



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)
كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

يونيو ٢٠٢٢



جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة مع دراسة ميدانية
بالبئة المصرية

الباحثة / سومة السيد محمود مراد

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور
نصر محمد جعيسه

الأستاذ الدكتور
محمد محمود أحمد صابر

٢٠٢٢

٤٥

المستخلص

يهدف هذا البحث إلي توضيح دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة المصرية ، حيث اعتمد الباحثون علي كلاً من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي للتوصل إلي نتائج منطقية تدعم الفروض النظرية الواردة في البحث. ومن خلال تحليل واقع الممارسة المهنية في البيئة المصرية، واستقصاء آراء عيني البحث، الأكاديميين في الجامعات المصرية والمراجعين الداخليين في شركات الأسمت المصرية، والتحليل الإحصائي لهذه الآراء باستخدام اختبار T-Test في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، توصل البحث إلي مجموعة من النتائج وهي:

- ١- إتفاق الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية علي أهمية دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة المصرية.
- ٢- أن من أهم التطورات التي يجب علي المراجعة الداخلية مواكبتها هو القيام بتقييم الأداء البيئي داخل المنشأة حيث أنه في بيئة الأعمال المعاصرة أصبحت المنشآت مطالبة بالقيام بمراعاة الآثار البيئية الناتجة عن قيامها بأعمالها بالإضافة إلي الالتزام بكافة القوانين والتشريعات البيئية وكذلك العمل بشكل جاد علي حماية البيئة ومعالجة كافة الأضرار والمشكلات الناتجة عن ممارسة المنشآت لأعمالها.

الكلمات المفتاحية : تقييم الأداء البيئي - مراعاة الشركات للآثار البيئية.

Abstract

This study aims to clarify the role of internal audit in environmental performance assessment of the joint – stock companies , the researcher utilizes both inductive and deductive approaches to formulate assumptions of the study.

By analyzing the reality of professional practice in the Egyptian environment, and surveying the opinions of the two study samples, academics in Egyptian universities and internal auditors in Egyptian cement companies, and statistical analysis of these opinions using the T-Test in the SPSS Statistical Package for Social Sciences, the empirical results demonstrate the following:

- 1) A consistency between theoretical and field study about the importance of the role of internal audit in environmental performance assessment.
- 2) One of the most important developments that the internal audit must keep pace with is to evaluate the environmental performance within the facility, as in the contemporary business environment, the establishments are required to take into account the environmental impacts resulting from carrying out their work, in addition to complying with all environmental laws and legislations, as well as working seriously to protect the environment and address all Damages and problems resulting from the establishments' practice of their business.

Key Words: assessment of environmental performance – Corporate environmental impacts.

المقدمة

شهدت السنوات الأخيرة إدراكاً عالمياً متزايداً بأهمية المشاكل البيئية في ضوء تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية القائمة، وقد تجسد الاهتمام البيئي الدولي في العديد من الصور مثل عقد المؤتمرات ، وإنشاء العديد من الأجهزة والهيئات التي تهتم بقضايا البيئة وتحديد كيفية التعامل مع الموارد المتاحة بطريقة رشيدة وعادلة، ومنها قيام المنظمة العالمية للمعايير بإصدار سلسلة معايير ISO 14000 الخاصة بالبيئة، وعلي الصعيد المحلي في مصر فقد صدر القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ الخاص بحماية البيئة والذي تم تعديله بالقانون رقم (٩) لعام ٢٠٠٩ وإنشاء جهاز حماية البيئة، فضلاً عن اهتمام الدولة بالقضايا البيئية والتي انعكست في تخصيص وزارة مستقلة لشئون البيئة.

١- الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية وأهميتها والموضوعات ذات الصلة بها، وعليه سيتم عرض الدراسات السابقة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث وبما يخدم هدف البحث من خلال الدراسات التي تناولت دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي. وذلك على النحو التالي:

دراسة (علي عبد الله ، ٢٠١٣) بعنوان: " المراجعة الداخلية والمراجعة والأداء البيئي : دراسة تحليلية"

استهدفت الدراسة: التعرف على التطور في مهام المراجعة الداخلية، ومسئوليتها تجاه البيئة، وأيضاً التعرف على الإطار الفكري لمراجعة الأداء البيئي.

توصلت الدراسة إلي أن مراجعة الأداء البيئي هي أداة إدارية تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية بهدف التأكد من التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات واللوائح البيئية، الحد من التلوث، التأكد من كفاءة تصميم وتطبيق نظام الإدارة البيئية.

دراسة (أحمد محمود ، ٢٠١٥) بعنوان " دراسة تحليلية لمدي فاعلية تطبيق المراجعة الداخلية للأداء البيئي في الشركات الصناعية المصرية : دراسة ميدانية "

استهدفت الدراسة: قياس مدي فاعلية المراجعة الداخلية للأداء البيئي في الشركات الصناعية المصرية والتعرف علي مدي قيام المراجعون الداخليون بتقييم الأداء البيئي

والمتطلبات الواجب توافرها للقيام بذلك، إضافة إلى التعرف علي مدى إدراكهم للممارسات التي يجب القيام بها عند تقييم الأداء البيئي، وكذلك المحددات التي تحول دون قيامهم بذلك. توصلت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين لا يعطون أهمية لتقييم الأداء البيئي، ولا يقومون بذلك في الشركات الصناعية المصرية، كذلك ضرورة قيام لجنة معايير المحاسبة المصرية بوضع معايير لتقييم الأداء البيئي.

دراسة (ليلي ميلاد ، ٢٠١٥) بعنوان: " تطوير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية اللبئية بهدف الحد من المخاطر البيئية"

استهدفت الدراسة: التعرف على دور المراجعة الداخلية في تطوير دور المراجع الداخلي في تبني عملية تقييم الأداء البيئي ، والاهتمام بالمخاطر البيئية لأنشطة المنشأة التي قد تعيق وتهدد أهداف المنشأة واستمراريتها بهدف التعرف على الأحداث المسببة لهذه المخاطر واستكشاف مخاطر النشاط وتحديد احتمالات حدوثها.

توصلت الدراسة إلى أنه يساهم متابعة تطوير معايير المراجعة الداخلية في إنجاز العديد من الأهداف مثل المساعدة في تحسين التواصل بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا وإدارة المراجعة الداخلية للوصول إلى تطبيق أفضل لعملية المراجعة مما يساعد في الحد من المخاطر البيئية ، كما يساهم المراجع الداخلي من خلال تقييم الأداء البيئي في تحديد المخاطر البيئية الحالية والمستقبلية ومدى الالتزام باللوائح والقوانين والتشريعات البيئية وتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية.

دراسة (Dietrich & J.Mark , 2016) بعنوان:

"Environmental Audits and Signaling: The Role of Firm Organizational Structure"

استهدفت الدراسة: بيان دور المراجعة الداخلية في إرسال إشارات تشخيصية وتحذيرية للإدارة البيئية تتعلق بنتائج عملية المراجعة الداخلية بشكل دوري، بهدف الحد من تقادم المخاطر البيئية التي يمكن أن تتعرض لها المنظمات.

توصلت الدراسة إلى أن المخاطر البيئية في الأغلب الأعم تكون طبيعتها غامضة ويصعب تحديدها بسهولة ، وخاصة على الأمد الطويل، كما يصعب تحديدها بشكل كمي وأن أغلب

نتائج المراجعة كانت نتائج وصفية، الأمر الذي يتطلب أن تعمل وظيفة المراجعة الداخلية ضمن إطار ومنهج منظم وخطة محكمة طويلة الأجل، بدلاً من التركيز على سلوكيات عمل المراجعين.

دراسة (هناك الحوسين , ٢٠١٨) بعنوان: " تطوير دور المراجعة الداخلية البيئية في إطار متطلبات التشريع الليبي لحماية البيئة باستخدام المحتوى المعلوماتي لنموذج الأداء المتوازن: دراسة ميدانية علي المنشآت اللببية"

استهدفت الدراسة: تطوير دور المراجعة الداخلية للتأكد من مدى التزام المنشأة بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية في ظل اعتماد المراجع الداخلي على تلك المتطلبات لإبداء رأيه المهني حول السلوك البيئي للمنشأة، وبيان دور المحتوى المعلوماتي لنموذج الأداء المتوازن في سد احتياجات المراجع الداخلي للمعلومات البيئية بالكمية الكافية والنوعية الملائمة.

توصلت الدراسة إلي أن اعتماد المراجع الداخلي على أحكام التشريعات والقوانين البيئية من شأنه أن يطور من مستوى أداء مراجعة الأداء البيئي.

كما أن المحتوى المعلوماتي لنموذج الأداء المتوازن يعتبر وسيلة فعالة لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية في توفير معلومات كافية وملائمة عن الأداء البيئي للمنشأة، إضافة إلى توضيح المسار الاستراتيجي الذي تنتهجه الإدارة تجاه القضايا البيئية.

٢- مشكلة البحث

إن المشروعات التي لها علاقة بالبيئة مثل استخراج وصناعة المعادن ومحطات تكرير النفط وما يصاحبها من غازات ضارة بالبيئة والبتروكيماويات والأسمدة تؤثر بشكل مباشر بالبيئة والمجتمع، فهي من جهة تعمل علي النهوض بالمجتمع لما لها من قيمة مادية إلا أنه غالباً ما يكون لها آثار بيئية علي المجتمع، وبالتالي فإن تقييم الأداء البيئي لمثل هذه المشروعات يمثل فحصاً شاملاً لخطط المنشأة وأهدافها وما تتضمنه من إجراءات للتحقق من التزام المنشأة بالمتطلبات والالتزامات البيئية كون تقييم الأداء البيئي أحد الأدوات التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت في سياق نظام الإدارة البيئية للمساعدة في تحسين الأداء البيئي , وعليه يمكن القول بأن هناك العديد من الأسباب التي أدت إلي ضرورة الإهتمام بتقييم الأداء البيئي ومن أهمها:-

- مخاطر التعرض للعقوبات التي تفرضها قوانين حماية البيئة .
- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة لوقف التلوث البيئي.
- زيادة الوعي البيئي لدى المستهلكين والمؤسسات المالية والمستثمرين.
- تحسين صورة المنشآت الصناعية وذلك عن طريق الاهتمام بتقييم الأداء البيئي.

وبذلك لم تعد وظيفة المراجعة الداخلية مقتصرة على المراجعة المالية فحسب، بل تطورت لتشمل مجالات أخرى كتقييم الأداء البيئي، الأمر الذي انعكس في نهاية المطاف على نطاق عمل المراجعين الداخليين، الذين أصبحوا يهتمون بتقييم الأداء البيئي لشركاتهم، وخاصةً في ظل ما يمكن أن تتكبده تلك الشركات من تكاليف والتزامات مالية كبيرة، بسبب التلوث الذي قد تحدثه في البيئة.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث يتضح للباحثين مشكلة البحث والتي يمكن صياغتها من خلال طرح السؤال البحثي التالي : ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة المصرية ؟ والذي يمكن الإجابة عليه من خلال الإجابة علي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي عند قيامه بتقييم الأداء البيئي؟
- ما هي الخطوات التي يجب علي المراجعين الداخليين اتباعها من أجل التحقق من مدى التزام المنشأة بالسياسات البيئية؟

٣- هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تسليط الضوء علي دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- دور ومسئوليات المراجع الداخلي تجاه تقييم الأداء البيئي.
- الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي عند تقييم الأداء البيئي.

٤- أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في فاعلية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في معالجة الآثار البيئية التي تسببها أنشطة منشآت الأعمال الصناعية ومدى امتثالها للقوانين

والتشريعات الحكومية ومعايير المراجعة الدولية ذات الصلة، بالإضافة إلى أن هناك اهتمام من قبل مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة منشآت الأعمال الصناعية ، حيث تتمثل أهمية هذا البحث فيما سيقدمه من دراسة تحليلية لمدي مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي

٥- منهجية البحث

تم استخدام المنهج العلمي بشقيه الاستنباطي في بناء الإطار النظري للبحث واشتقاق فروض البحث ، الاستقرائي في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث.

٦- حدود البحث

- لا يتطرق البحث في إطاره النظري إلى دور كل من المراجعة الخارجية والرقابة الحكومية (الجهاز المركزي للمحاسبات) في تقييم الأداء البيئي في شركات المساهمة المصرية.
- يقتصر استخدام البحث لمصطلح الأداء البيئي علي أكثر جوانب الأداء البيئي أهمية وهو التلوث البيئي لخطورته علي البيئة.
- لن يتعرض هذا البحث لدور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لقطاع الخدمات، نظراً لاختلاف محاور التقييم، مستلزمات التطوير، فعاليات الدراسة الميدانية.

٧- خطة البحث

يمكن تنظيم ما تبقي من هذا البحث في النقاط التالية :

- ١- مفهوم تقييم الأداء البيئي.
- ٢- أبعاد تقييم الأداء البيئي.
- ٣- مشكلات تقييم الأداء البيئي.
- ٤- دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء البيئي.
- ٥- الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي عند تقييم الأداء البيئي.
- ٦- دور التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة المصرية في تقييم الأداء البيئي.
- ٧- الدراسة الميدانية.

٨- نتائج البحث.

٩- التوصيات.

١٠- مجالات البحث المقترحة.

١- مفهوم تقييم الأداء البيئي

- يعد تقييم الأداء البيئي " فحصاً شاملاً لخطط المنشأة وأهدافها وما تتضمنه من إجراءات للتحقق من التزام المنشأة بالشروط البيئية والخطط التي وضعتها ومقارنتها مع التنفيذ الفعلي لتحديد الانحرافات وتقدير القيمة التقديرية لأضرارها وأخذها بعين الاعتبار ضمن تكاليف المنشأة والإفصاح عنها بهدف السيطرة عليها وتخفيفها".

(عبد الحلیم صالح، ٢٠١٦، ص ٣٧)

- كما يعتبر تقييم الأداء البيئي بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج البيئية التي تقوم بها المنشآت لحماية البيئة من أضرار القيام بنشاطها، وذلك في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات البيئية بهدف دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين وتطوير أدائها البيئي بالإضافة إلى خدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح. (أزهر غيلان، ٢٠١٦، ص ٤٤)

٢- أبعاد تقييم الأداء البيئي

تصنف أبعاد التقييم البيئي من عدة جوانب مختلفة حسب الغرض من عملية التقييم علي النحو التالي: (أيمن صابر، ٢٠٠٨، ص ٣٠٠)

- **البعد التشريعي والقانوني:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة إجراء حكومي لتقييم الوضع البيئي لمنطقة معينة بهدف التعرف علي التأثيرات الإيجابية والسلبية علي البيئة المحيطة نتيجة تنفيذ تلك الأنشطة.

- **بعد المراجعة البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة وسيلة إدارية تتضمن تقييم موضوعي لكيفية أداء عمل المنشأة في تحقيق هدف حماية البيئة.

- **بعد التنمية المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة وسيلة للمحافظة علي مكونات البيئة والإرتقاء بها ومنع تدهورها أو تلوثها أو الحد من مستوي

- التلوث والتصدي لأي تغيير في خواص البيئة، بما يحول دون الإضرار بالكائنات الحية، أو التأثير علي ممارسة الإنسان لحياته الطبيعية.
- **بعد المحاسبة المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة أداة فعالة في التحليل والتقييم باستخدام المعلومات البيئية، بهدف تحسين الأداء البيئي والإجتماعي وتطوير أدوات وإجراءات إعداد التقارير بهدف قياس وتطوير الأداء المستدام للمنشأة.
 - **بعد المحاسبة المالية البيئية (المحاسبة الخضراء):** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة وسيلة إدارية تستخدم في الحد من التلوث والفاقد، ودعم الإدارة في تخفيض التكاليف البيئية.
 - **بعد المحاسبة الإدارية البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة أداة منهجية تهدف إلي تحديد وقياس وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات البيئية المالية والعينية اللازمة لمساعدة إدارة المنشأة في إنجاز أهدافها وتحسين أدائها البيئي.
 - **بعد نظم الإدارة البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة سلسلة من الإجراءات والوسائل لتحديد الآثار البيئية المحتملة وتقييمها، وكذلك تقييم التشريعات والسياسات والبرامج المعنية بالبيئة، والإفصاح عنها في صورة معلومات للجمهور.
 - **بعد التشريع المصري :** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد بمثابة تقييم للتأثيرات البيئية لمعرفة الآثار الإيجابية والسلبية للمنشأة محل التقييم بحيث يتم تعظيم الأولي وتجنب الثانية. (قانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ الخاص بحماية البيئة)
ويمكن توضيح الأبعاد المتعددة لتقييم الأداء البيئي في الشكل التالي رقم (١) :
شكل رقم (١) : الأبعاد المتعددة لتقييم الأداء البيئي
(المصدر: أيمن صابر، ٢٠٠٨، ص ٢٩٩)
- يتضح للباحثين من الشكل السابق أن هذه الأبعاد تبين أهمية تقييم الأداء البيئي للمنشأة من خلال تحسين نظم الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية علي الممارسات البيئية وتحديد مدي الالتزام أو عدم الالتزام بالقوانين البيئية.

٣- مشكلات تقييم الأداء البيئي

تعد مشكلات تقييم الأداء البيئي من أهم وأصعب المشكلات التي تواجه المراجعة الداخلية لأنها قد تؤدي إلى إغفال بعض الأنشطة والأحداث البيئية الهامة، التي يصعب قياسها، مما يجعل المعلومات البيئية المتاحة غير كافية ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للمنشأة، ويمكن توضيح هذه المشكلات كما يلي: (رشا محمد، ٢٠١٥، ص ٨٨)

- مشكلة تحديد وحصر الأنشطة البيئية

يتطلب التقييم تحديد الأنشطة التي سيتم تقييمها وتشمل الأنشطة البيئية المجالات التالية: الرقابة البيئية، المسؤولية تجاه العاملين، أنشطة خدمة المجتمع، تحسين المنتج.

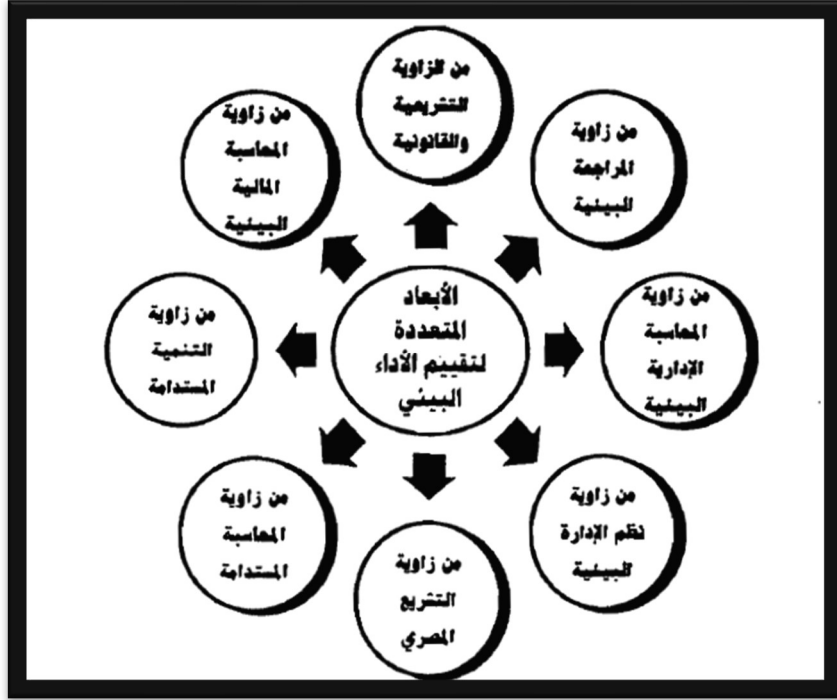
مشكلة تحديد نطاق التقييم

حيث أن هذا النطاق يؤثر على نتائج التقييم ومستوي دقته وشموله ومازال هذا الأمر مجالاً للجدل المحاسبي على المستوي الفكري والتطبيقي.

مشكلة تحديد معايير موضوعية للقياس المحاسبي للأنشطة البيئية

تتمثل معايير القياس المحاسبي للأنشطة البيئية في الأسس التي يمكن الرجوع إليها لتحديد مدى سلامة إجراء محاسبي معين، أو مدى مناسبته بهدف تحسين هذا الإجراء.

- مشكلة صعوبة ربط التكاليف البيئية بالمنافع البيئية
- هناك صعوبة في مقابلة عناصر تكاليف الأداء البيئي خلال فترة زمنية معينة بالعوائد والمنافع الناتجة عن ذلك الأداء خلال نفس الفترة.



- مشكلات أخرى
- صعوبة تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- عدم توفير بيانات لقيمة الإهدار والخسائر والأضرار المترتبة علي الأحداث البيئية.
- هناك بعض الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي عن الآثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة علي أصول المنشأة أو التزاماتها في شكل أرقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعيتها.

٤- دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء البيئي

تطورت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال السنوات الأخيرة، نتيجة لتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، حيث تطورت إلي نشاط تقييمي مستقل لخدمة المنشأة ، وهناك مجموعة من العوامل التي أدت إلي زيادة أهمية المراجعة الداخلية منها :

(نجوي محمود، ٢٠١٥، ص ٧١)

- التوسع في تلبية احتياجات الإدارة لمواجهة التحديات المحلية والدولية والحاجة إلي معلومات عن نواحي النشاط .
- قصور استقلال المراجع الداخلي ، والذي يرجع إلي قيامه بمراجعة عمليات الإدارة .
- تزايد نطاق العمليات الدولية ، التي تتطلب تغيرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية تشمل تزايد ضغوط الأطراف من الخارج لتحقيق مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة الداخلية.
- كما أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المساندة والمهمة للإدارة في المنشآت، بإعتبار أن الإدارة تحتاج إلي معلومات موثوق بها عن مختلف جوانب أنشطة المنشأة، بحيث تهدف المراجعة الداخلية إلي: (ليلي ميلاد ، ٢٠١٥ ، ص ٩٢)
- التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمنشأة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي النشاط بالمنشأة.
- نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة.
- نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدفة، وذلك بما يحافظ على حصة المنشأة من السوق المحلي والعالمي.
- نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة بما يضمن للمنشأة الاستمرار في ممارسة النشاط بالإضافة إلي تحقيق النمو والاستقرار .

وبعد أن أصدر مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٨١ تعديلاً علي نشرته الخاصة بمسئوليات المراجع الداخلي والتي تحدد طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية ومسئوليات المراجع الداخلي، والذي بين أن المراجعة الداخلية هي " نشاط تقويمي مستقل بالمنشأة ولخدمتها، وتعمل عن طريق فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة

الأخري" ومن خلال هذا المفهوم فإن مجال عمل المراجعة الداخلية قد اتسع ليشمل المنشأة ككل ، بدلاً من التركيز علي العمليات المالية والمحاسبية فقط .

(باسم رشيد ، ٢٠١٧ ، ص ٦٠)

وأشارت دراسة (Robert and Kasper,2004,p.19) إلي أن المراجعة الداخلية مصممة لتوفير تأكيدات معقولة بشأن تحقيق أهداف الإدارة المتعلقة بما يلي:

- فعالية وكفاءة العمليات.
- موثوقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

٥- الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي عند تقييم الأداء البيئي

توجد العديد من الصعوبات التي تواجه المراجعين الداخليين عند تقييم الأداء البيئي، من أهمها ما يلي: (عامرية عبد الباسط ، ٢٠٠٥ ، ص ٨)

- عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة ومتعارف عليها، بالإضافة إلي عدم وجود فروض خاصة بتقييم الأداء البيئي، وكذلك عدم توافر مبادئ خاصة بتقييم الأداء البيئي يمكن الاسترشاد بها عند القيام بعملية تقييم الأداء البيئي مما يؤدي إلي عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية علي المستوي المحلي يساعد في توفير البيانات التي يمكن للمراجع الداخلي الاسترشاد بها عند تقييم الأداء البيئي.
- عدم وجود معايير محددة يتم استخدامها في عملية تقييم الأداء البيئي، وذلك لعدم تكامل إطارها ومعاييرها وعدم وجود إلزام قانوني للمراجع للقيام بها.
- عدم وجود فريق العمل المعاون للمراجع الداخلي المؤهل والمدرّب في مجال تقييم الأداء البيئي، من حيث التأهيل العلمي والمعرفة بالقوانين واللوائح والتشريعات المحلية والدولية المرتبطة بحماية البيئة.
- ضعف اهتمام الإدارة بالعوامل البيئية وتقييم الأداء البيئي بسبب التركيز علي الهدف الرئيسي وهو تحقيق أعلى معدلات ربحية.

- ٦- دور التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة المصرية في تقييم الأداء البيئي
- ألزمت المادة (٢٢) من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ في شأن البيئة أصحاب المنشآت التي تخضع لنصوص هذا القانون الاحتفاظ بسجل لبيان تأثير نشاط الشركة علي البيئة وقد عرضت اللائحة التنفيذية للقانون نموذج لهذا السجل يحتوي علي البيانات التالية: الانبعاثات الصادرة عنها أو التي تصرف منها، مواصفات المخرجات بعد عملية المعالجة وكفاءة وحدات المعالجة المستخدمة ، إجراءات المتابعة والأمان البيئي المطبقة في المنشأة، الاختبارات والقياسات الدورية ونتائجها، المسئول المكلف بالمتابعة، كما وضحت هذه اللائحة الجدول الزمني للالتزام المنشآت للاحتفاظ به.
 - ووفقاً للمادة (٢٥) من القانون " يضع جهاز شئون البيئة خطة للطوارئ لمواجهة الكوارث البيئية ، وتعتمد الخطة من مجلس الوزراء ، وتستند خطة الطوارئ بوجه خاص إلي ما يلي : جمع المعلومات المتوفرة محلياً و دولياً عن كيفية مواجهة الكوارث البيئية و التخفيف من الأضرار التي تنتج عنها، حصر الإمكانيات المتوفرة علي المستوى المحلي والقومي و الدولي و تحديد كيفية الإستعانة بها.
 - كما نصت المادة رقم (٣٣) من اللائحة التنفيذية لقانون البيئة علي أن الشركة التي ينتج عن نشاطها مخلفات خطرة طبقاً لأحكام هذا القانون عليها الاحتفاظ بسجل هذه المخلفات و كيفية التخلص منها والجهات المتعاقد معها لتسلم هذه المخلفات وذلك وفقاً للبيانات التالية : اسم المنشأة وعنوانها ، اسم المسئول عن تحرير السجل ووظيفته، الفترة الزمنية التي تغطيها البيانات الحالية، نوعية النشاط وطبيعة المواد الخام والإنتاج خلال المدة الزمنية المقابلة، التشريع الخاضعة له المنشأة، الاشتراطات الخاصة الصادرة من جهاز شئون البيئة للمنشأة ، بيان بأنواع الانبعاثات ومعدلات صرفها وكيفية التصرف فيها، معدلات إجراء الاختبارات علي كل نوع من الانبعاثات الصادرة عن المنشأة، المخرجات بعد عملية المعالجة، مدي كفاءة وسائل المعالجة، الجهات المتعاقد معها لتستلم تلك المخلفات الخطرة، تاريخ توقيع المسئول. ويختص جهاز شئون البيئة بمتابعة بيانات السجل للتأكد من مطابقتها للواقع.

- وباستقراء معايير المحاسبة المصرية الصادرة بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ والتي تتسق مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC نجد أن الفقرة التاسعة من معيار المحاسبة المصري رقم (١) قد نصت علي " بجانب القوائم المالية" من المفضل أن تقدم المنشآت معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم ، ويتعين توفير هذه المعلومات عندما يتبين للإدارة أهميتها لمستخدمي القوائم المالية ."
- كما نص معيار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية والمقابل للمعيار الدولي رقم (١٠) تحت الفقرة الأولى منه " أنه إذا واجهت الشركة أحداث تالية لتاريخ الميزانية تشير إلي أن فرض الاستمرار ليس مناسباً، فإن المعيار يطلب من الشركة عدم إعداد قوائمها المالية علي أساس الاستمرارية ، وبناءً علي المادة (١٨) الواردة باللائحة التنفيذية لقانون البيئة رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ فإن الشركة التي لم تلتزم بالمعايير الموضوعية لحماية البيئة ، وأن آثار عدم الالتزام بتلك المعايير قد ظهرت خلال فترة إعداد القوائم المالية ، فإن الشركة قد تواجه إجراءات الغلق أو وقف النشاط أو المطالبة القضائية بالتعويضات المناسبة لمعالجة الأضرار الناتجة عن المخالفة ، مما يعرضها لعدم الاستمرارية ، أما اذا كانت الأحداث البيئية قد حدثت في تاريخ الميزانية فهذا يتطلب التعديل في القوائم المالية (فقرة ٣-أ) ، أما اذا كانت الأحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية فيتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية فقط (فقرة ٣-ب) ، وفقاً لنص الفقرة (١٩) من المعيار رقم (٧) لو أن الشركة خالفت القوانين البيئية في تاريخ الميزانية ، وكانت المطالبة القضائية بتعويض مناسب لمعالجة الأضرار الناشئة قد توافرت المعلومات بخصوصها وذلك بعد تاريخ الميزانية ، فإنه يجب علي الشركة تحديث إفصاحاتها التي تتعلق بهذا الحدث في ضوء تلك المعلومات ، كما نصت الفقرة (٢٠) من المعيار رقم (٧) " اذا توافر دليل بعد تاريخ الميزانية علي التزام محتمل كان قائماً في تاريخ الميزانية نتيجة مخالفة بيئية فإن الشركة يجب عليها

تحديث الإفصاح عن هذا الالتزام المحتمل وما اذا كان يستدعي تكوين مخصص أو تعديله طبقاً للمعيار رقم (٢٨).

- كما تضمنت معايير المحاسبة المصرية المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) المقابل للمعيار الدولي رقم (٣٧) والذي يتناول المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة ، حيث نصت الفقرة (١٩) علي أن الالتزامات التي تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأي أحداث مستقبلية هي التي يتم الاعتراف بها كمخصصات، ومن أمثلة تلك الالتزامات الغرامات أو تكاليف تنظيف الأضرار غير القانونية للبيئة ، كما نصت الفقرة (٢١) بخصوص نشأة الالتزام الحكمي والذي عرفه المعيار في الفقرة رقم (١٠) منه أنه اذا حدث ضرراً بيئياً فإنه لا يكون هناك التزام لازالة الأثار المترتبة علي ذلك ، في حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سبباً لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة أثار الضرر أو عندما تعلن الشركة عن قبولها لمسئولياتها عن إزالة هذا الضرر فيكون ذلك سبباً لنشأة التزام حكمي.

٧- الدراسة الميدانية

استكمالاً للإطار النظري للبحث ، فقد قام الباحثون باشتقاق الفروض واخضاعها للاختبار.

فروض البحث

الفرض الأول

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بأهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الأثار البيئية لأنشطة شركات المساهمة المصرية.

الفرض الثاني

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بالمشكلات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي.

وصف المجتمع والعينة

لأغراض البحث نجد أن مجتمع البحث يتكون من المراجعين الداخليين في شركات الأسمنت الملوثة للبيئة في البيئة المصرية، والأكاديميين في الجامعات المصرية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيم عينة البحث إلي عينتين تم اختيارهما بطريقة تحكيمية (انتقائية).

• **العينة الأولى:** تتضمن مجموعة من المراجعين الداخليين في شركات الأسمت الملوثة للبيئة في البيئة المصرية، باعتبارهم يمارسون مهنة المراجعة، بالإضافة إلي معرفتهم بما يصدر من الجهات المهنية والتنظيمات من تعديلات ومعايير مراجعة جديدة خاصة بمراجعة الأداء البيئي، ومعرفة مدي حاجة هذه الشركات إلي ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية لتجنب العقوبات والغرامات المالية.

• **العينة الثانية:** تتضمن مجموعة من الباحثين والأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية باعتبارهم مهتمين فكرياً بهذا الشأن، ويمثلون وجهة النظر المحاسبية العميقة في مهنة المحاسبة بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة.

أداة جمع البيانات

تم استخدام قائمة الاستقصاء العادية والإلكترونية كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لإجراء البحث ، وتتكون القائمة من جزأين:

- **الجزء الأول:** تناول البيانات الديموغرافية لأفراد عينة البحث مثل المنصب الوظيفي ، المؤهل العلمي ، والمؤهل المهني ، وعدد سنوات الخبرة.
- **الجزء الثاني:** تناول الأسئلة المتعلقة بوجهة نظر عينة البحث حول دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة المصرية، حيث عرض الباحثون أسئلة قائمة الاستقصاء كما هي محددة بفروض البحث.

وقد اعتمد الباحثون في تصميم قائمة الاستقصاء علي : استخدام مقياس ليكرت خماسي الأبعاد Five Points Likert Scale لقياس إجابات أفراد العينة علي أسئلة القائمة، بحيث تم إعطاء بدائل لكل اختيار، وتم إعطاء أوزان لهذه البدائل تنازلياً كما يلي:

جدول رقم (١) : الدلالة اللفظية لمقياس ليكرت الخماسي

| مستوي القياس | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|--------------|------------|-------|-------|----------|---------------|
| الدرجة | ٥ | ٤ | ٣ | ٢ | ١ |

جدول رقم (٢) : مدي استجابة عيني البحث للاستمارات الموزعة

| الفئات | عدد الاستمارات المرسله | عدد الاستمارات المستلمه | عدد الاستمارات المستبعدة | عدد الاستمارات المستلمه الصالحة للتحليل | نسبة الاستمارات المستلمه الصالحة للتحليل |
|-------------------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------------|---|--|
| المراجعون الداخليون في شركات الأسمت | ٦٠ | ٥٥ | ٥ | ٥٠ | ٨٣% |
| الأكاديميون | ٦٠ | ٥٥ | ٣ | ٥٢ | ٨٦% |
| الإجمالي | ١٢٠ | ١١٠ | ٨ | ١٠٢ | ٨٥% |

ويلاحظ من بيانات الجدول السابق :

فيما يتعلق بالعينة الأولى: التي تضمنت مجموعة مختلفة من المراجعين الداخليين في شركات الأسمت التي تم اختبارها داخل جمهورية مصر العربية، تم ارسال عدد (٦٠) استمارة وذلك علي شركات الأسمت كعينة عشوائية لمجتمع البحث ، وذلك كما هو موضح في جدول رقم (٢) ، واتضح من الجدول أن عدد الاستمارات التي قام الباحثون بإرسالها علي شركات الأسمت بلغت (٦٠) استمارة ، وبلغت الاستمارات المستلمه (٥٥) استمارة ، وتم استبعاد عدد (٥) استمارة لوجود أسئلة غير مكتملة، وبذلك أصبح عدد الاستمارات المستلمه الصحيحة القابلة للتحليل (٥٠) استمارة بنسبة استجابة ٨٣% .

أما فيما يتعلق بالعينة الثانية: التي تضمنت مجموعة من الباحثين والأكاديميين وكما هو موضح في جدول رقم (٢) تم إرسال عدد (٦٠) استمارة وتم استلام عدد (٥٥) استمارة، وتم استبعاد عدد (٣) استمارة لعدم اكتمالها ، وبالتالي أصبحت عدد الاستمارات المستلمه الصحيحة القابلة للتحليل (٥٢) استمارة بنسبة استجابة ٨٦% .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج البحث

بعد الإنتهاء من جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات البحث , قام الباحثون باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS Version (20 لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض.

تحليل البيانات واختبار فروض البحث

قام الباحثون باستخدام اختبار ت لعينة واحدة (One Sample T- Test) لمقارنة المتوسط الحسابي للعينتين (المراجعين الداخليين , الأكاديميين) بالقيمة الاختيارية التي تمثلت في متوسط القيم وهي ٣ (أي القيمة المتوسطة لقيم المقياس والمرتبة من ١ - ٥).

الدلالة بين العينتين

من المتعارف عليه أن البحث العلمي يسبق التطبيق فنتيجة لحدوث تطورات في الأداء البيئي تم اختيار العينتين بهدف معرفة هل مستوى التطبيق يواكب التطورات التي حدثت في البحث العلمي أم لا ؟ , فإذا تم الاتفاق بين العينتين علي:

- أهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الآثار البيئية لأنشطة الشركات الملوثة للبيئة (قطاع الأسمنت).
 - المشكلات التي تواجه المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي.
- دل ذلك علي حدوث تطور فعلي في الواقع التطبيقي, أما اذا حدث اختلاف بين العينتين دل ذلك علي أن مستوى التطبيق يختلف تماماً عن البحث العلمي.

نتائج اختبار التحليل الإحصائي المتعلقة بتحليل بيانات الفرض الأول

لاختبار صحة الفرض الأول للبحث : " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بأهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الآثار البيئية لأنشطة شركات المساهمة المصرية" , قام الباحثون باستخدام اختبار ت لعينة واحدة (One Sample T-Test) والذي سوف يتم عرض نتائجه من خلال الخطوات التالية:

- اختبار الصدق والثبات (الموثوقية).
- اجراء الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي , الانحراف المعياري).
- اجراء الإحصاءات الاستدلالية (اختبار ت لعينة واحدة).

جدول رقم (٣) : نتائج اختبار الثقة للفرض الأول

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .898 | 13 |

وتشير نتائج اختبار الثقة للفرض الأول أنه يمكن الثقة في ردود هذه العينة بنسبة ٩٠٪ (معامل اختبار ألفا كرونباخ ٨٩٨,٠) كما هو موضح في جدول رقم (٣) وهذه النسبة تعبر عن مستوى ثقة جيد.

جدول رقم (٤) : نتائج اختبار الفرض الأول

اختبار T لأراء عينة البحث فيما يتعلق بأهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الآثار البيئية لأنشطة شركات المساهمة المصرية.

| مستوي المعنوية | T-Test | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | العبارات | |
|----------------|--------|-------------------|---------------|---|---|
| .000 | 25.196 | .51872 | 4.2941 | ضرورة وجود برامج تعليم وتدريب شامل لجميع أوجه نشاط الشركة. | ١ |
| .000 | 22.563 | .60997 | 4.3627 | ضرورة تأهيل المراجعين الداخليين للقيام بعملية تقييم الأداء البيئي. | ٢ |
| .000 | 20.585 | .64456 | 4.3137 | ضرورة وجود وعي العاملين بالسياسات البيئية والمسئوليات والقضايا والتأثيرات البيئية. | ٣ |
| .000 | 20.334 | .62816 | 4.2647 | ضرورة الدراية الكاملة بالمشكلات الحالية والمستقبلية المحتملة التي يجب التعامل معها عند تقييم الأداء البيئي. | ٤ |
| .000 | 16.468 | .72754 | 4.1863 | ضرورة الاستعانة بالخبراء في مختلف التخصصات. | ٥ |
| .000 | 14.267 | .77727 | 4.0980 | ضرورة توافر نظم للمعلومات البيئية | ٦ |

| | | | | | |
|----|--------|--------|--------|---------------------------|---|
| | | | | يتناسب مع الظروف الحالية. | |
| ٧ | 4.1961 | .78399 | 15.408 | 0.000 | ضرورة توافر معايير مهنية وقانونية وفنية متعلقة بالبيئة. |
| ٨ | 4.1961 | .73173 | 16.509 | 0.000 | ضرورة إلمام المراجعين الداخليين عند تقييم الأداء البيئي بالإفصاح الملائم. |
| ٩ | 4.0784 | .74043 | 14.710 | 0.000 | ضرورة أن يشمل تأهيل المراجعين الداخليين الدراية والالتزام بتطبيق الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالبيئة. |
| ١٠ | 4.1275 | .71299 | 15.970 | 0.000 | ضرورة قيام المراجعين الداخليين بمواكبة فعاليات الأنشطة البيئية. |
| ١١ | 4.2059 | .72218 | 16.864 | 0.000 | ضرورة وجود سياسات بيئية داخل الشركة ومتابعة الالتزام بتطبيقها. |
| ١٢ | 4.1863 | .72754 | 16.468 | 0.000 | ضرورة تحمل الشركة مسؤولياتها تجاه المحافظة علي البيئة والالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية. |
| ١٣ | 3.8529 | .83722 | 10.289 | 0.000 | تقوم الشركة بالمراجعة الداخلية للأنشطة البيئية بشكل طوعي. |
| — | 4.1817 | .47515 | 25.119 | 0.000 | نتائج اختبار صحة الفرض الأول للبحث |

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرض الأول يساوي (٤,١٨) وأن الانحراف المعياري لجميع العبارات يساوي (٤٧٥,) وأن قيمة اختبار (T) يساوي (٢٥,١١٩) وأن مستوي المعنوية يساوي (٠,٠٠٠) مما يدل علي أن متوسط درجات الفرض الأول تختلف جوهرياً عن القيمة المتوسطة لقيم المقياس وهي (٣) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة علي عبارات الفرض الأول , الأمر الذي يؤهلنا لقبول الفرض الأول.

نتائج اختبار التحليل الإحصائي المتعلقة بتحليل بيانات الفرض الثاني

لاختبار صحة الفرض الثاني للبحث : " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بالمشكلات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي " , قام الباحثون باستخدام اختبار ت لعينة واحدة (One Sample T-Test) والذي سوف يتم عرض نتائجه كالتالي:

جدول رقم (٥) : نتائج اختبار الثقة للفرض الثاني

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .977 | 20 |

وتشير نتائج اختبار الثقة للفرض الثاني أنه يمكن الثقة في ردود هذه العينة بنسبة ٩٨٪ (معامل اختبار ألفا كرونباخ ٩٧٧,) كما هو موضح في جدول رقم (٥) وهذه النسبة تعبر عن مستوى ثقة جيد.

جدول رقم (٦) : نتائج اختبار الفرض الثاني

اختبار T لآراء عينة البحث فيما يتعلق بالمشكلات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي.

| م | العبارات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T-Test | مستوي المعنوية |
|---|---|---------------|-------------------|--------|----------------|
| ١ | عدم الدراية بالمسؤولية البيئية. | 3.8039 | 1.01513 | 7.998 | .000 |
| ٢ | عدم القدرة علي الإفصاح البيئي الملائم. | 3.6667 | .93696 | 7.186 | .000 |
| ٣ | عدم القدرة علي حصر مخرجات المنشأة. | 3.6961 | 1.00286 | 7.010 | .000 |
| ٤ | عدم وجود أساليب الأمن والسلامة بالمنشأة. | 3.5980 | 1.06483 | 5.672 | .000 |
| ٥ | وجود الأدوات للأمن والسلامة وعدم توظيفها. | 3.6863 | 1.14304 | 6.064 | .000 |
| ٦ | عدم وجود استثمار في وسائل وأساليب الأمن والسلامة. | 3.5784 | 1.07571 | 5.431 | .000 |
| ٧ | عدم التأكد من الإفصاح البيئي الملائم. | 3.6078 | 1.04509 | 5.874 | .000 |

| | | | | | |
|----|--|--------|---------|-------|------|
| ٨ | نقص المعرفة بالقوانين الخاصة بتقييم الأداء البيئي. | 3.5784 | 1.10298 | 5.296 | .000 |
| ٩ | عدم الإفصاح عن الالتزامات البيئية المتوقعة. | 3.6373 | 1.01268 | 6.355 | .000 |
| ١٠ | عدم محاولة إيجاد حلول للمشاكل التي تظهر أثناء تقييم الأداء البيئي. | 3.5392 | 1.04048 | 5.234 | .000 |
| ١١ | عدم توافر معايير لإعداد التقارير البيئية. | 3.6275 | 1.04286 | 6.077 | .000 |
| ١٢ | عدم الاهتمام بالمعايير المهنية لتنظيم عملية تقييم الأداء البيئي. | 3.6176 | 1.01517 | 6.145 | .000 |
| ١٣ | عدم توافر إرشادات مهنية كافية لأداء المراجعة الداخلية. | 3.6765 | .99665 | 6.855 | .000 |
| ١٤ | عدم الاهتمام بتحسين جودة المعلومات البيئية والمعلومات الخاصة بتقييم الأداء البيئي. | 3.5784 | 1.10298 | 5.296 | .000 |
| ١٥ | عدم التأكد من النسب المعيارية لانبعاثات التلوث البيئي. | 3.5294 | 1.07819 | 4.959 | .000 |
| ١٦ | نقص المعرفة عن القوانين البيئية. | 3.6373 | 1.05106 | 6.123 | .000 |
| ١٧ | عدم توافر سياسات بيئية واضحة ومحددة لدى الشركة. | 3.6176 | 1.07210 | 5.818 | .000 |
| ١٨ | عدم التزام الشركة بتطبيق الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالبيئة. | 3.5294 | 1.03125 | 5.185 | .000 |
| ١٩ | عدم قيام الشركة بالمحافظة علي الموارد الطبيعية. | 3.5392 | 1.04048 | 5.234 | .000 |
| ٢٠ | افتقار التدريب المناسب للمراجعين الداخليين في مجال تقييم الأداء البيئي. | 3.6569 | 1.00980 | 6.570 | .000 |
| — | نتائج اختبار صحة الفرض الثاني للبحث | 3.6201 | .87406 | 7.165 | .000 |

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرض الثاني يساوي (٣,٦٢) وأن الانحراف المعياري لجميع العبارات يساوي (٠,٨٧٤) وأن قيمة اختبار (T) يساوي (٧,١٦٥) وأن مستوي المعنوية يساوي (٠,٠٠٠) مما يدل على أن متوسط درجات الفرض الثاني تختلف جوهرياً عن القيمة المتوسطة لقيم المقياس وهي (٣) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على عبارات الفرض الثاني , الأمر الذي يؤهلنا لقبول الفرض الثاني.

نتائج الدراسة الميدانية

- قبول الفرض الأول الذي يتضمن عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بأهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الآثار البيئية لأنشطة شركات المساهمة المصرية , كما أن جميع العبارات الخاصة بالفرض الأول قد تم قبولها وبدرجة عالية من الموافقة بين المشتركين في البحث حيث بلغ مستوي المعنوية لجميع الأسئلة قيمة أقل من ٠,٠٥ , لذا فإن الفرض الأول الذي تم قبوله يعكس حقيقة أهمية تطوير دور المراجع الداخلي للتحقق من الآثار البيئية لأنشطة شركات المساهمة المصرية.
- قبول الفرض الثاني الذي يتضمن عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث فيما يتعلق بالمشكلات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي , كما أن جميع العبارات الخاصة بالفرض الثاني قد تم قبولها وبدرجة عالية من الموافقة بين المشتركين في البحث حيث بلغ مستوي المعنوية لجميع الأسئلة قيمة أقل من ٠,٠٥ , لذا فإن الفرض الثاني الذي تم قبوله يعكس حقيقة المشكلات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية عند تقييم الأداء البيئي.
- تم قبول فروض الدراسة وتحقق الاتفاق بين العينتين مما يدل على أن الممارسة المهنية تتفق مع آراء الأكاديميين بمعنى أن الممارسة المهنية للمراجعين الداخليين في الشركات الملوثة للبيئة (قطاع الأسمنت) متوافقة مع الدراسات الأكاديمية.

٨- نتائج البحث

- أن دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي بالغ الأهمية بالنسبة للمنشأة، حيث أنه نظام يهدف إلى التأكد من استخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري المخطط ، والتأكد من مدى الالتزام بتطبيق التشريعات البيئية المختلفة.
- لقد تطورت مهام وأهداف المراجع الداخلي لمساعدة الإدارة في التغلب علي كافة التحديات التي تواجهها وكان من أكبر هذه التحديات تقييم الأداء البيئي وما يتضمنه ذلك من تقييم مدي الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية وتحديد المخاطر البيئية وتأثير أنشطة المنشأة علي البيئة المحيطة بها .
- أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تضيف قيمة فيما يتعلق بدورها في تقييم الأداء البيئي وذلك من خلال توفير توكيد موضوعي ودور استشاري ، وأن الحاجة للتأكد من التزام المنشأة بالقوانين البيئية وقيامها باستكشاف وإدارة المخاطر يبين الدور المتطور والضروري لوظيفة المراجعة الداخلية في مجال البيئة.

٩- التوصيات

- عمل الدورات التدريبية التي من شأنها توعية المراجعين الداخليين في شركات الأسمت المصرية حول أهمية تقييم الأداء البيئي لزيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية.
- زيادة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الأعمال بالاستعانة بالخبراء البيئيين لاضفاء الثقة والمصداقية علي تقرير المراجعة.
- تشجيع المنشآت علي ايجاد إدارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي تكون مهمتها الأساسية كيفية الحفاظ علي الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الأخطار البيئية المحتملة.
- تحفيز الشركات التي تقوم بالمراجعة الداخلية للأداء البيئي وذلك عن طريق تقديم اعفاءات ضريبية لتلك الشركات.
- ضرورة وضع معايير تتعلق بالمراجعة الداخلية للأداء البيئي.
- إعادة تأهيل المراجع للقيام بمراجعة الأداء البيئي من خلال البرامج البيئية.
- توافر فريق لمراجعة الأداء البيئي ذوي كفاءة علمياً وعملياً وأن يضم الفريق متخصصين في مجال البيئة والهندسة والقانون وغيرهم من التخصصات الأخرى ذات الصلة بالبيئة للقيام بمراجعة الأداء البيئي .

١٠ - مجالات البحث المقترحة

- اتضح من الدراسة النظرية والميدانية أهمية دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، حيث يعد هذا الموضوع مجالاً خصباً للبحث العلمي، لذا فهناك العديد من مجالات البحث المقترحة وهي:
- العلاقة بين الإفصاح البيئي وحجم المنشأة وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية.
 - تقييم أثر التزام منشآت الأعمال بالجوانب البيئية علي مكانتها السوقية.
 - دور الإفصاح البيئي في تحسين فعالية قرارات الاستثمارات في منشآت الأعمال.
 - أثر التكامل بين عمل المراجع الداخلي والخارجي علي تحسين كفاءة وفعالية مراجعة الأداء البيئي.

قائمة المراجع

أولاً المراجع باللغة العربية

- أحمد محمود حفني (٢٠١٥)، "دراسة تحليلية لمدي فاعلية تطبيق المراجعة الداخلية للأداء البيئي في الشركات الصناعية المصرية : دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، العدد الثاني، ص ٢٠٧-٢٤٥.
- أزهر غيلان مرهون (٢٠١٦)، " استخدام مؤشرات بطاقة القياس المتوازن في تقويم الأداء البيئي: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة المنصورة.
- أيمن صابر سيد علي (٢٠٠٨)، "مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر: دراسة ميدانية"، الفكر المحاسبي- مصر، مج ١٢، ع ٢٤، ص ٢٧٤-٣٤٣.
- باسم رشيد علي (٢٠١٧)، " إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره علي قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة المنصورة.
- رشا محمد السيد أبو المجد (٢٠١٥)، " أثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وانعكاساته على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة بنها.
- عامرية عبد الناسط عامر (٢٠٠٥)، "مدي تفعيل دور المراجع الداخلي في ظل التحديات البيئية المعاصرة" ، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الحادي والعشرون : رؤية استراتيجية لتفعيل دور الموارد البشرية العربية في ظل التقنيات المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، ص ١-٢٢.
- عبد الحليم صالح أحمد المبروك (٢٠١٦)، " دور الرقابة الداخلية في تقييم كفاءة أداء الأنشطة البيئية بشركات النفط الليبية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة المنصورة.
- علي عبد الله أحمد الجبري (٢٠١٣)، " المراجعة الداخلية والمراجعة والأداء البيئي : دراسة تحليلية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، العدد الأول ، ص ١٣٢٩-١٣٥٣.
- ليلي ميلاد محمد التليادي (٢٠١٥)، " تطوير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الليبية بهدف الحد من المخاطر البيئية"، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية- عين شمس.
- نجوى محمود أحمد أبو جبل (٢٠١٥)، " أثر استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لتطوير دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات الحد من انبعاثات غازات الاحتباس

- الحراري"، دراسة تحليلية وتجريبية " مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٥٥-١١٢.
- هناء الحوسين الهادي احفاف (٢٠١٨)، " تطوير دور المراجعة الداخلية البيئية في إطار متطلبات التشريع الليبي لحماية البيئة باستخدام المحتوي المعلوماتي لنموذج الأداء المتوازن: دراسة ميدانية علي المنشآت الليبية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة- جامعة المنصورة.

ثانياً المراجع باللغة الأجنبية

- Dietrich Earnhart & J.Mark Leonard (2016), " Environmental audits and signaling: The role of firm organizational structure", **Resource and Energy Economics**, Volume 44, p. 1-22.
Electronic copy available at: <http://SSRN.com>.
- Robert R. Tucker and Janet Kasper (2004), "Pressures for Change in Environmental Auditing and in the Role of the Internal Auditor", **Journal of Managerial Issues**, Vol. 10, No. 3, p. 1-28.

ثالثاً: تشريعات ومصادر أخرى

- معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٥) ، قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ عبر الموقع الإلكتروني : <http://www.fra.gov.eg>
- وزارة البيئة المصرية - جهاز شئون البيئة , قانون رقم ٤ لسنة (١٩٩٤) وتعديلاته , عبر الموقع الإلكتروني : www.eeaa.gov.eg
- وزارة البيئة المصرية - جهاز شئون البيئة (٢٠١٠) , قانون رقم ٩ لسنة (٢٠٠٩) وتعديلاته , عبر الموقع الإلكتروني : www.eeaa.gov.eg