



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

حدود مسؤولية المراجع الخارجي عن مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية دراسة ميدانية

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

علياء ميثم عبد الوهاب محمود
موظفة في جامعة واسط

د/ محمود محمد عبد الرحيم

مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

أ.د/ طارق عبد العظيم احمد

أستاذ المراجعة وعميد الكلية الأسبق
كلية التجارة - جامعة بنها

مقدمة

تزايد الإهتمام العالمي بأهمية المشاكل البيئية كإحدى تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وكان من مظاهر هذا الإهتمام تأكيد الأمم المتحدة على أنه لتحقيق التنمية المستدامة يجب أن تكون حماية البيئة جزء لا يتجزأ من عملية التنمية،^(١) بالإضافة إلى إتجاه المنظمات الدولية المعنية بالبيئة إلى وضع معايير (ISO 14000) الخاصة بالبيئة والتي تعتبر من المحددات الأساسية في عملية المنافسة بين الشركات.^(٢)

نتج عن ذلك اتساع حدود مسؤولية المنشآت الصناعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه لتشمل بالإضافة إلى المساهمة الاقتصادية في رفاهيته عدم إلحاق الضرر به من خلال تلويث البيئة (ماء، أرض، هواء)، بل وبذل الجهود اللازمة للوفاء بمسئولياتها الإجتماعية والبيئية بما يضمن الحد من الإنتهاكات البيئية ومكافحة أي تلوث يصيب البيئة بسبب العملية الإنتاجية بما تتضمنه من مدخلات ومخرجات.

لذا كان من الضروري على المحاسبة أن توسع من اختصاصها ليشمل الأداء البيئي للمنشآت الصناعية بجانب أدائها الاقتصادي، معنى ذلك أن المنشأة الصناعية أصبح لها بعداً بيئياً يجب أن تصدر تقريراً عن مدى الإهتمام بالأداء البيئي للجهات المختصة أو لمن يهمه امر المنشأة.^(٣)

ترتب على هذا التوسع في مسؤوليات المنشآت الصناعية، زيادة الإهتمام بإصدار التشريعات والمعايير التي تلزم المنشآت الصناعية بالحفاظ على البيئة وعدم الإضرار بها، ومن هنا ظهرت الحاجة لوجود أدوات تضمن إلتزام المنشآت الصناعية بالمعايير البيئية، وكانت المراجعة البيئية أحد أهم هذه الأدوات الملائمة لهذا الدور، حيث ظهرت المراجعة البيئية لأول مرة كأداة مميزة في الولايات الأمريكية في أواخر السبعينيات استجابة لصدور العديد من التشريعات والقوانين البيئية الصارمة لضمان إلتزام المنشآت الصناعية بها.^(٤)

(١) الغباري، أيمن فتحي، ١٩٩٧ "دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية"، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد ٢، ص ٢٠٥.

(٢) فتح الله، عوض لبيب، ١٩٩٨ "المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، المجلد ٣٥ - العدد ٢، ص ٨-٩.

(٣) الصحن، عبدالفتاح، ٢٠٠١ وآخرون "المراجعة الخارجية"، دار الجامعة الجديدة للنشر - جامعة الاسكندرية، ص ٣٨.

(٤) البنا، أبو بكر عبدالعزيز، ٢٠٠٢ "دور المراجعة البيئية نحو تسيير الأداء البيئي - دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية"، المجلة العلمية لكلية التجارة بين، كلية التجارة - جامعة الأزهر، العدد ٢٧، ص ٣٢٥.

(٤) خاطر، إبراهيم نادر شحاته وأخريين "نموذج مقترح لتطوير عملية المراجعة الخارجية في الشركات الصناعية" المجلة - المجلد ٢٧ - العدد ٣، كلية التجارة وإدارة الأعمال، (٢٠١٣) - جامعة حلوان - مصر. العلمية للبحوث والدراسات التجارية.

ثانياً: الدراسات السابقة والفجوة البحثية

(دراسات تتعلق بمسئوليات المراجع الخارجي، دراسات تتعلق بمراجعة الأداء البيئي، دراسات تربط بين مسئوليات المراجع الخارجي ومراجعة الأداء البيئي) والتي يمكن عرضها علي النحو التالي:

الدراسات العربية والأجنبية:

جدول رقم (1) الدراسات السابقة

أهم نتائج الدراسة	الهدف من الدراسة	المؤثر وسنة النشر
<p>وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أن أحد أهم هذه الأسباب هي الضغوط المتزايدة من قبل مستخدمي المعلومات البيئية والأطراف ذات العلاقة للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأشطة الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى الضغوط المرتبطة بضرورة الالتزام بالتشريعات والمعايير البيئية. ■ وبناء عليه تتوقع الدراسة زيادة تدريجية في الطلب على المراجعة البيئية الخارجية. 	<p>هدفت هذه الدراسة إلى استيضاح أسباب تغير مشاركة المراجع المالي في المراجعة البيئية من كونه لا يقوم بالمشاركة في عملية المراجعة البيئية التي كونه أساس في عملية المراجعة البيئية في دولة نيوزيلاندا وفحص طبيعته ونطاق هذه المشاركة وأسبابها.</p>	Christina Chiang & Margret Lightbody (2004) ⁽¹⁾
<p>توصلت الدراسة الي بعض النتائج الهامة وهي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ يمكن القول أن القضايا البيئية لها تأثيرات متنوعة على الأعمال.. ■ إن السرعة التي حدثت بها هذه التغييرات جعلت من الصعب على المراجعين مواكبة ذلك حتي اليوم. ■ لا يزال من الممكن اعتبار القضايا البيئية تحديًا جديدًا نسبيًا للمراجعين سواء كانت المهام البيئية طوعية أو من خلال التنظيم. ■ ظهرت الكثير من الحجج فيما يتعلق بأهمية مهنة التدقيق في لعب دور فعال في القضايا البيئية، وبعض هذه الحجج تؤيد أن المدققين يستطيعون المشاركة في عمليات التدقيق البيئي مع متخصصين آخرين، مثل المتخصصين في البيئة، المهندسين. ■ إن مشاركة المدققين في التدقيق البيئي لا تزال محدودة. ■ هناك عدد من المعوقات التي تؤثر على هذه المساهمة. ■ هناك حاجة ماسة لإجراء عدد من التغييرات في تعليم المحاسبة للتأهيل المراجعين للتعامل مع الأمور البيئية. ■ يجب أن تكون الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية مهمة في تعليم المحاسبة لرفع قدرات المراجعين الماليين على مواكبة تلك القضايا البيئية وشكوك مهنة المراجعة. 	<p>هدفت تلك الدراسة علي التعرف علي معوقات مشاركة المدققين في عملية المراجعة البيئية وكيفية تنمية مهاراتهم والجهات الدولية المنوط بها مساعدة هؤلاء المدققين في التعرف علي المخاطر البيئية ومدهم بالمعلومات اللازمة بخصوص البيئة.</p>	Robert Dixon a, Gehan A. Mousa, Anne D. Woodhead (2004) ⁽²⁾

(1) Chrstina Chiang & Margret Lightbody "Financial Auditors and Environmental Auditing in New Zealand"(2004), Managerial Auditing Journal, Vol.19 Issue:2 PP. 224-234. Online at <https://doi.org/10.1108/02686900410517830>.

(2) D./ Robert Dixon a, Gehan A. Mousa, Anne D. Woodhead "The Necessary Characteristics of environmental Auditors: a Review of the Contribution of the Financial Auditing Profession", Accounting Forum 28 (2004)

اسم الباحث	الهدف من الدراسة	اهداف تباين الدراسات
علاء كامل (٢٠٠٩) ^(١)	هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل نظم البيئية القائمة والمطبقة في المنشآت الصناعية والتعرف على المشكلات التي تواجهها، لوضع معايير ومؤشرات لقياس وتقييم الأداء البيئي لهذه المنشآت.	توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: <ul style="list-style-type: none"> أنه يوجد قصور لدى المراجعين الخارجيين بكلاً من الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المحاسبة والمراجعة عند تطبيق نظم المراجعة البيئية. أوصت الدراسة بضرورة إهتمام المنشآت الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي بالإضافة إلى تنمية الوعي المجتمعي بأهمية دور المراجع البيئي بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة.
خالد غازي (٢٠١١) ^(٢)	هدفت الدراسة إلى تناول دور أجهزة الرقابة الداخلية بشكل عام في المنشآت الصناعية، ودورها في تقسيم الأداء البيئي بشكل خاص، وتم تناول قياس الأداء البيئي والإفصاح عن الأنشطة البيئية بعد قياسها وقياس تكاليفها، وتمثلت مشكلة البحث في مدى مساهمة أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الاداء البيئي من خلال مساهمتها في الرقابة على خطط الأداء البيئي والتنفيذ الفعلي لهذه الأنشطة والإفصاح عنها، وتأثير حجم ونوع كادر أجهزة الرقابة الداخلية في هذا التقييم.	توصلت الدراسة إلى نتائج منها: <ul style="list-style-type: none"> أن رقابة أجهزة الرقابة الداخلي على تخطيط الأداء البيئي في المنشآت عينة البحث لا ترقى إلى أن تكون فعالة. لأنها لا تتفق فعالية خطط الأداء البيئي، في حين كانت الرقابة على التنفيذ الفعلي لهذه الأنشطة أكثر فعالية. وإن كادر الرقابة الداخلية له دور مؤثر وفاعل في الرقابة على الأداء البيئي عدا أن هذا الكادر لا يضم تخصصات ذات علاقة بيئية (إدارة وهندسة بيئية).
خاطر إبراهيم ناصر شحاته وأخرون (٢٠١٣) ^(٣)	هدفت الدراسة إلى دراسة بيئة الأعمال للمنشآت الصناعية وتحليلها لمعرفة التحديات التي تواجهها وكذلك صياغة نموذج لتطوير عملية المراجعة الخارجية في المنشآت الصناعية في ظل تلك المتغيرات البيئية.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وهي أن يكون المراجع ملم بإمام شامل بطبيعة الصناعة بالمنشآت محل المراجعة وإن يراعي التطور التكنولوجي الكبير في بيئة الأعمال وتوصل أيضاً إلى صحة النموذج المقترح والذي اعتمد على خمسة مراحل أساسية وهي: <ul style="list-style-type: none"> المرحلة الأولى (التحليل الإستراتيجي). المرحلة الثانية (تحليل العمليات الخارجية). المرحلة الثالثة (تحليل مخاطر الأعمال). المرحلة الرابعة (قياس العمليات الناتجة من الأعمال وتحديد أثرها على محتويات القوائم المالية). المرحلة الخامسة (إستنتاجات المراجع لإصدار تقرير المراجعة).

(١) علاء كامل حسن خليفة، "تقوم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية" معهد الدراسات والبحوث البيئية - (٢٠٠٩)، جامعة عين شمس.

(٢) خالد غازي عبود النسي، "تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي"، مجلة تنمية الراقدين - المجلد ٣٣ (٢٠١١)، العدد ١٠٤ - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل، العراق.

اسم قسائسج الدراسة	الهدف من الدراسة	المؤلف وسنة النشر
<p>أسفرت هذه الدراسة عن عدد من النتائج وهي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أن إتباع الإجراءات والقوانين البيئية السليمة يؤدي إلى نتائج حقيقية في المراجع البيئية. ■ بالإضافة إلى أن تطبيق معايير في المراجعة البيئية يساعد في تحقيق الأهداف والبرامج والخطط البيئية. 	<p>هدفت الدراسة إلى تناول معايير المراجعة البيئية ومسؤوليات المراجع طبقاً للمعايير البيئية.</p>	<p>الطيب حامد (٢٠١٣) (١)</p>
<p>توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أن الإفصاح البيئي للوحدات الاقتصادية يؤثر بشكل كبير على قرارات المستثمرين. ■ وأوصت بضرورة تفعيل دور المراجعة الخارجية لما تتم به من حيادية تحفز المستثمرين على اعتماد تقاريرهم كمحدد هام من محددات الإستثمار. 	<p>هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية بالدولة البيئية وأثر ذلك على قرارات المستثمرين بالإضافة إلى التعرف على طبيعة المسئولية البيئية للوحدات الاقتصادية وتأثيرها على مهنة المراجعة الخارجية في الدولة البيئية.</p>	<p>يوسف أحمد (٢٠١٣) (٢)</p>
<p>توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج وأهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ ضرورة الإهتمام بالمراجعة البيئية للشركات والصناعات لتحقيق النتائج البيئية المرجوة. 	<p>هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق البيئي في فحص أنشطة الإدارة البيئية التي تقوم بها الصناعات أو المنظمات في الهند وتوعيتها بالتكنولوجيا الأنظف الجديدة، للحد من تأثير الصناعات ومنتجاتها على الموارد الطبيعية والجودة البيئية ولضمان التطوير الصناعي المستدام.</p>	<p>Environmental auditing: its benefits and countenance(2015) (3)</p>
<p>توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أن القوانين والتشريعات واللوائح البيئية التي تلزم المنشآت بإظهار العوامل البيئية في القوائم المالية غير مفعلة وبالتالي لا تلتزم المنشآت بإظهار المعلومات والبيانات البيئية في القوائم المالية. ■ بالإضافة إلى أن المعرفة والخبرة السابقة للمراجعين بخطوات منظمة وعلمية تجعل عمل المراجعين أسهل وادق. 	<p>هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة البيئية والتعرف على نشأة المراجعة بصورة عامة والمراجعة البيئية بصورة خاصة ودور مكاتب المراجعة كأحد مقومات الرقابة الخارجية في تفعيل كفاءة الأداء البيئي، وذلك من خلال تناول الدراسة أثر دور المحاسبة البيئية.</p>	<p>ديوان المراجعة القومي (٢٠١٥) (٤)</p>

(١) الطيب حامد إدريس موسى "معايير المراجعة البيئية ومسؤوليات المراجع طبقاً للمعايير البيئية" جامعة أن درمان الإسلامية - كلية

العلوم الإدارية - العدد ١، (٢٠١٣).

(٢) يوسف أحمد موسى محمود جيرة "إطار مقترح لدور المراجعة في الإفصاح عن الأداء البيئي علي ترشيد قرارات المستثمرين" المجلة

العلمية للبحوث والدراسات التجارية - المجلد ٢٧ (٢٠١٣) - العدد ٤.

(3) "Environmental auditing: its benefits and countenance" Discoveries, Dept. of Environmental Science, Shri. Shivaji Science College, Amravati, India online wt <http://www.ijsonline.info>.

(٤) نقلا عن ديوان المراجعة القومي "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي"، المجلة المجلد ٢٣ - (٢٠١٥)

العدد ٢، جامعة واسط - العراق. العلمية للبحوث -

الباحث وسنة النشر	الهدف من الدراسة	أهم نتائج الدراسة
الفتاح الطيب (٢٠١٥)	هدفت تلك الدراسة إلى تحديد أثر المراجعة البيئية على تحسين كفاءة الأداء البيئي وكيفية الوصول الى افضل أداء بيئي. وكانت تلك دراسة حالة في ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة الخارجية وذلك لأنه المكان الاثمن لتلك الدراسة.	وتواصلت الدراسة إلي عدة نتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> أن المراجعة البيئية وإخضاعهم للدورات التدريبية باستمرار تزيد من قدرات المراجعين الفنية لأداء المراجعة البيئية بكفاءة وفعالية. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل القوانين والتشريعات واللوائح البيئية وإلزام المنشآت بتطبيقها والعمل بها عن طريق فرض عقوبات رادعة للمخالفين. بالإضافة إلى ضرورة إنشاء وحدة متخصصة بديوان المراجعة القومي تتولى مسئوليات واختصاصات المراجعة البيئية وتعمل على تنفيذ القوانين المصدرة والتنسيق مع مكاتب المراجعة لضمان تنفيذ المراجعة البيئية للمنشآت بكفاءة مع تبنى معايير الاداء المستدام.
أنور علي (٢٠١٥)	هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات تطبيق التدقيق البيئي ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية والتي تحد من إمكانية إبداء رايه فيما إذا كانت تلك القوائم تعكس التأثير البيئي عليها.	توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها: <ul style="list-style-type: none"> أن لمحددات تطبيق التدقيق البيئي المدرجة في متن الدراسة علاقة كبيرة بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية. وعلى أساس ذلك انتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات كانت أهمها الدعوة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي من خلال تذليل محددات تطبيق التدقيق البيئي التي تقف عائقاً أمام مراقبي الحسابات الذين يعتبرون عنصراً أساسياً وهاماً في إتمام تطبيق هذا النوع من التحقيق. وإخلاء مسئوليتهم أمام مستخدمي التقارير المالية.
Veronica Paula Riberto, et al, (2016) ⁽³⁾	هدفت هذه الدراسة إلى تحليل محددات المحاسبة البيئية وأعداد التقارير في المنشآت البرتغالية المحلية، وذلك باستخدام عينة من ٦٩ شركة برتغالية محلية.	توصلت الدراسة إلى بعض النتائج ومن أهمها: <ul style="list-style-type: none"> سرعة تطور المحاسبة البيئية وإرتفاع جودة اعداد التقارير في الشركات البرتغالية المحلية. وأن التنظيم المحاسبي ودرجة تطور خطط الإدارة البيئية يفسران عوامل تطور ممارسات المحاسبة البيئية وجودة اعداد التقارير في الشركات المحلية البرتغالية.

(١) الفتاح الطيب عبدالله حاج علي "المراجعة السودانية"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا، (٢٠١٥)، السودان.

(٢) أنور عباس هادي الهنداوي "محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية"، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية جامعة الكوفة العراق - المجلد ١٣ (٢٠١٥) - العدد ٣٦.

(3) Veronica Paula Riberto, et al, (2016), Corporate Communications: An International Journal, Vol. 21 Issue: 3, PP.352-370. Online at <https://doi.org/10.1108/CCLJ-11-2015-0071>

المؤلف	العنوان	الهدف من الدراسة	أهم نتائج الدراسة
يعقوبي محمد (٢٠١٦) (١)	هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم مرجعي لجودة المراجعة وكذلك التحديد الكلي للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة والقدرة على قياس جودة المراجعة وقياس مدى قدرة مراجع الحسابات على الالتزام بجودة المراجعة طبقاً للمستحدثات في التقارير المالية والغير مالية.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة وهي: <ul style="list-style-type: none"> أن جودة المراجعة يتحكم بها الكثير من العوامل وعلى رأس تلك العوامل قدرة المراجع على بذل العناية المهنية اللازمة والتعرف على أحدث المعايير الدولية. وكذلك مسؤليته تجاه مستخدمي القوائم المالية و إلتزام المنظمات المهنية للمراجعة بالدراسة المستمرة لتلك المسؤوليات والوقوف على تغيير تلك المسؤوليات بما يواكب التطور السريع في مجالي المحاسبة والمراجعة. 	
باسم رشيد علي الخرجي (٢٠١٧) (١)	هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة منشآت الأعمال العراقية.	وتوصلت الدراسة إلى بعض النتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> أن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر لا يعتبر تقصيراً من منشآت الاعمال بعدم الوفاء بمسئوليتها تجاه المجتمع. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية باعتماد المراجعة البيئية ضمن هيكلها الرقابي وبالتالي ضرورة تطبيق الإطار المقترح من الدراسة للتأكد من إلتزام هذه المنشآت بيئياً. 	
Steven Tomset al(2017)(3)	هدفت هذه الدراسة إلى دراسة محددات حجم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي مع التركيز على العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية للشركات البريطانية، واستخدمت الدراسة عينة من ٣٥٠ شركة من الشركات البريطانية خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١١.	توصلت الدراسة إلى بعض النتائج ومن أهمها: <ul style="list-style-type: none"> أن الشركات التي لديها لجان مراجعة بجوده عالية لديها درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئي. وأن الشركات الكبيرة من حيث عدد المساهمين لديها درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئي. 	
بوسكار ربيعة، صورية (٢٠١٨) (١)	تهدف الدراسة الي التعرف على طبيعة المراجعة البيئية ومفهوم الأداء البيئي للمؤسسة وأساليب المراجعة البيئية التي تساهم في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك معوقات تطبيق المؤسسة للمراجعة البيئية.	توصلت الدراسة الي بعض النتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> أن المؤسسات الإقتصادية غير مهتمة بالبيئة ولكن نتيجة الضغوطات التي عرفتها من قبل العديد والتشريعات المهتمة بالمحافظة على البيئة. إهتمام المؤسسات خاصة الصناعية بتحقيق المنفعة الإقتصادية. الأرباح جعلت المؤسسات تتناسى البيئة التي تعيش فيها والإضرار التي تسببها لها. أدى إهتمام المؤسسات بالربح مما أدى الدول الي سن مجموعة من القوانين وتشريعات لحماية البيئة. تعتبر المراجعة البيئية أداة لتأكد من مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية ومدى صحة الإجراءات المتخذة من طرفها للمحافظة على البيئة. 	

(١) يعقوبي محمد "دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات" مجلة المجلد ٢ - (٢٠١٦) - العدد ٧، جامعة الوادي. الدراسات العليا جامعة اليل الإقتصادية والحالية.

(٢) باسم رشيد علي الخرجي (٢٠١٧)، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة - كلية التجارة، مصر.

(3) Habiba Al-Shaer & Steven Toms, et al, (2017), Journal of Applied Accounting Research, 18 (1). PP.2-21. ISSN 0967-5426. Online at <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2014-0114>

(٤) بوسكار ربيعة، صورية "أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الإقتصادية" مجلة العدد ٤ (٢٠١٨) شعاع للدراسات الإقتصادية، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

البيانات وسنة النشر	الهدف من الدراسة	أهم نتائج الدراسة
هدى هلال (٢٠١٨) (٣)	هدفت هذه الدراسة إلى تفعيل دور المحاسبة البيئية في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث هي ميزة هامة للمحاسبة من واجبيها الارتقاء بوجهه النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات. التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة، ومن ثم فلا بد من وضع نظام معلومات يفصح عن المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي.	توصلت الدراسة إلى نتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> أن تفعيل دور المحاسبة البيئية لكافة المخاطر التي تنتج عن أنشطة الوحدة وإتخاذ القرارات الكفيلة للحد منها ومعالجتها. تعمل على تبنى إجراءات بيئية نظيفة أي خالية من الأخطاء وخالية من الفساد الإداري وسليمة عن طريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة وبما ينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.
عبد العزيز مروة فوزي (٢٠١٩) (٣)	هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع وجودة التقرير عن القوائم المالية وذلك من خلال المقارنة ما بين المعيار ٧٠٠ والمعيار ٧٠٠ المنقح وتأثير ذلك المعيار المنقح علي جودة التقارير المالية ومدى مسئولية المراجع عن التقارير المالية.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: <ul style="list-style-type: none"> أنه يفرض مفهوم العناية المهنية الواجبة علي المراجع الخارجي مستوى معين من المسئولية يجب تحقيقه أمام كل المستخدمين للقوائم المالية. كما توصلت الدراسة أيضا علي أنه يجب علي المراجع أن يبذل الكثير من العناية المهنية حتي يتمكن من تحقيق الهدف المرجو من التقارير المالية وخصوصا بعد التعديلات الجديدة طبقا لما يحتاجه مستخدمين القوائم المالية.

- (١) هدى هلال أحمد "دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية على تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي"، مجلة المجلد ٢٢ العدد ٢، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، (٢٠١٨)، مصر.
- (٢) عبدالعزيز مروة فوزي "تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع وجودة التقرير عن القوائم المالية" مجلة المجلد ١٠ - العدد ٤١٥، (٢٠١٩)، "كلية التجارة بالإسماعيلية. العلمية للدراسات التجارية والبيئية

المبحث وسيلة النشر	الهدف من الدراسة	أهم نتائج الدراسة
الأخضر نقلي (٢٠١٩) (١)	هدفت الدراسة إلى الدور التي تقوم به المنظمات الدولية والمهنية للمراجعة في تطوير مهنة المراجعة وتوسيع مسؤوليات المراجع الخارجي. وذلك من خلال مواكبة معايير المراجعة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ▪ عرض معايير المراجعة الدولية من حيث النطاق والأهداف والخصائص. ▪ حيث يلاحظ أنه في الوقت الذي أكتسبت فيه المعايير الدولية للمحاسبة قدرا كبيرا من الثقة فقد أصبح من الضروري الحصول على مجموعة معايير دولية للمراجعة تكون مصاحبة لمعايير المحاسبة الدولية وفي نفس مستواها. ▪ كما أن للمعايير الدولية للمراجعة غرضا هاما في توسيع مسؤوليات المراجع الخارجي وإعطاؤه صلاحيات تتماشى مع تلك المسؤوليات.
مهاوات لبيدي (٢٠١٩) (٢)	يمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في التعرف على مهمة المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة البيئية من خلال التعرف على المراجعة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها ونطاقها والمشاكل التي تعترض تطبيقها وكيفية إعداد التقرير من طرف المراجع الخارجي.	توصلت الدراسة الي عدة نتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> ▪ نتج عن زيادة الضغوط الخارجية الممارسة على المؤسسات من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة الحاجة الي قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة. ▪ أن عملية المراجعة البيئية ممكن أن يقوم بها كل من المراجع الخارجي والداخلي فهذا الأخير يهتم بمدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية ومجالات تحسين الأنشطة البيئية بينما المراجع الخارجي يهتم بفحص أثر الأنشطة البيئية على القيم المالية للمؤسسة وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية علي القوائم المالية. ▪ عدم وجود مراجعين مؤهلين يقومون بعملية المراجعة البيئية مما نتج عنه ضعف الأداء البيئي للمؤسسات. ▪ عدم تبني جهات رسمية لإصدار معايير للمراجعة البيئية تركز بشكل أساس على قواعد وإرشادات واضحة ومحددة ومتعارف عليها لتحقيق الإتساق بين إجراءات المراجعة ومتطلبات البيئية. ▪ مما ساعد على عدم التزام المؤسسات بالمراجعة البيئية والإهتمام بالبيئة.

(١) الأخضر نقلي (٢٠١٩)، "دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة" مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية، - المجلد ٢٠ - العدد ١.

(٢) د.مهاوات لبيدي "المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي" مجلة، المجلد ٢، (٢٠١٨)، العدد

المبحث وسمى النشر	الهدف من الدراسة	أهم نتائج الدراسة
الفرعان، عاهد إبراهيم باير (٢٠١٩) (١)	هدفت الدراسة الي إمكانية التكامل بين ديوان المحاسبة الأردني وشركات المراجعة في تطبيق معيار المراجعة الدولي ١٠١٠ بأخذ البعد البيئي عند القيام بأعمال المراجعة بجانب البعد المالي بغرض تطوير المتطلبات الرقابية البيئية لديوان المحاسبة لتحقيق التنمية المستدامة.	تناولت النتائج التي تم التوصل اليها من خلال الجانب النظري والميداني ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ■ هناك قصور بالدور الحالي لديوان المحاسبي الأردني في مجال الرقابة البيئية رغم وجود عوامل كثيرة أدت الي الأهتمام بالرقابة البيئية والتي التزمت بها الحكومة الأردنية أهمها إشتراطات الأكتوساي. ■ يؤدي الإفصاح عن المسؤولية البيئية الي تحقيق منافع تتعلق بدعم أصول التنمية المستدامة وتحسين جودة المعلومات غير المالية بغرض زيادة ثقة المستثمرين في مدى مساهمة المنشأة في تحقيق الإشتراطات والالتزامات تجاه البيئة وتصنيف المنظمات وإعادة ترتيبها في سوق المال على أساس مستوى التزامها بالإشتراطات البيئية.
أحمد عبدالله خليل (٢٠٢٠) (٢)	هدفت الدراسة الي تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسين جودة العمل وتوفير جميع الطرق المتاحة له عن البعد البيئي وانعكاس ذلك على جودة المراجعة البيئية في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية.	توصلت الدراسة الي عدة نتائج وهي: <ul style="list-style-type: none"> ■ وجود اتفاق بين آراء المستقضي منهم حول أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية بكافة محاورها. ■ تعتبر عملية التخطيط لمراجعة البعد البيئي وتقييم الرقابة الداخلية والحصول على أدلة الإثبات الكافية عن البعد البيئي وجودة التقرير عن مراجعة البعد البيئي لها دور كبير في تحسين جودة المراجعة البيئية.

(١) الفرعان، عاهد إبراهيم باير، "قياس مدى الإستفادة من تطبيقات المعيار الدولي ١٠١٠ في تحقيق التنمية البيئية المستدامة

بالتطبيق على ديوان المحاسبة الأردني" المجلة المجلد ١٠، العدد ١، العلمية للدراسات التجارية والبيئية، -كلية التجارة بالإسمايلية، جامعة قناة السويس، (٢٠١٩)

(٢) أ. أحمد عبدالله خليل "تطوير الأداء المهني للمراجع وأثره على جودة المراجعة البيئية في ضوء معايير التعلم المحاسبي الدولية"، مجلة

الفكر المحاسبي، المجلد ٢٤ العدد ٢، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، (٢٠٢٠)، مصر.

الناشط وسنة النشر	الهدف من الدراسة	اسم وتفاصيل الدراسة
Ines Pintoa,*, Ana Isabel Morais a, Reiner Quick (2020) ⁽¹⁾	تهدف هذه الدراسة الي أن أحد أهم التوسعات الأخيرة لتقرير المدقق داخل الإتحاد الأوروبي وأيضا في المعايير الدولية للتدقيق هو التدقيق البيئي وكذلك الكشف الإلزامي عن أمور التدقيق الرئيسية حيث تبحث تحت هذه الدراسة في احتمال وجود أمور تدقيق رئيسية في المراجعة والتدقيق البيئي أم لا ومدى الإعتماد على مستوى الدقة والتفاصيل للمعيار المحاسبي. وتهدف أيضا الي التحقيق فيما إذا كان احتمال وجود أمور التدقيق الرئيسية تعتمد على مستوى دقة معايير المحاسبة، أم أنها تعتمد على قواعد أكثر من إعتمادها على المبادئ.	توصلت الدراسة إلي بعض النتائج ومن أهمها: <ul style="list-style-type: none"> ■ أمور التدقيق الرئيسية يزداد احتمال الإفصاح عنها عندما يكون المعيار المحاسبي أكثر استنادا إلى قواعد الأداء البيئي. ■ وتقدم هذه الدراسة دليلا أوليا من عينة من الشركات الأوروبية على أن دقة معايير المحاسبة تؤثر على إفصاحات أمور التدقيق الرئيسية في مراجعين التقارير. ■ إن المدى الذي يكون فيه المعيار المحاسبي أكثر استنادا إلى قواعد الأداء البيئي هو عملية تطويرية قد تتغير بمرور الوقت. ■ وجود قواعد أكثر دقة فيما يتعلق بسلوك المدقق. لذلك، يحتاج واضعو المعايير إلى مراعاة ذلك ■ يؤثر مستوى دقة المعيار المحاسبي على سلوك المدقق عند اتخاذ القرارات بشأن ما يشكل المعيار الأمثل.
Daniel E. O'Leary (2003) ⁽²⁾	تهدف هذه الدراسة الي قياس مدى المساهمة في مجموعة الأعمال الأوسع الخاصة بالبيئة والمناخ ومن خلال دراسة العملية التنظيمية في تحديد الهويات والأدوار والمسؤوليات المهنية التي أحاطت بخدمة تدقيق الاحتباس الحراري والطاقة الناشئة ومن هم الأشخاص الأهم في عملية المراجعة البيئية في أستراليا.	توصلت الدراسة الي بعض النتائج ومن أهمها: <ul style="list-style-type: none"> ■ أنها أظهرت تفضيلا للمحاسبين وفقا للدور الريادي (خاصة أولئك من الشركات الأربع الكبرى في أستراليا منهم في الفئة العليا. ■ وقد أدى ذلك إلى سلسلة من المناقشات الساخنة حول طبيعة تلك المراجعات. ■ وما يتصل بها من الخبرة المطلوبة لإجراء هذه المعايير. ■ وكذلك ما هي المعايير المناسبة والعادلة في تصنيف وترتيب المراجعين، والقواعد في تحديد مسؤولياتهم تجاه البيئة.

- (1) D./ Ines Pintoa,*, Ana Isabel Morais a, Reiner Quick "The Impact of the BreCISION of Accounting standards on Auditing and Taxation 40 (2020) the expanded auditor's report in the European Union", Journal of International Accounting.
- (2) D./ Daniel E. O'Leary "Information Systems 4 (2003) Auditor environmental assessments", International Journal of Accounting

التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

- من خلال اطلاع الباحثة على الدراسات السابقة توصل إلى الفجوة البحثية التالية:
- ركزت الدراسات السابقة على توضيح أنه يوجد قصور لدى المراجعين في الإهتمام بالأداء البيئي.
- ركزت الدراسات السابقة على توضيح أسباب عدم الإهتمام بالمراجعة البيئية وكيفية الإقصاص عن الأداء البيئي بالمنشآت.
- ركزت الدراسات السابقة على التعرف على الدور الحيوي للمراجعة البيئية في اتخاذ القرارات في الشركات المساهمة.
- أغفلت الدراسات السابقة مدى مسئولية المراجع الخارجي عن الأداء البيئي.
- تركز الدراسة الحالية إلي على إبراز مدى حدود مسئوليات المراجع الخارجي عن مراجعة الأداء البيئي ومدى الحاجة إلي توسيع تلك المسئولية.

ثالثاً: مشكلة البحث:

نتج عن التطور التكنولوجي في الدول المتقدمة، وبرامج التنمية في الدول النامية، أن تفاقمت المشكلات البيئية وأصبحت تهدد الوجود البشري بصفة عامة، والاستمرار في برامج التنمية بصفة خاصة وأصبحت المنشآت الصناعية بوصفها المتسبب في إحداث المشكلات البيئية مطالبة بالقيام بدورها في حماية البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية المحدودة وتحمل مسئولياتها البيئية تجاه المجتمع سواء كان ذلك استجابة للقوانين والتشريعات البيئية في الدول التي تعمل بها هذه المنشآت، أو إذعائاً للمعايير البيئية التي أصدرتها المنظمات الدولية، أو تلبية للضغوط الاجتماعية، أو اختيارياً نتيجة الإحساس بالمسئولية البيئية وذلك بالإقصاص عن أي قصور يمس أدائها البيئي في قوائمها المالية، حتى لا تقع في مخالفات قانونية تؤثر على مزاوله أنشطتها.^(١)

ومما سبق يتضح للباحثة أن مهنة المراجعة الخارجية تحولت من مجرد مراجعة للقوائم المالية إلى مراجعة مستدامة يتسع اختصاصها ليشمل مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية والتأكد من صحة ما تفصح عنه هذه المنشآت، سعياً لتحقيق التوازن ما بين المصالح الاقتصادية لهذه المنشآت والتزاماتها الاجتماعية والبيئية.

(١) د. يوسف أحمد موسى محمود بحيرة مرجع سبق ذكره، ص ٣٩٩

وبناء علي ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وضوح دور مسئولية المراجع الخارجي في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية التي يترتب على أنشطتها بعض المشكلات البيئية، والتي سوف يتم السعي لحلها بتسليط الضوء على دور المراجع الخارجي في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ومحاولة إيجاد فهم واضح لحدود مسئولية هذا الدور، وذلك بغرض تقييم وتحسين الأداء البيئي للمنشآت الصناعية وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية، وعلى ذلك سوف نعمل في هذه الدراسة حتي نصل إلى إجابة للتساؤلات البحثية التالية:

التساؤل الرئيسي:

* ما هي حدود مسئولية المراجع الخارجي عن مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي السابق مجموعتين من التساؤلات الفرعية وهما:

أولاً: الإطار العام للمراجعة البيئية:

وتتفرع تلك المجموعة الي عدة تساؤلات فرعية وهي:

- ١- ما هو مفهوم وأبعاد الأداء البيئي ونظم الإدارة البيئية؟
- ٢- ما هية المراجعة البيئية وأهميتها وأهدافها ودوافع الإهتمام؟
- ٣- ما هي إجراءات تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية؟
- ٤- ما هي متطلبات ومحددات ومشكلات تطبيق المراجعة البيئية؟
- ٥- ما هو أثر المشكلات البيئية علي مهنة المراجعة؟
- ٦- ما هي المعايير والإرشادات الدولية والمصرية في مجال المحاسبة والمراجعة البيئية؟

ثانياً: الإطار العام لمسئوليات المراجع الخارجي

- ١- ما هية طبيعة المسئولية وأنواعها وأطرافها عند مراجعة الأداء البيئي؟
- ٢- ما هي حقوق وواجبات المراجع بخصوص مراجعة الأداء البيئي؟
- ٣- ما هي جهود المنظمات الدولية والمهنية بشأن مسئولية المراجع عن مراجعة الأداء البيئي؟
- ٤- ما هي المعايير التي تحكم مسئولية المراجع عند تقييم الأداء البيئي؟
- ٥- ما هي مدى الحاجة الي توسيع مسئولية المراجع الخارجي إستجابة لمتطلبات البيئة؟

رابعاً: أهداف البحث:

تهدف الدراسة بشكل عام إلى محاولة التعرف على دور ومسئولية المراجع الخارجي في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية في بيئة الأعمال وينبثق من هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية هي:

- ١- توضيح مفهوم وأبعاد الأداء البيئي ونظم الإدارة البيئية.
- ٢- توضيح ماهي المراجعة البيئية وأهميتها وأهدافها ودوافع الإهتمام بها.
- ٣- توضيح إجراءات تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية.
- ٤- توضيح متطلبات ومحددات ومشكلات تطبيق المراجعة البيئية.
- ٥- توضيح أثر المشكلات البيئية علي مهنة المراجعة.
- ٦- توضيح المعايير والإرشادات الدولية والمصرية في مجال المحاسبة والمراجعة البيئية.
- ٧- توضيح طبيعة المسؤولية وأنواعها وأطرافها عن مراجعة الأداء البيئي.
- ٨- توضيح حقوق وواجبات المراجع الخارجي بخصوص مراجعة الأداء البيئي.
- ٩- توضيح جهود المنظمات الدولية والمهنية بشأن مسؤولية المراجع عن مراجعة الأداء البيئي.
- ١٠- توضيح المعايير التي تحكم مسؤولية المراجع عند تقييم الأداء البيئي.
- ١١- ما هي مدى الحاجة الي توسيع مسؤولية المراجع الخارجي إستجابة لمتطلبات البيئة.
- ١٢- وفي الدراسة الميدانية سوف يتم التعرف على واقع الممارسة الحالية للمراجعة الخارجية البيئية في المنشآت الصناعية وتحديدأ مؤسسات الغزل والنسيج بالعراق، مع التركيز على دور المراجع الخارجي وحدود مسؤوليته ومدى إلمامه بهما.

خامساً: أهمية البحث:

أولاً: الأهمية العلمية:

- ١- أنها تنطرق لمجال بحثي جديد وهو المراجعة البيئية لما لها من أهمية في ظل التطورات المعاصرة والتي من أهمها المعيار رقم (١٩٠١١) التي أصدرته المنظمة الدولية للمعايير (ISO) والذي يعتبر الجودة البيئية جزءاً من الجودة الشاملة للمنتج.
- ٢- ويضاف على ذلك قيام العديد من الدول والتكتلات الإقتصادية (خاصة الولايات المتحدة الأمريكية ودول الاتحاد الأوربي) بعدم قبول أية منتجات لا تراعى فيها الاعتبارات البيئية في أسواقها.
- ٣- وتتطلب بعض الدول قيام المنشآت الملوثة للبيئة بالمراجعة البيئية كشرط أساسي لقيدها أسمهما لدى البورصة وقد أدت هذه التطورات وغيرها إلى ضرورة تطوير الإطار التقليدي للمراجعة المالية ليشمل مراجعة الأداء البيئي بجانب الأداء الاقتصادي للمنشآت الصناعية.

ثانياً: الأهمية العملية:

- ١- الضغوط المستمرة والمتزايدة من جانب أطراف عديدة في مختلف دول العالم كالأجهزة الرقابية والجهات المهنية ومستخدمي القوائم المالية والراغبين في الحصول على معلومات صادقة عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية.
- ٢- التعرف على آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في العراق بشأن المفاهيم المختلفة للمراجعة البيئية ودور المراجع الخارجي في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية وحدود المسؤولية عن هذا الدور، لما لذلك من أهمية تتمثل في الحيادية واطفاء الثقة في الأداء البيئي للمنشآت الصناعية وقوائمها المالية، وذلك من جانب مستخدميها بالإضافة إلى تأثيرها على ربحية وأصول والتزامات المنشأة واستمراريتها.
- ٣- الحاجة الي تحديد المتطلبات اللازمة التي يمكن أن يسترشد بها المراجع الخارجي عند تكليفه بمهام المراجعة البيئية.
- ٤- الإهتمام المتزايد من كافة الأجهزة الرقابية العليا للمحاسبة والمراجعة في مختلف دول العالم بأهمية وضع معايير المراجعة البيئية لتنظيم عمل المراجع الخارجي في هذا المجال.
- ٥- إهتمام الجهات المهنية بموضوع المراجعة البيئية وذلك من خلال إصدار مجموعة (ISO 4000) الخاصة بالإرشادات الخاصة بالمراجعة البيئية.

سادساً: فروض البحث:

- من أجل تحقيق أهداف الدراسة سوف يتم افتراض فرض رئيسي وهو:
- * يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوي الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية"
- وينبثق من الفرض الرئيسي مجموعة من الفروض الفرعية وهي:
- الفرض الفرعي الاول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوي استخدام المنتجات النهائية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.
- الفرض الفرعي الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوي تأثير العمليات الإنتاجية على البيئة كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.
- الفرض الفرعي الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوي استخدام المواد الداخلة في الإنتاج كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

الفرض الفرعي الرابع: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى تأثير عوامل البيئة الخارجية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

سابعاً: منهج البحث:

المنهج الاستقرائي: من خلال الاعتماد على الدارسة المكتبية، وذلك باستقرار ومراجعة الادبيات التي تناولت موضوع الدراسة من دراسات ومراجع عربية وأجنبية وإبحاث ورسائل علمية، بهدف تكوين ودراسة الاطار النظري لهذا النوع من المراجعة وصياغة الفروض البحثية (الاستنتاجات النظرية للدراسة) التي يتعين إختبار صحتها لتحقيق أهداف الدراسة.

المنهج الإستنباطي: من خلال استخدام الإحصاء كوسيلة لجمع البيانات (قوائم الاستقصاء) من العينة محل الدراسة (الفئات المهمة بالمراجعة البيئية)، بهدف التعرف على آرائهم حول فروض البحث، وتصنيف وتبويب وتحليل البيانات وصياغة النتائج (الاستنتاجات العملية للدراسة)، ثم مقارنة الاستنتاجات العملية بالاستنتاجات النظرية، بهدف اختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض الدراسة.

المنهج الإيجابي: يهتم بتفسير نتائج البحث الميداني.

وتري الباحثة: أن تعدد المناهج يؤدي الي تعدد الاساليب، وتعدد الاساليب يؤدي الي تعدد وتنوع

النتائج والأخيرة تحقق جودة البحث.^(١)

ثامناً: مجتمع وعينة البحث:

وذلك للفئات المستقصى منها:

١- المراجعين بمكاتب المراجعة الكبرى

٢- المراجعين بديوان الرقابة المالية

٣- المديرين الماليين في المنشآت الصناعية

٤- مستخدمين القوائم المالية

تاسعاً: حدود البحث:

لن تتناول الباحثة مشاكل المحاسبة عن الأداء البيئي إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث.

حدود زمنية: ٢٠١٧ : ٢٠٢١

حدود مكانية: جزء من المنشآت الصناعية داخل العراق.

(١) د. طارق عبد العيم أحمد، مبادئ وأصول إعداد البحوث العلمية، مدخل بناء المهارات البحثية، مكتبة جامعة بنها، كلية التجارة ٢٠٢٠، ص ٣٩.

عاشرا : خطة البحث:

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة البيئية

المبحث الأول: مفهوم وأبعاد ونظم الأداء البيئية

المبحث الثاني: أهمية وأهداف ودوافع ونظم تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية

المبحث الثالث: متطلبات ومشكلات ومحددات تطبيق المراجعة البيئية

الفصل الثاني: الإطار العام لمسئوليات المراجع الخارجي

المبحث الأول: طبيعة وأنواع وأطراف وأركان مسؤولية المراجع الخارجي

المبحث الثاني: حقوق وواجبات المراجع وجهود المنظمات الدولية والمهنية بشأن مسؤولية

المراجع عن مراجعة الأداء البيئي

المبحث الثالث: مدى الحاجة الي توسيع مسؤولية المراجع الخارجي إستجابة لمتطلبات البيئة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

نتائج الدراسة

أولا : النتائج المتعلقة بمسئولية المراجع الخارجي في المنشآت الصناعية:

- هناك مستوى متوسط من حدود مسؤولية المراجع الخارجي في المنشآت الصناعية في العراق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٣,٢٦٧ بانحراف معياري ١,٣٢٥.

ثانيا : النتائج المتعلقة بأبعاد مستوى الأداء البيئي:

- هناك مستوى متوسط من استخدام المنتجات النهائية كأحد أبعاد مستوى الأداء البيئي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٢,٧٨٧ بانحراف معياري ١,١٥٩.
- هناك مستوى متوسط من تأثير العمليات الإنتاجية على البيئة كأحد أبعاد مستوى الأداء البيئي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٣,٠٢٤ بانحراف معياري ١,١٣١.
- هناك مستوى متوسط من استخدام المواد الداخلة في الإنتاج كأحد أبعاد مستوى الأداء البيئي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٣,٢٥٢ بانحراف معياري ١,١٠٩.

■ هناك مستوى متوسط من تأثير عوامل البيئة الخارجية كأحد أبعاد مستوى الأداء البيئي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٣,٢٤٣ بانحراف معياري ١,٣٨٦.

■ هناك مستوى متوسط من الأداء البيئي في المنشآت الصناعية في العراق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط العام ٣,٠٧٦ بانحراف معياري ١,١٩٦.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بفروض الدراسة:

الفرض الفرعي الاول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى استخدام المنتجات النهائية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

يتضح صحة الفرض الفرعي الأول للدراسة حيث تبين وجود تأثير طردي لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى استخدام المنتجات النهائية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية وتبين أن كلما ازداد معدل مستوى حدود مسئولية المراجع الخارجي بمقدار ١ % ازداد معدل مستوى استخدام المنتجات النهائية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية بمقدار ٠,١٧٦ %.

الفرض الفرعي الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى تأثير العمليات الإنتاجية على البيئة كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني للدراسة حيث تبين وجود تأثير طردي لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى تأثير العمليات الإنتاجية على البيئة كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية وتبين أن كلما ازداد معدل مستوى حدود مسئولية المراجع الخارجي بمقدار ١ % ازداد معدل مستوى تأثير العمليات الإنتاجية على البيئة كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية بمقدار ٠,١٧٠ %.

الفرض الفرعي الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى استخدام المواد الداخلة في الإنتاج كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

يتضح صحة الفرض الفرعي الثالث للدراسة حيث تبين وجود تأثير طردي لمستوي حدود مسئولية المراجع الخارجي على مستوى استخدام المواد الداخلة في الإنتاج كأحد أبعاد الأداء

البيئي في المنشآت الصناعية العراقية وتبين أن كلما ازداد معدل مستوى حدود مسؤولية المراجع الخارجي بمقدار ١ % ازداد معدل مستوى استخدام المواد الداخلة في الإنتاج كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية بمقدار ٠,١٨٣ %.

الفرض الفرعي الرابع: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوى تأثير عوامل البيئة الخارجية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

يتضح صحة الفرض الفرعي الرابع للدراسة حيث تبين وجود تأثير طردي لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوى تأثير عوامل البيئة الخارجية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية وتبين أن كلما ازداد معدل مستوى حدود مسؤولية المراجع الخارجي بمقدار ١ % ازداد معدل مستوى تأثير عوامل البيئة الخارجية كأحد أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية بمقدار ٠,٢٣١ %.

الفرض الرئيسي للدراسة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية "

يتضح صحة الفرض الرئيسي للدراسة حيث تبين وجود تأثير طردي لمستوي حدود مسؤولية المراجع الخارجي على مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية وتبين أن كلما ازداد معدل مستوى حدود مسؤولية المراجع الخارجي بمقدار ١ % ازداد معدل مستوى أبعاد الأداء البيئي في المنشآت الصناعية العراقية بمقدار ٠,٧٦٠ %.

رابعاً: النتائج النظرية:

- ١- من خلال الدراسة النظرية تم استنتاج أن مستوى المراج المالي يرجع الي مستوى التعليمي والخبرات المتوفرة لديه فكلما ذات الخبرات العلمية والعملية زاد مستوى المراجع البيئي.
- ٢- تم استنتاج ايضا أن المراجع البيئي يتأثر بالسلب أو الايجاب بالعوامل البيئة الخارجية.
- ٣- تم استنتاج ايضا قلة الدراسات في نفس المجال محل الدراسة وقد اوصينا بالعمل علي الابحاث والدراسات في نفس الموضوع.
- ٤- تم استنتاج ايضا اهمية المراجع البيئي في المنشأة الصناعية وخاصة في العراق والدول العربية.
- ٥- أن المراجعة هي الجزء الخاص بمجمل النظام الإداري الذي يشمل الهيكل التنظيمي، والتخطيط، والأنشطة، والمسئوليات، والإجراءات، والعمليات، المواد الخاصة بتطوير إنجاز مراجعة السياسة البيئية.

- ٦- وايضا ان أبعاد الأداء البيئي من الممكن تقسيمها الي بعدين رئيسيين وهما بعد داخلي وأخر خارجي.
- ٧- أن نظم الاداء البيئية تهتم بالتحقق من مدى كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بالمنشأة سواء تمت بشكل منفصل أو كجزء من مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ٨- تتعدد أهمية المراجعة بصفة عامة والمراجعة البيئية بصفة خاصة بالنسبة للعديد من المستخدمين ومنها هي الطريقة المثلى لمتابعة تنفيذ الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، هي تمثل مصدر ثقة بالنسبة للمستثمرين الحاليين في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية بحيث تكون تلك القرارات سليمة لأنها بنيت على أساس معلومات سليمة.
- ٩- أن هناك الكثير من الدوافع التي أدت الي ظهور المراجعة البيئية والكثير من الباحثين يطلقون على تلك الدوافع مصطلح حتمية المراجعة وإن كان هناك اختلاف.
- ١٠- واضح بين اللفظين من الناحية اللغوية إلا أن كل منهم يؤدي الي مفهوم الدوافع التي حتمت وجود المراجعة البيئية.
- ١١- ان من اهم أهداف المراجعة التأكد من أداء الوحدات المختلفة بالمنشأة وكفاءتها في إدارة العمليات والموارد الأولية والبشرية والأنشطة البيئية بما يحقق الإقتصاد والكفاءة والفعالية، زيادة إهتمام الإدارة بالوعي البيئي و ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها المنشأة والأجهزة والوكالات الحكومية.
- ١٢- أنه هناك العديد من المشكلات التي تواجه المراجعين عند قيامهم بتقييم الأداء البيئي للمؤسسات، ومن أهم هذه المشكلات والصعوبات منها (عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة ومتعارف عليها، بالإضافة إلى عدم وجود فروض ومبادئ خاصة بالمراجعة البيئية على المستوى المحلي، مما يؤدي إلى عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية يساعد في توفير البيانات.
- ١٣- يتعرض مراجع الحسابات في حدود التزامه المهني لأوجه مسائلة عن أي تقصير أو إهمال إذا أنحرف عن القواعد المحاسبية أو الأصول المهنية المتفق عليها.
- ١٤- يتعرض المراجع للمسئولية الجنائية إذا ارتكب عملاً يخالف نصاً من نصوص القانون.
- ١٥- قد يتعرض المراجع للمسئولية المدنية حيث تقام دعواها إما من العميل أو من الغير (الطرف الثالث) ذوي المصالح، وطبقاً لهذه المسئولية يلتزم المراجع بتعويض الأضرار التي لحقت بهؤلاء من جراء أي تقصير أو إهمال.
- ١٦- وقد يتعرض المراجع للمسئولية التأديبية إذا أخل بواجباته المهنية أو قام بأي عمل مخل بكرامة وشرف المهنة.

التوصيات

حزمة التنفيذ	البيئة تنفيذها	التوصية
الإدارة العليا والحكومات	توفير العوامل التي تساعد علي تنفيذ ليات تحسين الاداء البيئي داخل المنشأة العراقية مثل ازالة التحكيمات الروتينية والمواد المتطورة والالات الحديثة.	ضرورة العمل على تحسين مستوي الأداء البيئي لكافة المنشآت الصناعية العراقية وتوفير العوامل والامكانيات التي تساهم في تحقيق ذلك.
إدارات الموارد البشرية وإدارة المراجعة والحسابات	عمل دورات تدريبية تقوم علي رفع كفاءة المراجعين وتوفير الاجهزة المتطورة والحديثة لتحقيق مستوى الاداء المرتفعة.	المعمل على رفع مستوي المراجعين الخارجين وتوفير كافة الإمكانيات والاحتياجات التي تساهم في زيادة قدرتهم على تحقيق مستويات أداء مرتفعة.
أدارة العلاقات العامة بالتعاون مع ادارة الموارد البشرية وإدارة المراجعة والمحاسبة	عمل حملات توعية داخل وخارج المصنع أو المنشأة حتي يزداد الوعي في الادارات داخل المنشأة	الاهتمام بزيادة مستوي وعي إدارات المنشآت الصناعية العراقية بالدور الهام الذي يقوم به المراجعين الخارجين في تحسين مستويات الأداء داخل المنشآت الصناعية العراقية.
الجامعات وادارات الدراسات العليا والبحث العلمي	القيام بالدراسات والابحاث في نفس الموضوع من قبل الباحثين والدارسين في نفس المجال داخل العراق.	ضرورة قيام الأكاديميين والمهتمين بإجراء العديد من الابحاث والدراسات المتعلقة بكيفية تحسين الأداء البيئي والعوامل المؤثرة عليه وكذلك العوامل التي يمكن من خلالها زيادة قدرة المراجع الخارجي على تحمل مسؤولياته تجاه الأداء البيئي بصفة خاصة وكافة مستويات الأداء داخل المنشآت الصناعية العراقية.

التوجهات البحثية المستقبلية:

تقترح الباحثة مجموعة من المقترحات البحثية والدراسات التي يمكن أن يقوم بها الباحثين والأكاديميين والمهتمين وتتمثل فيما يلي:

- الأبحاث والدراسات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي والعوامل المؤثرة عليه
- الأبحاث والدراسات المتعلقة بالعوامل التي يمكن من خلالها زيادة قدرة المراجع الخارجي على تحمل مسؤولياته تجاه الأداء البيئي بصفة خاصة وكافة مستويات الأداء داخل المنشآت الصناعية العراقية.
- الأبحاث والدراسات المتعلقة بالادوار التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي في المنشآت والمؤسسات الصناعية بصفة خاصة وكافة المنشآت والمؤسسات بصفة عامة.

المراجع

المراجع العربية:

- ١- أحمد حلمى جمعة (٢٠٠٠)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ص ٢٢.
- ٢- أحمد حلمى جمعة (نيسان ٢٠٠٦)، "تطور مسئولية الإدارة ومدققي الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة"، مجلة المدقق، العدد (٦٥-٦٦)، ص ١٣.
- ٣- أحمد عبدالله خليل "تطوير الأداء المهني للمراجع وأثره على جودة المراجعة البيئية في ضوء معايير التعلم المحاسبي الدولية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٤ العدد ٢، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، (٢٠٢٠)، مصر.
- ٤- الأخضر لقيطلي (٢٠١٩)، "دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة" مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، - المجلد ٢٠ - العدد ١ .
- ٥- أمين السيد أحمد لطفى (٢٠٠٥)، "المراجعة البيئية" الدار الجامعية، ص ص ١٤٤-١٤٧.
- ٦- أمين السيد أحمد لطفى(٢٠٠٦)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ص ٦٣.
- ٧- أمين السيد أحمد لطفى:(٢٠١٠)، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، الدار الجامعية- الإسكندرية، ط١، ص ٢٥١-٢٥٣.
- ٨- باسم رشيد على الخرجي (٢٠١٧)، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة - كلية التجارة، مصر.
- ٩- البنا، أبو بكر عبدالعزيز ٢٠٠٢ "دور المراجعة البيئية نحو تسيير الأداء البيئي - دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية"، المجلة العلمية لكلية التجارة بنين، كلية التجارة - جامعة الأزهر، العدد ٢٧، ص ٣٢٥.
- ١٠- بوسكار ربيعة، سورية "أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية" مجلة العدد ٤ (٢٠١٨) شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- ١١- حميداتو صالح (٢٠١٢)، "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبانية-دراسة حالة عينة من المنشآت الاقتصادية بولاية الوادي"، رسالة ماجستير فى العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدى مرياح، ورقلة - الجزائر، ص ٢٤.

- ١٢- خاطر، إبراهيم نادر شحاته وأخريين "نموذج مقترح لتطوير عملية المراجعة الخارجية في الشركات الصناعية" المجلة - المجلد ٢٧ - العدد ٣، كلية التجارة وإدارة الأعمال، (٢٠١٣) - جامعة حلوان - مصر.
- ١٣- خالد أمين عبد الله (٢٠٠٤)، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، ط٤، عمان، ص ٥٥.
- ١٤- خالد غازي عبود التمي "تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي" مجلة تنمية الراقدين - المجلد ٣٣ (٢٠١١)، العدد ١٠٤ - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل، العراق.
- ١٥- رومي، فوزية صالح (١٩٩٥) المؤتمر الدولي الخامس للإنتوساي "المراجعة البيئية"، الورقة الرئيسية والأوراق القطرية، الجهاز المركزي للمحاسبات - القاهرة، ص ٧٨.
- ١٦- شيليا فرايزير، رئيسة مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة المؤتمر الدولي الخامس للإنتوساي (نوفمبر ٢٠٠٧)، "تطور واتجاهات المراجعة
- ١٧- الصحن، عبدالفتاح، ٢٠٠١ وآخرون "المراجعة الخارجية"، دار الجامعة الجديدة للنشر - جامعة الاسكندرية، ص ٣٨١.
- ١٨- الطيب حامد إدريس موسى "معايير المراجعة البيئية ومسئوليات المراجع طبقا للمعايير البيئية" جامعة أن درمان الإسلامية - كلية العلوم الإدارية - العدد ١، (٢٠١٣).
- ١٩- عائشة بن عطا الله (٦-٧ نوفمبر، ٢٠١٢)، "التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة"، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال إفريقيا، جامعة عمار الثايجي - الأغواط، ص ١١.
- ٢٠- عبد الناصر عبد اللطيف (٢٠١٧)، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ص ٥٢.
- ٢١- عبدالعزيز أحمد/ مروة فوزي "تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع وجودة التقرير عن القوائم المالية" المجلة المجلد ١٠ - العدد ٤١٥، (٢٠١٩)، "كلية التجارة بالإسماعيلية. العلمية للدراسات التجارية والبيئية
- ٢٢- علاء كامل حسن خليفة "تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية" معهد الدراسات والبحوث البيئية - (٢٠٠٩)، جامعة عين شمس.
- ٢٣- الغباري، أيمن فتحي، ١٩٩٧ "دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية"، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد ٢، ص ٢٠٥.

- ٢٤- الفاتح الطيب عبدالله حاج علي "المراجعة السودانية"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا، (٢٠١٥)، السودان.
- ٢٥- فتح الله، عوض لبيب، ١٩٩٨ "المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، المجلد ٣٥ - العدد ٢، ص ٨-٩
- ٢٦- الفرعان، عاهد إبراهيم باير، "قياس مدى الإستفادة من تطبيقات المعيار الدولي ١٠١٠ في تحقيق التنمية البيئية المستدامة بالتطبيق على ديوان المحاسبة الأردني" المجلة المجلد ١٠، العدد ١ العلمية للدراسات التجارية والبيئية، - كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، (٢٠١٩)
- ٢٧- كمال خليفة أبوزيد، (٢٠٠٠)، "دراسات المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ص ٤٥٣
- ٢٨- كمال خليفة أبو زيد وآخرون (٢٠٠٦)، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص ٢٠.
- ٢٩- مختار إسماعيل أبو شعيشع (١٩٩٥)، "مراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية-إطار مقترح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة-جامعة المنصورة، ع٢، ص ٢١٤-٢١٥.
- ٣٠- مهاوت لعبيدي "المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي" مجلة، المجلد ٢، (٢٠١٨)، العدد ٨ - جامعة جنوب الوادي. الدراسات الاقتصادية والمالية
- ٣١- نصار محمد البطوش (نیشان ٢٠٠٢)، " طبيعة إتزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسئولية المدنية"، مجلة المدقق ع (٤٩-٥٠)، ص ٣٠.
- ٣٢- نصر صالح محمد (٢٠٠٤)، "نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها"، الطبعة الأولى، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس ليبيا، ص ١٧٩.
- ٣٣- نقلا عن ديوان المراجعة القومي "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي"، المجلة المجلد ٢٣ - (٢٠١٥) العدد ٢، جامعة واسط- العراق. العلمية للبحوث.
- ٣٤- نوار عباس هادي الهنداوي "محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية جامعة الكوفة العراق - المجلد ١٣ (٢٠١٥) - العدد ٣٦.

- ٣٥- هادى التميمي (٢٠٠٤)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية العملية"، دار وائل للنشر، ط٢، عمان - الأردن، ص٧٣.
- ٣٦- هادى التميمي (٢٠٠٤)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، ط٢، عمان-الأردن، ص٣٢.
- ٣٧- هدى هلال أحمد "دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية على تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي"، مجلة المجلد ٢٢ العدد ٢، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، (٢٠١٨)، مصر.
- ٣٨- وليم توماس، إمرسون هنكى (٢٠٠٦)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص٥٤.
- ٣٩- يعقوبي، محمد "دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات" مجلة المجلد ٢ - (٢٠١٦) - العدد ٧، جامعة الوادي. الدراسات العليا جامعة النيل الاقتصادية والمالية
- ٤٠- يوسف أحمد موسى محمود جيرة "إطار مقترح لدور المراجعة في الإفصاح عن الأداء البيئي علي ترشيد قرارات المستثمرين" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - المجلد ٢٧ (٢٠١٣) - العدد ٤.
- ٤١- د. طارق عبد العيم أحمد، (٢٠٢١)، "الأصول العلمية والعملية للمراجعة والرقابة الداخلية"، مكتبة الجامعة ببناها، الطبعة العاشرة.
- ٤٢- د. محمود محمد عبد الرحيم، (٢٠١٨)، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، مكتبة جامعة بنها.
- ٤٣- د. طارق عبد العيم أحمد، مبادئ وأصول إعداد البحوث العلمية، مدخل بناء المهارات البحثية، مكتبة جامعة بنها، كلية التجارة ٢٠٢٠، ص٣٩.

المراجع الأجنبية:

- 1- Inês Pintoa, Ana Isabel Morais a, Reiner Quick" The Impact of the BreCISION of Accounting standards on Auditing and Taxation 40 (2020)
- 2- the expanded auditor's report in the European Union", Journal of International Accounting,
- 3- Daniel E. O'Leary "Information Systems 4 (2003) Auditor environmental assessments", International Journal of Accounting

- 4- Habiba Al-Shaer & Steven Toms, et al, (2017), Journal of Applied Accounting Research, 18 (1). PP.2-21. ISSN 0967-5426. Online at <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2014-0114>.
- 5- Veronica Paula Riberio, et al, (2016), Corporate Communications: An International Journal, Vol. 21 Issue: 3, PP.352-370. Online at <https://doi.org/10.1108/CCIJ-11-2015-0071>
- 6- "Environmental auditing: its benefits and countenance" Discoveries, Dept. of Environmental Science, Shri. Shivaji Science College, Amravati, India online wt <http://www.ijsonline.info>
- 7- Chrstina Chiang & Margret Lightbody "Financial Auditors and Environmental Auditing in New Zealand"(2004), Managerial Auditing Journal, Vol.19 Issue:2 PP. 224-234. Online at <https://doi.org/10.1108/02686900410517830>.
- 8- Robert Dixon a, Gehan A. Mousa, Anne D. Woodhead "The Necessary Characteristics of environmental Auditors: a Review of the Contribution of the Financial
- 9- Dixon Thampson (2002),"Tools For Environmental Management , Practical Introduction and Guide",P.20,Calagary Alberta, Canadian,
- 10- Emma Lou George (1996),"ISO 14001 Environment Management System for Government U.S Environmental Protection Agency", P.1080,
- 11- Millán et al, 2016, "IT and relationship learning in networks as drivers of green innovation and customer capital: evidence from the automobile sector". P. 40.
- 12- Healy, A, "Naturally Good: The Growth in Green Accounting" The Accountant, July 1991, P8
- 13- International Standard Organization (ISO), ISO 1410, Par 3,9.
- 14- Nolen, Peter & Streen Penny (2000)., "Environmental Auditing", Manchester Metropolitan University, 2nd edition, P.3.

- 15- Clifton, David & Slomp, Saskia (2000), 'Environmental Accounting, Auditing and Reporting in Europe; the Role of FEE', The European Accounting Review, Vol. 9, No. 1, P. 113.
- 16- Dittenhofer, Mort (1995), "Environmental Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 8, PP. 40-51.
- 17- Dittenhofer, Mort (1995), "Environmental Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 69, No.8, PP.40-51.
- 18- Geiger, Marshall A (Jan 1994), "Environmental Auditing & the Role of Accounting Profession, Book Review", the Accounting Review, Vol. 69, No.1, P.309.
- 19- International Accounting Practice Committee (1998), (LAPC). LAPS No 1010 "The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements", FAC. PP. 1-43.
- 20- AICPA Statement of Position (SOP) 96-1 (1996), "Environmental Remediation Liabilities".
- 21- The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA) (April 1998), Auditing Guidance Statement (AGS 1036, "The consideration of Environmental Matters in the Audit of a Financial Report", ICAA, PP. 1-5

