

الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية

المستدامة : دراسة ميدانية

عاطف يحيى يحيى الجند

الملخص:

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

Abstract:

The main objective of the study is to identify the prospective role of the auditor in evaluating the environmental audit for the purposes of sustainable development reports, by addressing the environmental review stages of the decision making process, the planning phase of the environmental audit process, The researcher adopted a theoretical survey to collect the data of the study that was directed to the employees in the banking sector. Republic of Yemen.

أولاً: الإطار العام للدراسة

أولاً: المشكلة:

تواجه المنشآت في الوقت الحالي ضغوطاً من قبل الحكومات، والمنظمات المهنية المحلية أو الدولية بهدف زيادة اهتمامها بالتنمية المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية من خلال اصدار تقارير الاستدامة (Sustainability Reporting) (حسن، وآخرون، ٢٠١٧، ص: ٣٦٦)، إذ ساهم على سبيل المثال المجلس الدولي للتقارير المتكاملة The International Integrated Reporting Council (IIRC) ومبادرة الإبلاغ العالمية Global Reporting Initiative في تنظيم الجهود المهنية التي تهتم بإعداد تقارير الاستدامة، وكيفية الإبلاغ عنها، وإصدار المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن الاستدامة الشاملة، مما يسهل على المراجعين إبداء رأيهم الفني والمحايد بشكل موثوق وموضوعي ومتكامل.

لذلك تسعى مراجعة تقارير الاستدامة إلى تقديم تأكيد حول سلامة المعلومات الاجتماعية والاقتصادية، والبيئية المالية، وغير المالية الظاهرة بالقوائم المالية، وإيضاحاتها المتممة بهدف خدمة الأطراف المتعددة المستخدمة للقوائم المالية، بالإضافة إلى إيضاح دور مراجع الحسابات في تحقيق التوازن البيئي لأغراض التنمية المستدامة (Augustine, et al., 2013. p. 91).

تهتم المراجعة البيئية بمراجعة الجوانب البيئية، وبالتالي تعد جزءاً من مراجعة تقارير التنمية المستدامة التي تشمل المراجعة البيئية والاقتصادية والاجتماعية (Anna, B. 2017. p. 37)، كما تلعب دوراً بارزاً في التحقق من الامتثال للقوانين، والتشريعات البيئية عند مراجعة الأداء البيئي والتقارير البيئية (صابر، ٢٠١٠، ص: ٢٩٨) لذا برزت الحاجة لأن يضيف مراقب الحسابات توكيداً لمحتوى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت (فرج، ٢٠١٧، ص: ٦٤٤)، وتشمل أدلة إثبات المراجعة البيئية أدلة تؤكد الالتزام بالمعايير والأساليب الواجب إتباعها، وأدلة تؤكد الالتزام بالتشريعات والسياسات الحكومية البيئية، وأدلة تؤكد سلامة معالجة التكاليف البيئية والالتزامات المستقبلية المترتبة على قضايا البيئة (Al-Shaer, et al., 2015).

وبناءً على ما تقدم ونظراً لأهمية دور المراجعة البيئية في خدمة الأطراف ذات العلاقة فإنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: -

ما هو الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير

التنمية المستدامة؟

ثانياً: أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحديد الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة

البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية تكمن أهمية الدراسة في أنها تأتي في

إطار زيادة الاهتمام العالمي بمفهوم التنمية المستدامة والبيئة فقد أنشئت العديد من

الكيانات والتي كان أهمها اللجنة العالمية للبيئة والتنمية World Commission on

Environment and Development (WCED) التابعة للأمم المتحدة التي تقوم

بمتابعة والتنسيق لكل فعاليات الأمم المتحدة المرتبطة بالبيئة والتنمية المستدامة،

ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) Global Reporting Initiative التي قدمت

سلسلة من المعايير تراعي الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

الأهمية العملية: لا يزال هناك غموض في دور المراجعة البيئية في تقارير

التنمية المستدامة، وبالتالي تتمثل أهمية البحث من الناحية العملية في أنها تسعى إلى

معرفه آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة البيئية في اليمن حول دور مراجع

الحسابات في تحقيق أهداف تقارير التنمية المستدامة.

رابعاً: فرض الدراسة:

لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء فئات الدراسة المهتمة بعملية المراجعة حول الدور

المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية

المستدامة.

خامساً: منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي

والاستنباطي حيث البحوث التي تبدأ استقرائياً تنتهي إلى صياغة قوانين جزئية، ثم

يتبعها تعميمات من خلال المنهج الاستنباطي.

سادساً: حدود الدراسة:

يتمثل حدود موضوع الدراسة فيما يلي:

مخاطفه يجبي يجبي الجند

- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة الميدانية على الأكاديميين في الجامعات الحكومية اليمنية، وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين المزاولين للمهنة في عام ٢٠١٧م.
- الحدود الزمانية: هي الفترة التي تم فيها إجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في العام ٢٠١٧م.
- حدود موضوع الدراسة: تمثل مراجعة تقارير التنمية المستدامة كلاً من المراجعة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، إلا أن هذه الدراسة اقتصرت على المراجعة البيئية الخارجية لتقارير التنمية المستدامة باعتبارها محور عنوان الدراسة.

سابعاً: خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة ولتحقيق هدفها تم تقسيمها كما يلي:

أولاً: الإطار العام للدراسة:

ثانياً: الإطار النظري للدراسة.

ثالثاً: الدراسة الميدانية.

ثانياً: الإطار النظري

أ. التأسيس العلمي للتنمية المستدامة وتقارير التنمية المستدامة:

١ - طبيعية التنمية المستدامة

في ظل اتساع مفهوم التنمية المستدامة، فإنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم محدد لها، إذ يركز البعض على مفهومها المادي الذي يرى ضرورة استخدام الموارد الطبيعية بطريقة لا تؤدي إلى فنائها أو تناقص جودها بالنسبة للأجيال القادمة، بينما تركز بعض التعريفات على الجوانب الاقتصادية في كيفية تحقيق الحد الأقصى من منافع التنمية الاقتصادية (عبدالرحيم، ٢٠١٥، ص: ١٨٨).

تناولت دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مفهوم التنمية المستدامة باعتبارها تنمية مستمرة تسعى لتلبية احتياجات الحاضر دون المساس بالمستقبل وأن تقديم تقرير التنمية المستدامة يهدف إلى مناشدة الأجيال الحالية لاتخاذ تدابير فورية لتجنب الخطر الناتج عن الاضرار البيئية التي لا يمكن إصلاحه (حماد وآخرون، ٢٠١٥، ص: ٣٩٨).

ويشار لمفهوم التنمية المستدامة بأنه فلسفة حياتيه حضارية ورؤية شاملة للعالم المحيط بكل أبعاده ومتغيراته واستحضار حقوق ومستقبل الأجيال القادمة عند تعاملها

مع الموارد والثروات الطبيعية وبالتالي تحديد نصيب الأجيال القادمة (صابر، ٢٠١٠، ص: ٣١٦). وتنقسم التنمية المستدامة إلى ثلاثة ابعاد رئيسية وهي البعد البيئي والبعد الاجتماعي والبعد التكنولوجي والاقتصادي.

٢- طبيعة تقارير التنمية المستدامة

أشارت دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى أن تقارير الاستدامة تسعى لتوفير معلومات عن الأبعاد الاقتصادية، والمسئولية البيئية، والمسئولية الاجتماعية لأنشطة المنشآت، وأثرها على القيم المحققة لحمة الأسهم (حماد وآخرون، ٢٠١٥، ص: ٣٩٨).

يقصد بتقارير التنمية المستدامة القيام بتقديم المعلومات والبيانات التي تعنى بمفهوم التنمية المستدامة، والأنشطة البيئية، والاجتماعية، والاقتصادية لأصحاب المصلحة (المساهمين والموظفين والعلاء وجماعات الضغط والمجتمعات المحلية) دون المساس في قدرتهم على تلبية احتياجاتهم في المستقبل (Dyllick, T, et al., 2002, p. 130)، كما تعبر تقارير التنمية المستدامة عن الميل الاقتصادي للمنشآت الصناعية لتحقيق العدالة الاجتماعية وحماية البيئية (Dissanayake, D., et al., 2016, p. 169).

ب. التأسيس العلمي للمراجعة البيئية وتقارير التنمية المستدامة

١. طبيعة المراجعة البيئية

لقد اصبح مصطلح المراجعة البيئية شائعاً في الكثير من الصناعات وبالذات الصناعات التي لها آثار على البيئة، ولأن هناك اهتماماً كبيراً بالمراجعة البيئية في الآونة الأخيرة بشكل كبير ومتنامي حيث استجابت المنشآت الأمريكية خلال سبعينات القرن الماضي لقوانين السلطة المحلية والتي تدعو للاهتمام بالبيئية والحفاظ عليها، ومع ذلك لازال مصطلح المراجعة البيئية غير محدد، إذ لا يوجد تعريف محدد لمفهوم المراجعة البيئية إذ أن معظم التعريفات الواردة في الأبحاث العلمية تركز على أن المراجعة البيئية أداة إدارية تساعد في معالجة مشاكل وآثار البيئة التي تسببها المنشآت الصناعية والتجارية.

مفهوم المراجعة البيئية:

أوردت المنظمات المهنية الدولية العديد من التعاريف للمراجعة البيئية نورد

أهمها:

❖ غرفة التجارة الدولية (International Chamber of Commerce (ICC) عرفت غرفة التجارة الدولية المراجعة البيئية بأنها أداة للتقويم الدوري المنظم والموثق لأداء منظمة أو إدارة وأدواتها البيئية، بهدف المساعدة في حماية البيئة (ICC, 1991, P. 7).

❖ الجمعية الأمريكية للمحاسبة (The American Accounting Association (AAA)

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة المراجعة البيئية على أنها عملية منظمة وموضوعية تتضمن تجميع أدلة المراجعة، ذات الصلة بالبيانات المتعلقة بالأنشطة والأحداث التي يمكن التحقق منها وتحديد درجة الاتساق مع المعايير أو المقاييس المحدودة وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها مع الأطراف المهتمة بها، ولا يقتصر ذلك فقط على البيانات والمعلومات المالية (إسحاق، ٢٠١٣، ص: ٤٩).

❖ لجنة الاتحاد الأوروبي للرقابة البيئية (The Commission of the European Communities (CEC)

عرفت المراجعة البيئية بأنها عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة بشكل ملائم (المقطري، ٢٠١٢، ص: ١٢٢).

❖ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (International Federation of Accountants (IFAC)

لقد تناول الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين المراجعة البيئية بكونها تتمثل في مراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية، إلا أنه أشار وجود بين مراجعة تقارير الأداء البيئي والمراجعة البيئية (المطارنة، وآخرون. ٢٠٠٨. ص: ١٠٩).

أهمية المراجعة البيئية:

إن أهمية المراجعة البيئية ناتجة عن الضغوط المتزايدة من قبل الأطراف ذوي العلاقة وتزيد أهمية المراجعة البيئية بحسب ما اشارت له دراسة (السقا، ٢٠١١. ص: ٣٠١) -

- تقديم للمستهلكين تقارير عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية.
- تساعد المستثمرين الذين يرغبون في الاستثمار بالمنشآت التي تراعي الجوانب البيئية بهدف الحفاظ على سمعة المنشآت وتجنبها لأي غرامات أو مخاطر مالية.

مخاطفه يجبي يجبي الجند

- تساعد المنشآت على لامتثال للقوانين والتشريعات البيئية بالإضافة إلى المقرضين الذين يرغبون في تمويل الاستثمارات الأقل تعرضاً للمخاطر.
- تطبيق المراجعة البيئية يقلل من تحمل المنشآت للغرامات المالية أو التعرض إلى الإغلاق في بعض الحالات.
- تساهم المراجعة البيئية في تجنب ضغط الجهات المهمة بالبيئية "جماعات الضغط البيئي".

أهداف المراجعة البيئية:

- أوضحت دراسة (Ingole., 2012. p. 154) أن المراجعة البيئية تسعى لتحقيق :-
- إصدار تقارير المراجعة البيئية للمنشآت بشكل دوري عن الأداء البيئي للمنشآت وتقديمه للأطراف ذات العلاقة.
 - تطوير الطاقم الفني للمنشآت على تلبية متطلبات الامتثال للقوانين البيئية.
 - التحقق من مدى الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية.
 - التحقق من قابلية الاعتماد على الطاقة البديلة للحفاظ على المواد الطبيعية.
 - تقوم المراجعة البيئية بمراجعة تصنيف النفايات الخطرة ومصادرها وخصائصها وسبل التخلص منها.
 - عرض وتقييم تقنيات توفير الوقت في الإنتاج والمساعدة في التقليل من النفايات عبر استخدام التكنولوجيا النظيفة.
 - مساعدة الجهات المانحة على زيادة تسهيل الائتمان للمنشآت ذات الأداء البيئي الجيد.
 - تقييم المخاطر البيئية لضمان سلامة الإنسان وتعزيز الوقاية من الخسائر والتكاليف البيئية الناتجة عن الآثار السلبية على البيئة (Clark, et al., 2015, p. 35).
 - التحقق من مدى مكافحة التلوث وكيفية التخلص من النفايات من خلال إعادة تدويرها واستخدامها بالشكل الأمثل (درويش، ٢٠١٤. ص: ٢٠).
 - التحقق من المعالجات المحاسبية التي تمت وقياس دقتها وصحتها، وبالتالي تقديم تقرير بيئي منفصل أو مرفق مع التقرير النهائي للمراجعة المالية (السقا، ٢٠١١. ص: ٣٠١).

مراحل المراجعة البيئية:

تمر عملية المراجعة البيئية بعدة مراحل تتمثل في مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع

مطافح يحيى يحيى الجند

العمل، ثم مرحلة التخطيط لعملية المراجعة البيئية من خلال تحديد أهداف ومجالات ومهام عملية المراجعة البيئية، عند عملية التخطيط يجب اخذ السياسات البيئية ومبادئ تطبيق عملية المراجعة البيئية بعين الاعتبار، ثم مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، ومرحلة التقرير لعملية المراجعة البيئية.

جدول رقم (١) مراحل اجراء المراجعة البيئية				
إجراءات المتابعة	تنفيذ المراجعة البيئية			تخطيط عملية المراجعة البيئية
	متابعة الأنشطة	التنفيذ المباشر للمراجعة البيئية	الأنشطة السابقة	
اعداد خطة تحسين العمل	تصنيف المعلومات التي تم جمعها	تحديد تدفق تنفيذ المراجعة في الاجتماع الأول لفريق المراجعة	إعداد خطة المراجعة	قبول المشاركة
			ارسال استبيان للمستخدمين	
تنفيذ خطة العمل بهدف تحسين الوضع البيئي	صياغة تقرير المراجعة الأولية	القاء نظره عامة على المستندات اللازمة	معلومات التقييم البيئي	تحديد نطاق ومنطقة المراجعة
			تصنيف المعلومات الحالية	
			مراجعة أولية لمنطقة المراجعة	
تطبيق إجراءات التقييم الحالي	جمع الاعتراضات والتعديلات على التقارير	انشاء سجل للبيانات التي تم جمعها	تطوير استبيان لكل مجال من مجالات التدقيق البيئي	انشاء فريق المراجعة
			مراجعة الخطة وإعداد الخدمات الإضافية	
مراجعة احداث خطة العمل	صياغة التقرير النهائي	اجتماع فريق المراجعة		

المصدر: (Snežana, L. et al., 2017. p. 530)

٢. طبيعة مراجعة تقارير التنمية المستدامة

تمثل مراجعة تقارير التنمية المستدامة توسعاً لدور لجان المراجعة من الاهتمام بالتقارير المالية التقليدية إلى المراجعة الشاملة لكافة أوجه الأنشطة التي تقوم بها المنشآت بما فيها الأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي تقوم بها بهدف خدمة المجتمع (De-Villiers, et al., J. 2014)، كما لتقديم تقارير مفصلة تحتوي على كافة البيانات والمعلومات التوضيحية التي يحتاجها المستثمرين والأطراف ذوي العلاقة من العملاء والموردين والجمهور والموظفين (IIRC, 2016).

مفهوم تقارير التنمية المستدامة:

يؤكد مفهوم مراجعة تقارير التنمية المستدامة على القيام بعملية التحقق من مصداقية واكتمال التقارير المتكاملة المقدمة وبخاصة البيانات الغير المالية (Ernst and Young. (2014a, July 30, p. 5)، وتعد مراجعة تقارير التنمية المستدامة وظيفة لتحسين نوعية المعلومات الغير المالية المقدمة، والتأكيد على دقة وسلامة البيانات والمعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة المتكاملة، كما يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة زيادة حجم ونوعية تقارير الاستدامة المتكاملة مما ينتج عنها اكتساب المنشآت الشرعية التنظيمية نظراً لكون هذه التقارير على درجة عالية من الموثوقية والاكتمال والأهمية النسبية والموضوعية (Haji, et al., 2016b, p. 190).

أهمية مراجعة تقارير التنمية المستدامة:

- وتتمثل أهمية مراجعة تقارير التنمية المستدامة في كونها تعمل على ما يلي:
- زيادة الاهتمام العالمي بتقارير التنمية المستدامة حيث يوجد ما يقارب ألف منشأة على مستوى العالم تقدم التقارير المتكاملة بدل التقارير المالية التقليدية المنفصلة (IIRC, 2013b, p. 17.)
 - تزايد الحاجة للتحقق من مصداقية واكتمال تقارير التنمية المستدامة وبخاصة البيانات غير المالية مما يؤكد على أهمية المراجعة الخارجية للتقارير المتكاملة وبخاصة للبيانات غير المالية (Ernst and Young., 2014a).
 - تزايد من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المنشآت تعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية، كما يتجاوز عملية إعداد التقارير المالية التقليدية (Li, et al., 2012, p. 98).

- تأكيد المعلومات والبيانات غير المالية للكشف عن قضايا الاستدامة من خلال تقديم تقارير متكاملة لضمان أن تكون موثوقة ولا تتعارض مع المعلومات المالية (Haji, et al., 2016a, p. 915).
- تزايد الاهتمام بالتقارير التنظيمية الشاملة التي تتجاوز التقارير المالية التقليدية والتي تشمل المعلومات البيئية والاجتماعية (De-Villiers, et al., 2014. p. 1042).

ثانياً: الدراسة الميدانية

أ. فروض الدراسة الميدانية:

هدفت الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى صحة النتائج التي توصل إليها الباحث من الدراسة النظرية وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة التالية:

فرض الدراسة: لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء فئات الدراسة المهتمة بعملية المراجعة حول الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة.

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء فئات الدراسة المهتمة بعملية المراجعة بشأن معوقات عملية المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة.

ب. منهجية الدراسة:

استخدم الباحث أسلوب قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات، والقيام بشرح مشكلة الدراسة والهدف من الدراسة، بالإضافة إلى إرفاق قائمة تحتوي على مفاهيم المصطلحات التي تضمنتها استمارة الاستقصاء بهدف التسهيل على المستقضي منهم في الإجابة على الأسئلة بصورة موضوعية، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ما يلي:

- **القسم الأول:** بيانات عامة تشمل (المؤهل، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية، الوظيفة).
- **القسم الثاني:** اشتمل على مجموعة من الأسئلة تخدم فروض الدراسة. ولقد تم استخدام المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة، وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية حيث يتم تحديد الأوزان كما يلي:

مخاطفه يحدى يحدى الجند

الدلالة اللفظية					المحور
غير مهم	غير مهم	متوسط	مهم	عالي	محور
نهائياً		الأهمية		الأهمية	المراحل
١	٢	٣	٤	٥	الوزن النسبي

ج. توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يسعى الباحث من خلال هذا التوصيف والقياس تلبية متطلبات الاختبار والتحليل الاحصائي لفروض الدراسة، من خلال تحديد وقياس المتغيرات التي يشملها فرض الدراسة على النحو التالي:

- الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة. وتم قياس هذا المتغير من خلال (٣٦) فقرة مقسمة إلى اربع مراحل رئيسية: مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل بعدد (٥) فقرات، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية بعدد (٩) فقرات، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية بعدد (١١) فقرة، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية بعدد (١٢) فقرة.

د. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة الميدانية في أكاديمي الجامعات اليمنية الحكومية بالإضافة إلى مراجعي الحسابات اليمنيين المزاولين للمهنة والبالغ عددهم (٣٠٧) بحسب ما هو منشور في موقع جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية، بالإضافة إلى موظفي الإدارة المالية والمراجعة الداخلية لمنشآت الاسمنت اليمنية وعددها ست منشآت.

واشتملت عينة الدراسة على (١٩٧) فرداً موزعين كالتالي: عدد (٤١) عضوا هيئة تدريس على مستوى الجامعات اليمنية، وعدد (٨٣) مراجع حسابات قانوني يمني متنوع بين شريك ومدير مراجعة ومساعد مراجع، بالإضافة لموظفي منشآت الاسمنت اليمنية حوالي عدد (٧٣).

وقد وزعت قائمة الاستقصاء على مفردات عينة الدراسة وشرح الهدف من الدراسة والغرض من قائمة الاستقصاء لضمان جودة ما تم الحصول عليه من بيانات، وقد كانت نسبة الاستجابة جيدة من قبل مفردات عينة الدراسة، والجدول التالية توضح نسبة الاستجابة وخصائص العينة.

مخاطفه يدي يدي الجند

جدول رقم (٢): يوضح عدد الاستبانات الموزعة والقابلة للتحليل الإحصائي

م	القطاع	عدد الاستبانات الموزعة	المستردة	المستبعدة	عدد القابل للتحليل	نسبة الاستبانات الصالحة (%)
١	أكاديميين عضو هيئة تدريس	٤٢	٣٤	٢	٣٢	٠.٧٦
	الإجمالي	٤٢	٣٤	٢	٣٢	٠.٧٦
٢	مراجع حسابات خارجي	٣٤	٣١	٥	٢٦	٠.٧٧
٣	مدير مراجع	٢٤	٢٢	٢	٢٠	٠.٨٣٣
٤	مساعد مراجع	٢٥	٢٣	٢	٢١	٠.٨٤
	الإجمالي	٨٣	٧٦	٩	٦٧	٠.٨١
٥	مدرء حسابات ومساعديهم	١٢	١٠	٤	٦	٠.٥٠
٦	موظفو الإدارة المالية	١٢	٨	٠	٨	٠.٦٦
٧	موظفي مراجعة داخلية	٢٠	١٧	٣	١٤	٠.٧٠
٨	موظفي حسابات	٢٩	٢٦	٣	٢٣	٠.٧٩
	الإجمالي	٧٣	٦١	١٠	٥١	٠.٧٠
	الإجمالي الكلي	١٩٧	١٧١	٢١	١٥٠	٠.٧٦١

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الردود الصحيحة على المستوى الإجمالي (٠.٧٦١٪)، وعلى المستوى المعدل التفصيلي بلغت نسبة استجابة الأكاديميين (٠.٧٦٪)، وبلغت نسبة استجابة المحاسبين القانونيين الشركاء، ومدرء المراجعة، ومساعد المراجع بشكل عام (٠.٨١٪)، ونسبة استجابة موظفي الإدارة المالية والمراجعة الداخلية والحسابات في المنشآت (٧٠٪)، وهي معدلات مرتفعة وبالتالي تمثل نسبة القوائم الصالحة نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في تعميم نتائج الدراسة على مجتمع الدراسة.

هـ. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم من خلال برنامج (SPSS) الإصدار ال ٢٤ تطبيق عدد من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، ويمكن الإشارة إلى الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في هذا الدراسة وهي:

- معادلة ألفا كرو نباخ، ومعامل الارتباط لحساب صدق وثبات أداة الدراسة.
 - النسب المئوية والمدرجات التكرارية لوصف نتائج التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة.
 - المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، الرتب، لوصف نتائج التحليل الإحصائي.
 - اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis لدراسة الاختلافات في وجهات نظر أفراد العينة.
- وناقش الباحث في الجزء الثاني نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة واختبارات الفروض.

و. التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة:

١. اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة

يهدف اختبار الصدق والثبات إلى التأكد من مدى جودة محتوى قائمة الاستقصاء وأنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومدى امكانية الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

- **معامل الصدق (ألفا):** يقيس عمليا قدرة متغيرات الدراسة على قياس الشيء الذي وضعت لقياسه.

- **معامل الثبات:** يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان النتائج نفسها إذا ما استخدم أكثر من مرة وتحت ظروف متشابهة وعلى الأشخاص أنفسهم، ويشير الثبات إلى الدرجة العالية من الدقة والاتساق فيما يزودنا به الاستبيان من بيانات. وقد أظهرت نتائج تحليل الصدق (ألفا)، واختبار الثبات الكلي للاستبيان باستخدام معادلة ألفا كرونباخ، ولكل محور من محاوره على حدة، على النحو الموضح في الجدول التالي:

جدول رقم (٤): معاملات الصدق والثبات لقائمة استقصاء

اسم المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل	٥	٠.٨٣٨	٠.٩١٥
مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية	٩	٠.٨٨٦	٠.٩٤١
مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية	١١	٠.٩١٠	٠.٩٥٤
مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية	١٢	٠.٩١٣	٠.٩٥٦
الأداة ككل	٣٧	٠.٩٦٠	٠.٩٨٠

يتضح من الجدول السابق ارتفاع ثبات المقياس باستخدام طريقة ألفا كرونباخ حيث بلغت قيمته (٠.٩٦١)، وحصلت المراحل على معاملات ثبات مختلفة، فبلغ ثبات مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية على أعلى معامل ثبات بلغ (٠.٩١٣)، يليه مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية بمعامل ثبات (٠.٩١٠). وقد أثر ذلك على معاملات الصدق حيث ظهرت بقيم عالية، ومعامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتدعم القيم المرتفعة لمعاملات الصدق والثبات دقة ومصداقية نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها عند اختبار الفرضيات.

٢. طريقة تفسير نتائج الأداة

تم تفسير قيم المتوسطات الحسابية لفقرات الاستبيان وفقاً لقاعدة فيشر، بتقسيم تدريج القياس بحسب بدائل الاستبيان إلى خمس فئات يبلغ طول الفئة الواحدة (٠.٨٠)، وقد تم الحصول على طول كل فئة من الفئات الخمس من خلال حساب مدى أوزان الاستبيان والبالغ (١ - ٥ = ٤) وتقسيم هذا المدى على عدد أوزان القياس، وبإضافة هذا الطول إلى الوزن الأدنى للقياس نحصل على الحد الأعلى للفئة الأولى وهو (١.٨٠)، لتكون القيمة (١.٨١) هي الحد الأدنى للفئة الثانية، وبإضافة الطول (٠.٨٠) إلى الحد الأدنى للفئة الثانية نحصل على الحد الأعلى لهذه الفئة والبالغ (٢.٦٠)، وهكذا بالنسبة لبقية الفئات. والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (٥): تقدير بدائل أوزان القياس وفقاً لقاعدة فيشر

م	الفئة	درجة الموافقة	درجة الأهمية
١	1 - 1.80	غير موافق نهائياً	غير مهم نهائياً
٢	1.81 - 2.6	غير موافق	ضعيف الأهمية
٣	2.61 - 3.40	محايد	متوسط الأهمية

مخاطفه يحدى يحدى الجند

مهم جدا	موافق	4.20 - 3.41	٤
عالي الأهمية	موافق بشدة	5 - 4.21	٥

٣. التحليل الإحصائي الوصفي

تم عرض التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة والتي عكسها ما ورد بقائمة الاستقصاء من أسئلة وأهم ما ترتب عنه من نتائج من خلال العرض التالي:
الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة: للتعرف على استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب لفقرات كل مرحلة، كما في الجداول التالية.

المرحلة الأولى: مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل

جدول رقم (٦): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب لفقرات المرحلة الأولى: مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة	ترتيب الأهمية النسبية
١	يقوم مراجع الحسابات بتحديد مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات والمعايير الدولية والسياسات والإجراءات ذات الصلة بحماية البيئة.	٤.١٣٣٣	٠.٧٩٩٨٩	٠.٨٢٦٦٦	موافق	٥
٢	الإطلاع على القوائم المالية والتقارير البيئية الخاصة والعامة للسنوات السابقة.	٤.١٨٠٠	٠.٦٨٦١٠	٠.٨٣٦	موافق	٤
٣	إصدار خطاب الارتباط مع العميل لتنفيذ عملية المراجعة البيئية وتحديد طبيعة ونطاق المهمة المطلوبة.	٤.٣٢٦٧	٠.٦٨٠٤٧	٠.٨٦٥٣٤	موافق بشدة	٢
٤	تحديد اتعاب فريق المراجعة وفترة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، مع أخذ الآثار المترتبة على عملية التأخير بعين الاعتبار.	٤.١٨٦٧	٠.٦٩٨٨٦	٠.٨٣٧٣٤	موافق	٣
٥	تحديد مسؤولية المراجع البيئي عن	٤.٣٣٣٣	٠.٦٦٢١٨	٠.٨٦٦٦٦	موافق	١

مخاطفه يحمي يحمي الجند

	بشدة				فحص البيانات والمعلومات والتقارير البيئية المرتبطة بالجوانب البيئية.
	موافق بشدة	٠.٨٤٦٤	٠.٥٥٠٨٢	٤.٢٣٢٠	المجال ككل

من خلال الجدول السابق استخلص الباحث ما يلي:

- تتجه آراء عينة الدراسة الى الموافقة على جميع عبارات المرحلة الأولى: مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل وبدرجة موافق بشدة، حيث بلغت الأهمية النسبية لجميع عبارات هذه المرحلة (٨٤.٦٤٪) والمتوسط (٤.٢٣٢)، وكانت جميع العبارات ذات درجة موافقة شديدة، حيث كانت اقل العبارات أهمية لا تقل عن (٨٢.٦٦٦٪).
- جاءت الفقرة (٥) أكثر الفقرات أهمية ونصها "تحديد مسؤولية المراجع البيئي عن فحص البيانات والمعلومات والتقارير البيئية المرتبطة بالجوانب البيئية"، بمعدل أهمية (٨٦.٧٪)، ومتوسط (٤.٣).
- احتلت الفقرة رقم (٣) الترتيب الثاني من حيث الأهمية بعد الفقرة رقم (٥) بنسب لا تتجاوز (٠.٠٠١٣٢٪) ونصها "إصدار خطاب الارتباط مع العميل لتنفيذ عملية المراجعة البيئية وتحديد طبيعة ونطاق المهمة المطلوبة"، بمعدل أهمية (٨٦.٥٣٤٪)، ومتوسط (٤.٣٢٦٧).
- جاءت العبارة رقم (١) ونصها "يقوم مراجع الحسابات بتحديد مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات والمعايير الدولية والسياسات والإجراءات ذات الصلة بحماية البيئة". في الترتيب الأخير بنسبة أهمية بلغت (٨٢.٦٦٦٪)، ومتوسط مقداره (٤.١٣٣٣) وبدرجة موافق.

المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية

جدول رقم (٧): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب لفقرات المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة	ترتيب الأهمية النسبية
١	يقوم المراجع بالاطلاع على طبيعة النشاط وفهم العمليات الفنية للمنشأة وأثرها على البيئة.	٤.٥٢٦٧	٠.٥٦٣٩٨	٠.٩٠٥٣٤	موافق بشدة	١
٢	يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي	٤.٣٩٣٣	٠.٦٩٤١٤	٠.٨٧٨٦٦	موافق	٢

الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة

مخاطفه يحمي يحمي الجند

	المطبق لتحديد مدى قدرته على اصدار تقارير بيئية.				
٣	يقوم المراجع باختيار فريق المراجعة وتقسيم المهام لتنفيذ المراجعة البيئية.	٤.٣٦٦٧	٠.٦٠٦٦٤	٠.٨٧٣٣٤	موافق بشدة ٤
٤	تحديد مدى الحاجة إلى الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتنفيذ عمليات الفحص والقياس للجوانب البيئية.	٤.٢٣٣٣	٠.٦٧٩٦٨	٠.٨٤٦٦٦	موافق بشدة ٧
٥	وضع تقدير مبدئي لحدود الأهمية النسبية للأنشطة البيئية.	٤.٢٢٠٠	٠.٦٦٤٢٣	٠.٨٤٤٤	موافق بشدة ٨
٦	دراسة نظام الرقابة الداخلي للمنشأة على الأنشطة البيئية والتحقق من مدى دقة نظم الرقابة الداخلية وتحديد جوانب القصور بهدف التطوير.	٤.٣٧٣٣	٠.٧٠٠٤٠	٠.٨٧٤٦٦	موافق بشدة ٣
٧	اختبار نظام الرقابة على الأنشطة البيئية للمنشأة محل المراجعة.	٤.٣٠٦٧	٠.٦٤٤٥١	٠.٨٦١٣٤	موافق بشدة ٦
٨	تصميم برنامج المراجعة البيئية في ضوء أنشطة المنشأة ونظامها المحاسبي ونظام الإدارة البيئية.	٤.٣٤٦٧	٠.٦١٢٩١	٠.٨٦٩٣٤	موافق بشدة ٥
٩	تحديد أوجه القصور في السياسات والإجراءات البيئية ورفع بالتوصيات لتعديلها ومتابعة تنفيذ التوصيات.	٤.٣٤٦٧	٠.٥٧٩١٣	٠.٨٦٩٣٤	موافق بشدة ٥
	المجال ككل	٤.٣٤٥٧	٠.٤٦٢٩٩	٠.٨٦٩١٩	موافق بشدة

من خلال الجدول السابق استخلص الباحث ما يلي:

- تتجه آراء عينة الدراسة الى الموافقة على جميع عبارات المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية وبدرجة موافق بشدة، حيث بلغت الأهمية النسبية لجميع عبارات هذه المرحلة (٨٦.٩١٩٪) والمتوسط (٤.٣٤٥٩). وكانت جميع العبارات ذات درجة موافقة شديدة، حيث كانت اقل العبارات أهمية لا تقل عن (٨٤.٤٪).
- جاءت الفقرة (١) أكثر الفقرات أهمية ونصها "يقوم المراجع بالاطلاع على طبيعة النشاط وفهم العمليات الفنية للمنشأة وأثرها على البيئة"، بمعدل أهمية (٩٠.٠٥٣٤٪)، ومتوسط (٤.٥٢٦٧).
- احتلت الفقرة رقم (٢) الترتيب الثاني من حيث الأهمية بعد الفقرة قم (١) بنسب لا تتجاوز (٠.٢٦٦٨٪) ونصها "يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي المطبق

مخاطفه يحدى يحدى الجند

لتحديد مدى قدرته على اصدار تقارير بيئية"، بمعدل أهمية (٨٧.٨٦٦٪)، ومتوسط (٤.٣٩٣٣).

جاءت العبارة رقم (٥) ونصها "وضع تقدير مبدئي لحدود الأهمية النسبية للأنشطة البيئية". في الترتيب الأخير بنسبة أهمية بلغت (٨٤.٤٪)، ومتوسط مقداره (٤.٢٢)، ودرجة موافق بشدة.

المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية

جدول رقم (٨): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب لفقرات المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة	ترتيب الأهمية النسبية
١	تنفيذ اختبارات الفحص والقياس للبيود البيئية (تكاليف أصول الحماية البيئية الرأسمالية والجارية، تكاليف الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة، تكاليف الغرامات البيئية، مصروفات الإهلاك للأصول البيئية الملموسة "معدات حماية البيئة" وغير الملموسة "الشهرة البيئية".	٤.٢٦	٠.٦٤٩٥٢	٠.٨٥٢	موافق بشدة	٣
٢	تطبيق فريق المراجعة للمعايير الدولية ذات الصلة عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة البيئية.	٤.٣٦٦٧	٠.٦٥٩٦٤	٠.٨٧٣٣٤	موافق بشدة	١
٣	استخدام أسلوب المقارنات (المؤشرات والاتجاهات) من خلال مقارنة المعلومات التي يتضمنها التقرير البيئي بالمعلومات المقابلة لها عن نفس الفترة خلال أعوام سابقة والمعلومات المماثلة لمنشآت اقتصادية أخرى.	٤.٢٤٦٧	٠.٦٨٤٨	٠.٨٤٩٣٤	موافق بشدة	٤
٤	استخدام الإجراءات التحليلية المتقدمة مثل تحليل الانحدار من خلال تحليل منطقية الرصيد المسجل في الدفاتر للأنشطة البيئية مع معلومات أخرى مناسبة.	٣.٩٦٦٧	٠.٧٠٨٦٩	٠.٧٩٣٣٤	موافق	١٠
٥	تحليل نسبة تكاليف حماية البيئة من الأثار السلبية الى تكاليف الإنتاج.	٤.٠٦٦٧	٠.٧٣٨٨٢	٠.٨١٣٣٤	موافق	٧

الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة

مخاطفه يحمي يحمي الجند

٦	موافق	٠.٨١٢	٠.٧١٦٣٥	٤.٠٦	تحليل نسبة تكاليف حماية البيئة إلى إيرادات النشاط الجاري.
٧	موافق	٠.٨٠١٣٤	٠.٧٠٩٤٤	٤.٠٠٦٧	تحليل نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى تكاليف حماية البيئة.
٨	موافق	٠.٨٠٥٣٤	٠.٦٧٥٠٣	٤.٠٢٦٧	تحليل نسبة تكاليف التشغيل الجارية لحماية البيئة إلى تكاليف حماية البيئة.
٩	موافق	٠.٧٨	٠.٧٦٦٣٢	٣.٩	تحليل نسبة تكاليف حماية البيئة إلى التكاليف الاجتماعية.
١٠	موافق	٠.٨٤١٣٤	٠.٦٧٨٥	٤.٢٠٦٧	تقييم فعالية نظام الرقابة للمنشأة على الجوانب البيئية.
١١	موافق بشدة	٠.٨٥٨٦٦	٠.٦٤٠٣٣	٤.٢٩٣٣	تقدير الخطر المتلازم والمحتمل للمنشأة محل المراجعة.
	موافق بشدة	٠.٨٢٥٤٦	٠.٥٠٣٨	٤.١٢٧٣	المجال ككل

من خلال الجدول السابق استخلص الباحث ما يلي:

- تتجه آراء عينة الدراسة الى الموافقة على جميع عبارات المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية وبدرجة موافق بشدة، حيث بلغت الأهمية النسبية لجميع عبارات هذه المرحلة (٨٢.٥٤٦٪) والمتوسط (٤.١٢٧٣)، وكانت جميع العبارات ذات درجة موافقة شديدة، حيث كانت اقل العبارات أهمية لا تقل عن (٧٨٪).
- جاءت الفقرة (٢) أكثر الفقرات أهمية ونصها "تطبيق فريق المراجعة للمعايير الدولية ذات الصلة عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة البيئية"، بمعدل أهمية (٨٧.٣٣٤٪)، ومتوسط (٤.٣٦٦٧).
- احتلت الفقرة رقم (١١) الترتيب الثاني من حيث الأهمية بعد الفقرة قم (٢) بنسب لا تتجاوز (٠.٠١٤٦٨٪) ونصها " تقدير الخطر المتلازم والمحتمل للمنشأة محل المراجعة"، بمعدل أهمية (٨٥.٨٦٦٪)، ومتوسط (٤.٢٩٣٣).
- جاءت العبارة رقم (٩) ونصها " تحليل نسبة تكاليف حماية البيئة إلى التكاليف الاجتماعية". في الترتيب الأخير بنسبة أهمية بلغت (٧٨٪)، ومتوسط مقداره (٣.٩٠)، وبدرجة موافق.

المرحلة الرابعة: مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية

جدول رقم (٩): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب لفقرات المرحلة الرابعة: مرحلة التقرير عملية المراجعة البيئية

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة	ترتيب الأهمية النسبية
١	تحديد مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية اليمينية.	٤.٥٥٣٣	٠.٥٣٧٦٦	٠.٩١٠٦٦	موافق بشدة	٢
٢	توضيح مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية لدى المنشأة.	٤.٣٧٣٣	٠.٥٣٧٧٩	٠.٨٧٤٦٦	موافق بشدة	٥
٣	توضيح مدى كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية لدى المنشأة محل المراجعة.	٤.٣٣٣٣	٠.٥٣٩٢٨	٠.٨٦٦٦٦	موافق بشدة	٦
٤	تأكيد المراجع على أن الإدارة هي المسؤولة عن البيانات الواردة في القوائم المالية والتقارير البيئية.	٤.٥٦٦٧	٠.٦٠٦٦٤	٠.٩١٣٣٤	موافق بشدة	١
٥	تحديد ما إذا كان هناك بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها من خلال ارتباطها بالجوانب البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة.	٤.٢٨٦٧	٠.٦٨٨٧١	٠.٨٥٧٣٤	موافق بشدة	٨
٦	تحديد مدى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية بسبب الآثار البيئية.	٤.٤٥٣٣	٠.٦٧١٤٤	٠.٨٩٠٦٦	موافق بشدة	٣
٧	تحديد مدى التزام المنشأة بالمعايير الدولية ذات الصلة بالجوانب البيئية.	٤.٣٨	٠.٦٥٢	٠.٨٧٦	موافق بشدة	٤
٨	تحديد البنود التي لم يتمكن المراجع من مراجعتها والتي قد تؤثر على دقة وسلامة البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم والتقارير البيئية.	٤.٤٥٣٣	٠.٦٣٠١٩	٠.٨٩٠٦٦	موافق بشدة	٣
٩	يشير المراجع لمدى تعاون الإدارة في تقديم كافة البيانات والمعلومات البيئية.	٤.٠٩٣٣	٠.٨٠٥٥٧	٠.٨١٨٦٦	موافق	١١
١٠	توضيح المراجع لعدم قدرته على جمع الأدلة الكافية عن الجوانب البيئية حال وجدت.	٤.٣١٣٣	٠.٦٨٦٧٦	٠.٨٦٢٦٦	موافق	٧
١١	تحديد قدرة المراجع على التحقق من دقة التقديرات المحاسبية المرتبطة بالجوانب البيئية.	٤.١٦	٠.٧١٤٩٤	٠.٨٣٢	موافق	١٠
١٢	تضمن القوائم المالية والتقارير اللاحقة	٤.٢٤٦٧	٠.٦٩٤٥٣	٠.٨٤٩٣٤	موافق بشدة	٩

مخاطف يدي يدي الجند

					بالبنود البيئية ومخصصاتها مثل تكاليف أصول الحماية البيئية الرأسمالية والجارية، تكاليف الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة، تكاليف الغرامات البيئية، مصروفات الإهلاك للأصول البيئية الملموسة "معدات حماية البيئة" وغير الملموسة "الشهرة البيئية".
	موافق بشدة	٠.٨٧٠٢٢	٠.٤٦٦١٩	٤.٣٥١١	المجال ككل

من خلال الجدول السابق استخلص الباحث ما يلي:

- تتجه آراء عينة الدراسة الى الموافقة على جميع عبارات المرحلة الرابعة: مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية وبدرجة موافق بشدة، حيث بلغت الأهمية النسبية لجميع عبارات هذه المرحلة (٨٧.٠٢٢٪) والمتوسط (٤.٣٥١١)، وكانت جميع العبارات ذات درجة موافقة شديدة، حيث كانت اقل العبارات أهمية لا تقل عن (٨١.٨٦٦٪).
- جاءت الفقرة (٤) أكثر الفقرات أهمية ونصها "تأكيد المراجع على أن الإدارة هي المسؤولة عن البيانات الواردة في القوائم المالية والتقارير البيئية"، بمعدل أهمية (٩١.٣٣٤٪)، ومتوسط (٤.٥٦٦٧).
- احتلت الفقرة رقم (١) الترتيب الثاني من حيث الأهمية بعد الفقرة رقم (٤) بنسب لا تتجاوز (٠.٠٢٦٨٪) ونصها "تحديد مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية اليمنية"، بمعدل أهمية (٩١.٠٦٦٪)، ومتوسط (٤.٥٥٣٣).
- جاءت العبارة رقم (٩) ونصها "يشير المراجع لمدى تعاون الإدارة في تقديم كافة البيانات والمعلومات البيئية". في الترتيب الأخير بنسبة أهمية بلغت (٨١.٨٦٦٪)، ومتوسط مقداره (٤.٠٩٣٣)، وبدرجة موافق.

المراحل مجتمعة: أهمية الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة

جدول رقم (١٠): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، والترتيب للمراحل مجتمعة

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة	ترتيب الأهمية النسبية
١	المرحلة الأولى: مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل	٤.٢٣٢	٠.٥٥٠٨٢	٠.٨٤٦٤	موافق بشدة	٣
٢	المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية	٤.٣٤٥٩	٠.٤٦٢٩٩	٠.٨٦٩١٨	موافق بشدة	٢
٣	المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية	٤.١٢٧٣	٠.٥٠٣٨	٠.٨٢٥٤٦	موافق	٤
٤	المرحلة الرابعة: مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية	٤.٣٥١١	٠.٤٦٦١٩	٠.٨٧٠٢٢	موافق بشدة	١
	المحور ككل	٤.٢٦٧٢	٠.٤٢٩٧٨	٠.٨٥٢٨٢	موافق بشدة	

من خلال الجدول السابق استخلص الباحث ما يلي:

- تجه آراء عينة الدراسة الى الموافقة على جميع مراحل المحور الثالث: أهمية الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة وبدرجة موافق بشدة، حيث بلغت الأهمية النسبية لجميع مراحل هذا المحور (٨٥.٢٨٢٪) والمتوسط (٤.٢٦٧٢)، وكانت درجة موافقة أفراد العينة على هذه المراحل متنوعة بين موافق وموافق بشدة، حيث كانت اقل المراحل أهمية لا تقل عن (٨٢.٥٤٦٪).
- جاءت المرحلة الرابعة أكثر المراحل أهمية وهي "مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية"، بمعدل أهمية (٨٧.٠٢٢٪)، ومتوسط (٤.٣٥١١).

مخاطفه يبغي يبغي الجند

احتلت المرحلة الثانية الترتيب الثاني من حيث الأهمية بعد المرحلة الرابعة بنسب لا تتجاوز (٠.٠٠١٠٤٪) وهي مرحلة "تخطيط عملية المراجعة البيئية"، بمعدل أهمية (٨٦.٩١٨٪)، ومتوسط (٤.٣٤٥٩).

جاءت المرحلة الثالثة "مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية". في الترتيب الأخير بنسبة أهمية بلغت (٨٢.٥٤٦٪)، ومتوسط مقداره (٤.١٢٧٣)، وبدرجة موافق.

٤. اختبار فروض الدراسة

فيما سيتم اختبار فرض الدراسة بهدف التحقق مما اذا كان سيتم قبول الفرض الاصيلي أو الفرض العدمي.

اختبار فرض الدراسة: ونصه " لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء فئات الدراسة المهمة بعملية المراجعة حول الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة".

يهدف هذا الفرض التعرف على مدى وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة حول أهمية الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة. وللاستدلال حول مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (اكاديميين - مراجع حسابات خارجي- موظفي الإدارة المالية والمراجعة الداخلية)، تم استخدام اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis لدراسة الاختلافات في وجهات نظر أفراد العينة، ولتحديد مصدر الاختلاف. والنتائج المتعلقة موضحة من خلال الجدول التالي:

جدول (١١) : (اختبار كروس كال ويلز Kruskal -Wallis) يوضح التباين في آراء مجموعات العينة حول أهمية الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة

م	العبارات	مجموع العينات	N	متوسط الرتب	مربع كاي	مستوى المعنوية	معنوية الدلالة
١	مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل	أكاديميين	٣٢	٧٥.٧٧	٠.٩٩٦	٠.٦٠٨	غير دال
		مراجع خارجي	٦٧	٧١.٩٩			
		موظفين	٥١	٧٩.٩٥			
		المجموع	١٥٠				
٢	مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية	أكاديميين	٣٢	٧٦.٠٣	٢.٣٨١	٠.٣٠٤	غير دال
		مراجع خارجي	٦٧	٧٠.٠١			
		موظفين	٥١	٨٢.٣٨			

الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة

مخاطفه يحدى يحدى الجند

م	العبارات	مجموع العينات	N	متوسط الرتب	مربع كاي	مستوى المعنوية	معنوية الدلالة
		المجموع	١٥٠				
٣	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية	أكاديميين	٣٢	٧٤.٢٥	١.٥٢٧	٠.٤٦٦	غير دال
		مراجع خارجي	٦٧	٧١.٥٩			
		موظفين	٥١	٨١.٤٢			
		المجموع	١٥٠				
٤	مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية	أكاديميين	٣٢	٧١.٠٨	٢.٠١١	٠.٣٦٦	غير دال
		مراجع خارجي	٦٧	٧٢.٣٢			
		موظفين	٥١	٨٢.٤٥			
		المجموع	١٥٠				
	المحور الكلي	أكاديميين	٣٢	٧٢.٨٠	٢.٣٨١	٠.٣٠٤	غير دال
		مراجع خارجي	٦٧	٧١.٠٤			
		موظفين	٥١	٨٣.٠٦			
		المجموع	١٥٠				

*دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠.٠٥

يلاحظ من الجدول السابق عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات الرتب لاستجابات أفراد العينة حول فقرات محور أهمية الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة حسب الوظيفة (أكاديميين - مراجع حسابات خارجي- موظفي الإدارة المالية والمراجعة الداخلية) كلاً على حدة، وايضاً على مستوى المحور ككل، فلم تظهر اي اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء الأطراف المهمة بعملية المراجعة (أكاديميين - مراجع حسابات خارجي- موظفي الإدارة المالية والمراجعة الداخلية)، حيث بلغت متوسط الرتب لهذه الفئات (٧٢.٨٠، ٧١.٠٤ ، ٨٣.٠٦)، ومربع كاي (٢.٣٨١)، ومستوى معنوية (٠.٣٠٤) وهي غير دالة عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

ويشير ذلك إلى قبول فرض الدراسة "لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء فئات الدراسة المهمة بعملية المراجعة حول الدور المرتقب لمراجعات الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة".

النتائج والتوصيات

النتائج:

- ١- في ضوء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي:
 - هناك توافق شبه كامل بين آراء عينة الدراسة حول أهمية مراحل عملية المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة (مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية)، حيث كان المتوسط الحسابي لاستجابات افراد العينة على مراحل المحور ككل (٤.٢٦٧٢) وبوزن نسبي بلغ (٨٥.٢٨%) وبدرجة موافق بشدة، كما كانت درجة الموافقة على كل مرحلة موافق بشدة باستثناء مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية فقد كانت بدرجة موافق.
- ٢- في ضوء اختبار فروض الدراسة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي:
 - اشارت نتائج اختبار فرض الدراسة لعدم وجود اثر لمتغير الانتماء الوظيفي (اكاديمي - مراجع حسابات خارجي- موظف مالي بمنشآت الاسمنت) على وجهات نظر افراد العينة حول أهمية مراحل عملية المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة (مرحلة اتخاذ قرار التعاقد مع العميل، مرحلة تخطيط عملية المراجعة البيئية، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة البيئية، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة البيئية)، حيث لم تظهر اي اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات الرتب لاستجابات أفراد العينة حول مراحل هذا المحور.

التوصيات:

- قيام الجامعات اليمنية ممثلة بأقسام المحاسبة بتدريس مقررات المحاسبة والمراجعة البيئية ومفاهيم التنمية المستدامة لما ذلك من أثر في تطوير قدرات الخريجين نحو زيادة الاهتمام بالجوانب البيئية.
- ضرورة قيام المنشآت الصناعية بإيجاد الإدارة البيئية التي تعني بمتابعة الأنشطة الهادفة لحماية البيئية وربط أدائها بإدارة المراجعة الداخلية.
- ضرورة قيام المنشآت الصناعية ذات الأثر البيئي بضرورة امساك سجلات ونماذج محددة ومعتمدة يمكن من خلالها متابعة وتقويم الأداء البيئي وفقاً لطبيعة كل مشروع كذلك مسك دفاتر حسابات خاصة بالأنشطة البيئية مما يعني اظهار

مخاطر يحمي يحمي الجند

- بنود التكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية وتحديد أسباب التلوث وأنواعه ومعدلات الأمان منه والتخفيف من أضراره وتحديد كيفية معالجته وإزالته.
- تطوير مكاتب المراجعة البيئية لكوادرها ليتمكنوا من تطبيق وتنفيذ المراجعة البيئية من خلال ربطهم بالقوانين والتشريعات والمعايير البيئية المحلية والدولية من خلال الحاق الكوادر بالدورات التأهيلية بالجوانب البيئية.
 - تعيين مكاتب المراجعة للخبراء في مجال حماية البيئية لمساندة المراجعين بالقيام بعملية المراجعة البيئية.
 - تركيز المراجعين في البيئة اليمنية على الاهتمام بمراجعة مخاطر الأمور البيئية والتي لها تأثير جوهري على القوائم والتقارير المالية للمنشآت الصناعية اليمنية.
 - الاستفادة من المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة والذي يعد ثاني مؤشر عالمي لتقييم المنشآت الصناعية المصرية من النواحي البيئية والاجتماعية وحوكمة المنشآت.
 - تركيب المنشآت الصناعية اليمنية تكنولوجيا بيئية موفرة للطاقة، وشراء مزيد من أجهزة مكافحة التلوث وأجهزة القياس لمستويات التلوث البيئي.
 - ضرورة إلزام الجهات الحكومية للمستثمرين بالقيام بالدراسات والمسح البيئي للأنشطة قبل البدء بتنفيذها لتحديد الاثار البيئية المستقبلية على البيئة والمجتمع المحيط وعدم إعطاء التصاريح اللازمة للبدء بالمشروعات ذات الأثر البيئي الا بعد تقديم الدراسات البيئية الكافية.
- دراسات مقترحة:**
- أثر حوكمة الشركات على الرقابة البيئية بالتطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية.
 - مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية اليمنية.
 - تأثير عدم الالتزام بتطبيق متطلبات المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية اليمنية.
 - إمكانية استخدام تقارير المراجعة الداخلية البيئية لتوفير تقارير التنمية المستدامة في البيئة اليمنية.
 - دراسة محددات تطبيق المراجعة البيئية في البيئة اليمنية.

المراجع

- جمال كامل محمد عبدالرحيم. (٢٠١٥). *قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة*. رسالة دكتوراة محاسبة غير منشوره، جامعة قناة السويس. الاسماعيلية، مصر.
- زياد هاشم السقا. (٢٠١١). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). *مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد ٤ (العدد ٧)، الصفحات ٢٩٦-٣٠٦.
- طارق عبدالعال حماد، إدريس محمود سالم عبدالله. (٢٠١٥). مفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية وأثرها على التنمية المستدامة. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر*، العدد الثالث، يوليو، الصفحات ٣٧٥-٤٠٧.
- عبدالناصر محمد سيد درويش. (٢٠١٤). إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية). *مجلة المحاسبة والمراجعة*، جامعة بني سويف، المجلد ٢ (العدد ١)، الصفحات ١-٦٥.
- علي عبدالله أحمد الجبري. (٢٠١٣). المراجعة الداخلية والمراجعة والأداء البيئي: دراسة تحليلية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* (العدد ١)، الصفحات ١٣٢٩-١٣٥٣.
- غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي. (٢٠٠٨). التزام مدقي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية)*، المجلد ٣٠ (العدد ١)، الصفحات ١٠٩-١٣٥.
- كمال عبدالسلام حسن، عصام عبدالمعتم احمد إسماعيل، افاق ذنوب إبراهيم. (٢٠١٧). محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الإستدامة. *المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر*، المجلد الواحد والاربعون، العدد الأول، الصفحات ٣٦٥-٣٨٥.
- محمد محمود أحمد صابر. (٢٠١٠). إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية. *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا (العدد ٢)، الصفحات ٢٩٧-٣٦٠.
- معاذ طاهر صالح المقطري. (٢٠١٢). *دور المراجعة في تقييم الأداء البيئي في اليمن دراسة تطبيقية*. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.
- هاني خليل فرج. (٢٠١٧). أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدام الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراس تجريبية. *الفكر المحاسبي - مصر*. المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، ابريل، الصفحات ٤٧٣-٥٣٨.
- هيثم يعقوب إسحاق. (٢٠١٣). أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم و التقارير المالية دراسة حالة: شركة سكر كنانة المحدودة - السودان. *مجلة جامعة سنار*، جامعة سنار، السودان، الصفحات ٤١-٨٠.

- Dyllick, T., and Hockerts, K. (2002). Beyond the Business Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11, pp. 130–141.
- Havlová, K. (2015). What Integrated Reporting Changed: The Case Study of Early Adopters. *Procedia Economics and Finance*, 34, pp. 231-237.
- Augustine, E., Chijioke, M., Uyioghosa, O., & Otivbo, E. (2013, July). Environmental Auditing and Sustainable Development in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4, pp. 91-98.
- Anna, B. (2017). The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development. *Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclaw University of Economics*, pp. 37-46.
- de-Villiers, C., Rinaldi, L., & Une, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, Gaps and an Agenda for Future Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), pp. 1042-1067.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2016). *When? Advocate for Global Adoption*. Retrieved November 25, 2016, from Integrated Reporting: <http://integratedreporting.org/when-advocate-for-global-adoption/>.
- Haji, A. A., & Anifowose, M. (2016b). The Trend of Integrated Reporting Practice in South Africa: Ceremonial or Substantive? Sustainability Accounting, *Management and Policy Journal*, 7(2), pp. 190 - 224.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013b). *The International Integrated Reporting Framework*. International Integrated Reporting Committee (IIRC), London.
- Haji, A. A., & Anifowose, M. (2016a). Audit Committee and Integrated Reporting Practice: Does Internal Assurance Matter? *Managerial Auditing Journal*, 31(8-9), pp. 915-948.
- International Chamber of Commerce. (1991). *An ICC guide to effective environmental auditing*. ICC Publishing, Paris.

- Snežana, L. Luka, L. & Dejan, J. (2017). Environmental Audit for Environmental Improvement and Protection. *Economic Themes*, Vol. 55 Issue 4, p: 522.
- Ingole, S. P. (2012). Environmental Auditing: its Benefits and Counterance. *International Journal of Science Innovations and Discoveries*, 5(2), pp. 152-156.
- Clark, B., Stewart, J., & Clark, T. (2015). An Inquiry Into Contextual Variables that Impact Corporate Compliance with Environmental Self-Audit Reports: a Replication and Extension. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 18, pp. 35-51.
- Li, J., Mangena, M., & Pike, R. (2012, June). The Effect of Audit Committee Characteristics on Intellectual Capital Disclosure. *The British Accounting Review*, 44(2), pp. 98-110.
- Reverte, C. (2015, January 1). The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives and Materiality. *Journal of Cleaner Production*, 86, pp. 285–288.
- Al-Shaer, H., Salama, A., & Toms, S. (2015, July 12). *The Impact of Corporate Environmental Disclosures and Audit Committees on Environmental Reputation*. Retrieved November 24, 2016, from Social Science Research Network (SSRN): https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2629763.
- Dissanayake, D., Tilt, C., & Xydias-Lobo, M. (2016, August 15). Sustainability Reporting by Publicly Listed Companies in Sri Lanka. *Journal of Cleaner Production*, 129, pp. 169–182.
- Maas, K., Schaltegger, S., & Crutzen, N. (2016, November 10). Integrating Corporate Sustainability Assessment, Management Accounting, Control, and Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136(A), pp. 237-248.
- Ernst and Young. (2014a, July 30). *Viewpoints for the Audit Committee Leadership Summit*. 25.