

دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

إعداد

الباحثة / بشاير خلف فضل المطيري

مستخلص

هدف البحث التعرف على ماهية وطبيعة مراجعة الأداء البيئي والمبادئ والمعايير التي تحكم أداء المراجعين عند أداء هذا المجال المهني. توصل الباحث إلى النتائج التالية: أن منشآت الأعمال الكويتية تطبق مراجعة البعد البيئي سوا من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الإلتزام البيئي، وتطبق بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة، أن منشآت الأعمال الكويتية تحقق أهداف التنمية المستدامة وهي أيضا بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة. أن هناك إدراك كبير جدا من أفراد العينة للأدوار المهمة للمراجعة البعد البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. تشير نتائج الدراسة إلى تأثير إيجابي مرتفع لتقارير المراجعة في حث منظمات الأعمال نحو الإلتزام بحماية وصيانة البيئة. وأوصى البحث بضرورة الدفع بالشركات لتحسين الإفصاح البيئي من خلال عرض الجوانب البيئية في التقارير البيئية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة. زيادة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الأعمال ذات الاهتمام العالمي بالبيئية بالاستعانة بالخبراء البيئيين لاضفاء الثقة والمصداقية على تقرير مراجعة الأداء البيئي. تشجيع المنشآت على إيجاد إدارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي يكون مهمتها الأساسية كيفية الحفاظ على الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الأخطار البيئية المحتملة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية – تحقيق التنمية المستدامة- الإفصاح البيئي

Abstract

The aim of the research is to identify the nature and nature of environmental performance auditing and the principles and standards that govern the performance of auditors when performing this professional field. The researcher reached the following results: that Kuwaiti business establishments apply the review of the environmental dimension together through reviewing environmental management systems or reviewing environmental commitment, and they are applied in proportion, but not to the full degree, that Kuwaiti business establishments achieve sustainable development goals and they are also relatively, but not reach the full score. That there is a very high awareness of the sample members of the important roles of reviewing the environmental dimension in achieving the sustainable development goals. The results of the study indicate a high positive effect of audit reports in motivating organizations Business towards a commitment to protect and preserve the environment. The research recommended the necessity of pushing companies to improve environmental disclosure by presenting the environmental aspects in the environmental reports submitted to the relevant parties. Increasing government interest in environmental aspects by motivating businesses with global concern for the environment, with the help of environmental experts, to add confidence and credibility to the environmental performance review report. Encouraging establishments to find specialized environmental departments in their

organizational structure, whose main task is how to preserve and control environmental aspects and avoid potential environmental risks.

Key Words: Environmental accounting - achieving sustainable development - environmental disclosure.

أولاً: الإطار العامة للدراسة: مقدمة البحث:

تتأثر مهنة المحاسبة والمراجعة بظروف البيئة التي تعمل فيها ويقاس تقدم هذه المهنة بمدى مواكبتها للتغيرات والتطورات البيئية، وقد تزايد في السنوات الأخيرة الإدراك العالمي بأهمية المشاكل البيئية في ضوء تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية القائمة، كما تزايدت قوانين وتشريعات الرقابة على التلوث في معظم دول العالم مما أوجد آليات وأدوات لسياسة اقتصادية جديدة تحدد شكلاً لسلوك الوحدات الاقتصادية وصاحب ذلك تغير في النظرة التقليدية للوحدات الاقتصادية وطريقة تقييم أدائها حيث أصبحت ترتبط بمدى أثر عمليات الوحدة من جوانب اقتصادية واجتماعية على الوحدات الاقتصادية الأخرى والمجتمع المحيط فقد تعكس بيانات القوائم المالية للوحدة الاقتصادية نجاحاً وازحاً طبقاً لمعايير الربحية أو التدفق النقدي على حين أنه في واقع الأمر يعاني المجتمع المحيط بالوحدة الاقتصادية بشدة من إستغلالها لبعض الظروف أو العوامل بشكل غير سليم مما يسبب حدوث بعض الأضرار، نتيجة لذلك فقد تزايد الإلتجاه إلى ضرورة القياس والإفصاح 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 متخذى 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 وتعد المراجعة البيئية عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بكافة أبعاده للتحقق من مدى توافق هذا الأداء مع المعايير والمقاييس الموضوعية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المختلفة^(١٦٨).

ويواجه العالم في الوقت الحاضر مع نموذج التنمية الحالي مشكلتين رئيسيتين الأولى في أن الكثير من الموارد الطبيعية والتي نعتبر أن وجودها من المسلمات معرضة للنفاذ في المستقبل القريب، والثانية هي مشكلة التلوث المتزايد التي تعاني منه بيئتنا في الوقت الحاضر والنتائج عن الكم الكبير من المخلفات الضارة التي ننتجها، ونتيجة لذلك فقد أسهمت الضغوط المتزايدة للتفكير فصياعة نموذج آخر للتنمية يحافظ على الموارد الطبيعية الموجودة للأجيال القادمة، ويقلل من المخلفات والإنبعاثات الضارة وفيما عرف بعدها "بالتنمية المستدامة" *Sustainable Development* وقد تم إعتقاد مصطلح التنمية المستدامة من قبل المجتمع الدولي في قمة الأرض بالبرازيل عام ١٩٩٢ بمعنى "تلبية احتياجات الجيل الحالي دون إهدار حقوق الأجيال القادمة في الحياة في مستوى لا يقل عن المستوى الذي نعيش فيه الآن"^(١٦٩).

(١٦٨) د/فاطمة محمد أبوخرىص، "الإلتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية"، مجلة الجامعي، النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، ليبيا، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١٥، ص-٢٥٧.

(١٦٩) جمال كامل عبدالرحيم، "قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٥، ص٢.

ثانياً مشكلة البحث:

اهتمت الجمعيات العلمية والمنظمات المهنية والهيئات الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة بقياس الأداء البيئي والتقرير عنه وذلك من حيث الأهداف ومفاهيم التقييم، ومنهج القياس ومعايير إعداد التقرير النهائي وبالتالي ظهرت المحاسبة البيئية كوسيلة لقياس الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وتوصيل نتائج القياس إلى الجهات المهتمة، وترتب على ذلك ظهور الحاجة إلى مراجعة الأداء البيئي لإضفاء الثقة على البيانات والمعلومات المفصح عنها حتى يطمئن المجتمع بجميع طوائفه إلى نتائج النشاط البيئي الذي ينبغي أن تقوم به الوحدات الاقتصادية، وذلك باعتبار أن المراجع وكيل عن المجتمع بكافة طوائفه من مساهمين وعاملين وجهات حكومية وجمهور المستهلكين والمستثمرين في الأوراق المالية، يضاف إلى ذلك أن المراجعة بصفة عامة مهنة في خدمة المجتمع وبالتالي فإنها إن لم تقدم للمجتمع ما يحتاجه من خدمات متجددة بمرور الوقت فقد تتلاشى هذه المهنة ويظهر بدائل لها^(١٧٠).

وخلال السنوات الماضية شهدت مراجعة الأداء البيئي تطوراً من قبل الأجهزة العليا للرقابة من خلال نتائج إستطلاعات الاستبيانات التي عقدت في أعوام ١٩٩٧، ٢٠٠٠ من قبل عمل الإنتوسانفي مراجعة الأداء البيئي^(١٧١) والمراجعة البيئية هي وسيلة لتقييم الأداء البيئي للشركات وأن أول عملية لمراجعة الأداء البيئي تمت في الولايات المتحدة عام ١٩٧٠ فباستجابة للقوانين والتشريعات البيئية.

ولقد أدى الارتباط الوثيق بين البيئة والتنمية إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة والتي أصبحت من القضايا الحيوية والملحة الواجب مراعاتها في عملية التخطيط التنموي أو تنفيذ المشاريع التنموية، وقد برز مصطلح التنمية المستدامة عام ١٩٨٧ من خلال التقرير الذي أدته اللجنة العالمية لشئون البيئة والتنمية (WCED) World Commission for Environment and Development المشكلة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة ١٩٨٣، وقد استخدم هذا المصطلح آنذاك للتعبير عن الجهود والبرامج الموجهة إلى المشكلات التي تعاني منها البشرية والمتعلقة بإستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها، والتغيرات الطبيعية وما تسببه من أمراض وفقر وبطالة^(١٧٢)، كما عرفت أيضاً بأنها التقرير عن آثار الأنشطة والأداء الذي تقوم به المنشآت من ثلاثة أبعاد هي البعد الاقتصادي، والبعد البيئي، والبعد الاجتماعية^(١٧٣).

وتشير السنوات القليلة الماضية إلى تزايد الاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة وذلك على مستوى الدول ومنشآت الأعمال المختلفة، وحيث أن التقارير المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات لكل طرف له علاقة بمنشآت الأعمال من مستثمرين حاليين ومرتبين والعديد من أصحاب المصلحة وغيرهم، لذا أصبحت تقارير الاستدامة بما تحويه من معلومات مالية وغير مالية عن أداء تلك المنشآت سوء (الأداء الاقتصادي،

(١٧٠) سناء ماهر محمدى، "دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار في الأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٧، ص-هـ.

(١٧١) Sylvia Van Leeuwen, (2004), "Developments in Environmental Auditing by Supreme Audit Institutions", Environmental Management, Vol. 33, No.2, P.164.

(١٧٢) د/محمد عباس بدوي، نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٨، يوليو ٢٠١١.

(١٧٣) Delfgaawu, t, (2002) "Reporting on sustainability development: a prepare view", Auditing journal of practice & theory, Vol. 19, PP: 67-75.

الأداء الاجتماعي، الأداء البيئي) يمثل الأداة الفعالة في سد الفجوة المعلوماتية بين إدارة المنشآت والأطراف ذات المصلحة بتلك المنشآت^(١٧٤).

ولقد حظى الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة بإهتمام العديد من المنظمات المهنية والدولية، حيث يقوم حالياً مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) بتعديل المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE 3000) من أجل تقديم خدمات التأكيد على تقارير الإستدامة، كما أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC 2009) على أن تضمين معلومات التنمية المستدامة في التقارير السنوية للشركات يساعد على تحسين أدائها وصورتها أمام المستثمرين وأصحاب المصالح، كما قام مجلس تقرير الأداء التابع للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA 2010) بإجراء دراسة عن أهمية معلومات الحوكمة والمسئولية الاجتماعية والبيئية للمستثمرين، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة يساعد المستثمرين في تقييم أداء الشركة بشكل صحيح^(١٧٥).

ولم يهتم الباحثين فقط بالإفصاح عن التنمية المستدامة فحسب ولكنهم قاموا بفحص العوامل والمحددات والخصائص التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة، حيث توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود إختلاف في مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة بين الدول على مستوى العالم، حيث تبين أن إختلاف الثقافات والظروف البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمة بين الدول تؤثر على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة، وكذلك داخل البلد الواحد^(١٧٦).

ومن ثم يتضح للباحثة إن مشكلة البحث يمكن بيانها في إطار التساؤلات التالية:-

- ١- ما هي طبيعة وأهمية المراجعة البيئية في ضوء معايير مراجعة الأداء البيئي ؟
- ٢- ما هي أليات ومتطلبات تفعيل أنشطة المراجعة البيئية في ضوء معايير مراجعة الأداء البيئي ؟
- ٣- ماهي محددات وضوابط تحقيق التنمية المستدامة على المستوى المحلي والدولي ؟
- ٤- هل تسهم تفعيل أنشطة المراجعة البيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة ؟
- ٥- إلى أي مدى يمكن تقديم مدخل مقترح يعكس دور تفعيل أنشطة المراجعة البيئية في ضوء معايير مراجعة الأداء البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة ؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

(١) دراسة سماهر، (٢٠٢١) (١٧٧)

هدفت الدراسة إقتراح إطار لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية، لمساعدة مراقبي الحسابات عند القيام بمراجعة المعلومات البيئية في بيئة الأعمال المصرية.

(174) Ferrero, J., Sanchez, I. & Ballesteros, B., (2015), "Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure", Corporate Social Responsibility and Environmental Management, Vol.22, Iss.1, PP.45-64.

(١٧٥) د/مجدي مليجي عبدالحكيم، أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الرابع، المجلد التاسع عشر، ٢٠١٥، ص٧.

(176) Matthias S. Fifka, Maria Drabble, (2012), "Focus and Standardization of Sustainability Reporting – A Comparative Study of the United Kingdom and Finland, Business Strategy and the Environment, Vol. 21.

(١٧٧) سماهر ماهر غلاب، إطار مقتر لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية في التقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مج (٧)، ع (١١)، ج (٣)، ٢٠٢١.

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها وضع إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية يمكن استخدامه كدليل إرشادي عند القيام بمراجعة المعلومات المالية البيئية ويلائم البيئة المصرية.

(٢) دراسة سعيد، (٢٠٢١) (١٧٨)

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها أن عدم وود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية يعتبر من أبرز المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية في المملكة العربية السعودية، وافتقار نظم الرقابة الداخلية البيئي من القيام بعملية المراجعة البيئية، وكذلك فإن نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية وصعوبة تحديد وقياس الأثر البيئي للأنشطة في المنشآت يجعل المنشآت المسببة للتلوث البيئي تتجنب ممارسة المراجعة البيئية.

(٣) دراسة سالم، (٢٠٢٠) (١٧٩)

هدفت الدراسة مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها أن هناك اتفاق كبير بين آراء المحاسبين القانونيين في السودان حول تأثير تقارير المراجعة البيئية في حث منظمات الأعمال نحو الالتزام بحماية وصيانة البيئة، وأن هناك تأثير مهم لمعلومات تقارير المراجعة البيئية في توفير معلومات موثوقة للجهات ذات المصلحة، وكذلك تساهم تقارير المراجعة البيئية في دعم تحقق استدامة التوازن البيئي من خلال توفير معلومات نوعية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

(٤) دراسة Sharma (2020) (١٨٠)

هدفت الدراسة إلى معرفة الفرص المتاحة للمراجعة البيئية في الهند، وتقييم العوامل المؤثرة في تنفيذ عمليات المراجعة البيئية في الصناعات الكبيرة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ممارساتها.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة تقوم بشكل منهجي بإجراء المراجعة البيئية في مصانعها ومواقع عملها المختلفة على أساس منتظم، وتتوفر التقارير والبيانات الخاصة بها على موقع الشركة الإلكتروني، كما أن الشركة لديها العديد من المصانع والوحدات الإنتاجية ذات القوى العاملة الكبيرة والتي ترتبط بشكل مباشر بالبيئة ومن الضروري التحقق من مستوى التلوث في مصانعهم ولمواقع القريبة، لذا تعتبر ممارسات التدقيق البيئي ضرورية لمعرفة حالة التلوث في مواقعها في الوقت المناسب.

(٥) دراسة Olga Eremeevn (2020) (١٨١)

هدفت الدراسة تقديم إطار لمراجعة البيانات المالية الخاصة بالأحداث المستقبلية التي تسببها العوامل البيئية، واليت يتم الإفصاح عنها بالتقارير المالية، لتحسين جودة المراجعة وللتحقق من البيانات المالية للمنظمات التي لها تأثير سلبي على البيئة.

(١٧٨) سعيد بن عبد الرزاق، معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد والإدارة، مج (١٢)، ع (١)، ٢٠٢١.

(١٧٩) سالم العجب سالم، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مج (١٥)، ع (٥٣)، ٢٠٢٠، ص ١٦٧.

(180) Sharma, D. Kumar (2020), An Effective implementation of Environmental, Test Engineering and Management, Vol. (83), pp. 5370-5379.

(181) Olga Eremeevn S. Audit of future environmental events in financial statements revista espacios, Vol. 41, Issue: 07 2020, p. 30.

وتوصلت الدراسة إلى إطار لمراجعة البيانات المالية مع مراعاة الجوانب البيئية في إطار المراجعة العامة، مما يجعل من الممكن الثقة بالمعلومات المفصح عنها حول الأحداث المستقبلية الناتجة عن عدم الامتثال للقوانين البيئية، واستمرارية المنظمة التي يتم مراجعتها، وتم التوصل إلى هذا الإطار في صورة عدة خطوات وية وضع أهداف المراجعة البيئية، وإجراءات المراجعة وإجراءات تخطيط المراجعة وإجراءات المراجعة الأساسية، وتحليل تأثير التعريفات التي تم تحديدها في التقارير المالية وأوصت الدراسة باستخدام المنهج السابق عند مراجعة الأنشطة البيئية وذلك لسهولة تطبيقه في جميع المنظمات حيث يساعد على تحقيق مبدأ استمرارية الأعمال وتقديم حجم الاحتياطات للالتزامات البيئية للمنظمة.

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها وضع إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات

دراسة منى، (٢٠١٨) (١٨٢)

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية في البيئة المصرية من خلال دراسة استكشافية لبعض شركات الاسمنت وبعض شركات البتر وكيمويات.

تم الاعتماد في الجانب النظري للدراسة على كل من المنهج الاستقرائي المتمثل في الإطلاع على الدراسات السابقة المتصلة بالدراسة والتي تناولت المراجعة البيئية والأداء البيئي، ومن ثم قامت الباحثة بتحليل الدراسات السابقة، كما تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي حيث يتم التعرف على دور المراجعة البيئية كأداة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية المصرية من خلال التأكد من مدى الامتثال للقوانين والتشريعات والمعايير الصادرة عن الجهات المهنية الدولية ذات الصلة.

ومن النتائج التي وصلت إليها الدراسة:

- ١- أن منشآت الأعمال المصرية تطبق مراجعة البعد البيئي سواء من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الالتزام البيئي، وتطبق بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة.
- ٢- أن منشآت الأعمال المصرية تحقق أهداف التنمية المستدامة وهي أيضاً بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة.
- ٣- أن هناك إدراك كبير جداً من أفراد العينة للأدوار المهمة للمراجعة البعد البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- ٤- عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول واقع مراجعة البعد البيئي في منشآت الأعمال المصرية.
- ٥- عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول واقع أهداف التنمية المستدامة في منشآت الأعمال المصرية.
- ٦- عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور مراجعة البعد البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- ٧- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين واقع تطبيق مراجعة البعد البيئي ببعديه مراجعة النظم أو مراجع الالتزام وبين تحقق أهداف التنمية المستدامة في منشآت الأعمال المصرية.

(١٨٢) منى محمد علي الشهباني، دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة، دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المراجعة والمراجعة، المجلد ٢٢، العدد (٣)، ٢٠١٨.

وتوصي الباحثة في هذه الدراسة بما يلي:

- ضرورة الدفع بالشركات الصناعية المصرية لتحسين الإفصاح البيئي من خلال عرض الجوانب البيئية في التقارير البيئية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة.
- زيادة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الأعمال ذات الاهتمام العالمي بالبيئية بالاستعانة بالخبراء البيئيين لإضفاء الثقة والمصداقية على تقرير مراجعة الأداء البيئي.
- تشجيع المنشآت على إيجاد إدارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي يكون مهمتها الأساسية كيفية الحفاظ على الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الإخطار البيئية المحتملة.
- ضرورة التنسيق والتكامل بين عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية عملية مراجعة الأداء البيئي.

٢- دراسة أمال، (٢٠١٧) (١٨٣)

استهدفت الدراسة تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة في منشآت الأعمال المصرية، وتعد الدراسة امتداد للدراسات السابقة التي تسعى إلى التأكد على وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي حيث أكدت الدراسة على أن وجود إدارة بيئية يحسن من الأداء البيئي وأن الإفصاح عن الأداء البيئي يؤدي إلى تحسين الإجراءات والسياسات الداخلية بما يحقق أهداف التنمية المستدامة، كما أكدت الدراسة على أن التقارير المتكاملة تساهم في تقديم صورة واضحة عن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنشأة.

٣- دراسة عاهد ويسرى، (٢٠١٦) (١٨٤)

تناولت الدراسة دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في منشآت الأعمال، من خلال تناول الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة البيئية لأغراض التنمية المستدامة، والإطار الفكري للمراجعة البيئية والتنمية المستدامة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود مشكلات متعلقة بالتلوث البيئي والتغير المناخي والديون والفقر تحد من تحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما توصلت الدراسة إلى تدني الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة واللوائح الداخلية وضعف الإفصاح عن الأداء البيئي لأغراض التنمية المستدامة لدى منشآت الأعمال.

٧- دراسة Anna، (2017) (١٨٥)

ناقشت الدراسة مدى تطبيق المراجعة البيئية ودورها في دعم التنمية المستدامة، وتوصلت الدراسة إلى أن مفهوم التنمية المستدامة يشير إلى التوازن المتساوي بين التنمية الاقتصادية وحماية البيئة، مع ضرورة تفعيل نظام الإدارة البيئية، وأن المراجعة البيئية تساعد المنشآت الصناعية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

(١٨٣) أمال محمد محمد عوض، (٢٠١٧). تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية،

مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، الجزء الثاني، ديسمبر، ص١٢١٧
(١٨٤) عاهد إبراهيم القرعان، ويسرى امين سامي، (٢٠١٦)، المراجعة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في قطاع الأعمال. المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس عشر للأعمال: الاستدامة والتنافسية في الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، (الصفحات ١- ١٩)

(185) Anna, B. (2017). The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development. Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclow University of Economics, pp.37-46.

٨- دراسة Choudhary R. P. (2015) (١٨٦)

ناقشت الدراسة مفهوم وخطوات وخصائص المراجعة البيئية، ودر الأجهزة الرقابية العليا في عملية الإشراف على قطاع التعدين في الهند، وقد توصلت الدراسة إلى عدم تجنب الآثار والمشكلات البيئية الناتجة عن هذا النوع من الصناعات التعدينية، وأوصت الدراسة بضرورة قيام المراجعين بتحديد الأولويات، ونطاق عملية المراجعة البيئية.

٩- دراسة الجند، (٢٠١٨) (١٨٧)

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة، من خلال تناول مراحل المراجعة البيئية المتمثلة في مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية، مرحلة تنفيذ المراجعة البيئية، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية، ولقد اعتمد الباحث في التأصيل النظري على ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من بحوث ودوريات علمية ودراسات عربية وأجنبية، كما قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع بيانات الدراسة تم توجيهها إلى الموظفين في القطاع المصرفي في الجمهورية اليمنية.

وفي ضوء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي:

- هناك توافق شبه كامل بين آراء عينة الدراسة حول أهمية مراحل عملية المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة (مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية) حيث كان المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على مراحل المحور ككل (٤,٢٦٧٢) وبوزن نسبي بلغ (٨٥,٢٨٪) وبدرجة موافق بشدة، كما كانت درجة الموافقة على كل مرحلة موافق بشدة باستثناء مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية فقد كان بدرجة موافق.

في ضوء اختبار فروض الدراسة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي:

- أشارت نتائج اختبار فرض الدراسة لعدم وجود أثر لمتغير الانتماء الوظيفي (أكاديمي - مراجع حسابات خارجي- موظف مالي بمنشآت الأسمنت) على وجهات نظر أفراد العينة حول أهمية مراحل عملية المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة (مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية)، حيث لم تظهر أي اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α = ٠,٠٥) بين متوسطات الرتب لاستجابات أفراد العينة حول مراحل هذا المحور.

(186) Choudhary, R. P. (2015, July). Environmental Audit: A Need for Sustainable Development of Mining Industry. International Journal of Innovative Research in Engineering & Management 2(4), pp. 35-39

(١٨٧) عاطف يحيى يحيى الجند، (٢٠١٨)، الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس- كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلد ٩، العدد (٤)، الصفحات ٢٩-١

وقد توصلت الدراسة إلى التوصيات:

- قيام الجامعات اليمنية ممثلة بأقسام المحاسبة بتدريس مقررات المحاسبة والمراجعة البيئية ومفاهيم التنمية المستدامة لما ذلك من أثر في تطوير قدرات الخريجين نحو زيادة الاهتمام بالجوانب البيئية.
- ضرورة قيام المنشآت الصناعية بإيجاد الإدارة البيئية التي تعني بمتابعة الأنشطة الهادفة لحماية البيئة وربط أدائها بإدارة المراجعة الداخلية
- ضرورة قيام المنشآت الصناعية ذات الأثر البيئي بضرورة أمساك سجلات ونماذج محددة ومعتمدة يمكن من خلالها متابعة وتقييم الأداء البيئي وفقاً لطبيعة كل مشروع كذلك مسك دفاتر حسابات خاصة بالأنشطة البيئية مما يعني إظهار بنود التكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية وتحديد أسباب التلوث وأنواعه ومعدلات الأمان منه والتخفيف من أضراره وتحديد كيفية معالجته وإزالته.
- تطوير مكاتب المراجعة البيئية لكوادرها ليتمكنوا من تطبيق وتنفيذ المراجعة البيئية من خلال ربطهم بالقوانين والتشريعات والمعايير البيئية المحلية والدولية من خلال ألحاق الكوادر بالدورات التأهيلية بالجوانب البيئية.
- تعيين مكاتب المراجعة للخبراء في مجال حماية البيئة لمساندة المراجعين بالقيام بعملية المراجعة البيئية.

١٢- دراسة أحمد، (٢٠١٦) (١٨٨)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل المقصود بالمراجعة البيئية، وقياس أثر تقييم المراجعة البيئية لأنشطة المراجعة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وفاعلية المراجعة البيئية وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام إدارة المنشآت الصناعية بتطوير وتحديث متطلبات بطاقة الأداء المتوازن.

وتوصي الدراسة بالآتي:

- ١- توجه المنشآت الصناعية لتبني أدوات إدارية حديثة وفعالة مثل بطاقة الأداء المتوازن.
- ٢- اهتمام إدارة المنشأة بتطوير وتحديث متطلبات بطاقة الأداء المتوازن.
- ٣- تدريب وتأهيل أعضاء المراجعة البيئية بالمنشأة الصناعية لمعرفة كيفية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمنشآت الصناعية.

١٣- دراسة شيبوو، (٢٠١٥) (١٨٩)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بتطبيق متطلبات المراجعة البيئية وأثر ذلك على قرار الاستثمار.

(١٨٨) تهاني أبو القاسم احمد، عماد الدين عوض العكام، (٢٠١٦)، تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بولاية الصناعية المنشآت من عينة على ميداني بحث: (BSC) الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس- كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد ٧، العدد ٢.

(١٨٩) إسماعيل محمد احمد شيبو، عمر السر الحسن محمد، (٢٠١٥)، مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات المراجعة البيئية: دراسة ميدانية. جامعة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج- كلية التجارة، المجلد ٢٩، العدد (١).

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لا تلتزم منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات تطبيق المراجعة البيئية حيث أنه:
 - أ- لا يوجد نظام محاسبي يبني يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة ولا يتم عرض المصروفات والتكاليف البيئية في بنود مستقلة داخل القوائم المالية.
 - ب- لا توجد إدارة بيئية تساعد على التقرير عن المعلومات البيئية بصورة جيدة ولا يوجد اهتمام بتنفيذ السياسات البيئية الموضوعه لتحسين صورة المنشأة وتقويم الأداء البيئي بصورة دورية وبطريقة موضوعية.
 - ج- لا يتوفر لفريق عمل المراجعة البيئية التأهيل والتدريب الكامل للقيام بالمراجعة البيئية ولا توجد إدارة بيئية فعالة تمكن فريق العمل من إعداد التقرير عن المراجعة البيئية.
 - د- لا توجد معايير للمراجعة البيئية تساعد على احتواء التقارير المالية للمعلومات البيئية وتجعلها مفيدة في عملية التنبؤ.
 - هـ- لا تهتم الإدارة العليا في منظمات الأعمال السودانية بالقضايا البيئية لذلك لا يتم عرض التكاليف البيئية في بنود مستقلة داخل القوائم المالية.

وفي ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يوصي الباحثون بالآتي:

- ١- العمل على تطوير النظام المحاسبي الحالي لمواكبه التغيرات حتى يتم معرفة الالتزام البيئي.
- ٢- وجود إدارة بيئية هدفها توفير بيانات ومعلومات عن الأداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها.
- ٣- زيادة الاهتمام من قبل الإدارة العليا في منظمات الأعمال السودانية بالبيئية والمحافظة عليها.
- ٤- العمل على تبني إصدار معايير تمكن من تطبيق المراجعة البيئية بصورة سليمة إعداد التقرير البيئي عنها.

١٤- دراسة (مليجي، ٢٠١٥) (١٩٠) بعنوان:

أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية.

هدفت الدراسة إلى فحص مستوى ومحتوى الإفصاح المحاسبي (حجم ، وجود الإفصاح) عن ممارسات التنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية) والعوامل المؤثرة فيه من ناحية، وأثره على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية من ناحية أخرى، توصلت النتائج إلى انخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة للشركات السعودية محل الدراسة، بالإضافة إلى وجود علاقة موجبة وجوهرية بين مستوى هذا الإفصاح وكل من حجم الشركة، وربحيته، مصروفات البحوث والتطوير، وحجم مجلس الإدارة، واستقلال أعضائه، وجوده لجان المراجعة، وكذلك ارتباطه بعلاقة سالبة وجوهرية مع الملكية العائلية، بينما لا يتأثر بازواجية دور المدير التنفيذي الأول. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية.

(١٩٠) مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم مليجي (٢٠١٥)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الرابع.

١٥- دراسة (حسن، ٢٠١٦) (١٩١)

بعنوان: فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدي جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات بوصفها الجهة الأصلية والرئيسية القادرة على إجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب وفي ضوء التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة. وتوصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات سواء بالإيجاب أو بالسلب في محاولة لتفعيل دور المراجع الخارجي عن طريق تدنية المخاطر وتنمية العوامل الإيجابية، كما خلصت الدراسة الميدانية إلى اتفاق كلا من آراء المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين في البورصة إلى أهمية دور المراجع الخارجي في التأكيد على تقارير استدامة الشركات في إضفاء الثقة والمصدقية وكذلك تأثير كلا من المراجع الداخلي ونظم الرقابة الداخلية في تعزيز دور المراجع الخارجي عند القيام بعملية التأكيد على تقارير الاستدامة.

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الكويتية وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على ماهية وطبيعة مراجعة الأداء البيئي والمبادئ والمعايير التي تحكم أداء المراجعين عند أداء هذا المجال المهني.
- التعرف على أليات ومتطلبات تفعيل أنشطة المراجعة البيئية في ضوء معايير مراجعة الأداء البيئي.
- التعرف على محددات وضوابط تحقيق التنمية المستدامة على المستوى المحلي والدولي.
- التعرف على مدى مساهمة تفعيل أنشطة المراجعة البيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.
- تحليل ميداني لأثر تفعيل المراجعة البيئية عن أبعاد تقارير الاستدامة لشركات المساهمة بالبيئة الكويتية.

خامساً: أهمية البحث:

- الأهمية العلمية: يستمد البحث أهميته العلمية من الأهمية التي تحظى بها الاستدامة في الوقت الحاضر من اهتمام الباحثين والمتخصصين، حيث ظهرت في السنوات الأخيرة العديد من الدراسات التي اهتمت بإفصاح منشآت الأعمال عن جهودها في مجال التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية). غير أن هذا الاهتمام ظهر جلياً في الدول المتقدمة سواء الأوروبية والأمريكية، إلا أن هذا الاهتمام مازال محدوداً في البيئة العربية ومنها دولة الكويت. وهو ما يظهر أهمية البحث علمياً في تركيز الانتباه تجاه قضايا التنمية المستدامة في بيئة الأعمال العربية.
- الأهمية العملية: يستمد البحث أهميته العملية من خلال مساهمته في إظهار منافع المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تفعيل البعد البيئي لها لمنشآت الأعمال وأصحاب المصلحة في دولة الكويت.

سادساً: منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث تعتمد الباحثة على المنهج الاستقرائي الذي يهدف إلى توضيح الإطار النظري للبحث من خلال عرض ماهية وأنشطة المراجعة البيئية في شركات المساهمة ومن ناحية، ماهية

(١٩١) حسن، دينا زين العابدين حسن (٢٠١٦)، "فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدي جديد لمهنة المراجعة الخارجية في

ضوء معايير المراجعة المرتبطة"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني.

أنشطة التنمية المستدامة وكيفية الوصول إليها، ودور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في شركات المساهمة من ناحية ثالثة، ويتحقق ذلك بالإطلاع على أحدث الإصدارات المهنية والدراسات والبحوث ذات الصلة بموضوع البحث.

كما تعتمد الباحثة على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية والتي تعتمد على قائمة استقصاء تهدف إلى تحليل إجابات فئات الدراسة من خلال استطلاع آراء عينة من المحاسبين في شركات المساهمة الكويتية المقيدة بسوق الأوراق المالية خلال الفترة من عام ٢٠١٧ وحتى إنتهاء الباحثة من إعداد الدراسة والمراجعين بمكاتب المراجعة للوقوف على مدى إدراكهم لدورهم في تفعيل أساليب المراجعة البيئية في شركات المساهمة الكويتية في جميع مراحل عملها ويتحقق ذلك من خلال إجابات المبحوثين على الأسئلة المطروحة في قائمة الاستقصاء.

سابعاً: حدود البحث:

أتضح من هدف البحث أنه يقتصر على دراسة دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الكويتية، ولذلك يخرج عن نطاق البحث محاسبة الاستدامة، كما يقتصر البحث على تحليل لمناخ الإفصاح عن تقارير المراجعة البيئية وأثرها على تميز الأداء المؤسسي بمنشآت الأعمال الكويتية دون أن يمتد إلى باقي مكونات وعناصر محتوى تقارير الاستدامة وطرق إعدادها إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث.

ثامناً: فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم اشتقاق فروض البحث والتي تسعى الباحثة إلى اختبارها في بيئة الأعمال الكويتية وتمثل في الفروض التالية.

١. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول محددات المراجعة البيئية بالشركات المساهمة الكويتية .
٢. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول أليات ومتطلبات تفعيل أنشطة المراجعة البيئية بالشركات المساهمة الكويتية .
٣. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى حول محددات وأبعاد وضوابط تحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية.
٤. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية.

ثانياً : الدراسة النظرية:

أولاً: مفهوم المراجعة البيئية:

شهدت المراجعة البيئية عملية تطور تدريجي استجابة للاهتمام المتزايد من المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية، والالتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية. وخلال السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضي اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الاجتماعي سواء أكان في دخل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية، إلا أنه في الثمانينيات وفي بداية التسعينيات من القرن الماضي على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية^(١٩٢).

(١٩٢) حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله، " دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٥م.

وعلى الرغم من ذلك فإن مفهوم المراجعة البيئية غير محدد حتى الآن، بحيث يستخدم في الممارسة العملية، وكذلك في أدبيات المحاسبة والمراجعة ليشير إلى مجال متسع من التقديرات والاختبارات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت، ولقد أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في دراسة له بعنوان " مهنة المراجعة والبيئة" أن المراجعة البيئية تتضمن كل من التقديرات المرتبطة بتلوث المجال أو البيئة، وكذلك تقديرات الأثر البيئي بتخطيط الاستثمارات، وأيضاً مجالات الفحص المتعلقة بالمحافظة على السلامة البيئية، ومراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت، وأخيراً مراجعة التزام المنشآت بالقوانين واللوائح البيئية.

وقد ظهرت عدة مفاهيم للمراجعة البيئية، وحاول الكتاب من خلال تلك المفاهيم تحديد ماهية المراجعة البيئية، وما هو الدور الذي تقوم به؟ باعتبارها أداة رقابية مهمة في سبيل الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية.

فقد عرفتها وكالة حماية البيئة الأمريكية US Environmental Protection Agency (USEPA) عام ١٩٨٤م بأنها " فحص منظم، دوري موثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بمتطلبات البيئة تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة"

وكذلك عرفتها غرفة التجارة الدولية (ICC) International Chamber of Commerce عام ١٩٩١م بأنها " وسيلة إدارية تتضمن تقييماً منتظماً وموثقاً وموضوعياً بصورة دورية لما يجب أن تقوم به المنظمة مما يساعد على حماية البيئة عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية".

أوردت المنظمات المهنية الدولية العديد من التعاريف للمراجعة البيئية نورد أهمها:

• غرفة التجارة الدولية (ICC) International Chamber of Commerce

عرفت غرفة التجارة الدولية المراجعة البيئية بأنها أداة للتقويم الدوري المنظم والموثوق لأداء منظمة أو إدارة وأوتها البيئية، بهدف المساعدة في حماية البيئة^(١٩٣). (ICC,1991)

• الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) The American Accounting Association

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة المراجعة البيئية على أنها عملية منظمة وموضوعية تتضمن جميع أدلة المراجعة، ذات الصلة بالبيانات المتعلقة بالأنشطة والأحداث التي يمكن التحقق منها وتحديد درجة الاتساق مع المعايير أو المقاييس المحدودة وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها مع الأطراف المهتمة بها، ولا يقتصر ذلك فقط على البيانات والمعلومات المالية^(١٩٤).

• لجنة الاتحاد الأوروبي للرقابة البيئية The commission of the European Communities (CEC)

عرفت المراجعة البيئية بأنها علمية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها وأنه تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة بشكل ملائم^(١٩٥).

(193)International Chamber of Commerce (1991), An ICC guide to effective environmental auditing ICC Publishing, Paris.

(١٩٤) هيثم يعقوب إسحاق، أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم والتقارير المالية دراسة حالة، شركة سكر كنانة المحدودة، السودان، مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، ٢٠١٣.
(١٩٥) معاذ طاهر المقطري، دور المراجعة في تقييم الأداء البيئي في اليمن دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠١٢.

• الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين International Federation of Accountants (IFAC):

لقد تناول الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين المراجعة البيئية بكونها تتمثل في مراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية، إلا أنه أشار وجود بين مراجعة تقارير الأداء البيئي والمراجعة البيئية^(١٩٦).

وعرفت على أنها " فحص موضوعي منظم دوري وموثق للممارسات البيئية وأيضاً لتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة وتقدير المخاطر البيئية المستقبلية"^(١٩٧).

وعرفها معهد المعايير البريطانية (BSI) British Standards Institute بأنها " تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة"

ويستخلص مما سبق من خلال تعدد المفاهيم والتعريفات، بأنه على الرغم من وجود العديد من المحاولات من قبل جهات مختلفة على مستوى العالم لتحديد التعريف الأمثل لمفهوم المراجعة البيئية إلا أن هذه الجهات لم تتفق على تعريف موحد، والسبب في ذلك هو اختلاف المراجعة البيئية من وجهة نظر كل جهة، وكذلك لعدم وجود التوافق والتناغم في هذا المجال، وذلك بسبب الاستخدام غير الأمثل لمفهوم المراجعة البيئية.

سادساً: أنواع المراجعة البيئية:

يمكن للأجهزة الرقابية أن تمارس العديد من أنواع المراجعات البيئية وهذه الأنواع وإن اختلفت في مستوياتها، فهي لا تعدوا أن تكون سوى مكملة لبعضها البعض، وبالتالي تكون تحت مسمى واحد وهو المراجعة البيئية. وتم تحديد أنواع المراجعة البيئية ومنها: ^(١٩٨).

أ- المراجعة المالية:

تعني مراجعة مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في قيد وتصنيف وتبويب وتلخيص العمليات المتعلقة بهذا النوع من المصروفات والإيرادات، بمعنى آخر التأكد من أن التكاليف والالتزامات والأصول المتعلقة بالبيئة قد تم تحديدها ووضع قيمة لها، وأن التكلفة البيئية للمنشأة تعكس باعتماد نتائج الالتزامات الواجبة على المنشأة وإعداد تقارير عنها طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ب- مراجعة مدى الالتزام:

تعني تعهد الإدارة بتنفيذ المتطلبات، والتشريعات والقوانين واللوائح المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة، وهذه المراجعة تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية انتشاراً في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنائية التي تنشأ نتيجة مخالفة القوانين البيئية، فالمنشآت التي تخضع لمتطلبات الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية يجب أن تأخذ في حسابها تخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة الالتزام بالقوانين البيئية مع ملاحظة أن مدى التفصيل والتوسع في المراجعة يتوقف على مدى المخاطر المترتبة على عدم

(196) Anna, B. (2017), The Role and the use of Environmental Audit in supporting sustainable development, Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclaw University of Economics.

^(١٩٧) الشافعي، حسن أحمد، " التنمية المستدامة والمحاسبة والمراجعة البيئية في التربية البدنية والرياضة" دار الوفاء لعنينا الطباعة والنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢م.

^(١٩٨) مسعود، سناء ماهر محمدي، " دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠٠٧م.

الالتزام، حيث أن عدم التزام المنشآت بالتشريعات البيئية وتلويثها للبيئة سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية لذلك يجب على المراجع عند تخطيط وتنفيذ المرافق وإعداد التقرير أن يراعي هذا الوضع جيداً

ت- مراجعة نظم الإدارة البيئية:

يعبر نظام الإدارة البيئية عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمنشأة بهدف توفير معلومات تتعلق بالآتي:

- مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية التي تخضع لها.
- مدى التزام المنشأة بتطبيق السياسات والإجراءات البيئية.
- المخاطر البيئية الحالية والمستقبلية التي تتعرض لها المنشأة نتيجة مزاولتها لأنشطتها.
- الإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها لتحسين أدائها البيئي.

ويرى البعض إمكانية إضافة أنواع أخرى للمراجعة البيئية:

أ- مراجعة الأنشطة:

تركز على أنشطة معينة بالوحدة مثل نشاط البيع أو الشراء أو التوزيع أو النقل، حيث تشمل مراجعة نشاط الشراء، استفسارات عن السياسات والإجراءات التي يتبعها الموردون لكي تطمئن الشركة على أن موردي الأجزاء والمواد الخام ملتزمون بالمعايير البيئية المقبولة.

ب- مراجعة منع التلوث:

تستهدف المجالات والمواطن التي يمكن تدينه النفايات بها ومن ثم يمكن القضاء على التلوث ومنعه من المنبع بدلاً من محاولة السيطرة عليه في نهاية العملية (١٩٩).

ت- مراجعة الأداء:

تهدف مراجعة الأداء إلى تقييم الاستخدام وإدارة الأموال المخصصة والأصول العامة فيما يتعلق بالمهام والموارد المستخدمة والنتائج المحققة، ويتم التركيز على:

- التأكد من تنفيذ البرامج البيئية بطريقة تتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية ومتماشية مع السياسات الحكومية.
- التأكد من الآثار البيئية لأنشطة الجهة مثل الحفاظ على الموارد والبيئة.
- التأكد من مؤشرات الأداء المرتبطة بالبيئة.
- التحقق من كفاءة وفعالية الإجراءات والقواعد الرقابية لمنع التلوث.
- وتم الإشارة بأن المراجعة البيئية تتضمن الأنواع التالية: (٢٠٠)
- التقييم العام لأماكن التلوث.
- تقييم الآثار البيئية للمشروعات الاستثمارية المخططة.

(١٩٩) د/ كمال أحمد يوسف، د/ أسعد مبارك حسين، "دور تقارير المراجعة البيئية في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية- دراسة ميدانية"، ٢٠١٥. مرجع سبق ذكره

(200) Huang, Rongbing, (2011) " Environmental Auditing: An Infromationized Regulatory Tool of Carbon Emission Reduction" Energy procedia 5 6- 14. Available online at www. Sciencedirect.com , p9

- مراجعة تقارير الأداء البيئي لمنشآت الأعمال.
- مراجعة القوانين والأنظمة البيئية.

ولا يمكن القيام بالمراجعة البيئية إلا بوجود متطلبات وعناصر يمكن من خلالها القيام بهذا النوع من المراجعة، وفي نفس الوقت فإن تطبيقها من قبل المنشأة تواجهه عدد من المعوقات والتي تقف عائق في طريق القائم بعملية المراجعة، وستقوم الباحثة بتحديد عدد من متطلبات ومعوقات تطبيق المراجعة البيئية. أولاً: متطلبات المراجعة البيئية في ضوء الإصدارات المهنية:

تعد معايير المراجعة الدولية، ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير المنظمات الدولية، والقوانين والتشريعات ذات الصلة بالجوانب البيئية من المتطلبات الرئيسية الواجب على مكاتب المراجعة والمحاسبة الإلمام بها قبل البدء بعملية المراجعة البيئية، ما يعكس أهمية وجود وعي لدى الملاك والإدارة بأهمية المراجعة البيئية، وفهم المراجعين لنشاط المنشآت، ومستوى الإفصاح البيئي، وتأهيلهم التأهيل الفني، والمهني في مجال المراجعة البيئية كمتطلبات لا بد من اللزم توفرها لفريق المراجعة البيئية ويمكن تناول ذلك في المحاور التالية:

١- معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالجوانب البيئية:

يساعد الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير والقوائم المالية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي البيئي الذي يساهم وبشكل إيجابي في إمكانية اعتماد المراجع البيئي على التقارير، والقوائم المالية المقدمة من منشآت الأعمال وبالتالي فإن استخدام معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة جودة الإفصاح المحاسبي البيئي وتسهيل مهمة المراجع البيئي (٢٠١).

تعددت معايير المحاسبة لذا تم الإشارة لأهم إصدارات معايير المحاسبة المتعلقة بمتطلبات المراجعة البيئية كالتالي:

تطرق مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board في إصداراته حول الجوانب البيئية إلى كيفية تحديد الخسائر المحتملة، ومحاسبة تكلفة إزالة الأسبستوس ومحاسبة رسملة تكاليف معالجة التلوث البيئي.

وتبنت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية Securities and Exchange Commission (SCE) عدداً من الإرشادات والإصدارات التي لها صلة بالإفصاح البيئي باعتبارها قواعد عامة تستخدمها البورصة عند توفير أدلة الإفصاح من قبل المنشآت المعتمدة لدى البورصة الأمريكية.

وتناول المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) في القائمة 1/96 Statement of Position كيفية معالجة آثار التلوث البيئي، إذ تسعى هذه القائمة لإعطاء لمحة عامة للمحاسبين عن القوانين واللوائح البيئية الرئيسية وآلية الرقابة على القضايا البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية.

وقدم معيار المحاسبة الدولي (10) Property, Plant and Equipment, IAS (10) إرشادات توضح كيفية رسملة النفقات البيئية اللازمة لإصلاح الأضرار البيئية التي تلحق بالأصول، ورسملة النفقات اللازمة لتلافي إغلاق المنشأة أو إيقاف نشاطها نتيجة المخالفات البيئية، وكيفية معالجة النفقات التي تتكبدها المنشأة نتيجة شراء أصل ملوث، إذ يشير المعيار إلى أن هذه النفقات تضاف لقيمة الأصل ويتم رسملتها على أن لا تتعدى ما يمكن استرداده خلال الاستخدام المستقبلي للأصل (٢٠٢).

(٢٠١) هيثم يعقوب اسحاق. (٢٠١٣). أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في التقارير المالية دراسة حالة: شركة سكر

كنانة المحدودة- السودان. مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، الصفحات ٤١-٨٠.

(٢٠٢) د/ياسر أحمد السيد الجرف، "أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة Sustainability على جودة التقارير المالية للبنوك السعودية - دراسة نظرية

ميدانية"، ٢٠١٧. مرجع سبق ذكره

وأكد مجلس التقارير الدولية المتكاملة (IIRC) الذي يشمل عدداً من المنظمات والمستثمرين والمنشآت والهيئات المحاسبية العالمية (IFAC/IASB/FASB) على ضرورة الاهتمام بتقارير التنمية المستدامة من خلال وضع نهج جديد لتقديم التقارير المالية يتمثل في إعداد التقارير المتكاملة التي تربط بين الجوانب المالية والاجتماعية والاقتصادية وتلبي احتياجات المستخدمين الكاملة

٢- معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالجوانب البيئية:

يعد وجود المعايير الدولية التي تلقي قبولاً عاماً لمساعدة المراجعين في الحكم على الجوانب البيئية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمنشأة حالة إخفائها أمر مهم، كون المعايير أساس في الحصول على التقييم الملائم والمناسب لنتائج أداء المنشآت، ولأن المعايير تعد إحدى أدوات التطبيق العملي الناجح لأي نشاط فإن إصدار معايير للمراجعة البيئية يساعد على عدم إغفال الجانب البيئي للمنشآت التي تملك تأثيراً هاماً على البيئة.

ونتيجة عدم إصدار الجهات المهنية الدولية لمعايير مراجعة بيئية مستقلة تساعد المراجعين عند تنفيذ عملية المراجعة البيئية، إلا أنه يمكن الاستناد لبعض معايير المراجعة الدولية عند تنفيذ المراجعة البيئية، حيث يشير معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) إلى ضرورة الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، وبالتالي يجب على المراجع البيئي التحقق من كون البيانات والمعلومات الواردة في تقارير الإفصاح البيئي خالية من الأخطاء الجوهرية نتيجة الاحتيال أو الخطي(٢٠٣).

ويوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) مسؤولية المراجع في مراعاة تطبيق القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، وهنا يجب على المراجع البيئي الإطلاع على القوانين والتشريعات البيئية والتحقق من مدى الامتثال والالتزام بها(٢٠٤).

ويشير معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) إلى مسؤولية المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وبناء على ذلك يجب على المراجع البيئي تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري للبيانات والمعلومات البيئية(٢٠٥).

ويتناول معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) مسؤولية المراجع بشأن تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأي المراجع، وبالاعتماد على هذا المعيار يجب على المراجع البيئي القيام بتصميم وأداء إجراءات المراجعة البيئية بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية(٢٠٦).

ويوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) مسؤولية المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقائمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية مراجعة البيانات المالية كما يشمل متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل

(203) IFAC, 2017I. " Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements". P.97

(204) IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.210

(205) IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.280

(206) IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.411

من قبل الإدارة، وبالاستناد لهذا المعيار يمكن للمراجع البيئي القيام بعملية تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات ذات العلاقة بالتكاليف، والأنشطة البيئية^(٢٠٧).

يوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٥٥٠) مسؤولية المراجع المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة البيانات المالية من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها والتأثيرات الفعلية أو المحتملة، ومما سبق يجب على المراجع البيئي ضرورة الإطلاع على السجلات والبيانات والمعاملات البيئية وتوصيلها بطريقة يسهل فهمها من قبل كافة الأطراف ذات الصلة^(٢٠٨).

يوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٥٨٠) مسؤولية المراجع في الحصول على إقرارات خطية حول سلامة البيانات والمعلومات المقدمة من قبل الإدارة، واستناداً لهذا المعيار يجب على المراجع البيئي طلب الإقرارات الخطية بسلامة البيانات والمعلومات البيئية من قبل الإدارة^(٢٠٩).

كما يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠) مسؤولية المراجع حال تطلب استخدام عمل المراجعين الداخليين كأدلة مراجعة، وبالتالي يستطيع المراجع البيئي استخدام تقارير المراجعة الداخلية للأنشطة البيئية كأدلة مراجعة^(٢١٠).

ويشير معيار المراجعة الدولي رقم (٦٢٠) إلى الاستعانة بالخبراء بهدف مساعدة المراجع للحصول على تأكيد معين حول مسائل فنية معينة واستخدام هذه التأكيدات كأدلة مراجعة، ويمكن الاستعانة بالخبير البيئي عند الحاجة لقياس الجوانب الفنية لبعض الأنشطة^(٢١١).

يضع معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠٠) المبادئ الأساسية والإجراءات والإرشادات للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة بهدف إجراء عمليات التأكيد للأنشطة غير المالية والتي لا تغطيها المعايير الدولية للمراجعة^(٢١٢).

يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (٣٤١٠) عمليات التأكيد المتعلقة بأعداد تقارير حول الغازات الدفيئة للمنشآت الصناعية، ويهدف هذا المعيار لقياس انبعاثات الغازات الدفيئة وتغير المناخ، إذ يتطلب إعداد البيانات الخاصة بالغازات المنبعثة بهدف تضمينها كجزء من تقرير أوسع حول الاستدامة في التقرير السنوي للمنشآت، ويسعى هذا المعيار للحصول على تأكيد حول ما إذا كان البيان الخاص بالغازات الدفيئة يخلو من البيانات الخاطئة الجوهرية أما بسبب الاحتمال أو الخطأ^(٢١٣).

رابعاً: آليات تطبيق المراجعة البيئية:

⁽²⁰⁷⁾ IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.490

⁽²⁰⁸⁾ IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.536

⁽²⁰⁹⁾ IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.637

⁽²¹⁰⁾ IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.705

⁽²¹¹⁾ IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.729

⁽²¹²⁾ IFAC, 2017II. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.129

⁽²¹³⁾ IFAC, 2017II. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.129

للمراجعة البيئية دور كبير في تحسين الأداء البيئي لمنشآت الأعمال وذلك لما تقوم به من دور كبير في حمايتها من أي ضرر سلبي ممكن أن تتعرض له عند مزاولتها لأنشطتها البيئية، ولكن من أجل تحقيق الأهداف التي سبق الإشارة إليها من قبل المراجعة البيئية فإنه يجب توافر عدد من المتطلبات والتي تكتنفها عدد من المعوقات والتي سيتم التطرق لها في هذا المبحث.

وتلعب المراجعة البيئية دوراً حيوياً في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم من مزاولتها لأنشطتها. وقد أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي في مشروعها للمراجعة البيئية ووكالة حماية البيئة بالولايات المتحدة الأمريكية عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعة على النحو التالي (٢١٤):

- ١- أهمية مشاركة منشآت الأعمال في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.
- ٢- ضرورة تنفيذ تلك الوحدات فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها. (٢١٥)
- ٣- يجب على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئة، ويتعين أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة إلى حتمية وجود إدارة بيئية تهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي.
- ٤- وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقارير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة.
- ٥- يتعين أن يتم اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم الجهات المختصة بالدولة، على أن تتاح نتائجه لمختلف أفراد المجتمع.
- ٦- يجب أن يتوافر لفريق المراجعة البيئية المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة، كما أن عليهم المحافظة على تلك الكفاءة من خلال الالتزام ببرامج التعليم المستمر.
- ٧- تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية عن طريق منشآت الأعمال، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة، حيث يتعين أن تكون فترة تكرار المراجعة سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة.
- ٨- يجب أن يكون فريق المراجعة البيئية مستقبلاً عن الأنشطة التي يتم مراجعتها، كما يجب أن يتصف بالموضوعية عند تنفيذ عملية المراجعة.
- ٩- يجب أن تتيح المراجعات البيئية تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أم الخارجية، وتقييم استخدام المنشآت لمواردها، وتقييم إدارتها بالمخاطر البيئية التي قد تتعرض

(٢١٤) سالم العجب سالم، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مج (١٥)، ع (٥٣)، ٢٠٢٠، ص ١٦٧.

(٢١٥) هالة محمد ابراهيم مرسل، "إطار مقترح لمراجعة الأداء البيئي للشركات المساهمة في مصر- دراسة تطبيقية"، ٢٠١٨.

لها، والتأكد من التزام المنشآت بالقوانين البيئية والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية على القوائم المالية^(٢١٦).

١٠- ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام يتم على أساسها الحد من المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث، ومؤشرات لتقييم الأداء البيئي بالإضافة على وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة.

وبناءً على ما تقدم تم تحديد مجموعة من المتطلبات تعتبر كفيلاً بأن تحقق المراجعة البيئية من خلالها أهدافها المنشودة، وهي ما يلي: (٢١٧)

١- وجود نظام للمحاسبة البيئية:

ضرورة وجود نظام للمحاسبة البيئية يهدف إلى تطوير الأساس العلمي والعملية للقياس والتقرير عن الأنشطة والتأثيرات البيئية التي تمارسها المنشأة على البيئة، ولذلك يجب أن توضح عناصر هذا النظام من حيث مدخلات كل برنامج وأسلوب تشغيله ومخرجاته، حتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على الأنشطة البيئية:

٢- وجود نظام معلومات بيئي:

يجب على إدارات المنشآت المختلفة تصميم وتنفيذ نظام معلومات بيئي، يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأنشطة والقضايا البيئية للمنشأة، والتي يمكن القيام بها هذا بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بتخطيط الأنشطة والعمليات اللازمة لتطوير وتنفيذ السياسات البيئية وكذلك تقييم الأداء البيئي.

٣- وجود معايير محددة للمراجعة البيئية:

ضرورة وجود معايير بيئية مقبولة بوجه عام، يتم على أساسها الحد من المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث، والحكم على المسئوليات المرتبطة بالبيئة، وتمكن المراجع من إبداء رأياً فنياً محايداً عن مدى إعطاء تقارير النشاط البيئي والقوائم المالية صورة صادقة وواضحة عن الأداء البيئي، وإعداد تقرير نهائي بنتائج مراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة وتقديمه للجهات المختصة بذلك

٤- اقتناع الإدارة بالمراجعة البيئية:

يجب أن تكون المراجعة البيئية نابعة من اقتناع الإدارة بدوافع ذاتية اختيارية وليست إجبارية وذلك تحاشياً للوقوع في مخالفة التشريعات القانونية، وتوفير الدعم الكافي للمراجع البيئي داخل منظمة العمال وتذليل الصعوبات أمامه لكي يؤدي مهامه بالكفاءة والفعالية المطلوبة، وضرورة الالتزام بالإدارة بالالتزامات البيئية، وضرورة تكامل المراجعة البيئية مع النظام الكلي للإدارة البيئية وتوثيق عملية المراجعة بشكل ملائم^(٢١٨).

(٢١٦) أبو المجد، رشا محمد السيد، " اثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وانعكاساته على قرارات المستثمرين في شوق الأوراق المالية" (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٥م.

(٢١٧) الجندي، خالد محمد محمد، " إطار مقترح لقياس أثر محددات المراجعة البيئية على مخاطر الاستثمار بالتطبيق على قطاع الصناعات الكيماوية المصري" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠٩م، ص ٢٧

(٢١٨) د/كريمة حسن محمد سليمان، "أثر الإفصاح عن تقارير الإستدامة على أسعار الأسهم في البورصة المصرية بالتطبيق على قطاع الإتصالات"، ٢٠١٥م، مرجع سبق ذكره.

٥- وجود مراجعين أكفاء للقيام بالمراجعة البيئية:

من خلال وجود مراجعين مهنيين مستقلين أكفاء علمياً وعملياً، لديهم المعلومات الكافية عن المجالات والأنشطة البيئية التي تساهم فيها المنشأة، مع قدر معقول من المعرفة والمهارات والخبرات عن بعض مجالات الهندسة والكيمياء والصحة العامة والقوانين واللوائح والتشريعات المرتبطة بحماية البيئة، ومن ثم فإن الأمر يستدعي التدريب والتأهيل لفريق المراجعة القائم بالمراجعة البيئية، كما يجب أن يتسم فريق المراجعة بالموضوعية عند تنفيذ عملية المراجعة.

٦- وجود نظام للرقابة الداخلية:

يجب أن يتسع نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ليشمل الأداء البيئي لها ومتابعة مدى الالتزام بتنفيذ السياسات والبرامج والنظم والتشريعات والالتزامات البيئية للمنشأة مما يتطلب استحداث سجلات للتوثيق البيئي، وتعديل اهتمامات وأدوات المراجع عند دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية.

وترى الباحث مما تقدم أن المتطلبات التي تحتاجها المراجعة البيئية في سبيل أداء عملها بشكل مطلوب يمكن أن يتم تقسيمها إلى مجموعتين أولاً داخلية متمثلة في وجود كادر رئيسي يمكن أن يقوم بالمراجعة البيئية، وكذلك وجود كادر مساعد من اختصاصات أخرى كالهندسة والبيئة والقانون والكيمياء والأحياء وعلم النبات تكون بمثابة فريق استشاري للكادر الرئيسي، كذلك وجود نظام إداري متكامل داخل المنشأة، مما يسهل القيام بالمراجعة البيئية بشكل صحيح.

أما المجموعة الأخرى فهي خارجية تتمثل في وجود القوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة ووجود الجهات الحكومية كوزارة البيئة، وغير الحكومية كجمعيات أصدقاء البيئة ووجود هيئات مهنية مثل نقابة المحاسبين والمراجعين

وبصفة خاصة يجب أن تكون هناك فلسفة ونظرة بيئية ووجود إدارة لدى الإدارة العليا حول أهمية الحفاظ على البيئة باعتبارها موطن الإنسان الرئيسي ومصدر ما يحتاجه من موارد تساعد في البقاء والاستمرار في حياته بشكل طبيعي.

خامساً: مفهوم وأهمية تقارير التنمية المستدامة:

يؤكد مفهوم مراجعة تقارير التنمية المستدامة على القيام بعملية التحقق من مصداقية واكتمال التقارير المتكاملة المقدمة وبخاصة البيانات الغير المالية وتعد مراجعة تقارير التنمية المستدامة وظيفة لتحسين نوعية المعلومات الغير المالية المقدمة، والتأكيد على دقة وسلامة البيانات والمعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة المتكاملة، كما يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة زيادة حجم ونوعية تقارير الاستدامة المتكاملة مما ينتج عنها اكتساب المنشآت الشرعية التنظيمية نظراً لكون هذه التقارير على درجة عالية من الموثوقية والاكتمال والأهمية النسبية والموضوعية^(٢١٩).

وتتمثل أهمية مراجعة التقارير التنمية المستدامة في كونها تعمل على ما يلي^(٢٢٠):

- زيادة الاهتمام العالمي بتقارير التنمية المستدامة حيث يوجد ما يقارب ألف منشأة على مستوى العالم تقدم التقارير المتكاملة بدل التقارير المالية التقليدية المنفصلة.
- تزايد الحاجة للتحقق من مصداقية واكتمال تقارير التنمية المستدامة وبخاصة البيانات غير المالية مما يؤكد على أهمية المراجعة الخارجية للتقارير المتكاملة وبخاصة للبيانات غير المالية.

(219)Haji, A, and Anifowose, M (2016), The Trend of Integrated Reporting Practice in South Africa: Ceremonial or Substantive Sustainability accounting, Management and Policy Journal, 7 (2), p. 190.

(220)Ernst and Young, (2014), Viewpoints for the Audit Committee Leadership Summit. 25.

- تزيد من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المنشآت تعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية، كما يتجاوز عملية إعداد التقارير المالية التقليدية.
- تأكيد المعلومات والبيانات غير المالية للكشف عن قضايا الاستدامة من خلال تقديم تقارير متكاملة لضمان أن تكون موثوقة ولا تتعارض مع المعلومات المالية.
- تزايد الاهتمام بالتقارير التنظيمية الشاملة التي تتجاوز التقارير المالية التقليدية والتي تشمل المعلومات البيئية والاجتماعية.

دور المراجعة البيئية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة:

تعد المراجعة البيئية أحد أنواع المراجعة التي برزت مؤخراً والتي تعني بالاهتمام بالأمر البيئية من خلال متابعة منشآت الأعمال التجارية والصناعية لمدى امتثالها للقوانين والتشريعات والمعايير الخاصة بحماية البيئة، وتحمل المنشآت المسؤوليات الناتجة عن الآثار المباشرة وغير المباشرة عن أنشطتها (٢٢١).

تزيد الدول التأكيد على أهمية الحفاظ على البيئة من خلال إصدار القوانين والتشريعات المنظمة للبيئة، حيث أدى بالمنظمات إلى إدراج القضايا البيئية في أجندتها وأعمالها وأنشطتها بغية تحقيق أهداف التنمية المستدامة وابتداء استخدام مصطلح التنمية المستدامة بشكل كبير من مؤتمر ريو دي جانيرو عام ١٩٩٢ حيث سعت الدول والحكومات والمنظمات إلى تحقيق التنمية المستدامة المتمثلة في الحفاظ على البيئة ورفاهية المجتمع وتنمية العنصر البشري مما أدى إلى ظهور عدة أجهزة تعني بالرقابة على لبيئية وحمايتها والحفاظ عليها ومنها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

وحيث تسعى منشآت الأعمال إلى تحقيق أقصى عائد ممكن من خلال الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة، ظهر التخوف من الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية من خلال الاستغلال غير القانوني لها، ونتيجة لذلك نادى العديد من الهيئات العالمية المهتمة بالتنمية المستدامة والبيئة ومنه مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بضرورة الاهتمام المستدامة.

ومع زيادة اهتمام الأطراف ذات العلاقة بالأمر غير المالية لمنشآت الأعمال فإن أنظمتها المحاسبة المالية تعد قاصرة على توفير هذا المعلومات وبالتالي يتطلب تطويرها بهدف توفير التقارير غير المالية ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الأمر الذي أدى إلى ظهور ممارسات التنمية المستدامة كجزء أساسي في السياسات والإجراءات الداخلية للشركات والمؤسسات التجارية والصناعية.

- وحيث أن المشاكل البيئية التي تعوق التنمية المستدامة أصبحت واقعاً ملموساً أدى إلى ظهور تحدياً أمام المحاسبين في كيفية وضع نظام محاسبي بيئي متكامل يعني بالجوانب البيئية، وكذلك أمام المراجعين كي يمكنهم من تقديم تقارير مراجعة بيئية تفصح عن معلومات قانونية واستثمارية واقتصادية وبيئية مالية وغير مالية بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بهدف خدمة الأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية ولأجل ذلك ظهرت العديد من الدراسات الميدانية والبحثية والتي تسعى إلى إبراز دور المراجع في تحقيق التوازن البيئي لأغراض التنمية المستدامة وإبراز أهم التحديات والمشكلات البيئية التي تعوق التنمية المستدامة والتي تؤثر على الموارد الطبيعية والموارد البشرية، كما ظهرت العديد من الدراسات التي تحاول أن تصل إلى إطار مقترح لكيفية المراجعة البيئية لتقديم التقارير التي تحتوي على المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة.

(٢٢١) هيثم يعقوب، أرث المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم والتقارير دراسة حالة: شركة سكر كنانة المحدودة، السودان، مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، ٢٠١٣.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية:

مرحلة جمع وإدخال ومعالجة البيانات

اعتمدت الباحثة على عينة عشوائية تم تحديد حجمها بالمعادلة التالية: (أدريس، ٢٠٠٨) وقد قامت الباحثة باختيار عينة طبقية حجمها ٣٣١ مفردة بمعامل ثقة ٩٥٪ وحدود خطأ $\pm ٥٪$ باستخدام المعادلات الإحصائية كما يلي:

$$n = \frac{Nz^2P(1-P)}{Ne^2 + Z^2P(1-P)}$$

حيث أن:

- N = حجم مجتمع البحث
 - n = حجم العينة
 - Z = حدود الخطأ المعياري وهي ١,٩٦ عند درجة ثقة ٩٥٪
 - P = نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها خصائص مجتمع الدراسة وهي ٥٠٪
 - e = خطأ العينة المسموح به في تقدير النسبة وهو = ٠,٠٥
- حجم العينة = $\frac{٥٧٢ \times ٢(١,٩٦) \times ٠,٢٥}{٠,٢٥ \times ٢(١,٩٦) + ٠,٠٠٢٥ \times ٥٧٢}$

قامت الباحثة بتوزيع عدد (٣٠٠) استمارة استقصاء تحسباً لاي إخفاق في الحصول على رد من بعض أفراد العينة. حيث تم استبعاد الاستمارات التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة حيث تم استبعاد عدد (٤٠)، قائمة استقصاء غير متكامل، وبلغ عدد استمارات الاستقصاء السليمة المستلمة بعد استيفائها (٢٦٠) استمارة

نسبة الاستجابة = الاستمارات الصالحة ÷ الاستمارات الموزعة طبقاً لردود عينة الدراسة

$$= 260 \div 300 = \text{حوالي } ٨٦,٦\%$$

وتعتبر هذه نسبة استجابة مرتفعة

نسبة عدم الاستجابة = الاستمارات المستبعدة ÷ إجمالي الاستمارات طبقاً لردود عينة الدراسة

$$\text{النسبة المكتملة} = ٤٠ \div ٣٠٠ = ١٣,٣\%$$

ثم قامت الباحثة بتكويد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences

spss إصدار ٢٥، هذا وتشير معظم الدراسات إلى تقييم فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة، في إطار مقياس ليكرت الخماسي الاتجاه Likert Scale المستخدم بهذا البحث كما يلي:

الاتجاه	الفئة
تميل الإجابات إلى (عدم الموافقة بشدة)	١,٧٩-١,٠٠
تميل الإجابات إلى (عدم الموافقة)	٢,٥٩-١,٨٠
تميل الإجابات إلى (محايد)	٣,٣٩-٢,٦٠
تميل الإجابات إلى (الموافقة)	٤,١٩-٣,٤٠
تميل الإجابات إلى (أوافق بشدة)	٥,٠٠-٤,٢٠

اختبارات الفروض

- ومن هنا تبدأ المرحلة التالية ألا وهي تحليل البيانات من أجل الإجابة على التساؤلات البحثية والتي تختبر في مضمونها العلاقة بين المحاور ومدى " تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة "، في ضوء تساؤلات البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهدافه تتمثل الفروض فيما يلي:

فروض البحث:

الفرض الأول:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الثاني:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية.

الفرض الثالث:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى حول اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

الفرض الرابع:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية

الفرض الخامس:

يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية.

الفرض الأول:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية.

وذلك باستخدام دالة إحصائية معنوية تثبت التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T Test لعينة واحدة تثبت التحقق ولتحديد مدى اتجاه الآراء نحو (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية).

جدول رقم (١)

يوضح التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية " باستخدام اختبار ت عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

القرار		قيمة ت	درجات الحرية	العدد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
الدالة	مستوى المعنوية						
دالة	**٠.١	١٩,٠٠٥	٢٥٩	٢٦٠	٠,٥٥	٣,٦٥	متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (١٩,٠٠٥)، بمتوسط حسابي (٣,٦٥)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) طبقاً لإجمالي محور (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية).

إثبات الفرض:

- تم قبول الفرض القائل لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية).

الفرض الثاني:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية.

وذلك باستخدام دالة إحصائية معنوية One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية.

جدول رقم (٢)

يوضح التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية " باستخدام اختبار ت عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

القرار		قيمة ت	درجات الحرية	العدد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
الدالة	مستوى المعنوية						
دالة	**٠.١	١٠,٥٢١	٢٥٩	٢٦٠	٠,٥٥	٣,٣٥	دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (3) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (10,521)، بمتوسط حسابي (3,35)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (0,05). طبقاً لإجمالي محور (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية).

إثبات الفرض:

- تم قبول الفرض القائل لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية).

الفرض الثالث:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

وذلك باستخدام دالة إحصائية معنوية One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة.

جدول رقم (3)

يوضح التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة " باستخدام اختبارات عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة 3)

القرار		قيمة ت	درجات الحرية	العدد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
الدالة	مستوى المعنوية						
دالة	** .01	13,097	259	260	0,79	3,64	اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من 0,01

من الجدول السابق يتضح:

اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (3) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (13,097)، بمتوسط حسابي (3,64)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (0,05). طبقاً لإجمالي محور (اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة).

إثبات الفرض:

- تم قبول الفرض القائل لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة، بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على (اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة).

٤-الفرض الرابع:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية.

تم اختبار الفرض من خلال كل من: معامل ارتباط بيرسون ومعامل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد التدريجي كما يلي:

اولا- تم اختبار الفرض: من خلال معامل ارتباط بيرسون كما يلي:

جدول رقم (٤)

مصفوفة معاملات الارتباط الخطي البسيط لقياس وتحليل العلاقة بين محاور تفعيل دور المراجعة البيئية ومحاور تحقق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية

٥- دور المراجعة البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة	٤- اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة	٣- المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية	٢- دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية	١ - متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية	محاور الدراسة
**٠,٦٥٤	**٠,٦٦٣	**٠,٦٥٩	*٠,٥٩٨	-	١- متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية
**٠,٦٣٢	*٠,٥٤٣	**٠,٧١٩	-		٢- دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية
**٠,٦٩٨	**٠,٧٣٣	-			٣- المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية
**٠,٨١٠	-				٤- اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة
-					٥- دور المراجعة البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

* دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠٥

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- وجود ارتباط ايجابي دال إحصائيا بين محور (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية)، وكل من محاور (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية)، (المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية)، (اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة)، (دور المراجعة البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة)، حيث بلغت معاملات الارتباط (٠,٥٩٨)، (٠,٦٥٩)، (٠,٦٦٣)، (٠,٦٥٤)، وذلك بمستوى دلالة اقل من (٠,٠١).

- مما يدلنا على ان دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية تؤثر ايجابيا على تحقيق التنمية المستدامة من خلال (اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة)، (دور المراجعة البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة).

-وأيضا : المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية تؤثر إيجابيا على تحقيق التنمية المستدامة من خلال (إجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة)، (دور المراجعة البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة).
-وإجمالي تفعيل دور المراجعة البيئية يؤثر إيجابيا على تحقيق التنمية المستدامة في الشركات المساهمة الكويتية.

٢- كما يتضح من الجدول أيضا وجود ارتباط متوسط بين المحاور المستقلة مما يدلنا على عدم وجود ظاهرة الأزواج الخطي.

تم اختبار الفرض من خلال معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation لإيجاد العلاقة بين متغيرين ثم حساب معنوية الاختبار على أساس مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ليدل على وجود علاقة دالة إحصائية، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥) دل ذلك على عدم وجود علاقة دالة إحصائية.

جدول رقم (٥)

العلاقة بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية باستخدام معامل ارتباط بيرسون

النتيجة (الدالة)	مستوى المعنوية	معامل الارتباط (r)	المحاور
دالة	**٠,٠١	**٠,٧٧٨	إجمالي: بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية.

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

من الجدول السابق يتضح الآتي:

١- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية. علي وتحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٧٨) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

- إثبات الفرض:

- يتم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاور تفعيل دور المراجعة البيئية ومحاور تحقيق التنمية المستدامة.

ثانيا: تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير تفعيل دور المراجعة البيئية على تحقيق التنمية المستدامة.

جدول رقم (٦)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية أبعاد تفعيل دور المراجعة البيئية على تحقيق التنمية المستدامة

معامل التحديد R ²	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعطيات المقدره β_i	محاور المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٪٦٠,٥	**٠,٠١	٣٩٤,٩٢١	**٠,٠١	٩,٧٣٦	٠,٥٣٦	الجزء الثابت
			**٠,٠١	١٩,٨٧٣	٠,٧٧٨	إجمالي محور تفعيل دور المراجعة البيئية

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

١ – معامل التحديد (R^2)

نجد أن إجمالي محاور المتغير المستقل (تفعيل دور المراجعة البيئية) يفسر (٦٠,٥%) من التغير الكلي في محاور المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة) وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ – اختبار معنوية محور المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن محور المستقل (تفعيل دور المراجعة البيئية)، ذو تأثير معنوي على محور التابع (تحقيق التنمية المستدامة)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٩,٨٧٣) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ – اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٩٤,٩٢١) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد تحقيق التنمية المستدامة.

٤ – معادلة النموذج:

$$\text{تحقيق التنمية المستدامة} = ٠,٥٣٦ + ٠,٧٧٨ \text{ تفعيل دور المراجعة البيئية}$$

ومن نموذج العلاقة الإحصائية السابق ، يمكن التنبؤ بتحقيق التنمية المستدامة، من خلال قياس محور تفعيل دور المراجعة البيئية ، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن :

-كل زيادة في درجة (تفعيل دور المراجعة البيئية)، قدرها (٠,٧٧٨) تؤدي إلى زيادة محور تحقيق التنمية المستدامة بمقدار واحد صحيح.

-مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R^2)، يفسر نسبة جيدة بلغت (٦٠,٥%)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

الانحدار المتعدد:

من الفرضيات السابقة يمكن ان نؤكد باستخدام تحليل الانحدار المتعدد إثبات الفرضية القائلة :

-وجود تأثير لمحاور تفعيل دور المراجعة البيئية (كمتغيرات مستقلة) متمثلة في أبعاده (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية – دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية - المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية) على تحقيق التنمية المستدامة (كمتغير تابع). وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده، واما إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية ام إنها غير دالة إحصائياً.

تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Multiple regression

جدول رقم (٧)

تحديد معنوية أهم عناصر تفعيل دور المراجعة البيئية تأثيراً على تحقيق التنمية المستدامة باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R ² معامل التحديد	F. test		t. test		المعلمة المقدره β_i	محاور المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٧٤٤	٥٥,٣%	**٠,٠٠١	١٠٥,٦٥٣	**٠,٠١	١,٧٧٥	٠,٣٧١	الجزء الثابت
				**٠,٠١	٦,٣٠٧	٠,٤٦١	١- متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية
				**٠,٠٢٠	٦,١٢٦	٠,٤٣٢	٢- دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية
				**٠,٠١	٧,٦٣٩	٠,٦٦٨	٣- المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح:

١ - معامل ارتباط (r)

- توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين " تفعيل دور المراجعة البيئية وبين تحقيق التنمية المستدامة"، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٤٤) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٢ - معامل التحديد (R²)

نجد أن المتغيرات المستقلة لإجمالي محاور (تفعيل دور المراجعة البيئية)، تفسر (٥٥,٣%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في تحقيق التنمية المستدامة وباقي النسبة يرجع إلى ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٣ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغيرات المستقلة، محاور تفعيل دور المراجعة البيئية والمتمثلة في أهم المحاور تأثيراً (المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية)، (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية)، (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية)، ذو تأثير معنوي على استمرارية تحقيق التنمية المستدامة وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥). حيث بلغت قيم البيتا " β " (٠,٦٦٨)، (٠,٤٦١)، (٠,٤٣٢) على الترتيب.

-معنى التأثير القوى والفعال لمحاور (تفعيل دور المراجعة البيئية) ولكن هذه التأثيرات متفاوتة على تحقيق التنمية المستدامة.

٤ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٠٥,٦٥٣) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على تحقيق التنمية المستدامة.

٥ - معادلة النموذج:

تحقيق التنمية المستدامة = ٠,٣٧١ + ٠,٤٦١ متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية + ٠,٤٣٣ دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية + ٠,٦٦٨ المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية

- مما يدلنا على التأثير الدال والفعال للمتغيرات المستقلة وهي محاور تفعيل دور المراجعة البيئية على تحقيق التنمية المستدامة. والتأثير الاقوي على التنمية المستدامة كان لدور المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية.

الفرض الخامس:

لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية.

متغيرات الفرض:

- محاور تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة
- خصائص عينة الدراسة (الجنس - سنوات الخبرة - المؤهل العلمي - الوظيفة)

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام اختبار "ت" لعينتين مستقلتين لقياس معنوية الفرق "لتفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة" وفقاً لمتغير (الجنس).

- واستخدام اختبار "ف" لتحليل التباين احادى الاتجاه لقياس معنوية الفرق لأبعاد "تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة". وفقاً (لسنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة).

١-الجنس

جدول رقم (٩)

اختبار "ت" لقياس معنوية الفرق لمتغير (الجنس) فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

متغيرات الدراسة	التوزيع	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت المحسوبة	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
١- تفعيل دور المراجعة البيئية	ذكر	١٧٩	٣,٥٣	٠,٥٠	٠,١٤١	٠,٨٨	غير دالة
	أنثى	٨١	٣,٥٢	٠,٤٢			
٢- تحقيق التنمية المستدامة	ذكر	١٧٩	٣,٦٢	٠,٦٢	0,٥٤٩	٠,٥٨	غير دالة
	أنثى	٨١	٣,٥٧	٠,٥٧			

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- لا توجد اختلافات معنوية بين متغير الجنس (ذكور وإناث)، فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (٠,١٤١)، عند مستوى معنوية اكبر من (٠,٠٥).

٢- لا توجد اختلافات معنوية بين متغير الجنس (ذكور وإناث)، فيما يتعلق بابعاد تحقيق التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (٠,٥٤٩)، عند مستوى معنوية اكبر من (٠,٠٥).

-مما يدلنا على ان التقارب والإتفاق في الآراء.

٢- سنوات الخبرة

الأسلوب الإحصائي:

اختبار "ف" تحليل التباين احادى الاتجاه

جدول رقم (١٠)

اختبار "ت" لقياس معنوية الفرق لمتغير (سنوات الخبرة) فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

الدالة الإحصائية	مستوى الدالة	قيمة ف المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التوزيع	متغيرات الدراسة
دالة	*٠,٠٢	١١,٠٩٤	٠,٠٥٠	٣,٤٢	٥٢	أقل من ٥ سنوات	١- تفعيل دور المراجعة البيئية
			٠,٤٦	٣,٥٠	١١١	من ٥-١٠ سنوات	
			٠,٥٠	٣,٦١	٩٧	أكثر من ١٠ سنوات	
دالة	*٠,٠٣	11.208	٠,٧٢	٣,٥٤	٥٢	أقل من ٥ سنوات	٢- تحقيق التنمية المستدامة
			٠,٦٧	٣,٦٠	١١١	من ٥-١٠ سنوات	
			٠,٧٥	٣,٦٧	٩٧	أكثر من ١٠ سنوات	

*دالة عند ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- توجد اختلافات معنوية بين متغير (سنوات الخبرة)، فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية حيث بلغت قيمة "ف" (١١,٠٩٤) عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥)، لصالح فئات الخبرة على الترتيب (أكثر من ١٠ سنوات)، (من ٥-١٠ سنوات)، (أقل من ٥ سنوات)، بمتوسطات حسابية (٣,٦١)، (٣,٥٠)، (٣,٤٢).
 - ٢- توجد اختلافات معنوية بين متغير (سنوات الخبرة)، فيما يتعلق بابعاد تحقيق التنمية المستدامة عند مستوى معنوية اقل من (٠,٠٥)، لصالح فئات الخبرة على الترتيب (أكثر من ١٠ سنوات)، (من ٥-١٠ سنوات)، (أقل من ٥ سنوات)، بمتوسطات حسابية (٣,٦٧)، (٣,٦٠)، (٣,٥٤).
- مما يدلنا على الاختلاف فى الاراء حول تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وذلك لصالح سنوات الخبرة الأعلى.

٣- المؤهل العلمي

جدول رقم (١١)

اختبار "ت" لقياس معنوية الفرق لمتغير (المؤهل العلمي) فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

متغيرات الدراسة	التوزيع	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
١- تفعيل دور المراجعة البيئية	دبلوم	13	٣,٤٦	٠,٤٨	١,٢٧٤	٠,٢٨٤	غير دالة
	بكالوريوس	157	٣,٥٤	٠,٤٨			
	ماجستير	٥٨	٣,٤٥	٠,٤٩			
	دكتوراه	٣٢	٣,٦٤	٠,٤٥			
٢- تحقيق التنمية المستدامة	دبلوم	13	٣,٦٢	٠,٧٤	٠,٢٦٤	٠,٨٥١	غير دالة
	بكالوريوس	157	٣,٥٩	٠,٧١			
	ماجستير	٥٨	٣,٩٥	٠,٧٠			
	دكتوراه	٣٢	٣,٧١	٠,٧١			

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- لا توجد اختلافات معنوية بين متغير (المؤهل العلمي)، فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية، حيث بلغت قيمة "ف" (١,٢٧٤)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).
 - ٢- لا توجد اختلافات معنوية بين متغير (المؤهل العلمي)، فيما يتعلق بابعاد تحقيق التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٢٦٤)، عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).
- مما يدلنا على الاتفاق في الآراء.

٤- الوظيفة

جدول رقم (١٢)

اختبار "ت" لقياس معنوية الفرق لمتغير (الوظيفة) فيما يتعلق بابعاد تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

متغيرات الدراسة	التوزيع	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
١- تفعيل دور المراجعة البيئية	مدقق حسابات	40	٣,٦٩	٠,٣٦	١١,٤٨٥	*٠,٠١	دالة
	إدارة عليا	53	٣,٤٩	٠,٥١			
	مدقق داخلي	64	٣,٥٤	٠,٤٧			
	محاسب	١٠٣	٣,٤٣	٠,٥٠			
٢- تحقيق التنمية المستدامة	مدقق حسابات	40	٣,٦١	٠,٧٥	10.632	*٠,٠١	دالة
	إدارة عليا	53	٣,٧٢	٠,٧٩			
	مدقق داخلي	64	٣,٥٧	٠,٦٨			
	محاسب	١٠٣	٣,٥٠	٠,٦٦			

*دالة عند ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- 1- توجد اختلافات معنوية بين متغير (الوظيفة)، فيما يتعلق بإبعاد تفعيل دور المراجعة البيئية حيث بلغت قيمة "ف" (11, 485)، عند مستوى معنوية أقل من (0, 05)، لصالح الفئات الوظيفية على الترتيب (مدقق حسابات)، (مدقق داخلي)، (إدارة عليا)، (محاسب)، بمتوسطات حسابية (3, 69)، (3, 04)، (3, 49)، (3, 43).
 - 2- توجد اختلافات معنوية بين متغير (الوظيفة)، فيما يتعلق بإبعاد تحقيق التنمية المستدامة حيث بلغت قيمة "ف" (10, 632)، عند مستوى معنوية أقل من (0, 05)، لصالح الفئات الوظيفية على الترتيب (إدارة عليا)، (مدقق حسابات)، (مدقق داخلي)، (محاسب)، بمتوسطات حسابية (3, 72)، (3, 61)، (3, 07)، (3, 00).
- مما يدلنا على الاختلاف في الآراء حول تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة فيما يتعلق بالوظيفة.

اثبات الفرض:

قبول الفرض البديل بوجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية في بعض اجزائه.

تم اثبات انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية، حيث بلغت قيمة "ت" (19, 005) بمتوسط حسابي (3, 65)، بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الثاني:

2- تم اثبات انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية حيث بلغت قيمة "ت" (10, 051) بمتوسط حسابي (3, 35)، بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية).

الفرض الثالث:

تم اثبات انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة "ت" (13, 097) بمتوسط حسابي (3, 64)، بمعنى وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة على (اجراءات تحقيق أبعاد التنمية المستدامة).

وباستخدام تحليل الارتباط الخطي البسيط والمتعدد:

تم اختبار الفرض الرابع : قياس وتحليل العلاقة بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة في الشركات المساهمة الكويتية.

باستخدام مصفوفة معاملات الارتباط الخطي البسيط تم قياس وتحليل العلاقة بين محاور تفعيل دور المراجعة البيئية ومحاور تحقق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية.

وتم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية عند مستوى معنوية أقل من (0, 05)، بمعنى أنه كلما كان هناك اتجاه وتفعيل ايجابي المراجعة البيئية كلما انعكس ايجابيا على تحقيق التنمية المستدامة، وكل زيادة في درجة (تفعيل دور المراجعة البيئية)، قدرها (0, 778) تؤدي إلى زيادة بعد تحقيق التنمية المستدامة بالشركات المساهمة الكويتية بمقدار واحد صحيح.

- استخدام أسلوب الانحدار المتعدد Stepwise Multiple regression لمعرفة أكثر محاور تفعيل دور المراجعة البيئية تأثيراً.

فتبين التأثير الدال والفعال لمحاور تفعيل دور المراجعة البيئية على تحسين تحقيق التنمية المستدامة، والتأثير بدرجات متفاوتة وكان اهم المحاور تأثيراً (المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية)، (متطلبات المراجعة البيئية في الشركات المساهمة الكويتية)، (دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية)، ذو تأثير معنوي على استمرارية تحقيق التنمية المستدامة وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0,05). حيث بلغت قيم البيتا " β " (0,668)، (0,461)، (0,432) على الترتيب.

- لإختبار الفرض الخامس لمعرفة مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية. تم استخدام الأساليب الآتية:

- استخدام اختبار "ت" لعينتين مستقلتين:

لقياس معنوية الفروق بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً لمتغير (الجنس)، فتبين عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية اي الإتفاق في الآراء .

- باستخدام اختبار "ف" One Way ANOVA تحليل التباين احادي الاتجاه:

تم قياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة، تبين عدم وجود فروق حول أبعاد تأثير تفعيل دور المراجعة البيئية على تحقيق التنمية المستدامة وفقاً لآراء المستقصى منهم الديموغرافية.

- أثبتت نتائج اختبار الفروض وجود فروق داله إحصائياً فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (سنوات الخبرة - الوظيفة) حول محاور (تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة).

- أثبتت نتائج اختبار الفروض عدم وجود فروق داله إحصائياً فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (المؤهل العلمي) حول محاور (تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة).

- تم قبول الفرض بعدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية، طبقاً للجنس والمؤهل، وقبول الفرض البديل طبقاً لسنوات الخبرة والوظيفة.

- اي قبول الفرض في بعض اجزائه.

النتائج والتوصيات:

(أ) النتائج:

- 1- أن منشآت الأعمال الكويتية تطبق مراجعة البعد البيئي سوا من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الإلتزام البيئي، وتطبق بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة.
- 2- أن منشآت الأعمال الكويتية تحقق أهداف التنمية المستدامة وهي أيضا بشكل نسبي ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة.
- 3- أن هناك إدراك كبير جدا من أفراد العينة للأدوار المهمة للمراجعة البعد البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- 4- تشير نتائج الدراسة إلى تأثير إيجابي مرتفع لتقارير المراجعة في حث منظمات الأعمال نحو الإلتزام بحماية وصيانة البيئة.

(ب) التوصيات:

- 1- ضرورة الدفع بالشركات لتحسين الإفصاح البيئي من خلال عرض الجوانب البيئية في التقارير البيئية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة.
- 2- زيادة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الأعمال ذات الاهتمام العالمي بالبيئية بالاستعانة بالخبراء البيئيين لاضفاء الثقة والمصادقية على تقرير مراجعة الأداء البيئي.

- ٣- تشجيع المنشآت على إيجاد إدارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي يكون مهمتها الأساسية كيفية الحفاظ على الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الأخطار البيئية المحتملة.
- ٤- ضرورة التنسيق والتكامل بين عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية عملية مراجعة الأداء البيئي.
- ٥- ضرورة اهتمام الشركات بتطوير كادرها الوظيفي في كيفية الاهتمام بالجوانب البيئية.
- ٦- أن تعي منظمات الأعمال أن أنشطة التقرير والمراجعة البيئية تعتبر جزءا مكملا لأنظمة الإدارة البيئية داخل المنظمة.
- ٧- تنمية وعي أفراد المجتمع بالاهتمام بمعلومات تقارير المراجعة البيئية عند اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية.
- ٨- اهتمام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بعقد الدورات التأهيلية للمراجعين لزيادة كفاءتهم ومهاراتهم العلمية والعملية في مجال المراجعة عن التأثيرات البيئية.
- ٩- الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال حماية البيئية واستدامة التوازن البيئي لاعداد إطار وطني للمراجعة البيئية.
- ١٠- اهتمام الدولة بتقديم الحوافز المختلفة لمنظمات الأعمال التي تهتم بمراجعة الأداء البيئي والتقرير والإفصاح عنه.

ج) البحوث المستقبلية المقترحة:

تقترح الباحثة إجراء المزيد من الدراسات المرتبطة بمراجعة الأداء البيئي في المحاور التالية:

- العلاقة بين الإفصاح البيئي والمراجعة البيئية وأثر ذلك على تحسين جودة التقارير المالية.
- تقييم أثر التزام منشآت الأعمال بالجوانب البيئية على تحسين فعالية قرارات الاستثمارات في منشآت الأعمال.
- أثر التكامل بين عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على تحسين كفاءة وفعالية مراجعة الأدائي البيئي.
- دور الحوكمة البيئية في دعم التنمية المستدامة في منشآت الأعمال الصناعية.

المراجع

- 1- أبو المجد، رشا محمد السيد، " اثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وانعكاساته على قرارات المستثمرين في شوق الأوراق المالية" (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٥م.
- 2- إسماعيل محمد احمد شبو، عمر السر الحسن محمد، (٢٠١٥)، مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات المراجعة البيئية: دراسة ميدانية. جامعة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج- كلية التجارة، المجلد ٢٩، العدد(١).
- 3- أمال محمد محمد عوض، (٢٠١٧). تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، الجزء الثاني، ديسمبر، ص ١٢١٧
- 4- تهاني أبو القاسم احمد، عماد الدين عوض العكام، (٢٠١٦)، تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بولاية الصناعية المنشآت من عينة على ميداني بحث: (BSC) الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس- كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد ٧، العدد ٢.
- 5- جمال كامل عبدالرحيم، "قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٥، ص ٢.
- 6- الجندي، خالد محمد محمد، " إطار مقترح لقياس أثر محددات المراجعة البيئية على مخاطر الاستثمار بالتطبيق على قطاع الصناعات الكيماوية المصري" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠٩م، ص ٢٧
- 7- حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله، " دور المحاسبية والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٥م.
- 8- حسن، دينا زين العابدين حسن (٢٠١٦)، "فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدي جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني.
- 9- دياسر أحمد السيد الجرف، "أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة Sustainability على جودة التقارير المالية بالبنوك السعودية – دراسة نظرية ميدانية"، ٢٠١٧. مرجع سبق ذكره
- 10- سالم العجب سالم، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مج (١٥)، ع (٥٣)، ٢٠٢٠، ص ١٦٧.
- 11- سالم العجب سالم، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مج (١٥)، ع (٥٣)، ٢٠٢٠، ص ١٦٧.
- 12- سعيد بن عبد الرازق، معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد والإدارة، مج (١٢)، ع (١)، ٢٠٢١.
- 13- سماهر ماهر غلاب، إطار مقتر لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية في التقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مج (٧)، ع (١١)، ج(٣)، ٢٠٢١.
- 14- سناء ماهر محمدي، "دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار في الأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٧، ص-هـ.
- 15- الشافعي، حسن أحمد، " التنمية المستدامة والمحاسبية والمراجعة البيئية في التربية البدنية والرياضة" دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢م.

- ١٦- عاطف يحيى يحيى الجند، (٢٠١٨)، الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس- كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلد ٩، العدد (٤)، الصفحات ٢٩-١
- ١٧- عاهد إبراهيم القرعان، ويسرى امين سامي، (٢٠١٦)، المراجعة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في قطاع الأعمال. المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس عشر للأعمال: الاستدامة والتنافسية في الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، (الصفحات ١-١٩)
- ١٨- فاطمة محمد أبوخريص، "الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية"، مجلة الجامعي، النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، ليبيا، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١٥، ص-٢٥٧.
- ١٩- كريمة حسن محمد سليمان، "أثر الإفصاح عن تقارير الإستدامة على أسعار الأسهم في البورصة المصرية بالتطبيق على قطاع الإتصالات"، ٢٠١٥م، مرجع سبق ذكره.
- ٢٠- كمال أحمد يوسف، د/ أسعد مبارك حسين، "دور تقارير المراجعة البيئية في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية- دراسة ميدانية"، ٢٠١٥. مرجع سبق ذكره
- ٢١- مجدى مليجي عبدالحكيم، أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الرابع، المجلد التاسع عشر، ٢٠١٥، ص٧.
- ٢٢- محمد عباس بدوي، نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٨، يوليو ٢٠١١.
- ٢٣- مسعود، سناء ماهر محمدي، " دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠٠٧م.
- ٢٤- معاذ طاهر المقطري، دور المراجعة في تقييم الأداء البيئي في اليمن دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠١٢.
- ٢٥- مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم مليجي (٢٠١٥)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- ٢٦- مني محمد علي الشعباني، دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة، دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المراجعة والمراجعة، المجلد ٢٢، العدد (٣)-٢٠١٨.
- ٢٧- هالة محمد ابراهيم مرسل، "إطار مقترح لمراجعة الأداء البيئي للشركات المساهمة في مصر- دراسة تطبيقية"، ٢٠١٨. مرجع سبق ذكره
- ٢٨- هيثم يعقوب اسحاق. (٢٠١٣). أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم والتقارير المالية دراسة حالة: شركة سكر كنانة المحدودة- السودان. مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، الصفحات ٤١-٨٠.
- ٢٩- هيثم يعقوب إسحاق، أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم والتقارير المالية دراسة حالة، شركة سكر كنانة المحدودة، السودان، مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، ٢٠١٣.
- ٣٠- هيثم يعقوب، أرث المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم والتقارير دراسة حالة: شركة سكر كنانة المحدودة، السودان، مجلة جامعة سنار، جامعة سنار، السودان، ٢٠١٣.

31- Anna, B. (2017), The Role and the use of Environmental Audit in supporting sustainable development, Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclaw University of Economics.

- 32- Anna, B. (2017). The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development. Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclow University of Economics, pp.37-46.
- 33- Choudhary, R. P. (2015, July). Environmental Audit: A Need for Sustainable Development of Mining Industry. International Journal of Innovative Research in Engineering & Management 2(4), pp. 35-39
- 34- Delfgaawu, t, (2002)"Reporting on sustainability development: a prepare view", Auditing journal of practice & theory, Vol. 19, PP: 67-75.
- 35- Ernst and Young, (2014), Viewpoints for the Audit Committee Leadership Summit. 25.
- 36- Ferrero, J., Sanchez, I. & Ballesteros, B., (2015),"Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure", Corporate Social Responsibility and Environmental Management, Vol.22, Iss.1, PP.45-64.
- 37- Haji, A, and Anifowose, M (2016), The Trend of Integrated Reporting Practice in South Africa: Ceremonial or Substantive Sustainability accounting, Management and Policy Journal, 7 (2), p. 190.
- 38- Huang, Rongbing, (2011) " Environmental Auditing: An Infromationized Regulatory Tool of Carbon Emission Reduction" Energy procedia 5 6- 14. Available online at www. Scienedirect.com , p9
- 39- IFAC, 2017I. " Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements". P.97
- 40- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.210
- 41- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.280
- 42- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.411
- 43- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.490
- 44- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.536
- 45- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.637
- 46- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.705
- 47- IFAC, 2017I. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.729
- 48- IFAC, 2017II. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.129

- 49- IFAC, 2017II. Hnadbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements P.129
- 50- International Chamber of Commerce (1991), An ICC guide to effective environmental auditing ICC Publishing, Paris.
- 51- Matthias S. Fifka, Maria Drabble, (2012), "Focus and Standardization of Sustainability Reporting – A Comparative Study of the United Kingdom and Finland, Business Strategy and the Environment, Vol. 21.
- 52- Olga Eermeevn S. Audit of future environmental cvents in financial statements revista espacios, Vol. 41, Issue: 07 2020, p. 30.
- 53- Sharma, D. Kumar (2020), An Effecitive implementation of Environmental, Test Engineering and Management, Vol. (83), pp. 5370-5379.
- 54- Sylvia Van Leeuwen, (2004), "Developments in Environmental Auditing by Supreme Audit Institutions", Environmental Management, Vol. 33, No.2, P.164.