



كلية التجارة
قسم المحاسبة

إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية

رسالة مقدمة من قبل

باسم رشيد علي

للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الدكتورة

سماح طارق أحمد حافظ

أستاذة المحاسبة المساعد ووكيل الكلية
لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الدكتور

صبري عبد الحميد السيد السجيني

أستاذة المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة المنصورة

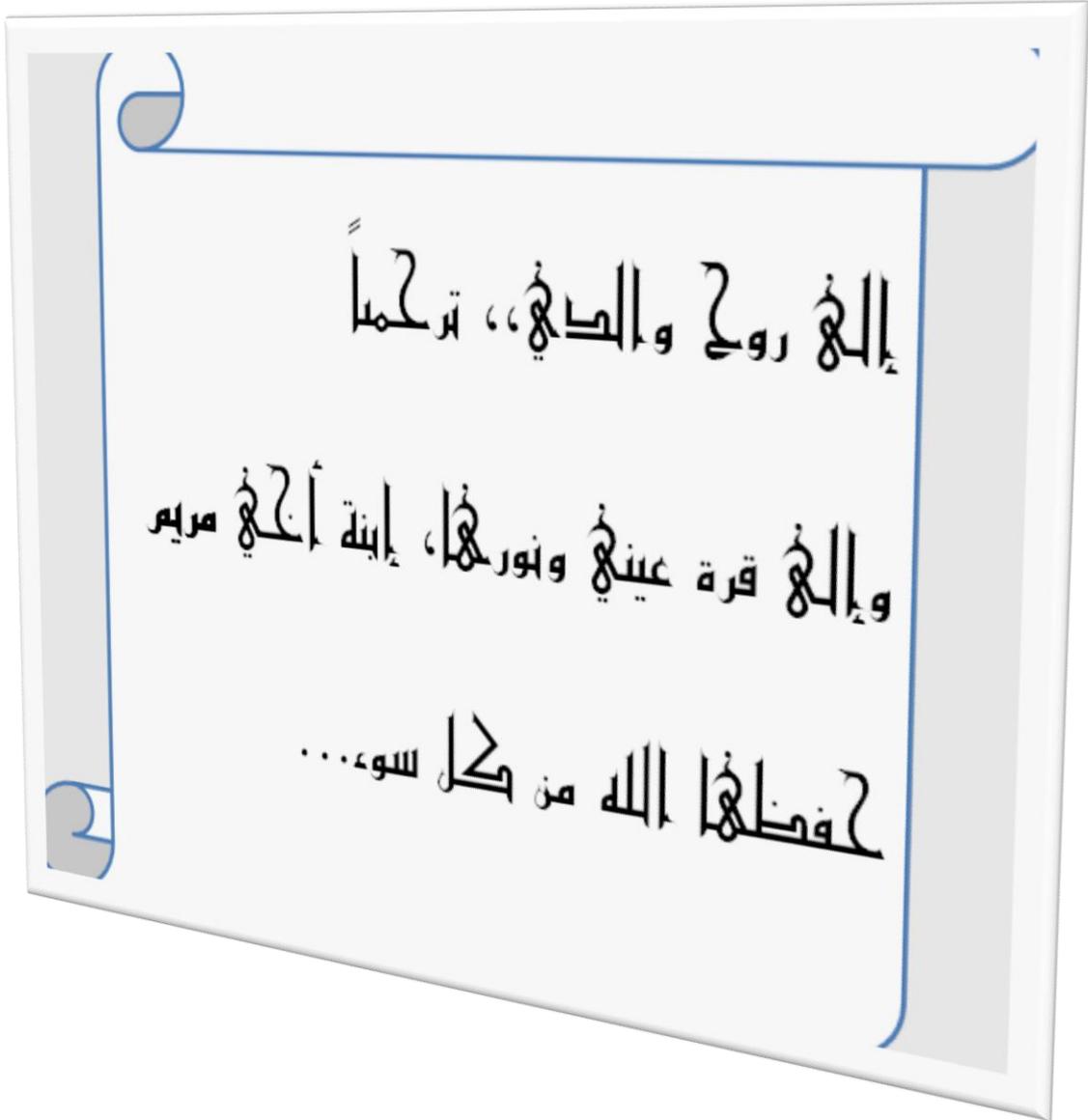
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَن نَّشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ

عَلِيمٍ ﴾

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة يوسف / آية ٧٦



شكر وتقدير

الحمد لله وكفى، وبشكر الله، الكلام يُبتدى، والصلاة والسلام على سيدنا محمد نبي الهدى
وبدر الدجى المبعوث رحمة للعالمين، وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد

قال تعالى ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾

إنطلاقاً من هذه الآية الكريمة، أتقدم بخالص الشكر والتقدير والإمتنان للأستاذ الدكتور
صبري عبد الحميد السيد السجيني أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة المنصورة على
تفضله بالإشراف على هذه الرسالة وعلى ما قدمه لي طوال فترة إعدادها من توجيهات ومتابعة
كان لها الأثر الكبير في إتمام هذا العمل على ما هو عليه الآن، فأدعو الله سبحانه وتعالى أن
يجزيه عني خير الجزاء وينعم عليه بدوام الصحة والعافية.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير والإمتنان للأستاذ الدكتور سماح طارق حافظ أستاذ
المحاسبة المساعد ووكيل الكلية لشؤون خدمة المجتمع وتنمية البيئة، كلية التجارة جامعة
المنصورة على ماقدمته لي من نصح وإرشاد طوال فترة إعداد الموضوع وحتى تسجيله. وكذلك
أتقدم لحضرتها بالشكر والتقدير على تفضلها بالإشراف على الرسالة وعلى معاونتها الصادقة
ورعايتها العلمية خلال فترة الإعداد وتوجيهاتها القيمة فكانت بهذا خير معلم لي، فجزاها الله عني
خير الجزاء وأمد في عمرها وأنعم عليها بدوام الصحة والعافية.

وأتقدم بخالص الشكر والتقدير والإمتنان للدكتور علي أحمد زين أستاذ المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة جامعة حلوان وعميد معهد القاهرة العالي للغات والترجمة الفورية والعلوم الإدارية
بالمقطم، وذلك لتفضله بالموافقة على الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة، وهو
ما يُعد إضافة للرسالة وتشريفاً لي، فجزاه الله عني خير الجزاء وأنعم عليه بدوام الصحة والعافية.

والشكر والتقدير والعرفان إلى الدكتور محمود عبد الفتاح ابراهيم أستاذ المحاسبة الإدارية
والتكاليف بكلية التجارة جامعة المنصورة، لتفضله بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة والحكم
عليها، فجزاه الله عني خير الجزاء وأنعم عليه بدوام الصحة والعافية.

وأتقدم بخالص الشكر والتقدير للدكتور مصطفى عطية الغندور مدرس المحاسبة بكلية
التجارة جامعة المنصورة، على دوره في تسجيل موضوع الرسالة، فجزاه الله عني خير الجزاء
وأنعم عليه بدوام الصحة والعافية.

وأُتقدم بخالص الشكر والتقدير كذلك للدكتورة **حسنا عطية حامد** مدرس المحاسبة بكلية التجارة جامعة المنصورة، على ما قدمته لي من نُصح وإرشاد طوال فترة إعداد الموضوع لتسجيله في القسم، فجزاها الله عني خير الجزاء وأنعم عليها بدوام الصحة والعافية.

كما أُتقدم بخالص الشكر والحب والتقدير والإحترام لأسرتي العزيزة جميعهم بلا إستثناء، والدتي أدام الله في عمرها والتي تمنيت أن تكون معي حاضرة لتشاركني هذه المناسبة العزيزة، وإخوتي وأخواتي أدام الله فضلهم على ما قدموه لي من يد العون فجزاهم الله عني خير الجزاء وأدام الله محبتهم وبارك الله فيهم جميعاً.

كما أُتقدم بخالص الشكر والتقدير لبلدي العزيز العراق العظيم على منحي هذه الفرصة بالدراسة في بلدي الثاني مصر العروبة، وأُتقدم كذلك بخالص الشكر والتقدير لبلدي الثاني مصر على إحتضانها لي، وأدعو الله أن يديم الأمن والأمان على هذين البلدين الشقيقين.

كما أُتقدم بالشكر والتقدير لكل من قدم لي يد العون من الأصدقاء والزملاء سواء كانوا في جمهورية العراق أو في جمهورية مصر العربية، على ما قدموه لي من مساعده في إتمام الدراسة، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحث



المكتبة المركزية

مستخلص الرسالة

الكلية: كلية التجارة - جامعة المنصورة	القسم: المحاسبة	رقم العام:
أسم الباحث: باسم رشيد علي	الدرجة العلمية: الماجستير	تاريخ:
عنوان الرسالة: إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية		
مستخلص الرسالة		
<p>إستهدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة منشآت الأعمال العراقية. ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدد من الأهداف الفرعية والتي يمكن إيجازها بالآتي: توضيح ماهية المسؤولية البيئية، وأهمية تبنيتها من قبل منشآت الأعمال العراقية، وتوضيح الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة البيئية في تعزيز السمعة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.</p> <p>ولتحقيق هذه الأهداف تم إتباع منهج التحليل الإحصائي الوصفي القائم على جمع البيانات وإخضاعها للمعالجة الإحصائية وإستخلاص النتائج منها، حيث تم توزيع (٢٣٤) قائمة إستقصاء ووصلت نسبة الإستجابة الكلية (٧٧%) الصالح منها (١٨٠) إستمارة.</p> <p>وتوصلت الدراسة إلى أن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر لا يعتبر تقصيراً من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسئولياتها تجاه المجتمع. أما فيما يخص الإطار المقترح فقد بينت نتائج الدراسة أن مستوى آراء المستقصى منهم بشأنه مرتفعاً، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها.</p> <p>وأوصت الدراسة إلى ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية إلى إعتماد المراجعة البيئية ضمن هيكلها الرقابي، وبالتالي ضرورة تطبيق الإطار المقترح للتأكد من إلزام هذه المنشآت بيئياً.</p>		
رؤوس الموضوعات ذات الصلة:		
المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال - مراجعة الأنشطة البيئية - المراجع الخارجي - قيمة المنشأة.		

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	آيه قرآنية
ب	الإهداء
ت	الشكر والتقدير
ج	مستخلص الرسالة
ح - ر	فهرس المحتويات
١ - ٢٣	الإطار العام للدراسة
٢	المقدمة
٤	مشكلة الدراسة
٦	أهمية الدراسة
٦	أهداف الدراسة
٧	فروض الدراسة
٨	حدود الدراسة
٨	منهجية الدراسة
٨	خطة الدراسة
٩	الدراسات السابقة
٢٤ - ٧١	الفصل الأول: التأصيل العلمي للمسئولية البيئية لمنشآت الأعمال ومراجعة الأنشطة البيئية

٤٢ - ٢٧	المبحث الأول: المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال	١.١
٢٩	المشكلات البيئية لمنشآت الأعمال	١.١.١
٣١	مفهوم المسؤولية البيئية	٢.١.١
٣٣	دوافع الاهتمام بالمسؤولية البيئية	٣.١.١
٣٤	عناصر المسؤولية البيئية	٤.١.١
٣٥	خصائص المسؤولية البيئية	٥.١.١
٣٦	الإصدارات المهنية المهمة بالمسؤولية البيئية	٦.١.١
٣٩	مساهمات منشآت الأعمال في الحفاظ على البيئة والمؤشرات الدالة عليها	٧.١.١
٧٢ - ٤٣	المبحث الثاني: المراجعة البيئية - أهدافها - أهميتها	٢.١
٤٤	مفهوم المراجعة البيئية	١.٢.١
٤٦	أهمية المراجعة البيئية	٢.٢.١
٥٠	خصائص المراجعة البيئية	٣.٢.١
٥١	أهداف المراجعة البيئية	٤.٢.١
٥٣	أنواع المراجعة البيئية	٥.٢.١
٥٥	متطلبات ومعوقات المراجعة البيئية	٦.٢.١
٥٩	مسؤولية المراجعة البيئية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	٧.٢.١
٥٩	مسؤولية المراجع الداخلي	١.٧.٢.١
٦٣	مسؤولية المراجع الخارجي	٢.٧.٢.١
٦٨	العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	٣.٧.٢.١
٧٠	خلاصة الفصل الأول	

٧٢ - ١١٠	الفصل الثاني: قيمة المنشأة والإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية
٧٦ - ٩٠	١.٢ المبحث الأول: قيمة المنشأة ومداخل تحديدها
٧٦	١.١.٢ مفهوم القيمة
٧٧	٢.١.٢ أنواع القيمة
٧٩	٣.١.٢ أسس ومبادئ قياس القيمة
٨٠	٤.١.٢ مفهوم قيمة المنشأة
٨٢	٥.١.٢ مداخل قيمة المنشأة
٩١-١٠٨	٢.٢ المبحث الثاني: الإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية
٩٢	١.٢.٢ المرحلة الأولى التحضير لعملية المراجعة
١٠١	٢.٢.٢ المرحلة الثانية تنفيذ عملية المراجعة
١٠٤	٣.٢.٢ المرحلة الثالثة إعداد تقرير المراجع البيئي عن الأداء البيئي للمنشأة
١٠٩	خلاصة الفصل الثاني
١١١-١٣٣	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
١١٣-١١٨	١.٣ المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية
١١٩-١٣٢	٢.٣ المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض
١٣٣	خلاصة الفصل الثالث
١٣٤-١٤٠	الخلاصة والنتائج والتوصيات
١٤١-١٥٦	قائمة المراجع
١٥٧-١٧٨	الملاحق

١٨٨-١٧٩	المخلص باللغة العربية
A-J	المخلص باللغة الانجليزية

قائمة الجداول		
رقم الصفحة	محتوى الجدول	الرقم
٤٠	مؤشرات الأداء البيئي	١
١١٤	مجتمع وعينة الدراسة	٢
١١٧	بيان عدد إستمارات الإستقصاء الموزعة وغير المستلمة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل ونسبة الإستجابة على مستوى فئات عينة الدراسة	٣
١٢٠	قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	٤
١٢١	توزيع مفردات العينة وفقاً للمؤهل العلمي	٥
١٢٢	توزيع مفردات العينة وفقاً للمنصب الوظيفي	٦
١٢٢	توزيع مفردات العينة وفقاً لسنوات الخبرة	٧
١٢٣	نتائج التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم	٨
١٢٥	نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة)	٩
١٢٦	نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لـ (المؤهل العلمي)	١٠
١٢٧	نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لـ (سنوات الخدمة)	١١
١٢٨	نتائج الاختلاف المعنوي بين الشركات محل الدراسة حول مؤشرات	١٢

	الأداء البيئي والالزمة لتعظيم قيمة المنشأة	
١٢٩	قيم معاملات الارتباط بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة	١٣
١٣٠	علاقة الارتباط بين أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة	١٤
١٣١	نتائج تحليل تأثير أبعاد الإطار المقترح على قيمة المنشأة	١٥
١٣٢	نتائج تحليل تأثير الإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي	١٦

قائمة الأشكال		
رقم الصفحة	محتوى الشكل	الرقم
٧٥	العوامل المؤثرة بقيمة المنشأة	١
١٠٩	الإطار المقترح	٢
١١٧	نموذج إستمارة الأستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي	٣



الإطار العام للدراسة

الإطار العام للدراسة

المقدمة

تُعد ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي لاقت إهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة، خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده عالمنا المعاصر. وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست جديدة وموجودة منذ القدم إلا أن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة. إضافة لتخلص المنشآت الصناعية من نفاياتها المضرّة بالبيئة عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقاءها في البحر أو دفنها في الأرض، مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية (الصوفي وآخرون، ٢٠١٢، ص ١).

ولأهمية موضوع حماية البيئة، ومع تفاقم وإزدياد المشكلات البيئية إلى الحد الذي جعلها خطراً على الحياة البشرية، فقد انعكس ذلك على أهمية إعطاء البيئة إهتماماً خاصاً ومميزاً، وذلك فإن العديد من القوانين طالبت منشآت الأعمال أن تعمل على تقييم الآثار البيئية التي تتجم عنها، وأن تعمل على الإلتزام بها وبكافة الأنظمة التي تساهم في حماية البيئة وتمنع التلوث من خلال الإفصاح عن نشاطاتها البيئية في قوائمها المالية التي تقوم بإعدادها خلال الفترات المالية المختلفة (دريباتي، ٢٠٠٩، ص ١٣).

ولا يقتصر وفاء منشآت الأعمال بمسؤولياتها نحو المجتمع الذي تعمل فيه على المساهمة الاقتصادية في رفاهية هذا المجتمع، وإنما يشمل أيضاً عدم إلحاق أذى ضرر به، من خلال سوء إستخدام الموارد وتلويث الماء والأرض والهواء أو تلوث البيئة، ويتعين على منشآت الاعمال أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بما يضمن الحد من الانتهاكات البيئية ومكافحة أي تلوث يصيب البيئة بسبب مدخلات وعمليات ومنتجات المنشأة (زين وآخرون، ٢٠١٣، ص ٣٩٦).

وفي ضوء الكوارث والأضرار البيئية التي حدثت في الآونة الأخيرة، انعقدت العديد من المؤتمرات العلمية لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، والتي تشكل عاملاً محفزاً لظهور المراجعة البيئية ففي عام ١٩٨٨ قامت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) (United States Environmental Protection Agency) بإعداد سياسة للمراجعة البيئية في المؤسسات الأمريكية، وفي عام ١٩٩٠ صدر كتاب لمنظمة الأمم المتحدة لبرنامج البيئة في نيروبي بأسم "المراجعة البيئية"، وفي عام ١٩٩١ أطلقت غرفة التجارة الدولية (ICC)

(International Chamber of Commerce) ميثاق العمل للتنمية المستدامة الذي تضمن ١٦ مبدأ يعنى بإدارة المراجعة البيئية، وفي عام ١٩٩٦ أصدرت المنظمة العالمية للتقييس (International Organization for Standardization) (ISO) مجموعة من المواصفات 14010، 14011، 14012، 14013، 14014، 14015، كمقاييس دولية واجبة التطبيق بداية من عام ١٩٩٦ وأسست لجنة فرعية ينصب عملها على الإشراف على تنفيذ هذه المقاييس (رواني، ٢٠١٤، ص ٤٧).

وعلى الرغم مما جاء في دراسة (Lina, 2013, P 2) من أن تطوير الأعمال المسؤولة بيئياً يؤدي إلى إرتفاع التكاليف بسبب الحاجة إلى المزيد من الاستثمارات في الموارد البشرية، وإعتماد المعايير والبرامج البيئية وغيرها، وهذا ما يجعل المسؤولية البيئية والافصاح عنها في التقارير المالية عبئاً على المنشآت الصناعية وقد يقلل من أرباحها، إلا أن كلاً من دراسة (الجندي، ٢٠١٤، ص ١) ودراسة (العليمات، ٢٠١٤، ص ٢) تبين منهما أن المسؤولية البيئية أصبحت مشابهة لرقم الأرباح والعوائد من حيث الأهمية، ويجب أن لا تفصل عن مضمون التقارير المالية، حتى أن قياس الكفاءة البيئية أصبح شأنها شأن الكفاءة الإقتصادية بحيث ينبغي على الوحدة الإقتصادية أن تقدم تفسيراً لتكاليف حماية البيئة المتحققة من العمليات الإنتاجية، ولم يعد مقياس الربح معياراً شاملاً للأداء في المنشأة بل هناك أمور كثيرة تدخل في هذا المعيار ومنها التكاليف البيئية التي تتحملها باعتبارها تعويضات للمجتمع والبيئة عما أصابهم من ضرر جراء النشاطات البيئية.

وأن قيام المنشآت بمسؤوليتها البيئية والإفصاح عنها لأصحاب المصالح وغيرهم في المجتمع يساهم في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية وتحسين صورة ومركز المنشأة وقيمتها داخل المجتمع ، حيث أثبت بعض الباحثين مثل (النجار، ٢٠١٦) وجود علاقة إيجابية بين تقارير المسؤولية الإجتماعية والبيئية من جهة، والأداء المالي للمنشأة من جهة أخرى مما ينعكس إيجابياً على مركزها وقيمتها ومكانتها السوقية، وهو ما يركز عليه الباحث في هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة

إن إغفال الجوانب الاجتماعية والبيئية قد يشوه صورة المنشأة، فينعكس ذلك على قيمتها في السوق. ولذلك فإن المسؤولية البيئية أصبحت شيئاً فشيئاً من الممارسات الأساسية الناتجة عن ثقافة المنشأة، وولدت نطاقاً جديداً من الشراكة بين القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية وإذكاء الوعي الاجتماعي والبيئي (يس، ٢٠١٢، ص١).

وبما أن الصناعة تُعد العصب الرئيسي في المجتمعات الحديثة، والتي يقاس عليها تطور المجتمع في عصرنا الراهن بإعتبارها العمود الفقري للإقتصاد والذي يمكن الدولة من المحافظة على أمنها وإستقلالها وتأثيرها في الدول المجاورة والعالم (الفلاحي، ٢٠٠٥، ص١٨٨)، فقد بدأت المجتمعات تتسابق في وضع الخطط التنموية بهدف النهوض بالبيئة الإقتصادية والإجتماعية، إلا أن النمو السريع وغير المتوازن غالباً ما يؤدي إلى مشكلات بيئية تاركة آثاراً سلبية على المجتمع نتيجة الزيادة المتنامية لإستنزاف الموارد وأنواع التلوث في خضم الإستمرار في إقامة المشاريع التنموية، وتأثير ذلك على صحة ونوعية الحياة (الرفاعي، ٢٠٠٦، ص٢١).

ومن هذه المجتمعات، ما شهدته بعض المدن العراقية في السنوات الأخيرة من نهضة صناعية تمثلت في انشاء الكثير من المنشآت الصناعية التابعة للقطاع الخاص بالدرجة الأولى، لكن هذا التوجه الصناعي قد ولد الكثير من المشاكل البيئية منها التلوث البيئي والذي تعاني منه بيئة العراق حالياً، حيث أن أغلب هذه المنشآت لا تلتزم بالضوابط الخاصة بمعالجة المخلفات فتقوم بإلقاء النفايات الصناعية في المياه مما يساهم في خلق مخلفات سامة في مياه الأنهار أو تركها في العراء دون معالجة مما يلوث التربة والهواء على حد سواء وبالتالي يسبب تلوث ينعكس على البيئة والمجتمع ككل (الفلاحي، مرجع سابق، ص١٨٨)، ومثال على إهمال المنشآت الصناعية العراقية لمسألة الإهتمام بالبيئة، المسح الذي قامت به وزارة التخطيط العراقية في (أكتوبر) ٢٠١٣ والذي شمل (١٩٩٦) معملاً من معامل القطاعين العام والخاص، فقد أظهرت نتائج هذا الدراسة بأن ٩٣,٢% من المعامل تطرح ما يقارب (٤٠٠) ألف طن من المخلفات الخطرة سنوياً دون معالجة وهذا ما يؤثر على البيئة العراقية بشكل كبير وخطير.

وعلى النقيض من هذا الجانب ظهرت بوادر للإهتمام بقضايا البيئة في العراق من خلال صدور العديد من التشريعات والقوانين التي تهدف في مجملها الى حماية وتحسين البيئة، والتي حاولت من خلالها الجهات المسؤولة في العراق بالمحافظة على البيئة، ومن أهمها:

١. قانون تشكيل وزارة البيئة رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٨.

٢. قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩.

٣. قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٦.

ويتضح مما سبق أن الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها في العراق انتهج الوسائل الرسمية والقانونية فقط، ولم يلمس لهذا الاهتمام أي آثار عملية وتطبيقات فعلية من جانب المنشآت الصناعية وعدم تحملها لمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة التي تعمل ضمن إطارها. وبالتالي يمكن القول بأن هذه المنشآت مطالبة وفقاً للقوانين والتشريعات البيئية بالحفاظ على البيئة وأن تتحمل مسؤولياتها في هذا الشأن.

وعليه فإنه يتطلب من إدارات هذه المنشآت أن تهتم بالجوانب البيئية، لكي لا تقع في مخالفات قانونية تعرضها لعقوبات مختلفة سواء قانونية أو مالية مما قد يؤثر على سمعتها وقيمتها السوقية، ومكانتها داخل المجتمع ومن ثم تؤثر على مزاوله نشاطاتها بشكل عام، وعلى هذا الأساس يجب عليها القيام بإجراء عمليات مراجعة للأنشطة البيئية التي تمارسها.

ويتبين كذلك بأن تطوير مراجعة الأنشطة البيئية، وترجمة الأنشطة المتعلقة بالبيئة على شكل معلومات مالية يمكن أن يساهم في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية، وهذا ما يدفع منشآت الأعمال الى الإهتمام بمراجعة الأنشطة البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية وزيادة مسؤولية المراجعة عن التحقق من الأمور البيئية؛ وبالتالي فإن الباحث سيقدم من خلال هذه الدراسة إطار لمراجعة الأنشطة البيئية التي تقوم بها المنشآت الصناعية والبيانات والمعلومات المرتبطة بهذه الأنشطة، وإمكانية معرفة مدى تأثير هذا الدور على قيمة المنشأة ومكانتها السوقية وقدرتها التنافسية.

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى بأن المشكلة البحثية يمكن أن تتم صياغتها بالتساؤلات التالية:

١. هل تقوم منشآت الأعمال في العراق بتحمل مسؤولياتها البيئية بشكل صحيح؟
٢. ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به مهنة المراجعة في المحافظة على البيئة من خلال مراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية؟
٣. هل يمكن وضع إطار عملي لمراجعة الأنشطة البيئية يمكن من خلاله زيادة وتحسين قيمة منشآت الأعمال العراقية؟

أهمية الدراسة

إن الإهتمام بالبيئة بشكل عام أصبح من أهم المطالب العالمية الظاهرة والتي تكون واضحة في جميع مجالات الحياة العملية منها والمهنية، إذ أن الإهتمام بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال يُظهر نوعية وجودة التصنيع لتلك المنشآت وتكون مخرجاتها في غاية المحافظة على البيئة محلياً وإقليمياً وعالمياً. وعلى مستوى العراق فقد أصبحت البيئة العراقية والمحافظة عليها من الأمور الهامة التي يجب الإهتمام بها، ذلك لأن البيئة العراقية تعاني بشكل متفاوت من حيث الإهتمام والعناية بها، فهي تمر بحالات سيئة بسبب ما لاقته من حروب في السنوات الأخيرة وإضطرابات داخلية سواء كانت أمنية أو سياسية أو خارجية أثرت عليها بشكل كبير، مما انعكس عليها بشكل واضح وخطير، وذلك من خلال إهمالها وعدم تفعيل القوانين الخاصة بحماية البيئة أو التأكيد على تطبيق الضوابط التي يجب إتباعها في المحافظة عليها.

وتأتي أهميتها كذلك من حاجة منشآت الأعمال العراقية للمعلومات حول أدائها البيئي لما له من نتائج إيجابية تنعكس على المنشأة ككل، ومن المسلم به أن هذه المنشآت أصبحت تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة والتي تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث وإلى دعم إستمرارية التنمية في إطار ترشيد إستخدام الموارد وتعزيز الأوضاع البيئية. وكذلك تتبع هذه الأهمية من تطوير وتفعيل دور المراجعة في تحسين قيمة منشآت الأعمال وتحسين سمعتها البيئية داخل المجتمع وخارجه. وما تتوصل إليه من نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لمهنة المراجعة بشكل عام والمراجعة البيئية بشكل خاص.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام.

ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدد من الأهداف الفرعية والتي يمكن إيجازها في الآتي:

1. توضيح ماهية المسؤولية البيئية، وأهمية تبنيها من قبل منشآت الأعمال العراقية.
2. التعرف على مدى إلتزام منشآت الأعمال العراقية بالسياسات والتشريعات والقوانين البيئية المنظمة لسلوك هذه المنشآت تجاه البيئة.
3. توضيح الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة البيئية في تعزيز السمعة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.

٤. تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية وتوضيح دوره في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.

فروض الدراسة

يمكن بناء هذه الدراسة على الفرضيات الرئيسية التالية:

١. لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة.

ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة).
- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي.
- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة.

٢. لا يوجد إختلاف معنوي بين منشآت الأعمال محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي واللائمة لتعظيم قيمة المنشأة.

٣. لا يوجد ارتباط معنوي للإطار المقترح على قيمة المنشأة.

ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيتين التاليتين:

- لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة.
- لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي.

٤. لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال محل الدراسة.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي:

١. اقتصار الدراسة على وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.
٢. اقتصار الإطار المقترح على مراجعة الأنشطة البيئية من قبل المراجع الخارجي.

منهجية الدراسة

إعتمدت هذه الدراسة على إستخدام المنهجين التاليين:

١. المنهج الإستنباطي

وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات التي تناولت موضوع المسؤولية البيئية والمراجعة البيئية وأهم التشريعات التي تتعلق بحماية البيئة، وكذلك عرض وتحليل للدراسات السابقة وتقييم ما توصلت إليه من نتائج ، ودراسة إمكانية إستخدامها في مجال المراجعة البيئية وتحديد أوجه القصور في عملية الإستخدام واقتراح الملائم منها للتطبيق.

٢. المنهج الاستقرائي

من خلال هذا المنهج يتم مزج الشق النظري بالواقع الفعلي، من خلال إجراء دراسة تطبيقية مستخدماً في ذلك قائمة إستقصاء تم توزيعها على الأطراف الأساسية المزاولين لمهنة المحاسبة وبجميع المستويات العلمية والإدارية المتاحة ضمن عينة الدراسة، بهدف تحقيق الأهداف التي تم تحديدها فيما سبق، وكذلك الوصول إلى مايلي:

- التأكد من مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح في بيئة العمل المهني في العراق على مختلف التوجهات الفكرية والوظيفية وسنوات الخبرة للجهات ذات العلاقة.
- تحديد مدى تأثير هذا الإطار على قيمة المنشأة ومكانتها السوقية.

تقسيمات الدراسة

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: التأسيس العلمي للمسؤولية البيئية ومراجعة الأنشطة البيئية.

المبحث الأول: المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال.

المبحث الثاني: مفهوم المراجعة البيئية - أهدافها - أهميتها.

الفصل الثاني: قيمة المنشأة والإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية.

المبحث الأول: قيمة المنشأة ومداخل تحديدها

المبحث الثاني: الإطار المقترح

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الخلاصة والنتائج والتوصيات

الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت متغيرات هذه الدراسة سواء كانت دراسات باللغة العربية أو دراسات باللغة الإنجليزية، ويرى الباحث بأنه يمكن تقسيمها إلى مجموعتين؛ الأولى وتتضمن الدراسات السابقة التي تخص المراجعة البيئية، والثانية وتتضمن الدراسات التي تناولت المتغير الثاني وهو قيمة المنشأة.

أولاً: أهم الدراسات الخاصة بالمتغير الأول وهو المراجعة البيئية

١. دراسة (Dittenhofer, 1995)

"Environmental Accounting and Auditing"

بعنوان "المحاسبة والمراجعة البيئية"

تناولت هذه الدراسة موضوع الاهتمام بالبيئة في الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال تنشيط عمل المراجعة البيئية.

وقامت الدراسة بعمل مقارنة بين كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، وأيهما الأفضل بالقيام بها. وتوصلت الدراسة إلى أن إجراء المراجعة البيئية من قبل المراجع الداخلي لا يمكن أن يحقق النتائج المرجوة منها، وذلك لإرتباط المراجع الداخلي بالادارة بإعتباره جزء من الهيكل التنظيمي للمنشأة وعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة مما يمنعه من القيام بعمله بشكل فعال وصحيح.

أما فيما يخص المراجع الخارجي فقد أوضحت الدراسة أنه هو الأفضل للقيام بالمراجعة البيئية، وذلك لأن المراجعة البيئية عملية شاملة، وتتناول جوانب عديدة وبالتالي فإن فريق المراجعة يجب أن يناط به عدد من الاختصاصات المختلفة وذلك بحسب ما يتم مراجعته من أنشطة، وهذا ما لا يتوافر عند المراجع الداخلي. وأن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والخبرة المتراكمة تجعل من المراجعة البيئية مهمته تجاه البيئة.

٢. دراسة (Hillary, 1998)

Environmental Auditing: Concepts Methods and Developments

بعنوان "المراجعة البيئية: تطورات الأساليب والمفاهيم"

إستعرضت الدراسة التطورات الحديثة في مجال المراجعة البيئية وأهم التأثيرات والإنعكاسات البيئية على عملية المراجعة في المنشآت الصناعية، حيث تناولت الدراسة مشروع برنامج الادارة والمراجعة البيئية (EMAS) المقترح من قبل اللجنة الأوروبية التابعة للاتحاد الأوروبي وقد تطلب هذا البرنامج من الشركات الصناعية تقييم التأثيرات البيئية للأنشطة التي تقوم بها وعمل مراجعات بيئية والافصاح عنها في شكل قوائم بيئية معتمدة من مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ الشركة لسياسات وبرامج ونظم إدارة البيئة وتحسين أدائها البيئي والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تتضمنها القوائم المالية وإمكانية اعتماد الأطراف الأخرى على تلك المعلومات بالإضافة الى إجراء تقييم دوري بشكل منظم وموضوعي عن النشاط البيئي للشركة. كما أشارت الدراسة الى إحتواء نظام (ISO 14000) على معايير خاصة بالمراجعة البيئية ومعايير كفاءة مراجعي البيئة.

وخلصت الدراسة الى أهمية أداء المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها ترجع الى الاسباب الرئيسية التالية: الاستخدام الواسع في مجال تنفيذ وتطبيق متطلبات نظام المراجعة البيئية الاوربية الجديد (EMAS)، والمعايير الدولية لأيزو البيئة (ISO 14001)، والتي تتضمن مراجعة نظم الادارة البيئية (EMS) في الشركات الصناعية، وزيادة إدراك جميع الاطراف أصحاب المصلحة في الشركات الصناعية بأهمية إضطلاع مهنة المحاسبة والمراجعة بدور فعال في الافصاح عن السلوك (الأداء) البيئي لهذه الشركات، بحيث يقع على عاتق المراجع البيئي مهمة الافصاح في تقريره عن رأيه في مدى إتباع الشركة لسلوك بيئي مناسب وتوثيق هذه النوعية من المعلومات وإضفاء المصداقية عليها بإعتبار أن المراجع وكيل عن المجتمع بكافة طوائفه.

٣. دراسة (Gray,2000)

Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing

بعنوان "التطورات والاتجاهات الراهنة في المراجعة الاجتماعية والبيئية".

استهدفت الدراسة إلقاء الضوء على مجموعة من التطورات الأخيرة فيما يخص مجال المراجعة البيئية والاجتماعية في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة الى التركيز على التصديق والمراجعة، باعتبارهما مجالين من الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

وركزت الدراسة على اعتبار التقارير البيئية والاجتماعية ركناً من أركان التطوير، وركناً أساسياً من أركان إدارة شؤون المنظمات الاقتصادية والاجتماعية في الولايات المتحدة الأمريكية، بغرض تحقيق العدالة الاجتماعية.

وأظهرت الدراسة وجود لبس وغموض فيما يتعلق بمفهوم المراجعة البيئية والاجتماعية، ولقد تم ربط هذا الغموض بالأهداف والغايات المتوخاة من عملية إعداد التقارير البيئية والاجتماعية، لذلك كان هناك حاجة الى الدقة والوضوح المطلق بقضيتين أساسيتين في التقارير البيئية والاجتماعية هما:

- الوضوح المطلق لغايات وأهداف التقارير بالدرجة الأولى.
- الوضوح ودرجة شمولية التقرير بالدرجة الثانية.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها أنه يجب على المنظمات أن تقوم بتزويد المساهمين بالمعلومات البيئية والاجتماعية وذلك للحصول على أكبر نسبة من الوضوح في التقارير المحاسبية البيئية والاجتماعية، كما يجب النظر الى قضية المسؤولية البيئية والاجتماعية كقضية جوهرية مرتبطة بمفهوم الاستمرارية.

٤. دراسة (منصور، ٢٠٠١)

بعنوان "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية" (دراسة ميدانية مقارنة)

هدفت الدراسة الى تحليل متغيرات وأبعاد المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية، وتقييم مدى إتفاقها في الدول النامية بالتطبيق على عينة عشوائية من منشآت الأعمال العاملة في مصر والسعودية (بواقع ٣٩ شركة في مصر و ٣٢ شركة في السعودية) مع مضمون ومحتوى متغيرات المراجعة البيئية مع الدول المتقدمة.

وتمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد مضمون ومحتوى متغيرات أبعاد المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية في الدول النامية، ومدى إتفاق المنشآت الصناعية في الدول النامية على متغيرات أبعاد المراجعة البيئية.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن المراجعة البيئية تُعد جزءاً هاماً من نظام المعلومات الادارية، حيث يمكنها توفير المعلومات المالية والكمية عن كيفية تحسين أداء الشركة تجاه المتطلبات والتشريعات البيئية الخارجية والسياسات والأهداف البيئية الداخلية، والمنافع المتوقعة من أداء المراجعة البيئية والتي تمثلت في توفير المعلومات البيئية لمستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنشآت الصناعية بإعداد دليل بيئي يشمل السياسات العامة والأهداف والمعلومات الأخرى عن نظام إدارة البيئة، وضرورة إقتراح معايير أو مستويات أداء للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية تكون واضحة ومحدده ومتعارف عليها لتحقيق الإتساق بين إجراءات المراجعة والمتطلبات البيئية.

٥. دراسة (Emery and Watson, 2003)

ECO – Auditing and Environmental Liability: An International Perspective

بعنوان "إيكولوجية المراجعة البيئية والإلتزامات البيئية: رؤية دولية"

تناولت هذه الدراسة المراجعة البيئية والإلتزامات البيئية، كما تطرقت إلى المسؤولية البيئية قانونياً وذلك من رؤية دولية أو منظور دولي.

وأكدت الدراسة على أن المراجعة البيئية هي مفتاح السياسات المؤثرة في تعامل الجهات ذات العلاقة مع المنشآت الاقتصادية المؤثرة على البيئة جراء أنشطتها الصناعية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك منافع إقتصادية وقانونية تعود على منشآت الأعمال نتيجة القيام بالمراجعة البيئية وإصدار التقارير الفعالة. وأن المخاطر الناجمة عن هذه التقارير مرتبطة بالمواقف التشريعية المختلفة التي تنتهجها البلدان، من خلال تطبيق الأطر القانونية. وأن هذه المنافع تتمثل في تجنب تكاليف الانتهاكات القانونية، وأنه بمقابلة التكاليف بالمنافع فإن الناتج سيكون مرتبط بالقيمة السوقية للسهم، وهو ما سيعود بالفائدة على قيمة المنشأة، وكذلك المزايا الضريبية التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة نتيجة الإلتزام البيئي وما يتم تخفيضه من تكاليف تتحملها المنشأة عندما تكون صديقة للبيئة وهو ما سيعود بالفائدة على قيمة المنشأة.

٦. دراسة (أحمد، ٢٠٠٤)

بعنوان "إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات

الإقتصادية (دراسة تطبيقية)"

لقد تمثلت أهداف البحث في مجموعة الأهداف التالية :

- إقتراح إطار فكري متكامل للمراجعة البيئية يتكون من مفاهيم وفروض ومبادئ يتم تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية.
- إقتراح معايير ومؤشرات لقياس وتقييم الأداء البيئي بحيث تغطي الإتجاهات المختلفة لمجالات العمل البيئي.

- إقتراح نسق متكامل من المعايير تحدد مستويات الأداء المهني لمراقب الحسابات في مختلف مراحل عملية المراجعة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن تقييم الأداء البيئي يعتمد على معايير لقياس هذا الأداء تغطي المجالات القانونية والمحاسبية والإدارية والدولية، ثم مؤشرات لتقويم الأداء البيئي شملت خمس مجموعات رئيسية تغطي مختلف مجالات العمل بالوحدة الإقتصادية وهى مؤشرات فنية، ومؤشرات بيئية، ومؤشرات محاسبية، ومؤشرات اقتصادية، ومؤشرات اجتماعية.

٧. دراسة (المطيري، ٢٠٠٧)

بعنوان "المراجعة البيئية بين مسئولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (دراسة ميدانية)"

هدفت الدراسة الى توضيح أهمية المراجعة البيئية وبيان مسئولية المراجع الخارجى وبيان أهميته فى تحديد المخاطر المرتبطة بالمنشآت، والتعرف على الصعوبات والمشاكل التى تواجه المراجع البيئية.

وإعتمدت الدراسة الأسلوب الميداني لعينة من شركات النفط الكويتية عن طريق قائمة الإستقصاء والمقابلات الشخصية.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أنها تحتم على الحكومات ضرورة وضع نظام للمراجعة البيئية لتحمل المنشآت ثمن تلويثها للبيئة، والتعويض عن الأضرار البيئية المتسببة فيها والعقوبات التى يمكن فرضها على هذه المنشآت، وتقييم الالتزامات البيئية المدرجه فى القوائم الماليه وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وقد أوصت دراسته بضرورة إلزام المنشآت بزيادة الإفصاح عن المعلومات البيئية المهمة.

٨. دراسة (رواني، ٢٠٠٧)

بعنوان "المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة"

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: توضيح المفاهيم التي لها علاقة بموضوع المراجعة البيئية لأمكانية وضع تصورات جديدة، وإظهار المعوقات التي تواجه المراجع البيئي والمعايير اللازمة التي يجب أن تتوفر فيه، ومحاولة إبراز الدور الذي تضطلع به المراجعة البيئية في التحسين المستمر للأداء البيئي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن المؤسسة الإقتصادية تستعين بالمراجعة الداخلية من أجل تقييم أدائها البيئي وإدارة مخاطرها الصحية والوقائية والبيئية، وذلك

من أجل الاستمرار في التواجد في الاسواق، وأن المراجعة البيئية الخارجية للمؤسسة الاقتصادية تفصح عن مدى إهتمام المؤسسة بالبيئة والاجراءات والسياسات المتبعة لتحقيق ذلك.

وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الاهتمام بالمراجعة البيئية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير واجراءات لها. وكذلك ضرورة دراسة التأثير البيئي ضمن دراسات الجدوى للمشاريع التي تقوم بها المؤسسة مستقبلاً لتسهيل عمل المراجعين البيئيين.

٩. دراسة (Nicole, 2008)

"Perceived Stakeholder Influences and Organizations Use of Environmental Science & Policy"

بعنوان " إدراك أصحاب المصالح والمنظمات لمدى تأثير إستخدام العلوم والسياسات البيئية" أوضحت هذه الدراسة أن المراجعة البيئية أصبحت أكثر انتشاراً في المجتمع سواء كانت مراجعة بيئية داخلية أو خارجية، وقد أكدت الدراسة أن استخدام المراجعة البيئية يرتبط بتأثيرات أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

وأشارت الدراسة إلى أن القيام بالمراجعة البيئية يتيح قدر أكبر من الاستفادة بمساهمات المراجعة البيئية في المساءلة البيئية والاجتماعية للإدارة.

وتوصلت الدراسة إلى أن القيام بالمراجعة البيئية من قبل المنشآت الصناعية يمكن أن يقلل من الالتزامات البيئية، ويحسن الصورة العامة للمنشأة، مما يجعلها أكثر قدرة على الرد على مخاوف أصحاب المصالح، وكذلك يجعل المنشأة ذات إدارة بيئية قوية وأن استخدام المراجعة البيئية الخارجية سيؤدي الى تحقيق أقصى المنافع من عملية المراجعة البيئية مما يتيح قدر أكبر من الاستفادة بمساهمات المراجعة البيئية في مراقبة المسؤولية البيئية والاجتماعية.

١٠. دراسة (منصوري ورمزي، ٢٠٠٨)

بعنوان "المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة" استهدفت الدراسة المشكلة البحثية المتعلقة بدور المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي لمنشآت الأعمال الجزائرية، وذلك من خلال وضع إطار للتنمية المستدامة وتحديد متطلباتها.

وإعتمدت الدراسة على تحليل العناصر الإسترشادية الأساسية التالية:

١. تطور مفهوم التنمية المستدامة.
٢. التنمية المستدامة والإدارة البيئية.
٣. المراجعة البيئية كأحدى متطلبات التنمية المستدامة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، ضرورة تبني المنظمات وخاصة الصناعية منها لنظام الأداء البيئي. ومن المسلم به ألا يركز عمل المراجع على مراجعة الجوانب المالية والاقتصادية وما يرتبط بها من أرقام وحقائق فقط، بل يتعدى ذلك إلى معرفة واقع الأداء البيئي والتقارير عنه، وأكدت نتائج الدراسة أيضاً على ضرورة عمل المنظمات التي تسبب مشاكل بيئية في الإفصاح عن الأصول والالتزامات والأرباح والخسائر البيئية، والتي من أهمها معالجة المشاكل البيئية التي سببتها.

١١ . دراسة (William,2014)

" Environmental Auditing and Environmental Management Systems"

بعنوان "المراجعة البيئية ونظم الإدارة البيئية"

هدفت هذه الدراسة إلى توفير فهم واسع للمراجعة البيئية ونظم الإدارة البيئية، بما في ذلك فهم الأهمية المتزايدة للمسؤولية الاجتماعية للشركات واستخدام معايير الإدارة البيئية من قبل الشركات، وركزت على الإطار القانوني والإجرائي وخصوصاً ضمن سياق الاتحاد الأوروبي والمملكة المتحدة، وما أشارت إليه المعايير والمقاييس الدولية أيضاً، التي وضعتها المنظمة الدولية للتقييس (ISO) (International Organization for Standardization) . وسعت هذه الدراسة كذلك إلى تحليل مقارن لسياقات أخرى لتغطية أمثلة من البلدان النامية ووجهات النظر الدولية الأخرى.

وقد أكدت الدراسة بأنه يمكن أن ينظر إلى العلاقة بين المنظمات والبيئة في اتجاهين، فالمنظمات لديها القدرة للتأثير على البيئة، والعكس صحيح، وقد أدى ضغط الرأي العام حول القضايا البيئية أيضاً إلى تأكيد القيود المفروضة على الصناعة، وقد كان هناك اعتراف متزايد بأهمية البيئة من قبل السياسيين، والذين دعوا إلى الضغط على رجال الأعمال والمنشآت الصناعية لتحسين أدائها البيئي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها أن المراجعة البيئية يمكن أن تنتج مجموعة من المزايا للمنشأة، بما في ذلك وفورات في التكاليف وزيادة فعالية الإدارة وكذلك المنشآت الكبيرة والصغيرة يمكن أن تستفيد من إجراء عملية المراجعة، وأكدت كذلك على أن المراجعة وحدها لا تسهل أو تساعد في إدخال تحسينات على الأداء البيئي للمنشأة، وأن عمليات المراجعة ببساطة تحدد المجالات التي ينبغي معالجتها عن طريق نظام الإدارة البيئية الشامل.

١٢. دراسة (حاج علي، ٢٠١٥)

بعنوان "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي"

استهدفت الدراسة التعرف على المحاسبة البيئية وعلى نشأة المراجعة بصورة عامة والمراجعه البيئية بصورة خاصة، ودور مكاتب المراجعة كأحد مقومات الرقابة الخارجية في تفعيل كفاءة الأداء البيئي، وقد تمثلت المشكلة في تحديد الإتجاهات المتطورة للمراجعة البيئية وكيفية تطبيقها في بيئة الأعمال السودانية.

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، ان الاختيار الصحيح للمراجعين لأداء المراجعة البيئية وفقاً للمؤهلات المطلوبة والخبرات السابقة يزيد من كفاءة الأداء البيئي، كما أن اعتماد مكاتب المراجعة على معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة يفعل من دورها ويمنحها القدرة على تنفيذ المراجعة البيئية بكفاءة وفعالية وبالتالي تحسين كفاءة الأداء البيئي.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة سن القوانين والتشريعات واللوائح البيئية وتفعيل الموجودة سلفاً في قانون ديوان المراجعه القومي السوداني لسنة ٢٠٠٧ مع إلزام المنشآت بتطبيقه والعمل به، وإعطاؤها القوه لتنفيذه عن طريق إصدار عقوبات رادعة في حالة مخالفة المنشآت له.

ثانياً: الدراسات الخاصة بالمتغير الثاني: قيمة المنشأة

١. دراسة (Hassel, 2005)

"The Value and Relevance of Environmental Performance"

بعنوان "مدى أهمية وقيمة الأداء البيئي"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير المعلومات البيئية الناتجة من اجراء المراجعة البيئية على القيمة السوقية لمنشآت الأعمال السويدية المدرجة في بورصة استكهولم، وذلك من خلال استخدام نموذج الدخل المتبقي وأثره على الأرباح المستقبلية المتوقعة.

وأوضحت الدراسة أن تحديد قيمة الجهود البيئية هي وسيلة تؤدي الى زيادة الميزة التنافسية وتحسين العوائد المالية للمستثمرين، وأكدت الدراسة على أن الأداء البيئي والالتزامات البيئية تؤثر بشكل سلبي على القيمة السوقية لمنشآت الاعمال السويدية المدرجة في بورصة أستكهولم.

إلا أن الدراسة بينت أن النتائج التي تم التوصل اليها لا يمكن تعميمها وذلك لعدة أسباب أهمها أن حجم العينة صغير نسبياً، وأن الفترة الزمنية المدروسة لأداء المنشآت عينة الدراسة قصيرة نسبياً، وبالتالي فيجب تفسير النتائج بحذر.

وعلى الرغم من ذلك فإن الدراسة قدمت مقترحات للعلاقة السلبية بين الأداء البيئي والقيمة السوقية للمنشأة وهي كما يلي:

- أن المستثمرين لديهم تصور بأن تطبيق المسؤولية البيئية سيكون على حساب زيادة الأرباح.
- أن منحى السوق في نظر المستثمرين يتأثر بالأداء البيئي في الأجل القصير.
- عدم إدراك المستثمرين تأثير المعلومات البيئية على المدى الطويل عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

٢. دراسة (مظهر، ٢٠٠٥)

بعنوان "قياس قدرة الأداء التأميني على تفسير وتحديد قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية لقطاع التأمين العام في مصر"

استهدفت الدراسة قياس قدرة الأداء التأميني على تفسير وتحديد قيمة المنشأة من خلال التطبيق على قطاع التأمين العام في مصر، واقتصرت حدود الدراسة بالتطبيق المباشر على شركات التأمين التي تملكها الدولة وهي شركات مصر للتأمين، والشرق للتأمين، والتأمين الأهلية المصرية، وإستخدم الباحث البيانات المنشورة لهذه الشركات عن الفترة من سنة ١٩٧٥/٧٤ لغاية سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٤ للمتغيرات التي تضمنتها الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أنها أظهرت أسلوب علمي دقيق يمكن استخدامه والإعتماد عليه لتقدير قيمة المنشأة من خلال رأس المال وحقوق المساهمين .

وأوصت الدراسة بضرورة تبني فكرة تقدير قيمة المنشأة من خلال قياس قدرة الأداء التأميني في ظل ظروف حاكمة تستدعي التحول إلى الخصخصة.

٣. دراسة (مطاوع، ٢٠٠٩)

بعنوان "دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة نظرية تطبيقية"

استهدفت الدراسة الكشف عن دور حوكمة الشركات في خلق قيمة للمنشأة، والأساليب المستخدمة لقياس هذه القيمة.

وإعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المصرية النشطة والمقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، عن فترة ثلاث سنوات تبدأ من عام ٢٠٠٥.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات الجيدة دوراً هاماً في تعظيم قيمة المنشأة ككل.

وتوصلت الدراسة كذلك إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة التطوير المستمر لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات، وفقاً للتطورات العالمية، وإتساقاً مع معايير المحاسبة المصرية والدولية ، ومراقبة تطبيقها من قبل الشركات المصرية وتطبيق أسلوب الثواب والعقاب.

٤. دراسة (سميرة، ٢٠١٠)

بعنوان "كفاءة سوق رأس المال وأثرها على القيمة السوقية للسهم: دراسة حالة مجموعة من أسواق رأس المال العربية"

هدفت الدراسة الى محاولة توضيح أثر كفاءة سوق رأس المال على القيمة السوقية للسهم.

وإعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، وقد حددت فترة الدراسة بثمانية سنوات نظراً لمحدودية المعلومات المتوفرة، وشملت الدراسة ستة أسواق لرأس المال وهي البورصة المصرية، وبورصة الأردن، وسوق الأسهم السعودي، وسوق الكويت للأوراق المالية، وبورصة الدار البيضاء وبورصة الجزائر.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تفاوت في النتائج بين الأسواق العربية التي خضعت للدراسة في كفاءتها وفي تأثيرها على القيمة السوقية للسهم.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات والتي يمكن أن تساعد في تحسين ورفع أداء أسواق رأس المال، وبالتالي تحقق الكفاءة بأعلى درجاتها، وتكون الأسواق العربية في هذه الحالة أداة فعالة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

٥. دراسة (الصعفاني، ٢٠١١)

بعنوان "إستخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة"

إستهدفت هذه الدراسة أسلوب القياس المرجعي في تدعيم وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء وخلق القيمة ببطاقة الأداء المتوازن وأثر ذلك على قيمة المنشأة.

وإعتمدت الدراسة على إجراء الدراسة الميدانية على عينة من المسؤولين الماليين في ٤٨ منشأة من المنشآت الصناعية اليمنية ، وتحديداً في صنعاء وتعز والحديدة. وقد تم جمع البيانات من خلال قائمة إستقصاء وزعت على عينة الدراسة والبالغة ٩٠ مفردة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن إستخدام أسلوب القياس المرجعي سوف يسهم بدرجة كبيرة في تحسين عملية قياس وتقييم الأداء وخلق القيمة بكل منظور من مناظير بطاقة الأداء المتوازن الأربعة، وذلك من خلال وضع قيم مستهدفة موضوعية لمقاييس الأداء،

وتوفير مجموعة مقاييس مرجعية هامة، وتحديد الأنشطة التي تحقق المنشأة فيها أداء غير مرض مقارنة بالمنافسين.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إهتمام منشآت الأعمال بتقييم أداء منافسيها لتحقيق الشمول في عملية تقييم الأداء، وضرورة إهتمامها كذلك بنقل وتكييف أفضل الممارسات لتحسين الأنشطة التي لا تحقق معدلات أداء مرضية.

٦. دراسة (Watts and Zuo, 2012)

"Accounting Conservatism and Firm Value: Evidence from the Global Financial Crisis"

بعنوان "التحفظ المحاسبي وقيمة المنشأة: أدلة من الأزمة المالية العالمية"

تناولت الدراسة آثار التحفظ المحاسبي على قيمة المنشأة خلال الازمة المالية العالمية لعينة مكونة من ٢٩٨٣ شركة أمريكية لا تشمل مؤسسات مالية خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠٠٩. وقد أظهرت أهم نتائج الدراسة أن الشركات التي إتبعت سياسات متحفظة في التقرير المالي خلال الأزمة المالية العالمية حظيت بانخفاض ضئيل في عائدات الأسهم واستطاعت الإبقاء على حجم استثمارات مرتفع.

وتوصلت الدراسة الى أن التحفظ المحاسبي يحسن من المقدرة الائتمانية للشركة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح الإنتهازية ويعزز من قيمة المنشأة.

٧. دراسة (سعد الدين، ٢٠١٤)

بعنوان "تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة"

استهدفت دراسة الاتجاهات المعاصرة بشأن التحفظ المحاسبي بالتقرير المالي، واستكشاف ما يقدمه من منافع اقتصادية مرتبطة بتكلفة رأس المال وتعزيز قيمة المنشأة في أسواق المال. ولتحقيق الهدف الرئيسي سعت الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تبيان مدى العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتكلفة رأس المال وانعكاس هذه العلاقة على دعم قيمة المنشأة.

وتضمنت الدراسة جانب تطبيقي لإختبار الفروض لعينة مكونة من ٣٢ شركة مصرية مسجلة في البورصة للفترة من ٢٠٠٨ لغاية ٢٠١٢.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ارتباط طردية بين التحفظ وقيمة المنشأة. كما توصلت النتائج الى أن الشركات المتحفظة قد استطاعت المحافظة على قيمتها بعد عام ٢٠١١.

٨. دراسة (Afza and Nazir, 2014)

"Audit Quality and Firm value: A case of Pakistan"

بعنوان "جودة المراجعة وقيمة المنشأة: حالة من باكستان"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة تأثير المراجعة ولجان المراجعة على الأداء المالي لمنشآت الأعمال الباكستانية بإعتبارهما من آليات تطبيق الحوكمة وأثر ذلك على القيمة السوقية لهذه المنشآت.

وتوصلت الدراسة الى أن جودة المراجعة الخارجية، ولجان المراجعة لها تأثير ايجابي وكبير على الأداء المالي للمنشأة، وقد أوضحت نتائج تحليل البيانات بأن المراجعة الخارجية ولجان المراجعة لهما تأثير على زيادة العائد المالي للمنشأة وحماية أصولها، كما أن هناك نظرة ايجابية لجميع المنظمين وصانعي القرارات وأصحاب المصالح بخصوص تحسين الأداء المالي للمنشأة من خلال تفعيل هذه الآليات بشكل أكبر.

وأوصت الدراسة بأن المراجعة يمكن أن تحسن الأداء المالي للمنشأة وبالتالي تحسين قيمتها السوقية كلما كانت الادارة متعاونة بشكل أكبر في توفير البيانات الضرورية لذلك.

٩. دراسة (ابراهيم، ٢٠١٤)

بعنوان "إستراتيجيات تعظيم قيمة المنشأة في ضوء إنعكاسات التدفقات النقدية وأساس الاستحقاق على جودة العائدات"

هدفت الدراسة الى إجراء تحليل لإستراتيجيات تعظيم قيمة المنشأة في ضوء انعكاسات التدفقات النقدية وأساس الاستحقاق على جودة العائدات، من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد الإستراتيجيات المالية المؤثرة في تعظيم قيمة المنشأة.
- تحديد العلاقة بين إستراتيجيات قيمة المنشأة، وجودة العائدات في ضوء التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية.
- دراسة العلاقة بين إستراتيجيات قيمة المنشأة، وجودة العائدات في ضوء استخدام أساس الاستحقاق.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ايجابي لتجزئة الأسهم على القيمة السوقية للمنشأة، وأن الدمج والاستحواذ من أهم الإستراتيجيات التي تعظم قيمة المنشأة مما

يمكنها من المنافسة في الأسواق العالمية، والاستراتيجيات الأكثر تأثيراً على قيمة المنشأة هي (إستراتيجيات توزيعات الأسهم وتجزئتها، والدمج والاستحواذ، ونمو الإيرادات، وتحسين الانتاجية وتخفيض التكاليف).

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة ضرورة تطبيق وتنويع الاستراتيجيات لتعظيم قيمة المنشأة.

١٠. دراسة (الفقي، ٢٠١٤)

بغنوان "أثر المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المستقبلية على قيمة المنشأة" (مع دراسة تطبيقية)

إستهدفت الدراسة تحديد أثر المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المستقبلية على قيمة المنشأة من خلال دراسة سلوك أسعار الأسهم المقيدة بالبورصة المصرية، بالإضافة إلى توضيح دور الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير ومن ثم كفاءة إتخاذ القرارات الإستثمارية.

وإعتمدت الدراسة على قائمة إستقصاء موجهه إلى عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها وجود العديد من العوامل التي تؤثر على علاقة الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية وسلوك أسعار الأسهم، وأن هناك أثر لزيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المستقبلية على سلوك أسعار الأسهم.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات، منها ضرورة الإهتمام وبشكل كبير بالمعلومات المالية المستقبلية، ووضعها بشكل يسهل تفسيره من قبل المستثمرين ومحلي القوائم المالية ومتخذي القرارات.

١١. دراسة (Kim et al, 2015)

"Effects of Social Media on Firm Value for U.S. Restaurant Companies"

بغنوان "أثر وسائل الإعلام الإجتماعي على قيمة المنشأة لشركات المطاعم في الولايات المتحدة"

ناقشت هذه الدراسة العلاقة بين نشاط مواقع شركات المطاعم في الولايات المتحدة الأمريكية على شبكات التواصل الاجتماعي وقيمة هذه الشركات، كما تناولت أثر شبكات التواصل الاجتماعي على الأداء المالي للشركات، وكيف أن هذه الشبكات أصبحت ذات أهمية في مجال إتصال هذه المطاعم مع العملاء الحاليين والمحتملين.

واستخدمت الدراسة تقنية الإقتصاد القياسي من خلال إستخدام النماذج القياسية البسيطة والمتعددة والتي تراعي الآثار المترتبة والمحملة على العوامل غير الملحوظة.

وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لأنشطة مواقع شبكات التواصل الاجتماعي لشركات المطاعم على قيمة هذه الشركات، على الرغم من كون الإعتقاد على شبكات التواصل الاجتماعي كأداة تسويقية رئيسية قد لا يزال في مرحلة مبكرة.

وأوصت الدراسة على ضرورة عدم تعميم نتائج هذه الدراسة بشكل عام، منوهة على أنها طبقت في الولايات المتحدة فقط، وأنها من الممكن أن لا تأتي بنفس النتائج إذا ما طبقت في دول أخرى، وأنه ينبغي أن تعطى أولوية من قبل المديرين التنفيذيين لهذه الشبكات كونها قادرة على التمتع بدرجة من القبول بشكل أكبر من قبل المستهلكين.

١٢ . دراسة (Krishna et al, 2016)

"Value Creation with Life Cycle Assessment: an Approach to Contextualize the Application of Life Cycle Assessment in Chemical Companies to Create Sustainable Value"

بعنوان "تحقيق قيمة مع تقييم دورة الحياة: نهج في سياق تطبيق تقييم دورة الحياة في الشركات الكيميائية لخلق قيمة مستدامة"

أوضحت هذه الدراسة كيف يمكن تحقيق قيمة لمنشآت الأعمال من خلال دمج أعمال الاستدامة البيئية عن طريق تقييم دورة حياة المنتج، وخاصة في الصناعات الكيميائية، وتوفير إجراءات تنفيذ للأعمال التجارية على أساس تقييم دورة حياة المنتج، وسياق تطبيق تقييم الدورة من خلال برامج مختلفة وحالات الشركات الكيميائية بمساعدة إطار القيمة المستدامة.

واقترنت هذه الدراسة على ثلاث شركات لتوضيح خلق القيمة، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج منها، أن العديد من الشركات لا تقوم بتقييم دورة حياة المنتج، على الرغم من أهمية هذا الموضوع بالنسبة للشركات وذلك لصعوبة وتعقيد تطبيقها.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية الجوانب المختلفة للاستدامة البيئية، مثل ندرة المياه، وإستنزاف الموارد، وتغير المناخ، والتغيرات من منتج لآخر تبعاً لنوع المنتج. وإن مديري الأعمال بحاجة إلى أدوات ملموسة ومقاييس سليمة لإدماج الاستدامة البيئية في أعمالهم الأساسية، كون تقييم دورة حياة المنتج يمكن أن توفر مقاييساً للمساعدة في تحسين الاستدامة البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.

التعليق على الدراسات السابقة

لقد تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين:

تناولت المجموعة الأولى المتغير الأول وهو المراجعة البيئية، تناولت التطورات الحديثة في مجال المراجعة البيئية وكذلك، محاولة تحليل أبعادها، وركزت بعضها على المسؤولية البيئية قانونياً ومحاولة وضع معايير لقياس الأداء البيئي، وقد حاولت بعض هذه الدراسات تحديد المفاهيم المتعلقة بالمراجعة البيئية وتحديد أهميتها بالنسبة لمنشآت الأعمال، والجهة الأفضل بالقيام بمهام تبيق المراجعة البيئية.

أما المجموعة الثانية والخاصة بالمتغير التابع وهو قيمة المنشأة، تناولت معظم الدراسات تأثير المراجعة البيئية على القيمة السوقية والأداء المالي لمنشآت الأعمال، وكذلك أثر المعلومات البيئية المستخلصة من مراجعة الأنشطة البيئية للمنشآت على اتخاذ القرارات الاستثمارية ومدى تأثيرها على العائدات المالية والأرباح المستقبلية، وكذلك ركزت بعض هذه الدراسات على المتغيرات التي يمكن أن تؤثر بطريقة أو بأخرى على قيمة المنشأة وقياسها وكذلك تحليل الإستراتيجيات الخاصة بتعظيم قيمة المنشأة ودور حوكمة الشركات في خلق قيمة لمنشآت الأعمال وكذلك إمكانية تحديد الأساليب التي يمكن أن تستخدم في قياس هذه القيمة.

ويستخلص من الدراسات السابقة بأن المراجعة البيئية وقيمة المنشأة هما متغيرين مهمين بالنسبة لمنشآت الأعمال، وأن دراسة هذه المتغيرات سوف تعود بالفائدة على المنشأة والمجتمع والبيئة على حد سواء، لكن ما تم ملاحظته بأن أي من الدراسات السابقة لم تجمع بين المتغيرين أعلاه ولم تحدد الخطوات التي يمكن أن تُتبع من قبل مهنة المراجعة في قياس قيمة المنشأة من خلال تبني المراجعة البيئية وبالتالي تحديد أثرها على هذه القيمة، وهذا ما سوف يحاول الباحث القيام به في هذه الدراسة من خلال وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وتبيان أثره على قيمة المنشأة بالتطبيق على بيئة الأعمال العراقية.



الفصل الأول

التأصيل العلمي للمسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال

ومراجعة الأنشطة البيئية

مقدمة

تزايد الاهتمام عالمياً خلال النصف الثاني من القرن العشرين بأخطار التلوث أو التدهور البيئي (Environmental Deterioration) سواء بسبب التقدم الصناعي أو السلوك الإنساني، وعليه فقد أصبح الأداء البيئي للعديد من منشآت الأعمال الصناعية بمثابة محور إهتمام كثير من الكتابات في مجال الفكر الإداري والإقتصادي والمحاسبي المعاصر، كما أصبح يشكل أساساً لفلسفة جديدة تحكم أداء هذه الشركات الصناعية (منصور، ٢٠٠١، ص ١٧١). ويقصد بالأداء البيئي "تحمل المؤسسات جزءاً من المبادرات أحادية الجانب أو التعاون مع السلطات العمومية، تلتزم من خلالها بإتخاذ التدابير اللازمة لتخفيف الأضرار التي تلحقها بالبيئة بعد أن كانت لا تتخذ أي موقف تجاه هذه الأضرار في السابق" (خامرة، ٢٠٠٧، ص ١).

وقد تزامن مع تزايد الوعي والإدراك لما تحدثه منشآت الأعمال من تأثير كبير على البيئة والمجتمع على مدى السنوات الثلاثين الماضية، ظهور العديد من الحجج عن دوافع هذه الشركات للقيام بدورها الاجتماعي والبيئي (Pamela and Robin, 1998, p.83)، حيث لم تعد مسؤولية المنشآت تقتصر على إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، بل تعدتها إلى مسؤوليات إجتماعية وبيئية، نتج عنها ظهور نظريات جديدة مرتبطة بمسؤولية تلك المنشآت تجاه المجتمع. وهذا ما أدى الى الإهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية والبيئية لمنظمات الأعمال بجانب أدائها الإقتصادي (إشمليه، ٢٠١٤، ص ٢).

وتعتمد هذه المسؤولية على حالة التكامل الاختياري بين الإعتبارات البيئية في العمليات الإقتصادية بما يفوق المتطلبات القانونية والإلتزامات التعاقدية، فقد أدت التغيرات الإجتماعية إلى إبراز الدور الجديد للشركات في البيئة الإجتماعية الإقتصادية الجديدة، والذي يتمثل في المسؤولية الإجتماعية (حسين، ٢٠٠٩، ص ١٣).

وقد إزداد وعي الجمهور في الفترة الأخيرة بدور الشركات في المجتمع، إذ إزدادت توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات الشركات البيئية والاجتماعية والأخلاقية مع ما يحدث من التغيرات المناخية والموارد الطبيعية المستنفدة، وظروف العمل السيئة، وفضائح الشركات في الآونة الأخيرة. وقد أدى هذا إلى زيادة التركيز على الأنشطة المسؤولة إجتماعياً، وتشجيع الشركات

على اتخاذ إجراءات مرغوبة إجتماعياً لتحقيق التوافق بين عمليات الشركات والقيم الاجتماعية. واتجهت العديد من المنظمات والهيئات الدولية بالتركيز على كيفية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لهذه الشركات، وكيفية الإفصاح عنها (Baldini et al, 2015, p.3).

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تقارير المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال تعود بالفائدة على تعزيز سمعتها داخل المجتمع، حيث أن الإفصاح عن مبادرات منشآت الأعمال التي تثبت إدراج الأمور الاجتماعية والبيئية في العمليات التجارية والتفاعل مع أصحاب المصالح ستساهم في إيجاد سمعة إيجابية للمنشأة (Andrea, 2015, p.11).

وقد أخذ الإهتمام بقضايا البيئة ينمو بشكل سريع ومضطرد، واتجهت العديد من الدول للإهتمام بالبيئة وإصدار القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة، فمثلاً في جمهورية مصر العربية صدر قانون البيئة المصري رقم ٤ لسنة ١٩٩٤، والمعدل بقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ (درويش، ٢٠١٤، ص ١٣)، وفي جمهورية العراق توجد التعليمات البيئية للمشاريع الصناعية والزراعية والخدمية رقم ٧٢ لسنة ١٩٩٠ وقانون حماية وتحسين البيئة رقم ٣ لسنة ١٩٩٧، وقانون حماية الحيوانات البرية رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠. واتجهت العديد من الشركات الى إصدار التقارير البيئية سنويا سواء بشكل منفصل أو ضمن التقارير المالية للشركات (حمدان، ٢٠١٤، ص ٤٢٤).

وفي هذا الفصل سيتعرض الباحث للمسئولية البيئية لمنشآت الأعمال، ومن ثم يعرض مفهوم المراجعة البيئية وأهميتها، وكذلك توضيح متطلبات ومعوقات تطبيقها من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال.

المبحث الثاني: المراجعة البيئية - أهدافها - أهميتها.

المبحث الأول

المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال

تمهيد

لم يعد تقييم منشآت الأعمال يعتمد على عوائدها وربحياتها فحسب، ولم تعد تلك المنشآت تعتمد في بناء سمعتها ومكانتها على مراكزها المالية فقط، بل ظهرت وانتشرت مفاهيم حديثة من شأنها أن تساعد على خلق بيئة عمل قادرة على التعامل مع التطورات المتسارعة في الجوانب الاقتصادية والتكنولوجية والإدارية في شتى أنحاء العالم. وكان من أبرز هذه المفاهيم مفهوم "المسؤولية الاجتماعية والبيئية"، حيث أدركت منشآت الأعمال العاملة وتنبهت إلى ضرورة توسيع نشاطاتها لتشمل ما هو أكثر من النشاطات الربحية، والمشاركة في نشاطات المجتمع والبيئة، وهذه المسؤولية هي سبب رئيسي لمنشآت الأعمال لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال تبنيها ثقافة تنظيمية تمكنها من تنفيذ مجموعة من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل وخارج المنشأة (أحمد، ٢٠١٣، ص ١٦٤).

بالإضافة إلى ذلك تعد سياسة المسؤولية الاجتماعية للشركات بمثابة آلية التنظيم الذاتي لها، والتي يمكن من خلالها العمل على رصد وضمان إلتزامها بالقوانين والمعايير الأخلاقية والدولية (الشريف، ٢٠١٣، ص ١).

وعلى هذا يمكن تعريف المسؤولية الاجتماعية بأنها "دمج الإهتمامات الإجتماعية والبيئية في العمليات التجارية للمنشآت عن طريق التعاون مع الجهات المعنية، وأيضاً من خلال خلق جو من الثقة داخل المنشآت، الأمر الذي يؤدي إلى إلتزام أقوى من قبل منشآت الأعمال، مما يساهم في تحسين رفاهية المجتمع".

وكذلك يجب على المنشأة تحمل مسؤولياتها الإجتماعية من خلال الإلتزام بجميع القوانين واللوائح والأعراف الإجتماعية، ومدونات أخلاقيات الأعمال التجارية، في إطار سعيها لتحقيق الأرباح الإقتصادية، فالمنشأة هي المسؤولة عن حماية مصالح (المساهمين والموظفين، المستهلكين والموردين والمجتمعات المحلية وأصحاب المصلحة الآخرين) إلى جانب مسؤولياتها لحماية البيئة (Bouaini, 2012, p. 4).

وظهرت دراسات عدة تناولت موضوع المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنشآت وخصوصاً في الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فقد ظهرت دراسات قليلة نسبياً مقارنةً مع تلك الدول، وهذا ما جعل الدافع نحو الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية في منشآت الأعمال أقل مما في الدول المتقدمة (Belal et al. 2011, p.1)، خاصة مع حداثة البورصات والأسواق المالية، واختلاف الثقافة الإجماعية لمنشآت الأعمال في هذه الدول والتي تقف في طريق تطبيق هذه التقنيات في البلدان النامية، وهذا ما دعى إلى الحاجة لإجراء دراسات أكثر حول المسؤولية الاجتماعية للشركات في البلدان النامية (Rizk et al. 2008, p.308).

وكانت المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال جزءاً أساسياً وجوهرياً من المفهوم الواسع للمسؤولية الاجتماعية لهذه المنشآت تجاه المجتمعات التي تعمل فيها الوحدات الاقتصادية باعتبار أن لها رؤية إجتماعية بالإضافة إلى أهدافها الاقتصادية (عبد العال، ٢٠٠٨، ص ٤).

وفي بداية السبعينيات وما تلاها واجهت الدول، وخصوصاً النامية منها العديد من المشاكل البيئية والتي من أهمها ما يتعلق بالإستغلال غير المرشد للموارد المتجددة وغير المتجددة، ما دفع مؤتمر استكهولم للبيئة والتنمية عام ١٩٧٠ للمطالبة بالانتقال التدريجي من طور المحافظة على الموارد إلى طور البناء المتكامل للمنظومة البيئية. وقد إتجهت التشريعات خلال هذه الفترة إلى التكامل بين عناصر ومكونات البيئة تخطيطاً وتشريعاً وإنفاذاً. ثم بعد ذلك بدأت المسؤولية البيئية بالظهور بشكل أكبر من خلال وضع إتفاقيات دولية في مجال البيئة ومنها إتفاقية حماية طبقة الأوزون الموقعة في فيينا عام ١٩٨٥، وإتفاقية التنوع البيولوجي الموقعة على هامش مؤتمر الأرض الذي أُقيم في ريو دي جانيرو عام ١٩٩٢، والإتفاقية الدولية لمكافحة التصحر الموقعة عام ١٩٩٤، وقد كان الهدف الأساسي لهذه الإتفاقيات حماية البيئة والمحافظة عليها بأن تبقى نظيفة وملائمة لحياة الإنسان (الموسوعة البيئية ، ٢٠١١، ص ١).

وبناءً على ما سبق، ومع ظهور الإهتمام بالمسؤولية البيئية وتزايد المشكلات البيئية التي تسببها منشآت الاعمال التي تعرضت لها هذه الدول، يقوم الباحث بإستعراض المشكلات البيئية لهذه المنشآت.

١.١.١ المشكلات البيئية لمنشآت الأعمال

شهدت السنوات الأخيرة من القرن العشرين تدهوراً كبيراً في البيئة الطبيعية ولا يزال مستمراً بشكل يومي متواصل، إذ يزداد تلوث الهواء بالأبخرة والدخان والغازات السامة، ويزداد تلوث المياه في المحيطات والبحار والأنهار، وارتفاع درجات حرارة الجو، وتفاقم مشكلة الإزدحام والضجيج، وكذلك الزيادة في إستنزاف الموارد الطبيعية وإرتفع معدلات تجريف الغابات وإتساع دائرة التصحر (محمد، ٢٠١٢، ص٤٢٦).

وبالرغم من أن النشاط الصناعي بصفة عامة يتم داخل إطار المنشآت الصناعية ، فهو يتأثر بالبيئة الطبيعية التي تمثل الإطار العام للمجتمع الذي يمارس عدداً من الأنشطة الزراعية والصناعية، وكذلك الخدمية وهذا النشاط وإن كان يتأثر وفقاً لمفهوم البيئة بمجموعة المعطيات الإقتصادية والإجتماعية والتاريخية، فإنه يعود ليؤثر بدوره فيما يخلقه من نوع العلاقات التبادلية بينهما، بحيث يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، وقد أدرك المجتمع الدولي الإرتباط الوثيق بين النشاط الصناعي والبيئة وأثر هذا الإرتباط على البيئة، وعليه يمكن حصر المشكلات البيئية من حيث الأهمية والخطورة بثلاث مشكلات رئيسية وهي التلوث البيئي، وإستنزاف الموارد البيئية ومشكلة الضجيج.

وسيتم توضيح هذه المشكلات من خلال التالي:

أ. التلوث البيئي

يقصد بالتلوث البيئي " كافة الطرق التي يتسبب بها النشاط البشري في إلحاقه الضرر بالبيئة الطبيعية"، ويشهد معظم الناس تلوث البيئة في صورة مكان مكشوف للنفايات أو في صورة دخان أسود ينبعث من أحد المصانع، وتعتبر مشكلة تلوث البيئة من أهم المشاكل التي تواجه الدول سواء كانت متقدمة أو نامية نظراً لآثاره الصحية على العاملين، وعلى المجتمع والطبيعة، كما أن له تأثير كبير على أرباح منشآت الأعمال وقدرتها على تحقيق الإيرادات وكذلك على قدرتها التنافسية (السيد، ٢٠١٤، ص١٩٦).

ولقد قسم العلماء التلوث إلى أنواع متعددة ومختلفة، فالبعض يقسم التلوث البيئي حسب طريقته (تلوث مباشر مصدره الإنسان، وتلوث غير مباشر مصدره عناصر البيئة ثم الإنسان)،

ويقسم البعض التلوث حسب أنواع الملوثات (ملوثات كيميائية مثل الغازات والأبخرة والأتربة، وملوثات فيزيائية مثل الحرارة المرتفعة والبرودة الشديدة، وملوثات بيولوجية مثل البكتيريا والفيروسات، وملوثات ميكانيكية مثل عوادم السيارات والطائرات).

كما يتم تقسيمه إلى (تلوث مادي مثل تلوث الهواء والمياه والتربة، تلوث معنوي مثل تلوث التعامل الاجتماعي نتيجة تدهور القيم والمبادئ التي تحكم العلاقات الاجتماعية بالمجتمع، تلوث التعامل الإقتصادي مثل الغش التجاري وتجارة السلع الفاسدة وتجارة المخدرات والمغالة في الأسعار، وكذلك تلوث سياسي وثقافي وعلمي) (صبيحي، ٢٠٠٠، ص ١١).

وينتج عن تلوث البيئة آثاراً متعددة تهدد الصحة والحياة الإنتاجية والزراعية ومختلف أوجه الحياة، أهمها:

- التأثير على صحة الإنسان وتعرضه بشدة لكثير من الأمراض التي قد تكون قاتله.
- انخفاض المواد الغذائية بالنسبة للتربة المتدهورة بفعل التلوث للمزارعين الفقراء.
- تناقص مصادر الأسماك والمياه الجوفية النقية وانعكاس ذلك على النشاط الإقتصادي بفعل تلوث المياه وندرتها.
- التغيير في المناخ على المدى البعيد والمتوسط وما ينتج عنه من تغيير أماكن سقوط الأمطار لبعض المناطق وتصحر لمناطق أخرى، وتغيير في درجات الحرارة وتأثيرها على الكائنات الحية المختلفة وكذلك الإستنفاد المحتمل لبعض الموارد الطبيعية.

ب. إستنزاف موارد البيئة

يعني استنزاف الموارد الطبيعية "الاستغلال غير الرشيد لها بغية تحقيق تنمية سريعة دون الاهتمام بمصالح الأجيال القادمة، وذلك من خلال استخدام الموارد الطبيعية والبيئية المتاحة مثل الماء، والغابات، والثروات المعدنية الكامنة في الأرض، مما يعرضها للنضوب"، حيث يزيد معدل استهلاكها عن تنميتها بما يؤدي إلى استنفادها إذا كانت قابلة للنفاد، وسوء تخصيصها إذا كانت متجددة، مع اعتبار أن كثيراً منها يتميز بالندرة النسبية مما ينعكس سلباً على التنمية المستدامة (حسنين، ٢٠٠٦، ص ٢).

ت. مشكلة الضجيج

إن أكثر من ٦٥ مليون شخص في الدول الصناعية يعانون من أعراض صحية خطيرة ثبت أن سببها الرئيسي هو الضجيج الذي يفوق طاقة الإنسان على التحمل، ويكثر إنتشار هذه المشكلة في الدول الصناعية الكبرى ويعتبر اليابانيون هم الأكثر تأثراً بالضجيج الصناعي، والناجم عن النقل البري والجوي (سفيان، ٢٠١٣، ص ١٨).

وفي ضوء هذه المشاكل البيئية السابقة الذكر، يركز الباحث على دور التطور الاقتصادي في إحداث العديد من المشاكل البيئية، والتي قد تحدث أضراراً له في مراحل لاحقة من خلال:

- إستنزاف التلوث البيئي للموارد الاقتصادية بطريقة غير منظمة.
- التسبب في زيادة النفقات الاقتصادية بسبب التغيرات التي تحدث على البيئة بسبب هذا التلوث.

ومع تزايد هذه المشكلات البيئية في الآونة الأخيرة، أصبحت هناك حاجة متزايدة لمنشآت الأعمال بالمساهمة في القضاء على هذه المشكلات وتحمل مسؤولياتها تجاه البيئة، وبما أن وجود المشكلات البيئية هو السبب الرئيسي لظهور المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال، فإن الباحث سيقوم بإستعراض هذه المسؤولية من عدة جوانب من خلال تحديد مفهومها وعناصرها والخصائص التي تتميز بها، وكذلك دوافع وأسباب الإهتمام بها.

٢.١.١ مفهوم المسؤولية البيئية

يمكن تمييز المسؤولية البيئية من خلال (الحلبي، ٢٠١٠، ص ٢)

١. الإلتزام البيئي للمنشأة بحيث تقوم للمنشأة بشكل كامل بتضمين مبادئ الاستدامة في عملها، وبحيث يكون لها من خلال أعمالها ونشاطاتها تأثير إيجابي على البيئة والمجتمع.
٢. إدارة الطاقة والمواد والتي من خلالها تقوم المنشأة بنشاطاتها بحيث تتنبه لتأثيرها على النظام البيئي.
٣. الارتباط الوثيق والفعال مع المساهمين والذي من خلاله تتعامل الشركة بشفافية ومساءلة عالية، بحيث تصرح الشركة بشفافية عن نشاطاتها ومعلوماتها غير السرية وتكون سهلة الوصول.

وهناك عدة أبعاد تؤثر على المسؤولية البيئية والاجتماعية للمنشآت ومنها الأبعاد الثقافية وهذه الأبعاد تعتمد على سلوكيات المنشأة في تعاملها مع المجتمع. وتعرف السلوكيات الاجتماعية والبيئية لمنشآت الأعمال بأنها "الإجراءات الاختيارية التي تقوم بها المنشأة والتي تهدف إلى تعزيز مسؤوليتها تجاه القضايا الاجتماعية والبيئية". (Khlif et al. 2015, p. 2).

وكذلك فإن البعد البيئي كونه أحد أبعاد التنمية المستدامة فقد أخذ يكتسب هذا البعد أهمية أكثر مع تفاقم المشكلات البيئية، بإعتبار أن التدهور البيئي مشكلة عالمية تتجاوز الأوطان والأقاليم، ومع تكاتف الجهود الدولية لحماية البيئة. وفي الواقع فإن العديد من الدراسات تستخدم مصطلح المسؤولية الاجتماعية في المناقشات من خلال (إدماج البعد البيئي في المؤسسات) وبذلك أعتبرت كأحد أطراف أصحاب المصلحة، وعليه فمُنشآت الأعمال التي تتصرف بطريقة مسؤولة اجتماعياً تجاه أصحاب المصلحة، تكون مسؤولياتهم إتجاه البيئة كجزء من هذه المسؤولية الكبيرة.

ويمكن تعريف المسؤولية البيئية بأنها "مشروع بالشراكة مع أطراف أخرى هدفه تطبيق وتطوير العديد من المبادرات البيئية في قطاع الأعمال" مركزاً على (أعراب، ٢٠١٥، ص ٨٧)

١. **الإلتزام البيئي لمنشآت الأعمال** حيث تقوم المنشأة بتضمين مبادئ الإستدامة في عملها حتى تكون آثار أعمالها إيجابية على البيئة.

٢. **إدارة الموارد والطاقة** ومن خلالها يتم الإنتباه من قبل المنشأة لتأثير نشاطاتها على النظام البيئي.

٣. **الشفافية في تصريح المنشأة عن نشاطاتها** حيث يكون هذا التصريح كاملاً وسهل الوصول إليه من قبل أصحاب المصلحة.

ويمكن القول أن قيام منشآت الأعمال بمسئوليتها البيئية هو ضرورة، وفي نفس الوقت ذات منفعة مشتركة للمنشأة والمجتمع من أجل سمعتها البيئية وقدرتها على المنافسة في السوق.

٣.١.١ دوافع الإهتمام بالمسؤولية البيئية

لا تختلف منشآت الأعمال في تعاملها مع البيئة عن الإنسان، فهي تتأثر بجملة من العوامل تحدد سلوكها تجاه قضايا حماية البيئة والتي منها (عياض، ٢٠١٠، ص ١١)

أ. الضغوطات الحكومية

وتتمثل في وضع مجموعة من التدابير الرادعة والمحفزة من أجل حث منشآت الأعمال على إدماج إهتماماتها البيئية في سياساتها التنظيمية، وفي اصدار قوانين حماية البيئة والزام المنشآت بتطبيقها.

ب. ضغوطات الأطراف ذات المصلحة

تتمثل الأطراف ذات المصلحة في المستخدمين، والجمهور، والموزعين، وشركات التأمين، والبنوك، والجمعيات البيئية، والهيئات القطاعية والعمومية. وتمارس هذه الأطراف ضغوطاً على منشآت الأعمال من أجل حماية البيئة وضمان أولوية مصالحها، وضمن هذا الإطار فإن المنشآت ذات التأثيرات السلبية على البيئة هي الأكثر عرضة للضغوطات الخارجية التي تنشأ من قبل الرأي العام.

ت. الفرص الإقتصادية

إن إدماج البعد البيئي في أعمال المنشآت لا يعد نتيجة للضغوطات الخارجية التي تمارسها الجهات الحكومية وغيرها فقط بل هو أيضاً نتيجة لرغبة الإدارة في إقتناص بعض الفرص الإقتصادية ، ومن هذه الفرص (المحفزات التسويقية، التمييز التنافسي، المرودية).

ث. أخلاق المديرين

ويتمثل دورها أساساً في كونها ظاهرة فردية ونفسية قبل أن تكون مسألة تنظيمية في المنشأة. فالمدير هو أولاً وقبل كل شيء مواطن عادي يتم تحليل وفهم مواقفه وسلوكياته من خلال قيمه ومعتقداته.

وذلك لأن المديرين يحاولون دوماً تسيير أعمالهم بما يتماشى مع دوافعهم الأخلاقية. وتماشياً مع قيمهم، وهذا ما يدفع المدراء نحو توجيه العمال وكل طاقات المنشأة نحو

تبني سلوك مسئول تجاه محيط البيئة. وهذه المبادرات البيئية والتي من الممكن أن تؤدي إلى المساهمة في إضعاف مردودية المنشأة إقتصادياً وتهدد إستمراريتها هي دليل واضح وصريح على وجود القناعات الأخلاقية العميقة والمتجذرة لدى هؤلاء القادة.

ج. العوامل الموقفية

إن العوامل الموقفية والمتمثلة في (عمر المنشأة وحجمها، والقطاع الذي تمارس فيه أعمالها، والإنتساب الدولي، والتوجهات الإستراتيجية، والمرونة الصناعية) يمكن أن تساهم وبشكل كبير في تبني منشآت الأعمال سلوكاً أخلاقياً وواضحاً لحماية البيئة.

٤.١.١ عناصر المسؤولية البيئية

يمكن تحديد عناصر المسؤولية البيئية من ثلاث مرتكزات رئيسية هي التعهدات البيئية وإدارة الموارد والطاقة والمراعاة الفعلية لمتطلبات أصحاب المصالح. (سفيان، ٢٠١٣، ص ١٥)

ويتناول الباحث تلك العناصر بالتفصيل على النحو التالي:

- أ. **التعهدات البيئية: وفي هذه الحالة تكون المنشأة ذات مسؤولية بيئية من خلال:**
- تبني رؤية مؤسسية شاملة بهدف دعم حماية البيئة.
 - إتخاذ حماية البيئة والمحافظة عليها كإستراتيجية ذات أولوية.
 - تبني مبادئ التدابير الوقائية.
 - العمل على أساس أن العمليات الإقتصادية تكون محدوده بالنظام البيئي.
 - معرفة ما إذا كانت منتجاتها وخدماتها لها قيمة بيئية أو إجتماعية ومراعاة هذه الخاصية عند إتخاذ القرارات.
 - العمل على جعل قراراتها متكاملة ومتناسقة مع الإجراءات الحكومية، وتشجيع الثقافة المؤسسية التي تسمح بتدعيم القيم البيئية.
- ب. **إدارة الموارد والطاقة: وتكون من خلال ما يلي:**
- إستغلال الموارد الطبيعية بكفاءة.
 - إنتاج وإستعمال الموارد المتجددة بكفاءة.
 - إعتناء وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة.

- إعداد تقييم للأداء لتحقيق إستمرارية النمو، ودمج التكاليف والفوائد البيئية الإجمالية.
- ج. المراعاة الفعلية لأصحاب المصالح: وبناءً على هذه الناحية تكون المنشأة مسؤولة بيئياً من خلال ما يلي:

- الإلتزام بمبادئ أولوية الإفصاح والإعلام المجاني للسلطات والمنظمات المحلية.
- قبول محاسبة المنظمات وغيرها من أصحاب المصالح على مسؤولياتها البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية.
- الإلتزام بشفافية الإفصاح عن تأثيراتها البيئية الحقيقية.
- تقديم التقارير الدورية لأصحاب المصالح حول تأثيراتها البيئية الحقيقية.

٥.١.١ خصائص المسؤولية البيئية

تتمثل أهم الخصائص الرئيسية للمسؤولية البيئية والاجتماعية في إستعداد المنشأة لإدماج الإعتبارات البيئية والاجتماعية ضمن عملية إتخاذ القرارات، وأن تكون مسؤولة عن آثار قراراتها وأنشطتها على المجتمع والبيئة. وقد حُددت أربعة خصائص للمسؤولية البيئية للمنشآت تتمثل فيما يلي (محمد، ٢٠١٢، ص ٥)

أ. مراعاة توقعات المجتمع

وذلك من خلال إدراك المنشأة لتوقعات المجتمع الذي تعمل فيه، والتي تختلف على حسب الثقافات الشائعة داخل كل دولة، والعمل على المساهمة في تحقيق هذه التوقعات.

ب. مراعاة أصحاب المصالح

بحيث تكون المنشأة على دراية بتأثير قراراتها وأنشطتها على أصحاب المصالح، وذلك بعد الأخذ في الإعتبار أنهم يمثلون جزءاً فقط من المجتمع الأوسع الذي تمارس فيه المنشأة نشاطها.

ت. تكامل المسؤولية البيئية للمنشأة

بحيث تكون أنشطة المسؤولية البيئية للمنشأة جزءاً أساسياً من إستراتيجية المنشأة مع تحديد المسؤوليات والمساءلة لكل المستويات داخل المنشأة بالشكل الذي ينعكس على عملية إتخاذ القرارات وتنفيذ الأنشطة.

ث. مراعاة العلاقة بين المسؤولية البيئية للمنشأة والتنمية المستدامة

حيث يجب على المنشأة أثناء قيامها بأنشطة المسؤولية الاجتماعية مراعاة أن يكون الهدف من وراء ذلك هو المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، والتي تتعلق بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع في ظل محدودية موارده.

٦.١.١ الإصدارات المهنية المهتمة بالمسؤولية البيئية

ان هدف الإصدارات المهنية والقوانين والتشريعات البيئية هو حماية البيئة بشكل عام، وذلك من خلال إزالة ومعالجة الضرر الموجود فيها والذي يطرأ عليها، وكذلك الحفاظ على الصحة العامة والموارد الطبيعية والتنوع الاحيائي والتراث الثقافي والطبيعي بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة بما يضمن في الاخير تحقيق التنمية المستدامة وكذلك تحقيق التعاون الدولي والإقليمي في هذا المجال.

أولاً: قوانين حماية البيئة العراقية

لقد هدفت جميع القوانين العراقية في هذا المجال الى حماية البيئة ومواردها الطبيعية، والمحافظة عليها وتطويرها، ومن هذه القوانين مايلي:

١. قانون الوقاية من الاشعاعات المؤذية رقم (٩٩) لسنة ١٩٨٠.
 ٢. التعليمات البيئية للمشاريع الصناعية والزراعية والخدمية رقم (٧٢) لسنة ١٩٩٠.
 ٣. قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٣) لسنة ١٩٩٧.
 ٤. نظام الحفاظ على الموارد المائية رقم (٢) لسنة ٢٠٠١.
 ٥. قانون وزارة البيئة رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٨.
 ٦. قانون حماية الحيوانات البرية رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠.
- وغيرها من التعليمات والارشادات التي تهدف الى حماية البيئة العراقية ومواردها الطبيعية.

ثانياً: معيار أيزو ٢٦٠٠٠ الخاص بالمسئولية المجتمعية

حدد معيار أيزو ٢٦٠٠٠ سبعة مبادئ لمسئولية المنشأة تجاه المجتمع والبيئة، يمكن إيجازها بالتالي (الدليل الإرشادي، ٢٠١٠، ص ١٠)

١. المساءلة

وذلك بأن تكون المنشأة مسؤولة عن آثار قراراتها وأنشطتها على المجتمع والبيئة، وخصوصاً السلبية منها، وكذلك مسؤولة عن الإجراءات التي اتخذتها لمنع تكرار الآثار السلبية غير المقصودة وغير المتوقعة، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى آثار إيجابية على كل من المنشأة والمجتمع معاً.

٢. الشفافية

بمعنى أن تكون المنشأة ذات شفافية في قراراتها وأنشطتها التي تؤثر على المجتمع والبيئة، ويتطلب ذلك أن تقوم المنشأة بالإفصاح بأسلوب واضح ودقيق ومكتمل وبدرجة كافية عن القرارات والأنشطة الخاصة بها وتأثيراتها على المجتمع والبيئة.

٣. السلوك الأخلاقي

يجب أن يكون سلوك المنشأة مبنياً على قيم الأمانة والمساواة والنزاهة، والتي تدل على إهتمام المنشأة بالمجتمع الذي تعمل فيه.

٤. إحترام مصالح أصحاب المصالح

قيام المنشأة بالتركيز على مصالح ملاكها وعملائها ومؤسساتها، وكذلك الأفراد والمجموعات الأخرى الذين لهم حقوق على المنشأة أو مصالح معها.

٥. إحترام سيادة القانون

يجب على المنشأة الالتزام بالقوانين والتشريعات السائدة في المجتمع الذي تعمل فيه تطبيقاً لمبدأ سيادة القانون على الجميع سواء كانوا أفراداً أو شركات أو حكومات.

٦. إحترام القواعد الدولية للسلوك، وفي نفس الوقت الالتزام بمبدأ إحترام سيادة القانون، وفي الحالات التي يتعارض فيها تطبيق القانون مع القواعد الدولية للسلوك أو لا يوفر تطبيقه الحماية الكافية للبيئة أو المجتمع، فإنه على المنشأة أن تسعى كحد أدنى لإحترام القواعد الدولية للسلوك إلى أقصى حد ممكن.

٧. إحترام حقوق الإنسان والاعتراف بأهميتها وعالميتها، وفي الدول أو الحالات التي لا تتوفر فيها حماية كافية لحقوق الإنسان، فإنه على المنشأة القيام بالخطوات اللازمة لإحترام حقوق الإنسان، وإحترام القواعد الدولية للسلوك، وتجنب الاستفادة من مثل هذه الحالات.

ثالثاً: سلسلة أيزو ١٤٠٠٠ الخاصة بالإهتمام بالشئون البيئية

تعتبر هذه السلسلة إحدى معايير الإدارة البيئية، وتهدف بشكل أساسي الى مساعدة المؤسسات على ادارة الاثر البيئي للممارسات الصناعية التي تقوم بها، وتشجيع المؤسسات على تبني ادارة بيئية تتميز بفعالية وكفاءة ومرونة وجدوى أكثر بحيث تصبح جزءاً من نظامها، وهي مشابهة الى حد كبير لسلسلة أيزو ٩٠٠٠.

وقد صدرت لأول مرة في عام ١٩٩٦ وتركز على الإدارة البيئية ويعتبر الحصول عليها شرط أساسي للدخول في سوق المنافسة العالمية.

وتتكون من ثلاث مجموعات من الأدوات وهي (Hens, 2000, p. 52)

١. المعايير المتعلقة بنظم الادارة البيئية.

٢. معايير تقييم ومراجعة الحسابات.

٣. معايير خاصة بتقييم المنتجات.

وأكدت الدراسات الأولية للأيزو ١٤٠٠٠ على ضرورة توفير الضمانات الخاصة بالحد من التلوث ومسايرة القوانين البيئية كعناصر رئيسية لنظام إدارة بيئية موثوق به.

وتمثل هذه السلسلة لمنشآت الأعمال في الدول النامية فرصة لنقل التكنولوجيا ومصدراً لتقديم الإرشاد لإدخال وتبني نظام إدارة بيئية يعتمد على أفضل الممارسات العالمية.

وبعد إستعراض هذه المبادئ أعلاه، يؤكد الباحث على أن الشعور بالمسؤولية البيئية من خلال السلوك الخلاقى أهم المبادئ التي يجب أن تركز عليها منشآت الاعمال.

وبعد هذا العرض الموجز للإصدارات المهنية المهمة بحماية البيئة، يقوم الباحث بالتطرق لكيفية معرفة مساهمات منشآت الأعمال في الحفاظ على البيئة من خلال مؤشرات يمكن الإعتماد عليها في هذا الموضوع.

٧.١.١ مساهمات منشآت الأعمال في الحفاظ على البيئة والمؤشرات الدالة عليها

أولاً: مساهمات منشآت الأعمال في الحفاظ على البيئة

لقد أصبح الإهتمام بقضايا البيئة وحمايتها لا يتعارض مع الإهتمام بالتنمية الصناعية والإقتصادية والإجتماعية بل ان تكنولوجيا حماية البيئة أصبحت قطاعات صناعية وخدمية هامة وناجحة. ومن أجل القيام بحماية البيئة فإنه يجب على منشآت الأعمال القيام بالعديد من الأنشطة في سبيل ذلك منها(صبيحي، ٢٠٠٠، ص ١٤)

- إخضاع إستخدام الموارد الطبيعية لمعايير التخصيص الأمثل.
- إكتشاف بدائل أخرى للموارد المحدودة أو غير المتجددة.
- تجنب التلوث الحالي بمنع مسبباته.
- تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل، وفقاً لمعايير فنية.
- علاج التلوث الحالي والمستقبلي والذي لا مفر منه وإعادة الوضع إلى ما كان عليه.
- منع المنشآت الجديدة من أن تصبح مصادر للتلوث.

ثانياً: المؤشرات البيئية لمنشآت الاعمال

تهدف التنمية المستدامة الى الوفاء بإحتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على الوفاء بإحتياجاتهم وتلعب منشآت الأعمال دوراً هاماً وفعالاً لتحقيق هذا الهدف وذلك لكونها قوى محورية مؤثرة في المجتمع. وان الشفافية الخاصة بإستدامة الأنشطة التنظيمية تعد من الامور المرغوب فيها من قبل العديد من الاطراف المعنية بما في ذلك المنشآت والعمال والمنظمات غير الحكومية والمستثمرين والمحاسبين وغيرهم.

وبناءً على هذا السبب أتمدت المبادرة العالمية لإعداد التقارير على تنسيق سبل التعاون بين شبكة كبيرة تضم العديد من الخبراء من تلك الأطراف المعنية لعمل المشاورات التي تهدف الى توافق الآراء. ولقد ساهمت تلك المشاورات، بالإضافة الى الخبرات العملية، في التطوير المستمر لأطر العمل منذ تأسيس المبادرة الدولية العالمية لإعداد التقارير عام ١٩٩٧ (RG,) (2000-2006, p. 2).

ومن المعلوم أن المنشأة قد تشارك في الأنشطة البيئية، وذلك لكي تظهر مدى قبولها لما يتم إنجازه إجتماعياً على مستوى المجتمع ككل، وهذا ما أطلق عليه (لفظ الإستراتيجية الشرعية) والذي تعكسه بعض المؤشرات لتحسين مستوى الأداء البيئي (الزعيبي، ٢٠٠٨، ص ١).

وبناءً على ذلك فقد أصدرت هذه المنظمة الإصدار الثالث لوثيقة الإرشادات - G3 والتي تسمى مؤشرات الجيل الثالث والخاصة بإرشادات إعداد تقارير الاستدامة (RG) وتضمنت هذه الإرشادات مجموعة من المؤشرات التي تتعلق بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة والمتمثلة بالبعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي.

وعليه، يمكن تحديد مؤشرات الأداء البيئي لمنشآت الأعمال وفقاً لإرشادات الجيل الثالث الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير بما يلي (RG, p.28)

جدول رقم (١)

مؤشرات الأداء البيئي

العنصر	المؤشرات
المواد	<ul style="list-style-type: none"> المواد المستخدمة من حيث الوزن أو الحجم. نسبة المواد المستخدمة كمدخلات بعد أن تمت إعادة تدويرها.
الطاقة	<ul style="list-style-type: none"> الإستهلاك المباشر وغير المباشر للطاقة من المصادر الرئيسية للطاقة. الطاقة التي تم توفيرها كنتيجة للتطور في وسائل الترشيد. المبادرات التي تهدف إلى تقديم منتجات تعتمد على الطاقة المتجددة. المبادرات التي تهدف إلى تقليل الإستهلاك غير المباشر للطاقة والنتائج المحققة.
المياه	<ul style="list-style-type: none"> إجمالي كمية المياه المسحوبة حسب المصدر. مصادر المياه التي تتأثر بشكل كبير بعمليات سحب المياه. نسبة وإجمالي حجم المياه التي يتم إعادة تدويرها وإعادة استخدامها.
التنوع البيولوجي	<ul style="list-style-type: none"> موقع ومساحة الأراضي المملوكة للمنشأة والملاصقة للمحميات الطبيعية والمناطق التي تتمتع بتنوع بيولوجي ذو قيمة كبيرة.

<ul style="list-style-type: none"> • وصف التأثيرات الهامة لأنشطة وممارسات المنشأة على التنوع البيولوجي. • المحميات الطبيعية التي يتم تجديدها. • الإستراتيجيات والإجراءات الحالية والخطط المستقبلية لإدارة تأثيرات المنشأة على التنوع البيولوجي. • قائمة بعدد واسماء الكائنات الحية المهددة بالإنقراض في المناطق التي قد تتأثر بممارسة المنشأة لأنشطتها. 	
<ul style="list-style-type: none"> • الوزن الإجمالي للأنبعاثات المباشرة وغير المباشرة لغازات الاحتباس الحراري. • حجم انبعاثات الغازات التي تتسبب في تآكل طبقة الأوزون. • نوع ووزن انبعاثات الهواء الضارة. • إجمالي كمية المياه المنصرفة من حيث الجودة والمكان. • إجمالي وزن المخلفات من حيث نوعها وطرق التخلص منها. • إجمالي عدد وحجم الإنسكابات المؤثرة. • وزن المخلفات شديدة الخطورة التي يتم استيرادها وتصديرها أو نقلها. • حجم ونوع الحماية وقيمة التنوع البيولوجي للكائنات المائية التي قد تتأثر بصرف المنشأة للمياه الملوثة. 	<p>الإنبعاثات والنفايات السائلة والمخلفات</p>
<ul style="list-style-type: none"> • المبادرات الخاصة بالحد من الآثار البيئية للمنتجات والخدمات ومدى نجاحها. • نسبة المنتجات المباعة وما يرتبط بها من مواد مستخدمة في التعبئة. 	<p>المنتجات والخدمات</p>
<ul style="list-style-type: none"> • قيمة الغرامات المالية الجهورية وعدد العقوبات غير المالية الناتجة عن عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية. 	<p>الإلتزام البيئي</p>
<ul style="list-style-type: none"> • الآثار البيئية الهامة الناتجة عن نقل المنتجات والمواد المستخدمة وكذلك تلك الناتجة عن نقل العاملين. 	<p>النقل</p>
<ul style="list-style-type: none"> • إجمالي النفقات والإستثمارات في مجال حماية البيئة. 	<p>عام</p>

وعلى الرغم مما ذكرته دراسة (Lina, p.2) بأنه ينظر في بعض الأحيان الى التقارير الخاصة بالمسئولية البيئية لمنشآت الأعمال على أنها وسيلة دعائية لأصحاب المصلحة تستخدم للترويج لأعمالهم وفي هذه الحالة فإن نتائجها لا يمكن إعتبارها عوامل تؤدي الى خلق قيمة للمنشأة أو تحسين قيمتها أمام المجتمع.

إن قيام المنشأة بالأنشطة البيئية يعود بالفائدة والمنفعة عليها، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Ván and Gärtner, 2011, P 282)، حيث بينت الدراسة بأن تبني الأنشطة البيئية والإهتمام بها يقدم مجموعة من المنافع، يمكن تقسيمها إلى نوعين يتمثل الأول في المنافع المباشرة، ويندرج تحت هذا النوع العناصر القابلة للقياس وهي إيرادات مباشرة مثل المكاسب من بيع المواد القابلة للتدوير، وزيادة حجم المبيعات، والإرتفاع في أسعار بيع المنتجات، أما النوع الثاني فهي منافع غير مباشرة وتتمثل في عناصر غير ملموسة من أهمها تحسين صورة المنشأة أمام المجتمع وزيادة رضا العملاء.

وتعليقاً على ماسبق، فإن قيام المنشأة بمثل هذه الاجراءات هو في حد ذاته مؤشر على تبنيتها للمسئولية تجاه المجتمع والبيئة وإن كان الهدف هو تجميل صورتها أمام المجتمع، فهذه الاجراءات في حد ذاتها هي إعتراف ضمني من قبل المنشأة بمسئوليتها البيئية والاجتماعية، وبالتالي يمكن جعل هذه المنشآت في المستقبل أن تعترف بشكل أكبر بهذه المسئولية من خلال ترسيخ مبادئ المسئولية والتي منها السلوك الاخلاقي وإحترام قانون وحقوق الانسان.

ولكي يتم تدعيم ثقة المستفيدين في المعلومات التي تحتويها تقارير المسئولية والبيئية، كان لا بد من أن يتم مراجعة هذه التقارير للتأكد من صحة ما تحتويه من معلومات، فأدت هذه الحاجة إلى ظهور المراجعة البيئية كوسيلة لتحقيق هذا الهدف الرئيسي، وعلى هذا فقد ظهرت عدة محاولات من قبل الباحثين والمهتمين من أجل وضع أهداف محددة للمراجعة البيئية، وتحديد مجال عملها، وكذلك الأساليب التي يمكن إستخدامها من قبل المراجعين لتحقيق هذه الأهداف. وبناءً على ما سبق ، فإن الباحث سيركز في المبحث التالي على المراجعة البيئية ودورها في تحديد وتقييم المسئولية البيئية لمنشآت الأعمال من خلال تحديد مفهومها وأهدافها وكذلك متطلبات القيام بها ومعوقات ذلك.

المبحث الثاني

المراجعة البيئية - أهدافها - أهميتها

تمهيد

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعاً لتطور حياة البشرية إقتصادياً وإجتماعياً عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة منشآت الأعمال ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها، أي أن مهنة المراجعة وجدت وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها (أبو سرعة، ٢٠١٠، ص ٢).

فمهنة المراجعة من المهن الخدمية التي تهدف إلى خدمة المجتمع وذلك من خلال قيامها بتزويد أفرادها ومنظماته المختلفة بما يحتاجونه من المعلومات اللازمة لإضفاء الإعتدالية والثقة على المعلومات المنشورة لمنشآت الأعمال المختلفة (حسين، ٢٠١٣، ص ٣٤٩).

ومن هذه الخدمات المقدمة من قبل المراجعة هي خدمات التأكيد المهمة بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو إستنتاجات تخص العملية أو النظام أو المعلومات المنشورة وغير ذلك من الموضوعات (الوردات، ٢٠١٣، ص ٦٥). ويمكن تعريفها على أنها "عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. ومن بين ما تشمله خدمات التأكيد العمليات المالية ونواحي الأداء والتقييد بالنظم والقواعد المرعية وأنظمة الأمان ومهام العناية الواجبة (جمعية المدققين الداخليين، ٢٠١٢، ص ٢).

وبناءً على هذا فقد تم تطوير خدمات التأكيد لتعكس تماشي مهنة المراجعة مع متطلبات النجاح والنمو في السوق المعاصرة من خلال مواكبة حاجات المستخدمين في سوق المعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ القرارات ، وتقديمها لخدمات متعددة مثل خدمات التصديق أو إبداء الرأي والتي تشمل، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، بعض الخدمات الأخرى (حسين، نفس المرجع أعلاه، ص ٣٥١) مثل مراجعة الإلتزامات البيئية أو مراجعة إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية والتي إعتبرها الباحثون والمنظمات ذات العلاقة بأنها إحدى أنواع المراجعة البيئية (المبروك، ٢٠١١، ص ٢).

ونتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيقها (لطي، ٢٠٠٥، ص ١٢٢)، وبما أن

إدارة الوحدة هي المسئولة أمام حملة الأسهم والأطراف الخارجية (الوحدات الحكومية المختصة بحماية البيئة، والمنظمات البيئية، والمجتمع) ومخاطر التعرض للجزاءات المفروضة عن طريق القوانين البيئية، فقد كان لزاماً على الوحدة الاقتصادية القيام بتصميم نظام رقابة بيئية تساعد على تحقيق أهدافها الخاصة لحماية البيئة (العزاوي، ٢٠٠٩، ص ٤٩).

وكذلك فإن الإهتمام بالمراجعة البيئية، ينبع من خلال تزايد إهتمام مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية بضرورة الإفصاح الكاف والملائم للأداء البيئي للمنشآت، وتأثير ذلك على مركزها المالي، وأيضاً على قيم تلك المنشآت التي تنعكس على أسعار تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية (الغول، ٢٠١٤، ص ٣٤).

وللأهمية التي تتمتع بها المراجعة البيئية والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق المسؤولية الاجتماعية ظهر الإهتمام بالمراجعة البيئية من قبل الكتاب والمهنيون والباحثون. وفي هذا المبحث سيقوم الباحث إستعراض المراجعة البيئية من جوانب عديدة وذلك من خلال مايلي:

١.٢.١ مفهوم المراجعة البيئية

شهدت المراجعة البيئية عملية تطور تدريجي إستجابة للاهتمام المتزايد من المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية، والإلتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية. وخلال السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضي إتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الإجتماعي سواء أكان في داخل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية، إلا أنه في الثمانينيات وفي بداية التسعينيات من القرن الماضي على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية (حاج علي، ٢٠١٥، ص ٧٢).

وعلى الرغم من ذلك فإن مفهوم المراجعة البيئية غير محدد حتى الآن، بحيث يستخدم في الممارسة العملية، وكذلك في أدبيات المحاسبة والمراجعة ليُشير إلى مجال متسع من التقديرات والإختبارات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت، ولقد أوضح الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في دراسة له بعنوان "مهنة المراجعة والبيئة" أن المراجعة البيئية تتضمن كل من التقديرات المرتبطة بتلوث المجال أو البيئة، وكذلك تقديرات الأثر البيئي بتخطيط الإستثمارات، وأيضاً مجالات الفحص المتعلقة بالمحافظة على السلامة البيئية، ومراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت، وأخيراً مراجعة إلتزام المنشآت بالقوانين واللوائح البيئية (الغول، ٢٠١٤، ص ٢٢).

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

فقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية (USEPA) US Environmental Protection Agency عام ١٩٨٤ بأنها "فحص منظم، دوري موثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بمتطلبات البيئة تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة" (شبو ومحمد، ٢٠١٥، ص ١٤١).

وكذلك عرفت غرفة التجارة الدولية (International Chamber of Commerce (ICC) عام ١٩٩١ بأنها "وسيلة إدارية تتضمن تقييماً منتظماً وموثقاً وموضوعياً بصورة دورية لما يجب أن تقوم به المنظمة مما يساعد على حماية البيئة عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية" (أبو المجد، ٢٠١٥، ص ٤٠).

وعُرفت كذلك من قبل (Robert and Kasper, 1997, P 4) بأنها "جزءاً لا يتجزأ من نظام الإدارة البيئية حيث تقوم الإدارة بالتأكد من خلالها مما إذا كانت نظم الرقابة البيئية كافية لضمان الإمتثال للمتطلبات التنظيمية والسياسات الداخلية".

وتبعاً لمعيار الجودة ISO 14010 فقد عُرفت بأنها "عملية تحقق موثقة ونظامية تتم بشكل موضوعي من خلال الحصول على أدلة وتقييمها من أجل التحقق مما إذا كانت هناك إختراقات بيئية متعلقة بالنشاطات التي تؤثر على البيئة" (الزعيبي وآخرون، ٢٠٠٦، ص ٢).

وعُرفت كذلك المراجعة البيئية بأنها "مصطلح عام يشتمل على مجموعة كبيرة من الأنشطة تضم مراجعة نظم الإدارة والقوانين والتنظيمات والمخاطر البيئية وحسابات التكلفة وطرق التسجيل وتحديد ما إذا كانت المنتجات ضارة بالبيئة أم لا" (الجبري، ٢٠٠٧، ص ٣٢).

وعُرفت المراجعة البيئية من قبل (مسعود، ٢٠٠٧، ص ١٩) على أنها "فحص فني منظم، موثق وموضوعي لسلوك الشركة البيئي، لإبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت الشركة ملتزمة بالقوانين والتشريعات البيئية وما إلى ذلك كانت تتبع سلوك بيئي مناسب لمكافحة و رقابة تلوث البيئة".

وعرفها (الشافعي، ٢٠١٢، ص ٧١) على أنها "فحص موضوعي منظم دوري وموثق للممارسات البيئية وأيضاً لتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة وتقدير المخاطر البيئية المستقبلية".

وعرفت كذلك على أنها "أداة تشخيصية تقدم تقييماً منظماً وموثقاً وموضوعياً عن الممارسات التجارية والصناعية للمنشأة التي تؤثر على البيئة، وذلك للإفصاح عن التجاوزات البيئية، وتحديد الإجراءات التصحيحية، وضمان الامتثال للأنظمة البيئية" (Norton, 2014, P 7).

وعرفها معهد المعايير البريطانية (BSI) British Standards Institute بأنها "تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة" (رواني، ٢٠١٤، ص ١٩٠).

ويُستخلص مما سبق من خلال تعدد المفاهيم والتعريفات، بأنه على الرغم من وجود العديد من المحاولات من قبل جهات مختلفة على مستوى العالم لتحديد التعريف الأمثل لمفهوم المراجعة البيئية إلا أن هذه الجهات لم تتفق على تعريف موحد، والسبب في ذلك هو إختلاف المراجعة البيئية من وجهة نظر كل جهة، وكذلك لعدم وجود التوافق والتناغم في هذا المجال، وذلك بسبب الاستخدام غير الأمثل لمفهوم المراجعة البيئية، وعلى هذا يمكن القول بأن الرأي القائل "أنّ المراجعة البيئية مازالت في مرحلة النشوء والتطور" هو الرأي الأكثر واقعية.

ويعد إستعراض عدد من التعريفات للمراجعة البيئية سيقوم الباحث بتحديد أهمية المراجعة البيئية وأسباب الإهتمام بها.

٢.٢.١ أهمية المراجعة البيئية

لقد أثرت التغييرات في الظروف الإجتماعية والبيئية بالمنشآت على تغير مفهومها للأعمال إلى الأعمال المقبولة إجتماعياً. أي بمعنى آخر أخذت بالتركيز على التقدم الإجتماعي وتحسين نوعية الحياة إلى جانب المسئوليات الإقتصادية وبخضوع مفهوم الأعمال المسئولة إجتماعياً لتغييرات جوهرية وأساسية توجب الإلتزام بما هو أبعد من الأهداف الإجتماعية من المحافظة على البيئة والإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية ومصادر الطاقة وغيرها من الأهداف الإجتماعية الأخرى (ويس، ٢٠٠٧، ص ٢٤).

فقد تزايدت أهمية المراجعة البيئية من خلال ضرورة وتنامي الإهتمام المتعلق بالبيئة وما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام العديد من منظمات الأعمال بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك (السقا، ٢٠١١، ص ٣٠١)، فضلاً عن أوجه القصور الهامة في مسئوليات وأخلاقيات الأعمال التجارية للشركات والتي أظهرتها الأزمة المالية، والفضائح المحاسبية الأخيرة، والوعي بتغير المناخ، ولهذا فالمجتمع بدأ يطالب بتحسينات بيئية وأدلة على

أن الشركات بدأت تأخذ مسؤولياتها البيئية على محمل الجد من خلال توفير أفضل المعلومات (Toms et al, 2015, p.3).

وتستمد المراجعة البيئية أهميتها كذلك من أهمية المعلومات البيئية لمستخدميها بالإضافة إلى أهمية برامج إدارة الجودة الشاملة، والحصول على شهادات جودة التشغيل (ISO 9000) وجودة البيئة (ISO 14000) والتي أصبحت ضرورية من وجهة نظر المجتمع الدولي والأسواق العالمية (منصور، مرجع سابق، ص ٢٠٢).

وكذلك ان وجود المعلومات البيئية ضمن التقارير السنوية أصبح واقعاً بحكم القوانين والمعايير المهنية المحاسبية، ففي بعض الدول مثل الدانمارك ونيوزيلندا والسويد والنرويج أصبحت القضايا البيئية مطلباً قانونياً واجب التضمين داخل إطار التقارير السنوية، كما أن دول أخرى مثل أستراليا وأمريكا وكندا لاتخلو تقاريرها السنوية من المعلومات البيئية التي يتولى المراجعون الماليون التحقق منها، ويرجع ذلك إلى أن التقارير السنوية هي المصدر الرئيس للمعلومات لكل من المستثمرين والدائنين والعاملين والحكومة والمجموعات البيئية والجمهور، وأن الأطراف السابقة تعتمد على المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بقضايا البيئة في عملية صنع القرارات (علي، ٢٠٠٦، ص ٣٣).

أما أسباب الإهتمام بالمراجعة البيئية، فقد أثبتت العديد من الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية وأندونيسيا وبلدان أخرى بأن الإفصاح عن الأداء البيئي يعود بالكثير من الفوائد، وأن الضغوطات الإجتماعية يجب أن تكون قوية من أجل الإفصاح العلني للمعلومات البيئية، ومن هذه الدراسات دراسة (Wang et al. 2002, pp.5-6) حيث بينت ان الإفصاح عن الأداء البيئي يمكن أن:

- يوفر حافزاً إضافياً لتحسين الأداء، كون العديد من الشركات تسعى لتحسين سمعتها أمام المجتمع.
- من شأنه أن يكون أداة للإدارة البيئية في تحسين قيمة المنشأة.
- يمكن أن يعزز ويقوي من مكانة المنشأة في السوق التنافسية.
- يشجع المشاركة العامة في الإلتزام بالقوانين واللوائح البيئية.
- أشارت التجارب العملية في هذا الجانب، أنه يساهم في تغيير الموازين البيئية ما بين التلوث وأسبابه من جهة والجهات التنظيمية من جهة أخرى.

كذلك أصبح للقضايا البيئية أهمية متزايدة عند أصحاب المصالح، وتركز إهتمامهم على الآثار البيئية لأنشطة الشركات. إذ تمثل ذلك في زيادة الطلب من قبل المستثمرين، وأصحاب

المصلحة الآخرين، بالحصول على معلومات موثوقة ودقيقة بشأن الأداء البيئي لمنشآت الأعمال. وهذا ما يوضح إتجاه النمو في الاستثمارات المسؤولة إجماعياً من قبل منشآت الأعمال وذلك على مستوى العالم (Clarkson, 2011, p.1).

وقد أكد (غالي، ٢٠٠٣، ص ٤٣٥) على أن هنالك ضغوط متزايدة على الوحدات الاقتصادية من جانب أطراف متعددة من أجل تحسين ومراجعة أدائها البيئي، وحدد هذه الأطراف بالآتي مع دور كل طرف في ذلك:

١. المستهلكون

ترتب على تزايد الإهتمام بحماية البيئة من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها، تغيير في أنماط الشراء للمستهلكين، وزيادة إقبالهم على شراء المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، حيث يوجد في الكثير من الدول جمعيات تحث المستهلكين على إستخدام المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، وأصبح لها تأثير قوي في أسواق الإستهلاك، وبالتالي فإنها تمثل تحدياً حقيقياً لمختلف الوحدات الاقتصادية من أجل تطوير عملياتها الإنتاجية ومنتجاتها بهدف حماية البيئة من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها.

٢. المساهمون والمستثمرون

قد يترتب على التأثيرات البيئية السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية، زيادة في المخاطر والإلتزامات البيئية، وتخفيض الأرباح التي تحققها. لذلك فإن هنالك ضغوطاً متزايدة من جانبهم للحصول على معلومات عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وذلك بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالأداء المالي لها. ويؤكد البعض على أن المستثمرين في حاجة إلى معلومات عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، لأن لديهم إقتناع بأن الممارسة البيئية السيئة قد تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

وهنا أضاف (Jacobs et al, 2009, p.2) بأنه خصوصاً عندما تكون النفقات المطلوبة للإلتزامات البيئية مبالغ بها كثيراً، حيث أنها في هذه الحالة لن تكون في مصلحة المساهمين، إذ أنها قد تؤدي إلى تدهور أداء المنشأة وهذا ما ينعكس على قيمتها وسمعتها البيئية، ورغم هذه المخاوف إلا أن الأداء الإجتماعي الجيد للمنشأة يجذب ليس فقط المستثمرون الجدد وإنما كذلك الموظفين أصحاب الخبره بالإضافة إلى الفرص السوقية المتعددة.

٣. المقرضون

تحتاج البنوك ومؤسسات الإقراض إلى معلومات بيئية لا توفرها القوائم المالية للوحدات الإقتصادية، وذلك لتقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير، ونظراً لتزايد احتمالات تعرض البنوك ومؤسسات الإقراض لمخاطر بيئية نتيجة مزاوله الوحدات الإقتصادية لأنشطتها، فإنها تطلب من طالبي الائتمان معلومات تتعلق بالمصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها.

٤. قوانين البيئة

هنالك الكثير من الأضرار التي لحقت بالبيئة نتيجة للتأثيرات السالبة لأنشطة الوحدات الإقتصادية. وقد تترتب على ذلك أن العديد من الدول قد أعدت قوانين وسياسات بيئية، بهدف تحقيق التنمية الإقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة.

٥. جماعات الضغط البيئي

تمارس الجماعات البيئية في العديد من الدول ضغوطاً متزايدة على الوحدات الإقتصادية والحكومات، بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها. ونتيجة لتزايد الوعي والإهتمام بالقضايا البيئية فإن نشاط بعض الجماعات البيئية التي تهدف إلى حماية الموارد البيئية يمتد إلى العديد من الدول. وتكمن قوة هذه الجماعات البيئية في الإتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الإقتصادية والحكومات بخصوص قضايا بيئية معينة.

وفي سياق متصل أيد (السقا، ٢٠١١، ص ٣٠١) ما جاء من أسباب سبق ذكرها أدت إلى الإهتمام بالقيام بالمراجعة البيئية وحددتها كذلك بكافة الجهات التي لها علاقة – مباشرة أو غير مباشرة – بمنظمة الأعمال المعنية، في سبيل الإعتماد على نتيجة تقرير المراجع في إتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات: المستهلكون، المساهمون والمستثمرون، قوانين حماية البيئة، المقرضون، وجماعة الضغط البيئي.

كذلك حدد (راضي، ٢٠١١، ص ١٣٨) عدداً من الأسباب التي جعلت من القيام بالمراجعة البيئية ضرورة ملحة وليست إختياراً كان أهمها:

١. الحاجة إلى محاسبة ومراجعة بيئية متخصصة تساعد في الحصول على تقارير محاسبية ورقابية للموارد الطبيعية وكذلك ظهور العديد من التطبيقات المحاسبية بما يختص بالقياس المحاسبي لنفقات تلوث البيئة.

٢. ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي (Ethical investor) حيث لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين بل أصبحت هناك جوانب إجتماعية وبيئية وأخلاقية تؤثر على قرار الإستثمار، وهذا يعني أن المستثمر أصبح يفضل توجيه الإستثمارات إلى الشركات التي لا يترتب على مزاولة أنشطتها حدوث أي أضرار بيئية وفي نفس الوقت تحقيق عائد مناسب.

يُستخلص مما سبق أن أهمية المراجعة البيئية تأتي من خلال زيادة الإهتمام بالبيئة من قبل المجتمع والجهات ذات العلاقة وذلك لما تتعرض له من تأثيرات سلبية من قبل العديد من منشآت الأعمال بسبب مزاولتها لنشاطات ذات تأثير مباشر على البيئة دون أن تتحمل هذه المنشآت اي إلتزامات تجاه الآثار السلبية التي تسببها نشاطاتها على البيئة. ويتفق الباحث مع ما جاء في دراسة (Josephine, 1995, p.15) من أن إهتمام منشآت الأعمال بإدخال المراجعة البيئية هو نتيجة مجموعتين من الضغوطات وهما، الضغوطات المباشرة، وهي ضغوطات إجتماعية متمثلة في المستهلكين وجماعة الضغط البيئي (منظمات حماية البيئة) أو قانونية متمثلة بقوانين حماية البيئة أو ما تفرضه الجهات المقرضة مثل البنوك من شروط إئتمانية لطالبي الائتمان منها. وضغوطات غير مباشرة متمثلة بالتهديدات والفرص التي يتيحها الوعي البيئي بين العملاء والمنافسين وغيرهم من الجهات الأخرى.

٣.٢.١ خصائص المراجعة البيئية

على الرغم من عدم وجود تعريف محدد ومتفق عليه للمراجعة البيئية إلا أن المراجعة البيئية تتميز بعدة خصائص والتي منها على سبيل المثال (أبو المجد، ٢٠١٥، ص ٤٣)

١. الفحص الإنتقادي الدوري المنظم، ويتم بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية لتحديد أثر العمليات الإنتاجية للمشروع على البيئة وعناصرها، كونها تعتبر جزءاً من نظام إدارة البيئة، وبالتالي يتم من خلالها تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية الخاصة بالمنشأة كافية بحيث تحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية المنصوص عليها.
٢. تقييم نظم الإدارة البيئية ووضع المنشأة والجهود المبذولة من قبل الإدارة لتعزيز الإيفاء بالمتطلبات البيئية وتحديد المخاطر البيئية المحتملة.
٣. يجب أن تتم المراجعة البيئية من خلال عمليات متكررة ومستمرة، وأن الخبرة توضح أفضل تنفيذ لهذه العملية والتي يمكن توفيرها عن طريق المشاركة بين المستشارين الخارجيين وممثلين عن الوحدة المعنية لضمان الموضوعية في عملية المراجعة.

٤. تعتبر من عمليات التقييم الداخلية التي تقوم بها منشآت الأعمال والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية ومدى الإلتزام بالسياسات والمعايير الداخلية.
٥. أصبحت المراجعة البيئية ضرورة حقيقية تتطلب الإهتمام بها من قبل المنشآت التي ترغب في الإستمرار في مزاولة النشاط.
٦. ينظر إليها على أنها مجال جديد من مجالات ممارسة المراجعة الإجتماعية. كما أنها في الغالب تتم في الشركات الكبيرة وهذا أحد تقاليد المراجعة البيئية.
- وكذلك تتميز المراجعة البيئية بخصائص نوعية وهذه الخصائص هي (Cook et al. 2015, p. 34)

١. فعالية المراجعة، سواء كانت فعالية داخلية تركز على كيفية تنفيذ عمليات المراجعة؟ أو خارجية من خلال معرفة مدى تأثير نتائج عملية المراجعة على الجهات الخارجية.
٢. والموضوعية أو الحياد، فعلى الرغم من صعوبة توافرها وكذلك الشفافية والتي تعتبر أهم هذه الخصائص لآثارها الواضحة في المراجعة البيئية من خلال إرتباطها بعمليات الإفتاح من قبل المنشأة وإعلان النتائج الحقيقية والمساءلة.

٤.٢.١ أهداف المراجعة البيئية

هناك إهتمام متزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية في مجال تحسين الأداء البيئي للوحدة الإقتصادية وحماية البيئة من الآثار السلبية التي قد تتعرض لها، حيث تستمد المراجعة البيئية فعاليتها مما تهدف إليه من أهداف وما ينتظر أن تحققه من منافع. وعلى ذلك أكد (الشريف، ٢٠١٣، ص١٧٨) أن المراجعة البيئية تهدف إلى:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدة الإقتصادية والمثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية وأية تقارير خاصة بالأداء البيئي.
- إقامة الدليل الكافي والملائم على مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن الحسابات البيئية.
- تحديد أثر التحريفات الجوهرية في الحسابات البيئية على القوائم المالية ككل.
- تحديد ما إذا كانت هناك تصرفات غير قانونية لإدارة الوحدة الإقتصادية في علاقتها بالقوانين واللوائح البيئية وأثر هذه التصرفات على القوائم المالية.
- تحديد ما إذا كانت التصرفات البيئية لإدارة الوحدة من شأنها أن تؤثر جوهرياً على مقدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار لمدة لا تتجاوز سنة تالية لتاريخ الميزانية.

• تحديد ما إذا كانت أساليب الإدارة لتقدير قيم الحسابات البيئية - خاصة الحسابات الإحصائية منها موضوعية ومقبولة محاسبياً ومهنياً.
وبينت دراسة (صبيحي، ٢٠٠٠، ص ص ٤٩-٥١) أن أهداف المراجعة البيئية تختلف بحسب مفهومها والجانب الذي تتناوله، فأذا ما ركزت على الجوانب الفنية دون التطرق للنواحي المالية فيمكن تحديد أهدافها بالتالي:

- التأكد من مدى الإلتزام بالمتطلبات البيئية.
- تقييم فعالية عناصر نظام الإدارة البيئية.
- تقييم الخطر الناتج من الممارسات والمواد الخام القانونية وغير القانونية.

أما اذا ركزت المراجعة البيئية على الجوانب القانونية والادارية والمالية للالتزامات البيئية، فان أهدافها يمكن تحديدها بالتالي:

- التحقق من مدى إلتزام المنشأة باللوائح البيئية.
- التأكد من أن قرارات إدارة البيئة قد تم إتخاذها على أسس واقعية.
- التأكد من أن الإلتزامات ترتبط بحقوق على الأصول - بمعنى أن الإلتزامات حددت بدقة وبشكل مناسب في القوائم المالية.
- التأكد من أن إدارة عملية الفاقد يتم تأديتها بشكل كافٍ وقانوني.

ويتضح مما في أعلاه أن هناك العديد من الأهداف التي تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيقها، وأن تعدد هذه الأهداف أدى إلى تعدد الجهات المستفيدة منها، وهذا ما أدى إلى تعدد مجالات وأنواع مراجعة الأنشطة البيئية.

وهذه الأهداف من الممكن أن تزيد الثقة في المعلومات التي تعكس الأداء البيئي للمنشأة، وفي الإعتقاد على القوائم المالية أو أية تقارير أخرى تمت مراجعتها في تقييم هذا الأداء. وعموماً فإنه يمكن إعتبار تلك الأهداف ذات أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة العليا في المنشأة كلما كانت ذات تأثير كبير في صنع وإتخاذ القرارات.

٥.٢.١ أنواع المراجعة البيئية

يمكن للأجهزة الرقابية أن تمارس العديد من أنواع المراجعات البيئية وهذه الأنواع وإن اختلفت في مستوياتها، فهي لا تعدوا أن تكون سوى مكملة لبعضها البعض، وبالتالي تكون تحت مسمى واحد وهو المراجعة البيئية. وقد حددت دراسة (مسعود، ٢٠٠٧، ص ٢٤) أنواع للمراجعة البيئية منها:

أ. المراجعة المالية

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

ب. مراجعة مدى الالتزام

تعني تعهد الإدارة بتنفيذ المتطلبات، والتشريعات والقوانين واللوائح المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة، وهذه المراجعة تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية إنتشاراً في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنائية التي تنشأ نتيجة مخالفة القوانين البيئية، فالمنشآت التي تخضع لمتطلبات الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية يجب أن تأخذ في حسابها تخطيط وتنفيذ برنامج لمراجعة الإلتزام بالقوانين البيئية مع ملاحظة أن مدى التفصيل والتوسع في المراجعة يتوقف على مدى المخاطر المترتبة على عدم الإلتزام، حيث أن عدم إلتزام المنشآت بالتشريعات البيئية وتلويثها للبيئة سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية لذلك يجب على المراجع عند تخطيط وتنفيذ المرافق وإعداد التقرير أن يراعي هذا الوضع جيداً.

ت. مراجعة نظم الإدارة البيئية

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

- مدى إلتزام المنشأة بالقوانين البيئية التي تخضع لها.
- مدى إلتزام المنشأة بتطبيق السياسات والإجراءات البيئية.
- المخاطر البيئية الحالية والمستقبلية التي تتعرض لها المنشأة نتيجة مزاولتها لأنشطتها.

- الإجراءات التصحيحية التي يجب إتخاذها لتحسين أدائها البيئي.
- وأضاف (راضي، ٢٠١١، ص ١٤٥) إلى الأنواع السالفة الذكر أنواعاً أخرى كان من أهمها:

أ. مراجعة الأنشطة

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

ب. مراجعة منع التلوث

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

ت. مراجعة الأداء

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

- التأكد من تنفيذ البرامج البيئية بطريقة تتسم بالإقتصاد والكفاءة والفعالية وامتشية مع السياسات الحكومية.
 - التأكد من الآثار البيئية لأنشطة الجهة مثل الحفاظ على الموارد والبيئة.
 - التأكد من مؤشرات الأداء المرتبطة بالبيئة.
 - التحقق من كفاءة وفعالية الإجراءات والقواعد الرقابية لمنع التلوث.
- وقد أشارت دراسة (Huang, 2011, p.9) بأن المراجعة البيئية تتضمن الأنواع التالية:

- التقييم العام لأماكن التلوث.
 - تقييم الآثار البيئية للمشروعات الاستثمارية المخططة.
 - مراجعة تقارير الأداء البيئي لمنشآت الأعمال.
 - مراجعة القوانين والأنظمة البيئية.
- ولا يمكن القيام بالمراجعة البيئية إلا بوجود متطلبات وعناصر يمكن من خلالها القيام بهذا النوع من المراجعة، وفي نفس الوقت فإن تطبيقها من قبل المنشأة تواجهه عدد من المعوقات والتي تقف عائق في طريق القائم بعملية المراجعة، وسيقوم الباحث بتحديد عدد من متطلبات ومعوقات تطبيق المراجعة البيئية.

٦.٢.١ متطلبات ومعوقات تطبيق المراجعة البيئية

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

وتلعب المراجعة البيئية دوراً حيوياً في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم من مزاولتها لأنشطتها. وقد أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي في مشروعها للمراجعة البيئية ووكالة حماية البيئة بالولايات المتحدة الأمريكية عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعة على النحو التالي (الطفي، ٢٠٠٥، ص ٣٣٦)

١. أهمية مشاركة منشآت الأعمال في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.
٢. ضرورة تنفيذ تلك الوحدات فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها.
٣. يجب على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئة، ويتعين أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة إلى حتمية وجود إدارة بيئية تهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي.
٤. وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة.
٥. يتعين أن يتم اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة، على أن نتاج نتائج لمختلف أفراد المجتمع.
٦. يجب أن يتوافر لفريق المراجعة البيئية المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة، كما أن عليهم المحافظة على تلك الكفاءة من خلال الالتزام ببرامج التعليم المستمر.
٧. تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية عن طريق منشآت الأعمال، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم إكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار الإنبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة، حيث يتعين أن تكون فترة تكرار المراجعة سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة.

٨. يجب أن يكون فريق المراجعة البيئية مستقبلاً عن الأنشطة التي يتم مراجعتها، كما يجب أن يتصف بالموضوعية عند تنفيذ عملية المراجعة.

٩. يجب أن تتيح المراجعات البيئية تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أم الخارجية، وتقييم استخدام المنشآت لمواردها، وتقييم إدارتها بالمخاطر البيئية التي قد تتعرض لها، والتأكد من التزام المنشآت بالقوانين البيئية والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية على القوائم المالية.

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

وكذلك حدد (الجندي، ٢٠٠٩، ص ٢٧) مجموعة من المتطلبات يرى أنها كفيلة بأن تحقق المراجعة البيئية من خلالها أهدافها المنشودة، وهي ما يلي:

١. وجود نظام للمحاسبة البيئية

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

٢. وجود نظام معلومات بيئي

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

٣. وجود معايير محددة للمراجعة البيئية

ضرورة وجود معايير بيئية مقبولة بوجه عام، يتم على أساسها الحد من المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث، والحكم على المسئوليات المرتبطة بالبيئة، وتمكن المراجع من إبداء رأياً فنياً محايداً عن مدى إعطاء تقارير النشاط البيئي والقوائم المالية صورة صادقة وواضحة عن الأداء

البيئي، وإعداد تقرير نهائي بنتائج مراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة وتقديمه للجهات المختصة بذلك.

٤. إقتناع الإدارة بالمراجعة البيئية

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

٥. وجود مراجعيين أكفاء للقيام بالمراجعة البيئية

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

٦. وجود نظام للرقابة الداخلية

يجب أن يتسع نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ليشمل الأداء البيئي لها ومتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ السياسات والبرامج والنظم والتشريعات والإلتزامات البيئية للمنشأة مما يتطلب إستحداث سجلات للتلوث البيئي، وتغيير إهتمامات وأدوات المراجع عند دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية.

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

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

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

وبالرغم من هذه المتطلبات اللازمة لأداء المراجعة البيئية، إلا أنها تقابل ببعض المعوقات منها على سبيل المثال ما تم تحديده من قبل كلاً من دراسة (الغباري، ١٩٩٧، ص ١٥٩) ودراسة (الغول، ٢٠١٤، ص ٥٦) وهي:

١. تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية

إن النظام المحاسبي التقليدي، وأدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليست مصممة للتعامل مع الأحداث البيئية وما يرتبط بها من إدارة الأحداث والوقائع البيئية بشكل ملائم بحيث يمكن أن تضيء أبعاداً جديدة لعملية المراجعة البيئية فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية في جانبين متمثلين في كل من إستحداث سجلات التلوث البيئي وتغيير إهتمامات وأدوات المراجع عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية.

٢. تأثير الإلتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة

يجب على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار الأمور البيئية عندما يحصل على تفهم لعمليات المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، وعند تقديم أسئلة أو إستفسارات للإدارة بأن الخروج عن القوانين البيئية.

٣. مشكلات الإفصاح والمحاسبة على الأداء البيئي

تتمثل تلك المشكلات في قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، وذلك لأن جميع تلك التكاليف ضمن التكاليف الإضافية قد يؤدي إلى قرارات خاطئة، وهل يتم رسملة / أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية، وكذلك تقدير الإلتزامات الشريطية والإفصاح عن تلك النوعية من الإلتزامات، وقد تبين عدم كفاية أو ملاءمة المعايير المحاسبية الحالية في التعامل مع هذه المشكلات، وذلك نظراً لما تعانيه تلك المعايير من أوجه قصور.

٤. الأثر على تقرير المراجعة

تواجه المراجع مشكلة التقرير عن الأداء البيئي للمنشأة محل المراجعة، وهل يقرر المراجع إجراء تعديل في تقرير المراجعة عندما يكون هناك حالة عدم تأكد بالأمور البيئية.

٥. عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة البيئية

بالرغم من إن عملية المراجعة البيئية عملية معقدة ومتداخلة، إلا أن هناك قلة في المعايير المهنية التي تختص بمثل هذه النوعية من المراجعات.

٦. عدم وضوح السياسات الخاصة بالمراجعات البيئية

تتسم التعهدات البيئية بالتداخل والتعقيد ووجود كثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية، وكذلك عدم توافر الكفاءات اللازمة للقيام بتلك المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى الإعتماد على عمل المتخصصين من خارج الأجهزة الرقابية.

٧. عدم توافر بعض المؤشرات الخاصة بالرقابة على التلوث

كما أن بعض المؤشرات ما زالت تحت الإعداد، فضلاً عن عدم توافر معلومات كافية عن الأراضي الملوثة، يمكن من خلالها التعرف على الملاك التي تشكل خطراً على الصحة والتي تسبب نقل الملوثات إلى الأغذية والمياه، كذلك الأملاك التي تسبب مسؤوليات قانونية بسبب عدم الإذعان لمتطلبات الصحة العامة والبيئة.

ويركز الباحث على أن أهم المعوقات التي تواجه تطبيق مسؤولية المنشآت البيئية هو مقاومة الإدارة للتغيير وعدم تبنيها الأساليب اللازمة للإدارة البيئية.

٧.٢.١ مسؤولية المراجعة البيئية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

١.٧.٢.١ مسؤولية المراجع الداخلي

شهدت المراجعة الداخلية تغيرات هائلة وسعت نطاقها بطريقة تتيح لها تقديم مساهمات أكبر للمنشآت التي تخدمها أو تعمل ضمن نطاق عملها (Fadzil et al. 2005, p.844). وبهذا أصبحت أمام المراجع الداخلي تحديات جديدة فرضها التطور الهائل في مجال الإهتمام بالبيئة وضرورة مراجعتها داخلياً. فوجب على المراجع الداخلي إقتناص الفرصة لكي يكون جزءاً من هذا التطور كما أن هناك دوافع فرضت نفسها على الوحدات الإقتصادية لتبني برامج وأنظمة إدارة بيئية ومراجعتها داخلياً (الجيري، ٢٠٠٧، ص ٤٢).

وبعد أن أصدر مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٨١ تعديلاً على نشرته الخاصة بمسؤوليات المراجع الداخلي والتي تحدد طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي، والذي بين أن المراجعة الداخلية هي "نشاط تقويمي مستقل بالمنشأة ولخدمتها، وتعمل عن طريق فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى"، ومن خلال هذا

المفهوم فإن مجال عمل المراجعة الداخلية قد إتسع ليشمل المنشأة ككل، بدلاً من التركيز على العمليات المالية والمحاسبية فقط(الغباري، ١٩٩٧، ٢١٦).

وأشارت دراسة (Robert and Kasper, 1997, p.19) إلى أن المراجعة الداخلية مصممة لتوفير تأكيدات معقولة بشأن تحقيق أهداف الإدارة المتعلقة بما يلي:

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

وقد ارتبط تطور المراجعة الداخلية بتطور خدماتها الهادفة إلى إضافة قيمة للمنشأة، حيث أن خدمات التأكد التي تتعلق بنظم الرقابة والخدمات الإستشارية التي تتعلق بإدارة المخاطر من أكثر الأنشطة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة (باعجاجة، ٢٠١٣، ص ٢).

يتبين مما في اعلاه بأن المراجع الداخلي كان ينظر إليه على أنه موكل بالقيام بمهام مراجعة وتدقيق العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بنشاط المنشأة، وبالتالي ترتبت عليه مسئوليات محددة. لكن هذا الأمر تغير في الوقت الراهن، فبعد التطور الذي حصل والمتمثل بزيادة الإهتمام بالبيئة، كان على المراجعة الداخلية أن تثبت وجودها وأن تتطور مع الواقع وهذا ما ألزم المراجع الداخلي بضرورة تحمل مسئوليات أخرى وخصوصاً في مجال مراجعة الأنشطة البيئية للمنشآت.

أولاً: دور ومسئولية المراجع الداخلي تجاه البيئة

حددت دراسة (خليفة، ٢٠١٤، ص ٤٨) بأن دور ومسئولية المراجع الداخلي تجاه البيئة والملقاة على عاتقه تتمثل في:

- تحديد ماهية التأثيرات البيئية ونطاقها وما تحدثه تلك التأثيرات من مشكلات بيئية وكذلك ماهية التأثيرات البيئية المتوقع حدوثها والتي يجب أخذها في الحسبان والإحتياط لها.
- الأخذ بجميع النواحي البيئية في الإعتبار عند وضع الخطط البيئية بالإضافة إلى تحديد التأثيرات السلبية لمنتجات وخدمات المنشأة على البيئة.
- يقوم المراجع الداخلي عند التخطيط بإنشاء البرامج البيئية مع التركيز على الدور المتنامي لها في أداء عملية المراجعة البيئية وإدراك الكم الهائل من المشاكل التي تحدثها القضايا البيئية.

يُستخلص مما سبق أن المراجع الداخلي له دور في ممارسة المراجعة البيئية، لكن ذو طابع إرشادي للإدارة العليا ورقابي في نفس الوقت وذلك من أجل تلافي وتجاوز المشكلات البيئية التي

قد تحدث في المستقبل وما يترتب عليها من أضرار على البيئة من جانب وعلى أنشطة المنشأة وسمعتها البيئية من جانب آخر.

ثانياً: الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي

يعد استقلال الرأي في فعالية نظم الرقابة وتقييم أداء عمل إدارة المخاطرة، وتقييم ما إذا كان الهدف من عمليات الوحدة والموارد تدار بطريقة مسؤولة وفعالة بحيث يعمل على تحقيق النتائج المرجوة بطريقة مستقلة وغير منحازة. إذ إن هنالك علاقة بين إستقلال المراجع وقدرته على إجراء المراجعة بجودة عالية، وهو ما تم مناقشته على نطاق واسع من قبل الجهات التنظيمية والمشرعين ومستخدمي البيانات المالية والباحثين (Hoitash, 2007, p. 761).

وبالتالي ففي هذا المجال حاولت بعض الدراسات تفادي مشكلة عدم إستقلال المراجع الداخلي من خلال تحديد بعض الشروط الواجب توافرها في سبيل أن يكون المراجع البيئي الداخلي مستقلاً وحددتها بالتالي (عبدالرحمن، ٢٠١٢، ص ٤٣).

- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية له وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للمراجعة البيئية.
 - يجب أن يحظى بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات. ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفية المراجعة البيئية الداخلية الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفية المراجعة البيئية الداخلية وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي لها ونطاق عملها.
 - يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة المراجعة البيئية الداخلية وعزله من إختصاص مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
- وأكد (المطيري، ٢٠٠٧، ص ١٣٣) بأن هناك بعض الصعوبات المتعددة التي تواجه المراجع الداخلي عند القيام بعملية المراجعة البيئية، من أهمها:
- إتخاذ قرار بعدم إجراء مراجعة بيئية في ضوء صعوبات توافر تأكيد قد تعتمد عليه الأطراف الأخرى.
 - قيام المراجعة البيئية على معايير غير مكتملة أو غير ملائمة أو غير دقيقة خاضعة للتقدير والإجتهد، يعرض مصداقية نتائج المراجعة للخطر ويعرضها للتشكيك في موثوقية ملاحظات المراجعة.
 - عدم إكتمال وجود معايير ومقاييس لازمة لأداء عملية المراجعة البيئية.
 - عدم توافر التخصصات والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

- عدم توافر نظم محاسبية بيئية تهدف إلى توفير الأسس العلمية والعملية اللازمة للقياس والتقارير عن الأنشطة البيئية.
- عدم تحديد الأداء المستهدف أو المتوقع من السياسة البيئية على مستوى الدولة ككل.
- عدم توافر نظام شامل ومتكامل للمعلومات البيئية على المستوى المحلي يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها القائمين على تخطيط وتنفيذ السياسات والبرامج البيئية المختلفة بالحجم المناسب.
- عدم توافر التنسيق بين الأجهزة والجهات المعنية بالبيئة مما يؤدي إلى عدم التنسيق بين البرامج البيئية الفرعية وصعوبة تحديد أولويات التنفيذ.

يُستخلص مما سبق أن من أهم الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي وتقف كعائق يمنعه من أداء المراجعة البيئية بشكل رئيسي هي عدم توافر معيار الإستقلالية لديه كونه تابعاً للإدارة داخل المنشأة، مما يحد بشكل كبير من قيامه بدوره على أتم وجه. حيث سيكون عرضه للضغوطات من قبل الإدارة، وبالتالي سيكون أداة تخدم الإدارة أكثر من كونه أداة رقابية تقوم بمهامها بشكل طبيعي. ولتجاوز هذه المشكلة يجب أن يتم تطبيق معيار الإستقلالية بشكل كامل، بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً ذهنياً وعملياً وأن يبدي رأيه بشكل محايد وغير متحيز وأن يكون قادراً على تقييم الظروف والصعوبات التي قد تواجهه عند تقديم تقريره البيئي.

ثالثاً: عوامل نجاح المراجع الداخلي بمهام المراجعة البيئية

ومما سبق عرضه وتحليله، يتبين ضرورة توافر عدة متغيرات وعوامل محورية يمكن أن تسهم - حال توافرها وتكاملها - في نجاح المراجع البيئي الداخلي، وذلك في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة (البيب، ٢٠٠٦، ص ٣٠٧) من أهمها مايلي:-

- ضرورة قيام مدير المراجعة البيئية الداخلية بوضع إستراتيجية مناسبة، بما يتناسب مع هدف إضافة قيمة حقيقية للمنشأة.
- ضرورة قيام المراجع البيئي الداخلي بالتعامل مع كافة الأطراف المستفيدة من خدماته من منطلق مفهوم المشاركة وتلبية إحتياجاتهم، وذلك بغرض تحسين الأداء والعمليات - شريطة الإلتزام بمقومات معيار الإستقلال المهني.
- ضرورة العمل على تقديم توصيات المراجعة البيئية الداخلية في إطار كل من المعايير المهنية للمراجعة البيئية الداخلية والقوانين والأنظمة البيئية السائدة، ومعايير الجودة البيئية، وأيضاً معايير الجودة الشاملة.

- ضرورة قيام المراجعين البيئيين الداخليين بتبني روح الإبداع في تقديم الاستشارات والتوصيات البيئية، وكذلك ضرورة الإلمام بفرص التقدم المتعلقة بكل من الفئات الخاضعة للمراجعة البيئية، وبالمراجع البيئي الداخلي نفسه.
 - ضرورة توظيف الأساليب التقنية والمهنية الحديثة، والتي تعمل على تخفيض وترشيد تكاليف نشاط المراجعة البيئية الداخلية من جهة، وإرتفاع درجة كفاءة الأداء المهني وتحسين الأداء البيئي للمنشأة من جهة أخرى.
 - ضرورة العمل على تنمية خبرات ومهارات أعضاء قسم المراجعة البيئية الداخلية، وإلزامهم ببرنامج التعليم المهني المستمر والبرامج التدريبية، وكذلك إكتساب المفاهيم والمبادئ والأساليب الحديثة للرقابة البيئية الداخلية.
- وبناءً على ماسبق يمكن القول أن من أهم عوامل نجاح المراجع الداخلي في أداء عمله بشكل كامل وعلى أتم وجه، هي الإستقلالية والخبرة والكفاءة المهنية والأمانة في العمل والمصادقية في إبداء الرأي من خلال الإلتزام بمبادئ الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة بشكل عام.

٢.٧.٢.١ مسؤولية المراجع الخارجي

إن دور المراجع الخارجي قد مرّ بالعديد من التطورات، ففي بداية نشأة مهنة المراجعة تمثل دوره في إكتشاف الغش والأخطاء. ثم تطورت هذه الوظيفة مع التطور في هدف المراجعة وأصبحت تتمثل في إبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية والتي أصبحت محل إهتمام العديد من أطراف المنشأة (حاج علي، ٢٠١٥، ص٤٦).

وخصوصاً حينما أصبحت الشركات الكبرى في الولايات المتحدة أكثر تجاوباً بشأن قلق المستثمرين على البيئة، حيث قامت بإصدار تقارير عن الأداء البيئي بصفة دورية وإختيارية وهذه التقارير تعد بصفة منفصلة عن التقارير المالية السنوية. وإذا تم مصادقة هذه التقارير بواسطة مكاتب مراجعة مستقلة كخدمة تأكيد بيئية فإن حملة الأسهم سوف يكونون بالتأكيد أفضل قدرة لإستخلاص النتائج عن المجهودات البيئية لهذه الشركات (مسعود، ٢٠٠٧، ص٢٦).

وجدير بالملاحظة أيضاً فإن عدد من الشركات تختار أن تكون لديها معلومات بيئية مدققة أو تم التحقق منها، وهذا التدقيق أو التحقق يعتبر إختيارياً وليس إلزامياً، حيث أنه غير مرتبط بالمتطلبات القانونية أو التشريعية أو مع تلك المتعلقة بمعايير أو خطط ISO 14001 (لطي، ٢٠٠٥، ص١٨٢).

أولاً: دور المراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية

هناك من يرى أن مسؤولية المراجعة البيئية مسؤولية المراجع الخارجي، لأنه يعد مسؤولاً مهنيًا وقانونياً عن مراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية، وعليه مراعاة إنعكاسات ذلك من تخطيط وتنفيذ المراجعة والتقرير عن النتائج. ولتفعيل دور المراجع الخارجي في القيام بمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية، أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٩٨ قائمة ممارسة المراجعة الدولية رقم (١٠١٠) وهي عبارة عن إرشادات لتحديد ما يجب مراعاته من جانب المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية (الجندي، ٢٠٠٩، ص ٤٥).

وبما أن المراجع الخارجي مسئول عن مراجعة مدى إلتزام المنشأة بالقرارات والقوانين بصفة عامة، ومدى كفاية وسلامة الإفصاح في القوائم المالية، فإنه يكون مسؤولاً بالتالي عن مراجعة الأداء البيئي للمنشأة وأثره على القوائم المالية. وحيث أن المراجع المالي قد لا تكون لديه الخبرة الكافية لمراجعة النواحي الفنية ومدى إلتزام المنشأة بالمعايير الفنية. لذا فإن المراجع الخارجي هو أنسب من يقوم بأعمال المراجعة البيئية للمنشأة التي يقوم بمراجعتها مالياً حيث يقود فريق عمل المراجعة مع الإستعانة بفريق عمل المراجعة الداخلية بالمنشأة أو بخبير فني إذا تطلب الأمر ذلك، في حدود معايير المراجعة المنظمة لذلك (صبيحي، ٢٠٠٠، ص ٥٩).

وعموماً، فإنه يمكن القول بأن المراجع الخارجي يكون مسؤولاً عن الأمور التالية فيما يتعلق بالمراجعة البيئية وتقييم مدى إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية (خليفة، مرجع سابق، ص ٦٢)

١. يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية التي تؤثر على قيم الأصول والإلتزامات، وأن تقييم عناصر المركز المالي تم بشكل سليم، ولم يؤثر التلوث الناتج عن نشاط المنشأة على قيم الأصول.
٢. مدى إظهار القوائم المالية للإلتزامات البيئية، وأن يحدد سواء بنفسه أو بالإشتراك مع خبراء بيئيين مدى إلتزام المنشأة بالقوانين المتعلقة برفع التلوث والنفايات من الأصول التي سبق أن تعرضت للتلوث.
٣. تحديد ما إذا كان العميل معرضاً لتحمل الإلتزامات أو قد تحمل بالفعل الإلتزامات نتيجة حيازته أصول جديدة ملوثة أو نتيجة لتلوث الأصول المملوكة.
٤. التحقق من أن القوائم المالية تفصح بشكل كاف عن إلتزامات المنشأة البيئية.
٥. التحقق من عدالة القوائم المالية في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأن يقوم بفحص نفس العناصر البيئية للمنشأة التي يقوم المراجع الداخلي بفحصها.

٦. التأكد من كفاءة نظام محاسبة التكاليف البيئية وذلك بهدف تقييم وتحديد وتخصيص التكاليف العادية والتكاليف البيئية للعمليات أو المنتجات أو الأنشطة.

٧. التأكد من أن المنشأة تلتزم بالقوانين والتشريعات البيئية عند معالجتها للمواد والنفايات الملوثة.

٨. التحقق من فعالية نظام المعلومات البيئية وذلك لدعم نظام المحاسبة البيئية. وما يزيد من إمكانية قيام المراجع الخارجي بأداء عمليات المراجعة البيئية، هو ما يبديه من إهتمام في الوقت الحالي بالقضايا البيئية، حيث أن معظم العمليات التي تقوم بها المنشآت الإقتصادية قد يترتب عليها خسائر أو إلتزامات بيئية، الأمر الذي يتطلب معالجتها والإفصاح عنها بالقوائم المالية ضمن عملية المراجعة. وتساعد معايير المحاسبة والمراجعة وإيضاحاتها هؤلاء المراجعين الخارجيين على تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة التي تتضمن قضايا بيئية والتقارير عنها (لطي، مرجع سابق ب، ص ٣٤٤).

ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي تجاه البيئة

قام مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) عام ١٩٨٥ بتكوين لجنة تسمى مجموعة البحث البيئي Environmental Research Group، والتي أصدرت تقريراً بحثياً أظهر الإمتداد الطبيعي لمسئولية المراجع الخارجي عن القضايا البيئية في القوائم المالية، وقد حددت اللجنة مجموعة من القضايا البيئية التي تقع ضمن مسؤولية المراجع الخارجي كما يلي (علي، ٢٠٠٦، ص ٤٨)

- الاحتياط للالتزامات البيئية الفعلية، مثل التكاليف اللازمة لمعالجة المواقع الملوثة التي أصبحت واجبة بحكم القوانين والمعايير البيئية.
- الاحتياط للالتزامات المحتملة، والتي قد تصبح فعلية في المستقبل، مثل التصرفات غير القانونية التي لم يصدر بشأنها أحكام أو قضايا بعد.
- تقييم الأصول الثابتة والمتداولة، نظراً للتأثيرات البيئية المحتملة على قيمتها.
- المحاسبة عن التكاليف الرأسمالية والجارية لحماية البيئة خلال مراحل الإنتاج أو بمقابلة المعايير القانونية وأية معايير أخرى.
- تكاليف إعادة تصميم المنتج لأغراض بيئية.
- إعتبرات الاستمرارية، وخاصة عندما تفرض معايير جديدة أكثر صرامة من المعايير السابقة.

ثالثاً: دور المراجع الخارجي في تطوير نظم الإدارة البيئية

لا شك أن للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في التحقق من مدى كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية للمنشآت، ويتمثل هذا الدور في إنجاز ما يلي: (الغول، ٢٠١٤، ص ٨٦)

١. مراجعة مبدئية وتقييم للوضع البيئي للمنشآت التابعة، مع التركيز على السياسات البيئية المتبعة ومدى التقيد بالمعايير البيئية المحلية إن وُجدت، والمعايير البيئية التي تتبناها المنشأة الأم.

٢. تقييم للتأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة التابعة، ومدى توافقها مع المتطلبات المطبقة بالمنشأة الأم.

٣. مراجعة كافة جوانب الأنظمة البيئية، والتي تشمل إجراءات التشغيل الإعتيادية، وإجراءات التشغيل التي تفوق الصورة الإعتيادية، والمواقف الطارئة والمحتملة الحدوث، وبيان مدى توافقها مع المتطلبات المحلية بالدولة المستضيفة والمتطلبات المطبقة بالمنشأة الأم.

٤. إعداد بيان تفصيلي بكافة المتطلبات والجوانب المطلوبة لإعداد خطة للإدارة البيئية في ضوء ظروف الدولة المستضيفة للشركة، كذلك في ضوء قدرتها على إستيعاب بعض المتطلبات المطبقة بالمنشأة الأم، وفي هذا المجال يجب التأكيد على ضرورة متابعة التنفيذ للتحقق من مدى التوافق مع خطة الإدارة البيئية للمنشأة الأم.

أي أن المراجع الخارجي يستطيع بما لديه من مؤهلات علمية وعملية وكفاءة مهنية للقيام بأداء خدمة مراجعة نظم الإدارة البيئية، لأنها تتشابه إلى حد كبير مع خدمة التحقق من التقارير البيئية على الرغم من الإختلاف في طبيعة بعض الإجراءات المستخدمة في الفحص والمراجعة. كما أن متطلبات أداء هذه الخدمة من حيث توافر الإستقلال والكفاءة تتواجد لدى المراجع الخارجي (المطيري، ٢٠٠٧، ص ١٦٨).

ويستخلص مما سبق أن الثقة العالية التي منحت للمراجع الخارجي يشوبها خطر كبير، إذ من الممكن أن يتواطأ في عمله مع إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها بشكل مستمر، مما يؤثر على مصداقية ونتائج عمله، وللحيلولة دون وقوع هذا الأمر فإنه يتفق مع ماجاء في دراسة (Jackson et al 2008, p.421) من أن المدافعين عن المراجع الخارجي يعتقدون أن نظام التناوب الإجباري في العمل يحول دون قيامه بالإنحياز لإدارة المنشأة، مما يؤثر على إستقلاليته. وهذا ما قد يساعد على منع إنهيار الشركات وعلى نطاق واسع، كما هو حال شركات (ورلدكوم، تايكو، كويست، انرونو كمبيوتر أسوشيتيس) والتي بلغت خسارة قيمتها السوقية أكثر من (٤٦٠

مليار دولار) في الولايات المتحدة؛ وبالتالي فإن التناوب يمكن أن يساعد في إستعادة الثقة في النظام الرقابي لمكاتب المراجعة الخارجية.

يُستخلص مما جاء في أعلاه أن مسؤوليات المراجع الخارجي تزداد كلما كانت الآثار البيئية للمنشأة محل المراجعة واضحة وكبيرة على البيئة والمجتمع. حيث تظهر الآثار السلبية لأنشطة المنشأة على البيئة ضعف نظام الإدارة البيئية المتبع داخل المنشأة وكذلك تظهر مدى الضعف والعجز الذي هو عليه جهاز الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن المراجع الخارجي في هذه الحالة يجب عليه أن يتحمل المسؤولية الكاملة في القيام بالمراجعة البيئية لأنشطة المنشأة، من أجل تحديد مواطن الضعف في نظام الإدارة البيئية ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

رابعاً: معوقات أداء المراجع الخارجي للمراجعة البيئية

يواجه المراجع الخارجي _ وهو بصدد قيامه بالمراجعة البيئية _ العديد من المشكلات والصعوبات حيث لا توجد معايير أو مقاييس واضحة ومحددة ودقيقة لمراجعة الأداء البيئي، كما يواجه المراجع الخارجي مشكلة نقص المعلومات والبيانات البيئية وتفاوت جودتها (حاج علي، ٢٠١٥، ص ٩٦).

وعموماً فإن مهنة المراجعة الخارجية للأداء البيئي لمنشآت الأعمال تواجهها العديد من الصعوبات والمعوقات لإنجاز عملها وبالشكل المطلوب، يمكن تحديدها بالتالي (درويش، ٢٠١٤، ص ١٩)

١. انخفاض الوعي البيئي لدى منشآت الأعمال، والقيام بالإفصاح البيئي حسب رغبة المنشأة طوعية دون إلزام، بالإضافة إلى إستعداد المنشآت ذاتها إلى مراجعة أدائها البيئي وعدم إهتمام المراجعين بهذا الجانب، فصارت المراجعة البيئية إختيارية لا إلزامية.
٢. صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والمنافع البيئية، وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها.
٣. عدم وجود إطار محدد لمراجعة الأداء البيئي للمنشأة نتيجة لعدم وجود تعريف وأهداف ومعايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي.
٤. وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة وإستغلال المنشآت لمواردها الإقتصادية، نتيجة إلتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة للحفاظ على البيئة والحد من الآثار السلبية لها.
٥. عدم وجود قوانين وتشريعات بيئية ملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن أنشطتها، تتضمن عقوبات رادعة للمخالفين، مقابل حوافز

- تشجيعية (ضريبية - إئتمانية) للمنشآت الملزمة بحماية البيئة، لأن صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة ضروري لتزويد المراجع الخارجي بمرجعية يمكن الإعتماد عليها.
٦. عدم وجود إطار محدد للمحاسبة عن الأداء البيئي للمنشأة، يمكن من خلال أداء الوظيفة المحاسبية من قياس وإفصاح للأنشطة والعمليات البيئية مع إمكانية تقييم أثرها على القوائم المالية، والحصول من خلالها على مؤشرات تقييم الأداء البيئي، وهذا يعوق أداء المراجعة الخارجية البيئية.
٧. عدم توافر الكفاءة العلمية والمهنية والخبرة العملية في المراجعين الحاليين للقيام بمراجعة الأداء البيئي.
٨. زيادة الأعباء والتكاليف التي تتحملها منشآت الأعمال في سبيل تنفيذ الأنشطة والعمليات البيئية من ناحية، والقياس والإفصاح المحاسبي عنها ومراجعة نتائجها من ناحية أخرى.
- وتعليقاً على ما سبق ذكره أن عدم وجود التشريعات والقوانين البيئية الملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة ومواردها الطبيعية، إلى جانب عدم تبني الإدارات العليا في منشآت الأعمال تحمل مسئولية الحفاظ على البيئة وجعلها إحدى الأولويات الخاصة بعملها، تكون من أهم الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي في أداء عمله بالشكل المناسب والمطلوب.

٣.٧.٢.١ العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

أثبتت إحدى الدراسات التي أجريت في عدد من الشركات الأمريكية عن دور وعلاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية، بوجود علاقة ذات مستوى جيد ومشاركة كبيرة في المراجعة الخارجية من قبل المراجعين الداخليين (Adams, 1994, p.11).

إذ إن عمل المراجع الخارجي قد يكون مكملاً ولكن ليس بديلاً لعمل المراجعين الداخليين عند مراجعة القوائم المالية. وكما سبق ذكره، فإن من مسئوليات مدير قسم المراجعة الداخلية هو العمل على تحقيق التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين وعمل المراجع الخارجي (الشرقاوي، بدون سنة نشر، ١٦).

حيث أن المراجع الخارجي يجب أن يقوم بتقييم أولي لوظيفة المراجعة الداخلية التي ستؤثر في قراره حول الاستفادة من عمل المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، وفي هذا المجال يجب على المراجع الخارجي فهم وظيفة المراجعة الداخلية من حيث موقعها في الهيكل التنظيمي، وطبيعة المهام الموكلة إليها، وتوافر الكفاءة الفنية في

الأشخاص الذين سيقومون بها من ناحية التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل والعناية المهنية اللازمة من قبلهم (جربوع، ٢٠٠٨، ص ٥٩).

وقد اقترح أحد الكتاب أن يكون قسم المراجعة الداخلية صف ثاني للمراجع الخارجي، حيث يمكن لأعضاء فريق المراجعة الداخلية أن يعملون بالإرتباط بالمراجع سواء كان في جمع المستندات لأغراض الفحص أو في المساعدة في أداء إختبارات المراجعة. وبوجه عام يمكن القول إن عمل قسم المراجعة الداخلية يمكن أن يكون ذو فائدة واضحة للمراجع الخارجي، وعن طريق تقديم قسم المراجعة الداخلية المساعدة للمراجع الخارجي يمكن تخفيض أتعاب المراجعة فضلاً عن العوائد الأخرى التي يمكن تحقيقها. (لطي، ١٩٩٨، ص ١٧٣).

وهناك الكثير من طرق المساعدة التي يمكن أن يؤديها المراجعون الداخليون للمراجعين الخارجيين والتي يمكن أن تأخذ أي شكل من الأشكال التالية (حجازي، ٢٠١٠، ص ١٦)

- التفهم التام لأساليب وطرق ومصطلحات المراجعة.
 - القيام بمهام محدهه معاونة للمراجع الخارجي سواء كانت تحت إشرافه أو بدون ذلك.
 - التكامل بين مهام المراجعة الداخلية واعمال المراجع الخارجي الأمر الذي يؤدي الى خفض ساعات المراجعة الخارجية وبالتالي خفض تكلفتها.
- مع ملاحظة أنه يجب أن تكون كل الترتيبات في مجال التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متفق عليها وموثقة كتابياً. وأن يكون للمراجع الخارجي الحق في الإطلاع على تقارير واوراق عمل المراجع الداخلي.

يُستخلص مما سبق أن مسألة القيام بالمراجعة البيئية وإن أمكن القيام بها من قبل المراجع الداخلي إلا أنه وبسبب عدم إستقلاليته بشكل تام وعدم إستطاعته القيام بهذه المهمة بشكل حيادي ومستقل وإنه معرض للضغوط من قبل الإدارة فإنه يمكن أن يلعب دوراً إستشارياً لإدارة المنشأة في هذا المجال، وعليه يتم تكليف المراجع الخارجي بهذه المهمة كونه أكثر إستقلالية وحيادية وموضوعية منه.

خلاصة الفصل الأول

تناول الباحث في هذا الفصل المسؤولية البيئية والمراجعة البيئية لمنشآت الأعمال، وذلك من خلال المبحثين التاليين:

١. المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال

من خلال هذا المبحث إستعرض الباحث المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال، من خلال التطرق أولاً للمشكلات البيئية وأثارها على البيئة والمجتمع، ثم تحدث الباحث عن ماهية المسؤولية البيئية من خلال تحديد مفهومها وعناصرها والخصائص التي تتميز بها، وما هي المبادئ التي تبني عليها هذه المسؤولية، ثم حدد الباحث مجموعة دوافع الاهتمام بها ومجالات تطبيقها، ثم أوضح في نهاية المبحث كيف يمكن لمنشآت الأعمال ان تساهم في الحفاظ على البيئة، وما هي مؤشرات ذلك، وتوصل الباحث إلى أنه يمكن من خلال ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي واحترام القانون وحقوق الإنسان ومبدأ الشعور بالمسؤولية والانتماء جعل منشآت الأعمال أن تعترف بمسئوليتها البيئية وتعمل على الحفاظ على البيئة وجعلها من الأولويات في خططها المستقبلية.

٢. المراجعة البيئية

تناول الباحث من خلال هذا المبحث المراجعة البيئية وذلك بتحديد مفهومها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، وأهميتها والأسباب والدوافع التي تدعو للاهتمام بها، وكذلك أنواع المراجعة البيئية ومتطلبات ومعوقات تطبيقها. وقد توصل الباحث إلى أنه _ وعلى الرغم من تعدد التعاريف للمراجعة البيئية _ لم يتم الإتفاق على تعريف موحد وذلك بسبب إختلاف وجهات النظر حول المراجعة البيئية، وأن تعدد أهداف المراجعة يعود إلى تعدد الجهات المستفيدة منها وهو ما أدى إلى تعدد مجالاتها وأنواعها، وأن أهميتها جاءت من خلال زيادة الإهتمام بالبيئة من قبل المجتمع والجهات ذات العلاقة، وبأن المراجعة البيئية لا يمكن أن يتم تطبيقها إذا لم تتوفر لها متطلبات مختلفة سواء كانت داخلية أو خارجية وأن من أهم معوقات تطبيقها عدم أقتناع الإدارة العليا في المنشأة بضرورة القيام بالمراجعة البيئية.

وتعرض الباحث لمسئولية كلاً من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية وصعوبات ومعوقات تطبيقها من قبلهم وكذلك إستعراض العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وقد توصل الباحث في نهاية المبحث إلى أن المراجع الداخلي ومهما بلغت إستقلاليتها وموضوعيته وحياديته إلا أنه لا يتعدى أن يكون شخصاً قد تم إختياره من قبل الادارة في المنشأة، وبالتالي لا يمكن له بأي حال من الأحوال أن يقوم بأعمال ترى الإدارة أنها تعكس نتائج

سلبية لأدائها وصورتها تجاه الغير، وبالتالي فإنه يرى أن المراجع الخارجي هو الجهة الأفضل بالقيام بهذه المهمة لأنه يتمتع بالإستقلالية وأنه يكون مسئول شخصياً عن عمله والنتائج التي يتوصل لها.



الفصل الثاني

قيمة المنشأة والإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية

مقدمة

تتعرض وحدات الأعمال في الوقت الراهن لضغوط متباينة محلية وإقليمية ودولية تحت مسعى الإدارة إلى التحسين المستمر للإنتاجية والقدرة التنافسية في ظل متغيرات بيئة التصنيع المتقدم (أبراهيم، ٢٠١٢، ص ٣٠).

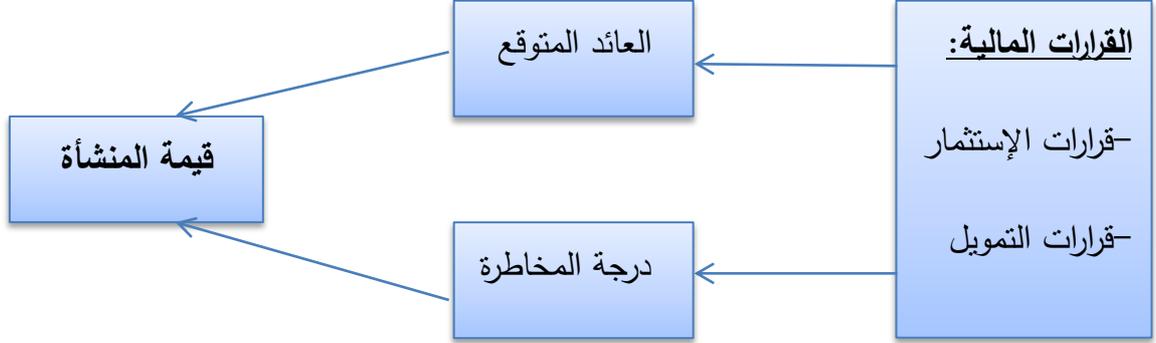
ذلك لأن بيئة التصنيع قد مرت بقدر كبير من تلك التغييرات التي كان لها الأثر الأكبر على حدوث تطورات في طرق وأساليب الإنتاج القائمة على استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة، وبالمثل فقد واكب تلك التطورات تطور مماثل في الفكر الإداري ترتب عليه حدوث تغير واضح في بعض ممارسات الإدارة وفي أدوات نظام المحاسبة الإدارية، حيث أكتسب بُعداً جديداً يتمثل في البعد الإستراتيجي بغرض تحقيق ودعم الميزة التنافسية والمحافظة عليها (علي، ٢٠١٤، ص ٢٩٣).

ومن المعلوم أن نجاح المنشآت في المرتبة الأولى يتوقف على وجود أهداف محددة ، ويقاس ذلك النجاح بمدى إنجاز هذه الأهداف ويقاس ذلك غالباً في صورة كمية سواء كانت هذه الأهداف على مستوى المنشأة ككل، أو على مستوى الإدارات المختلفة مثل إدارة التسويق والإنتاج وغيرها. ويعتبر موضوع قيمة المنشأة من الموضوعات الهامة والحيوية في مجالي التمويل والإستثمار، وترجع أهميته إلى أن جميع القرارات المالية المتخذة تؤثر في النهاية على قيمة المنشأة سواء كانت هذه القرارات مرتبطة بالعمليات الإستثمارية (قرار الإستثمار) أو كانت مرتبطة بالعمليات التمويلية (قرار التمويل)(حسن والحموي، ١٩٩٥، ص ٦٩٩).

ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الإطار التالي:

شكل رقم (١)

العوامل المؤثرة على قيمة المنشأة



*المصدر: (شاكر، ١٩٩٦، ص١١٩٥)

وبالتالي فهي تمثل الإطار المرجعي لصناعة القرارات المالية والإدارية والفنية الفعالة والرشيده، خاصة في ظل عدم الإكتفاء بقبول هدف تعظيم الربح، وما يرتبط به من زيادة في توزيع الأرباح على الأسهم كهدف محوري لأغلب الأنشطة (مظهر، ٢٠٠٥، ص٧).

ولم يعد في الوقت الراهن تحديد الأرباح الصافية التي يمكن أن تحققها المنشأة الإقتصادية مؤشراً كافياً لمعرفة أدائها، لأن النتائج المحاسبية المعطاة لاتعكس الواقع الإقتصادي، حيث أنها يمكن أن تخفي عدم كفاية الإستثمار المادي وغير المادي المتجدد والمواد للإنتاجية، ومن ثم تحجيم القيم أو تشويهها (بوراس وبريكة، ٢٠١٢، ص١٧٩).

وبما أن منشآت الأعمال المعاصرة تعمل في بيئة متطورة وشديدة التعقيد، ومستمرة التغير، وأكثر تنافسية، وأكثر تقدماً في عدة مجالات، وأكثر اعتماداً على تكنولوجيا المعلومات، وأكثر توجهاً نحو العميل، لذا ينبغي أن تكون المنشآت على إستعداد لتبني أي عملية من شأنها أن تساعد في فعل الشيء الصحيح من أجل إستمرار عملية التحسين والتطوير للإرتقاء بمستوى أدائها والتواجد القوي في السوق التنافسية (الصعفاني، ٢٠١١، ص١٥).

ويُستخلص مما سبق أن على منشآت الأعمال _ ولكي تواكب التطور على المستويين المحلي والعالمي في مجالات المنافسة السوقية وقدرتها التنافسية وجذب عملاء أكثر، أن تولي

قضايا البيئة وسبل المحافظة عليها بعض الإهتمام، وبلا شك فإن هذا الإهتمام عليه أن لا يتعارض مع إهتماماتها بالتنمية الصناعية والإقتصادية والإجتماعية على حد سواء، ومن الوسائل التي يمكن لمنشآت الأعمال أن تستخدمها في سبيل المحافظة على البيئة وتعظيم قيمتها السوقية وقدرتها التنافسية إستخدام المراجعة البيئية كوسيلة لتحقيق أهدافها.

ولأهمية موضوع قيمة المنشأة في هذه الدراسة فإن الباحث سيتعرض لهذا الموضوع من خلال هذا الفصل من خلال مبحث مستقل أما المبحث الثاني فإنه سيختص بالإطار المقترح وكما يلي:

المبحث الاول: قيمة المنشأة ومداخل تحديدها.

المبحث الثاني: الاطار المقترح لمراجعة الانشطة البيئية.

المبحث الأول

قيمة المنشأة ومداخل تحديدها

١.١.٢ مفهوم القيمة

تغير مفهوم خلق القيمة من قبل منشآت الأعمال في القرن الحالي، إذ لم يعد ينظر إليها من خلال منظار القيمة المالية على النحو المحدد لها في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصوصة (Plessis and Rühmkorf, 2015, p.49)، فقيمة الأصل تتوقف على عدة عوامل منها الجهة التي تقوم بعملية التقييم، ونوعية القيمة الجارى قياسها والتوقيت والغرض من عملية التقييم. (عبد الرحيم، ٢٠٠٦، ص ٦٨)

وبالتالي تتحدد القيمة الحقيقية بالقيمة الإقتصادية التي يكون المشتري على استعداد لدفعها والبائع على استعداد لتحصيلها مقابل الحق فى الحصول على عوائد مستقبلية من جراء استخدام أصل معين - أي أنها القيمة النقدية لأصل معين - وتتوقف هذه القيمة على عدة عوامل منها:

- البيئة الإقتصادية.
- وقت تقدير قيمة الأصل.
- موقع الأصل المراد تقييمه.
- الندرة النسبية وقيم البدائل.
- سيولة السوق المرتبط بالأصل.
- حالة الأصل الفنية والمادية.

أما مفهوم القيمة في اللغة فإنه يشير إلى (الثلث الذي يقوم به الشيء)، كما يشير علم الإقتصاد إلى أن القيمة تعني الإستبدال، وأن مفهوم قيمة الشيء هو ذلك الثمن أو السعر العادل بدون زيادة أو نقصان والواجب سداده مقابل الحصول على الشيء وإقتناؤه.

٢.١.٢ أنواع القيمة

توجد أنواع مختلفة للقيمة، ويمكن التطرق إلى أهم هذه الأنواع بشكل مختصر من خلال المفاهيم التالية:

أ. القيمة السوقية العادلة: Fair Market Value

وهي الأكثر شيوعاً لتقدير القيمة، وتعرف بأنها "القيمة المقدرة لأي أصل من الأصول في تاريخ التقييم بين البائع والمشتري في أي عملية تجارية بعد فحص السوق حيث يتعامل الطرفين بكل شفافية من غير أي إكراه" (Hanslind, 2007, p. 164).

ويشير مبدأ القيمة العادلة إلى أنه يتم تحديد قيم الأصول عن طريق خصم التدفقات النقدية من الأرباح المتوقعة. حيث أنه وفقاً للنظرية الاقتصادية، فإن هذه القيمة تساوي القيمة السوقية للأصول في ظل الافتراض المثالي للأسواق المثالية، أما إذا كانت أسواق غير متكاملة، فينبغي للمرء أن يكون قادراً على بناء نموذج لقيمة التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول (Bignon et al. 2009, p.12).

ويتناسب هذا المبدأ مع الأصول التي تكون حيازتها لأغراض المتاجرة وكذلك للمنشأة في حالة كونها تستند بإدارتها وأعمالها التجارية على القيمة العادلة (Laux and Lauz, 2010, p.15).

ب. القيمة الإستثمارية: Investment Value

وهي عبارة عن قيمة المنافع المستقبلية النابعة من تملك أصل ما وهي تختلف بطبيعة الحال إختلافاً كبيراً من مشتري محتمل لآخر بسبب العوامل التالية:

- فرص خلق القيمة المتوقعة.
- رغبة المشتري في دخول سوق جديدة.
- مخاطر تقلب القوة الإيرادية للأصل.
- الوضع الضريبي.

ت. القيمة المستمرة للمنشأة: Going-Concern Value

وهي تعتبر مبدأ أكثر منه تعريف للقيمة، والتي تعبر عن صافي قيمة حقوق ملكية منشأة بإفتراض إستمرارها، وترجع إلى تفاعل مجموعة من العوامل والمدخلات غير الملموسة تشمل المكان المادي للمنشأة، العمالة المدربة وتراخيص التشغيل والنظم والإجراءات الإدارية (الشفافي، ١٩٩٩، ص٤٦).

ث. القيمة الإستعمالية/القيمة التبادلية: Value -In- Use / Exchange

القيمة الإستعمالية هي قيمة ذاتية، بمعنى أنها لا تستند إلى مقياس محدد دائماً وإنما تعبر عن تقويم الشخص للمنفعة التي يوفرها له إستهلاكه للمال. وهي مرتبط بالأصول ذات الاستعمال الإنتاجي، ويمكن أن توصف بأنها قيمة أصل ما كجزء من المشروع العامل. ولا يوجد تعريف رسمي للقيمة الإستعمالية من جانب هيئات تقدير القيمة المهنية أو خدمة الإيرادات الداخلية (IRS).

والقيمة الإستعمالية هي عكس القيمة التبادلية، وترتبط القيمة الأخيرة بقيمة الشيء المملوك أو الأصل عندما يتم تبادله في حد ذاته منفصلاً عن وجود كيان تشغيلي ما، والقيمة التبادلية أقل من القيمة الإستعمالية لأصل ما في مشروع الأعمال المستمر، وهي تستند إلى معيار موضوعي يسمح بمقارنة الأشياء فيما بينها، بمعنى أنها قيمة موضوعية قابلة للقياس. (حماد، ٢٠٠٨، ص١٥).

ج. القيمة الدفترية: The book value

ينظر إلى القيمة الدفترية عادة على أنها لا تمثل عاملاً هاماً عند تحديد قيمة المنشأة وذلك لأنها مجرد إستثمارات تاريخية قامت بها المنشأة في الماضي، وهذه الإستثمارات قد يكون لها علاقة بسيطة بالأسعار أو القيم ومن ثم تؤثر على مفاوضات الشراء. وتعتبر القيمة الدفترية مؤشراً لقيمة التسهيلات الطبيعية المتاحة عند الشراء، حيث أنه على الرغم من أن القيمة الدفترية تعكس السجل التاريخي للمقدرة الكسبية المنخفضة فإنه من الممكن دائماً وفي ظل الإدارة الفعالة أن تحقق أصول المنشأة مرة أخرى مقدرتها الكسبية المعتادة وفي هذه الحالة فإن القيمة السوقية للمنشأة سوف تعود إلى الإرتفاع مرة أخرى. (صقر، ٢٠١٣، ص٢).

ويُستخلص مما سبق أن القيمة المستمرة للمنشأة هي الأكثر أهمية بين القيم المذكورة أعلاه، كونها تعتمد على تفاعل مجموعة من العوامل والمدخلات التي تساهم في تحديد قيمتها، على عكس القيم الأخرى حيث أنها تعتمد إما على قيم تاريخية أو إفتراضات قد لا يمكن أن تأتي بنتائج مرضية.

٣.١.٢ أسس ومبادئ قياس القيمة

أكدت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٤، ص ٣٥) أن قياس القيمة تحكمه العديد من إفتراضات ومبادئ النظرية المحاسبية، وأهمها:

أ. إفتراض الاستمرار

تفترض هذه القاعدة أن الوحدة المحاسبية مستمرة في مزاولة أوجه نشاطها، وأن أثر هذا الإفتراض على مفهوم القيمة في القياس والتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية عميق وذلك من لما يلي:

- يؤدي هذا الإفتراض إلى إتباع مبدأ التكلفة التاريخية عند القياس، حيث يتم قياس معظم الأصول والإلتزامات والتقرير عنها على أساس سعر الإستحواذ وهو غالباً التكلفة التاريخية.
- يؤدي هذا الإفتراض إلى إتباع مبدأ الحيطة والحذر للمحافظة على رأس المال حيث يختار المحاسب أقل قيمة من القيم المعروضة عليه لأصل معين خشية إجراء توزيعات أرباح غير حقيقية على المساهمين لذلك من أبرز تطبيقات مفهوم الحيطة والحذر إتباع المحاسب مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للأصول المتداولة (مخزون).
- مالم يطرح إفتراض الإستمرار فإن الوحدة الإقتصادية ينبغي أن تعرض قوائمها المالية في ظل قواعد التصفية، حيث يتم تقييم تقييم الأصول والإلتزامات بالقيم المحددة لها عندما يتم البيع أو التصفية وتكون قيمة الأصول أفضل في حالة التصفية بأخذ القيمة القابلة للتحقق كأساس للقيمة.

ب. إفتراض وحدة القياس النقدي

طبقاً لهذا الإفتراض فإن النقدية تعتبر وحدة القياس العام للتعبير عن التغيرات في رأس المال والتبادل للسلع والخدمات وتثار مع هذا الإفتراض نقطتين هما:

١. بالرغم من أن ما يدرج في القوائم المالية من معلومات لا بد وأن يكون قابلاً للقياس النقدي، إلا أن هناك معلومات ضرورية ولها تأثير كبير على القوائم المالية ولا بد من الإفصاح عنها لإعطاء صورة شاملة عن الوحدة الاقتصادية يكون من الصعب التعبير عنها في صورة نقدية مثل كفاءة الإدارة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وأثر التدخل الحكومي على سياسات الوحدة الاقتصادية وعملياتها، وأثر الوحدة الاقتصادية وعملياتها على البيئة المحيطة بها.

٢. يرتبط إفتراض آخر له أثر كبير على قياس القيمة هو إفتراض ثبات قيمة وحدة النقد وهو إفتراض منطقي في ضوء إفتراض القياس النقدي إلا أنه من الصعب تحقيقه.

٤.١.٢ مفهوم قيمة المنشأة

إهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة، لاسيما بعدما تغير الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلى العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال (ابراهيم، مرجع سابق، ص ٦٤)، والذي أصبح من أهم الأهداف الرئيسية التي تسعى إدارة المنشأة لتحقيقها (Irina and Elvira, 2013, p. 887).

ونتيجة لذلك فقد تزايد الإهتمام بهذا المفهوم، وما يتبع ذلك من التأثير ليس فقط على مختلف قرارات وسياسات إدارة الوحدات فيما يختص بمجالات الإستثمار والتمويل، وتوزيع الأرباح، بل يمتد ليشتمل أيضاً على قرارات كافة الأطراف الخارجية التي تهتم بتحديد القيمة الحقيقية. وكذلك بهدف بتحسين قدرتها على الإبداع، وترويج منتجات جديدة ذات طابع فريد، وتعزيز المنافسة وزيادة حصتها السوقية، وتحقيق الإستقرار والتنمية المستدامة، بهدف تعظيم ثروة أصحاب المصالح، ورضا العملاء والعاملين، وتحقيق منافع إقتصادية ورفاهية للمجتمع (مطوع، مرجع سابق، ص ٢١٢).

وبالتالي فقد أصبح تحديد قيمة المنشأة المحور الذى يدور حوله إتخاذ القرارات والتصرفات المالية وغير المالية ولذلك تحولت كثير من المنشآت إلى هدف تعظيم قيمة المنشأة كهدف إستراتيجي، حيث يتميز هذا الهدف بشموليته ومراعاته لعناصر لم تتمكن إدارة المنشآت من مراعاتها مع هدف تعظيم الربح ، ومن أمثلة تلك العناصر (المخاطرة ، ومعدلات النمو، والتغيير فى القوة الشرائية) (الفاقي، ٢٠١٤، ص٤٨).

وغالبا ما تعرف قيمة المنشأة بأنها "عملية تحديد القيمة الإقتصادية لها فى جميع المجالات طبقاً لهدف المنشأة الذى تسعى لتحقيقه"، حيث أن الهدف الرئيسى للمنشآت هو هدف تعظيم ثروة الملاك، وعليه فإن المنشأة ككل يجب أن تسعى نحو تحقيق هذا الهدف، وينسحب هذا بالضرورة على مختلف إدارات المنشأة.

وبالتالي أن قيمة المنشأة تكمن فى قدراتها على تلبية إحتياجات شريحة ما من المجتمع، وتقديرها يجب أن يكون عن طريق وحدة النقد المتداولة حيث أن الفرد لديه دائماً إستعداداً لدفع ثمن ما يراه مناسباً لتلبية إحتياجاته، وأن محاولة تقدير قيمتها هي عملية ليست سهلة حيث تتطلب نوعية من الكوادر البشرية والمدرية، والقادرة على العمل فى ظل بيئة تتسم بالديناميكية والسرعة، ومحدودية البيانات والمعلومات. وقياس قيمة المنشأة يتحدد من خلال الميزانية أو المركز المالي للمنشأة فى لحظة معينة (الشافعي، ١٩٩٩، ص٤٢).

أي أنها تمثل الترجمة المالية لأداء المنشأة، حيث أن أي تحسن فى أداء المنشأة يصاحبه زيادة فى قيمتها، كما أن أي قصور فى أداء المنشأة أو نواحيها التنظيمية والإدارية والتشغيلية يؤدي إلى إنخفاض قيمتها السوقية والإقتصادية (عبد الفتاح، ٢٠١١، ص٢٥).

ويُستخلص مما سبق إن قيمة المنشأة التي تسعى الدراسة إلى تحديدها هي سمعة المنشأة داخل المجتمع، من خلال تبنيها المسؤولية البيئية والاجتماعية والتي تكفل حماية المنشأة لحقوقها دون المساس بحقوق المجتمع، من خلال تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة.

وبعد ما ذكر من مفاهيم للقيمة وأنواع وأسس، ومبادئ تحكم قياس هذه القيمة بالشكل الصحيح بما يعطي نتائج مرضية وغير مضللة لأصحاب المصلحة، فإن الباحث سيقوم فى الفقرة التالية بالتركيز على مداخل قياس هذه القيمة وتحديد مميزات وعيوب كل مدخل.

٥.١.٢ مداخل قيمة المنشأة

إن قيمة المنشأة تعتبر مقياساً كلياً وشاملاً لمدى كفاءة وفعالية الإدارة من جميع جوانبه التشغيلية والإستراتيجية، ومن هنا كان إهتمام الباحثين بتقدير قيمة المنشأة المستمرة، ولتقدير هذه القيمة فإنه يوجد أكثر من مدخل وهذه المداخل تختلف فيما بينها من حيث أسس عملية التقييم التي تعتمد عليها في تقدير قيمة المنشأة (عبيد، ١٩٩٤، ص ٩٣٣).

وهناك أربعة مداخل أساسية لتحديد قيمة المنشأة، وكل مدخل منها يعتمد على مفهوم محدد يتم إتخاذه كأساس في تحديد القيمة، يمكن إستعراضها كما يلي:

أولاً: المدخل الدفترى (المحاسبي) Accounting Approach

يعتبر هذا المدخل أبسط المداخل لتحديد قيمة المنشأة، ويستند هذا النموذج على أحد الفروض المحاسبية الهامة وهو فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد لذلك يطلق عليه البعض إسم آخر هو مدخل التكلفة التاريخية للأصول. وبالرغم من أن هذا النموذج يتميز بالموضوعية في القياس والثبات والإستقرار وإمكانية التحقق والإقتصاد في الوقت والتكلفة والجهد إلا أنه قد يواجه نوعين من المشكلات هما (الفاقي، ٢٠١٤، ٤٩):

١. مشكلات القياس المحاسبي وهي التي تنشأ من إختلاف الأساليب والسياسات والطرق المحاسبية المتعلقة بمعالجة بعض بنود الأصول والإلتزامات.
٢. مشكلات خارجة عن نطاق المحاسبة وهي التي لا تتمكن المحاسبة من معالجتها أو تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثل أثار النشاط الإقتصادي ومتغيراته مثل التضخم والتنظيم والتقدم ودرجة المخاطرة والتغيرات في القوة الشرائية للنقود وغيرها.

ويمثل هذا المدخل أساس عملية التقييم للمنشأة، فهو خطوة لا بد منها بالرغم من الإنتقادات التي توجه إليه، ووفقاً لهذا المدخل يتم تحديد قيمة المنشأة إستناداً على مفهوم التكلفة التاريخية، ويعرف كذلك بالمدخل المحاسبي في تحديد قيمة المنشأة والتي يتم تحديدها في ضوء إجمالي التكلفة التاريخية لإستثمارات المنشأة في بنود أصولها الملموسة وذلك بعد إستبعاد البنود الخاصة بالأصول غير الملموسة. (ابراهيم، مرجع سابق، ص ٦٩).

وعلى الرغم من أن مدخل التكلفة التاريخية من أهم عيوبه هو أنه مقياس يكون أقل أهمية مع مرور الوقت، إلا إن أنصاره يعتبرونه هو الأمتل في الإعتماد عليه، كون الأخير هو المقياس السائد والمستخدم في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وخصوصاً في الولايات المتحدة الأمريكية. (Choy, 2006, p. 3)

وقد تعرض هذا المدخل إلى العديد من الإنتقادات أهمها (ابراهيم، ٢٠١٢، ص ٧٠)

١. تمثل القيمة الدفترية لمنشأة الأعمال قيمة تاريخية معبرة عن الماضي، ومن ثم فهي لا تعكس مفهوم القيمة الإقتصادية الحالية للمنشأة.
٢. ترتب على إختلاف تطبيق الإختيار بين الطرق والقواعد المحاسبية البديلة وجود تباين كبير في القيم المحسوبة للمنشأة.
٣. إهمال هذا المدخل قياس الأصول غير الملموسة، ودوره في تحقيق عوائد مستقبلية.
٤. لا تعكس القوائم المالية الوضع المالي الحقيقي للمنشأة حالياً ومستقبلاً، ومن ثم لا يعتمد عليها المستثمرون في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية، وذلك لضعف العلاقة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية وحجم الأرباح المحققة.
٥. الفشل في تقديم المعلومات ذات الصلة بشأن التغيرات في الأسعار، وهذا ما وفره مدخل القيمة السوقية كونه يتميز بالموضوعية والموثوقية (12, Op.cit, Amy).

ثانياً: مدخل القيمة السوقية Market Value Approach

يعتبر المدخل السوقي من أشهر المداخل المستخدمة في تقييم الوحدة الإقتصادية، ولعل السبب في ذلك هو تركيز كافة المعايير بإختلاف مصادر إصدارها على إستخدام السعر السوقي بشكل أساسي في التقييم وإعتباره يمثل القيمة العادلة. ويقصد به "أن قيمة الوحدة الإقتصادية تقاس بقيمة الأوراق المالية في جانب الخصوم وحقوق الملكية والتي تتحدد في سوق الأوراق المالية في تاريخ معين". ويتميز هذا المدخل بتوافر المدخلات من المعلومات المستخدمة في التقييم، كما يطبق مقياس Tobin's Q والذي يعتمد على نسبة القيمة السوقية لحق الملكية مضافاً لها القيمة الدفترية لإجمالي قيمة الأصول، وإذا قلت قيمة الأصول عن القيمة السوقية كان ذلك مؤشراً على إرتفاع العائد على إستثمارات المنشأة (سعد الدين، ٢٠١٤، ص ٣٢٣).

ويعتمد على تقييم الاستثمارات المالية للمنشأة (تقييم مالي) في ضوء تحليل تلك المنشأة، وتحليل الآثار المحتملة لعوامل النظام الاقتصادي للدولة وقطاعاتها الاقتصادية المختلفة. وتحدد القيمة السوقية للمنشأة في ضوء القوة الاقتصادية لها حيث تتأثر أسعار أوراقها المالية صعوداً وهبوطاً تبعاً للتغيير في مقدار العوائد المتوقع الحصول عليها مستقبلاً.

ويوضح أحد الباحثين خطوات تحديد القيمة السوقية الشاملة للمنشأة (ابراهيم، ٢٠١٣، ص ٧٢) فيما يلي:

١. تحديد الأطراف الأساسية ذات الصلة بالمنشأة وتشمل المديرين، والعاملين، والمساهمين، والعملاء، والموردين، والتنظيمات المختلفة ذات العلاقة بالمنشأة.
٢. تحديد المقصد الإستراتيجي، ويعبر عن إستراتيجية تحقيق القيمة للأطراف المختلفة ذات الصلة بالمنشأة.
٣. تحديد المسارات الفعلية لإيجاد القيمة.
٤. المقارنة بين الإستراتيجية الموضوعية، ومسارات إيجاد القيمة بهدف تحديد مدى تماشي الإستراتيجية الموضوعية مع طريقة إيجاد القيمة بالمنظمة.
٥. قياس القيمة الشاملة للمنشأة وفقاً لبعدي القياس المالي (الموارد الملموسة) وغير المالي (الموارد غير الملموسة). وذلك باستخدام أسلوب القياس المناسب، ودمج كل من الموارد الملموسة وقيمة الموارد غير الملموسة في مقياس تجميعي للقيمة.

ويركز هذا المدخل في تقديره لقيمة المنشأة على مصادر التمويل حيث تقدر قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل بالأسعار السوقية السائدة للأوراق المالية سواء أكانت أسهم أو سندات وقت التقييم. وبالرغم من بساطة هذا المدخل كما يبدو عليه إلا أن استخدامه ليس بنفس درجة البساطة، إذ لا بد من توافر بعض الشروط حتى يمكن الاطمئنان إلى تقديرات السوق بهذه الأوراق المالية، وهذه الشروط هي (الفاقي، مرجع سابق، ص ٥٠):

١. أن تكون أموال المنشأة (رأس المال والديون) قد تم إصدارها في شكل أوراق مالية من أسهم وسندات.

٢. أن توجد سوق للأوراق المالية، ويتم تداول هذه الأوراق المالية ويجري عليها التعامل بيعاً وشراءً.

٣. أن تكون هذه السوق ممثلة للنشاط الإقتصادي على درجة عالية من الكفاءة وهذا يتطلب:

- أن تكون معظم الشركات ممثلة في السوق حتى يكون السوق من النوع الكثيف أي الذي يضم عددا كبيرا من الأسهم والسندات لعدد كبير من الشركات الممثلة لكل الأنشطة الاقتصادية في المجتمع.
- أن تقوم الشركات بالإفصاح الكامل من جانبها عن كل أنشطتها وموقفها المالي بما يوفر المعلومات الكافية عن هذه الأوراق المالية وعدم إخفاء أي معلومات عن أنشطتها الاستثمارية والتمويلية.
- أن تكون هذه المعلومات متوفرة ومتاحة في وقتها وتماماً لجميع المتعاملين في الأوراق المالية من وسطاء وسماسرة ومحللين ومستثمرين حاليين ومرقبين.

وعلى الرغم من ذلك فإن هذا المدخل قد تم إنتقاده من خلال عدد من الجوانب منها: أن الأسعار قد لا تعكس بشكل دائم القيم الأساسية الحقيقية وبالتالي فإن الإعتماد على هذا المدخل قد لا يكون مناسباً في هذه الحالة، وقد تكون الأسواق غير فعالة فيما يتعلق بتوفير المعلومات بشكل مرضي للجمهور في جميع الأوقات وقد تكون عرضة للتحيز أو التقديرات اللاعقلانية من قبل المستثمرين وكذلك إذا ما كانت هنالك أزمة سيولة فإنها ستؤثر وبشكل كبير على أسعار السوق (Laux and Leuz, 2009, p.6).

ثالثاً: مدخل التدفقات النقدية المخصومة: Discounted Cash Flows Approach

يعد مدخل التدفقات النقدية المخصومة واحداً من المداخل المتعلقة بتحديد وتقييم قيمة المنشأة، وهو أكثر المداخل استخداماً في الفترة الأخيرة، على الرغم من منافسته من قبل المداخل الأخرى وهو طريقة لتقييم القيمة العادلة للإستثمارات المالية اعتماداً على مفهوم القيمة الزمنية للنقود (The Time Value of Money)، (Jennergren, 2008, p.1549) ويعتمد أسلوب صافي القيمة الحالية على التدفقات النقدية المقدرة والخصم بدلاً من الافتراضات العشوائية أو أي

إعتبرات شخصية، وغالباً ما تكون طريقة صافي القيمة الحالية متسقة مع أهداف تعظيم القيمة للمساهمين والمنشأة بشكل عام. وتقدير صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية يمكن أن تعتبر طريقة سهلة، لكن في الممارسة العملية فإنه من الصعب جداً الحصول على تقديرات للتدفقات النقدية وذلك بسبب حالة عدم اليقين، وكذلك لصعوبة قياس معدل الخصم عملياً (Bernard E. Edu, 2009, p.7). ولكن على الرغم من ذلك فإن هذا المدخل أو النموذج يعتبر من أكثر المدخل قبولاً على مستوى البحوث الأكاديمية والممارسات الإدارية، وغالباً ما يتم تطبيقه في المنشآت الصناعية (Marcus and Stefan, 2010, p.188).

وهو غير منافس للمدخل السوقي بل هو مدخل يساعد على التأكد من سلامته في حالة توافره أكثر من ذلك أنه مدخل أصيل يساعد على توجيه المدخل السوقي وتصحيح إنحرافاته، ويسمى أحياناً بالمدخل الذاتي كونه يركز على جانب الاستخدامات (الأصول) وذلك بقياس قدرة هذه الأصول الذاتية على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلاً خلال عمر المنشأة. وتقدير قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل يبني على محاور خمسة (الفاقي، ٢٠١٤، ص ٥١):

المحور الأول: أن التدفقات النقدية المتوقعة (وليست الأرباح) هي الأساس. فالمنشأة لا يتم تشغيلها بالأرباح (التي قد تكون دفترية) ولكن بالنقود.

المحور الثاني: أن معدل نمو المنشأة يؤثر على هذه التدفقات النقدية المتوقعة فهي تزيد أو تقل وفقاً لمعدل النمو.

المحور الثالث: أن توقيت هذه التدفقات النقدية المتوقعة سوف يؤثر على قيمتها نتيجة لاختلاف القوة الشرائية لهذه النقود بفعل التضخم.

المحور الرابع: أن هذه التدفقات النقدية من الضروري خصمها بمعدل خصم يعكس القوة الشرائية ودرجة المخاطرة التي تصاحب هذه التدفقات. كما يعكس أسلوب التمويل ومصادره والأهمية النسبية لكل مصدر من هذه المصادر.

المحور الخامس: أن عمر المنشأة وهو الفترة الزمنية المتوقع أن تتحقق فيها هذه التدفقات النقدية سوف يؤثر على حصيلتها هذه التدفقات ولذلك لا بد من التعرف على عمر المنشأة.

ومن ثم فإن قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل تقدر بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة طوال عمر المنشأة أي التدفقات النقدية المتوقعة مخصومة بمعدل خصم يعكس ظروف المنشأة والعوامل المؤثرة فيها مع مراعاة معدل النمو في هذه التدفقات.

ويتفرع عن هذا المدخل أكثر من أسلوب (عبيد، ١٩٩٤، ص ٩٣٨) وهذه الأساليب هي:

١. أسلوب التدفقات النقدية المعادلة بحالة التأكد. Certainty Equivalent.

٢. أسلوب القيمة الحالية المعدلة. Adjusted Present Value.

٣. أسلوب التكلفة المرجحة للأموال. Weighted Average Cost Of Capital.

وتتشارك جميع هذه الأساليب في نفس الفكرة وهي خصم التدفقات النقدية المتوقعة إلا أنها تختلف في بعض الجوانب المتعلقة بالتدفق النقدي أو معدل الخصم المستخدم:

فالأسلوب الأول: يعتمد في تقدير قيمة المنشأة من خلال تعديل النقدية المتوقعة من حالة المخاطرة إلى حالة التأكد، ومن ثم فالتدفقات النقدية المستخدمة هي تلك المعادلة لحالة التأكد، ولكي تتم مثل هذه المعادلة هذا يستلزم:

١. تقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

٢. تقدير معامل يعكس حالة المخاطرة لهذه التدفقات النقدية المتوقعة.

٣. معادلة التدفقات النقدية في (١) بحالة التأكد وذلك بضربها في المعامل (٢).

وفي هذه الحالة تعامل التدفقات النقدية كما لو كانت مؤكدة الحدث والميزة الأساسية في هذا الأسلوب أنه يمكن استخدام معدل العائد الخالي من الخطر كمعدل خصم للتدفقات النقدية، لكن المشكلة الأساسية تتمثل في تقدير ذلك المعامل الذي يعكس درجة مخاطرة التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً، وإذا صح ذلك بالنسبة لمشروع واحد فإنه أمر غاية الصعوبة للمنشأة ككل.

والأسلوب الثاني: وهو أسلوب القيمة الحالية المعدلة يتجنب مشكلة تقدير معامل المخاطرة في الأسلوب الأول ولكنه يفصل بين نوعين من التدفقات النقدية على أساس الفصل بين فئات المستثمرين (ملاك ومقرضين):

١. تدفق نقدي ينشأ من استثمار الأموال المملوكة.

٢. تدفق نقدي ينشأ من استخدام الديون ويحقق وفراً ضريبياً.

ومن ثم فإن قيمة المنشأة وفقاً لهذا الأسلوب تتكون من جزئين: القيمة الحالية للتدفقات النقدية العائدة على الملاك كما لو كانت المنشأة مملوكة بالكامل لأصحابها، والقيمة الحالية للوفر الضريبي الناشئ من استخدام أموال الغير وفي هذه الحالة فإن تقدير قيمة المنشأة يحتاج إلى معدلين للخصم:

• معدل العائد المطلوب على الأموال المملوكة.

• ومعدل الفائدة على القروض.

والمشكلة الأساسية مع هذا الأسلوب أنه يفصل بين الأموال المستثمرة بينما الواقع العملي غير ذلك فالمشروع الواحد داخل المنشأة قد يمول من أكثر من مصدر ومن ثم يصعب الفصل، هذا بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يتطلب عمل تنبؤات دقيقة مستقبلاً عن مدفوعات الفوائد والذي بدوره يتطلب التعرف مقدماً على هيكل هذه الديون مستقبلاً.

أما الأسلوب الثالث: وهو أسلوب التكلفة المرجحة للأموال فإنه لايفصل بين التدفقات النقدية على أساس الفصل بين الممولين، بل يستخدم التدفقات النقدية المتوقعة ككل ويراعي الاختلاف في مصادر التمويل من خلال التكلفة المرجحة للأموال التي تأخذ في الحسبان تكلفة كل مصدر وأهميته النسبية. وهذا الأسلوب ربما يكون أكثر الأساليب قبولاً وواقعية ومراعاة لظروف استخدامات الأموال في المنشآت.

ولتقدير قيمة المنشأة وفقاً لهذا الأسلوب فإن النموذج العام يتطلب تقديرات للعناصر التالية:

• التدفقات النقدية المتوقعة طوال عمر المنشأة.

• العمر الافتراضي للمنشأة.

• القيمة البيعية (التخريدية) للمنشأة في نهاية عمرها.

• التكلفة المرجحة للأموال كمعدل خصم.

ووفقاً لهذا النموذج فإن قيمة المنشأة تكون كالتالي:

قيمة المنشأة = القيمة الحالية للتدفقات النقدية طوال عمر المنشأة + القيمة الحالية للقيمة

التخريدية في نهاية عمر المنشأة. وهذا النموذج يعطي نتائج دقيقة بشرط تقدير عمر المنشأة والعناصر الأخرى بدقة.

رابعاً: المدخل الإستبدالي في تحديد قيمة المنشأة: Replacement Approach

يضم هذا المدخل نموذج التكلفة الجارية المعدل بالتغيرات في المستوى العام للأسعار حيث يتم تعديل القيم الإستبدالية للأصول غير النقدية (التي تأخذ أثر التغيرات النوعية في الأسعار) بالتغيرات الزمنية الناتجة عن تغير قيمة وحدة النقد (الرقم القياسي للتغيرات العامة في الأسعار) (صقر، ٢٠١٣، ص ٩).

ووفقاً لهذا المدخل يتم تحديد قيمة المنشأة من خلال تقييم كافة ممتلكات المنشأة وفقاً لتكلفتها الإستبدالية، وحساب القيمة الإستبدالية يقتضي إعادة تقدير الأصول بواسطة خبراء فنيين وذلك في مواجهة التضخم الناتج عن الإرتفاع المستمر في المستوى الخاص للأسعار.

ولقد تعرض هذا المدخل للعديد من الإنتقادات تمثل أهمها فيما يلي (ابراهيم، ٢٠١٢، ص ٧٠)

١. صعوبة تقدير التكلفة الإستبدالية المرتبطة بأصول المنشأة نظراً لصعوبة وجود أصل يوفر خدمات مماثلة لما توفره الأصول المملوكة لتلك المنشأة.
٢. تجاهل إظهار أصول المنشأة بقيمة تعكس مقدرتها الإقتصادية حيث أنها تختلف من منشأة لأخرى على الرغم من تماثل خطوط الإنتاج على سبيل المثال.
٣. عدم إدراج الأصول الفكرية بالقوائم المالية، وبالتالي إهمال دورها في تحقيق عوائد مستقبلية للمنشأة، هذا على الرغم من إدراك هذا المدخل لأثر تقلبات الأسعار على الحسابات عن طريق إعادة التقدير للأصول.

وعلى الرغم مما تم ذكره من مداخل أعلاه تستخدم في تحديد قيمة المنشأة إلى أن هنالك العديد من المشاكل التي يمكن أن تواجه عملية تحديد هذه القيمة أهمها؛ أن عملية تقدير قيمة المنشأة تعتمد على الهدف من التقييم، وبالتالي يمكن أن يكون للمنشأة أكثر من قيمة في نفس الوقت وذلك يتوقف على طريقة التقييم، وكذلك على الإقتصاد القائم على المعرفة فإن الطرق التقليدية لا يمكن أن تفي بالغرض وذلك لإعتمادها على الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وهذه لا يمكن أن تعطي النتيجة المرضية كونها تهمل حساب رأس المال الفكري (Irina and Elvira, 2014, p.890).

ويستخلص مما سبق، بأن أياً من المداخل السابقة الذكر يمكن أن يستخدم في تحديد وتقييم قيمة المنشأة على الرغم من الاختلاف في طريقة التقييم، وهنا يتفق الباحث مع ما جاء في دراسة (Plenborg, 2002, p.304) من أن المدخل كلما كان سهل الإستخدام والفهم، ويساعد المستخدم على أداء أفضل في تقدير قيمة المنشأة، فهو مدخل سيكون أكثر اعتماداً من قبل منشآت الأعمال.

ويرى الباحث بأن هذا العرض كافي وموجز لما تم التعرض له من إطار عام للدراسة ومن مفاهيم ذات إرتباط مباشر بالدراسة، سواء كانت هذه المفاهيم المسئولية البيئية والمراجعة البيئية، وقيمة المنشأة ومداخل تحديدها، وبالتالي أصبح بالإمكان وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وتبيان أثره على قيمة المنشأة متضمناً عدداً من الخطوات والتي يحسب بأنها كفيلة في تحقيق النتائج المرجوة من هذه الدراسة.

المبحث الثاني

الإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية

تمهيد

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بمنشآت الأعمال، على إختلاف أشكالها وأهدافها، لأن هذه القضايا باتت تشكل مشكلة إقتصادية وإجتماعية وسياسية بل وأخلاقية في أنحاء العالم أجمع، ونتيجة لذلك أصبح هناك إتحاف قوي لدى المنشآت لإطلاع المجتمع على معلومات مالية مدققة تتعلق بسياساتها وأنشطتها وأهدافها البيئية والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والمنافع المرتبطة بتنفيذها، والكشف عن المخاطر البيئية ودور منشآت الأعمال في الاستجابة لها وإتخاذ ترتيبات لدرئها(درويش، ٢٠١٤، ص٣).

إن الإهتمام بالجانب البيئي والإجتماعي من قبل منشآت الأعمال هو من أهم المتطلبات في الوقت الحاضر، كون هذا الجانب يعتبر من الجوانب المهمة في تطور وإستمرار عمل المنشآت وذلك من خلال إلتزامها بمسئولياتها البيئية والإجتماعية تجاه المجتمع والذي يوفر لها فرص النمو الإقتصادي من خلال تحقيق الأرباح وزيادة المكاسب وتعزيز قيمتها السوقية وسمعتها البيئية داخل المجتمع (زين وآخرون، ٢٠١٣، ص٣).

فقد أصبح أداء المنشأة فيما يتعلق بالمجتمع الذي تعمل فيه وتأثيرها على البيئة جزءاً هاماً وحرماً لقياس أدائها بشكل عام وقدرتها على الإستمرار في العمل وبكفاءة. ويعد هذا إنعكاساً جزئياً للاعتراف المتزايد بالحاجة على ضمان وجود الأنظمة البيئية الصحية وكذلك العدالة الإجتماعية والحوكمة التنظيمية الجيدة. وعلى المدى البعيد يتوقع أن تعتمد كافة أنشطة المنشآت على صحة (سلامة) الأنظمة البيئية في العالم، بحيث تخضع المنشآت إلى فحص دقيق من خلال أطرافها المعنية المختلفة بما في ذلك المستهلكين أو العملاء والعمال وإتحاداتهم التجارية والمجتمع والمؤسسات غير الحكومية والباحثين والخبراء الماليين والجهات المانحة والمستثمرين ومنشآت الأعمال وغيرها من الهيئات.

وعليه فكان من الواجب الأخذ بهذه العوامل والمتغيرات من قبل مهنة المراجعة لتحديد أثرها على قيمة المنشأة وعلى سمعتها البيئية. كون الهدف الرئيسي لمنشآت الأعمال ذات التأثير

السلبى المحتمل على البيئة لا يختلف عن الهدف من مراجعة اي منشأة أعمال أخرى ، والمتمثل في إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد حول ما يقوم بمراجعته سواء كان تقارير أو قوائم مالية. لكن تحقيق الهدف الرئيسي يتأثر بعدد من العوامل منها طبيعة نشاط المنشأة ونطاق عملية المراجعة وهو ما يتضح جلياً في حالة مراجعة المنشآت التي تزاول نشاطاً يحتمل أن يؤثر سلباً على البيئة (جيرة، ٢٠١٤، ص ٨٠).

ومن خلال دراسة المسؤولية البيئية لكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة على عملهما والتي من أهمها الاستقلالية والحياد، فإن الباحث يرى أن قيام المراجع الخارجي بهذه المهمة هو افضل من تبني المراجع الداخلي لها، ذلك أن المراجعة الداخلية ومهما بلغت درجة جودة تصميمها وتشغيلها فانها لا تتعدى أن توفر تأكيدات معقولة بشأن تحقيق أهداف المنشأة. ويركز الاطار المقترح على دور المراجع الخارجي في مراجعة الأنشطة البيئية في ثلاثة مراحل وكما يلي:

١.٢.٢ المرحلة الأولى: التحضير لعملية المراجعة

إن عملية التحضير والاعداد لعملية المراجعة البيئية تتمثل في العديد من الخطوات التي يجب على المراجع القيام بها ، وذلك قبل أن يقوم بأداء عمله من خلال تنفيذ عملية المراجعة وتشمل:-

أولاً: تحديد الهدف الرئيسي لعملية المراجعة

يجب أولاً وقبل كل شيء أن يتم تحديد الهدف من عملية المراجعة الذي تَبغي إدارة المنشأة الوصول إليه، وفي جميع الأحوال عادة ما يكون الهدف من عملية المراجعة كحد أدنى هو مراجعة الأداء البيئي وتقييم مدى إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات الصادرة لحماية البيئة، والنظر في الأحداث الطارئة التي تسبب إلتزامات بيئية على المنشأة، وآثارها على القوائم والتقارير المالية (درويش، ٢٠١٤، ص ٣٢).

ويمكن القول بأن هذه الأهداف من الممكن أن تزيد الثقة في المعلومات التي تعكس الأداء البيئي للمنشأة من قبل أصحاب المصلحة والجهات ذات العلاقة، وفي الإعتقاد على القوائم المالية أو أية تقارير أخرى تمت مراجعتها في تقييم هذا الأداء، وكلما كانت الأهداف ذات تأثير مباشر على إتخاذ القرارات فإنها تعتبر أهدافاً ذات أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة العليا في المنشأة.

ثانياً: إعداد فريق العمل

يجب أن يتكون فريق العمل من أشخاص ذوي دراية ومعرفة بالمنشأة المستهدفة وبعملياتها الصناعية، وكل القوانين والتنظيمات البيئية التي تطبق عليها، وأيضاً الممارسات الحالية المتعلقة بالإدارة البيئية. أما التكوين المحدد للفريق فيعتمد على حجم المنشأة وطبيعة عملياتها، وفي بعض الأحيان أخذ العينات وقياس سريان السوائل في الأنابيب (مشروع ترشيد الطاقة، ١٩٩٤، ص ٥١).

إن عملية إختيار فريق العمل تحكمها العديد من العوامل والتي يجب أن تكون متوافرة في عناصر الفريق من أجل القيام بمهامه بالشكل المطلوب. وبذلك فإن الباحث يتفق مع ما جاء في دراسة (المبروك، ٢٠١٠، ص ١) من عوامل يرى أنها ضرورية في طريق نجاح المراجع البيئي عند قيامه بالمراجعة البيئية، ومن أهمها مايلي:

أ. توافر المعرفة والمهارات في مجال المراجعة البيئية

يجب أن يكون المراجع على معرفة كافية بالإجراءات والسياسات الإدارية والقوانين المتعلقة بالبيئة وكيفية حمايتها ومجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث نتيجة استخدام منظمات الأعمال لبعض المواد الأولية والأدوات والمعدات التي تستخدم في عملياتها التشغيلية والصناعية ، ويعتمد مستوى المعرفة لدى المراجع في هذه الأحوال على مدى تعقيد وطبيعة التأثيرات السلبية التي يمكن تحديدها وماهية طرق معالجتها أو التقليل منها (السقا، ٢٠١١، ص ٣٠٢).

ان توافر هذا المستوى من المعرفة لدى المراجع البيئي يمكنه من فهم الأحداث والعمليات والتطبيقات المتعلقة بالعوامل البيئية والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة. أما بالنسبة للمهارات فإن المراجعة البيئية تتطلب العديد منها والتي يصعب على مهنة وحيدة أن توفرها، وإن المهنة التي تمتلك المهارة الأساسية اللازمة لأداء المراجعة البيئية يجب أن تتولى مسئولية القيام بها، وتعتبر المهارة المحاسبية هي المهارة الأساسية في هذا العمل. (علي، ٢٠١٤، ص ١٤٥) ويجب أن يتميز المراجع بالقدرة على أداء مراحل المراجعة

البيئية بالشكل الصحيح وما يتطلبه ذلك من مهارات فرعية متخصصة، منها على سبيل المثال تقييم الالتزامات والمخاطر البيئية المختلفة (المبروك، ٢٠١١، ١).

ويُستخلص مما سبق، أن المراجع البيئي حتى يكون على مستوى عالي من المعرفة والمهارة في عمله فإن من الضروري إدخاله لدورات تدريبية خاصة حول كيفية إجراء عملية المراجعة البيئية، حيث ستساهم هذه الدورات وبشكل كبير في تحسين وتطوير قدراته العلمية والعملية في تنفيذ عمله بالشكل المطلوب مستقبلاً.

ب. الإستعانة بالخبرات في مختلف التخصصات.

بداية يجب إختيار قائد للفريق من أجل أن يتولى مهمة تنفيذ وإنجاح عملية المراجعة البيئية، ويجب أن يتميز هذا القائد بعدد من الصفات الضرورية والمهمة وهي (مشروع ترشيد الطاقة، ١٩٩٥، ٥٢):

- أن يكون ملماً بمنتجات الشركة والأقسام الإنتاجية بها.
- يتميز بالفهم الكامل لعمليات إدارة النفايات بالمنشأة.
- يملك القدرة على تحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية.
- على دراية وفهم بالقرارات المنظمة للبيئة.
- لدية الفهم الكافي بمتطلبات التحكم بجودة المنتج.
- يمتلك القدرة على الإتصال والتفاهم الجيد مع مهندسي المنشأة ومع الإداريين والأفراد العاملين على حدٍ سواء.

وبعد أن يتم إختيار قائد للفريق يتم إختيار أعضاء الفريق ، ومن أجل تشكيل فريق مراجعة ناجح فسيكون من خلال دمج إسهامات الأشخاص القائمين على العمليات المباشرة إلى جانب الخبرات الداخلية والخارجية.

ويتبين من ذلك، ان قائد الفريق يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً كمراجع بيئي، وأن يكون ملماً بالجوانب المحاسبية بشكل كبير وأن يكون متمتعاً بالإستقلالية بشكل كبير وكذلك تمتعه بالروح القيادية التي تمكنه من إدارة عملية المراجعة بالشكل الصحيح، أما بالنسبة لفريق المراجعة فإن التخصصات التي تتوافر فيه تختلف من منشأة لأخرى وبالتالي فإنه يتم تحديدها بحسب حجم ونوعية النشاطات التي تمارس من قبل المنشآت.

ت. توافر المعايير المهنية والقانونية والفنية المتعلقة بالبيئة

إن الوظيفة الرئيسية للمعايير المتعلقة بالبيئة تكمن في قدرتها على الحكم على السلوك البيئي للمنشأة، وتحديد مدى مناسيته ومعقوليته، بالإضافة إلى الحكم على الأداء المهني للمراجع البيئي، ومدى بذله للعناية المهنية المعقولة. وأن الدراسات والتوصيات الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام ١٩٨٨ ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ١٩٩٨ وإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) عام ٢٠٠٠ على أن المراجعة البيئية للمنشآت الصناعية يجب أن تركز بشكل أساسي على معايير وقواعد واضحة ومحددة ومتعارف عليها لتحقيق الإتساق بين إجراءات المراجعة ومتطلبات البيئة (منصور، ٢٠٠١، ص ٢١٣)، وتحتاج المراجعة البيئية إلى معايير أخرى بالإضافة إلى المعايير والإرشادات المهنية لتحقيق متطلباتها وتشمل المعايير القانونية والتنظيمية، والمعايير الفنية، والمعايير الإقتصادية (علي، ٢٠١٤، ص ١٥٧).

ويُستخلص مما سبق أن المعايير المهنية وجودها مهم كونها تحدد مسؤوليات المراجع البيئي وفي نفس الوقت تلزمه العمل بها وتساعد في الحد من وجود فجوة التوقعات التي تتولد أثناء قيام المراجع بأداء عمله، وكذلك وجود الإرشادات البيئية التوضيحية يساعد المراجع البيئي في معرفة وإدراك أثر أداء المنشأة البيئي التي هو بصدد مراجعة أعمالها ذات التأثير السلبي المحتمل على البيئة، أما وجود المعايير القانونية فأنها تعطي إطاراً قانونياً لعملية المراجعة البيئية وكذلك تلزم المراجع البيئي بقيامه بعمله بكل مهنية وحيادية وأمانة حتى لا يكون عرضه للمساءلة القانونية.

ثالثاً: إعداد خطة المراجعة

بعد أن يتم إختيار رئيس الفريق وإسناد مهمة العمل له يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة وإختيار أعضاء فريقه المساعدين ومن ثم تخصيص المهام عليهم، وبحسب المعيار الدولي رقم (٣٠٠) فإن المراجع يقوم بوضع خطة المراجعة وتوثيقها وبشكل يوضح النطاق المتوقع لعملية المراجعة، كما يجب عمل سجل تفصيلي للخطة العامة للمراجعة للدلالة على تطوير عملية المراجعة (حماد، ٢٠٠٧، ص ٩٠).

وبعد ذلك يقوم بدراسة النظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الاقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر وأن يفهم من أين بدأت المعاملات، وكيف إنتهت؟ وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة؟ وأن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه. وعموماً فإنه يمكن تحديد الخطوات التي يتبعها المراجع البيئي عند قيامه بوضع خطة المراجعة وهي كما يلي (السقا، ٢٠١١، ص ٣٠٤)

١. تحديد هدف المراجعة البيئية للوحدة الاقتصادية المعنية في ضوء أهدافها العامة.
٢. تحديد الإجراءات التي يمكن أن يحققها برنامج المراجعة الذي سيضعه.
٣. الإطلاع على كافة القوانين والسياسات والأوامر الإدارية التي تم الإعتماد عليها في العمل المحاسبي.
٤. تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الإختصاصات كلاً حسب إختصاصه.
٥. متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقاً لإنجاز الأعمال المكلفين بها.

وخلال عملية تخطيط المراجعة، يجب أن يقوم المراجع الخارجي بعملية تفهم وتقييم مبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك في الحالات التي يتضح فيها أن المراجعة الداخلية سوف تكون ملائمة للمراجعة الخارجية في بعض مجالات عملية المراجعة. وبحسب معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) فإن التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية سيؤثر على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية الإستفادة من المراجعة الداخلية في تعديل أو تطوير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية. وللحصول على التفهم أعلاه فيجب أن يسترشد المراجع الخارجي بمجموعة المعايير التالية (حماد، ٢٠٠٧، ص ٧٩)

- موقع وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.
- نطاق الوظيفة.
- الكفاءة المهنية.
- العناية المهنية المعتادة.

ويتضح هنا، إن إعداد خطة المراجعة والتي تقع مسئوليتها على رئيس الفريق بشكل أساسي، مع ضرورة مشاركة أعضاء الفريق في وضعها، وتعتبر من الخطوات المهمة في عملية المراجعة حيث أن هذه الخطوة تساهم وبشكل كبير في تحديد فترة المراجعة، فكلما كانت الخطة واضحة ومنظمة كانت عملية المراجعة تسير في الطريق الصحيح ولا تواجهها أي عقبات.

رابعاً: جمع وتقييم المعلومات عن المنشأة

وهي الخطوة الأخيرة في مرحلة الإعداد والتحضير لعملية المراجعة، فبعد أن يقوم رئيس الفريق بوضع خطة المراجعة فإنه يبدأ بالتعاون مع فريقه المساعد بجمع المعلومات عن المنشأة وذلك وفقاً للمعيار الدولي رقم (٣١٥) المعدل (تفهم طبيعة أعمال منشأة العميل والبيئة التي تعمل فيها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية) من أجل إكتساب الفهم الشامل لطبيعة عملها وأثرها البيئي ونظام الإدارة البيئية المتبع داخل المنشأة وذلك من خلال توثيق السياسة البيئية للمنشأة وتحديد الأهداف والمتطلبات البيئية وأدلة الإجراءات البيئية، وسجلات تدريب العمال، والمتطلبات التشريعية التنظيمية التي تخضع لها المنشأة، ونتائج وإستنتاجات المراجعات البيئية السابقة مهما كانت أهدافها سواء أكانت ضيقة أو واسعة، وتقارير مراجعات الإدارة لتقارير المراجعة البيئية (متضمنة التقارير عن الإستدامة وعن فعالية نظم الإدارة البيئية)، وسجلات الحوادث والظروف الطارئة وكيف تم التعامل معها (لطفي، ٢٠٠٥، ص١٧٦).

وهذه المعلومات هي معلومات عامة عن المنشأة يتم جمعها قبل البدء في عملية المراجعة حيث تُفيد في الإجابة على الكثير من الأسئلة، والتي ستكون محور عملية التنفيذ، وتتم عملية التأكد من هذه المعلومات من خلال الزيارات الميدانية للمنشأة من قبل فريق المراجعة سواء كان رئيس الفريق أو أعضاؤه المساعدين ، وعموماً فإنه يمكن تحديد البيانات المفيدة واللازم جمعها بواسطة فريق المراجعة (مشروع ترشيد الطاقة، ١٩٩٥، ص٥٧)

أ-معلومات عن التصميم; وتتضمن مايلي:

- مخططات العمليات الصناعية.
- توازن المواد والحرارة للعمليات الإنتاجية.

- كتيبات التشغيل ومواصفات العمليات.
- قائمة بالمعدات متضمنة مواصفاتها.
- مواصفات المياه ومعدلات الإستخدام.
- مخططات الأنابيب والآلات.
- مخططات الصرف.
- مخطط كامل للموقع.

ب- مسارات النفايات ومعلومات بيئية، ويمكن أن تتضمن مايلي:

- التراخيص البيئية.
- أماكن تجميع وتخزين المواد الصلبة والضارة.
- مخططات لكل وحدات معالجة الهواء والمياه المستخدمة والمواد الضارة.
- كتيبات التشغيل الخاصة بوحدات المعالجة.
- تقارير التقييم البيئي.
- المخالفات البيئية السابقة.

ت- معلومات عن المواد الخام والإنتاج، ويمكن أن تتضمن مايلي:

- بيانات عن مكونات الناتج وكمياته ومعدلات الإنتاج.
- مخططات إستخدام المواد.
- سجلات شراء المواد وتخزينها وكذلك تخزين المنتجات.
- سجل بيانات التشغيل.
- كتب التشغيل وطرق الإستخدام.

ث- معلومات عن التكلفة، وتتضمن المعلومات مايلي:

- معلومات جغرافية وتتضمن (القرب من المياه أو النظم البيئية الحساسة أو التجمعات البشرية).
- تكلفة معالجة النفايات والتخلص منها.
- تكاليف والمواد الخام والمنتج.
- تكاليف الصرف الصحي.

• تكاليف التشغيل والصيانة.

• تقارير قسم الحسابات والتكاليف.

ج-معلومات إضافية هامة، وهذه المعلومات يمكن أن تتضمن مايلي:

• جدول التشغيل.

• معلومات البيع.

• إجراءات الإدارة المطبقة.

• الهيكل التنظيمي.

وبعد قيام المراجع بالحصول على المعلومات الكاملة حول طبيعة عمل المنشأة والتي من ضمنها فهم بيئتها الرقابية وإجراءات الرقابة فيها من وجهة نظر بيئية ، فإنه يجب أن تكون لديه الإجابات الوافية للأسئلة التالية والتي يمكن إعتبارها مؤشرات حول الأداء البيئي للمنشأة (الوردات، ٢٠١٣، ص٢٩٤)

• ماهي القضايا البيئية في قطاع المنشأة ، بشكل عام؟

• هل تعمل المنشأة في قطاع معرض لمخاطر بيئية مهمة ، بحيث تؤثر سلباً في البيانات المالية للمنشأة؟

• ما هي القوانين والأنظمة البيئية الواجبة التطبيق على المنشأة؟

• هل تم إتخاذ إجراءات نظامية او تم إصدار تقارير من قبل الوكالات الملزمة والتي قد يكون لها تأثير جوهري في المنشأة وبياناتها المالية؟

• هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوى قضائية ضد المنشأة أو مدرائها تتعلق بأمور بيئية؟

• هل هناك أي دعاوى قضائية غير مفصول فيها تتعلق بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية؟

• هل هناك تغطية تأمينية لمخاطر البيئة؟

أما فيما يتعلق ببيئة وإجراءات الرقابة، فيجب على المراجع أن يكون قد حصل على إجابات حول الأسئلة التالية:

• ماهي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة بشكل عام (يتم تقييمها من

قبل المراجع ، مستنداً إلى معرفته بطبيعة عمل المنشأة بشكل عام)؟

- هل تتضمن هيكلية تشغيل المنشأة تحديد مسؤوليات، ومن ضمنها الفصل بين الواجبات لأفراد معينين للرقابة البيئية؟
 - هل لدى المنشأة نظام معلومات بيئية، مستند إلى متطلبات المنظمين أو إلى تقييم المنشأة ذاتها للمخاطر البيئية؟
 - هل تقوم المنشأة بتشغيل نظام الإدارة البيئية؟
 - هل قامت المنشأة طوعياً بنشر تقرير بيئي؟ وإن كان الأمر كذلك، هل تم التحقق من صحة التقرير من طرف ثالث مستقل؟
 - هل لدى المنشأة إجراءات رقابية لمعالجة الشكاوى المتعلقة بالأمور البيئية، ومن ضمنها المشاكل الصحية، والمقدمة من موظفي المنشأة أو الأطراف الخارجية؟
 - هل لدى المنشأة إجراءات رقابية للتعامل مع النفايات الخطرة، والتخلص منها، طبقاً للمتطلبات القانونية؟
 - هل توجد إجراءات رقابية لتحديد وتقييم الأخطار البيئية ذات العلاقة بمنتجات وخدمات المنشأة؟
 - هل لدى الإدارة معرفة بوجود أية مخاطر لإلتزامات تنشأ نتيجة تلوث الجو أو التربة أو المياه (جوفية أو سطحية) أو أي شكاوى من موظفين أو أطراف أخرى لم يتم حسمها تتعلق بأمور بيئية؟
- أما فيما يخص المحاسبة البيئية وكيفية تسجيل المعاملات البيئية فإن على المراجع أن تكون لديه معلومات حول مايلي (Bernard E. Edu, 2009, p.9)
- متى يتم رسملة التكاليف البيئية ومتى يجب أن تكون كمصروف؟
 - كيف تؤخذ النفقات الناجمة عن البيئة والاستهلاك ذات الصلة وانخفاض قيمة الأصول البيئية في الاعتبار؟
 - كيف يتم التعامل مع الخصوم البيئية وتصاريح التلوث القابلة للتداول؟
 - ما هي القضايا البيئية التي ينبغي أن تناقش من قبل الإدارة وما هي التقارير حول تلك القضايا؟

- وهل يتم إتباع الخطوات الأساسية التالية في التعامل مع البيانات البيئية المستخدمة من قبل المحاسبة البيئية:

✓ تصنيف البيانات البيئية.

✓ تجميع البيانات البيئية.

✓ تحليل البيانات البيئية.

✓ تقييم الأثر من البيانات البيئية.

وهنا يمكن القول، أن عملية جمع المعلومات عن المنشأة وتقويمها هي المرحلة الأخيرة في عملية التحضير والإعداد لعملية المراجعة، وهي من الخطوات المهمة كونها تُعطي تصوراً كاملاً وواضحاً لفريق العمل عن المنشأة ونظامها الداخلي وكذلك طبيعة نشاطاتها ، مما سيساعد بشكل كبير في عملية تنفيذ المرحلة التالية من مراحل المراجعة والتي هي مرحلة التنفيذ والتي ستنتم من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها وإستخراج النتائج المتحققة منها والتي سيتم بعد ذلك ترجمتها بشكل تقرير بيئي يرفع للجهة التي أوصت بعملية المراجعة.

٢.٢.٢ المرحلة الثانية: تنفيذ عملية المراجعة

يمكن أن تتم مرحلة التنفيذ من خلال خطوتين أساسيتين كما يلي:

أولاً: جمع أدلة الإثبات

على المراجع البيئي أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من الخروج باستنتاجات حول مدى صحة وسلامة القياس والإفصاح عن الإلتزامات البيئية من حيث (الوجود، والإكتمال، والتقييم، العرض والإفصاح)، ويشير مفهوم الكفاية إلى كم الأدلة، أما مفهوم الملاءمة فيشير إلى نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد معين ودرجة الثقة التي يوفرها الدليل، وأدلة الإثبات من الممكن تعريفها بأنها "معلومات يحصل عليها المراجع البيئي للتوصل إلى إستنتاجات ليكون حكمه المهني بشأن سلامة وصدق المعلومات المالية المتعلقة بالالتزامات البيئية" (الشريف، ٢٠١٣، ص١٩٣).

وبالإضافة إلى ما تم ذكره من تساؤلات والتي يمكن إعتبارها مؤشرات للأداء البيئي للمنشأة تبلورت عند المراجع البيئي بعد معرفته بطبيعة المنشأة وهياكلها التنظيمية وما قد توفر لديه من

معلومات حول هذه التساؤلات ، فإنه يقوم _ وبمساعدة أعضاء فريقه _ بجمع أدلة إثبات إضافية من خلال مجموعة من الإجراءات تشمل ما يلي (لطفي، ٢٠٠٥، ص ١٧٨)

١. ملاحظة الأنشطة والظروف المرتبطة بالتقييم من حيث توافقها مع معايير نظام الإدارة البيئية المقررة للمنشأة.

٢. الإستفسار من المسؤولين الملائمين، وتمثل في (سؤال الأفراد عن الأنشطة التي يقومون بأدائها، وما إذا كان يمكنهم تحديد الطرق التي على أساسها يمكن أن يتحسن الأداء البيئي لمجالهم أو مجالاتهم).

٣. الحصول على المعلومات من مصادر خارجية، على سبيل المثال مقاييس التحقق المستخدمة عن طريق منشآت الأعمال المماثلة الأخرى أو أنماط الصناعة التي تقدم مقاييس مرجعية ملائمة لتقييم الأهداف والمتطلبات البيئية للمنشأة أو معلومات عن العمليات البديلة التي تؤدي إلى مخلفات أقل أو استهلاك منخفض للماء أو الطاقة.

٤. إختبار السجلات والمستندات، على سبيل المثال سجلات الإنبعاثات وإستخدام الماء والطاقة والفاقد الناتج والتصرف فيه والصحة والأمان وتدريب العاملين.

٥. الفحص التحليلي، على سبيل المثال تحليل جزء من المدخلات منسوباً إلى مخرجات العملية، وتقييم النطاق ومعدل التغير في الأثر البيئي لنشاط أو منتج أو خدمة محددة في أحد الفترات مقارنة بالفترة التالية.

٦. إختبارات التفاصيل، على سبيل المثال إختبار عينات من سجلات بعض العوامل على سبيل المثال إستخدام الطاقة والماء، والإنبعاثات والمخلفات الناتجة والتصرف فيها وما إلى ذلك لتقييم ما إذا كانت النتائج المسجلة تتوافق مع النتائج الفعلية.

ويُستخلص مما سبق، أن جوهر عملية المراجعة يتمثل في عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وأن المراجع البيئي وبعد أن يقوم بجمع هذه الدلة والتي يجب ان تكون متصفه بخاصيتي الكفاية والملاءمة قد أصبحت لديه قاعدة بيانات يمكن من خلالها تنفيذ عملية المراجعة بالشكل المناسب والمخطط له.

ثانياً: إجراءات تنفيذ المراجعة وتقييم أدلة الإثبات

يمكن تحديد إجراءات تنفيذ عملية المراجعة من خلال (منصور، ٢٠٠١، ص ٢٠٢)

- تقييم فعالية الوسائل الرقابية التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة من الآثار السلبية لأنشطتها.
 - تقييم السياسات والخطط والبرامج المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة.
 - تحديد الأضرار البيئية التي تسببها المنشأة والإنتهاكات البيئية الممكنة.
 - تقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة الموارد الطبيعية والبيئية.
 - تحديد القيود والإشترطات البيئية المفروضة على نشاط المنشأة من خلال التشريعات البيئية.
 - فحص تقارير متابعة الأداء البيئي للتعرف على فعالية النظام المطبق في مجال المحافظة على البيئة.
 - دراسة مدى وفاء نظام الإدارة البيئية في الإفصاح عن الإلتزامات والقيود والإشترطات البيئية.
 - قياس قدرة التقارير المالية وملحقاتها حول إفصاحها عن الإلتزامات البيئية الفعلية والمتوقعة.
- كذلك يمكن إضافة مجموعة أخرى من الإجراءات والتي يمكن أن يقوم بها المراجع البيئي خلال عملية التنفيذ يمكن تحديدها فيما يلي (الجبري، ٢٠٠٧، ٨٤)
- إجراء إختبارات على مستويات التلوث في المواقع.
 - زيادة فعالية المعلومات الواردة في سجلات التلوث بالتركيز على الفصل بين المهام والإجراءات المرتبطة بتسوية الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية.
 - إجراء فحص فني لإجراءات الأمن والرقابة.
 - التحقق من كفاية التغطية التأمينية المتعلقة بالقضايا البيئية.
 - فحص سجلات الأداء البيئي.
- وبعد أن يتم جمع أدلة الإثبات وتحديد متغيرات التنفيذ فإن فريق المراجعة يقوم بفحص نتائج إجراءات المراجعة المؤداة للتأكد مما إذا كان قد جمع الأدلة الكافية لكل قطاع للمراجعة وتكوين

رأي حول ما تم مراجعته من متغيرات وأن أي حالات جوهرية تمثل عدم تطابق مع معايير وإجراءات نظام الإدارة البيئية يجب أن يتم تقييمها لتحديد طبيعتها وتأثيراتها. بالإضافة لذلك فإن الفرص الخاصة بالمنشأة لتحسين نظام الإدارة البيئية يجب أن يتم تحديدها وحيثما يكون ذلك ملائماً فإنه يجب أن يتم وضع المقترحات الملائمة (لظفي، ٢٠٠٥، ص ١٨٠).

ويرى الباحث أن ما تم تحديده من إجراءات تنفيذ لعملية المراجعة هي كفيله بقيام المراجع البيئي بعمله كما هو مخطط له، وأن عملية المراجعة البيئية س تُعطي بلا شك النتائج المرجوة منها لتحقيق الأهداف التي يتم وضعها وتحديدها في بداية عملية المراجعة. وبعد إكمال عملية تنفيذ المراجعة فإن المراجع يكون أمام مرحلة أخرى من مراحل عملية المراجعة ألا وهي مرحلة ترجمة النتائج التي تم التوصل إليها على شكل معلومات يتم توضيحها وإعلانها من خلال تقرير بيئي يقوم المراجع البيئي بإعداده في نهاية عملية المراجعة.

٣.٢.٢ المرحلة الثالثة: إعداد تقرير المراجع البيئي عن الأداء البيئي للمنشآت

يُعد تقرير المراجعة بمثابة ذروة عملية المراجعة، وما تتم عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والمناسبة إلا بغرض التعبير عن رأي، وهذا الرأي هو الهدف القاطع للمراجع، ولا يمكن التعبير عن الرأي إلا بعد أن يكون المراجع قد أكمل جميع إختبارات المراجعة (حماد، ٢٠٠٧، ص ٩٧).

أي أن التقرير يمثل المحطة الأخيرة في عملية المراجعة ويعد أداة توصيل للمعلومات وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية المراجعة. ويمكن تعريف تقرير المراجع البيئي على أنه "عملية توصيل نتائج المراجعة إلى المستخدمين". وقد أوضحت لجنة الأونكتاد عام ٢٠٠١ عدة خصائص لتقرير المراجع منها الصدق والأمانة، أي عدم التحيز وكذلك الصراحة والوضوح، وهذا يتطلب من المراجع أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع الأدلة، حيث أن تعزيز الأدلة يدعم رأي المراجع، كما أن الاستقلالية تتيح للمراجع العمل الحيادي وغير المتحيز خلال أداء إختبار المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير، أي حياد في الإجراءات التنفيذية وحياد في التقييم والأهم حياد في إبداء الرأي الوارد في تقرير المراجع (السقا، ٢٠١١، ص ٣٠٧).

ويُفصح المراجع البيئي في التقرير عن رأيه في مدى إتباع المنشأة لسلوك البيئي المناسب، ونطاق الفحص الذي قام به للنظام البيئي المطبق بالمنشأة بالإضافة إلى نوعية وكمية أدلة الإثبات التي اعتمد عليها والفترة التي يغطيها التقرير.

ومن أجل ضمان عمليات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة للمراجعة البيئية فإن الأمر يستلزم توافر مجموعة من المعايير الخاصة باختيار المعلومات البيئية ومجموعة من المقومات الرئيسية لإعداد تقرير المراجعة البيئية وكذلك الجوانب الواجب توافر معلومات حولها في التقرير وعلى النحو التالي:

أولاً: المعايير الخاصة بإختيار المعلومات البيئية

وهذه المعايير يمكن إيجازها في الآتي (بدوي، ٢٠٠٠، ص ٢٠٢)

١.الملاءمة

يجب توافر الملاءمة في المعلومات التي تدرج في التقرير البيئي وأن تكون مركزة على علاقة هذه المعلومات بالهدف الذي أعدت من اجله.

٢.البعد عن التحيز

ضرورة أن تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف وأن تعكس التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية المتعلقة بمسئولية المنشأة عن نتائج هذه العمليات.

٣.القابلية للفهم

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي على القدرات الإستيعابية لمستخدميها ، وهذا المعيار مطلب أساسي ينبغي الالتزام به عند إعداد التقرير البيئي.

٤.المرونة

ويقضي هذا المعيار بضرورة إستمرار قدرة التقرير البيئي على خدمة إحتياجات المستفيدين منه في الظروف المتغيرة وهو من المعايير الواجب توافرها لضمان فعالية الإتصال خصوصاً في التقرير البيئي الذي تتصف عناصر موضوعه بالحركية والديناميكية.

ثانياً: المقومات الرئيسية لإعداد تقرير المراجعة البيئية

يمكن تحديد هذه المقومات بالآتي (منصور، ٢٠٠١، ص ٢١٤)

- أن يُفصح التقرير عن المعلومات ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة.
- أن يتضمن التقرير النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم للسياسات والممارسات البيئية للمنشأة.
- أن يوضح التقرير مدى إتباع المنشأة لسلوك بيئي مناسب.
- أن يشتمل التقرير على أوجه القصور في نظم الإدارة البيئية والتي ظهرت خلال عمليات الفحص والتقييم.
- أن يوضح التقرير مدى توافر نظام معلومات بيئي يمكن الإعتماد عليه في توفير أدلة الإثبات المناسبة.
- أن يتضمن التقرير المجالات والأنشطة والبرامج البيئية التي خضعت لعملية الفحص والتقييم.
- أن يوضح التقرير مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
- أن يُبين التقرير ما إذا كانت القوائم والتقارير البيئية قد أُعدت وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المقترحة.
- أن يكشف التقرير المخاطر البيئية التي تواجهها المنشأة والإجراءات التي أُتخذت لإقصائها أو تقليصها.
- أن يحدد التقرير طبيعة وخصائص الخدمات التي يقوم بها المراجع البيئي وحدود مسؤوليته عن أدائها.
- أن يبين التقرير مدى توافر نظام للمحاسبة البيئية يساعد في تحقيق أهداف المراجعة البيئية.
- أن يشير التقرير إلى الإجراءات والسياسات المتبعة لتخطيط ورقابة الأنشطة والبرامج البيئية.
- أن يوضح التقرير مدى توافر نظام للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة.

- أن يكشف التقرير مدى كفاءة المنشأة في القيام بالأنشطة والبرامج البيئية التي تؤدي إلى حماية البيئة.

ثالثاً: المعلومات الواجب توافرها في التقرير

عند إعداد تقرير المراجعة البيئية وصياغته بشكل نهائي يتم وضع تاريخ له ويتم التوقيع عليه من قبل رئيس فريق المراجعة ، ثم يتم توجيهه إلى الجهة التي طلبت القيام بعملية المراجعة، متضمناً معلومات كاملة حول مايلي (لطفي، ٢٠٠٥، ص ١٨١)

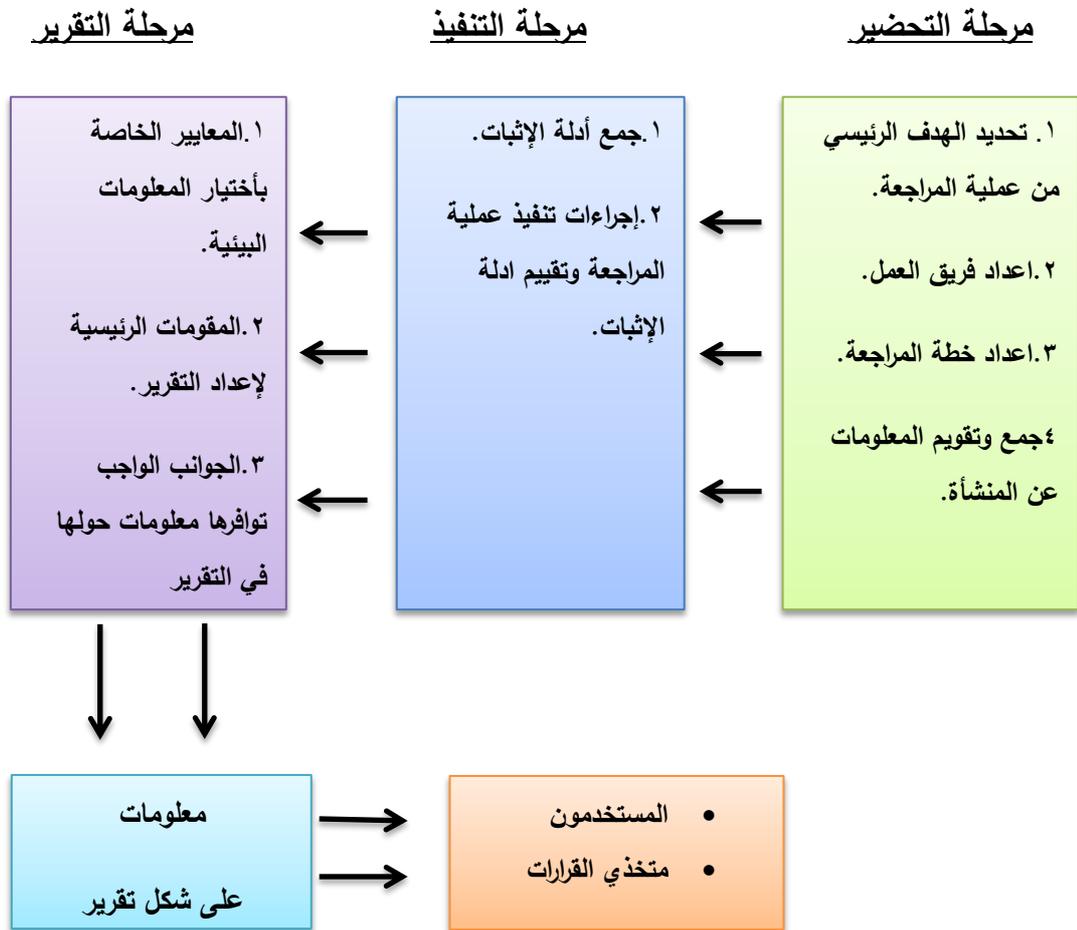
- الأهداف والنطاق المتفق عليهما في عملية المراجعة.
- الوظائف والأنشطة محل المراجعة.
- تحديد موظفي المنشأة المسؤولين عن الوظائف والأنشطة محل المراجعة.
- المعايير التي على أساسها يتم أداء عملية المراجعة.
- الفترة التي تغطيها عملية المراجعة وتاريخ عملية المراجعة.
- نتائج المراجعة المرتبطة بأدلة الإثبات المؤيدة.
- الاستنتاجات حول مايلي:
 - ✓ مستوى الإلتزام بالسياسة البيئية للمنشأة.
 - ✓ الأداء والتقدم البيئي للمنشأة.
 - ✓ مدى ملاءمة نظام الإدارة البيئية للمنشأة وأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وآثارها البيئية.
 - ✓ الأهداف والمتطلبات البيئية للمنشأة.
 - ✓ مدى فعالية تشغيل نظام الإدارة البيئية.
 - ✓ مدى فعالية وإمكانية الإعتماد على ترتيبات المنشأة الخاصة بمتابعة آثارها البيئية.
 - ✓ إلتزام المنشأة بالمتطلبات التشريعية واجبة التطبيق.
- التوصيات الخاصة بالإجراء التصحيحي أو الخاصة بالتحسينات المرتبطة بنظام الإدارة البيئية للمنشأة وأدائها البيئي أو الإلتزام بالمتطلبات التشريعية الواجبة التطبيق.

ويمكن القول بأن المراجع البيئي من الضروري أن يأخذ بهذه المعايير والمقومات الرئيسية عند إعداد تقريره، وذلك لكي تكون المعلومات صحيحة ويكون التقرير واضح وغير مبهم وبالتالي يمكن الإعتماد عليه وعلى المعلومات التي يحتويها من قبل المستخدمين ومتخذي القرارات.

ويمكن توضيح الإطار المقترح من خلال المخطط التالي:

شكل رقم (٢)

الإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية*



*المصدر: إعداد الباحث

خلاصة الفصل الثاني

تناول الباحث في هذا الفصل قيمة المنشأة ومداخل تحديدها، وكذلك وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية، من خلال المبحثين التاليين:

١. قيمة المنشأة ومداخل تحديدها

تطرق الباحث في بداية المبحث لطبيعة القيمة بشكل عام وذلك من خلال تحديد مفهومها وأنواعها مبيناً بأن القيمة المستمرة للمنشأة هي الأكثر أهمية بين الأنواع الأخرى وذلك لإعتمادها على تفاعل مجموعة من العوامل والمدخلات على عكس القيم الأخرى التي تعتمد على قيم تاريخية وإفتراضات لا يمكن أن تعطي النتائج المنتظرة منها، ومن ثم قام بتحديد الأسس التي تحكم قياس هذه القيمة.

ثم تعرض الباحث لمفهوم قيمة المنشأة ومداخل تحديدها وهي (المدخل الدفترى والمدخل السوقي ومدخل التدفقات النقدية المخصومة والمدخل الإستبدالي) ذاكراً إيجابيات وعيوب كل مدخل، مؤكداً على أن عملية تقدير قيمة المنشأة تعتمد بالأساس على الهدف من التقييم وأنها ستختلف تبعاً لإختلاف مدخل القياس، وأنه كلما كان المدخل يتميز بسهولة الإستخدام والفهم سيكون المدخل الأكثر اعتماداً من قبل منشآت الأعمال.

٢. الإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية

قام الباحث بوضع إطار مقترح مكون من ثلاث مراحل؛ المرحلة الأولى، مرحلة التحضير لعملية المراجعة، بين فيها الخطوات الواجب إتباعها من قبل المراجع والتي هي (تحديد الهدف من المراجعة، وإعداد فريق العمل، وإعداد خطة المراجعة، وجمع وتقويم المعلومات عن المنشأة)، مؤكداً على أن أعضاء فريق العمل يجب أن تتوافر فيهم مجموعة من الخصائص والتي من أهمها المعرفة والمهارات في مجال المراجعة البيئية، مؤكداً على أن عملية جمع المعلومات عن المنشأة وتقويمها هي من أهم الخطوات لاعطائها التصور الكامل والواضح عن المنشأة ونظامها الداخلي وطبيعة الأنشطة التي تزاولها، وهذا ما سيساعد في القيام بالمرحلة الثانية وهي مرحلة التنفيذ والتي بين فيها المراجع الاجراءات التي يمكن إتباعها لتنفيذ عملية المراجعة بالشكل المطلوب.

أما المرحلة الثالثة فهي مرحلة إعداد التقرير البيئي بصورته النهائية، وفيها حدد الباحث المعايير الخاصة باختيار المعلومات البيئية التي سيتضمنها التقرير وما هي المقومات الرئيسية لإعداده؟ وكذلك الجوانب الواجب توافر معلومات حولها في التقرير، مؤكداً على أن المراجع عليه صياغة تقريره بطريقة مفهومة وتلبي رغبات الجهات المستفيدة وأن يتميز بالموضوعية والرأي الفني المحايد.



الفصل الثالث
الدراسة التطبيقية

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

مقدمة

تهدف هذه الدراسة إلى الحصول على دليل عملي عن أهمية أثر مراجعة الأنشطة البيئية على قيمة المنشأة في بيئة الأعمال العراقية من خلال تقديم إطار مقترح لمراجعة أنشطتها البيئية، وذلك عن طريق تحليل وجهات النظر العلمية والعملية للفئات المعنية بالدراسة، من خلال إختبار فروض الدراسة وتحديد مدى قبول هذه الفروض من عدمه.

وقام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية من خلال الإعتماد على عمل قائمة إستقصاء لإختبار مدى صحة فروض الدراسة، من خلال إستقراء وتحليل آراء ثلاث فئات وقع عليها إختيار الباحث نظراً لأنها تمثل الفئات ذات الصلة بموضوع الدراسة وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها على إجابات منطقية تتسم بالواقعية نتيجة لقدرتها على فهم وتقييم موضوع الدراسة، وتتمثل هذه الفئات في:

1. أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات العراقية.
2. المديرون الماليون والمحاسبون في منشآت الأعمال العراقية (المسجلة في سوق بغداد للأوراق المالية) كمعدين للقوائم المالية.
3. مكاتب المحاسبة والمراجعة والمتمثلة في مراقبي الحسابات من الصنف الأول والثاني بحسب النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات (مراقبي الحسابات المجازين للعمل للعام ٢٠١٥ المعدلة).

وينقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض.

المبحث الأول

منهجية الدراسة التطبيقية

يتضمن هذا المبحث مايلي:

- ١- فروض الدراسة
- ٢- تحديد مجتمع البحث واختيار العينة محل الدراسة
- ٣- أسلوب الدراسة
- ٤- تصميم قائمة الإستقصاء
- ٥- توزيع قوائم الإستقصاء وتلقي الردود
- ٦- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

١- فروض الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها يمكن صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:

أ. لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة.

ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة).
- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي.
- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة.

ب. لا يوجد إختلاف معنوي بين منشآت الأعمال محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي واللائمة لتعظيم قيمة المنشأة.

ت. لا يوجد ارتباط معنوي للإطار المقترح على قيمة المنشأة.

ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيتين التاليتين:

• لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة.

• لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي.

ث. لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال محل

الدراسة".

٢- تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة على النحو التالي:

أ- مجتمع الدراسة

ينقسم مجتمع الدراسة إلى ثلاث فئات كما يلي:

جدول رقم (٢)

مجتمع وعينة الدراسة

م	المجتمع	الفئة المستهدفة
١	الأكاديميون في الجامعات العراقية	أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات العراقية.
٢	المديرون الماليون والمحاسبون في منشآت الأعمال العراقية	في منشآت الأعمال العراقية (المسجلة في سوق بغداد للأوراق المالية) كمعدين للقوائم المالية.
٣	المراجعون الخارجيون	مراقبو الحسابات من الصنف الأول والثاني بحسب النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات (مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام ٢٠١٥ المعدلة).

ب- عينة الدراسة

تم إختيار عينة من مجتمع الدراسة وقد إعتد الباحث في تحديد مفردات هذه العينة على أسلوب العينات العشوائية، نظراً لعدم توافر المعلومات الإحصائية لفئات الدراسة، وبالتالي عدم إمكانية الإعتماد على أسلوب العينات الإحصائية في تحديد عينة الدراسة. وباستخدام الأسلوب أعلاه تم تطبيق المعادلة التالية في تحديد حجم عينة الدراسة:

$$x = \frac{b * s}{m}$$

حيث أن:

X تمثل حجم عينة فئة المجتمع

b حجم مجتمع الفئة

S حجم العينة المستهدفة*

m حجم المجتمع الكلي (الإجمالي)

وعليه فإن النتائج كانت كما يلي:

أ. الأكاديميون

$$x = \frac{272 * 234}{648}$$

وتكون النتيجة كما يلي: مفردة 98 \approx 98.2 = x

ب. المديرون الماليون والمحاسبون

$$x = \frac{204 * 234}{648}$$

وتكون النتيجة كما يلي: مفردة 74 \approx 73.6 = x

ج. المراجعون الخارجيون

$$x = \frac{172 * 234}{648}$$

وتكون النتيجة كما يلي: مفردة $x = 62.1 \approx 61$

*تم إستخراج العينة المستهدفة باستخدام برنامج Sample Size

٣- أسلوب الدراسة

اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على أسلوب قائمة الإستقصاء، حيث قام بإعداد هذه القائمة على شكل أسئلة تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة، وقد تم توزيع القائمة على عينة من أعضاء هيئات التدريس في أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات العراقية، والمديرين الماليين والمحاسبين في منشآت الأعمال العراقية (المسجلة في سوق بغداد لأوراق المالية) كمعدين للقوائم المالية، ومراقبي الحسابات الخارجيين المعتمدين في العراق، وقد تم عمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة ومراسلة آخرون عبر البريد الإلكتروني وذلك للتحقق من مدى ملاءمة أسئلة الإستقصاء من ناحية، وفهم المستقصين لمعنى ومضمون الأسئلة من ناحية أخرى.

٤- تصميم قائمة الإستقصاء.

تم تصميم أسئلة قائمة الإستقصاء بحيث تشمل مايلي:

- أ- بيانات شخصية عن المستقصى منهم (الصفات الديموغرافية) لإستخدامها في تحليل العلاقة بين إجابات المستقصى منهم وخبرتهم العملية والعلمية.
- ب- أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) وتم صياغتها بالطريقة التالية:

شكل رقم (٣)

نموذج إستمارة الأستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الترجيح الرقمي	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

٥- توزيع قوائم الإستقصاء وتلقي الردود

جدول رقم (٣)

بيان عدد إستمارات الإستقصاء الموزعة وغير المستلمة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل ونسبة الإستجابة على مستوى فئات عينة الدراسة

البيان	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الإستمارات غير المستلمة	عدد الإستمارات المستردة	عدد الإستمارات الصالحة	نسبة الإستجابة للإستمارات الصالحة للتحليل
أعضاء هيئة التدريس	٩٨	١٦	٨٢	٨٢	٠,٨٤
المديرون الماليون والمحاسبون	٧٤	٢٧	٤٧	٤٧	٠,٦٤
مراقبو الحسابات الخارجيون	٦٢	١١	٥١	٥١	٠,٨٣
الإجمالي	٢٣٤	٥٤	١٨٠	١٨٠	٠,٧٧

ومن خلال المعادلة التالية تم إستخراج نسبة الإستجابة من قبل مفردات عينة الدراسة:

$$x = \frac{R}{D}$$

حيث أن:

X تمثل نسبة الإستجابة لكل فئة

R عدد الإستمارات المستلمة

D عدد الإستمارات الموزعة

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يُعد معدل مناسباً، وهو ما يمكن الإعتماد عليه في إختبار فروض الدراسة.

٦- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد مراجعة إستمارات الإستقصاء، قام الباحث بترميز البيانات وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي بأستخدام برنامج التحليل الإحصائي **Statistical Package for Social Sciences (Spss Ver.22)**، وذلك لإجراء التحليل الوصفي للبيانات، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، حيث إستخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

أ. الأساليب الإحصائية الإعتمادية **Reliability Statistics**

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الإعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الإستقصاء، بمعنى مدى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع وذلك من خلال إختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق، وقد تم الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ **(Alpha Cronbach)**.

ب. الأساليب الإحصائية الوصفية **Descriptive Statistics**

وهي تلك الأساليب التي تعنى بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص وإتجاهات عينة الدراسة نحو فروضها، ومنها:

- الوسط الحسابي **Mean** لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إجابات مفردات الدراسة عن محاورها الرئيسية.
- الإنحراف المعياري **Std. Deviation** لمعرفة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن المتوسط العام للإجابات.
- معامل الإختلاف **Coefficient of Variance** حيث يعد أنسب الأساليب الإحصائية التي تستخدم لقياس درجة التشتت في إستجابات مفردات عينة الدراسة، ويشير التقارب بين المعاملات إلى تجانس مفردات العينة.

ج. تحليل الإنحدار المتدرج **Multiple Linear Regression**

وقد استخدم هذا النوع من التحليل لتحديد العلاقة بين المتغيرات (وهي المتغير المستقل، والمتغير التابع)، وتحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

المبحث الثاني

عرض وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض

يتضمن هذا المبحث مايلي:

- ١- إختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية.
- ٢- التحليل الإحصائي الوصفي.
- ٣- تحليل الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة.
- ٤- تحليل الارتباط والانحدار بين متغيرات الدراسة.

أولاً: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

قام الباحث بإجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء عقب التصميم المبدئي لها، وذلك على النحو التالي:

١. صدق الاستقصاء

يقصد بصدق الاستقصاء أن تقيس أسئلة الاستقصاء ما وضعت لقياسه، بهدف التأكد من قدرة المقياس الفعلية على قياس ما يفترض قياسه بدقة، ولقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستقصاء بطريقتين:

أ. اعتماد المحكمين

عرض الباحث قائمة الاستقصاء في صورتها المبدئية على مجموعة من السادة المحكمين تألفت من عدد من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة بكلية التجارة بجامعة المنصورة وجامعة تكريت بالعراق، ولقد أشار بعضهم إلى ضرورة إعادة ترتيب بعض الفقرات، في حين أشار البعض الآخر إلى إعادة صياغة بعض العبارات، وبعضهم أشار إلى حذف بعض العبارات حيث أنها مكررة، ولقد قام الباحث بتعديل القائمة وفقاً لما أشار إليه السادة المحكمين وبأخذ جميع الملاحظات التي طلبت بعين الاعتبار.

ب. الصدق الذاتي

تم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient كما هو موضح في الجدول رقم (٤).

٢. ثبات الاستقصاء

يقصد بثبات الاستقصاء الاستقرار في نتائج قائمة الاستقصاء وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، ولقد تحقق الباحث من ثبات قائمة الاستقصاء من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient كما هو موضح في الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤)

قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغيرات والأبعاد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية	٤	٠,٨٤٢	٠,٩١٩
تنفيذ عملية المراجعة	١٣	٠,٨٨٩	٠,٩٤٢
المقومات الواجب توافرها في التقرير	١٤	٠,٨٩٨	٠,٩٤٧
الإطار المقترح	٣١	٠,٩٣٥	٠,٩٦٦
تعظيم قيمة العميل	٣	٠,٦٤٨	٠,٨٠٤
المحافظة على ولاء العميل	٤	٠,٨١٣	٠,٩٠١
زيادة المبيعات	٤	٠,٧٩٥	٠,٨٩١
تعظيم قيمة المنشأة	١١	٠,٨٧٨	٠,٩٣٧

ويتبين من الجدول رقم (٤) أن قيمة ألفا كرونباخ تراوحت ما بين (٠,٦٤٨) - (٠,٩٣٥)، وتعد هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

ثانياً: التحليل الإحصائي الوصفي

بناءً على الردود الصالحة للتحليل الإحصائي التي تم الحصول عليها، قام الباحث بتوصيف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة والتي تتمثل في المؤهل العلمي والمنصب الوظيفي وسنوات الخبرة، كما يتضح في الجداول التالية:

جدول رقم (٥)

توزيع مفردات العينة وفقاً للمؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسب المئوية
المؤهل العلمي	دكتوراه	٤٣	٢٣,٩%
	ماجستير	٦٤	٣٥,٦%
	دبلوم عالي	٢٠	١١,١%
	بكالوريوس	٤٧	٢٦,١%
	دبلوم	٦	٣,٣%
المجموع		١٨٠	١٠٠%

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:-

بلغ عدد المستقصى منهم الحاصلون على مؤهل دبلوم (٦) مفردات بنسبة (٣,٣) من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد المستقصى منهم الحاصلون على البكالوريوس (٤٧) مفردة بنسبة (٢٦,١%) من إجمالي حجم العينة، كما بلغ عدد الحاصلون على مؤهل دبلوم عالي (٢٠) مفردة بنسبة (١١,١%) من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد الحاصلون على دراسات عليا/ ماجستير (٦٤) مفردة بنسبة (٣٥,٦%) من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد المستقصى منهم الحاصلون على دراسات عليا/ دكتوراه (٤٣) مفردة بنسبة (٢٣,٩%) من إجمالي حجم العينة.

جدول رقم (٦)

توزيع مفردات العينة وفقاً للمنصب الوظيفي

المتغير	الفئة	التكرار	النسب المئوية
مجال العمل (الوظيفة)	أكاديمي	٨٢	%٤٥,٦
	مدير مالي	٢٨	%١٥,٦
	مراجع	٥١	%٢٨,٣
	غير ذلك	١٩	%١٠,٦
المجموع			%١٠٠

ويتضح لنا من الجدول السابق ما يلي:-

بلغ عدد المستقصى منهم من الأكاديميون (٨٢) مفردة بنسبة (%٤٥,٦) من إجمالي حجم العينة، كما بلغ عدد المديرين الماليين (٢٨) مفردة بنسبة (%١٥,٦) من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد المراجعون (٥١) مفردة بنسبة (%٢٨,٣) من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد المستقصى منهم ما دون ذلك (١٩) مفردة بنسبة (%١٠,٦) من إجمالي حجم العينة.

جدول رقم (٧)

توزيع مفردات العينة وفقاً لسنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسب المئوية
الخبرة (طول مدة الخدمة)	أقل من ٥ سنوات	٣٣	%١٨,٣
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤٤	%٢٤,٤
	من ١١ إلى ١٥ سنة	٥٣	%٢٩,٤
	أكثر من ١٥ سنة	٥٠	%٢٧,٨
المجموع			%١٠٠

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:-

بلغ عدد المستقصى منهم الذين كانت سنوات خبرتهم أقل من (٥) سنوات (٣٣) مفردة بنسبة (١٨,٣%) من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد المستقصى منهم الذين كانت تتراوح سنوات خبرتهم من (٥) سنوات إلى (١٠) سنوات (٤٤) مفردة بنسبة (٢٤,٤%) من إجمالي حجم العينة، كما بلغ عدد المستقصى منهم الذين كانت سنوات خبرتهم تتراوح من (١٠) سنوات إلى (١٥) سنة (٥٣) مفردة بنسبة (٢٩,٤%) من إجمالي حجم العينة، وأخيراً بلغ عدد المستقصى منهم الذين تزيد مدة خدمتهم عن ١٥ سنة (٥٠) مفردة بنسبة (٢٧,٨%) من إجمالي حجم العينة.

وقد قام الباحث بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (Spss Ver.22)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٨).

جدول رقم (٨)

نتائج التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم

المتغيرات وأبعادها	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
الإطار المقترح	٤,٢٣٣٥	٠,٣٤٩٣٧	٠,١٢٢
التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية	٤,٣٣٣٣	٠,٥١٧٨٤	٠,٢٦٨
تنفيذ عملية المراجعة	٤,١٩٣٢	٠,٤١٢٢٤	٠,١٧٠
المقومات الواجب توافرها في التقرير	٤,٢٤٢٥	٠,٣٦٩٤٦	٠,١٣٧
تعظيم قيمة المنشأة	٤,١٣٠٨	٠,٤٢٤٦٨	٠,١٨٠
تعظيم قيمة العميل	٤,٤١١٨٥	٠,٤٨١٣٤	٠,٢٣٢
المحافظة على ولاء العميل	٤,٣٠٨٣	٠,٤٥٩٣١	٠,٢١١
زيادة المبيعات	٤,١٦٨١	٠,٤٦٧٣٩	٠,٢١٨

ويتضح من الجدول رقم (٨) ما يلي:-

- يعتبر مستوى آراء المستقصى منهم بشأن الإطار المقترح مرتفعاً وفقاً لقيمة الوسط الحسابي البالغ (٤,٢٣٣٥) بانحراف معياري (٠,٣٤٩٣٧) وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها، وهو ما يشير أيضاً إلى المقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي بما يعكس الشفافية فيما يتعلق بالآثار البيئية والتي تعتبر عنصراً أساسياً في العلاقات الفعالة مع أصحاب المصالح، حيث تعكس تلك التقارير تأكيد صحة المعلومات الخاصة بنشاط المنشآت مع إعطاء صورة واضحة عن موقف تلك المنشآت بشأن القضايا البيئية لكافة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.
- فيما يتعلق بأبعاد الإطار المقترح المتمثلة في: التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية، وتنفيذ عملية المراجعة، والمقومات الواجب توافرها في التقرير، فلقد تراوحت متوسطاتها ما بين متوسط ومرتفع نسبياً (٤,١٩٣٢-٤,٣٣٣٣) وقد ترجع هذه النتيجة إلى إدراك المستقصى منهم إلى ضرورة توفير المتطلبات والمقومات اللازمة للتقرير.
- يعتبر مستوى آراء المستقصى منهم بشأن تعظيم قيمة المنشأة مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٣٠٨) بانحراف معياري (٠,٤٢٤٦٨) كما يعتبر مستوى آرائهم لأبعاد تعظيم قيمة المنشأة المتمثلة في: تعظيم قيمة العميل، والمحافظة على ولاء العميل، وزيادة المبيعات، مرتفعاً أيضاً حيث تراوحت متوسطاتها ما بين (٤,١١٨٥-٤,٣٠٨٣) وهو ما يؤكد على إدراك المستقصى منهم لأهمية مؤشرات قياس تعظيم قيمة المنشأة باعتبارها عنصراً أو مطلباً أساسياً لتحديد وقياس وعرض المعلومات بما يتواءم مع المتطلبات الحديثة وعوامل المنافسة، وحرصاً على تقديم معلومات ملائمة وكاملة للمستفيدين الرئيسيين من أصحاب المصالح.

ثالثاً: تحليل الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة

الفرض الرئيسي الاول

لإختبار وجود اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة فلقد قام الباحث بصياغة الفرض الرئيسي الأول من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: "لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة".

ومن هذه الفرضية تم اشتقاق ثلاث فرضيات وكانت نتائجها كما يلي:

١. لإختبار وجود اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة) فلقد قام الباحث بصياغة الفرض الأول من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: "لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة)".

ولإختبار صحة أو خطأ هذا الفرض إستخدم الباحث إختبار التباين المتعدد، ويوضح الجدول (٩) نتائج هذا الاختبار وكما يلي:

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة)

الدالة الإحصائية	مستوى المعنوية	كا ^٢	متوسط الرتب	مجال العمل (الوظيفة)
غير معنوي	٠,٢٤٨	٤,١٣٢	٩٨,٨١	أكاديمي
			٨٢,٨٦	مدبر مالي
			٨١,٨٩	مراجع
			٨٩	غير ذلك

ومما سبق يتبين بأن مستوى المعنوية هو (٠,٢٤٨) ومن هذه النتيجة يتضح أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة وهو ما يعني قبول الفرضية الأولى من فروض الدراسة.

٢. لاختبار وجود اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي فقد قام الباحث بصياغة الفرض الثاني من فروض الدراسة والذي ينص على أنه : "لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي".

ولإختبار صحة أو خطأ هذا الفرض استخدم الباحث إختبار التباين المتعدد، ويوضح الجدول (١٠) نتائج هذا الاختبار كما يلي:

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي

الدالة الإحصائية	مستوى المعنوية	كا ^٢	متوسط الرتب	العدد	المؤهل العلمي
معنوي	٠,٠٠٩	١٣,٤٣٢	٩٨,١٤	٤٣	دكتوراه
			٩٩,٠٤	٦٤	ماجستير
			٨٨,٤٨	٢٠	دبلوم عالي
			٨٠,٩١	٤٧	بكالوريوس
			٢٦,٥٠	٦	دبلوم
				١٨٠	المجموع

ومما سبق يتبين إن مستوى المعنوية هو (٠,٠٠٩) ومن هذه النتيجة يتضح أنه يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لـ (المؤهل العلمي) وهو ما يعنى رفض الفرض الثاني من فروض الدراسة.

٣. لاختبار وجود اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة فلقد قام الباحث بصياغة الفرض الثالث من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: "لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة".

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار معنوية الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة

الدلالة الإحصائية	مستوى المعنوية	كا ^٢	متوسط الرتب	العدد	سنوات الخدمة
غير معنوي	٠,٧٢٣	١,٣٢٦	٩٨,٠٠	٣٣	أقل من ٥ سنوات
			٩١,٣١	٤٤	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			٩٠,٦٣	٥٣	من ١١ إلى ١٥ سنة
			٨٤,٧٠	٥٠	أكثر من ١٥ سنة
				١٨٠	المجموع

ومما سبق يتبين أن مستوى المعنوية (٠,٧٢٣) ومن هذه النتيجة يتضح أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة وهو ما يعنى قبول الفرض الثالث من فروض الدراسة.

رابعاً: تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة

الفرض الرئيسي الثاني

لاختبار وجود اختلاف معنوي بين الشركات محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي، فلقد قام الباحث بصياغة الفرض الرئيسي الثاني من فروض الدراسة والذي ينص على أنه : "لا يوجد اختلاف معنوي بين الشركات محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي واللازمة لتعظيم قيمة المنشأة".

ويمكن توضيح نتائج اختبار هذا الفرض في ضوء الجدول رقم (١٢) فيما يلي:

جدول رقم (١٢)

نتائج الاختلاف المعنوي بين الشركات محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي واللازمة لتعظيم قيمة المنشأة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ك ^٢	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
مؤشرات الأداء البيئي	٤,٣٢٩٨	٠,٢٢٧٧٠	١٨.٤٢٦	٠,٧٨٢	غير معنوي

ومن الجدول السابق يتبين ما يلي:-

لا يوجد اختلاف معنوي بين الشركات محل الدراسة حول مؤشرات الأداء البيئي وهو ما يعنى قبول الفرض الرئيسي الثاني من فروض الدراسة.

الفرض الرئيسي الثالث

لتحديد طبيعة وقوة العلاقة بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة، قام الباحث بصياغة الفرض الرئيسي الثالث من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: "لا يوجد ارتباط معنوي بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة".

ولاختبار صحة أو خطأ هذا الفرض استخدم الباحث معامل ارتباط بيرسون، ويوضح الجدول رقم (١٣) قيم معاملات الارتباط بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة كما يلي:

جدول (١٣)

قيم معاملات الارتباط بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة

المتغيرات	الإطار المقترح	قيمة المنشأة
الإطار المقترح	١	
قيمة المنشأة	٠,٥٧٨ **	١

** معنوي عند مستوى ٠,٠١

ويتضح من الجدول رقم (١٣) ما يلي:

يوجد ارتباط معنوي إيجابي بين (الإطار المقترح) و (قيمة المنشأة) عند مستوى دلالة معنوية (٠,٠١) حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٥٧٨، ومن ثم يتم رفض الفرض الثالث الذي ينص على أنه "لا يوجد ارتباط معنوي بين الاطار المقترح وقيمة المنشأة".

وبعد أن قام الباحث بتحديد قوة العلاقة بين الاطار المقترح وقيمة المنشأة من خلال الفرض السابق (الرئيسي الثالث)، قام الباحث بإشتقاق الفرض التاليين من الفرض أعلاه:

١. الفرض الفرعي الأول والذي ينص على: أنه: " لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة".

ولاختبار صحة أو خطأ هذا الفرض استخدم الباحث معامل ارتباط بيرسون، ويوضح الجدول رقم (١٤) قيم معاملات الارتباط بين الإطار المقترح وقيمة المنشأة كما يلي:

جدول رقم (١٤)

علاقة الارتباط بين أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة

المتغيرات	التحضير	التنفيذ	المقومات	القيمة
التحضير	١			
التنفيذ	**٠,٥٢١	١		
المقومات	**٠,٣٦٧	**٠,٦٨٧	١	
القيمة	**٠,٣٧٢	**٠,٥٧٩	**٠,٤٦١	١

** معنوي عند مستوى معنوية ٠,٠١

ويتضح من الجدول ما يلي:-

- وجود ارتباط معنوي إيجابي بين التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وكل من تنفيذ عملية المراجعة والمقومات الواجب توافرها في التقرير وقيمة المنشأة عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح أن تنفيذ عملية المراجعة يمثل أعلى الأبعاد ارتباطاً بالتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية بمعامل ارتباط (٠,٥٢١)، يليه قيمة المنشأة بمعامل ارتباط (٠,٣٧٢)، وأخيراً تأتي المقومات الواجب توافرها في التقرير بمعامل ارتباط (٠,٣٦٧).
 - وجود ارتباط معنوي إيجابي بين تنفيذ عملية المراجعة وكل من المقومات الواجب توافرها في التقرير وقيمة المنشأة عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح إن المقومات الواجب توافرها في التقرير يمثل أعلى الأبعاد ارتباطاً بتنفيذ عملية مراجعة الأنشطة البيئية بمعامل ارتباط (٠,٦٨٧)، يليه قيمة المنشأة بمعامل ارتباط (٠,٥٧٩).
 - وجود ارتباط معنوي إيجابي بين المقومات الواجب توافرها في التقرير وقيمة المنشأة عند مستوى معنوية ٠,٠١، بمعامل ارتباط (٠,٤٦١)
- وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أنه " يوجد ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة ".

٢. لقياس التأثير المباشر للإطار المقترح على قيمة المنشأة، قام الباحث بصياغة الفرض الفرعي الثاني والذي ينص علي أنه " لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على قيمة المنشأة ".

وقد استخدم تحليل الانحدار لتحديد التأثير المعنوي للمتغير المستقل (الإطار المقترح) على المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة)

وأظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح في الجدول رقم (١٥) فيما يلي:

جدول (١٥)

نتائج تحليل تأثير أبعاد الإطار المقترح على قيمة المنشأة

المتغير	F (Sig)	T (Sig)	B	Adjusted R ²	R ²
الإطار المقترح	٨٩,٢٧٤ (٠,٠٠٠)	٣,٦٦٢ (٠,٠٠٠)	٠,٥٧٨	٠,٣٣٠	٠,٣٣٤

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٨٩,٢٧٤، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار الإطار المقترح والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) ٣,٦٦٢ عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣. بلغت قيمة $(\beta) = ٠,٥٧٨$ ، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي للإطار المقترح على قيمة المنشأة بمعامل انحدار ٠,٥٧٨، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤. بلغت قيمة (R^2) المعدلة ٠,٣٣٠، مما يدل على أن الإطار المقترح يفسر ما نسبته ٣٣% من التغيرات التي تحدث في قيمة المنشأة، وهو ما يعني أنه كلما زادت مستويات تطبيق الإطار المقترح بوحدة واحدة، كلما ارتفعت مستويات قيمة المنشأة بـ ٠,٣٣٠.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض الفرعي الثاني، وهذا يعني أنه " يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للإطار المقترح على قيمة المنشأة ".

الفرض الرئيسي الرابع

لقياس التأثير المباشر لدور المراجعة البيئية في ظل الإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي للشركات العاملة في سوق بغداد للأوراق المالية، قام الباحث بصياغة الفرض الرئيسي الرابع من

فروض الدراسة والذي ينص علي أنه " لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال محل الدراسة".

ولقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح في الجدول رقم (١٦) فيما يلي:

جدول (١٦)

نتائج تحليل تأثير الإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي

R ²	Adjusted R ²	B	T (Sig)	F (Sig)	المتغير المستقل الإطار المقترح
٠,١١٢	٠,٠٩٢	٠,٣٣٤	٢,٣٧٩ (٠,٠٠٠)	٥,٦٥٧ (٠,٠٠٠)	المتغير التابع مؤشرات الاداء البيئي

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٥,٦٥٧، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار الإطار المقترح والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) ٢,٣٧٩ عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣. بلغت قيمة $(\beta) = ٠,٣٣٤$ ، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي للإطار المقترح على قيمة المنشأة بمعامل انحدار ٠,٣٣٤، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤. بلغت قيمة (R²) المعدلة ٠,٠٩٢، مما يدل على أن الإطار المقترح يفسر ما نسبته ٣٣% من التغيرات التي تحدث في تقييم الأداء البيئي، وهو ما يعني أنه كلما زادت مستويات تطبيق الإطار المقترح بوحدة واحدة، كلما ارتفعت مستويات تقييم الأداء البيئي بـ ٠,٠٩٢.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض الرئيسي الرابع من فروض الدراسة، وهذا يعني أنه "يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال".

خلاصة الفصل الثالث

قام الباحث في هذا الفصل بإجراء الدراسة التطبيقية من خلال الاعتماد على عمل قائمة إستقصاء لاختبار صحة فروض الدراسة، وبناءاً على ذلك فقد تم تقسيمه إلى مبحثين، من خلال الآتي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية، وقد تضمن هذا المبحث مايلي: الهدف من الدراسة التطبيقية، وفروض الدراسة، ومجتمع البحث، وإسلوب الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض، وقد تناول الباحث هذا المبحث من خلال: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية، وقد توصل الباحث إلى أن القيم التي تضمنها هذا الاختبار مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية. ومن ثم تحليل الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة، واتضح للباحث أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة.

ومن ثم قام الباحث بإجراء تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة، وبناء على النتائج اتضح وجود ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة. ومن أجل قياس التأثير المباشر لدور المراجعة البيئية في ظل الإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال، توصل الباحث إلى أنه يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال محل الدراسة.



أولاً: الخلاصة

لقد تبلور الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في إقتراح إطار لمراجعة الأنشطة البيئية ومعرفة أثره على قيمة المنشأة وذلك من خلال دراسة تطبيقية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول بخلاف الإطار العام للدراسة:-

الإطار العام للدراسة:

من خلال هذا الإطار تناول الباحث مقدمة البحث، وطبيعة المشكلة، وأهداف الدراسة وأهميتها، وحدودها والفروض، وتقسيمات الدراسة، كما شمل الإطار العام للدراسة عرض وتحليل للدراسات السابقة مع التعليق عليها.

الفصل الأول: بعنوان "التأصيل العلمي للمسئولية البيئية لمنشآت الأعمال ومراجعة الأنشطة البيئية".

تناول الباحث من خلال هذا الفصل المسئولية البيئية ومراجعة الأنشطة البيئية ومفهومها وأهميتها من خلال المبحثين التاليين:

- **المسئولية البيئية لمنشآت الأعمال:** إستعرض الباحث المسئولية البيئية لمنشآت الأعمال، من خلال التطرق أولاً للمشكلات البيئية وأثارها على البيئة والمجتمع، ثم تحدث الباحث عن ماهية المسئولية البيئية من خلال تحديد مفهومها وعناصرها، والخصائص التي تتميز بها، وما هي المبادئ التي تبنى عليها هذه المسئولية، ثم حدد الباحث دوافع الاهتمام بها ومجالات تطبيقها، ثم أوضح كيف يمكن لمنشآت الأعمال أن تساهم في الحفاظ على البيئة، وما هي مؤشرات ذلك، وتوصل الباحث إلى أنه يمكن من خلال ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي واحترام القانون وحقوق الانسان ومبدأ الشعور بالمسئولية والانتماء جعل منشآت الأعمال أن تعترف بمسئوليتها البيئية وتعمل على الحفاظ على البيئة وجعلها من الأولويات في خططها المستقبلية.

- **المراجعة البيئية:** تناول الباحث المراجعة البيئية من خلال تحديد مفهومها، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأهميتها والأسباب والدوافع التي تدعو للاهتمام بها، وكذلك أنواع المراجعة البيئية ومتطلبات ومعوقات تطبيقها. وقد توصل الباحث إلى أنه وعلى الرغم من

تعدد التعاريف للمراجعة البيئية لم يتم الإتفاق على تعريف موحد بسبب إختلاف وجهات النظر حول المراجعة البيئية، وإن تعدد أهداف المراجعة يعود إلى تعدد الجهات المستفيدة منها وهو ما أدى إلى تعدد مجالاتها وأنواعها، وأن أهميتها جاءت من خلال زيادة الإهتمام بالبيئة من قبل المجتمع والجهات ذات العلاقة، وبأن المراجعة البيئية لا يمكن أن يتم تطبيقها إذا لم تتوفر لها متطلبات مختلفة سواء كانت داخلية أو خارجية، وإن من أهم معوقات تطبيقها عدم اقتناع الإدارة العليا في المنشأة بضرورة القيام بالمراجعة البيئية. وتعرض الباحث لمسئولية كلاً من المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية وصعوبات ومعوقات تطبيقها من قبلهم وكذلك استعراض العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وقد توصل الباحث إلى إن المراجع الداخلي ومهما بلغت إستقلاليته وموضوعيته وحياديته إلا إنه لا يتعدى أن يكون شخص قد تم إختياره من قبل الادارة في المنشأة، وبالتالي لا يمكن له بأي حال من الأحوال أن يقوم بأعمال ترى الإدارة إنها تعكس نتائج سلبية لأدائها وصورتها تجاه الغير، وبالتالي فإنه يرى أن المراجع الخارجي هو الجهة الأفضل للقيام بهذه المهمة لأنه يتمتع بالإستقلالية وأنه يكون مسئولاً شخصياً عن عمله، والنتائج التي يتوصل لها.

الفصل الثاني: بعنوان "قيمة المنشأة والاطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية".

تناول الباحث في هذا الفصل قيمة المنشأة ومداخل تحديدها، وكذلك وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وبيان أثره على هذه القيمة، من خلال المبحثين التاليين:

- **قيمة المنشأة ومداخل تحديدها:** تطرق الباحث في البداية لطبيعة القيمة بشكل عام، وذلك من خلال تحديد مفهومها وأنواعها مبيناً أن القيمة المستمرة للمنشأة هي الأكثر أهمية بين الأنواع الأخرى وذلك لاعتمادها على تفاعل مجموعة من العوامل والمدخلات على عكس القيم الأخرى التي تعتمد على قيم تاريخية وإفتراضات لا يمكن أن تعطي النتائج المنتظرة منها، ومن ثم قام بتحديد الأسس التي تحكم قياس هذه القيمة. ثم تعرض الباحث لمفهوم قيمة المنشأة ومداخل تحديدها وهي (المدخل الدفترى، والمدخل السوقى، ومدخل التدفقات النقدية المخصومة، والمدخل الإستبدالي) ذاكراً إيجابيات وعيوب كل مدخل، مؤكداً على أن عملية تقدير قيمة المنشأة تعتمد بالأساس على الهدف من التقييم وأنها ستختلف تبعاً

لاختلاف مدخل القياس، وأنه كلما كان المدخل يتميز بسهولة الإستخدام والفهم كلما كان أكثر اعتماداً من قبل منشآت الأعمال.

- **الإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية:** قام الباحث بوضع إطار مقترح مكون من ثلاث مراحل؛ المرحلة الأولى؛ مرحلة التحضير لعملية المراجعة، بين فيها الخطوات الواجب إتباعها من قبل المراجع والتي هي (تحديد الهدف من المراجعة، وإعداد فريق العمل، وإعداد خطة المراجعة، وجمع وتقييم المعلومات عن المنشأة)، مؤكداً على أن أعضاء فريق العمل يجب أن تتوافر فيهم مجموعة من الخصائص والتي من أهمها المعرفة والمهارات في مجال المراجعة البيئية، مؤكداً على أن عملية جمع المعلومات عن المنشأة وتقييمها هي من أهم الخطوات لأعطائها التصور الكامل والواضح عن المنشأة ونظامها الداخلي وطبيعة الأنشطة التي تزاولها، وهذا ما سيساعد في القيام بالمرحلة الثانية وهي مرحلة التنفيذ؛ والتي بين فيها المراجع الاجراءات التي يمكن إتباعها لتنفيذ عملية المراجعة بالشكل المطلوب. أما المرحلة الثالثة فهي مرحلة إعداد التقرير بصورته النهائية، وفيها حدد الباحث المعايير الخاصة باختيار المعلومات البيئية التي سيتضمنها التقرير وما هي المقومات الرئيسية لإعداده؟ وكذلك الجوانب الواجب توافر معلومات حولها في التقرير، مؤكداً على أن المراجع عليه صياغة تقريره بطريقة مفهومة، تلبي رغبات الجهات المستفيدة وأن يتميز بالموضوعية والرأي الفني المحايد.

الفصل الثالث: بعنوان " الدراسة التطبيقية".

قام الباحث في هذا الفصل باجراء الدراسة التطبيقية من خلال الاعتماد على عمل قائمة إستقصاء لأختبار صحة فروض الدراسة، وبناءً على ذلك فقد تم تقسيمه إلى المبحثين التاليين.

- **منهجية الدراسة التطبيقية،** تم تناولها من خلال: الهدف من الدراسة التطبيقية وفروض الدراسة ومجتمع البحث، وأسلوب الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.
- **عرض وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض،** وقد تم تناوله من قبل الباحث من خلال: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية، وقد توصل الباحث إلى أن القيم التي تضمنها هذا الإختبار مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية

والثقة بمتغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية. ومن ثم تحليل الاختلاف بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة، واتضح للباحث أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة. ومن ثم قام الباحث بإجراء تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة، وبناء على النتائج اتضح وجود ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة. ومن ثم قام الباحث بإجراء تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة، وبناء على النتائج اتضح وجود ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة، ومن أجل قياس التأثير المباشر لدور المراجعة البيئية في ظل الإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال، توصل الباحث إلى أنه يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي لمنشآت الأعمال محل الدراسة.

ثانياً: النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

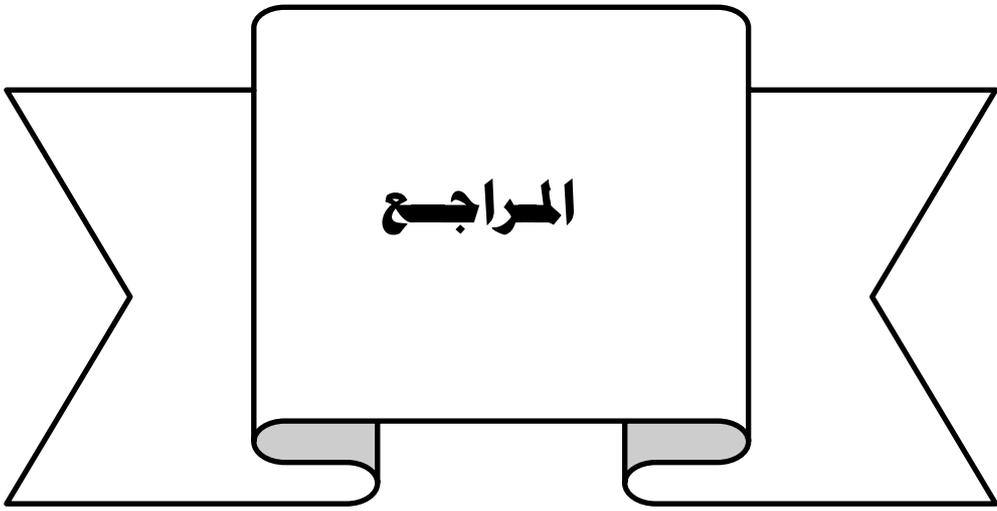
1. يمكن من خلال ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي، واحترام القانون وحقوق الانسان، ومبدأ الشعور بالمسؤولية والانتماء جعل منشآت الأعمال تعترف بمسئوليتها البيئية وتعمل على الحفاظ على البيئة وجعلها من الأولويات في خططها المستقبلية.
2. إن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر لا يعتبر تقصيراً من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسئوليتها تجاه المجتمع، وذلك للعديد من الأسباب والتي من أهمها حجم المنشأة، وكذلك متطلبات المجتمع الذي يحتوي هذه المنشأة.
3. على الرغم من تعدد التعاريف للمراجعة البيئية لم يتم الإتفاق على تعريف موحد وذلك بسبب إختلاف وجهات النظر حول المراجعة البيئية، وإن تعدد أهداف المراجعة يعود إلى تعدد الجهات المستفيدة منها وهو ما أدى إلى تعدد مجالاتها وأنواعها.
4. تطوير مراجعة الأنشطة البيئية وترجمة النشاطات المتعلقة بالبيئة على شكل معلومات مالية يمكن أن يساهم في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.

٥. أن المراجع الداخلي ومها بلغت إستقلاليته وموضوعيته وحياديته إلا أنه لا يتعدى أن يكون شخص قد تم إختياره من قبل الادارة في المنشأة، وبالتالي لا يمكن له بأي حال من الأحوال أن يقوم بأعمال ترى الإدارة أنها تعكس نتائج سلبية لأدائها وصورتها تجاه الغير.
٦. أن المراجع الخارجي هو الجهة الأفضل بالقيام بهذه المهمة لتمتعه بالإستقلالية، وأنه يكون مسئولاً شخصياً عن عمله والنتائج التي يتوصل لها.
٧. أن عملية تقدير قيمة المنشأة تعتمد بالأساس على الهدف من التقييم وأنها ستختلف تبعاً لاختلاف مدخل القياس، وكلما كان المدخل يتميز بسهولة الإستخدام والفهم سيكون المدخل الأكثر إعتياداً من قبل منشآت الأعمال.
٨. أن عملية جمع المعلومات عن المنشأة، وتقويمها هي من أهم الخطوات لاعطائها التصور الكامل والواضح عن المنشأة ونظامها الداخلي وطبيعة الأنشطة التي تزاولها، وهذا ما يساهم في القيام بالمرحلة الثانية وهي مرحلة التنفيذ.
٩. تبين أن مستوى آراء المستقصى منهم بشأن الإطار المقترح مرتفعاً، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها.
١٠. تبين أن مستوى آراء المستقصى منهم حول أبعاد تعظيم قيمة المنشأة والمتمثلة في: تعظيم قيمة العميل، والمحافظة على ولاء العميل، وزيادة المبيعات، مرتفعاً أيضاً وهو ما يؤكد على إدراك المستقصى منهم لأهمية مؤشرات قياس تعظيم قيمة المنشأة باعتبارها عنصراً أو مطلباً أساسياً لتحديد وقياس وعرض المعلومات بما يتواءم مع المتطلبات الحديثة وعوامل المنافسة، وحرصاً على تقديم معلومات ملائمة وكاملة للمستفيدين الرئيسيين من أصحاب المصالح.
١١. اتضح أن تنفيذ عملية المراجعة يمثل أعلى الأبعاد ارتباطاً بالتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية، يليه قيمة المنشأة، وأخيراً تأتي المقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي.
١٢. وجود علاقه إيجابيه بين التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وكل من تنفيذ عملية المراجعة، والمقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي وقيمة المنشأة، كما اتضح أن

تنفيذ عملية المراجعة يمثل أعلى الأبعاد ارتباطاً بالتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية، يليه قيمة المنشأة، وأخيراً تأتي المقومات الواجب توافرها في التقرير.

ثالثاً: التوصيات

١. ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية باعتماد المراجعة البيئية وإصدار التشريعات الخاصة بتطبيقها.
٢. إعتناء الإطار المقترح من قبل الجهات العليا، والتوصية بتطبيقه على مستوى منشآت الأعمال العراقية.
٣. يجب على منشآت الأعمال العراقية القيام باعداد وتطبيق السياسات والبرامج البيئية بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تترتب على ممارستها لأنشطتها ذات التأثير البيئي.
٤. يجب أن تقوم الجمعيات والهيئات المهنية بالضغط على منشآت الأعمال العراقية من أجل زيادة اهتمامها بالبيئة من خلال ممارسة الأنشطة ذات التأثيرات غير السلبية عليها.
٥. ضرورة اعتماد المراجعة البيئية كجزء رئيسي من منهاج المراجعة المعتمد من قبل كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات العراقية.



قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

١. السيد، ابراهيم جبار، "محاسبة التلوث البيئي"، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٤م.
٢. الشافعي، حسن أحمد، "التنمية المستدامة والمحاسبة والمراجعة البيئية في التربية البدنية والرياضة"، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الاسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢م.
٣. الشرقاوي، مسعد محمود، "المراجعة (دراسة علمية عملية)" مكتبة الجلاء الحديثة بالمنصورة، بدون سنة نشر.
٤. الشريف، أحمد زكي حسين متولي، "الإتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل عولمة المعايير" بدون ناشر ٢٠١٣م.
٥. الغول، رشا، "المراجعة البيئية (التأصيل النظري والممارسات المهنية)" مكتبة الوفاء القانونية/ الاسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٤م.
٦. الوردات، خلف عبدالله، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، بدون ناشر، الطبعة الأولى ٢٠١٣م.
٧. بدوي، محمد عباس، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الإجتماعية للمشروع" الاسكندرية، بدون ناشر، ٢٠٠٠م.
٨. حجازي، وجدي حامد، "أصول المراجعة الداخلية (مدخل عملي تطبيقي)"، دار التعليم الجامعي، ٢٠١٠م.
٩. حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة (الجزء الثاني والثالث)"، الدار الجامعية - القاهرة، ٢٠٠٧م.
١٠. _____، "التقييم وإعادة هيكلة الشركات (تحديد قيمة المنشأة)" الدار الجامعية، ٢٠٠٨م.

١١. راضي، محمد سامي، "موسوعة المراجعة المتقدمة" دار التعليم الجامعي، ٢٠١١م.
١٢. غالي، جورج دانيال، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية ٢٠٠٣م.
١٣. لطفي، أمين السيد أحمد، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات" دار النهضة العربية ١٩٩٨م.
١٤. _____ "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة" الدار الجامعية، ٢٠٠٥م.
١٥. _____ "المراجعة البيئية" الدار الجامعية، ٢٠٠٥م.

ب- الدوريات

١. اشميلة، ميلاد رجب، "إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية" (دراسة إستطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبي)، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، مجلة الجامعة، المجلد الثالث، العدد السادس عشر، يوليو ٢٠١٤م.
٢. الزعبي، ناصر يوسف، علي عبد الله الزعبي، زهران محمد دراغمة "تحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الأول، ٢٠٠٦م.
٣. السقا، زياد هاشم، "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع، العدد السابع، ٢٠١١م.
٤. الصعفاني، عبد السلام عبدالله، "إستخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة" (دراسة ميدانية على قطاع الصناعة في الجمهورية اليمنية)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، ٢٠١١، ص ١٣-٥١.
٥. الصوفي، فارس جميل حسين، حسن فليح القطيش، جهاد قراقيش "أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة

المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد التاسع والعشرون، ٢٠١٢م.

٦. الغباري، أيمن فتحي، "إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة في الاتجاه المتنامي لدعم قضايا التنمية المستدامة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل ١٩٩٧م.

٧. _____، "دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧م.

٨. الفلاح، قاسم شاكر، "التلوث الصناعي في العراق وسبل معالجته"، مجلة دراسات وبحوث الوطن العربي، مركز دراسات وبحوث الوطن العربي، الجامعة المستنصرية، العدد السابع عشر، ٢٠٠٥م.

٩. باعجاجة، سالم سعيد، "مدى إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة" (دراسة ميدانية على قطاع صناعة الكهرباء)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد السابع والعشرون، العدد الثالث، الجزء الأول، ٢٠١٣م.

١٠. بوراس، أحمد، بريكة، السعيد، "قيمة المنشأة الإقتصادية وفق نموذج القيمة الإقتصادية المضافة EVA"، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد الثاني عشر، ٢٠١٢.

١١. جريوع، يوسف محمود، "مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة" (دراسة ميدانية)، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٨م.

١٢. حسن، محروس أحمد، الحموي، شامل محمد، "محددات قيمة المنشأة" (مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٥.

١٣. حسنين، ناصر جلال، "دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل المتغيرات المحلية والعالمية"، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد والتشريع، المجلد السابع والتسعون، العدد ٤٨٤، ٢٠٠٦.
١٤. حسين، علي كاظم، "دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد" (بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٣م.
١٥. درويش، عبد الناصر محمد سيد، "إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية" (دراسة مقارنة)، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد الاول، يونيو ٢٠١٤م.
١٦. رواني، أبو حفص، "المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة"، مجلة رؤى إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة غرداية، العدد السادس ٢٠١٤م.
١٧. زين، علي أحمد، حسام السعيد الوكيل، يوسف أحمد جيرة، "إطار مقترح لدور المراجعة الخارجية في الإفصاح عن الأداء البيئي وأثره على ترشيد قرارات المستثمرين"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، الجزء الأول، ٢٠١٣م.
١٨. سعد الدين، إيمان محمد، "تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد الأول، يونيو ٢٠١٤م.
١٩. سفيان، ساسي، "المسئولية البيئية في المؤسسة الصناعية (حالة الجزائر)"، مجلة جيل حقوق الإنسان، مركز جيل للبحث العلمي، العدد الثاني، حزيران ٢٠١٣.
٢٠. شاکر، نبيل عبد السلام، "تموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير قيمة المنشأة" (دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٦م.

٢١. شيو، اسماعيل محمد، محمد، عمر السر، "مدى إلتزام منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات المراجعة البيئية" (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، ٢٠١٥م.
٢٢. عبد العال، حسين محمد عبد الحافظ، "نموذج مقترح لحوكمة المخاطر البيئية للمشروعات التنموية في ظل مدخل فعالية التكلفة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ١-٨٤، ٢٠٠٨.
٢٣. عبيد. سعيد توفيق، "نموذج مقترح لتقدير قيمة المنشأة العامة لأغراض الخصخصة مع دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الغذائية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٤، ص ٩٣٣-٩٩٦.
٢٤. علي، أيمن محمد سيد، "إستخدام مقاييس الداء غير المالية لتحليل سلسلة القيمة بغرض تعظيم قيمة الوحدة الإقتصادية" (دراسة ميدانية)، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠١٤.
٢٥. عياض، محمد عادل، "دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة"، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، مجلة الباحث، العدد السابع، ٢٠١٠م.
٢٦. لبيب، خالد محمد عبد المنعم، "المراجعة البيئية الداخلية: مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئي" (دراسة تطبيقية مقارنة)، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٦، ص ٢٧٥-٣٧٤.
٢٧. محمد، أسماء جاسم، "التنمية المستدامة بين المشكلات البيئية وتوفير الأمن الغذائي في العراق"، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الثالث والتسعون، السنة الخامسة والثلاثون، ٢٠١٢م.
٢٨. مطاوع، محمد عبد الحميد، "دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية-مصر، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثالث والرابع، ٢٠٠٩، ص ١٩٩-٢٣٥.
٢٩. مظهر، مصطفى كمال إسماعيل، "قياس قدرة الأداء التأميني على تفسير وتحديد قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية لقطاع التأمين العام في مصر"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة اسيوط، العدد التاسع والثلاثون، ٢٠٠٥، ص ١-١١٠.

٣٠. منصور، بهاء محمد حسين، "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية" (دراسة ميدانية مقارنة)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الثالث والرابع، ٢٠٠١م.

ت- الرسائل الجامعية

١. إبراهيم، عاطف فوزي، "العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة" (دراسة نظرية تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة (بنين)، جامعة الأزهر، ٢٠١٢م.
٢. إبراهيم. نهله محمد السيد، "إستراتيجيات تعظيم قيمة المنشأة في ضوء إنعكاسات التدفقات النقدية وأساس الأستحقاق على جودة العائدات" (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٤م.
٣. أبو المجد، رشا محمد السيد، "أثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وإنعكاساته على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية"، (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٥م.
٤. أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ٣، ٢٠١٠م.
٥. أحمد، عماد محمد رياض، "إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الداء البيئي للوحدات الإقتصادية" (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤م.
٦. أحمد، محمد عبد الله محمود، "أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والإجتماعي على القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٣م.
٧. أعراب، خالد، "الأبعاد التسويقية للمسئولية البيئية وإنعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعية: دراسة حالة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، ٢٠١٥م.

٨. الجبري، علي عبد الله، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة الاداء البيئي" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
٩. الجندي، ثامر يوسف عبد العزيز علي، "تطوير أساليب مراجعة الأداء الاجتماعي للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بمصر" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان، ٢٠١٤م.
١٠. الجندي، خالد محمد محمد، "إطار مقترح لقياس أثر محددات المراجعة البيئية على مخاطر الاستثمار بالتطبيق على قطاع الصناعات الكيماوية المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠٩م.
١١. الزعبي، شبيب راشد شبيب، "مدخل مقترح لمراجعة القياس والافصاح عن مدى الإلتزام والخطر البيئية لمنظمات الأعمال في إطار معايير المحاسبة والمراجعة"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٨م.
١٢. الشافعي، هشام محمد فرج، "مداخل تحديد قيمة المنشأة في إطار برنامج توسيع قاعدة الملكية" (دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، ١٩٩٩.
١٣. العزاوي، تحرير مطشر مجيد، "التدقيق البيئي وأثره في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية" (دراسة تطبيقية على الشركة العامة لنقل الركاب)، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين والقانونيين، ٢٠٠٩م.
١٤. العليمات، ضيف الله أحمد عايش، "مدى إلتزام الشركات الصناعية الكيماوية الأردنية بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وادارة الأعمال جامعة حلوان، ٢٠١٤م.
١٥. الفقي، مصطفى ابراهيم، "أثر المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المستقبلية على قيمة المنشأة" (مع دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٤.

١٦. المطيري، بدر حجر شعوف، "المراجعة البيئية بين مسئولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧م.
١٧. جيرة، يوسف محمود موسى، "إطار مقترح لدور المراجعة الخارجية في الإفصاح عن الأداء البيئي واثره على ترشيد قرارات المستثمرين" (دراسة ميدانية على القطاع الصناعي بالدولة الليبية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٤م.
١٨. حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله، "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٥م.
١٩. خامرة، الطاهر، "المسؤولية البيئية والإجتماعية: مدخل لمساهمة المؤسسة الإقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ٢٠٠٧م.
٢٠. خليفة، علاء كامل حسن، "تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية" (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠١٤م.
٢١. دريباتي، رادة فاروق، "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، ٢٠٠٩م.
٢٢. سميرة. لطرش، "كفاءة سوق رأس المال وأثرها على القيمة السوقية للسهم: دراسة حالة مجموعة من أسواق رأس المال العربية"، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري قسنطينية، ٢٠١٠م.
٢٣. صبيحي، خالد محمد حسني، "إطار مقترح للمراجعة البيئية - دراسة نظرية مع التطبيق على دور الجهاز الأعلى للرقابة ومسئولياته في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٠م.
٢٤. صقر، سمير أحمد عواد، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على قيمة المنشأة" (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣م.

٢٥. عبد الرحمن، رغبة صلاح محمد، "دور المراجعة البيئية الداخلية في تفعيل مقومات الحوكمة البيئية لقطاع الاعمال"(دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢م.
٢٦. عبد الفتاح، روحية حسن محمد، "تحليل العلاقة بين الإستثمار في تقنية المعلومات وتعظيم قيمة المنشأة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١١م.
٢٧. علي، صلاح عبد الحفيظ مصطفى، "تحو إطار متكامل للمراجعة البيئية - دراسة نظرية تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ٢٠٠٦م.
٢٨. مرهون، أزهر غيلان، "استخدام مؤشرات بطاقة القياس المتوازن في تقويم الأداء البيئي مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧م.
٢٩. مسعود، سناء ماهر محمدي، "دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٧م.
٣٠. ويس، زيان محمد خورشيد، "مدى توافق الإبلاغ المحاسبي البيئي مع السياسات الحكومية وأنظمة الإدارة البيئية" دراسة نظرية وتطبيقية في شركة نفط الوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٧م.
٣١. يس، شيماء سعيد محمد، "تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وإنعكاسه على قرارات المستثمرين" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢م.

ث- المؤتمرات

١. الرفاعي، سحر قدوري، "التنمية المستدامة مع تركيز خاص على الإدارة البيئية: إشارة خاصة للعراق"، المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تونس، ٢٠٠٦م.
٢. حسين، عبد الستار، "نظرية تحليلية للبعد البيئي للمسئولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال"، بحث مشارك، مؤتمر جامعة الزيتونة، الأردن، ٢٠٠٩م.

٣. حمدان، خولة حسين، "دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، ٢٠١٤.
٤. منصور، كمال محمد، رمزي، جودي محمد، "المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة"، المؤتمر العلمي الأول - التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس - سطيف، ٢٠٠٨م.

ج- مصادر أخرى

١. المبادرة الدولية لإعداد التقارير، إرشادات إعداد تقارير الاستدامة (RG)، الإصدار الثالث لوثيقة الإرشادات (G3)، ٢٠٠٠-٢٠٠٦.
٢. المبروك، عبد السلام نايف، "الأدوات المستحدثة لتنفيذ المراجعة البيئية"، مقالات علم التدقيق والمراجعة، ٢٠١٠. [Http://infotechaccountants.com/forums/index.html](http://infotechaccountants.com/forums/index.html)
٣. المواصفة القياسية الدولية أيزو 26000، دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية، الأمانة المركزية ISO في جنيف - سويسرا، الترجمة الرسمية، ٢٠١٠.
٤. النجار، جميل حسن، "المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال وأثرها على الأداء المالي" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة - فرع شمال غزة، ٢٠١٦.
٥. جمعية المدققين الداخليين، "الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق"، إصدار مؤسسة الأبحاث التابعة لجمعية المدققين الداخليين، مارس ٢٠١٢.
٦. عبد الرحيم، محمد إبراهيم، "القياس المحاسبي وقيمة المنشأة"، مدير المركز القومي للمحاسبة والإستشارات، ٢٠٠٦.
٧. مشروع ترشيد الطاقة وحماية البيئة (ECEP)، "المراجعات البيئية"، الطبعة العربية، ١٩٩٥م.

1. <http://kawngroup.com/corporate-social-and-environmental-responsibility>
<http://www.afedmag.comt>.
2. <https://www.amanpalestine.org/266a7.doc>.
3. <http://kawngroup.com/corporate-social-and-environmental-responsibility/>.

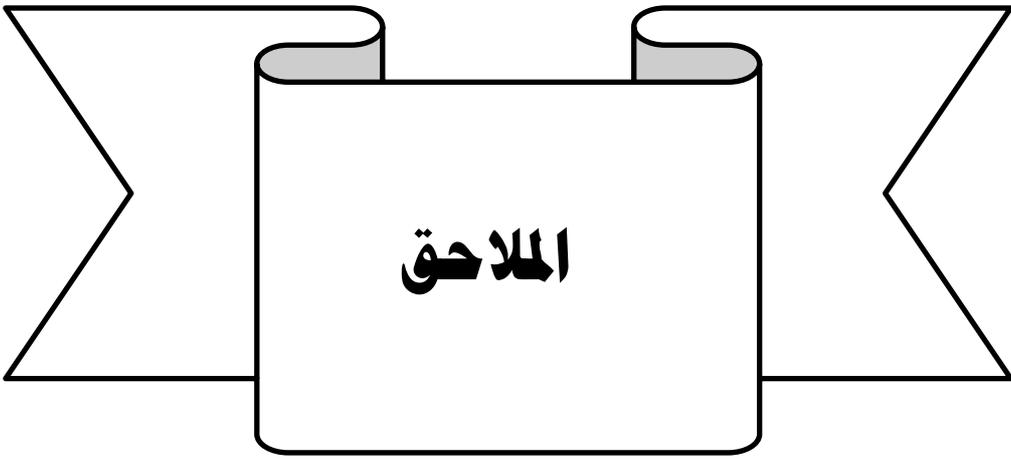
1. Afza. Talat and Nazir. Mian sajid,(2014) "**Audit Qulity and Firm value: A case of Pakistan**", Research Journal of Applied Sciencess, Engineering and Technology", pp: 1-52.
2. Andrea Pérez,(2015) "**Corporate reputation and CSR reporting to stakeholders: Gaps in the literature and future lines of research**", Corporate Communications: An International Journal, Vol. 20 No.1, pp.11-29.
3. Baldini, Maria; Maso, Lorenzo Dal; Liberatore, Giovanni; Show all (5) "**Role of Country- and Firm-Level Determinants in Environmental, Social, and Governance Disclosure**", Journal of Business Ethics: pp: 1-20.
<http://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3139-1>.
4. Belal. Ataur, Dr. Stuart Cooper and Dr. Robin Roberts, (2010) "**Social and Environmental Accounting and Reporting in Emerging and Less Developed Countries**", The British Accounting Review. pp: 769–784.
<http://www.journals.elsevier.com>.
5. Bouanini Samiha,(2012) "**The Development and Use of Corporate Social Responsibility (CSR) in China**", Nanchang University. pp: 1-13.
6. Choy .Amy K. Choy,(2006) "**Fair Value as a Relevant Metric: A Theoretical Investigation**", University of Alberta. pp: 1-56.
7. Christian Laux, Christian Leuz, (2010) "**Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis**", Forthcoming in the Journal of Economic Perspectives. VOL. 24, NO. 1 pp: 93-118.
8. Clarkson, Peter and Overell, Michael and Law Chapple, Larelle, (2011) "**Environmental Reporting and Its Relation to Corporate Environmental Performance**". Vol. 47, No. 1, pp: 1-60. Available at SSRN:
<https://ssrn.com/abstract=1751767>.
9. Cook .William , Se´verine van Bomme, and Esther Turnhout, (2016) "**Inside environmental auditing: Effectiveness, objectivity, and transparency**", Current Opinion in Environmental Sustainability,pp. 33-39.

10. Dittenhofer, Mort. (1995), "**Environmental accounting and auditing**",
Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Iss 8 pp. 40-51.
<http://dx.doi.org/10.1108/02686909510093615>.
11. Du Plessis, Jean Jacques and Rühmkorf, Andreas,(2015), "**New Trends Regarding Sustainability and Integrated Reporting for Companies: What Protection Do Directors Have? The Company Lawyer**", Issue 2; Deakin Law School Research Paper No. 16-03. Available at SSRN:
<https://ssrn.com/abstract=2680498>.
12. Edu, Bernard Enya and Esang, Atim E. and Otonkue, Agba D. O., (2009). "**Environmental Financial Reporting**". Available at: pp: 1-13.
13. Emery. R.T, and M. Watson,(2003) , "**ECO – Auditing and Environmental Liability: An International Perspective**", Managerial Auditing Journal, Vol.18, No. 8, pp. 631 – 636.
14. Fadzil. Faudziah Hanim, Hasnah Haron, Muhamad Jantan, (2005) "**Internal auditing practices and internal control system**", Managerial Auditing Journal, Vol. 20 No. 8., pp. 844-866.
15. Gray. R,(2000) "**Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing**", International Journal of Auditing, No. 3, pp. 247 – 268.
16. Habiba AL-shaer, Toms, Steven, and A, salama.,(2015) "**The Impact of Corporat Environmental Disclosures and Audit Committees on Environmental Reputation**", Electronic copy available at. pp: 1-34.
<http://ssrn.com/abstract=2629763>.
17. Hajnalka Ván and Szilvia Gärtner,(2011) "**The Benefit Side of Environmental Activities and the Connection with Company Value**", Springer Science + Business Media B.V. pp: 281-300.
18. Hans Lind,(1998) "**The definition of market value: Criteria for judging proposed definitions and an analysis of three controversial components**", Journal of Property Valuation and Investment", Vol. 16, No. 2, pp. 159-174.
<http://dx.doi.org/10.1108/14635789810212922>.
19. Hassel, Lars. Henrik Nilsson. Siv Nygyjustm, (2005), "**The value relevance of Environmental Performance**", European accounting review, vol. 14 No. 1, pp: 41-61.

20. Hens. L,(2009) "**International Standards (ISO 9000 and ISO 14000) Development Information and Knowledge**", Encyclopedia of Life Support Systems (EOLSS), Vol. III. pp: 1-66.
21. Hillary, R. (1998) "**Environmental Auditing: Concepts Methods and Developments**", International Journal of Auditing, Vol.2. No. 1,pp. 71 – 85.
22. Hoitash. Rani,(2007) "**Auditor fees and audit quality**", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 8, pp. 761-786.
<http://www.iefpedia.com/arab/wp-content/uploads>.
23. Hua Wang, Jun Bi, David Wheeler,(2000) "**Environmental Performance Rating and Disclosure: China's Green- Watch Program**", World Bank Policy Research Working Paper 2889.
24. Huang. Rongbing,(2011) "**Environmental Auditing: An Informationized Regulatory Tool of Carbon Emission Reduction**", Energy Procedia 5 6–14. Available online at www.sciencedirect.com.
25. Irina Berzkalne, Elvera Zelaglje,(2014) "**Intellectual capital and company value**", Procedia - Social and Behavioral Sciences 887 – 896.
26. Jackson . Andrew. B, Michael Moldrich, Peter Roebuck, (2008) "**Mandatory audit firm rotation and audit quality**", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 No. 5, pp: 420-437.
27. Jacobs, Brian and Singhal, Vinod R. and Subramanian, Ravi ,(2008) "**An Empirical Investigation of Environmental Performance and the Market Value of the Firm**" . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1320721>.
28. Josephine Maltby, (1995), "**Environmental audit: theory and practices**", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Iss 8 pp. 15- 26.
<http://dx.doi.org/10.1108/02686909510147372>.
29. Judith Norton,(2014) "**A How-To: Conduct an Environmental Audit in your Library**", Norton, J. A How-To: Conduct an Environmental Audit in Your Library . OLA Quarterly, 13(4), 7-11. <http://dx.doi.org>.
30. Khlif, Hichem. Khaled Hussainey, Imen Achek,(2015) "**The effect of national culture on the association between profitability and corporate social and environmental disclosure: a meta-analysis**", Forthcoming Meditari Accountancy Research February.

31. Kim. Seunghyun, Yoon Koh, Jaemin Cha, and Seoki Lee,(2015), "**Effects of social media on firm value for U.S. restaurant companies**", International Journal of Hospitality Management 49, PP. 40–46.
32. Krishna Manda, Henk Bosch et al,(2016) "**Value creation with life cycle assessment: an approach to contextualize the application of life cycle assessment in chemical companies to create sustainable value**", Journal of Cleaner Production 126 337-351.
33. Laux, Christian and Leuz, Christian, (2009) "**The Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent**". Accounting, Organizations and Society, Vol. 34. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1392645>.
34. Lina, Dagiliene.(2013) "**The influence of corporate social reporting to company is in a developing Economy**", procedia Economics and Finance, pp 212-221.
35. Luis Enrique Valladares Soler Diego Jesús Cuello de Oro Celestino,(2007) "**Evaluating the scope of IC in firms' value**", Journal of Intellectual Capital, Vol. 8 No. 3, pp. 470-493.
36. Marcus Brandenburg and Stefan Seuring,(2010) "**A Model for Quantifying Impacts of Supply Chain Cost and Working Capital on the Company Value**", Lnbip 46, pp. 107–117.
37. Michael B. Adams,(1994) "**Agency Theory and the Internal Audit**", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No. 8, pp. 8-12.
38. Nicole, Inshik.(2014) "**Perceived Stake Holder Influences and Organizations Use of Environmental Science & Policy**", George Mason University, PP: 1-42 A vailable at: <http://SSRN.com>.
39. Pamela L. Hall, and Robin Rieck. (1998) "**The Effect of Positive Actions on Shareholder Wealth**", Journal of Financial and Strategic Decisions, Vol. 11, No. 2.
40. Peter Jennergren,(2008) ," **Continuing value in firm valuation by the discounted cash flow model**", European Journal of Operational Research pp.1548–1563.
41. Riham Rizk, Robert Dixon and Anne Woodhead,(2008) "**Corporate social and Environmental Reporting: A Survey of Disclosure Practices in Egypt**", Social Responsibility Journal, VOL. 4 NO. 3, pp. 306-323.

42. Robert R. Tucker, Janet Kasper.(1997), " **Pressures for Change in Environmental Auditing and in the Role of the Internal Auditor**".
43. Thomas M. Jones,(2004) " **Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined** ", California Management Review Spring, Vol.22. No.1.
44. Thomas Plenborg,(2002) " **Firm valuation: comparing the residual income and discounted cash flow approaches**", Scand. J. Mgmt. 303–318, www.elsevier.com/locate/scajman.
45. Vincent Bignon, Yuri Biondi, Xavier Ragot,(2009) " **An Economic Analysis of Fair Value Accounting as a Vector of Crisis**", Cournot Centre for Economic Studies, Prisme, No. 15, Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=1474228>.
46. Watts. R. and L Zue. " **Accounting conservatism and firm value: Evidence from the global financial crisis**". available at: www.ssrn.com.
47. William.M.F.(2014), " **Environmental Auditing and Environmental Management Systems**", Managerial Auditing Journal, www.ssrn.com.



الملاحق

أولاً: قائمة الإستقصاء

قائمة إستقصاء

الأستاذ الفاضل/

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث/ باسم رشيد علي الخزرجي - المراجع في كلية علوم الحاسوب والرياضيات/ جامعة تكريت بدراسة عنوانها "إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة" (دراسة تطبيقية) للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية التجارة/ جامعة المنصورة/ جمهورية مصر العربية.

ويأمل الباحث من سيادتكم تعاونكم في إستيفاء هذه القائمة بما يعكس آراء سيادتكم حول ما فيها من فقرات ستساعده في إتمام دراسته بشكل سليم للوصول إلى نتائج مرضيه محققة للهدف منها. ويقدر الباحث جهودكم المثمرة وحسن تعاونكم في مساعدته في إنجاز عمله بالشكل المطلوب، مؤكداً لسيادتكم على إن جميع الإجابات والمعلومات ستكون سرية وسيقتصر إستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير ...

الباحث

باسم رشيد علي الخزرجي

كلية علوم الحاسوب والرياضيات

جامعة تكريت

أولاً: المعلومات العامة

١. الأسم (إن رغبت بذكره).

٢. المنصب الوظيفي:

أكاديمي مدير مالي
 مراجع غير ذلك (حدده)

٣. المؤهل العلمي

دكتوراه ماجستير دبلوم عالي
 بكالوريوس دبلوم

٤. سنوات الخدمة

أقل من ٥ سنوات من ٥ - ١٠ سنوات
 من ١١ - ١٥ سنة أكثر من ١٥ سنة

ثانياً: فقرات الدراسة

القسم الأول: هل يرى سيادتكم بأن القيام بالأنشطة التالية داخل وخارج المنشأة، يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة؟

الرجاء وضع علامة صح (✓) أمام الإختيار المناسب.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الإستقصاء	
					تبنى الإدارة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة.	١
					العمل على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم البيئية داخل المنشأة.	٢
					إدماج السياسات البيئية في السياسات التنظيمية للمنشأة.	٣
					جعل حماية البيئة والمحافظة عليها من إستراتيجيات حماية البيئة.	٤
					أن تكون العمليات الإقتصادية محدودة بالنظام البيئي.	٥
					إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية.	٦
					إعتماد وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة.	٧
					تصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات.	٨
					إستغلال الموارد الطبيعية بكفاءة.	٩
					تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية.	١٠
					إتخاذ إجراءات مرغوبة بيئياً لتحقيق التوافق بين نشاطاتها وقيم المجتمع.	١١
					الإلتزام بجميع القوانين واللوائح والأعراف الإجتماعية الخاصة بالبيئة.	١٢

					١٣ الشفافية في الإفصاح عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية.
					١٤ الإمتناع عن القيام بالأنشطة والممارسات التي تقوم بإحداث خلل في البيئة.

القسم الثاني: العبارات التالية تتضمن الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة، ولمعرفة وتحديد إمكانية تطبيق هذا الإطار في منشآت الأعمال العراقية. الرجاء وضع علامة صح (✓) أمام الاختيار المناسب.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الإستقصاء	
					يتم التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة من خلال الإجراءات التالية:	١
					تحديد الهدف الرئيسي لمراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة.	١/١
					تشكيل فريق عمل يقوم بمراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة.	٢/١
					وضع خطة لعملية مراجعة الأنشطة البيئية للمنشأة.	٣/١
					جمع وتقييم المعلومات البيئية عن المنشأة.	٤/١
					يتطلب تنفيذ عملية المراجعة كما هو مقرر لها مجموعة الإجراءات وهي:	٢
					تقييم فاعلية الوسائل الرقابية التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة من الآثار السلبية لأنشطتها.	١/٢
					تقييم السياسات والخطط والبرامج المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة.	٢/٢

					تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة الموارد الطبيعية والبيئية.	٣/٢
					تحديد القيود والإشترطات البيئية المفروضة على نشاط المنشأة من خلال التشريعات البيئية.	٤/٢
					فحص تقارير متابعة الأداء البيئي للتعرف على فاعلية النظام المطبق في مجال المحافظة على البيئة.	٥/٢
					دراسة مدى وفاء نظام الإدارة البيئية في الإفصاح عن الإلتزامات والقيود والإشترطات البيئية.	٦/٢
					قياس قدرة التقارير المالية وملحقاتها حول إفصاحها عن الإلتزامات البيئية الفعلية والمتوقعة.	٧/٢
					فحص فني لإجراءات الأمن والرقابة.	٨/٢
					فحص سجلات الأداء البيئي.	٩/٢
					التحقق من كفاية التغطية التأمينية المتعلقة بالقضايا البيئية.	١٠/٢
					إجراء إختبارات على مستويات التلوث في المواقع.	١١/٢
					زيادة فعالية المعلومات الواردة في سجلات التلوث .	١٢/٢
					تحديد الأضرار البيئية التي تسببها المنشأة والإنتهاكات البيئية الممكنة.	١٣/٢
					يتطلب تقرير المراجع البيئي مجموعة من المقومات أهمها:	٣
					أن يشير التقرير إلى الإجراءات والسياسات المتبعة لتخطيط ورقابة الأنشطة والبرامج البيئية.	١/٣

					٢/٣ أن يوضح التقرير مدى توافر نظام معلومات بيئي يمكن الإعتماد عليه في توفير أدلة الإثبات المناسبة.
					٣/٣ أن يوضح التقرير مدى توافر نظام للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة.
					٤/٣ أن يُفصح التقرير عن المعلومات ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة.
					٥/٣ أن يتضمن التقرير النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم للسياسات والممارسات البيئية للمنشأة.
					٦/٣ أن يوضح التقرير مدى إتباع المنشأة لسلوك بيئي مناسب.
					٧/٣ أن يشتمل التقرير على أوجه القصور في نظم الإدارة البيئية والتي ظهرت خلال عمليات الفحص والتقييم.
					٨/٣ أن يتضمن التقرير المجالات والأنشطة والبرامج البيئية التي خضعت لعملية الفحص والتقييم.
					٩/٣ أن يوضح التقرير مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
					١٠/٣ أن يُبين التقرير ما إذا كانت القوائم والتقارير البيئية قد أُعدت وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المقترحة.
					١١/٣ أن يكشف التقرير المخاطر البيئية التي تواجهها المنشأة والإجراءات التي أُتخذت لإفصائها أو تقليصها.
					١٢/٣ أن يحدد التقرير طبيعة وخصائص الخدمات التي يقوم بها المراجع البيئي وحدود مسؤوليته عن أدائها.

					١٣/٣ أن يبين التقرير مدى توافر نظام للمحاسبة البيئية يساعد في تحقيق أهداف المراجعة البيئية.
					١٤/٣ أن يكشف التقرير مدى كفاءة المنشأة في القيام بالأنشطة والبرامج البيئية التي تؤدي إلى حماية البيئة.

القسم الثالث: العبارات التالية خاصة بمؤشرات قيمة المنشأة، فهل يمكن لهذه المؤشرات أن تعطي تصور حول تعظيم قيمة المنشأة؟

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الإختيار المناسب.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الاستقصاء	
					قيمة العميل: ويندرج تحت هذا المؤشر مايلي:	١
					زيادة هامش ربح المنتجات خلال التمييز البيئي.	١/١
					نسبة المنتجات ذات التمييز البيئي (ذات العلامة).	٢/١
					إظهار العملاء الراغبين في الدفع في المنتجات الخضراء (صديقة البيئة).	٣/١
					المحافظة على الولاء: ويندرج تحت هذا المؤشر مايلي:	٢
					خلق صورة بيئية للمنشأة يقوم العملاء بتقييمها.	١/٢
					نسبة العملاء المهتمين بالجودة البيئية للمنشأة.	٢/٢

					الوعي بين العملاء.	٣/٢
					نسبة العملاء الذين يحددون البيئة كعنصر في قرار الشراء.	٤/٢
					زيادة المبيعات: ويندرج تحت هذا المؤشر مايلي:	٣
					خلق مساحة سوقية جديدة من خلال الابتكارات البيئية.	١/٣
					نمو الوعي البيئي.	٢/٣
					نسبة المنتجات الجديدة خلال فترة الأداء البيئي إلى إجمالي المنتجات.	٣/٣
					نسبة المنتجات الخضراء المباعة (صديقة البيئة) إلى إجمالي المبيعات.	٤/٣

القسم الرابع: العبارات التالية خاصة بمؤشرات الأداء البيئي، فهل يرى سيادتكم لهذه المؤشرات دور في تعظيم قيمة المنشأة؟

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الإختيار المناسب.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الإستقصاء	
					المواد: ويندرج تحتها مايلي:	١
					المواد المستخدمة من حيث الوزن أو الحجم.	١/١
					نسبة المواد المستخدمة كمدخلات بعد أن تمت إعادة تدويرها.	٢/١
					الطاقة: ويندرج تحتها مايلي:	٢
					الإستهلاك المباشر وغير المباشر للطاقة من المصادر الرئيسية للطاقة.	١/٢

					الطاقة التي تم توفيرها كنتيجة للتطور في وسائل الترشيد.	٢/٢
					المبادرات التي تهدف إلى تقديم منتجات تعتمد على الطاقة المتجددة.	٣/٢
					المبادرات التي تهدف إلى تقليل الإستهلاك غير المباشر للطاقة والنتائج المحققة.	٤/٢
					المياه: ويندرج تحتها مايلي:	٣
					إجمالي كمية المياه المسحوبة حسب المصدر.	١/٣
					مصادر المياه التي تتأثر بشكل كبير بعمليات سحب المياه.	٢/٣
					نسبة وإجمالي حجم المياه التي يتم إعادة تدويرها وإعادة إستخدامها.	٣/٣
					التنوع البيولوجي: ويندرج تحتها مايلي:	٤
					موقع ومساحة الأراضي المملوكة للمنشأة والملاصقة للمحميات الطبيعية والمناطق التي تتمتع بتنوع بيولوجي ذو قيمة كبيرة.	١/٤
					وصف التأثيرات الهامة لأنشطة وممارسات المنشأة على التنوع البيولوجي.	٢/٤
					المحميات الطبيعية التي يتم تجديدها.	٣/٤
					الإستراتيجيات والإجراءات الحالية والخطط المستقبلية لإدارة تأثيرات المنشأة على التنوع البيولوجي.	٤/٤
					قائمة بعدد واسماء الكائنات الحية المهددة بالإنقراض في المناطق التي قد تتأثر بممارسة المنشأة لأنشطتها.	٥/٤
					الإنبعاثات والنفايات السائلة والمخلفات: ويندرج تحتها مايلي:	٥

					الوزن الإجمالي للانبعاثات المباشرة وغير المباشرة لغازات الاحتباس الحراري.	١/٥
					حجم انبعاثات الغازات التي تتسبب في تآكل طبقة الأوزون.	٢/٥
					نوع ووزن انبعاثات الهواء الضارة. إجمالي كمية المياه المنصرفة من حيث الجودة والمكان.	٣/٥
					إجمالي وزن المخلفات من حيث نوعها وطرق التخلص منها.	٤/٥
					إجمالي عدد وحجم الإنسكابات المؤثرة.	٥/٥
					وزن المخلفات شديدة الخطورة التي يتم استيرادها وتصديرها أو نقلها.	٦/٥
					حجم ونوع الحماية وقيمة التنوع البيولوجي للكائنات المائية التي قد تتأثر بصرف المنشأة للمياه الملوثة.	٧/٥
					المنتجات والخدمات: ويندرج تحتها مايلي:	٦
					المبادرات الخاصة بالحد من الآثار البيئية للمنتجات والخدمات ومدى نجاحها.	١/٦
					نسبة المنتجات المباعة وما يرتبط بها من مواد مستخدمة في التعبئة.	٢/٦
					الإلتزام البيئي: ويندرج تحتها مايلي:	٧
					قيمة الغرامات المالية الجوهريّة وعدد العقوبات غير المالية الناتجة عن عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.	١/٧
					النقل: ويندرج تحتها مايلي:	٨
					الآثار البيئية الهامة الناتجة عن نقل المنتجات والمواد المستخدمة وكذلك تلك الناتجة عن نقل العاملين.	١/٨

					عام: ويندرج تحتها مايلي:	٩
					إجمالي النفقات والإستثمارات في مجال حماية البيئة.	١/٩

ولحضرتكم جزيل الشكر والتقدير على تعاونكم وإستجابتكم الكريمة، وعلى ما تم تقديمه من آراء حول ما جاء في هذه القائمة من أسئلة وإستفسارات.

الباحث

ثانياً: نتائج التحليل الإحصائي

تحليل العينة المستهدفة باستخدام برنامج Sample Size

Required Sample Size[†]
from: The Research Advisors

Population Size	Confidence = 95.0%				Confidence = 99.0%			
	Degree of Accuracy/Margin of Error				Degree of Accuracy/Margin of Error			
	0.05	0.035	0.025	0.01	0.05	0.035	0.025	0.01
1	1	1	1	1	1	1	1	1
20	19	20	20	20	19	20	20	20
30	28	29	29	30	29	29	30	30
50	44	47	48	50	47	48	49	50
75	63	69	72	74	67	71	73	75
100	80	89	94	99	87	93	96	99
150	108	126	137	148	122	135	142	149
200	132	160	177	196	154	174	186	198
250	152	190	215	244	182	211	229	246
300	169	217	251	291	207	246	270	295
400	196	265	318	384	250	309	348	391
500	217	306	377	475	285	365	421	485
600	234	340	432	565	315	416	490	579
700	248	370	481	653	341	462	554	672
800	260	396	526	739	363	503	615	763
900	269	419	568	823	382	541	672	854
1,000	278	440	606	906	399	575	727	943
1,200	291	474	674	1067	427	636	827	1119
1,500	306	515	759	1297	460	712	959	1376
2,000	322	563	869	1655	498	808	1141	1785
2,500	333	597	952	1984	524	879	1288	2173
3,500	346	641	1068	2565	558	977	1510	2890
5,000	357	678	1176	3288	586	1066	1734	3842
7,500	365	710	1275	4211	610	1147	1960	5165
10,000	370	727	1332	4899	622	1193	2098	6239
25,000	378	760	1448	6939	646	1285	2399	9972
50,000	381	772	1491	8056	655	1318	2520	12455
75,000	382	776	1506	8514	658	1330	2563	13583
100,000	383	778	1513	8762	659	1336	2585	14227
250,000	384	782	1527	9248	662	1347	2626	15555
500,000	384	783	1532	9423	663	1350	2640	16055
1,000,000	384	783	1534	9512	663	1352	2647	16317
2,500,000	384	784	1536	9567	663	1353	2651	16478
10,000,000	384	784	1536	9594	663	1354	2653	16560
100,000,000	384	784	1537	9603	663	1354	2654	16584
264,000,000	384	784	1537	9603	663	1354	2654	16586

The recommended sample size for a given population size, level of confidence, and margin of error appears in the body of the table.

For example, the recommended sample size for a population of 1,000, a confidence level of 99%, and a margin of error (degree of accuracy) of 3.5% would be 575.

Change these values to select different levels of confidence.

Change these values to select different maximum margins of error.

Change these values to select different (e.g., more precise) population sizes.

† Copyright, The Research Advisors (2006). All rights reserved.

الثبات (معامل ألفا كرونباخ)

الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.816	14

التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.842	4

تنفيذ عملية المراجعة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.889	13

المقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.898	14

الإطار المقترح

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.935	31

تعظيم قيمة العميل

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.648	3

المحافظة على ولاء العميل

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.813	4

زيادة المبيعات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.795	4

تعظيم قيمة المنشأة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.878	11

التكرارات

المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Va	43	23.9	23.9	23.9
lid	64	35.6	35.6	59.4
ر	20	11.1	11.1	70.6
دبلوم	47	26.1	26.1	96.7
عالي	6	3.3	3.3	100.0
بكالور				
يوس				
دبلوم				
Total	180	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

أكاديمي	82	45.6	45.6	45.6
ليدي				
مدير مالي	28	15.6	15.6	61.1
مراجع	51	28.3	28.3	89.4
غير ذلك	19	10.6	10.6	100.0
Tota	180	100.0	100.0	

الخدمة

	Freque ncy	Perce nt	Valid Percent	Cumulative Percent
Va				
ليدي				
أقل من 5 سنوات	33	18.3	18.3	18.3
من 5 إلى 10 سنوات	44	24.4	24.4	42.8
من 11 إلى 15 سنة	53	29.4	29.4	72.2
أكثر من 15 سنة	50	27.8	27.8	100.0
Total	180	100.0	100.0	

الوسط الحسابي والانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Minim um	Maxim um	Mean	Std. Deviation
الإطار	180	3.29	5.00	4.2335	.34937
التحضير	180	2.75	5.00	4.3333	.51784
التنفيذ	180	2.77	5.00	4.1932	.41224
متطلب	180	3.00	5.00	4.2425	.36946
قيمة	180	2.64	5.00	4.1308	.42468
عميل	180	2.67	5.00	4.1185	.48134
ولاء	180	2.75	5.00	4.3083	.45931

مبيعات	180	2.25	5.00	4.168 1	.46739
Valid N (listwise)	180				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
التحضير	180	2.75	5.00	4.333 3	.51784	.268
التنفيذ	180	2.77	5.00	4.193 2	.41224	.170
متطلب	180	3.00	5.00	4.242 5	.36946	.137
قيمة	180	2.64	5.00	4.130 8	.42468	.180
عمل	180	2.67	5.00	4.118 5	.48134	.232
ولاء	180	2.75	5.00	4.308 3	.45931	.211
مبيعات	180	2.25	5.00	4.168 1	.46739	.218
Valid N (listwise)	180					

الاختلاف وفقاً للوظيفة

Ranks

الوظيفة	N	Mean Rank
أكاديمي الأذني شطة	82	98.81
مدير مالي	28	82.86
مراجع غير ذلك	51	81.89
غير ذلك	19	89.00
Tota	180	

Test Statistics^{a,b}

	الأنشطة
Chi-Square	4.132
df	3

Asymp. Sig.	.248
-------------	------

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:

الوظيفة

الاختلاف وفقاً للمؤهل

مؤهل	N	Mean Rank
الأدكتورا	43	98.14
شطة ه ماجست	64	99.04
ير دبلوم	20	88.48
عالي بكالور	47	80.91
يوس دبلوم	6	26.50
Total	180	

	الأنشطة
Chi-Square	13.43
df	2
Asymp. Sig.	.009

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:

مؤهل

الاختلاف وفقاً لمدة الخدمة

خدمة	N	Mean Rank
أقل من ٥ سنوات	33	98.00
شطة من ٥ إلى ١٠ سنوات	44	91.31
من ١١ إلى ١٥ سنة	53	90.63

أكثر من ١٥ سنة	50	84.70
Total	180	

Test Statistics^{a,b}

	الأنشطة
Chi-Square	1.326
df	3
Asymp. Sig.	.723

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:

خدمة

تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة

Correlations

		الإطار	قيمة
الإطار	Pearson Correlation	1	.578**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	180	180
قيمة	Pearson Correlation	.578**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	180	180

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

تحليل الارتباط بين أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة

Correlations

		التحضير	التنفيذ	متطلب	قيمة
التحضير	Pearson Correlation	1	.521**	.367**	.372**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	180	180	180	180
التنفيذ	Pearson Correlation	.521**	1	.687**	.579**
	Sig. (2-tailed)			.000	.000
	N	180	180	180	180

	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	180	180	180	180
متنظ لب	Pearson	.367**	.687**	1	.461**
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
	N	180	180	180	180
قيمة	Pearson	.372**	.579**	.461**	1
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	180	180	180	180

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الانحدار (تأثير الإطار المقترح على قيمة المنشأة)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.578 ^a	.334	.330	.34755

a. Predictors: (Constant), الإطار

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.783	1	10.783	89.274	.000 ^b
	Residual	21.500	178	.121		
	Total	32.284	179			

a. Dependent Variable: قيمة

b. Predictors: (Constant), الإطار

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.157	.316		3.662	.000
	الإطار	.703	.074	.578	9.448	.000

a. Dependent Variable: قيمة

الانحدار (تأثير أبعاد الإطار المقترح على قيمة المنشأة)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.591 ^a	.349	.338	.34548

a. Predictors: (Constant), التنفيذ, التحضير, متطلب

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11.277	3	3.759	31.492	.000 ^a
	Residual	21.007	176	.119		
	Total	32.284	179			

a. Predictors: (Constant), التنفيذ, التحضير, متطلب

b. Dependent Variable: قيمة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.279	.321		3.979	.000
	التحضير	.078	.058	.095	1.340	.182
	التنفيذ	.461	.094	.447	4.903	.000
	متطلب	.137	.096	.119	1.423	.157

a. Dependent Variable: قيمة

دور المراجعة البنائية في ظل الإطار المقترح على مؤشرات الأداء البيئي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.334 ^a	.112	.092	.21698

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.334 ^a	.112	.092	.21698

a. Predictors: (Constant), الإطار

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.266	1	.266	5.657	.022 ^a
	Residual	2.119	45	.047		
	Total	2.385	46			

a. Predictors: (Constant), الإطار

b. Dependent Variable: مؤشرات

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.371	.404		8.337	.000
	الإطار	.226	.095	.334	2.379	.022

a. Dependent Variable: مؤشرات



كلية التجارة
قسم المحاسبة

إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية

رسالة مقدمة من قبل

باسم رشيد علي الخزرجي

كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الدكتورة

سماح طارق أحمد حافظ

أستاذة المحاسبة المساعد

وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

الدكتور

صبري عبد الحميد السيد السجيني

أستاذة المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة المنصورة

٢٠١٧



المكتبة المركزية

مستخلص الرسالة

رقم العام:	القسم: المحاسبة	الكلية: كلية التجارة - جامعة المنصورة
تاريخ:	الدرجة العلمية: الماجستير	أسم الباحث: باسم رشيد علي
عنوان الرسالة: إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية		
مستخلص الرسالة		
<p>إستهدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة منشآت الأعمال العراقية. ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدد من الأهداف الفرعية والتي يمكن إيجازها بالآتي: توضيح ماهية المسؤولية البيئية، وأهمية تبنيتها من قبل منشآت الأعمال العراقية، وتوضيح الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة البيئية في تعزيز السمعة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.</p> <p>ولتحقيق هذه الأهداف تم إتباع منهج التحليل الإحصائي الوصفي القائم على جمع البيانات وإخضاعها للمعالجة الإحصائية وإستخلاص النتائج منها، حيث تم توزيع (٢٣٤) قائمة إستقصاء ووصلت نسبة الإستجابة الكلية (٧٧%) الصالح منها (١٨٠) إستمارة.</p> <p>وتوصلت الدراسة إلى أن القيام ببعض الانشطة دون البعض الاخر لا يعتبر تقصير من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسئولياتها تجاه المجتمع. أما فيما يخص الإطار المقترح فقد بينت نتائج الدراسة أن مستوى آراء المستقصى منهم بشأنه مرتفعاً، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها.</p> <p>وأوصت الدراسة إلى ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية إلى إعتماد المراجعة البيئية ضمن هيكلها الرقابي، وبالتالي ضرورة تطبيق الإطار المقترح للتأكد من التزام هذه المنشآت بيئياً.</p>		
رؤوس الموضوعات ذات الصلة:		
المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال - مراجعة الأنشطة البيئية - المراجع الخارجي - قيمة المنشأة.		

الإطار العام للدراسة

المقدمة

تُعد ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي لاقت إهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة، خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده عالمنا المعاصر. وعلى الرغم من ان هذه الظاهرة ليست جديدة وموجودة منذ القدم إلا أن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة. إضافة لتخلص المنشآت الصناعية من نفاياتها المضرّة بالبيئة عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها في البحر أو دفنها في الأرض، مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية.

ولأهمية موضوع حماية البيئة، ومع تفاقم وإزدياد المشكلات البيئية إلى الحد الذي جعلها خطراً على الحياة البشرية، فقد إنعكس ذلك على أهمية إعطاء البيئة إهتماماً خاصاً ومميزاً، وذلك فإن العديد من القوانين طالبت منشآت الأعمال أن تعمل على تقييم الآثار البيئية التي تنجم عنها، وأن تعمل على الإلتزام بها وبكافة الأنظمة التي تساهم في حماية البيئة وتمنع التلوث من خلال الإفصاح عن نشاطاتها البيئية في قوائمها المالية التي تقوم بأعدادها خلال الفترات المالية المختلفة.

ولا يقتصر وفاء منشآت الاعمال بمسؤولياتها نحو المجتمع الذي تعمل فيه على المساهمة الاقتصادية في رفاهية هذا المجتمع، وانما يشمل أيضاً عدم إلحاق أدنى ضرر به، من خلال سوء إستخدام الموارد وتلويث الماء والأرض والهواء أو تلوث البيئة ، ويتعين على منشآت الاعمال أن تبذل المجهودات الكافية للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بما يضمن الحد من الانتهاكات البيئية ومكافحة أي تلوث يصيب البيئة بسبب مدخلات وعمليات ومنتجات المنشأة.

وفي ضوء الكوارث والأضرار البيئية التي حدثت في الآونة الأخيرة، أنعقدت العديد من المؤتمرات العلمية لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، والتي تشكل عاملاً محفزاً لظهور المراجعة البيئية ففي عام ١٩٨٨ قامت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) (United States Environmental Protection Agency) بإعداد سياسة للمراجعة البيئية في المؤسسات الأمريكية، وفي عام ١٩٩٠ صدر كتاب لمنظمة الأمم المتحدة لبرنامج البيئية في نيروبي بأسم المراجعة البيئية. وفي عام ١٩٩١ أطلقت غرفة التجارة الدولية (ICC) (International Chamber of Commerce) ميثاق العمل للتنمية المستدامة الذي تضمن ١٦ مبدأ يعنى بإدارة المراجعة البيئية، وفي عام ١٩٩٦ أصدرت المنظمة العالمية للتقييس

(International Organization for Standardization) (ISO) مجموعة من المواصفات تعني بالتدقيق البيئي وهي كالتالي: المواصفات 14010، 14011، 14012، 14013، 14014، 14015، كمقاييس دولية واجبة التطبيق بداية من عام ١٩٩٦ وأسست لجنة فرعية ينصب عملها على الإشراف على تنفيذ هذه المقاييس.

ويُستخلص مما سبق بأن قيام المنشآت بمسئوليتها البيئية والإفصاح عنها لأصحاب المصالح وغيرهم في المجتمع يساهم في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية وتحسين صورة ومركز المنشأة وقيمتها داخل المجتمع ، حيث أثبت بعض الباحثين وجود علاقة إيجابية بين تقارير المسؤولية الإجتماعية والبيئية من جهة، والأداء المالي للمنشأة من جهة أخرى مما ينعكس إيجابياً على مركزها وقيمتها ومكانتها السوقية، وهو ما يركز عليه الباحث هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة

إن إغفال الجوانب الاجتماعية والبيئية قد يشوه صورة المنشأة، فينعكس ذلك على قيمتها في السوق. ولذلك فإن المسؤولية البيئية أصبحت شيئاً فشيئاً من الممارسات الأساسية الناتجة عن ثقافة المنشأة، وولدت نطاقاً جديداً من الشراكة بين القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية وإذكاء الوعي الاجتماعي والبيئي.

وبما أن الصناعة تُعد العصب الرئيسي في المجتمعات الحديثة، والتي يقاس عليها تطور المجتمع في عصرنا الراهن بإعتبارها العمود الفقري للإقتصاد والذي يمكن الدولة من المحافظة على أمنها وإستقلالها وتأثيرها في الدول المجاورة والعالم، فقد بدأت المجتمعات تتسابق في وضع الخطط التنموية بهدف النهوض بالبيئة الإقتصادية والإجتماعية، إلا إن النمو السريع وغير المتوازن غالباً ما يؤدي إلى مشكلات بيئية تاركة آثاراً سلبية على المجتمع نتيجة الزيادة المتنامية لإستنزاف الموارد وأنواع التلوث في خضم الإستمرار في إقامة المشاريع التنموية وتأثير ذلك على صحة ونوعية الحياة.

ومن هذه المجتمعات، ما شهدته بعض المدن العراقية في السنوات الأخيرة من نهضة صناعية تمثلت أنشاء الكثير من المنشآت الصناعية التابعة للقطاع الخاص بالدرجة الأولى. لكن هذا التوجه الصناعي قد ولد الكثير من المشاكل البيئية منها التلوث البيئي والذي تعاني منه بيئة العراق حالياً، حيث أن أغلب هذه المنشآت لا تلتزم بالضوابط الخاصة بمعالجة المخلفات فتقوم بإلقاء النفايات الصناعية في المياه مما يساهم في خلق مخلفات سامة في مياه الأنهار أو تركها في العراء دون معالجة مما يلوث التربة والهواء على حد سواء وبالتالي يسبب تلوث ينعكس على البيئة والمجتمع ككل، ومثال على إهمال المنشآت الصناعية العراقية لمسألة الإهتمام بالبيئة،

المسح الذي قامت به وزارة التخطيط العراقية في تشرين الأول ٢٠١٣ والذي شمل (١٩٩٦) معملاً من معامل القطاعين العام والخاص ، فقد أظهرت نتائج هذا الدراسة بأن ٩٣,٢% من المعامل تطرح ما يقارب (٤٠٠) ألف طن من المخلفات الخطرة سنوياً دون معالجة وهذا ما يؤثر على البيئة العراقية بشكل كبير وخطير.

وعلى النقيض من هذا الجانب ظهرت بوادر للإهتمام بقضايا البيئة في العراق من خلال صدور العديد من التشريعات والقوانين التي تهدف في مجملها الى حماية وتحسين البيئة، والتي حاولت من خلالها الجهات المسؤولة في العراق بالمحافظة على البيئة، ومن أهمها:

١. قانون تشكيل وزارة البيئة رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٨.
٢. قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩.
٣. قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٦.

وبناءً على ماسبق فإن الباحث يرى بأن المشكلة البحثية يمكن أن تتم صياغتها بالتساؤلات التالية:

١. هل تقوم منشآت الأعمال في العراق بتحمل مسؤولياتها البيئية بشكل صحيح؟
٢. ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به مهنة المراجعة في المحافظة على البيئة من خلال مراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية؟
٣. هل يمكن وضع إطار عملي لمراجعة الأنشطة البيئية يمكن من خلاله زيادة وتحسين قيمة منشآت الأعمال العراقية؟

أهمية الدراسة

إن الإهتمام بالبيئة بشكل عام أصبح من أهم المطالب العالمية الظاهرة والتي تكون واضحة في جميع مجالات الحياة العملية منها والمهنية، إذ أن الإهتمام بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال يُظهر نوعية وجودة التصنيع لتلك المنشآت وتكون مخرجاتها في غاية المحافظة على البيئة محلياً وإقليمياً وعالمياً. وعلى مستوى العراق فقد أصبحت البيئة العراقية والمحافظة عليها من الأمور الهامة التي يجب الأهتمام بها، ذلك لأن البيئة العراقية تعاني بشكل متفاوت من حيث الإهتمام والعناية بها، فهي تمر بحالات سيئة بسبب ما لاقته من حروب في السنوات الأخيرة وإضطرابات داخلية سواء كانت أمنية أو سياسية أو خارجية أثرت عليها بشكل كبير، مما انعكس عليها بشكل واضح وخطير وذلك من خلال إهمالها وعدم تفعيل القوانين الخاصة بحماية البيئة أو التأكيد على تطبيق الضوابط التي يجب إتباعها في المحافظة عليها.

وتأتي أهميتها كذلك من حاجة منشآت الأعمال العراقية للمعلومات حول أدائها البيئي لما له من نتائج إيجابية تنعكس على المنشأة ككل، ومن المسلم به أن هذه المنشآت أصبحت تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة والتي تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث وإلى دعم إستمرارية التنمية في إطار ترشيد إستخدام الموارد وتعزيز الأوضاع البيئية. وكذلك تتبع هذه الأهمية من تطوير وتفعيل دور المراجعة في تحسين قيمة منشآت الأعمال وتحسين سمعتها البيئية داخل المجتمع وخارجه. وما تتوصل إليه من نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لمهنة المراجعة بشكل عام والمراجعة البيئية بشكل خاص.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام.

ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدد من الأهداف الفرعية والتي يمكن إيجازها في الآتي:

1. توضيح ماهية المسؤولية البيئية، وأهمية تبنيتها من قبل منشآت الأعمال العراقية.
2. التعرف على مدى إلتزام منشآت الأعمال العراقية بالسياسات والتشريعات والقوانين البيئية المنظمة لسلوك هذه المنشآت تجاه البيئة.
3. توضيح الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة البيئية في تعزيز السمعة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.
4. تحديد مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تجاه المراجعة البيئية وتوضيح دور كلاً منهم في إتمام هذه العملية بالشكل المطلوب.

فروض الدراسة

يمكن بناء هذه الدراسة على الفرضيات الرئيسية التالية:

1. لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة.

ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لمجال العمل (الوظيفة).

- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً للمؤهل العلمي.
- لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة الدراسة حول الأنشطة اللازمة لتعظيم قيمة المنشأة تبعاً لسنوات الخدمة.
- ٢. لا يوجد ارتباط معنوي للإطار المقترح على قيمة المنشأة. ومن هذه الفرضية يتم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:
- لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع أبعاد الإطار المقترح وقيمة المنشأة.
- لا يوجد تأثير معنوي للإطار المقترح على تقييم الأداء البيئي.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي:

١. اقتصر الدراسة على وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية.
٢. اقتصر الإطار المقترح على مراجعة الأنشطة البيئية من قبل المراجع الخارجي.

منهجية الدراسة

إعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهجين التاليين:

١. المنهج الإستنباطي

وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات التي تناولت موضوع المسؤولية البيئية والمراجعة البيئية وأهم التشريعات التي تتعلق بحماية البيئة، وكذلك عرض وتحليل للدراسات السابقة وتقويم ما توصلت إليه من نتائج ، ودراسة إمكانية إستخدامها في مجال المراجعة البيئية وتحديد أوجه القصور في عملية الإستخدام واقتراح الملائم منها للتطبيق.

٢. المنهج الأستقرائي

من خلال هذا المنهج يتم مزج الشق النظري بالواقع الفعلي بغرض تجنب نقائص السرد النظري للدراسة الذي ينحاز إلى معتقدات الباحث ورأيه الشخصي، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية مستخدماً في ذلك قائمة إستقصاء تم توزيعها على الأطراف الأساسية المزاولين لمهنة المحاسبة وبجميع المستويات العلمية والإدارية المتاحة ضمن عينة الدراسة، بهدف تحقيق الأهداف التي تم تحديدها فيما سبق، وكذلك الوصول إلى مايلي:

- التأكد من مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح في بيئة العمل المهني في العراق على مختلف التوجهات الفكرية والوظيفية وسنوات الخبرة للجهات ذات العلاقة.
- تحديد مدى تأثير هذا الإطار على قيمة المنشأة ومكانتها السوقية.

خطة الدراسة

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: التأصيل العلمي للمسئولية البيئية ومراجعة الأنشطة البيئية.

المبحث الأول: المسؤولية البيئية لمنشآت الأعمال.

المبحث الثاني: مفهوم المراجعة البيئية - أهدافها - أهميتها.

المبحث الثالث: مسؤولية المراجعة البيئية بين المراجع الخارجي والمراجع الخارجي.

الفصل الثاني: قيمة المنشأة والإطار المقترح لمراجعة الأنشطة البيئية.

المبحث الأول: قيمة المنشأة ومداخل تحديدها

المبحث الثاني: الإطار المقترح

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الخلاصة والنتائج والتوصيات

قائمة المراجع

النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. يمكن من خلال ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي واحترام القانون وحقوق الإنسان ومبدأ الشعور بالمسئولية والانتماء جعل منشآت الأعمال أن تعترف بمسئوليتها البيئية وتعمل على الحفاظ على البيئة وجعلها من الأولويات في خططها المستقبلية.

٢. إن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر لا يعتبر تقصير من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسئوليتها تجاه المجتمع، وذلك للعديد من الأسباب والتي أهمها حجم المنشأة وكذلك متطلبات المجتمع الذي يحتوي هذه المنشأة.
٣. تطوير مراجعة الأنشطة البيئية وترجمة النشاطات المتعلقة بالبيئة على شكل معلومات مالية يمكن أن يساهم في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.
٤. إن المراجع الداخلي ومها بلغت إستقلاليته وموضوعيته وحياديته إلا إنه لا يتعدى أن يكون شخص قد تم إختياره من قبل الإدارة في المنشأة، وبالتالي لا يمكن له بأي حال من الأحوال أن يقوم بأعمال ترى الإدارة إنها تعكس نتائج سلبية لأدائها وصورتها تجاه الغير.
٥. أن المراجع الخارجي هو الجهة الأفضل بالقيام بهذه المهمة لتمتعه بالإستقلالية وأنه يكون مسئول شخصياً عن عمله والنتائج التي يتوصل لها.
٦. إن عملية تقدير قيمة المنشأة تعتمد بالأساس على الهدف من التقييم وأنها ستختلف تبعاً لأختلاف مدخل القياس، وكلما كان المدخل يتميز بسهولة الإستخدام والفهم سيكون المدخل الأكثر إعتياداً من قبل منشآت الأعمال.
٧. تبين أن مستوى آراء المستقصى منهم بشأن الإطار المقترح مرتفعاً، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها.
٨. تبين أن مستوى آراء المستقصى منهم حول أبعاد تعظيم قيمة المنشأة والمتمثلة في: تعظيم قيمة العميل، والمحافظة على ولاء العميل، وزيادة المبيعات، مرتفعاً أيضاً وهو ما يؤكد على إدراك المستقصى منهم لأهمية مؤشرات قياس تعظيم قيمة المنشأة باعتبارها عنصراً أو مطلباً أساسياً لتحديد وقياس وعرض المعلومات بما يتواءم مع المتطلبات الحديثة وعوامل المنافسة، وحرصاً على تقديم معلومات ملائمة وكاملة للمستفيدين الرئيسيين من أصحاب المصالح.
٩. وجود علاقه إيجابيه بين التحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وكل من تنفيذ عملية المراجعة والمقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي وقيمة المنشأة، كما يتضح أن تنفيذ عملية المراجعة يمثل أعلى الأبعاد ارتباطاً بالتحضير لعملية

مراجعة الأنشطة البيئية، يليه قيمة المنشأة، وأخيراً تأتي المقومات الواجب توافرها في تقرير المراجع البيئي.

التوصيات

١. ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية بأعتماد المراجعة البيئية وإصدار التشريعات الخاصة بتطبيقها.
٢. إعتماد الإطار المقترح من قبل الجهات العليا، والتوصيه بتطبيقه على مستوى منشآت الأعمال العراقية.
٣. يجب على منشآت الأعمال العراقية القيام بأعداد وتطبيق السياسات والبرامج البيئية بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تترتب على ممارستها لأنشطتها ذات التأثير البيئي.
٤. يجب أن تقوم الجمعيات والهيئات المهنية بالضغط على منشآت الأعمال العراقية من أجل زيادة أهتمامها بالبيئة من خلال ممارسة الأنشطة ذات التأثيرات غير السلبية عليها.
٥. ضرورة أعتماد المراجعة البيئية كجزء رئيسي من منهاج المراجعة المعتمد من قبل كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات العراقية.

Mansoura University
Faculty of Commerce
Department of Accounting



*A Proposed Framework for Environmental Activities Audits and It's Impact
on The Corporate Value
Applied Study*

A Thesis for the Master 's Degree in Accounting

Submitted by

Basim Rashid Ali Al-Khazrajy

Under the Supervision of

Dr. Sabry Abd- Alhameed AL- Sejeeny
Associate Professor of Accounting
Faculty of Commerce
Mansoura University

Dr. Samah Tarek Ahmed Hafez
Associate Professor of Accounting
Faculty Deputy of Society Service and
Environment Development
Faculty of Commerce
Mansoura University

2017



Central Library

Abstract

Faculty: Faculty of Commerce Mansoura University	Department : Accounting	Number:
Researcher's Name: Basim Rashid Ali	Scientific Degree: Master of Arts (Accounting)	Date:
Thesis Title <i>A Proposed Framework for Environmental Activities Audits and It's Impact on The Corporate Value: Applied Study</i>		
Abstract The study aims to put A Proposed Framework for Environmental Activities Audits and It's Impact on The Corporate Value Iraqi businesses . A number of sub-objective have undergone the main summed up as follows: clarifying the environmental responsibility and the importance of its adoption by Iraqi businesses, clarifying the role which the environmental audit can do in reinforcing environmental reputation in Iraqi businesses. To attain this objective, a statistical – descriptive method is traced based on collecting data and submitting them to the statistical processing and extracting its results in the sense that 234 lists have been distributed to investigate which reach the ratio of 77% of response including 180 as valid ones. The study concludes that doing some activities regardless of others cannot be considered some negligence of not levying its responsibilities towards society due to many reasons among which is the size of businesses and the requirement of the society including businesses. The study recommends for the necessity of obligating the Iraqi businesses of authorizing environmental auditing and decreeing regulations concerned regulatory structure. Key Words: Businesses Environmental Responsibility – Environmental Activities Audit – External Auditor – Firm Value.		

General Framework of the Study

Introduction

The phenomenon of environmental pollution is considered one of the most serious phenomenon that got a great interest recently especially in the shade of the industrial progress that our world witnesses. Despite its antiquities, it is new in its variance and multiplications with a view to the source of pollution and its harmful effects. Industrial establishments always get rid of their harmful wastes in the environment by throwing it over in the air or in the sea or burying in the ground which leads to a negative effect upon the environmental life.

As for the importance of environmental maintenance and the serious increase on the organisms, it is reflected on giving a special importance for the environment, that is why many laws asked business sets to work on accessing the environmental effects which came as a result of as well as to work on its obligation and all systems which contribute to maintain the environment and prevent pollution from spreading to unveil their environmental activities in the financial lists which serve during the different financial periods.

The loyalty of business Firms is not restricted to their responsibilities toward society that they work in with the aim of economic welfare within the society; it also includes evading any little damage through misusing resources, polluting water, ground, and air or polluting the environment. Businesses are located to exert enough efforts to levy their responsibilities both social and environmental which guarantee the limit of environmental violations and the resistance of any pollution that would damage the environment due to inputs, processes and businesses products.

In the light of catastrophes and damages that are attached to environment recently, a lot of scientific conferences have been held to confront contemporary issues and to repel the third millennium which forms a simultaneous factor in the appearance of environmental maintenance. In 1988, United States environmental Protection Agency prepared a policy of the environmental maintenance in the American Firms. In 1990, a book came out of the United Nations programs of environment in Nairobi under the name of environmental maintenance. In 1991, international Chamber of Commerce launched a bond of continual development that guarantees sixteen principals of managing the environmental maintenance. In

1996, the International Organization for Standardization has launched a group of specifications which are concerned with the environmental accuracy as follows: 14010, 14011, 14012, 14013, 14014, and 14015 as an international standard to be applied since 1996 when sub-committee has been set up under the supervision of those standards.

To sum up, it is the businesses' responsibilities to reveal their activities and interests within society to contribute to maximize the accounting data quality and the improvement of appearance and value of businesses within society; some researchers have proved a positive evidence between the social and environmental responsibilities reports either and financial performance of businesses too which reflexes a positive value and position as well as its shopping value which is the main concern of the researcher's study.

The Statement of the Problem

Ignoring environmental and social sides may deform the appearance of businesses which reflects defame in marketing. So the environmental responsibility became one of the main practices, bit by bit, of businesses' culture. It has also born a new scope of partnership between private and public sectors which opens the way for untargeted sets for profiting with the aim of achieving the economic development and spreading intelligence either environmental or social.

As industry is considered the main nerve with the modern communities measuring the developed societies in our status – quo being considered the backbone of economy which enables the state to keep its security, independence, and effectiveness of neighboring's and the world, some societies have begun to compete in putting the urban plans with the aim of elevating the environment both economically and socially.

However, the rapid and imbalanced growth often leads to some environmental problems leaving negative effects upon society due to the continual increase with the aim of running out of the resources and pollution forms within the scope of continuity in setting developing projects and its effect upon the health and type of life.

Some Iraqi cities have witnessed such a view lately according to industrial elevation formed in establishing a lot of industrial sets following the private sector

primarily. This industrial approach has born a lot of environmental issues such as the environmental pollution that Iraq is suffering immediately where most sets have no restriction of certain settings in processing the chemical wastes which leads them to throw their industrial wastes within water creating poisonous wastes in rivers or leaving it barely without processing. This creates the pollution of soil and air alike; then it causes pollution reflected upon nature and society entirely.

One of the greatest examples of the negligence of chemical wastes of factories is the survey that Iraq Planning Ministry has done in October 2013 which includes 1996 labs either private or public. The results has shown that the study of about %93,2 of the labs throw nearly 400 thousand tons of dangerous wastes annually without processing which affects the Iraqi environmental dangerously .

However, some approaches get apparent to support a lot of regulations and laws which aim shortly to protect and maintain environment which tries via located authorities to maintain the environment one of the most important features:

1. Forming law of environmental ministry number (37) 2008
2. Forming law of protecting and maintain environment (37) 2008
3. Special rules concerning states' clerks and public sector as well as the unaffiliated mixed sectors 2006

Based above, the researcher sees that the statment of the problem can be formulated through the following questions:

1. Do Iraqi businesses locate the environmental responsibilities righteously?
2. What is the role taken in maintaining environment via auditing the environmental activities for Iraqi businesses?
3. Is there a possibility of putting practical framework for auditing environmental activities through which there is an increase and improvement in Iraqi businesses value?

The Importance of the Study

Generally, Paying a great interest in environment has become one of the most important requirements which have become apparent in all fields of life both practical and professional. Thus taking care of environmental activities of businesses clarifies the type and quality of industrialization of those businesses in

the sense that the outputs to seek maintenance of environment are local, territorial and globally. As for Iraq, the environment is required to have maintenance because the Iraqi environment is differently suffering from interest as it gets one of the worst period I all over ages due to long period wars and internal stirs either security, or internal affecting the environment greatly which reflect it clearly via neglecting it and deactivating laws pertaining civilians or assuring of applying settings that are obliged to be traced.

The urgent need of environmental performance pertaining Iraqi businesses contribute to some positive results of every set. It is taken for granted that these sets have worked and submitted via an increasing number of regulations concerned with environmental maintenance which aim to find a real environmental free from pollution as well as to support the continuity of developing within the framework of rationalizing resources and reaffirming the environmental conditions.

Objective of the Study

Mainly, the study aims to put a suggested framework for auditing the environmental activities of Iraqi businesses and for realizing the effect of that framework upon the value of businesses generally. A number of sub- objective have undergone the main objective summed up as follows:

1. Clarifying the environmental responsibility and the importance of its adoption by Iraqi businesses.
2. Realizing the obligation of Iraqi businesses to politics, regulations, and environmental laws organizing the behavior of those businesses towards the environment.
3. Clarifying the role which the environmental audit can do in reinforcing environment reputation in Iraqi businesses.
4. Specifying the internal and external auditors responsibility towards the environmental auditing and clarifying the role of each to perfect that process exactly.

The Hypotheses of the Study

The structure of the study is built upon the following hypotheses:

1. There is no abstract difference between the morphemes of study sample about the necessary activities for maximizing businesses value. Via that hypothesis, some sub – hypotheses are derived:
 - There is no abstract difference between Study sample morphemes about the necessary activities for maximizing businesses value according to the type of work (job).
 - There is no abstract difference between Study sample morphemes about the necessary activities for maximizing businesses value according to scientific qualification.
 - There is no abstract difference between Study sample morphemes about the necessary activities for maximizing businesses value according to the years of service.
2. There is no abstract connection for the suggested framework of the businesses value. Via that hypothesis, some sub – hypotheses are derived:
 - There is no abstract connection between the suggested framework dimensions and businesses value.
 - There is no abstract effect for the suggested framework upon the evaluation of environmental performance.

Limitation of the Study

The limitation of the study are restricted to the following:

1. The restriction of the study to put a suggested framework for auditing the environmental activities of Iraqi businesses.
2. The restriction of the study to put a suggested framework for auditing the environmental activities of the external auditor.

Methodology

The study depends upon using both of the following methods:

1. Deductive Method

This method comes from showing the most important studies which deal with the topic of auditing and environmental responsibility as well as the most important laws which are concerned with the protection of environment. It also deals with the analysis of the previous studies and modifying the most essential findings and the study of how to use it in the field of environmental auditing and to specify the shortcomings in the process of use and suggesting the most appropriate one.

2. Inductive Method

The theoretical and the actual method are blended with the aim of evading the oppositions of theoretical form for the study which is bias to the researcher's beliefs and his own view through running an Empirical study of some investigations which would be disturbed upon main parts for accounting and all standars either scientific of administrative which are variable among the sample with the aim of specifying the previous ones to get the following:

- The assurance of how to apply the suggested framework in the professional environment of work in Iraq for the different professional and intellectual approaches and experience years related.
- Specifying the effect of the framework upon the value of businesses and marketing.

The Dimiation of the Study

General Framework of the study

The First Chapter: The Scientific Origination of the environmental Responsibility and environmental Activities auditing. It is dimided into three section:

1. The Environmental Responsibility of Businesses.

2. The Concept of environmental auditing – objectives – Importance.
3. The Environmental audit Responsibility between the Internal and External auditors.

The Second Chapter: The Value of Business and Suggested Framework of Environmental activities auditing. It is divided into two sections:

1. Businesses' Value and Specifying their Inputs.
2. Suggested Framework.
3. The applied Study.

Conclusion – Findings – Recommendations

References

Results:

The study concludes the following:

1. The Consolidation of behaviors and respecting the laws and human rights make businesses admit the responsibilities to keep the environment clean and prior in the future.
2. Doing some activities regardless of others cannot be considered some negligence of not levying its responsibilities towards society due to many reasons among which is the size of businesses and the requirement of the society including businesses.
3. Developing the environmental activities auditing and explaining the activities concerned with the environment financially contributes to the maintenance of environment and its natural resources.
4. The internal, auditor independence, subjectivity, and bias, cannot transgress a chosen and responsible as well as authorized person with regard of the management which prevent him from violating any of works that reflect a negative results because of its performance and image towards others.
5. The external auditor is the best approach that can do the task due to his independence as well as he is authorized via his works and his conclusions.
6. The process of evaluating business depends mainly upon the aim of evaluating as well as it will differ according to the input of measurements.

While the input is easy in use and comprehensive, it will be dependable through the businesses.

7. Researcher shows that his view of the suggested framework is high which refers to the realization of indicators and measurements used in preparing of environmental activities auditing.
8. Researcher shows that the dimensions of maximizing value is represented in: maximizing the agent's value, maintenance of agent's loyalty, increase of products, the Researcher's realization of the importance and the indicator of greatness of the businesses considered as a member or main member of specifying and displaying data appropriate for the recent requirements and competition factors to be cautious on representing appropriate data for benefiter.
9. Existence of positive relationship between preparing for environmental activities auditing process and all who can carry out resources available for reporting environmental auditor which clarifies the highness of auditing process followed by the value of businesses to be tailed by resources available for reporting the environmental auditor.

Recommendations

1. The necessity of obligating the Iraqi businesses of authorizing environmental auditing and regulations concerned with the pollution.
2. Authorizing the suggested framework from authorized positions and recommending its application of the standards of Iraqi businesses.
3. Iraqi businesses musts do the application and programs concerned with maintenance and its protection from any damages which are considered as a result of practicing a lot of activities.
4. Professional societies must stress on the Iraqi business's to increase the attention of enviroment through doing a lot of positive practices.
5. The necessity of authorizing the environmental reviewing as a main part of authorized persons according to faculties of business administration and economics in Iraqi universities.