلال دراسة ميدانية أعدت لهذا الغرض، ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية سوف يتم تقسيمها إلى:

1- منهجية الدراسة الميدانية:

اعتمدت الباحثة في منهجية الدراسة الحالية على مرحلتين رئيسيتين، هما: مرحلة البحث الوصفي ومرحلة البحث التفسيري، وتهدف المرحلة الأولى منهما إلى توضيح بعض المفاهيم والتعرف على ما توصل إليه الآخرون من خلال الدراسات السابقة ومراجعة الدراسات النظرية وتحديد المشكلة واستخلاص الفروض، مع استخدام المسح الميداني للحصول على المعلومات من العينة باستخدام الاستقصاء، أما المرحلة الثانية فهي ذات طبيعة تفسيرية توضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة و التابع واستنتاج العلاقات السببية بينهما. وعلى ذلك، فسوف ينطوي إطار الدراسة الميدانية الحالية من خلال توجيه قائمة استقصاء رئيسية لفئات المستقصى منهم فضلاً عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي تقوم عليها الدراسة الميدانية.

2- وصف أداة الدراسة الميدانية.

اعتمدت الباحثة على بيانات غير كمية وتتمثل في إتباع أسلوب البحث الميداني من خلال قوائم الاستبيان المدعمة بالمقابلات الشخصية بهدف جمع بيانات متغيرات الدراسة

إعداد قائمة الاستقصاء:

قامت الباحثة بتصميم قائمة الاستقصاء الرئيسية بهدف جمع بيانات متغيرات الدراسة التي تم الاستقرار عليها من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية ، وقد تمت مراجعتها من خمسة أعضاء بهيئة التدريس في مجال المراجعة البيئية بالجامعات المصرية ، عقب ذلك تم توزيع الاستبيان في صيغته النهائية على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

و قد استخدمت الباحثة نظام الأسئلة المغلقة (الاستبيان المغلق) وهي تحديد الإجابات في بدائل مقرررة. واستخدم مقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة و لضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها. وقد قسمت الاستثمارة إلى ستة أقسام رئيسية ، احتوى القسم الأول منها على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد بعض الخصائص الهامة للمستقصى منهم للتأكد من اهتمامهم بموضوع البحث. و اشتملت الأقسام الخمسة الأخرى على المحاور التالية وذلك بغرض الإجابة عن تساؤلات البحث كما يلي:

أولاً: المقومات الشخصية لمراقب الحسابات المؤثرة على تفعيل دورة عند مراجعة الأداء البيئي للشركات. و قد اشتملت على خمسة عبارات (1-5)

ثانياً: تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة و قد اشتملت على سبعة عبارات (6-12)

ثالثاً: تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة. و قد اشتملت على ثلاثة عبارات (13-15).

رابعاً: مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات في الكويت لمفهوم المراجعة البيئية. و قد اشتملت على ستة عبارات (16-21)

خامساً: وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و قد اشتملت على ثلاثة عبارات (22-24).

4- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

أ- مجتمع الدراسة: تحقيقاً لأهداف الدراسة يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التي تمثل المستويات الإدارية التالية:

1- مسؤولي الإدارة البيئية

2- مراقبي الحسابات بديوان المراقبة بدولة الكويت.

3- مراقبي الحسابات بكبريات مكاتب المراجعة الخاصة بالدولة الكويتية.

4- مسؤولي الجهات الرقابية المتعلقة بإصدار الإرشادات البيئية بالدولة الكويتية.

و التي تختص بمراجعة قوائم الشركات ذات النشاط الملوث للبيئة مثل:

أ- الشركات الحكومية ذات النشاط البترولي أو البتروكيماويات

ب- الشركات المساهمة الاستثمارية لنفس الأنشطة السابقة

ب - عينة الدراسة:

نظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات الخاصة بالدراسة الحالية لعدة اعتبارات منها الوقت والجهد والتكلفة، فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة بلغت (150) مفردة وفقاً لمعادلة تحديد حجم العينة والتي يُمثل حجمها المجتمع طبقاً لمعادلة (Bartlett et al., 2001)¹ والتي تمثل (10%) من أفراد مجتمع الدراسة الأصلي. وتم توزيع الاستبيانات يدوياً بمعرفة الباحثة، وتم جمع (142) استمارة استبيان بنسبة (94.66%) وبعد إجراء التحليلات الإحصائية الخاصة بالقيم المفقودة والقيم الشاذة تم حذف عدد (8) استمارة لعدم صلاحيتها لتصبح عدد الاستبيانات النهائية التي خضعت للتحليل الإحصائي (134) استمارة بنسبة (89.33%) من إجمالي عدد الاستمارات الموزعة.

و يوضح جدول (1) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي و سنوات الخبرة بالإضافة إلى التخصص العلمي للمستقصى منهم .

Sample Size in Survey Organizational Research: Determining Appropriate Bartlett, J., Kotrlík, J. and Higgins, Ch. 2001. 1 Technology, Learning, and Performance Journal, 19(1): 43-50. Research, Information

جدول (1) : تقسيم عينة الدراسة حسب الخصائص الديموجرافية للمستقضى منهم.

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المستوى الدراسي	بكالوريوس	59	44.03
	دبلوم دراسات عليا	32	23.88
	ماجستير	25	18.66
	دكتوراه	18	13.43
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	37	27.61
	من 5-10	64	47.76
	أكثر من 10	33	24.63
التخصص العلمي	محاسبة	57	42.53
	إدارة أعمال	49	36.57
	اقتصاد	28	20.90
الإجمالي		134	100

يتضح من الجدول السابق أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

4- اختبار الصدق و الثبات لأداة الدراسة الميدانية بطريقة ألفا كرونباخ :

تم تقدير الصدق و الثبات من خلال مقياس (ألفا) Gronbach Alpha فإذا زاد هذا المقياس عن 0,60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع ، ويتم حساب معامل الثبات عن طريق النسبة المئوية للجذر التربيعي لمعامل الصدق (قيمة ألفا). و يوضح جدول (2) قيمة كل من معاملي الصدق و الثبات للمحاور الاستبتيان المختلفة و التي بلغت (83.5% و 91.38) على الترتيب وهي نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية و إمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

جدول رقم (2) :مقاييس الصدق و الثبات لمحاور الاستبتيان المختلفة وفقا لاختبار ألفا كرونباخ .

الثبات	الصدق (قيمة ألفا)	أرقام العبارات	محاور الاستبتيان
85.50	0.731	5-1	1- المقومات الشخصية لمراقب الحسابات المؤثرة على تفعيل دورة عند مراجعة الأداء البيئي للشركات
83.55	0.698	12-6	2- تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة
87.29	0.762	15-13	3- تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة
88.99	0.7920	21-16	4- مدى إدراك و تطبيق مراقب الحسابات في الكويت لمفهوم المراجعة البيئية
89.50	0.8010	24-22	5- وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية
91.38	0.8350	24-1	الإجمالي

استخدمت الباحثة الحاسب الآلي عن طريق برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج استمارات الاستبيان طبقاً لما ذكره (Snedecor, 1980 & Cochran¹ و هي:

1- تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R^2) بعناصر الاستبيان في أفسامه المختلفة وذلك لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة لكل من المقومات الشخصية لمراقب الحسابات ومقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية بالإضافة إلى وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و بين المتغير التابع المعبر عن تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.

2- تحليل الانحدار المرحلي (Stepwise regression) بهدف للتوصل إلى نموذج للعلاقة بين المتغيرات المستقلة السابقة و بين (المتغير التابع) المعبر عن تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.

فروض الدراسة الميدانية

قسمت الباحثة فروض الدراسة طبقاً لبنود استمارة الاستقصاء لدراسة العلاقات التأثيرية بين محاور الاستبيان المختلفة و أثرها في تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات و ذلك من خلال استجابات فئات المستقصى منهم إلى.

الفرض الأول: "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات."

الفرض الثاني: "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات."

الفرض الثالث: "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات."

الفرض الرابع: "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات."

الفرض الخامس: "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات."

عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

اختبار صحة الفرض الأول:

لاختبار هذه الفرضية لجاءت الباحثة إلى استخدام كل من تحليل الارتباط بالإضافة إلى تحليل الانحدار المرحلي مستخدمة في ذلك العبارات المعبرة عن المقومات الشخصية لمراقب الحسابات كمتغيرات مستقلة للتأكد من وجود علاقة تأثيرية ذو دلالة إحصائية بينها و بين تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركات كمتغير تابع.

أ- تحليل الارتباط و المساهمة النسبية :

يوضح جدول (3) علاقة الارتباط بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع".

جدول رقم (3)

علاقة الارتباط بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	المقومات الشخصية لمراقب الحسابات
0.002	4.93	0.222	x1- المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة
0.000	25.10	0.501	x2- الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
0.000	18.40	0.429	x3- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها
0.000	16.32	0.404	x4- مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها
0.000	14.67	0.383	x5- حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من (الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة و فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها و مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها بالإضافة إلى حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة) "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.501 و 0.429 و 0.404 و 0.383) و المساهمة النسبية لها (25.10% و 18.40% و 16.32% و 14.67%) على الترتيب و بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المقومات كلما أدى ذلك إلى تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية و معنوية على مستوى 1% و بقيمة أقل من المتغيرات السابقة بين (المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة) و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذا المتغير (4.93%).

ب- تحليل الانحدار المرحلي:

يوضح جدول (4) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات ذات الانحدار مرتفع الأهمية بالنسبة لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية . و فحس نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقا لأهمية تأثيرها على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية كالآتي:

- المتغيرات ذات التأثير المعنوي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار:
 x2- الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
 x3- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها
 x4- مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها
 x5- حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة مع استبعاد:
 x1- المعرفة التامة بالسياسات والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة بحماية البيئة

جدول (4):

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين للمقومات الشخصية لمراقب الحسابات ذات الانحدار مرتفع الأهمية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

قيمة T	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معاملات الانحدار		الموديل #
		معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
12.070	--	1.242	0.103	ثابت المعادلة
18.225	0.538	0.146	0.008	x2- الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
13.614	0.405	0.143	0.011	x3- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها
11.957	0.355	0.149	0.012	x4- مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة ذات علاقة بشئون البيئة وكيفية المحاسبة عنها ومراجعة عملياتها
9.952	0.293	0.119	0.012	x5- حصول مراقب الحسابات على شهادات تثبت خبرة وكفاءة مساعديه في مجال مراجعة الأداء البيئي للشركة

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية # المتغيرات رتبت طبقا لأهميتها النسبية.

ت- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (4) أيضا أن العلاقة بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية علاقة طردية و عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج (0.146 و 0.143 و 0.149 و 0.119) على الترتيب. كما لوحظ أن كل من المتغيرين (الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة بالإضافة إلى فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية وكيفية الإفصاح عنها ومراجعتها) قد حصلتا على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.538 و 0.405) مؤكدا بذلك أنهما أقوى المتغيرات تأثيرا في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية و الخاصة بمقومات الشخصية لمراقب الحسابات.

ت- ملخص النموذج :

يتضح من جدول (5) أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام بأربعة مراحل تم من خلالها اختيار أهم المقومات الشخصية لمراقب الحسابات السابقة حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.914 و معامل التحديد (R Square) 0.835 و بمستوى معنوية بلغ (0.000) ، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

جدول (5):

ملخص نموذج الانحدار المرحلي المقومات الشخصية لمراقب الحسابات المؤثرة على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية .

مراحل الموديل	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ القياسي
1	0.694	0.481	0.476	0.238
2	0.799	0.639	0.633	0.199
3	0.867	0.751	0.746	0.166
4	0.914	0.835	0.831	0.135

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية و ترى الباحثة بناء على النتائج السابقة إمكانية نفي الفرض الأول "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات". و يقبل الفرض البديل.

اختبار صحة الفرض الثاني:

أ- تحليل الارتباط و المساهمة النسبية :

يوضح جدول (6) علاقة الارتباط بين مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتمغير تابع".

جدول رقم (6)

علاقة الارتباط بين مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة
0.000	14.06	0.375	x6- التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه
0.000	23.91	0.489	x7- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة
0.000	14.82	0.385	x8- تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة
0.000	8.29	0.288	x9- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة
0.000	16.32	0.404	10- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل
0.000	12.25	0.350	x11- الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية
0.000	19.54	0.442	x12- فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من (التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه و التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة و تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة و تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل و الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية و أثرها على القوائم المالية بالإضافة إلى فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية "

كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.375 و 0.489 و 0.385 و 0.404 و 0.350 و 0.442) و المساهمة النسبية لها (14.06% و 23.91% و 14.82% و 16.32% و 12.25% و 19.54%) على الترتيب و بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية و معنوية على مستوى 1% و بقيمة أقل من 10% و الخاصة بتشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لها (8.29%).

ب- تحليل الانحدار المرحلي:

يوضح جدول (7) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة ذات الانحدار مرتفع الأهمية بالنسبة لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية . و بفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقا لأهمية تأثيرها على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية كالآتي:

المتغيرات ذات التأثير المعنوي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار:

x7- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة
x12- فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى

x9- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة

10- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل

x11- الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية

مع استبعاد كل من:

x6- التعرف على طبيعة نشاط الشركة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه

x8- تحديد مجالات الفحص اللازمة لمراجعة الأداء البيئي للشركة

جدول (7):

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة ذات الانحدار مرتفع الأهمية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

قيمة T	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معاملات الانحدار		الموديل
		الخطأ القياسي	معامل الانحدار	
7.597	--	0.114	0.866	ثابت المعادلة
16.360	0.494	0.014	0.227	x7- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة
14.160	0.428	0.010	0.148	x12- فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى
13.211	0.401	0.011	0.149	x9- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة
12.924	0.396	0.010	0.132	x10- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل
11.508	0.346	0.012	0.142	x11- الحصول على معرفة تامة عن طبيعة عمل الشركة وأنشطتها البيئية وأثرها على القوائم المالية

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية
المتغيرات رتبت طبقاً لأهميتها النسبية.

ت- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (7) أيضاً أن العلاقة بين مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية علاقة طردية و عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار للمتغيرات السابقة (0.227 و 0.148 و 0.149 و 0.132 و 0.142) على الترتيب. كما لوحظ أن كل من المتغيرات (التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة و فحص وتقييم المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية للشركة في ضوء تقدير كل من مخاطر عدم الالتزام عند وضع خطة المراجعة من ناحية ، ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى الشركة من ناحية أخرى بالإضافة إلى تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي للشركة) قد حصلت على أعلى قيم من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.494 و 0.428 و 0.401) مؤكدة بذلك أنها أقوى المتغيرات تأثيراً في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية .

ث- ملخص النموذج :

يتضح من جدول (8) أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام بخمسة مراحل تم من خلالها اختيار مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة السابقة حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.910 و معامل التحديد (R Square) 0.827 و بمستوى معنوية بلغ (0.000) ، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

جدول (8):

ملخص نموذج الانحدار المرحلي لمقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة المؤثرة على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

مراحل الموديل	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ القياسي
1	0.489	0.239	0.236	0.284
2	0.677	0.458	0.453	0.241
3	0.758	0.575	0.568	0.214
4	0.842	0.709	0.703	0.177
5	0.910	0.827	0.823	0.137

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية
و بناء على النتائج السابقة ترى الباحثة إمكانية نفي الفرض الثاني "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات" . و يقبل الفرض البديل.

اختبار صحة الفرض الثالث:

لاختبار هذه الفرضية لجاءت الباحثة إلى استخدام المتغيرات المعبرة عن مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة كمتغيرات مستقلة للتأكد من وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بينها و بين تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.

أ- تحليل الارتباط و المساهمة النسبية :

يوضح جدول (9) علاقة الارتباط بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع".

جدول رقم (9)

علاقة الارتباط بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة
0.000	23.43	0.484	x13- التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية.
0.000	50.55	0.711	x14- التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة
0.000	49.42	0.703	x15- التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة له

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من (التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية و التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة بالإضافة إلى التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة له) "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.484 و 0.711 و 0.703) و المساهمة النسبية لها (23.43% و 50.55% و 49.42%) على الترتيب و بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

ب- تحليل الانحدار المرحلي:

يوضح جدول (10) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج لمقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة ذات الانحدار مرتفع الأهمية بالنسبة لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية . و بفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية كالآتي:

- المتغيرات ذات التأثير المعنوي طبقاً لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار:

x14- التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة

x13- التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية

مع استبعاد:

x15- التقرير عن مدى كفاءة الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة ضمن القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة له

جدول (10):

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة ذات الانحدار مرتفع الأهمية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

قيمة T	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معاملات الانحدار		الموديل #
		معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
6.585	--	.8540	.1300	ثابت المعادلة
23.444	0.753	0.476	0.020	x14- التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة
16.872	0.542	0.323	0.019	x13- التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المتغيرات رتبت طبقاً لأهميتها النسبية.

ت- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (10) أيضاً أن العلاقة بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية علاقة طردية و عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار للمتغيرات السابقة (0.476 و 0.323) على الترتيب. كما لوحظ أن المتغير الخاص (بالتقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة)، قد حصل على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.753) مؤكداً بذلك أنه أقوى المتغيرات تأثيراً في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

ث- ملخص النموذج :

يتضح من جدول (11) أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام بمرحلتين تم من خلالهما اختيار المتغيرين السابقين حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لهما (R) 0.893 و معامل التحديد (R Square) 0.798 و بمستوى معنوية بلغ (0.000) ، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

جدول (11)

ملخص نموذج الانحدار المرهلي لمقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة المؤثرة على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية .

مراحل الموديل	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ القياسي
1	0.711	0.506	0.504	0.341
2	0.893	0.798	0.796	0.219

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

و ترى الباحثة بناء على النتائج السابقة يمكن نفى الفرض الثالث "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات". و يقبل الفرض البديل.

- اختبار صحة الفرض الرابع:

لاختبار هذه الفرضية لجاءت الباحثة إلى استخدام كل من تحليل الارتباط بالإضافة إلى تحليل الانحدار المرهلي مستخدمة في ذلك العبارات المعبرة عن مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية كمتغيرات مستقلة للتأكد من وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بينها و بين تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.

أ- تحليل الارتباط و المساهمة النسبية :

يوضح جدول (12) علاقة الارتباط بين المتغيرات الخاصة بمدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية كمتغيرات مستقلة و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع".

جدول رقم (12)

علاقة الارتباط بين مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية
0.000	30.03	0.548	x16- يدرك مراقب الحسابات أهمية مجالات المراجعة البيئية عند فحص البيانات المالية للعملاء
0.000	16.89	0.411	x17- يدرك مراقب الحسابات تصنيف البرامج والأنشطة التي تنفذها الشركة والمتعلقة بالأنشطة البيئية
0.000	15.44	0.393	x18- يدرك مراقب الحسابات أن فحص الأداء البيئي لعملائه، يعد عنصرا من عناصر جودة أداء عملية المراجعة
0.000	9.12	0.302	x19- يلتزم مراقب الحسابات بالنصوص القانونية بخصوص الجوانب البيئية
0.000	42.38	0.651	x20- تشمل خطة عمل المراجعة برنامجا لمراجعة الأداء البيئي عند فحص البيانات المالية للعملاء.
0.000	48.02	0.693	x21- يلتزم مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص لأداء البيئي عند فحص البيانات المالية لعملائه.

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من (يدرك مراقب الحسابات أهمية مجالات المراجعة البيئية عند فحص البيانات المالية للعملاء و يدرك مراقب الحسابات تصنيف البرامج والأنشطة التي تنفذها الشركة والمتعلقة بالأنشطة البيئية و يدرك مراقب الحسابات أن فحص الأداء البيئي لعملائه، يعد عنصرا من عناصر جودة أداء عملية المراجعة و تشمل خطة عمل المراجعة برنامجا لمراجعة الأداء البيئي عند فحص البيانات المالية للعملاء بالإضافة إلى يلتزم مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص لأداء البيئي عند فحص البيانات المالية لعملائه) "كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.548 و 0.411 و 0.411 و 0.393 و 0.651 و 0.693) و المساهمة النسبية لها (30.03% و 16.89% و 15.44% و 9.12% و 42.38% و 48.02%) على الترتيب و بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية و معنوية على مستوى 1% و بقيمة أقل من المتغيرات السابقة بين (التزام مراقب الحسابات بالنصوص القانونية بخصوص الجوانب البيئية) و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذا المتغير (9.12%).

ب- تحليل الانحدار المرحلي:

يوضح جدول (13) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين المتغيرات الخاصة بمدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية ذات الانحدار مرتفع الأهمية بالنسبة لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية . و بفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقا لأهمية تأثيرها على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية ، كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات كالآتي:

- المتغيرات ذات التأثير المعنوي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار:

x21- يلتزم مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص أداء البيئي عند فحص البيانات المالية لعملائه

x16- يدرك مراقب الحسابات أهمية مجالات المراجعة البيئية عند فحص البيانات المالية للعملاء

x17- يدرك مراقب الحسابات تصنيف البرامج والأنشطة التي تنفذها الشركة والمتعلقة بالأنشطة البيئية

x19- يلتزم مراقب الحسابات بالنصوص القانونية بخصوص الجوانب البيئية

مع استبعاد كل من :

x18- يدرك مراقب الحسابات أن فحص الأداء البيئي لعملائه، يعد عنصرا من عناصر جودة أداء عملية المراجعة

x20- تشمل خطة عمل المراجعة برنامجا لمراجعة الأداء البيئي عند فحص البيانات المالية للعملاء

جدول (13)

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج لمدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية ذات الانحدار مرتفع الأهمية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

قيمة T	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معاملات الانحدار		الموديل #
		معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
8.344	--	0.905	0.109	ثابت المعادلة
23.202	0.629	0.270	0.012	x21- يلتزم مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص أداء البيئي عند فحص البيانات المالية لعملائه
14.149	0.398	0.222	0.016	x16- يدرك مراقب الحسابات أهمية مجالات المراجعة البيئية عند فحص البيانات المالية للعملاء
10.260	0.290	0.146	0.014	x17- يدرك مراقب الحسابات تصنيف البرامج والأنشطة التي تنفذها الشركة والمتعلقة بالأنشطة البيئية
10.216	0.280	0.155	0.015	x19- يلتزم مراقب الحسابات بالنصوص القانونية بخصوص الجوانب البيئية

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المتغيرات رتبت طبقا لأهميتها النسبية.

ت- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (13) أيضا أن العلاقة بين المتغيرات الخاصة بمدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، علاقة طردية و عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار الخاصة بهذه المتغيرات (0.270 و 0.222 و 0.146 و 0.155) على الترتيب. كما لوحظ أن المتغير الخاص (اللتزم مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص أداء البيئي عند فحص البيانات المالية لعملائه) قد حصل على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.629) مؤكدا بذلك على أنه أقوى المتغيرات تأثيرا في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

ث- ملخص النموذج :

يتضح من جدول (14) أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام بأربعة مراحل تم من خلالها اختيار المتغيرات السابقة حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.926 و معامل التحديد (R Square) 0.858 و بمستوى معنوية بلغ (0.000) ، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات وتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

جدول (14)

ملخص نموذج الانحدار المرحلي لمدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية المؤثرة على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

مراحل الموديل	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ القياسي
1	0.693	0.481	0.478	0.289
2	0.852	0.725	0.723	0.210
3	0.885	0.782	0.779	0.188
4	0.926	0.858	0.855	0.152

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

و ترى الباحثة بناء على النتائج السابقة يمكن نفى الفرض الرابع "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات". و يقبل الفرض البديل.

- اختبار صحة الفرض الخامس:

أ- تحليل الارتباط و المساهمة النسبية :

يوضح جدول (15) علاقة الارتباط بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع".

جدول رقم (15)

علاقة الارتباط بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية
0.000	60.53	0.778	x22- تدخل الدولة بسن قوانين ملزمة
0.000	59.91	0.774	x23- ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على المنشآت للقيام بدورها البيئي
0.000	20.70	0.455	x24- وجود معايير محاسبية و مراجعة بدولة الكويت ملزمة لجميع الأطراف.

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من (تدخل الدولة بسن قوانين ملزمة و ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على المنشآت للقيام بدورها البيئي بالإضافة إلى وجود معايير محاسبية و مراجعة بدولة الكويت ملزمة لجميع الأطراف) " كمتغيرات مستقلة" و بين تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية " كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.778 و 0.774 و 0.455) و المساهمة النسبية لها (60.53% و 59.91% و 20.70%) على الترتيب و بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

ب- تحليل الانحدار المرحلي:

يوضح جدول (16) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية ذات الانحدار مرتفع الأهمية بالنسبة لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية. و بفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال كالأتي:

- المتغيرات ذات التأثير المعنوي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار:

22-x-تدخل الدولة بسن قوانين ملزمة

24-x- وجود معايير محاسبية و مراجعة بدولة الكويت ملزمة لجميع الأطراف

مع استبعاد:

23-x- ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على المنشآت للقيام بدورها البيئي

جدول (16)

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية ذات الانحدار مرتفع الأهمية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

قيمة T	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معاملات الانحدار		الموديل #
		الخطأ القياسي	معامل الانحدار	
4.920	--	0.135	0.665	ثابت المعادلة
23.817	0.767	0.022	0.526	22-x-تدخل الدولة بسن قوانين ملزمة
13.516	0.436	0.023	0.316	24-x- وجود معايير محاسبية و مراجعة بدولة الكويت ملزمة لجميع الأطراف.

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية
المتغيرات رتبت طبقا لأهميتها النسبية.

ت- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (16) أيضا أن العلاقة بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية علاقة طردية و عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار (0.526 و 0.316) على الترتيب. كما لوحظ أن المتغير الخاص (بتدخل الدولة بسن قوانين ملزمة) قد حصل على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.767) مؤكدا بذلك أنه أقوى المتغيرات تأثيرا في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

ث- ملخص النموذج :

يتضح من جدول (17) أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام بمرحلتين تم من خلالهما اختيار المتغيرين السابقين حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لهما (R) 0.892 و معامل التحديد (R Square) 0.796 و بمستوى معنوية بلغ (0.000) ، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات و تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

جدول (17):

ملخص نموذج الانحدار المرحلي بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية المؤثرة على تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية.

مراحل الموديل	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ القياسي
1	0.778	0.606	0.604	0.375
2	0.892	0.796	0.794	0.271

(Y) = العامل التابع: تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

و بناء على النتائج السابقة ترى الباحثة إمكانية نفي الفرض الخامس "لا توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات". و يقبل الفرض البديل.

8- الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية: من خلال نتائج تحليل الانحدار المرحلي السابقة و من خلال المتغيرات التي تم استخراجها من هذا التحليل بهدف للتوصل إلى الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، تمكنت الباحثة إلى تصميم الإطار المقترح ، مع تقدير كل من المساهمة النسبية و المطلقة لكل عنصر من عناصر الإطار المقترح كالآتي:

الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية

المتغير التابع	المساهمة المطلقة	المساهمة النسبية	عناصر الإطار المقترح (المتغيرات المستقلة)
تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية	19.83	%83.5	أولاً: المقومات الشخصية لمراقب الحسابات
			1- الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من تخصصات ذات علاقة بشئون البيئة.
			2- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية والمالية عند حصر وقياس الأنشطة والعمليات البيئية
			3- مواصلة التعليم المستمر عن طريق المشاركة الفعالة في دورات تدريبية متخصصة
			4- حصول مساعدي مراقب الحسابات على شهادات خبرة في مجال مراجعة الأداء البيئي
	19.65	%82.7	ثانياً: مقومات الأداء عند التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة
			1- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للشركة
			2- فحص المخاطر البيئية ونظم الرقابة الداخلية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية
			3- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي
			4- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل
	18.95	%79.8	ثالثاً: مقومات التقرير عند إبداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة
			1- التقرير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية.
	20.38	%85.8	2- التقرير عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية للشركة
			رابعاً: مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية
			1- التزام مراقب الحسابات بتطبيق المعايير والإجراءات التنفيذية المحددة لفحص لأداء البيئي
			2- أدراك مراقب الحسابات لأهمية مجالات المراجعة البيئية
			3- أدراك مراقب الحسابات للبرامج والأنشطة التي تنفذها الشركة والمتعلقة بالأنشطة البيئية
	21.19	%89.2	4- التزم مراقب الحسابات بالنصوص القانونية بخصوص الجوانب البيئية
			خامساً: وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية
			1- تدخل الدولة بسن قوانين ملزمة
			2- وجود معايير محاسبية و مراجعة بدولة الكويت ملزمة لجميع الأطراف.

سابعا: نتائج البحث

1- أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من أبعاد المقومات المؤثرة في تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات.

و قد تم التأكد من هذه النتيجة من خلال نتائج الفروض لها كما يلي:

1-1- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقومات الشخصية لمراقب الحسابات و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.914) ، ونسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في هذه المتغيرات بلغ (83.5%).

1-2- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات الأداء عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.910) ، ونسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في هذه المتغيرات بلغ (82.7%).

1-3- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات التقرير عند إيداء الرأي عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للشركة و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.893) ، ونسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في هذه المتغيرات بلغ (79.8%).

1-4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك وتطبيق مراقب الحسابات لمفهوم المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.926) ، ونسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في هذه المتغيرات بلغ (85.8%).

1-5- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وسائل زيادة دور مراقب الحسابات في مجال المراجعة البيئية و تفعيل دور المراجع عند مراجعة الأداء البيئي للشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.892) ، ونسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في هذين المتغيرين بلغ (79.6%).

2- من خلال نتائج تحليل الانحدار المرحلي السابقة و من خلال المتغيرات التي تم استخراجها من هذا التحليل ، تم التوصل إلى متغيرات الإطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، حيث تمكنت الباحثة من تصميم الإطار المقترح ، مع تقدير كل من المساهمة النسبية و المطلقة لكل عنصر من عناصر الإطار المقترح .

ثامنا: التوصيات

توصي الباحثة بمجموعة من التوصيات أهمها:

1- الاهتمام بتفعيل متغيرات الإطار المقترح الناتج من الدراسة الميدانية و التي تم استخراجها من التحليل بهدف للتوصل إلى إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال الكويتية، نظرا لارتفاع المساهمة النسبية له مما يؤكد جدوى استخدام هذا الإطار.

2- يجب على الحكومة الكويتية إصدار القوانين والتشريعات الملزمة ذات الصلة بالأنشطة والعمليات المرتبطة بحماية البيئة من الآثار السلبية الناجمة عن تنفيذ الشركات لأنشطتها المختلفة، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات نصوص ملزمة لإدارات الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة ومستمرة ضمن تقاريرها المالية.

2- يجب العمل على إعادة النظر في مؤهلات ومهام ومسئوليات المحاسبين والمراجعين المهنيين، خاصة في شركات الأعمال، من خلال مجموعة من الوسائل والأدوات أهمها:

أ- إصدار معيار محاسبي خاص بالمحاسبة عن الأداء البيئي للشركة.

ب- عقد دورات تدريبية وورش عمل فعالة ومدروسة للمحاسبين والمراجعين المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة عن الأداء البيئي للشركة.

3 يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكويتية، خاصة الكبرى منها، المساهمة في تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال الكويتية و خاصة ذات الأنشطة الملوثة للبيئة، وذلك من خلال ما يلي:

أ- إعداد دليل لمراجعة الأداء البيئي للشركة يتضمن أهدافها ونطاقها والإجراءات الخاصة بها.

- ب- تدعيم المقومات الشخصية لمراقبي الحسابات متضمنة الكفاءة العلمية
ج- المتابعة المستمرة للإصدارات الجديدة لمعايير المحاسبة والمراجعة .
د- التنسيق الدائم مع جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية على تفعيل برامج التعليم والتأهيل المستمر لمراقبي الحسابات، خاصة في مجال مراجعة الأداء البيئي.
4- يجب على أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات الكويتية القيام بدور إيجابي في سبيل تفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي للشركة من خلال البحوث و الندوات المستمرة
٥- يجب على أجهزة ووسائل الإعلام الحكومية والخاصة المساهمة الإيجابية في نشر الوعي والإدراك البيئي لدى الشركات والمحاسبين والمراجعين والأطراف ذات العلاقة، خاصة المستثمرين والمقرضين.

تاسعا المراجع

1- المراجع العربية:

- إبراهيم اللحيدان ، أمجد الشرفاء ، أحمد كلبونه، (2012) "واقع تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية لمفهوم المراجعة البيئية" ، مجلة جامعة الأزهر. شبكة الانترنت 20/1/2014
- باوزير، شفاء محمد، (2007)، مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملم عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، ص ص 155- 182.
- خليل الرفاعي ، خالد الخطيب(2012)، قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق البيئي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد (2 - 27) حزيران ص 362-346.
- خوجلي، محمد حسين (2012) دور المراجعة عن المسؤولية البيئية (دراسة ميدانية على بعض منظمات الأعمال السودانية)، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الثاني.
- د. عبدالوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 102
- دراء، نزار عبد الغني (2010)، معوقات تطبيق إجراءات المراجعة البيئية في البيئة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا- طرابلس - ليبيا.
- زياد هاشم السقا ، (2015): "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً"، المجلة العلمية لكلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل، العراق، العدد 29، ص 35-77
- السقا، زياد هاشم، (2011)، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً،مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد4، العدد 7 الموصل، العراق، ص ص 296-309
- سكاك مراد، (2009) ، التدقيق البيئي كمنهج علمي تطبيقي واستراتيجي في تحسين أداء الموارد البشرية، مجلة العلوم الاجتماعية العدد 6 ، المجلد 4 . شبكة المعلومات الدولية / 2/2014 / 13 م.
- عبد الرزاق الفرح، (2013)، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق :وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 41-74. ص (1) العدد 15،
- علاء كامل حسن خليفة ، (2014) ، تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية – (دراسة تطبيقية) ، رسالة دكتوراه – معهد الدراسات و البحوث البيئية – جامعة عين شمس، 2014
- عماد محمد رياض احمد " إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية) جامعة عين شمس معهد الدراسات والبحوث البيئية – قسم الاقتصاد والقانون و التنمية الإدارية البيئية دكتوراه 2004
- كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة ، التطبيقات الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008 ص ص 456-457

- كمال محمد منصوري، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة. ابريل 2008 ص. 604
- لطفي ، أمين السيد ، (2005): المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية، ص 123-128
- محمد نصر الهواري،(1995): سياسات المراجعة أصول المراجعة والرقابة الداخلية الإطار العلمي والممارسة العملية، مكتبة الشباب، ص.27
- مختار إسماعيل أبو شعيشع، "مراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية، إطار مقترح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، (1995م)، ص.209
- المطارنة ، غسان فلاح، البشتاوي ، سليمان حسين ، (2008): التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة ، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، المجلد 30، العدد 1، سوريا ، ص. 109-135.
- المطارونه، غسان فلاح، والبشتاوي، سليمان حسين، (2008)، بعنوان "التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (30)، العدد (1).
- منصوري ، كمال محمد، رمزي ، جودي محمد، (2008): المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة و تحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التيسير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف الجزائر ، ص 23-44.
- ميلاد رجب اشميلة ، إدراك و تطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة البيئية – دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبييا - المجلة الجامعة – العدد السادس عشر- المجلد الثالث- يوليو- 2014م

2- المراجع الأجنبية

- Anita Jose and Shang Mei Lee, " Environmental Reporting of Global Corporations: A Content Analysis Based on Website Dislosures", Journal of usiness Ethics (2007), pp. 307-321.
- Bartlett, J., Kotrlik, J. and Higgins, Ch. 2001. Organizational Research: Determining Appropriate Sample Size in Survey Research, Information Technology, *Learning, and Performance Journal*, 19(1): 43-50.
- Bogon, W., & Conn, W., (2004): The meaning of compliance attestation, Journal of Accountancy, Vol. 2, pp. 59-62.
- Campbell, S. N. & Byington, J. r., (2005), Environmental auditing: An Environmental Management tool, Internal Auditing, Fall. Z, PP. 9 – 18
- Chiang, C., (2010), Insights into current practices in Auditing Environment matters, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, ISS: 9, PP. 912 – 933.
- Chiang, C., (2010): Insights into current practices in Auditing Environment matters, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, ISS:9,pp. 912-933
- Colbert, Janet L. and Craig S, Environmental Issues in Financial Audit: which professional Standards Apply, Managerial Auditing journal, vol. 8, No. 5, 1993.
- Colbert, Janet L. and Craig S, Environmental Issues in Financial Audit: which professional Standards Apply, Managerial Auditing journal, vol. 8, No. 5, 1993

- Fekrat, M. A, & Others, (2006), Corporate Environmental Disclosure, the international Journal of Accounting, Vol. 31, No. 2. PP. 175 – 195
- Gunningham, N., (2004), Beyond Compliance: management of Environmental risk, Law and policy, Federation press, Sydney, Australia.
- International Federation of Accountants, IAPC, Statement (1010) The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements, Op. cit, para14.
- Mehmct Ozbrecikli, " A Review on How CPAs should be involved in Environmental Auditing and Reporting for the Core Aim of It " 2007. Vol. 5, Iss. 2: pg. 113, 14 pgs Available from: www.proquest.com
- Norman, W., (2001): How to conduct Environmental Audit, pollution Engineering, Vol. 33, No. 8, pp. 40-51
- Ranganathan, J., & Ditz, D., (2006), Environmental Accounting: A tool for better Management, Magazine Accounting, PP. 38 – 40.
- Rezaee, Z., (2007): Help Keep the world green, Journal of Accountancy, Vol. 5, No. 3, pp. 1-6.
- Snedecor, G.W. and Cochran, W.G. (1980) . Statistical methods. Oxford & J.BH Publishing com. 7th. edition