

## إطار مقترح لتفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في المراجعة البيئية لحوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة

[٢٥]

شريف رفاعي عبد الحميد<sup>(١)</sup> - علي إبراهيم طلبه<sup>(٢)</sup> - وليد الباقوري<sup>(٢)</sup>  
(١) الجهاز المركزي للمحاسبات (٢) كلية التجارة، جامعة عين شمس

### المستخلص

يعتبر الهدف الرئيسي من قيام جهاز المحاسبات بأعمال المراجعة البيئية هو التأكد من التزام مؤسسات الدولة محل المراجعة باتباع القوانين واللوائح وتطبيق السياسات الداخلية والخارجية ونظم الإدارة البيئية لتحقيق الحوكمة البيئية مع تحديد الوفورات المحتملة في التكلفة نتيجة تقليل المخالفات وإعادة تدوير منتجات المخالفات وتقويم فعالية رقابة مؤسسات الدولة المعنية على المخالفات القائمة ومعالجتها، ومناقشة تقارير المراجعة البيئية التي يعدها جهاز المحاسبات بمجلس الشعب ومن ثم تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، واكتشاف الثغرات أو عدم التناسق في التشريعات البيئية خصوصاً عند التطبيق مما يولى أهمية للثقافة البيئية المنشودة على المستويين القومي والشعبي.

في سبيل تحقيق هدف الدراسة واختبار فروضها، اعتمدنا في هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية لجمع المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام الدراسة.

اعتمدنا في دراستنا الحالية على الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول الدراسة، وعلى هذا الأساس تم تصميم استبيان خاص بموضوع الدراسة مصمم من قبل الباحث وذلك من أجل جمع البيانات والمعلومات الخاصة بموضوع الدراسة. ويتكون هذا الاستبيان من شقين الشق الأول يتضمن المتغيرات الخاصة بالمراجعة البيئية ومصادقية التقارير ويبلغ عدد عباراته ٤٠ عبارة والشق الثاني يتضمن البنود. بعد التحقق من صدق أداة القياس وثباتها، وزعت الاستبيانات على أفراد عينة الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (٤٠٠) استمارة، وبلغ عدد المسترجع منها (٣٧٨) استمارة، منهم (٢٤) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي تكونت العينة الفعلية من (٣٥٤) من مختلف الفئات الوظيفية الرقابية بالجهاز.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الدولة عليها أن تقوم بمنح جهاز المحاسبات المزيد من الاختصاصات والصلاحيات التي تمكنه من تنفيذ مسؤوليته في مراجعة البيئة والتحقق من قيام مؤسسات الدولة بدورها في تنفيذ إدارة بيئية سليمة والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات الدولية البيئية الخاصة بها، حيث أن الجهاز المركزي للمحاسبات شأنه شأن كل أجهزة الرقابة

والمحاسبة في العالم يسعى إلى تحقيق هدف عام وهو التأكيد على أن نتائج عمليات المراجعة التي يقوم بها لها تأثير ايجابي فعال؛ وقد أشارت الدراسة أيضا بأنه لكي تكون برامج التنمية المستدامة فعالة فلا بد من متابعتها رقابيا باستمرار بصفة دورية أو سنوية من خلال التأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتنفيذها في التوقيتات المقررة، وعلى الجهاز أن يضع نصب عينه أن البرامج البيئية قد تستغرق وقتا طويلا لتكون ذات مفعول ملحوظ.

لذا يقترح الباحثون على الجهاز المركزي للمحاسبات أن يقوم بالاسراع بأخذ القضايا البيئية في الحسبان ضمن برامج الرقابية، ومتابعة تنفيذ برامج التنمية المستدامة وتقييم فعالية تلك البرامج عند التنفيذ، ذلك من خلال واحد من أسلوبيين، أولهما إنشاء إدارة مركزية مختصة بالمراجعة البيئية بهيكل الجهاز تقوم بأعمال المراجعة البيئية على جهات الدولة واعداد التقارير الدورية والسنوية اللازمة في هذا الشأن وابلاغ تلك التقارير للجهات المختصة ويتم مناقشة تلك الملاحظات الواردة بالتقارير البيئية بمجلس الشعب شأنها في ذلك شأن التقارير المالية وتقارير تقييم الأداء التي تصدر عن جهاز المحاسبات، مما سيجعل من ذلك أهمية للتأقاف البيئية المنشودة على المستويين القومي والشعبي.

خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية مباشرة لدور الجهاز المركزي للمحاسبات في حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة في مصر من خلال قيامه بعمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة في الحد من التلوث البيئي وخفض المصروفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات والاتفاقيات البيئية، وتحديد الأثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.

## المقدمة

تعتبر كل دول العالم أن أجهزتها العليا للرقابة والمحاسبة هي الحارس الأمين على المال العام من خلال وضعها كهيئات مستقلة تقوم بمسألة الجهاز الإداري والهيئات التابعة للدولة بكافة مستوياتها عن استخدام وإدارة المال العام، هذا ما أكدته منظمة الانتوساي بمؤتمر الأورجواي عام ١٩٩٨ بعنوان القواعد المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ISSAI-11، ثم إعداد تقارير بنتائج المراجعة تعرض على نواب الشعب في البرلمان لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في حال وجود مخالفات.

إلا أن البعض (محمد عبد الفتاح محمد وآخرون) يرى أن دور أجهزة الرقابة والمحاسبة كحارس على المال العام لا زال محدودا وبالأخص في دول العالم الثالث نتيجة لعوامل عديدة من بينها ضعف الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية ونقص الإستقلال عن السلطة التنفيذية، فضلاً عن غياب الإتصال بينها وبين المجتمع المدني، وبالإضافة إلى ذلك وبالرغم من وجود

معايير دولية للمحاسبة تتناول المبادئ العامة لإقرار المسائل البيئية وقياسها والإفصاح عنها في التقرير المالي، إلا أن أجهزة الرقابة المالية في الدول العربية ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر ما زالت لا تولي الإهتمام الكافي بالمراجعة البيئية وأعمال الرقابة التي تهدف لحوكمة الأداء البيئي بمؤسسات الدولة بهدف تحقيق التنمية المستدامة للحفاظ على حقوق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية.

ذلك بالرغم من وجود التشريعات والقوانين البيئية التي قد ينطوى عليها تعهد للإقرار بتلفيات الأصول وبالتالي الحاجة الى تخفيض القيمة الدفترية لتلك الأصول، وأن الإخفاق في التوافق مع المتطلبات القانونية المتعلقة بالمسائل البيئية مثل الإنبعاثات والتخلص من النفايات قد يتطلب استحقاقاً للأعمال العلاجية والتعويضية أو التكاليف القانونية التي قد تقوم بها جهات وهيئات الدولة، فعلى سبيل المثال فإن الفشل في التطابق مع قوانين مراقبة التلوث قد يؤدي الى غرامات وجزاءات بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة.

ويرى محمود محمد أحمد صابر في دراسة تطبيقية له عام ٢٠١٠ أن مع تزايد وعي الناس بالأخطار التي تهدد بيئة العالم ازداد ايضاً الوعي بمسئوليات جميع قطاعات الدولة بكافة مستوياتها لمعالجة القضايا البيئية، ومن ثم فإن محاسبة ومسألة الحكومة بشأن أنشطتها المتعلقة بالبيئة سواء في قطاع الصناعة أو الصحة أو الزراعة أو الإسكان أو أى من قطاعات الدولة الأخرى يؤدي إلى بروز حاجة إلى إعداد تقارير عن نتائج أنشطتها البيئية ويجب أن تخضع ايضاً هذه التقارير إلى رقابة مستقلة وذلك على مستوى المركزيات والمحليات.

### مشكلة الدراسة

تتركز مشكلة الدراسة فيما يلي: أكدت الدراسات السابقة (د. / على ابراهيم طلبة في دراسة تطبيقية له بعنوان دور الأجهزة الرقابية العليا في المراجعة البيئية عام ٢٠٠٠) أن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر لا يدرج المراجعات البيئية ضمن برامج الدورية أو السنوية، ومن خلال البحث الميداني للدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث عام ٢٠١٧ تبين انه ما زال جهاز المحاسبات حتى الآن لا يدرج المراجعات البيئية ضمن برامج الدورية أو السنوية بالرغم

أنه من الطبيعي أن تعترف الوحدات الحكومية الخدمية كانت أو الاقتصادية بالإلتزامات البيئية لخصوم فى القوائم المالية، ويرى الباحث أن الوحدة الحكومية أو المؤسسة التابعة للدولة تكون فى حاجة لرقابة جهاز المحاسبات على الأعمال البيئية، حيث أنه من مصلحة الوحدة ذاتها أن تقوم بالإفصاح عن إلتزام بيئى محتمل على أنه خصوم طارئة كالإلتزام المحتمل قائما على الوقوع المحتمل لحدث مستقبلى، أو مقدار الإلتزام الحالى لا يمكن تقديره بصورة حقيقية أو معتدلة أو التدفقات الخارجية للموارد الخاصة بتسوية الإلتزامات غير متوقعة، ومن ثم يقوم جهاز المحاسبات بدوره الرقابى بأعمال المراجعة البيئية وادراجها ضمن أعماله الدورية والسنوية لتعبر تقاريره عن فحص منظم وموثق وموضوعى يهدف للتأكد من أن المعلومات البيئية الواردة بالقوائم المالية متفقة مع القوانين واللوائح والمعايير البيئية وأبداء رأى فى محايد حول صحة وعدالة هذه المعلومات ومدى كفاية النظم الرقابية والبيئية والإفصاح عن هذا الرأى للجهات المعنية مما يساعد فى التقييم واتخاذ القرارات البيئية اللازمة لحوكمة الأداء البيئى بتلك المؤسسات ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة المنشودة.

تؤكد تقارير الحسابات الختامية للدولة الصادرة عن وزارة المالية عن أعوام ٢٠١٢/ ٢٠١٣، ٢٠١٣/٢٠١٤ أن هناك ارتفاع كبير فى تكاليف العلاج على نفقة الدولة والتي تتكبدها موازنة وزارة الصحة وموازنة العديد من الصناديق الخاصة المفتوحة بغرض علاج العاملين وأسرههم بالعديد من مؤسسات الدولة، ويرجع ذلك نتيجة لإنتشار أمراض الصدر والجهاز التنفسى والسرطان وغيرها من الأمراض التى سببتها مياه الشرب الملوثة والهواء الملوث بدخان المصانع وحرق مخلفات المحاصيل الزراعية وانتشار الأوبئة لتراكم القمامة ببعض المناطق والتي ترجع للعوامل البيئية. ومن هنا يرى الباحث أن تحميل موازنة الدولة بأى تكاليف أو مصروفات بيئية لادراجها ضمن المخصصات المالية للجهاز الإدارى للدولة والهيئات الخدمية والاقتصادية والإدارة المحلية أن ذلك لن يزيد أعباء الموازنة العامة كما يبدو للبعض من أول وهلة، انما ذلك قد يعمل على التقليل من تلك الأعباء المتزايدة سنوياً المتمثلة فى تكاليف العلاج على نفقة الدولة وصناديق العلاج المفتوحة بالعديد من المؤسسات التابعة للدولة. ومن هنا قد تأتى مشكلة أخرى فى حالة غياب رقابة جهاز المحاسبات على تلك

التكاليف والمصروفات البيئية والتي تتمثل في استنزاف تلك المخصصات والتكاليف البيئية في غير المخصص لها أحياناً أو صرفها دون وجه حق أحياناً أخرى.

### تساؤلات الدراسة

تبلورت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما جدوى قيام جهاز المحاسبات بمراجعة التصرفات الحكومية في مجال البيئية بصفة دورية أو سنوية، وما هو المنهج الذي يمكن أن يستخدمه جهاز المحاسبات عند قيامه بأعمال المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة لحوكمة الأداء البيئي بتلك المؤسسات وتحقيق التنمية المستدامة؟

ويفرع من هذا التساؤل عدة تساؤلات فرعية أهمها ما يلي:

- ١) كيف يقوم جهاز المحاسبات بفحص وتحديد مسؤوليات جهة معينه في الحكومة تجاه المخالفات البيئية؟
- ٢) كيف يدمج جهاز المحاسبات المراجعة البيئية ضمن أعماله الرقابية؟ وكيف يجعل منها أولوية استراتيجية؟
- ٣) كيف يشارك جهاز المحاسبات في التحقق من جوانب التنمية المستدامة؟ وكيف يقوم بالتأكد من أن إدارة الجهة الخاضعة للرقابة تقوم بالإشراف علي عملية الإفصاح البيئي وتفعيل نظام الحوكمة البيئية؟
- ٤) كيف يتم التنسيق بين مراجعات القضايا البيئية بجهاز المحاسبات في مصر وما يتم في أجهزة الرقابة والمحاسبة بالدول المحيطة من جانب والمنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة التي هو عضو بها؟
- ٥) كيف يقوم جهاز المحاسبات بتطوير الممارسات الرقابية عند اخذ القضايا البيئية في الحسبان؟

### أهمية الدراسة

**الأهمية العلمية:** المراجعة البيئية بصفتها أحد فروع علم المراجعة بالأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية على مستوى العالم.

**الأهمية العملية:** وتتمثل فى أهمية ادراج المراجعة البيئية ضمن عمل الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر، حيث يرى الباحث أنه من الأهمية أن يكون للجهاز المركزى للمحاسبات دور فعال فى معالجة المشاكل البيئية بصفته مصدراً موثوق به وموضوعى لتزويد المعلومات، وعلى اساسه يتم تقييم الأداء واتخاذ القرارات بمؤسسات الدولة، وبصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة فى الدولة وعضواً هاماً ذى ثقل بمنظمة الأنتوساى (الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى العالم)، ويجب أن يلعب المراقبون بالجهاز دوراً هاماً سواء فى رقابة الإلتزام البيئى أو الرقابة النظامية أو الرقابة المالية أو رقابة الأداء البيئى، ليقوم الجهاز بمساعدة الحكومة على سد الفجوة بين الوعود والنتائج التى تسفر عنها سياستها وبرامجها البيئية، فعلى سبيل المثال فقد يتم تمويل وزارة لتنظيم الأنشطة البيئية مثل منح الرخص وإستغلال خشب الأشجار، هنا تكمن الرقابة فى هل لدى تلك الجهة الأنظمة اللازمة لأداء وظيفتها وهل يتم التبليغ عن أنشئتتها بصورة نزيهة ودقيقة. أهم الفوائد المتوقعة من قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بأعمال المراجعة البيئية والتى تعود على كلا من البيئة والحكومة معاً:

- ١- الحد من الأخطار البيئية وخفض التكاليف المرتبطة بعدم الإلتزام بالقوانين البيئية، تحديد المسئوليات والأخطار البيئية الناتجة عدم الإلتزام.
- ٢- تخفيض المصروفات الحكومية بالتقليل من التبذير والوقاية من التلوث البيئى.
- ٣- دعم المطابقة أو تقديم المزيد من الضمانات بشأن الإلتزام بالسياسات والتشريعات البيئية الموجودة والقادمة.
- ٤- حوكمة الأداء البيئى بمؤسسات الدولة وتقييم أداء المؤسسات الحكومية المعنية بالإشراف البيئى على المصانع والمستشفيات وكافة الجهات العامة والخاصة المخول لتلك المؤسسات سلطة مراقبتها بيئياً.

## أهداف الدراسة

بما أن عملية المراجعة لابد أن تنتهى بأن يقوم المراجع بتقديم تقرير فنى محايد يعبر فيه عن رأيه الفنى المحايد فى مدى تعبير القوائم المالية عن الصورة الصادقة والعادلة المتعلقة بنتيجة النشاط وعن المركز المالى للمنشأة. ولا يختلف الأمر عن ذلك بالنسبة للهدف العام فى

المراجعة البيئية، ولكن للمراجعة البيئية أهداف إضافية خصوصاً عندما تكون هذه المراجعة على مؤسسات الدولة وعندما يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات. وتتلخص الأهداف فيما يلي:

- التأكد من التزام مؤسسات الدولة محل المراجعة باتباع القوانين واللوائح وتطبيق السياسات الداخلية والخارجية ونظم الإدارة البيئية لتحقيق الحوكمة البيئية مع تحديد الوفورات المحتملة في التكلفة نتيجة تقليل المخالفات وإعادة تدوير منتجات المخالفات وتقييم فعالية رقابة مؤسسات الدولة المعنية على المخالفات القائمة ومعالجتها، ومناقشة تقارير المراجعة البيئية التي يعدها جهاز المحاسبات بمجلس الشعب ومن ثم تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، واكتشاف الثغرات أو عدم التناسق في التشريعات البيئية خصوصاً عند التطبيق مما يولى أهمية للثقافة البيئية المنشودة على المستويين القومي والشعبي.
- تحقيق جودة مؤشرات الأداء البيئي وجودة التقارير البيئية بمؤسسات الدولة، والتأكد من أن البيانات التي أعدت بموجبها القوائم البيئية وما تضمنتها من معلومات يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية وعلى مراجع الجهاز المركزي للمحاسبات ابداء رأيه في ذلك، واكتشاف تأثير الأنشطة الحكومية على المخرجات البيئية، مع المراجعة الدقيقة لكل الصناديق البيئية والالتزامات البيئية بمؤسسات الدولة وتحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات ومن ثم حوكمة الأداء البيئي بالحد من تلوث البيئة على مستوى الدولة، والحفاظ على الموارد الطبيعية من أجل تحقيق التنمية المستدامة لمصر.

### الدراسات السابقة

دراسة علي ابراهيم طلبه (١٩٩٩): بعنوان العوامل المؤثرة علي مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا. ندرت الدراسات التي تعرضت لموضوع قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بعملية المراجعة البيئية باستثناء دراسة واحدة فقط قام بها علي ابراهيم طلبه عام ١٩٩٩ وكان عنوانها (العوامل المؤثرة علي مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا) مطبقاً دراسته علي الجهاز المركزي للمحاسبات بصفته الجهاز الرقابي الأعلى في مصر، والمنوط به

إصدار التقارير عن مراجعته المالية والقانونية وتقارير مراجعة الأداء في كل ما يتعلق بالمال العام أينما وجد.

وتأتي أهمية تلك الدراسة في إنها كانت بمثابة إرسال ضوء هام لمسئولي جهاز المحاسبات في حينه بضرورة قيام الجهاز بمراجعة الأداء البيئي في ظل توافر عدة عوامل حددها د./ طلبه في دراسته التجريبية التي خلصت إلي إلقاء الضوء علي العوامل والمتغيرات التي تؤثر علي مصداقية تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لهذه التقارير مما يتبعه زيادة جودة أداء مراجعي الجهاز فيما يتعلق بمراجعة الأداء البيئي. وتعتبر تلك الدراسة من أول الدراسات التي قامت بالتركيز علي مصداقية تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارها موضوع شائك خصوصاً مع التحدي الجديد للجهاز المتمثل في ضرورة قيامه بمراجعة الأداء البيئي للجهات التي تخضع لقانون البيئة وتخضع لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تعظيم مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا من خلال النتائج التي توصلت إليها يمكن أن تكون المصداقية في أعلى مستوى لها عندما تكون المعايير والمقاييس متوفرة، البيانات البيئية جيدة، الأساليب والتقنيات حديثة، والمهارات الفنية لأعضاء الجهاز بالتعيين وليس بالتعاقد، حيث تصل مستوى (درجة) المصداقية ٩١،٧٦% لذلك يمكن القول أنه عندما تتوافر العوامل السابقة بالخواص المذكورة أمامها تكون درجة (مستوى) المصداقية في التقارير في أعلى مستوى.

**دراسة عبد الحميد موسى عبد الحميد (١٩٩١):** تناولت تجاهل العوامل البيئية التي تؤثر في مقومات ونظم وأساليب المحاسبة والتكاليف في قطاع الخدمات العلاجية. وهدفت إلى توفير الإطار المحاسبي الذي يحقق متطلبات المستويات الإدارية المختلفة من المعلومات. وتوصلت إلى تدعيم فكرة المحاسبة عن التلوث العلاجي، بالإضافة للإشارة إلى أهمية دراسة باقي المبادئ والمفاهيم المحاسبية الأساسية لطبيعة الخدمات العلاجية.

أوجه اختلاف الدراسة عن البحث في أن البحث يدرس تفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة البيئية على القطاع الحكومي والهيئات الاقتصادية والمؤسسات والشركات التابعة للدولة التي تهدف لتحقيق أرباح وكذلك الهيئات والمؤسسات الخدمية التي لا تهدف للربح



وإبراز أهمية قيام جهاز المحاسبات بدوره المنوط به في هذا الشأن من حيث تطبيق مفاهيم التنمية المستدامة وتحقيق الحوكمة البيئية. وتختلف الدراسة عن البحث حيث تناولت الدراسة المشار إليها الحسابات القومية وليس الحكومية أو المحاسبة المالية كما هو في البحث. دراسة أحمد فرغلي (١٩٩٧): تناولت مشكلة التوازن بين الموارد الطبيعية والبيئية والتنمية على مستوى الدولة الواحدة. وأكدت على عدم وضوح الإطار المقترح لمحاسبة البيئة والموارد الطبيعية. هدفت لتحليل مفهوم المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية واقترحت إطاراً مستقبلياً للمحاسبة البيئية بما يساعد الدول على رسم السياسات البيئية وتحديد الحجم الأمثل من الموارد الذي يمكن الاحتفاظ به وتنميته إن أمكن. واقترحت الدراسة إطاراً لمحاسبة البيئة والموارد الطبيعية ويعتمد هذا الإطار على وجود دليل حسابات للموارد الطبيعية وعمل التقييم المالي لهذه الموارد، وأوصت بوجود وجود إدارة مختصة تسمى إدارة المحاسبة البيئية بكل محافظة لتحديد الموارد داخل نطاق كل محافظة.

أوجه اختلاف الدراسة عن البحث في أن تلك الدراسة قصرت الدور الحكومي على حصر الموارد الطبيعية وتحديد الاستخدامات والأرصدة ولم تتناول تأثير سياسات التوجيه المالي أو حتى الإشارة إلى الحوكمة البيئية التي يمكن أن تقوم بها الحكومة ويمكن لها التأثير على الموارد الطبيعية وكذلك لم تشر الدراسة إلى العائد المحقق على مستوى الدولة من منع التلوث، بينما ركز البحث على مؤشرات الحوكمة البيئية التي يمكن أن يستخدمها مراجعي جهاز المحاسبات عند قيامهم بدورهم الرقابي على مؤسسات الدولة ودورهم في تفعيل مقومات الحوكمة البيئية ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة حيث تعرض البحث لدور الحكومات في دعم التنمية المستدامة فهي مسئولة عن وضع السياسات والتنسيق مع المنظمات الدولية ولديها التزامات عدة بشأن التنمية المستدامة يجب أن تترجم إلى أفعال.

**دراسة محمد محمد عبد الغني (٢٠٠٠):** تساءلت حول أن المتاح من القوانين والتشريعات البيئية يعد كافياً للإفصاح عن الالتزامات البيئية ويكون على المراجع الخارجي الاهتمام بها أم لا، واتجهت لدراسة وتقييم أهم لإصدارات المهنية والتشريعات البيئية وبيان تأثيرها على مراجعة القوائم المالية بدءاً من عملية قبول التكاليف بعملية المراجعة ومرحلة

التخطيط للمراجعة ومرحلة التنفيذ وإبداء الرأي والتقرير، وبينت أن الاعتبارات البيئية تدخل ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية وعليه فإن مراقب الحسابات يجب أن يهتم بأخذ هذه الاعتبارات في الحسبان، كما أن المتاح من القوانين والتشريعات البيئية يعتبر كافياً لكي يتم الإفصاح عن الالتزامات البيئية والأرباح البيئية المحتملة.

اختلاف الدراسة عن البحث ترجع إلى الدور الرقابي الذى يقوم به الجهاز المركزى للمحاسبات كمراقب حسابات خارجى على مؤسسات الدولة وقيامه بمراجعة القوائم المالية لتلك المؤسسات والبحث يعرض اطار مقترح للجهاز للقيام بدوره فى المراجعة البيئية ومتابعة تنفيذ تلك المؤسسات للقوانين والتشريعات البيئية الى يعتبرها الباحث ملزمة لكي يتم الإفصاح عن الالتزامات البيئية والأرباح البيئية المحتملة لمؤسسات الدولة.

**دراسة جهاز حماية البيئة الأمريكى (٢٠٠٨):** واستهدفت إلى توجيه نظر الباحثين إلى المبادئ الارشادية للمحاسبة البيئية، أيضا شرح المصطلحات المستخدمة بحيث يؤدي ذلك إلى الحد من التردد في استخدام تلك المصطلحات خشية عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيق المحاسبة البيئية الإدارية الا فى ظروف خاصة. وانتهت هذه الدراسة إلى أن النظام الناجح لإدارة البيئة يجب أن يتضمن طريقة حساب كل التكاليف البيئية وأن تتكامل التكاليف البيئية الخاصة مع الموازنة الرأسالية وتخصيص التكاليف والعمليات والإنتاج والتصميم وأي قرارات مستقبلية، بمعنى دمج البيئة وما يصاحبها من تكلفة أو عائد ضمن اتخاذ القرار. ومع ذلك فلم تُشير الدراسة إلى كيفية تفعيل المحاسبة البيئية داخل القطاع الحكومي أو المؤسسات الحكومية بالدولة، وهو ما ركز عليه البحث.

### أهم مصطلحات الدراسة

**المراجعة البيئية:** قامت مجموعة عمل مراجعة البيئة بمنظمة الأنتوساى، بمحضر الاجتماع العاشر، المنعقد بموسكو عام ٢٠٠٥ بتعريف المراجعة البيئية ( ENVIRONMENTAL AUDIT ) بأنها فحص منظم وموثق وموضوعى يهدف للتأكد من أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية متفقة مع القوانين واللوائح والمعايير البيئية وابداء رأى فنى محايد حول صحة وعدالة هذه المعلومات ومدى كفاية النظم الرقابية والبيئية والإفصاح عن هذا الرأى للجهات المعنية مما يساعد فى التقويم واتخاذ القرارات.

ويستخدم مصطلح "مراجعة البيئة" في سياق المراجعة الخارجية المستقلة، وعلى مستوى العالم يتفق كلا من أجهزة الرقابة والمحاسبة وكبرى مكاتب المراجعة على أن المراجعة البيئية لا تختلف كثيراً، من حيث المبدأ، عن نهج المراجعة العادية على النحو الذي تمارسه أجهزة الرقابة والمحاسبة، وأنها يمكن أن تشمل جميع أنواع المراجعة، وقد أولت منظمة (الأنتوساى) للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم اهتماماً بالمراجعة البيئية، على سبيل المثال، الإفصاح عن الأصول والخصوم البيئية، والمطابقة للقوانين والاتفاقيات البيئية، على الصعيدين الوطنى والدولى، فضلاً عن التدابير التى تتخذها الجهة الخاضعة للرقابة لتعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

**حوكمة الأداء البيئى:** يشير مفهوم الحوكمة البيئية Environmental Performance Governance طبقاً لتعريف مكتب المراجع العام لكندا بدليل الممارسات للعنصر الرابع أو البيئة بالجزء الخاص بدمج الإعتبارات البيئية فى عمل رقابة الأداء إلى أن الحوكمة البيئية هى مجموعة الأنظمة والقواعد التى تتكفل بإرساء الضوابط والمعايير اللازمة للحفاظ على مكونات البيئة والتنمية المستدامة، سواء فيما يتصل بمنشآت الأعمال أو غيرها من التنظيمات الحكومية وغير الحكومية والتى تعكس أثار أنشطتها المختلفة على المعطيات البيئية والطبيعية، وكذلك تنفيذ الإستراتيجيات والسياسات البيئية لكافة قطاعات الدولة بما يكفل تحقيقها على الوجه الأمثل، ويوجه خاص المنشآت الصناعية وذلك من أجل حماية البيئة والتنمية المستدامة من مخاطر التلوث والتعدى التى قد تتسبب فيها مثل تلك المنشآت أو غيرها، ورقابة الأداء البيئى وتحسينه لوحدات المجتمع، وكذلك رقابة تنفيذ التشريعات واللوائح البيئية بما يضمن شفافية افصاح تلك المنشآت وغيرها من منشآت باقى قطاعات الدولة عن حقيقة ادائها البيئى.

**تحقيق التنمية المستدامة من منظور رقابى:** عرف كنيلى ريتشارد بالدورة الرابعة عشر للجنة الأمم المتحدة المعنية بالتنمية المستدامة المنعقد بـنيويورك عام ٢٠٠٩ التنمية المستدامة (Sustain Abie Development) بأنها التنمية التى تلبي احتياجات البشر فى الوقت الحالى دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تحقيق أهدافها، وتركز على النمو الاقتصادى

المتكامل المستدام والإشراف البيئى والمسئولية الإجتماعية، فالتنمية المستدامة هى عملية تطوير الأرض والمدن والمجتمعات، وكذلك الأعمال التجارية بشرط أن تلبى احتياجات الحاضر بدون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجاتها.

### فروض الدراسة

**الفرض الأول:** هناك علاقة ذات تأثير مباشر لدور الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال عمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة في الحد من التلوث البيئى وخفض المصروفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات والاتفاقيات البيئية، وتحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.

**الفرض الثاني:** لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي لدور جهاز المحاسبات من خلال المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة والحد من التلوث البيئى لصعوبة القياس والتقدير التي تنسب للقيم النقدية للتأثيرات البيئية بالقطاع الحكومي ومؤسسات الدولة.

### الإجراءات المنهجية للدراسة

**منهج الدراسة:** في سبيل تحقيق هدف الدراسة واختبار فروضها، اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية لجمع المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام الدراسة.

أما مصدر البيانات فقد تم الحصول عليها من مصدرين هما:

**المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

**المصادر الأولية:** وتتمثل في جمع البيانات الأولية ميدانياً، وذلك من خلال استخدام استبيان تم تصميمه خصيصاً لهذا الغرض، ووزع على أفراد العينة لجمع البيانات المطلوبة.

**ميدان الدراسة:** تم إجراء هذه الدراسة على العاملين الفنيين الرقابيين من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

**عينة الدراسة:** وقد تألفت عينة الدراسة من:

**استبيان:** الجزء الخاص بحوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة: ويبلغ عدد عباراته ٢٣ عبارة، أما البدائل التي تم استعمالها في كلا الشقين فهي بدائل واحدة وهي ٣ بدائل (موافق، محايد، غير موافق).

**العينة الاستطلاعية:** أجريت هذه الدراسة الاستطلاعية على عينة مكونة من ٣٠ فرد من أجل الإجابة على ٣٠ استبيان تم إرجاعها كاملة للتأكد من صدق وثبات اختبار الاستبيان. **أداة القياس:** اعتمدنا في دراستنا الحالية على الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول الدراسة لذا يعرف الاستبيان على أنه مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي توضع بقصد الحصول على معلومات وآراء المبحوثين حول ظاهرة أو موضوع معين ومن أهم ما تتميز به الاستبيان هو توفير الكثير من الوقت والجهد على الباحث، وعلى هذا الأساس تم تصميم استبيان خاص بموضوع الدراسة مصمم من قبل الباحث وذلك من أجل جمع البيانات والمعلومات الخاصة بموضوع الدراسة.

ويتكون هذا الاستبيان من شقين الشق الأول يتضمن المتغيرات الخاصة بالمراجعة البيئية ومصداقية التقارير ويبلغ عدد عباراته ٤٠ عبارة والشق الثاني يتضمن البنود. **الخصائص السيكمترية لأداة القياس:** للتأكد من أداة الدراسة المستخدمة تستطيع أن تقيس ما وضعت من أجله لتقيسه، حيث يجب قياس الخصائص السيكمترية لهذه الأداة وهذه الخصائص تتمثل في الصدق والثبات وسنتطرق إلى كيفية حساب كل خاصية من هاتين الخاصيتين.

**تصميم أداة الدراسة:** قام الباحث بصياغة أولية لعبارات الاستبيان انطلاقاً من موضوع الدراسة وأهدافها وتساولاتها وذلك بعد القراءة المتأنية والاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة وخبرة الباحث العملية. وتكون الاستبيان من ثلاث أجزاء كما يلي:

الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الأولية والتي تتضمن موضوع الدراسة وأهدافها، والخاصة بالمتغيرات المتعلقة بالخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة مثل (الخبرة الوظيفية، مكان العمل، المستوى الوظيفي).

الجزء الثاني: يتضمن البنود الخاصة بالمراجعة البيئية ومصادقية التقارير ويبلغ عدد بنوده ٤٠ عبارة.

الجزء الثالث: يتضمن البنود الخاصة بحوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة ويبلغ عددها ٢٣ عبارة.

وقد تم قياس استجابات أفراد العينة لفقرات الاستبيان طبقاً لمقياس ليكرت الثلاثي (وافق، محايد، غير موافق) وقد تم حساب مستوي الأهمية وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مستوي الأهمية} = (\text{الحد الأعلى للإجابة} - \text{الحد الأدنى للإجابة}) \div \text{الحد الأعلى للإجابة}$$
$$\text{مستوي الأهمية} = (3 - 1) \div 3 = 0,66$$

وبناء على ذلك تكون درجات مستوي الأهمية على النحو التالي:

أولاً: عندما يكون المتوسط المرجح من ١ إلى ١,٦٦ تكون مستوى الأهمية منخفضة.

ثانياً: عندما يكون المتوسط المرجح من ١,٦٧ إلى ٢,٣٣ تكون مستوى الأهمية متوسطة.

ثالثاً: عندما يكون المتوسط المرجح من ٢,٣٤ إلى ٣ تكون مستوى الأهمية مرتفعة.

**صدق وثبات أداة الدراسة:** ويشمل وصف أداة الدراسة علي صدق الاتساق الظاهري وثبات وصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وذلك على النحو التالي:

**أولاً: صدق الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع البعد الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية للبعد نفسه.

**ثانياً: الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الأبعاد.

**ثالثاً: ثبات الاستبيان:** يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذه الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

**العينة الفعلية:** بعد التحقق من صدق أداة القياس وثباتها، وزعت الاستبيانات على أفراد عينة الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (٤٠٠) استمارة، وبلغ عدد المسترجع منها (٣٧٨) استمارة، منهم (٢٤) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي تكونت العينة الفعلية من (٣٥٤) من مختلف الفئات الوظيفية الرقابية بالجهاز.

**خصائص العينة:** قام الباحث بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوي الوظيفي، يتبين أن أعلى فئة كانت لفئة (مراجع مساعد) بنسبة بلغت ٢١,٨ % من إجمالي عينة الدراسة، أما فئة (مراجع تحت التمرين) فيمثلون ما نسبته صفر نظراً لعدم وجود مسابقات للتعيين حديثاً بالجهاز، وبالتالي تكون أقل نسبة من إجمالي عينة الدراسة هي نسبة (وكيل أول وزارة) بنسبة بلغت ٣,٤ % في متغير المستوي الوظيفي.

كما تم أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية، حيث يتبين أن فئة الخبرة الوظيفية (أقل من ١٠ سنوات) يمثلون ما نسبته ٣٥,٨ % من إجمالي عينة الدراسة وهي أعلى نسبة في متغير الخبرة الوظيفية، أما فئة الخبرة الوظيفية (من ٢٠ إلى ٢٥ سنة) فيمثلون ما نسبته ٣,٤ % من إجمالي عينة الدراسة وهي أقل نسبة في متغير الخبرة الوظيفية، وذلك يرجع لقلّة عدد المعينين بالجهاز خلال الفترة من عام ١٩٩٣ حتى عام ١٩٩٧، وهم الواقعين في فئة الخبرة الوظيفية (من ٢٠ إلى ٢٥ سنة).

وقد قام الباحث من التحقق من صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات الاستبيان من خلال تطبيقه على العينة الاستطلاعية المكونة من (٣٥٤) فرد من العاملين بالوظائف الرقابية بالجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد أثبتت الدراسة الأحصائية ما يلى:

أولاً: أثبتت الدراسة الأحصائية التى قام بها الباحث على عينة الأعضاء الرقابيين من كافة الدرجات الوظيفية الرقابية بالجهاز المركزى للمحاسبات أن قيام الجهاز بتقديم تقارير عن الأداء البيئى بالجهات الخاضعة لرقابته يرفع من شأن المراجعة البيئية فى مصر (وقد بلغ معامل الارتباط فى ذلك ٠,٧٦٤).

واعتبروا أن المراجعة البيئية ضرورية ومهمة لمستخدمى القوائم المالية حتى تساهم فى خدمة المجتمع بصورة غير مباشرة من خلال الأفصاح فى القوائم المالية (وقد بلغ معامل الارتباط فى ذلك ٠,٨٢١).

كما اتضح من الدراسة الأحصائية أن جميع عبارات بُعد (استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع) قد حققت ارتباطات دالة إحصائياً مع الدرجة الكلية للبُعد الذى تنتمي إليه عند مستوى دلالة ٠,٠١، وبذلك تعتبر العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانياً: أثبتت الدراسة الأحصائية أن نتائج الاتساق الداخلى لعبارات (بُعد دور جهاز المحاسبات فى تفعيل الحوكمة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة) أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من تلك العبارات مع الدرجة الكلية لذلك البُعد، مع بيان مستوى الدلالة الإحصائى، وذلك على النحو التالى كما يلى:

١. قيام جهاز المحاسبات بالمراجعة البيئية بصفة دورية يزيد من فاعلية الحوكمة البيئية بالجهات الخاضعة للرقابة وأهميتها باعتبارها وسيلة ناجحة لتحقيق التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٤٧).

٢. لجهاز المحاسبات بصفته الجهاز الرقابى الأعلى فى مصر مسئولية تضامنية مع الجهات الحكومية والقطاع الخاص والمجتمع المدني فى سد فجوة الحوكمة البيئية الناتجة عن ضعف الادارة البيئية وعدم قدرة الأنظمة والتشريعات على الحد من الممارسات الخاطئة فى التعامل مع البيئة فى مصر (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٣٩).

٣. تفعيل المراجعة البيئية من خلال جهاز المحاسبات بالجهات الخاضعة لرقابته يعمل على تحديد الانحرافات عن المعايير والقوانين البيئية وتحديد لقصور فى نظم الإدارة البيئية بها (معامل ارتباط بلغ ٠,٩١٩).



٤. قيام جهاز المحاسبات بمتابعة تنفيذ التوصيات الواردة بتقاريره في ضوء نتائج المراجعة البيئية يحقق الحد الأدنى من ضمان تحقيق الأهداف والسياسات البيئية وتنمية اقتصادية على أسس بيئية سليمة، ويعمل على تحسين الأداء البيئي وحوكمته (معامل ارتباط بلغ ٠,٥٧٣).
٥. علي عضو جهاز المحاسبات أن يستخدم جميع معايير المراجعة الدولية والمصرية ومعايير الانتوساي عند قيامه بالمراجعة البيئية (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٣٧).
٦. قيام جهاز المحاسبات بالمراجعة البيئية بصفه دوريه يزيد من فاعلية الحوكمة البيئية بالجهات الخاضعة للرقابة واهميتها باعتبارها وسيله ناجحة لتحقيق التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٥٧).
٧. قيام جهاز المحاسبات بأصدر تقارير دورية بالمراجعة البيئية يعطي ضمان لتطبيق القوانين والتشريعات والمعايير والقواعد المحاسبية البيئية بالجهات الخاضعة للرقابة مما يعد ذلك عنصر هام من عناصر الحوكمة البيئية (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٦١).
٨. تملك بعض الأجهزة الرقابية العليا ببعض دول العالم صلاحيات واسعة بشأن الرقابة على حسابات الموارد الطبيعية، حيث يعد من الضرورة منح الصلاحيات لجهاز المحاسبات في الوقت الراهن (معامل ارتباط بلغ ٠,٨١٣).
٩. أن النطاق الواسع للتنمية المستدامة والسياسات والاستراتيجيات الناتجة عن هذا النطاق يوفر مجالاً واسعاً لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في هذا المجال (معامل ارتباط بلغ ٠,٨١٢).
١٠. رقابة جهاز المحاسبات على أعمال التنمية المستدامة لا يجب أن يقتصر على الرقابة المالية أو رقابة المطابقة بل يجب أن تمنحه صلاحيات الجهاز لتشمل رقابة الأداء أو الرقابة الشاملة (معامل ارتباط بلغ ٠,٨١٩).
١١. الرقابة على التنمية المستدامة ربما تكون أكثر تعقيداً من أية موضوعات رقابية أخرى (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٩٢).
١٢. لا تعتبر التنمية المستدامة شأن بيئياً فحسب، بل أن البيئة ما هي إلا واحدة فقط من ضمن الاهتمامات الأساسية للتنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٢٩).
١٣. التنمية المستدامة تهدف إلى إحداث التوازن ما بين التقدم الاقتصادي والاجتماعي من ناحية والبيئية من ناحية أخرى (معامل ارتباط بلغ ٠,٧١٦).

١٤. يعتبر أهم أهداف رقابة جهاز المحاسبات على التنمية المستدامة هو تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٤٠).
١٥. يعتبر أهم بعد من أبعاد التنمية المستدامة الذي يجب على جهاز المحاسبات التركيز عليه في رقابته لحوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة هو حماية البيئة واستخدام الموارد بحكمة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٩٩).
١٦. الاستراتيجيات القوية أو النموذجية للتنمية المستدامة تتضمن ترتيبات رقابية لجهاز المحاسبات تتعلق بتنفيذ الأهداف وإعداد تقارير الأداء وتأكيد المسألة (معامل ارتباط بلغ ٠,٦٧٤).
١٧. تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة وتطبيقها من المتطلبات الضرورية في الوقت الحالي لإعداد التقارير المالية بصورة أكثر واقعية (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٥٨).
١٨. من متطلبات التنمية المستدامة تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٢١).
١٩. تطبيق قواعد الحوكمة البيئية يساهم في تحقيق التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧١٩).
٢٠. إمام المشروعات بتكاليفها البيئية الكاملة لتشغيل أعمالها يسهم في التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٨٣٢).
٢١. تعتبر المراجعة البيئية مهمة لمستخدمي القوائم المالية حتى تساهم في خدمة آليات التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٥٧).
٢٢. وجود إطار للمراجعة البيئية يزيد من مصداقية وموضوعية القوائم المالية وخدمة إجراءات التنمية المستدامة (معامل ارتباط بلغ ٠,٧٥٨).
- ويتضح أن جميع العبارات التي جاءت في إطار (دور الجهاز المركزي للمحاسبات في تفعيل الحوكمة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة) وعددها ٢٢ عبارة قد حققت ارتباطات دالة إحصائياً مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، عند مستوى دلالة ٠,٠١، وبذلك تعتبر العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

## نتائج تساؤلات الدراسة

**نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة:** (المراجعة البيئية) تطبيق المراجعة البيئية بجهاز المحاسبات يساعد على خدمة المجتمع.

جدول (١): المتوسطات والانحرافات المعيارية واستجابات عينة الدراسة نحو بعد استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع

| رقم الفقرة  | الاستجابات |       |           | المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط المئوي المرجح | ترتيب أهمية الفقرات | مستوى الأهمية |
|---|------------|-------|-----------|---------|-------------------|-----------------------|---------------------|---------------|
|   | موافق      | محايد | غير موافق |         |                   |                       |                     |               |
| ١   | ١٨٧        | ١٠٢   | ٦٥        | ٢,٣٤    | ٠,٧٧١             | ٧٨,٠٠                 | ٣                   | مرتفعة        |
| ٢   | ١٢٩        | ١٤٧   | ٧٨        | ٢,١٤    | ٠,٧٥٢             | ٧١,٣٣                 | ٧                   | متوسطة        |
| ٣   | ٢٠٤        | ٩٤    | ٥٦        | ٢,٤٢    | ٠,٧٤٩             | ٨٠,٦٧                 | ١                   | مرتفعة        |
| ٤   | ١٧٧        | ١١٠   | ٦٧        | ٢,٣١    | ٠,٧٧١             | ٧٧,٠٠                 | ٤                   | متوسطة        |
| ٥   | ١٦٦        | ١٢٦   | ٦٢        | ٢,٢٩    | ٠,٧٤٨             | ٧٦,٣٣                 | ٦                   | متوسطة        |
| ٦   | ٢٠١        | ٧٦    | ٧٧        | ٢,٣٥    | ٠,٨١٥             | ٧٨,٣٣                 | ٢                   | مرتفعة        |
| ٧   | ١٧٦        | ١٠٣   | ٧٥        | ٢,٢٩    | ٠,٧٩٣             | ٧٦,٣٣                 | ٥                   | متوسطة        |
| الإجمالي لبعدها استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع |            |       |           | ٢,٣٠    | ٠,٤٧٨             | ٧٦,٦٦                 |                     | متوسطة        |

\* تم وضع ارقام الفقرات بترتيب وجودها بقائمة الاستبيان في جميع جداول الدراسة.

يظهر الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة تجاه عبارات بُعد استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن درجة بُعد استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع لعينة الدراسة متوسطة وهي درجة مقبولة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لبعدها استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع (٢,٣٠) وانحراف معياري (٠,٤٧٨) ونسبة مئوية بلغت (٧٦,٦٦%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

ويلاحظ في هذا الجدول أن العبارة رقم (٣) عمل المراجعة البيئية فيه أبعادا اجتماعية قد حصلت على أعلى المتوسطات الحسابية حيث بلغ (٢,٤٢) وانحراف معياري (٠,٧٤٩)، ونسبة مئوية بلغت (٨٠,٦٧%) وجاءت بدرجة (مرتفعة)، في حين حصلت العبارة رقم (٢) تعتبر المراجعة البيئية امتداد للمراجعة الخارجية على أدنى المتوسطات الحسابية حيث بلغ (٢,١٤)، وانحراف معيار يبلغ (٠,٧٥٢)، ونسبة مئوية بلغت (٧١,٣٣%) وجاءت بدرجة (متوسطة).

ويلاحظ مما سبق أن استجابات افراد عينة الدراسة لعبارات بُعد استخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع قد جاءت بدرجة (متوسطة).

**نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع** (حوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة) جدول(٢): المتوسطات والانحرافات المعيارية واستجابات عينة الدراسة نحو حوكمة الإداء

البيئي وتحقيق التنمية المستدامة

| رقم الفقرة   | الاستجابات |       |           | المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط المئوي المرجح | ترتيب أهمية الفقرات | مستوى الأهمية |
|--|------------|-------|-----------|---------|-------------------|-----------------------|---------------------|---------------|
|  | موافق      | محايد | غير موافق |         |                   |                       |                     |               |
| ١  | ٢٣٢        | ٥٩    | ٦٣        | ٢,٤٨    | ٠,٧٧٩             | ٨٢,٦٧                 | ١                   | مرتفعة        |
| ٢  | ٢٠٣        | ٨٧    | ٦٤        | ٢,٣٩    | ٠,٧٧٦             | ٧٩,٦٧                 | ٦                   | مرتفعة        |
| ٣  | ١٩٦        | ٨٧    | ٧١        | ٢,٣٥    | ٠,٧٩٥             | ٧٨,٣٣                 | ٨                   | مرتفعة        |
| ٤  | ١٧٣        | ١٠٨   | ٧٣        | ٢,٢٨    | ٠,٧٨٥             | ٧٦,٠٠                 | ١٤                  | متوسطة        |
| ٥  | ١٦٧        | ١١٩   | ٦٨        | ٢,٢٨    | ٠,٧٦٦             | ٧٦,٠٠                 | ١٥                  | متوسطة        |
| ٦  | ١٨١        | ٩٥    | ٧٨        | ٢,٢٩    | ٠,٨٠٥             | ٧٦,٣٣                 | ١٣                  | متوسطة        |
| ٧  | ١٦٢        | ١٢٣   | ٦٩        | ٢,٢٦    | ٠,٧٦٥             | ٧٥,٣٣                 | ١٨                  | متوسطة        |
| ٨  | ١٦٥        | ١٢٠   | ٦٩        | ٢,٢٧    | ٠,٧٦٨             | ٧٥,٦٧                 | ١٦                  | متوسطة        |
| ٩  | ١٩٩        | ١١٥   | ٤٠        | ٢,٤٥    | ٠,٦٨٩             | ٨١,٦٧                 | ٢                   | مرتفعة        |
| ١٠   | ٢٠٨        | ٩٤    | ٥٢        | ٢,٤٤    | ٠,٧٣٦             | ٨١,٣٣                 | ٣                   | مرتفعة        |
| ١١   | ١٣٢        | ١٣٢   | ٩٠        | ٢,١٢    | ٠,٧٨٤             | ٧٠,٦٧                 | ٢٣                  | متوسطة        |
| ١٢   | ١٩٧        | ٨٧    | ٧٠        | ٢,٣٦    | ٠,٧٩٢             | ٧٨,٦٧                 | ٧                   | مرتفعة        |
| ١٣   | ١٨١        | ٩٧    | ٧٦        | ٢,٣٠    | ٠,٨٠٠             | ٧٦,٦٧                 | ١١                  | متوسطة        |
| ١٤   | ١٦٢        | ١٢٥   | ٦٧        | ٢,٢٧    | ٠,٨٤٧             | ٧٥,٦٧                 | ١٧                  | متوسطة        |
| ١٥   | ١٩٣        | ٧١    | ٩٠        | ٢,٢٩    | ٠,٨٤٧             | ٧٦,٣٣                 | ١٢                  | متوسطة        |
| ١٦   | ١٧٠        | ٩٩    | ٨٥        | ٢,٢٤    | ٠,٨١٥             | ٧٤,٦٧                 | ١٩                  | متوسطة        |
| ١٧   | ١٩٢        | ٨٨    | ٧٤        | ٢,٣٣    | ٠,٨٠١             | ٧٧,٦٧                 | ٩                   | مرتفعة        |
| ١٨   | ١٨٣        | ٩٤    | ٧٧        | ٢,٣٠    | ٠,٨٠٤             | ٧٦,٦٧                 | ١٠                  | متوسطة        |
| ١٩   | ١٤٠        | ١٣٣   | ٨١        | ٢,١٧    | ٠,٧٧٣             | ٧٢,٣٣                 | ٢٠                  | متوسطة        |
| ٢٠   | ٢٠٩        | ٨٦    | ٥٩        | ٢,٤٢    | ٠,٧٦١             | ٨٠,٦٧                 | ٤                   | مرتفعة        |
| ٢١   | ١٦٧        | ١٠٩   | ٧٨        | ٢,٢٥    | ٠,٧٩٤             | ٧٥,٠٠                 | ٢١                  | متوسطة        |
| ٢٢   | ١٦٥        | ١١٦   | ٧٣        | ٢,١٧    | ٠,٧٧٣             | ٧٢,٣٣                 | ٢٢                  | متوسطة        |
| ٢٣   | ٢٠٨        | ٦٥    | ٨١        | ٢,٤٢    | ٠,٧٦١             | ٨٠,٦٧                 | ٥                   | مرتفعة        |
| الإجمالي لبعد حوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة |            |       |           | ٢,٣١    | ٠,٤٠٦             | ٧٧,٠٠                 | متوسطة              |               |

\*تم وضع ارقام الفقرات بترتيب وجودها بقائمة الاستبيان في جميع جداول الدراسة.

يُظهر الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة تجاه عبارات حوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة، وتشير الدرجة الكلية

الواردة في الجدول أن درجة حوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة لعينة الدراسة متوسطة وهي درجة مقبولة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لحوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة (٢,٣١) وانحراف معياري (٠,٤٠٦) ونسبة مئوية بلغت (٧٧,٠٠%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

ويلاحظ في هذا الجدول أن العبارة رقم (١) قيام جهاز المحاسبات بالمراجعة البيئية بصفة دورية يزيد من فاعلية الحوكمة البيئية بالجهات الخاضعة للرقابة وأهميتها باعتبارها وسيلة ناجحة لتحقيق التنمية المستدامة قد حصلت على أعلى المتوسطات الحسابية حيث بلغ (٢,٤٨) وانحراف معياري (٠,٧٧٩)، ونسبة مئوية بلغت (٨٢,٦٧%) وجاءت بدرجة (مرتفعة)، في حين حصلت العبارة رقم (١١) الرقابة على التنمية المستدامة ربما تكون أكثر تعقيداً من أية موضوعات رقابية أخرى على أدنى المتوسطات الحسابية حيث بلغ (٢,١٢)، وانحراف معياري بلغ (٠,٧٨٤)، ونسبة مئوية بلغت (٧٠,٦٧%) وجاءت بدرجة (متوسطة).

ويلاحظ مما سبق أن استجابات افراد عينة الدراسة لعبارات حوكمة الإداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة قد جاءت بدرجة (متوسطة). حيث توجد علاقة ذات تأثير معنوي لإجمالي أبعاد المتغير المستقل على حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة. وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط.

وبتأثير إجمالي أبعاد المتغير المستقل على حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية إجمالي أبعاد المتغير المستقل على حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R$  (٠,٦٨١) عند مستوي معنوية ٠,٠٥، أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغ (٠,٤٦٤)، أي أن ما قيمته (٠,٤٦٤) من التغير في حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة ناتج عن التغير في إجمالي أبعاد المتغير المستقل كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (١٩,٦٩٦)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في إجمالي أبعاد المتغير المستقل، يؤدي إلي زيادة في حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة بقيمة قدرها (١٩,٦٩٦)، وتؤكد معنوية هذا التأثير

قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٣٠٤,٣٤٥) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (١٠,٠٨٥) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥.

وهذا يؤكد صحة قبول الفرضية التي تنص على أنه: "توجد علاقة ذات تأثير معنوي لإجمالي أبعاد المتغير المستقل على حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة".

**دور الجهاز المركزي للمحاسبات في تفعيل مقومات الحوكمة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة:** وقد أستعرض الباحث مجموعة من مؤشرات الحوكمة البيئية التي تمكن مراجعي جهاز المحاسبات من الاعتماد عليها لأغراض فحص وتقييم نظم الإدارة والحوكمة البيئية بالشركة أهمها ما يلي: مؤشرات الحوكمة البيئية للهواء = كمية تلوث البيئة الهوائية

**كمية الانبعاثات الهوائية:** فإذا كانت كمية تلوث الهواء الناتجة عن أنشطة الشركة > كمية الانبعاثات الهوائية المسموح بها، فيكون مؤشر الحوكمة البيئية موجب.

مؤشر الحوكمة البيئية للماء = كمية مخلفات المياه الصناعية

**كمية المخلفات المائية المسموح بها:** فإذا كانت كمية المخلفات المائية الناتجة عن أنشطة الشركة < كمية المخلفات المائية المسموح بها، فيكون مؤشر الحوكمة البيئية سالب.

وقد خلص الباحث دور مراجع الجهاز في تفعيل مقومات الحوكمة البيئية من خلال عدة نقاط أهمها ما يلي:

- التأكد من التزام الشركة بالسياسات والإجراءات البيئية التي تعمل علي الحد من أضرار التلوث البيئي وتعريف المعايير البيئية المحلية والدولية للعاملين وأهداف تطبيق نظام للإدارة البيئية، ومدى مطابقة أداء الشركة البيئي للمعدلات والمعايير الواردة في قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته، وتحديد الانحرافات عن هذه المعايير وأسبابها.
- تفعيل المراجعة البيئية الداخلية للاستفادة منها والتأكد من وجود نظام محكم لها لكشف ثغرات التنفيذ، والتوجيه باتخاذ الإجراءات التصحيحية علي ضوء نتائج المراجعة البيئية وتحديد الانحرافات والقصور في نظام الإدارة البيئية المطبق في الشركة عن المعايير والقوانين البيئية من المقومات الأساسية لتطبيق الحوكمة البيئية إمساك سجلات للحالة البيئية للشركة.

- يجب علي مراجعي جهاز المحاسبات التأكد من نظام الحوكمة البيئية يحقق عائد مباشر وغير مباشر للشركة والمجتمع ويتمثل العائد المباشر في الحد من التلوث البيئي، وتخفيض التكاليف البيئية وتحقيق عوائد من إعادة تدوير المخلفات. والعائد الغير مباشر يتمثل في تخفيض تلوث الماء والهواء وانخفاض الخسائر التي تتحملها الدولة نتيجة هذا التلوث.
- التأكد من ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي للجهات الخاضعة للرقابة والنتائج المترتبة عنه، والمخاطر البيئية المتوقعة، وطبيعة وأهداف وسياسات الحوكمة البيئية في القوائم المالية.

وقد قام الباحث بعرض أهمية دور الجهاز المركزي المحاسبات في تحقيق التنمية المستدامة حيث قام باستعراض لما قامت به أجهزة الرقابة العليا ببعض الدول لتحقيقها مثل (استراليا، الإمارات، الجزائر) حيث قامت استراليا بتنفيذ إستراتيجية التنمية المستدامة حيث تتم مراجعة قضايا البيئة والتنمية المستدامة من خلال مراجعة قيمة عائد الاتفاق مع إضافة البعد البيئي إلي الكفاءة والفاعلية والاقتصاد.

### الإطار المقترح

خلصت الدراسة التطبيقية التي انتهى اليها الباحث إلى أن هناك علاقة طردية مباشرة لدور الجهاز المركزي للمحاسبات في حوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة في مصر من خلال قيامه بعمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة في الحد من التلوث البيئي وخفض المصروفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات والاتفاقيات البيئية، وتحديد الأثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.

لذا يقترح الباحث بأنه على الجهاز المركزي للمحاسبات أن يقوم بالأسراع بأخذ القضايا البيئية في الحسبان ضمن برامجه الرقابية، ومتابعة تنفيذ برامج التنمية المستدامة وتقييم فعالية تلك البرامج عند التنفيذ، ذلك من خلال واحد من أسلوبين، أولهما إنشاء إدارة مركزية مختصة بالمراجعة البيئية بهيكل الجهاز تقوم بأعمال المراجعة البيئية على جهات الدولة واعداد التقارير الدورية والسنوية اللازمة في هذا الشأن وإبلاغ تلك التقارير للجهات المختصة ويتم مناقشة تلك الملاحظات الواردة بالتقارير البيئية بمجلس الشعب شأنها في ذلك شأن التقارير المالية وتقارير

تقييم الأداء التى تصدر عن جهاز المحاسبات، وفى حالة عدم امكانية إنشاء تلك الادارة المركزية المختصة بالمراجعة البيئية بالجهاز يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية فى نفس تقرير المراجعة الشامل، وفى تلك الحالة سيقوم مراجعى الجهاز بكافة الادارات المختلفة بالقيام بالفحص وأعمال المراجعة البيئية بجانب أعمال المراجعة النمطية المختصة بكل ادارة، ذلك سيعمل على تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، مما سيجعل من ذلك أهمية للثقافة البيئية المنشودة على المستويين القومى والشعبى كما يرى الباحث أن التقارير الرقابية عن الشأن البيئى التى سيصدرها جهاز المحاسبات بصفه دورية أو سنوية يجب أن تعمل على معاونة الأجهزة المختصة بالدولة فى إعداد الخطط طويلة الأجل للموارد الطبيعية التى تم استكشافها وتنميتها مستقبلا، ويؤدى ذلك ايضا إلى قيام الجهات التنفيذية بأعداد التقارير المحاسبية التى توضح الأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بالدولة فى تاريخ معين، مما يمكن الأجهزة التخطيطية من تخصيص هذه الموارد بين الاستخدامات المختلفة بما يحقق أكبر عائد ممكن من تلك الموارد.

ويرى الباحث أن لمراجع جهاز المحاسبات الحق فى إبداء الرأي فى التقارير البيئية التى تعكس الأداء البيئى للجهة الخاضعة للرقابة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية أو التقرير السنوى (مراجعة الحسابات الختامية فى نهاية السنة المالية)، وذلك بإضافة فقرة إيضاحية إذا كان من المحتمل أن تحدث بسبب المشاكل البيئية خسارة جوهرية مع عدم إمكانية تقديرها بشكل معقول، ويتوقف قرار مراجع الجهاز بإضافة هذه الفقرة على حجم واحتمال الخسارة المحتملة.

وبعد أن ينتهي مراجع الجهاز من تنفيذ برنامج المراجعة البيئية بالجهة الخاضعة للرقابة يقوم بجمع ملاحظاته وأوراق العمل الخاصة به ووضع ملخص لها فى شكل كتابة تقرير لتخليص نتائج عملية المراجعة، حيث أن شكل ومحتويات التقرير البيئى يختلف باختلاف نوع عملية المراجعة والهدف منها.

ويقترح الباحث أن يقوم مراجع الجهاز بإتباع أحد أسلوبيين للتقرير عن نتائج المراجعة البيئية حيث يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية فى نفس تقرير المراجعة الشامل، عن طريق إضافة فقرة توضح رأي المراجع حيال الوضع البيئى للمنشأة، ومدى



الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، ونوعية الإجراءات التي تتخذها المنشأة لتحسين علاقتها بالبيئة، وذلك حتى يمكن لمستخدم التقرير تفهم وتقييم الوضع العام للمنشأة في ذلك الأداء البيئي، من خلال هذا التقرير الشامل، ويمكن للمراجع ان يقوم بالتقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية، حالة المراجعة لأغراض خاصة، في تقرير خاص للمراجعة البيئية، يكون منفصلاً عن تقرير المراجعة المالي.

وقد قام الباحث بصياغة تنفيذ الأطار المقترح من خلال مرحلتين، الأولى مرحلة الفحص والمراجعة، والثانية مرحلة التقرير.

### نتائج الدراسة

**أولاً:** خلصت الدراسة إلى أن الجهاز المركزي للمحاسبات قد منح الأختصاصات والصلاحيات التي تمكنه من تنفيذ مسؤوليته في المراجعة المالية والقانونية ومراجعة الأداء على مؤسسات الدولة وعلى المال العام اينما وجد.

وفي سبيل ممارسة الجهاز لرقابته فانه يجب قيامه باعداد واصدار التقارير عن المراجعة المالية البيئية وتقارير عن مراجعة الأداء البيئي وذلك بصورة دورية، وهو الأمر الذي لم يتم حتى تاريخ قيامنا بنهو هذه الدراسة، حيث مايتم هو قيام الجهاز ببعض المراجعات البيئية في أطار فحص موضوع بيئي خاص كشكوى مقدمة في الشأن البيئي بأحد الجهات الخاضعة لرقابته مثلا، أو تكليف من مجلس الشعب للجهاز بمراجعة موضوع بيئي معين بأحد مؤسسات الدولة، وهو الأمر الذي يعمل على تحجيم دور جهاز المحاسبات في هذا الشأن، ومن ثم يعمل على ضعف حوكمة الأداء البيئي بالجهات الخاضعة لرقابته، فضلا على التأثير السلبي على المال العام، حيث أن العديد من الأجهزة العليا للرقابة بدول العالم تمتلك صلاحية اجراء الرقابة على تلك الحسابات أو التعليق عليها، حيث يعد من الضرورة منح الصلاحيات اللازمه في هذا الشأن لجهاز المحاسبات المصرى في الوقت الراهن.

**ثانياً:** توصلت الدراسة إلى ان الدولة عليها أن تقوم بمنح جهاز المحاسبات المزيد من الأختصاصات والصلاحيات التي تمكنه من تنفيذ مسؤوليته في مراجعة البيئة والتحقق من قيام مؤسسات الدولة بدورها في تنفيذ إدارة بيئية سليمة والإلتزام بالقوانين واللوائح والأتفاقيات الدولية

البيئية الخاصة بها، حيث أن الجهاز المركزى للمحاسبات شأنه شأن كل أجهزة الرقابة والمحاسبة فى العالم يسعى إلى تحقيق هدف عام وهو التأكيد على أن نتائج عمليات المراجعة التى يقوم بها لها تأثير ايجابى فعال، وقد أشارت الدراسة ايضا بأنه لكى تكون برامج التنمية المستدامة فعالة فلا بد من متابعتها رقابيا بأستمرار بصفة دورية أو سنوية من خلال التأكد من إلتزام الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتنفيذها فى التوقيتات المقررة، وعلى الجهاز أن يضع نصب عينه أن البرامج البيئية قد تستغرق وقتا طويلا لتكون ذات مفعول ملحوظ.

**ثالثاً:** أن التطبيق الكفء للحوكمة البيئية يرتكز على مجموعة من المبادئ من أهمها السماح لجهات الرقابة وأهمها الجهاز المركزى للمحاسبات بالعمل على نحو فعال وشفافية، كما أن التقرير عن الأداء البيئي للجهة الخاضعة للرقابة من مراجعة جهاز المحاسبات لها يوضح الأنشطة البيئية التى تم انجازها والقصور فى الأداء البيئي للمنشأة حيث تساعد هذه التقارير الإدارة العليا على تحسين الأداء البيئي للجهة وكشف الانحرافات لحوكمة الأداء البيئي بها ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة، كما أن مناقشة تقارير المراجعة البيئية التى يعدها الجهاز المركزى للمحاسبات بمجلس الشعب، ومن ثم تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، سيجعل من ذلك أهمية للثقافة البيئية المنشوده على المستويين القومى والشعبى.

### توصيات الدراسة

- يجب على الجهاز المركزى للمحاسبات أن يقوم بالأسراع بأخذ القضايا البيئية فى الحسبان ضمن برامجه الرقابية، ومتابعة تنفيذ برامج التنمية المستدامة وتقييم فعالية تلك البرامج عند التنفيذ، ذلك من خلال واحد من أسلوبين، أولهما إنشاء إدارة مركزية مختصة بالمراجعة البيئية بهيكل الجهاز تقوم بأعمال المراجعة البيئية على جهات الدولة واعداد التقارير الدورية والسنوية اللازمة فى هذا الشأن وإبلاغ تلك التقارير للجهات المختصة ويتم مناقشة تلك الملاحظات الوارده بالتقارير البيئية بمجلس الشعب شأنها فى ذلك شأن التقارير المالية وتقارير تقييم الأداء التى تصدر عن جهاز المحاسبات، وفى حالة عدم امكانية إنشاء تلك الادارة المركزية المختصة بالمراجعة البيئية بالجهاز يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية فى نفس تقرير المراجعة الشامل، وفى تلك الحالة سيقوم مراجعى الجهاز بكافة الادارات المختلفة بالقيام بالفحص وأعمال المراجعة البيئية بجانب أعمال المراجعة

النمطية المختصة بكل ادارة، ذلك سيعمل على تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، مما سيجعل من ذلك أهمية للثقافة البيئية المنشوده على المستويين القومي والشعبي.

- يجب أن تعمل التقارير الرقابية عن الشأن البيئي التي يصدرها جهاز المحاسبات بصفه دورية أو سنوية على معاونة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي تم استكشافها وتنميتها مستقبلا، ويؤدي ذلك ايضا إلى قيام الجهات التنفيذية بأعداد التقارير المحاسبية التي توضح الأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بالدولة في تاريخ معين، مما يمكن الأجهزة التخطيطية من تخصيص هذه الموارد بين الاستخدامات المختلفه بما يحقق أكبر عائد ممكن من تلك الموارد.
- ينبغي أن يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالالتزام بالمعايير الرقابية للانتوساى عند قيامه بالمراجعات البيئية خصوصا في الموضوعات الهامه، كما ينبغي أن يطبق الجهاز حكمه الخاص على الحالات المختلفه ذات الطبيعة الاستثنائية التي توجد أثناء الرقابة الحكومية.
- بعد أن ينتهي مراجع الجهاز من تنفيذ برنامج المراجعة البيئية بالجهة الخاضعة للرقابة يقوم بجمع ملاحظاته وأوراق العمل الخاصة به ووضع ملخص لها في شكل كتابة تقرير لتخليص نتائج عملية المراجعة، حيث أن شكل ومحتويات التقرير البيئي يختلف باختلاف نوع عملية المراجعة والهدف منها، ويقوم مراجع الجهاز بإتباع أحد أسلوبيين للتقرير عن نتائج المراجعة البيئية حيث يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية في نفس تقرير المراجعة الشامل، عن طريق إضافة فقرة توضح رأي المراجع حيال الوضع البيئي للمنشأة، ومدى الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، ونوعية الإجراءات التي تتخذها المنشأة لتحسين علاقتها بالبيئة، وذلك حتى يمكن لمستخدم التقرير تفهم وتقييم الوضع العام للمنشأة بما في ذلك الأداء البيئي.

## المراجع

حمد فرغلي حسن(١٩٩٧): دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، المكتبة الأكاديمية.

- بدوية محمد عباس(٢٠١٢): المحاسبة عند التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق، دار الشروق، عمان، الأردن.
- تركي محمود إبراهيم عبد السلام(٢٠٠٥): متطلبات الإفصاح العامة وقياس مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض.
- محمد الفومي محمد(٢٠٠٩): قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- خليل إبراهيم رجب(٢٠١٢): دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الكويت.
- عبد الحميد موسى عبد الحميد(١٩٩١): أثر العوامل البيئية على مقومات ونظم وأساليب المحاسبة والتكاليف، بالتطبيق على قطاع الخدمات العلاجية، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية.
- الانتوساي مجموعة عمل مراجعة البيئة، محضر الاجتماع العاشر للانتوساي، مجموعة عمل مراجعة البيئة، موسكو الاتحاد الروسي، ٢٠٠٥
- الانتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ١١ والإيضاحات والتطبيقات الجيدة للانتوساي المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ISSAI-11، الأورجواي ١٩٩٨.
- تقرير لجنة معايير المراجعة للانتوساي، قواعد السلوك ومعايير المراجعة، انتوساي، مكتبة الجهاز المركزي للمحاسبات، ١٩٩٨.
- على ابراهيم طلبة: العوامل المؤثرة علي مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا - دراسة ميدانية، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني ١٩٩٩.
- كمال عبد السلام: الجهاز المركزي للمحاسبات، الإدارة المركزية للبحوث والتدريب مقال عن الجهاز الأعلى للرقابة والرقابة على البيئة، مجلة الرقابة الشاملة، العدد ١٤٧، يونيو ٢٠٠٢.
- محمد محمد عبد الغني: أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٣٧، مارس ٢٠٠٠
- محمد محمود عبد المجيد: الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد الثالث والأربعون ١٩٩٩.

مكتب المراجع العام لكندا دليل الممارسات للعنصر الرابع أو البيئة - دمج الاعتبارات البيئية في عمل رقابة الأداء ٢٠٠٥.

Prisker, A. A. B. and Sigal, C. E. (2003): Management Decision Making, New Jersey: Prentice-Hall.

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Information for Better Markers, Sustainability, The Role of the Accountants, 2004.

IFAC, International Guidance Document: Environmental Management Accounting, New York 2005.

Lowew, T.; Fichter, K.; Mueller, U.; Shulz, W. and Strobel, M. (2003): Guide to corporate Environmental Cost Management, German Environment Ministry, Berlin.

Envirowise: Increase Your Profits with Environmental management Accounting, Oxford shire, UK 2003.

American Accounting Association (1995): Report of the Committee on Social Cost, the Accounting Review Supplement, Vol. xix.

A. A. A. (1996): Report of the Committee on Accounting for Social Performance, the Accounting Review, Supplement to Vol. XI.XI.

**PROPOSED FRAMEWORK TO ACTIVATE  
ACCOUNTABILITY STATE AUTHORITY (ASA)  
ROLE IN ENVIRONMENTAL AUDITING TO  
GOVERN-ENVIRONMENTAL PERFORMANCE AND  
ACHIEVE SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

[25]

**Abdel Hamid, Sh. R.<sup>(1)</sup>; Tolba, A. I.<sup>(2)</sup> and El Bakoury, W.<sup>(2)</sup>**

1) ASA 2) Faculty of Commerce, Ain Shams University

**ABSTRACT**

All countries of the world considers that the Supreme Corporation of control and accounting is the custodian of public money by putting them independent, it interrogates administrative and State bodies for the use and management of public money, and then reporting the results of this audit submitted to the People's Assembly in the parliament to take corrective required procedures case of irregularities.

Thus, interrogation the government over its activities related to the environment, whether in industry, health field, housing or any other sectors of the state leads to the necessity to prepare reports on the results of environmental activities, it should be subject to independent control at all levels for centers and municipalities.

The scarcity of researchers writing in the subject of corporate governance and environmental performance, as well as the application of modern environmental auditing as one of the branches of the auditing bodies and financial accounting in all over the world.

Representing the importance of listing environmental audit within the framework of the Accountability State Authority in A.R.E, whereas, the researcher thinks that the Accountability State Authority should has an effective role to treat environmental problems as a trusted source of providing information, then, the performance will be evaluated and

decision making in the state Institutes, as the supreme body of control and accounting in the State.

Expected benefits from the Accounting State Authority of performance of environmental audit for both environment and government: Reducing environmental risks, reduce associated costs with non-compliance with environmental laws, identify responsibilities and environmental risks resulting form lack of commitment.

Reduce government expenses by reducing waste and prevention of environmental pollution.

Accordance support or provide more guarantees regarding compliance existing policy and future environmental legislation.

Environmental performance governance of institutions of State and assess the performance of government institutions involved in environmental supervise factories, hospitals and all public and private entities.