



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية

(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد

محمد غيث سليمان عودة

إشراف

الأستاذ الدكتور عطا الله خليل

الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

2024

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾

صدق الله العظيم

سورة طه، آية ﴿114﴾

قرار لجنة الحكم



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالب:

محمد غيث سليمان عودة

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 2024/11/28

التوقيع	الاسم والمرتبة العلمية
	الدكتور عطا الله خليل - عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتور عصام قريط - عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتور باسل أسعد - عضواً الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

تصريح وإقرار

أصرح بأن هذه الدراسة والموسومة بعنوان "دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية - دراسة ميدانية" غير منتحلة ولا مقتبسة من أي عمل علمي منشور سابقاً، ولم يسبق لها أن قبلت للحصول على أي شهادة علمية.

المرشح

محمد غيث سليمان عودة

شكر وتقدير

الحمد لله الذي كان لي عوناً لإنجاز هذا العمل المتواضع، وأتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير لكل من قدم لي يد العون والمساندة في إنجازه، وأتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور عطا الله خليل لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة ولجميل صبره وسعة صدره طيلة فترة إنجازها، ولكل ما قدمه لي من توجيه ودعم وإرشاد بما يغني ويفيد في إيصال هذه الرسالة إلى الإنجاز المراد.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة الحكم لقبولهم المشاركة في تحكيم هذه الرسالة، وإبداء آرائهم العلمية الداعمة لها والمكملة لمضمونها.

والشكر والتقدير للسادة الأساتذة عميد كلية الإقتصاد الأستاذ الدكتور حسين دحدوح، ورئيس قسم المحاسبة الأستاذ الدكتور بطرس شفيق ميالة لدعمهم وحرصهم الدائم على نشر العلم والمعرفة.

كما وأتقدم بالشكر إلى جميع أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الإقتصاد - جامعة دمشق وجميع الموظفين فيها على ما يبذلونه من جهد في خدمة العلم والمعرفة.

الباحث

إهداء

إلى أمي العزيزة، التي كانت دائماً ومازالت الداعم الأكبر لي في كل مراحل حياتي.

إلى والدي الحبيب، الذي لم يتوانَ عن تقديم كل ما بوسعه من دعم وتشجيع.

إلى أخوتي، شركاء نجاحي ومصدر قوتي.

إلى من آمنت بي، وكانت داعمة ومشجعة في كل لحظة.

إلى زملائي وأصدقائي الأعزاء، الذين كانوا دوماً إلى جانبي.

إلى كل من ساهم في دعمي ومساندتي لإنجاز هذه الدراسة، أهدي لكم ثمرة جهدي.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان	الفصل والمبحث
ب	الآية القرآنية	
ج	قرار لجنة الحكم	
د	تصريح وإقرار	
هـ	شكر وتقدير	
و	إهداء	
ز	فهرس المحتويات	
ي	قائمة الجداول	
ك	قائمة الأشكال	
ل	مصطلحات الدراسة	
م	ملخص الدراسة باللغة العربية	
1	الإطار العام للدراسة	الفصل الأول
1	المقدمة	1
2	إشكالية الدراسة	2
2	تساؤلات الدراسة	3
3	الدراسات السابقة	4
8	أهمية الدراسة	5
8	أهداف الدراسة	6
9	فرضيات الدراسة	7
9	حدود الدراسة	8
10	أنموذج الدراسة	9

الصفحة	العنوان	الفصل والمبحث
11	التدقيق البيئي	الفصل الثاني
11	تمهيد	
12	مفهوم التدقيق البيئي وأهميته وأهدافه	المبحث الأول
12	مفهوم التدقيق البيئي	1-1-2
13	أهمية التدقيق البيئي	2-1-2
17	أهداف التدقيق البيئي	3-1-2
19	الخطوات المنهجية لإجراء التدقيق البيئي	المبحث الثاني
19	الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التدقيق البيئي	1-2-2
24	الإجراءات أثناء عملية التدقيق البيئي في الموقع	2-2-2
29	الإجراءات عند الانتهاء من عملية التدقيق البيئي	3-2-2
31	مسؤوليات ومتطلبات كفاءة المدقق لإجراء التدقيق البيئي	المبحث الثالث
31	الممارسات الحالية لمدقق الحسابات	1-3-2
33	مسؤولية مدقق الحسابات عن تقديم خدمات تأكيد أخرى	2-3-2
36	متطلبات كفاءة المدقق البيئي	3-3-2
39	الإفصاح البيئي	الفصل الثالث
39	تمهيد	
40	مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته وجودته	المبحث الأول
40	مفهوم الإفصاح البيئي	1-1-3
42	أهمية الإفصاح البيئي	2-1-3
44	جودة الإفصاح البيئي	3-1-3
50	الدوافع والمحددات والعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي	المبحث الثاني
50	دوافع الإفصاح البيئي	1-2-3
52	محددات الإفصاح البيئي	2-2-3
53	العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي	3-2-3

الصفحة	العنوان	الفصل والمبحث
55	التدقيق البيئي ودوره في تحسين جودة الإفصاح البيئي	المبحث الثالث
55	التجارب الدولية في مجال الإفصاح البيئي	1-3-3
56	الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية السورية	2-3-3
57	التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية السورية	3-3-3
58	الدراسة الميدانية	الفصل الرابع
58	تمهيد	
59	منهجية الدراسة وأدواتها	المبحث الأول
59	منهجية الدراسة	1-1-4
59	مجتمع وعينة الدراسة	2-1-4
60	أداة جمع بيانات الدراسة	3-1-4
62	المتغيرات البحثية وطرق قياسها	4-1-4
65	الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	5-1-4
66	تحليل البيانات واختبار الفرضيات	المبحث الثاني
66	دراسة صدق وثبات أداة الدراسة	1-2-4
67	دراسة الاتساق الداخلي لمحاوَر أداة الدراسة	2-2-4
68	دراسة الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة	3-2-4
70	دراسة محاور الاستبانة (اختبار الفرضيات)	4-2-4
82	نتائج وتوصيات الدراسة	المبحث الثالث
82	نتائج الدراسة	1-3-4
83	توصيات الدراسة	2-3-4
84	المراجع	
i	الملاحق	
viii	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مقياس ليكرت الخماسي	65
2	دراسة صدق وثبات الاستبانة	66
3	دراسة صدق الاتساق الداخلي لمحاوَر أداة الدراسة	67
4	توزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي	68
5	توزيع أفراد العينة تبعاً للمركز الوظيفي	69
6	توزيع أفراد العينة تبعاً لسنوات الخبرة العملية	69
7	ممارسات مدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية من وجهة نظر أفراد العينة	71
8	مساهمة ممارسات مدققي الحسابات في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة	72
9	توافر متطلبات كفاءة المدقق الخارجي للمشاركة في عملية التدقيق البيئي من وجهة نظر أفراد العينة	74
10	مدى مساهمة الكفاءات المتوفرة لدى مدققي الحسابات للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة	75
11	مدى مساهمة الكفاءات المتوفرة لدى مدققي الحسابات للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة على مستوى المحاور الفرعية	77
12	دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة	79
13	تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية تبعاً لتقديم المدقق الخارجي لخدمة التدقيق البيئي من وجهة نظر أفراد العينة	80

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	أنموذج الدراسة	1
16	العلاقة بين نموذج PDCA والمواصفة القياسية الدولية ISO 14001	2
19	الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التدقيق البيئي	3
24	الإجراءات أثناء عملية التدقيق البيئي في الموقع	4
26	نموذج عملية جمع المعلومات والتوصل إلى استنتاجات التدقيق	5
29	الإجراءات عند الانتهاء من عملية التدقيق البيئي	6
33	الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية	7
35	أدوار ومسؤوليات أطراف عملية التأكيد	8

مصطلحات الدراسة

يجب في البداية تعريف بعض المصطلحات الرئيسية الواردة في هذه الدراسة، قبل التطرق لمشكلة الدراسة وغيرها من الخطوات، وذلك لارتباطها بصورة مباشرة بالموضوع المطروح، وهي:

التدقيق البيئي: هو عملية تحقق منهجية وموثقة للحصول على أدلة تدقيق وتقييمها بشكل موضوعي، لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية أو أنظمة الإدارة البيئية أو المعلومات البيئية تتوافق مع معايير التدقيق، وإبلاغ نتائج هذه العملية إلى العميل.¹

الإفصاح البيئي: هو إبلاغ الشركات ضمن تقاريرها المالية أو باستخدام تقارير خاصة، بأنشطتها وعملياتها البيئية والالتزامات المترتبة عليها، بالقدر الذي يعكس مدى تصرفها بطريقة مسؤولة تجاه البيئة التي تعمل فيها، وبما يفي باحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات ويدعم اتخاذ القرارات.²

جودة الإفصاح البيئي: تعتبر جودة الإفصاح البيئي أحد المفاهيم الحديثة التي تهدف إلى تعزيز شفافية الشركات عن مسؤوليتها البيئية، فهي تشير إلى مدى دقة وشمول المعلومات التي تقدمها الشركات حول تأثير أنشطتها على البيئة وكيفية إدارتها.³

¹ The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14010, "Guidelines for environmental auditing – General principles"**. Switzerland: Geneva. P:1.

² الشهري، محمد حمود، والعصيمي، مشاري حمدان. (2023). تأثير خصائص الشركات على مستوى الإفصاح البيئي في ضوء متطلبات هيئة السوق المالية السعودية. **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية**. مج:7. عدد:8. ص: 5. غزة:فلسطين. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث.

³ عزام، محسن عبيد، العطار، دينا سعيد، وهيبه، محمود عوض الله. (2024). دراسة تحليلية لمؤشرات الاستدامة في ضوء المبادرة العالمية للتقارير. **مجلة البحوث البيئية والطاقة**. مج:13. عدد:22. ص:5. المنوفية:جمهورية مصر العربية. جامعة المنوفية.

دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية

(دراسة ميدانية)

إشراف الأستاذ الدكتور: عطا الله خليل

إعداد الطالب: محمد غيث سليمان عودة

الملخص

هدفت الدراسة إلى بيان دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية، وذلك بعد التعرف على الممارسات الحالية لمدقي الحسابات، ومدى توفر متطلبات كفاءة المدقق البيئي لدى مدقي الحسابات في سورية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة، وُزعت على 100/ مدقق من مكاتب المحاسبين القانونيين المعتمدين والمزاولين للمهنة في محافظة دمشق وريفها ممن لديهم خبرة في تدقيق الشركات الصناعية، وكان عدد الاستبانات المستردة والقبالة للتحليل 84/ استبانة، وبالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم مساهمة الممارسات الحالية لمدقي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية، كما توصلت إلى توافر معظم متطلبات كفاءة المدقق البيئي لدى مدقي الحسابات في سورية وخاصةً المتطلبات الأخلاقية والمهنية والمعارف والمهارات العامة، وأن لتقديم مدقي الحسابات خدمة التدقيق البيئي دور هام في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية وذلك من خلال تعزيز الشفافية وتوفير مؤشرات قياس دقيقة وشاملة عن واقع أداء الشركة بيئياً، مما يمكن أصحاب المصالح من تقييم أدائها البيئي وتوجيه السياسات واتخاذ القرارات الصائبة في مجال حماية البيئة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق البيئي، الإفصاح البيئي، جودة الإفصاح البيئي.

1- الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1- المقدمة:

أدى الاهتمام المتزايد في حماية البيئة والتوجه نحو الاستدامة وزيادة الوعي بالمسؤولية البيئية لشركات الأعمال إلى زيادة الضغط على الشركات العاملة في القطاع الصناعي بشكل خاص، لتحقيق التوافق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات البيئية ضماناً لاستمراريتها كونها تمتلك البصمة البيئية الأكبر، والإفصاح بشفافية عن واقع أدائها البيئي لتوفير معلومات تلبي احتياجات الجهات المستفيدة في تقييم الأداء البيئي الحقيقي لها واتخاذ القرارات المناسبة، لذلك أصبح الإفصاح عن أداء هذه الشركات بيئياً في تقارير خاصة أو أجزاء من تقاريرها السنوية مطلب هام وضروري.

ونتيجةً لانخفاض مستوى جودة الإفصاح البيئي في بيئة الأعمال السورية والذي يعكس حالة عدم الاهتمام والإدراك من قبل معظم الشركات لمسؤولياتها البيئية رغم وجود العديد من القوانين والتشريعات البيئية، كان لابد من زيادة الثقة في الأداء البيئي لهذه الشركات والإفصاح عنه وذلك من خلال تدقيقه من قبل جهة خارجية موضوعية ومستقلة وعلى مستوى عالٍ من التأهيل العلمي والعملية، مع تطور مفهوم التدقيق من التحقق الأساسي لحسابات الأنشطة الاقتصادية لشركات الأعمال إلى عمليات تدقيق أوسع نيابة عن الجهات المستفيدة لتشمل الأنشطة الاجتماعية والبيئية، وبما أن سوق هذه الخدمات مفتوح لمنافسة مهن أخرى، تبقى قدرة شركات ومكاتب التدقيق على المنافسة مستمدة من استقلاليتها وموضوعيتها، والثقة التي منحها لها المجتمع في الدرجة الأولى، والقدرة على كسب ثقة العميل فهي العارفة بطروفه، والقدرة على الاستعانة بالتخصصات المختلفة التي تعمل داخل شركات ومكاتب التدقيق أو خارجها عند الحاجة.

2- إشكالية الدراسة:

تعاني بيئة الأعمال السورية وخاصةً الشركات العاملة في القطاع الصناعي من ضعف في مستوى جودة الإفصاح البيئي، حيث قد تكتفي هذه الشركات بالإشارة ضمن تقاريرها السنوية أو تقارير الحوكمة إلى الامتثال للقوانين واللوائح البيئية واتخاذ ما يلزم من الإجراءات المناسبة لضمان حماية البيئة، في محاولة منها لتضليل الجهات المستفيدة وتكوين معتقدات إيجابية مفرطة حول ممارساتها البيئية ومنتجاتها، وإخفاء الجوانب الأكثر إثارة للجدل حول تأثير ممارسة أنشطتها على البيئة، وذلك قد يكون إما بهدف تحقيق مزايا تنافسية ومنافع مادية أو بدوافع أخرى تم التطرق إليها في متن الدراسة، وفي هذا المجال تم التعرف على الدور الذي يمكن أن تقوم به مهنة التدقيق ومدققي الحسابات، في توفير مستوى إفصاح جيد عن واقع الأداء البيئي للشركات الصناعية السورية.

3- تساؤلات الدراسة

بناءً على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال الأسئلة الرئيسية التالية:

- 1) هل تسهم الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية؟
- 2) هل تتوفر متطلبات الكفاءة لدى مدققي الحسابات في سورية للمشاركة في عملية التدقيق البيئي؟
- 3) هل يسهم تقديم مدققي الحسابات خدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية ؟

4- الدراسات السابقة:

4-1 الدراسات باللغة العربية:

(1) دراسة (اميرداش، 2023)¹ بعنوان "اقتراح مؤشر للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية بالاعتماد على تجربة مصر"

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مؤشر يقيس مستوى الحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث المنهج التحليلي في إجراء دراسة للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية لجميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وذلك من خلال تحليل التقارير المالية السنوية وتقارير الحوكمة والمواقع الإلكترونية أو أية أخبار صادرة من قبل الشركات للأعوام (2019، 2020، 2021م)، كما وقد اعتمد الباحث على المعايير الصادرة في عام 2010م من قبل شركة "ستاند آند بورز" لسوق مصر للأوراق المالية في بناء المؤشر، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود مستوى إفصاح جيد للبعد الحوكمي في جميع الشركات المدرجة، ومستوى إفصاح سيء في البعد البيئي في معظم الشركات المدرجة، وتفاوت في مستوى الإفصاح للبعد الاجتماعي بين الشركات المدرجة، وإمكانية بناء مؤشر للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية.

(2) دراسة (الحروي، سجد، 2023)² بعنوان "تأثير التدقيق البيئي في تعزيز الافصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير التدقيق البيئي في تعزيز الافصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة، حيث قام الباحثان باعتماد المنهج الوصفي التحليلي كمنهج للدراسة، والاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليلها وذلك

¹ اميرداش، ضرار عصام. (2023). اقتراح مؤشر للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية بالاعتماد على تجربة مصر. ماجستير. الأسواق المالية. المصارف والتأمين. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: الجمهورية العربية السورية. ص: 97.

² الحروي، مريم أياد احمد، وسجد، هيام. (2023). تأثير التدقيق البيئي في تعزيز الافصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة. مجلة العلوم الادارية والاقتصادية. مج: 19. عدد: 62. ص: 34-17. تكريت: العراق. جامعة تكريت.

من خلال توزيعها على عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في الشركات الصناعية، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ذات تأثير بين التدقيق البيئي والإفصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة.

(3) دراسة (سيد، الشافعي، وغلاب، 2021)¹ بعنوان "إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية في التقارير المالية المنشورة"

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار إجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية، لمساعدة مراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية وتصميم وتوزيع استبانة على عينة من مراقبي الحسابات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وضع إطار مقترح يمكن استخدامه كدليل إرشادي يلائم البيئة المصرية.

(4) دراسة (مصطفى، محمد، عبد المجيد، 2021)² بعنوان "أثر التدقيق البيئي في تعزيز الحوكمة البيئية" هدفت هذه الدراسة إلى بيان ماهية التدقيق البيئي ودوره في المحافظة على البيئة ومعرفة أثره في تعزيز الحوكمة البيئية، ولتحقيق هذا الهدف تم اعتماد المنهج الوصفي في الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي والتحليلي في الجوانب المرتبطة بدراسة الأثر وذلك من خلال تصميم وتوزيع استبانة لاستطلاع آراء عينة من مدراء الشركات ومراقبي الحسابات والمهندسين في مدينة أربيل، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك حاجة ملحة للتدقيق البيئي لكونه أحد الأدوات التي يمكن من خلالها ممارسة الحوكمة البيئية.

¹ سيد، سيد عبد الفتاح، الشافعي، ياسر زكريا، وغلاب، سماهر ماهر. (2021). إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية في التقارير المالية المنشورة. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. مج:7. عدد:11. ص-ص: 721-766. كفر الشيخ: جمهورية مصر العربية. جامعة كفر الشيخ.

² مصطفى، شيرزاد أحمد، محمد، نخشين جمال، وعبد المجيد، ناوات جعفر. (2021). أثر التدقيق البيئي في تعزيز الحوكمة البيئية. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية. مج:17. عدد:54. ص-ص: 116-133. تكريت: العراق. جامعة تكريت.

(5) دراسة (الفار، 2017)¹ بعنوان "المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم مزايا التطبيق الاختياري للحوكمة البيئية في الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصري، والمسؤولية المهنية لمراقب الحسابات ومتطلبات تقديم خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، في محاولة لوضع إطار مهني قابل للتطبيق العملي من قبل مراقب الحسابات للقيام بمهمة التأكيد بطريقة منظمة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن عدم وجود إطار مهني متكامل لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يعد عائقاً أمام ممارسة المهنة.

(6) دراسة (جيجان، 2016)² بعنوان "مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق بعض إجراءات التدقيق البيئي وتحديد إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن يلتزموا بها مستقبلاً لحماية البيئة، ولتحقيق ذلك تناولت الدراسة جانبين، عرض الإطار النظري للتدقيق البيئي واختبار الفرضيات من خلال تصميم وتوزيع استبانة على عينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية لالتزم حالياً مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بإجراءات التدقيق البيئي، وإن التزم مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بإجراءات التدقيق البيئي يساهم في حماية البيئة.

¹ الفار، محمد محمد سليمان. (2017). المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. مج:8. عدد: 4. ص-ص: 254-286. السويس: جمهورية مصر العربية. جامعة قناة السويس.

² جيجان، حذام فالح. (2016). مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مج:22. عدد:88. ص-ص: 502-522. بغداد: العراق. جامعة بغداد.

(7) دراسة (الهنداوي، 2015)¹ بعنوان "محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محددات تطبيق التدقيق البيئي ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية والتي تحد من إمكانية إبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم تعكس التأثير البيئي عليها، وكان ذلك من خلال دراسة الأدبيات ذات العلاقة بهذا الشأن والتعرف على مفهوم التدقيق البيئي ومحددات تطبيقه بشكل عام ومحاولة الوقوف على أهم المحددات التي يمكن أن تشكل من وجهة نظر الباحث عائقاً أمام تحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية في البيئة العراقية، وقد تم ذلك من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات وتحليلها إحصائياً والتوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها أن لمحددات تطبيق التدقيق البيئي المدرجة في متن الدراسة علاقة كبيرة بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية.

2-4 الدراسات باللغة الأجنبية:

(1) دراسة (Marwa, Salhi, Jarboui, 2020)² بعنوان "التدقيق البيئي وجودة الإفصاح البيئي"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين التدقيق البيئي وجودة الإفصاح البيئي بالاعتماد على الدراسات النظرية وعينة من 81 شركة غير مالية فرنسية، حيث أكدت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح الاختياري وفي الوقت المناسب عن المعلومات البيئية ووجود لجنة تدقيق بيئي وحجم شركة التدقيق البيئي.

¹ الهنداوي، أنوار عباس هادي. (2015). محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. مج:13. عدد:36. ص-ص: 353-391. الكوفة:العراق. جامعة الكوفة.

² Marwa, M., Salhi, B., & Jarboui, A. (2020). Environmental audit and environmental disclosure quality. Scientific Annals of Economics and Business Journal, Vol:67. No:1. p-p. 93-115. Iași: Romania. Alexandru Ioan Cuza University.

(2) دراسة (Hallström, & Strand, 2017)¹ بعنوان "مخاطر الأنشطة البيئية"

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الممارسات الحالية للمدققين الخارجيين عند إجراء عملية تدقيق للشركات ذات الأنشطة الخطرة بيئياً، أي إذا قام المدقق بأخذ المخاطر البيئية في الاعتبار، وتبحث أيضاً في كيفية سيطرة هذه الشركات على المخاطر البيئية، تم جمع المعلومات عن طريق إجراء عشرة مقابلات مع مدققين ذوي خبرة في تدقيق الشركات الصناعية وكذلك مديري الشركات لأكبر الشركات الصناعية في بورصة ستوكهولم للأوراق المالية، كما تم أيضاً الحصول على المعلومات من التقارير السنوية للشركات، حيث خلصت الدراسة إلى أن ممارسات مدققي الحسابات عند إجراء عمليات تدقيق للشركات البيئية الخطرة، لا تتضمن إجراء تحقيق شامل للمخاطر الناشئة عن الأنشطة البيئية الخطرة، علاوة على ذلك تظهر الدراسة أن الشركات الصناعية الكبرى المدرجة لديها سيطرة داخلية قوية تدير مخاطرها البيئية حيث تدرك الشركات أنها معرضة للمخاطر بسبب عملياتها و تتخذ الإجراءات المناسبة للسيطرة عليها مثل أنظمة الإدارة المختلفة.

ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

لا تُعد هذه الدراسة متفردة في موضوعها بل تأتي مكملتها لما سبقها من دراسات تناولت موضوع ضعف مستوى الإفصاح عن الأداء البيئي في بيئة الأعمال السورية، ومؤكدة لما سبقها من دراسات تناولت موضوع التدقيق البيئي ودوره في تعزيز الحوكمة البيئية والشفافية وحماية البيئة ولكن في بيئة عمل مختلفة عن بيئة الأعمال السورية. تميزت الدراسة الحالية عن مثيلاتها بأنها تسعى إلى التحقق من إمكانية مشاركة مدققي الحسابات في عملية التدقيق البيئي، بعد بيان متطلبات الكفاءة لدى المدقق البيئي ومدى توافر هذه المتطلبات لدى مدققي الحسابات في سورية، وستبحث بشكل محدد في دور تقديم مدقق الحسابات لخدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في سورية وذلك لتوفير معلومات بيئية دقيقة وشاملة عن واقع الأداء البيئي.

¹ Hallström, V., & Strand, E. (2017). **THE RISKS OF ENVIRONMENTAL ACTIVITIES: How are these risks handled by the corporate governance and the external auditor?**. Master. University of Gävle. Gävle: Sweden. P:43.

5- أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال بيان متطلبات الكفاءة الواجب توفرها لدى مدقق الحسابات للمشاركة في عملية التدقيق البيئي في بيئة الأعمال السورية، والتركيز على دور التدقيق البيئي كأداة يمكن من خلالها تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية مع تنامي الاهتمام العام بقضايا البيئة، حيث أثبت التطبيق العملي للإلتزام الإلزامي ضعف كفاءته فليس بالقوانين وحدها تتم حماية البيئة.

وتأتي الأهمية العلمية من المجال البحثي التي تنتمي إليه هذه الدراسة، مما قد يجعلها مساهمة علمية في موضوع التدقيق البيئي لتحسين جودة الإفصاح البيئي، أما الأهمية العملية فتكمن في بيان ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق في سورية بتقديم خدمات التدقيق البيئي، وتلبية توقعات الجهات المستفيدة ودخول أسواق خدمات تأكيد أخرى بهدف تطوير الممارسات العملية للمهنة.

6- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة في الجانب النظري منها إلى بيان مفهوم التدقيق البيئي وأهدافه وإجراءاته ومتطلبات الكفاءة الواجب توفرها لدى المدقق البيئي ومسؤولياته، والتعرف أيضاً على مفهوم وأهمية ومؤشرات جودة الإفصاح البيئي أما الجانب العملي فقد سعى إلى:

- (1) تقييم الممارسات الحالية لمدققي الحسابات في سورية عند تدقيق البيانات المالية والهدف منها عند وجود اعتبارات للأمور البيئية ودورها في تحسين جودة الإفصاح البيئي.
- (2) تقييم متطلبات كفاءة المدقق البيئي وتحديد مدى توفر هذه المتطلبات لدى مدققي الحسابات في سورية.
- (3) بيان دور تقديم مدقق الحسابات الخارجي لخدمة التدقيق البيئي، لما له من أهمية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

7- فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وباستخدام فرض العدم والفرض البديل تم صياغة فرضيات الدراسة وفق مايلي:

الفرض الأول

H0: لا تسهم الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

H1: تسهم الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

الفرض الثاني

H0: لا تتوفر متطلبات الكفاءة لدى مدققي الحسابات في سورية للمشاركة في عملية التدقيق البيئي.

H1: تتوفر متطلبات الكفاءة لدى مدققي الحسابات في سورية للمشاركة في عملية التدقيق البيئي.

الفرض الثالث

H0: لا يسهم تقديم مدققي الحسابات خدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

H1: يسهم تقديم مدققي الحسابات خدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

8- حدود الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار دور تقديم مدققي الحسابات لخدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة محتوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية، دون التطرق إلى مشكلات القياس المحاسبي للمعلومات البيئية، لأنها تعتبر خارج نطاق هذه الدراسة.

9- أنموذج الدراسة:



الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث.

2- الفصل الثاني

التدقيق البيئي

تمهيد

تساهم التنمية الصناعية بشكل كبير في النمو الاقتصادي، إلا أن التقدم الصناعي يرافقه مجموعة من المخاطر البيئية التي يمكن تجنب العديد منها في حال قيام الشركات الصناعية بدمج أبعاد التنمية المستدامة في الإدارة، وهو ما يمكن التحقق منه بمساعدة التدقيق كإحدى آليات حوكمة الشركات، مع تطور مفهوم التدقيق من التحقق الأساسي للطرف الثالث من حسابات الأعمال إلى أن يشمل كل الوظائف والأنشطة التي تقوم بها الشركات وهي الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية نيابةً عن أصحاب المصلحة، ومن ملامح هذا التطور لمفهوم التدقيق ظهور مفهوم التدقيق البيئي، استجابةً لزيادة الاهتمام بالرقابة على الأداء البيئي والالتزام بالقوانين البيئية، والذي سوف نتناول دراسته في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم التدقيق البيئي وأهميته وأهدافه.

المبحث الثاني: الخطوات المنهجية لإجراء التدقيق البيئي.

المبحث الثالث: مسؤوليات ومتطلبات كفاءة المدقق لإجراء التدقيق البيئي.

2-1 المبحث الأول

مفهوم التدقيق البيئي وأهميته وأهدافه

2-1-1 مفهوم التدقيق البيئي

تناولت الدراسات والأبحاث العديد من التعاريف التي أصدرتها المنظمات والهيئات المهنية الإقليمية والدولية التي حاولت من خلالها وضع إطار عام للتدقيق البيئي، ومن هذه التعاريف ما يلي:

- تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي The commission of the European communities:

"عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية، والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة".¹

- تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية United States Environmental protection Agency:

"فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية، للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها".²

- تعريف معهد المعايير البريطانية British Standards Institution:

"تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة، وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة".³

¹ المقطري، معاذ طاهر صالح. (2012). دور المراجعة في تقييم الأداء البيئي في اليمن. دكتوراه. المحاسبة. كلية الإقتصاد. جامعة دمشق. دمشق:الجمهورية العربية السورية. ص:122.

² لطفى، أمين السيد أحمد. (2005). المراجعة البيئية. الإسكندرية:جمهورية مصر العربية. منشورات الدار الجامعية. ص:134.

³ رواني، بوحفص. (2018). المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. دكتوراه. العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة ابي بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر. ص:11.

• تعريف المنظمة الدولية للقياس The International Organization for Standardization:

"عملية تحقق منهجية وموثقة للحصول على أدلة تدقيق وتقييمها بشكل موضوعي، لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية أو أنظمة الإدارة البيئية أو المعلومات البيئية تتوافق مع معايير التدقيق، وإبلاغ نتائج هذه العملية إلى العميل.¹"

وهنا يجدر الذكر إلى أن جميع التعاريف السابقة التي تم عرضها قد أغفلت متطلبات الكفاءة التي يجب أن تتوفر لدى الجهة القائمة بعملية التدقيق البيئي والتي لها دور كبير في تحقيق أهداف هذه العملية، ونستخلص مما سبق أن التدقيق البيئي: هو عبارة عن عملية تقييم منهجية منظمة لأنشطة وعمليات الشركة، يتم تنفيذها من قبل جهة تتمتع بقدر عال من الكفاءة، لتحديد مدى توافق هذه الأنشطة والعمليات مع خطة الإدارة البيئية المعتمدة وممارسات الإدارة البيئية السليمة والمعايير المعمول بها، وإيصال النتائج التي تم التوصل إليها إلى الجهات المستفيدة.

2-1-2 أهمية التدقيق البيئي

إن الاهتمام بالتدقيق البيئي وتبنيه، يساهم في مساعدة الشركات على الوفاء بواجباتها والتزاماتها البيئية عوضاً عن مواجهة المخاطر البيئية، والتوجه أيضاً نحو الاستدامة والمحافظة على البيئة،² حيث أن الحاجة إلى التدقيق البيئي ظهرت وتنامت نتيجة عدة أسباب والتي لعل من أبرزها مايلي:

1. مخاطر التعرض لعقوبات قوانين وتشريعات حماية البيئة:

أصدرت العديد من الدول التشريعات والقوانين التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة والحد من الأضرار التي تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطتها الاقتصادية، لذلك كان على الوحدات

¹ The International Organization for Standardization. (1996). International Standard ISO 14010, "Guidelines for environmental auditing – General principles". Switzerland: Geneva. P:1.

² المقطري. (2012). ص:125.

الإقتصادية الإلتزام بتلك القوانين البيئية حتى يمكنها تفادي مخاطر تعرضها للعقوبات والغرامات نتيجة مخالفتها لهذه القوانين والتي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لأنشطتها.¹

2. الضغط المتزايد من مجموعات حماية البيئة:

تشكل المجموعات البيئية في العديد من الدول وسيلة ضغط فعالة ومتزايدة على شركات الأعمال والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها، ومما لا شك فيه أن لتلك الجهات تأثيرات هامة تخلق الطلب على خدمة التدقيق البيئي.²

3. زيادة درجة الوعي البيئي لدى الجهات ذات العلاقة بشركات الأعمال:

حيث أن من أهم الجهات التي قد تستفيد من تقرير المدقق البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة:

- المستهلكون: يتمثل تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين في تغير أنماط الاستهلاك والتوجه نحو شراء المنتجات الصديقة للبيئة، والذي أدى إلى اهتمام شركات الأعمال بالقضايا البيئية للحفاظ على حصصها السوقية من خلال تلبية احتياجات المستهلكين الجديدة.³
- المستثمرون: تزايد الطلب من قبل المستثمرين للحصول على معلومات عن الأداء البيئي بالإضافة إلى المعلومات عن الأداء المالي، لتقييم مخاطر الممارسات البيئية التي قد تؤدي إلى زيادة في الإلتزامات وانخفاض في الأرباح.⁴
- المقرضون: نتيجة تزايد المخاطر التي قد تتعرض لها البنوك ومؤسسات منح الائتمان تم تعديل سياساتها الائتمانية، فأصبح العديد منها يضع شروطاً لطلبي القروض منها ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي عن طريق طرف

¹ جيجان. (2016). ص:507.

² ياسين، فيان عبد الرحمن ، وجبر ، عطار سعد. (2018). أثر التدقيق البيئي على إدارة النفايات الصلبة في الحفاظ على بيئة سليمة والحد من الآثار السلبية على البيئة. مجلة العلوم الاقتصادية. عدد:54. ص: 372. بغداد:العراق. جامعة بغداد.

³ العباسي، محمد فرحان فليح. (2021). التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية. ماجستير. المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد. الجامعة المستنصرية. بغداد:العراق. ص:38.

⁴ لطفى. (2005). ص:125.

خارجي، بالإضافة إلى طلب معلومات تتعلق بخطط المصاريف الرأسمالية البيئية ومدى التأثير البيئي على الأرباح، والالتزامات البيئية المحتملة، والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من معلومات.¹

4. تبني الشركات المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية:

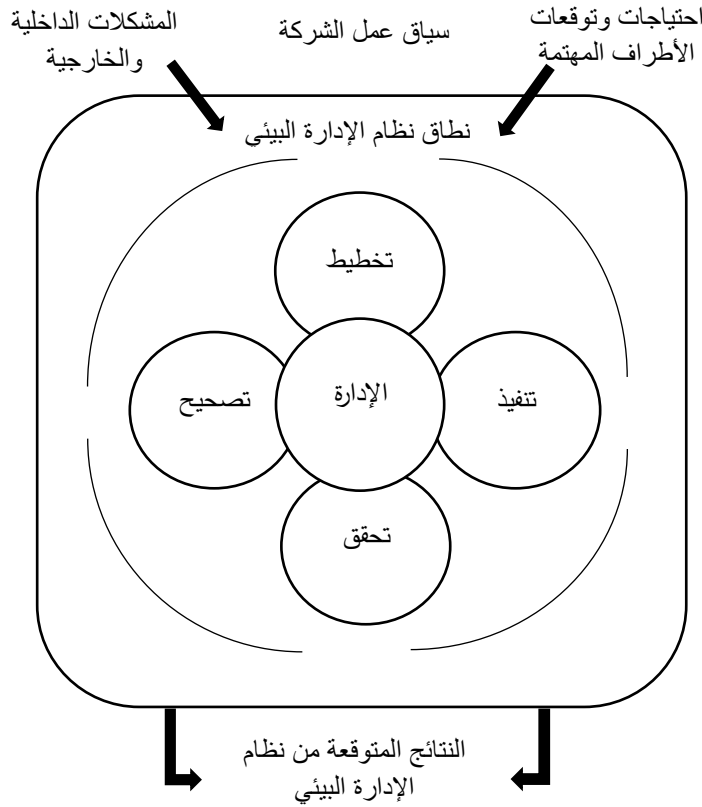
أصدرت المنظمة العالمية للقياس سلسلة من المعايير الخاصة بنظم الإدارة البيئية تهدف إلى تزويد شركات الأعمال بإطر أو آليات عمل استجابةً للظروف البيئية المتغيرة تسهم في حماية البيئة بالتوازن مع تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية وذلك للوفاء باحتياجات الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال في المستقبل على تلبية احتياجاتهم، حيث يمكن استخدام التطبيق الناجح لهذه المواصفات القياسية الدولية في طمأنة الأطراف المهمة بوجود أنظمة إدارة بيئية فعالة، إن النهج الذي تقوم عليه أنظمة الإدارة البيئية يعتمد على نموذج Plan-Do-Check-Act (PDCA)، حيث يوفر هذا النموذج عملية تكرارية تستخدمها المؤسسات لتحقيق التحسين المستمر، يمكن وصفها بإيجاز على النحو التالي:

- التخطيط: تحديد الأهداف والإجراءات البيئية اللازمة لتحقيق النتائج بما يتفق مع السياسة البيئية للشركة.
 - التنفيذ: تنفيذ الإجراءات كما هو مخطط لها.
 - التحقق: مراقبة وقياس الإجراءات مقابل السياسة البيئية، كالاتزام، الأهداف البيئية ومعايير التشغيل، والإبلاغ عن النتائج.
 - التصحيح: اتخاذ إجراءات للتحسين المستمر.
- إلا أنه يجدر الذكر أن اعتماد هذه المواصفات لن يضمن في حد ذاته تحقيق النتائج المرجوة حيث يمكن أن يختلف التطبيق من منظمة إلى أخرى.²

¹ السقا، زياد هاشم. (2011). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS). مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مج:4. عدد:7. ص:302. الانبار: العراق. جامعة الانبار.

² The International Organization for Standardization. (2015). **International Standard ISO 14001, "Environmental management systems – Requirements with guidance to use"**. Switzerland: Geneva. P: vii.

يوضح الشكل التالي العلاقة بين نموذج (PDCA) Plan-Do-Check-Act والمواصفة القياسية الدولية ISO 14001:



الشكل رقم (2) العلاقة بين نموذج PDCA والمواصفة القياسية الدولية ISO 14001

المصدر: The International Organization for Standardization, International Standard ISO 14001 (2015)

5. الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق إلى ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي: لاشك أن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الاقتصادية قد تطلبت تطوير معايير للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، مما يؤثر بدوره على ممارسات مدققي الحسابات عند تدقيق القوائم المالية، ونتيجةً لذلك تم إصدار العديد من المعايير المحاسبية والإيضاحات والنشرات ذات العلاقة بالبيئة وإصدار معايير وممارسات للتدقيق ذات علاقة بالتدقيق البيئي.¹

¹ لطفي. (2005). ص:130.

3-1-2 أهداف التدقيق البيئي

أصبح هدف حماية البيئة هدف أساسي يُسعى إلى تحقيقه، وتزايد الاهتمام بالدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق البيئي في تحقيق ذلك الهدف، نتيجة زيادة درجة الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع،¹ حيث أن إجراءات التدقيق البيئي عموماً تهدف إلى التأكد من مدى وفاء الشركات بمسؤولياتها البيئية، لذلك سوف نستعرض أهداف التدقيق البيئي تزامناً مع النتائج المتوقعة من تطبيقه، وهي على النحو التالي:

1. تحسين الأداء البيئي: وذلك من خلال القيام بفحص وتقييم لأداء الشركة البيئي، للتحقق من آثار الأنشطة والعمليات على البيئة وكيفية معالجة التأثيرات السلبية منها، وتقديم عدة توصيات لتحسينها بهدف الحد من التلوث وتوفير الموارد.²
2. تفعيل الرقابة على الأداء البيئي: عن طريق إجراء مقارنة للبرامج المخططة مع ماتم تنفيذه فعلاً، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية والمعايير البيئية المحددة مسبقاً لتحقيق أهداف الشركة البيئية، ومساعدة أصحاب المصلحة في الرقابة على الأداء البيئي.³
3. الكفاءة والفعالية في تصميم وتطبيق أنظمة الإدارة البيئية: عن طريق إجراء تقييم لنظام الإدارة البيئية الخاص بالشركة، يمكن من خلاله تحديد مدى توافق نظام الإدارة مع المعايير، وقدرة النظام على تحقيق الأهداف، ومجالات التحسين المحتملة، لضمان استمرار ملائمة وفعالية نظام الإدارة البيئية.⁴

¹ لطفي. (2005). ص:122.

² مراد، غمام، وفوزي، دحمون. (2015). أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية. ماجستير. محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البويرة. البويرة: الجزائر. ص:26.

³ الهداوي. (2015). ص:358.

⁴ The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14011, "Guidelines for environmental auditing – Audit Procedures – Auditing of Environmental Management Systems"**. Switzerland: Geneva. P:1.

4. الامتثال والتقييد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المختصة في حماية البيئة: عن طريق إجراء تحقق من عدم وجود أي مخالفات بيئية تهدد سلامة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وتقييم مدى الوفاء بالمتطلبات أو الالتزامات البيئية التي تفرضها.¹
 5. إدارة المخاطر البيئية: عن طريق التعرف إلى كيفية تحديد المخاطر البيئية المحتملة، وتقييم الطريقة المتبعة من قبل الشركة الخاضعة للتدقيق في الاستجابة لها، وترشيد قرارات الإدارة لتجنبها أو التعامل معها بفعالية.²
 6. تعزيز الشفافية: من خلال التأكد من توفير المعلومات المهمة والكافية عن واقع الأداء البيئي، وإيصالها إلى العديد من الأطراف في المجتمع كمؤسسات الإقراض والوكالات الحكومية والمستهلكين وأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، والتي تساهم في المحافظة على البيئة.³
 7. زيادة الثقة: يساهم التدقيق البيئي وتقديم تقرير عن النتائج التي تم التوصل إليها إلى الجهات المستفيدة إيجاباً في تعزيز مصداقية المعلومات البيئية المنشورة.⁴
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة عند تخطيط جميع إجراءات عملية التدقيق البيئي وتنفيذها.

¹ كرم، ياسمين حمدان. (2012). التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة. ماجستير. محاسبة وتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية- غزة. غزة: فلسطين. ص: 19.

² صالح، أمير. (2023). أثر التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسات. دكتوراه. العلوم المالية والمحاسبية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة أحمد دراية. أدرار: الجزائر. ص: 16.

³ أسية، برحائل، وأسماء، بوحميده فاطمة. (2021). التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة. ماجستير. محاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة بلحاج بوشعيب. عين تموشنت: الجزائر. ص: 10.

⁴ سيد، الشافعي، وغلاب. (2021). ص: 732.

2-2 المبحث الثاني

الخطوات المنهجية لإجراء التدقيق البيئي

يتطلب القيام بعملية التدقيق البيئي اعتماد خطوات عمل منهجية، تتضمن مجموعة من الإجراءات وذلك لتحقيق الهدف من هذه العملية.

2-2-1 الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التدقيق البيئي

يتضمن التدقيق البيئي مجموعة من الإجراءات التحضيرية، ويوضح الشكل التالي هذه الإجراءات:

الاتفاق مع العميل على أهداف التدقيق ونطاقه ومعايير
الحصول على فهم مبدئي للجهة الخاضعة للتدقيق
تخطيط عملية التدقيق

الشكل رقم (3) الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التدقيق البيئي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد International Organization for Standardization, International

Standard ISO 19011 (2018).

2-2-1-1 الاتفاق مع العميل على أهداف التدقيق ونطاقه ومعايير

• تحديد أهداف التدقيق:

في البداية وبعد اختيار الجهة التي ستقوم بعملية التدقيق البيئي من قبل العميل، يجب على العميل توضيح ما الحاجة إلى التدقيق، والاتفاق على أهداف عملية التدقيق مع المدقق وتحديدًا بكل دقة ووضوح، وذلك لكي يتمكن المدقق من تخطيط وإدارة تنفيذ جميع إجراءات التدقيق البيئي اللاحقة، حيث قد تستند هذه الأهداف إلى: أولويات العميل، الغايات التجارية، المتطلبات القانونية والتنظيمية والتعاقدية، المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة، والتي

غالباً ما تكون بهدف التحقق من مدى التزام إدارة الشركة بأداء واجباتها البيئية¹، ومن الأمثلة على هذه الأهداف: تقييم مدى التزام الشركة الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح البيئية المحلية والدولية، تقييم تأثير أنشطة الشركة الخاضعة للتدقيق على البيئة كالانبعاثات والمخلفات واستهلاك الموارد، تقييم أنظمة الإدارة البيئية للشركة الخاضعة للتدقيق، التأكيد على تقارير الشركة الخاضعة للتدقيق المتعلقة بمدى التزام الإدارة في تطبيق الحوكمة البيئية.

• تحديد نطاق التدقيق:

تحديد المجالات والعمليات والأنشطة والمواقع التي يجب أن تغطيها عملية التدقيق، وكذلك الفترة التي سوف يغطيها بالتشاور بين المدقق والعميل لتحقيق الأهداف المتفق عليها، مع الأخذ بالاعتبار أن نطاق عملية التدقيق قد يتأثر بحجم وطبيعة وتعقيد الجهة الخاضعة للتدقيق، ويجب تحديد أية استثناءات من نطاق التدقيق منذ البداية لضمان عدم وجود أي قيود على مجال عمل المدقق، حيث أن أي تعديل لاحقاً لنطاق التدقيق يتطلب موافقة الطرفين.²

• تحديد معايير التدقيق:

يجب تحديد المعايير بين العميل والمدقق بالتفصيل ومن ثم إبلاغ الجهة الخاضعة للتدقيق بها، لتستخدم كمرجع يتم على أساسه تحديد المطابقة، حيث يمكن إجراء عملية التدقيق البيئي وفقاً لمجموعة من المعايير منفصلة أو مجتمعة، ومن الأمثلة على هذه المعايير: المتطلبات المحددة في معايير أنظمة الإدارة البيئية، المتطلبات والسياسات المحددة من قبل الأطراف ذات العلاقة، المتطلبات القانونية والتنظيمية، عمليات نظام الإدارة التي تحددها الشركة، قواعد السلوك لقطاع الصناعة.³

¹ العباسي. (2021). ص:42.

² The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14011**. P:3.

³ The International Organization for Standardization. (2018). **International Standard ISO 19011, "Guidelines for auditing management systems"**. Switzerland: Geneva. P:13.

2-1-2-2 الحصول على فهم مبدئي للجهة الخاضعة للتدقيق

قبل البدء بإجراءات عملية التدقيق البيئي في الموقع، يجب أن يتعرف المدقق على طبيعة مجال عمل الجهة الخاضعة للتدقيق والمخاطر والقوانين البيئية الخاصة به، والإجراءات البيئية المتبعة، حيث تمكن هذه المعرفة المدقق من تحديد العوامل البيئية ذات التأثير على الجهة الخاضعة للتدقيق وتقييم مخاطر التدقيق، وتحديد الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض تلك المخاطر إلى مستوى يمكن قبوله، وبالتالي تحديد ما إذا كان هناك جدوى من متابعة إجراءات عملية التدقيق البيئي المتفق عليها مع العميل¹، ويتم ذلك من خلال:

- الاتصال الأولي مع الجهة الخاضعة للتدقيق:

يجب على المدقق إجراء اتصال أولي مع الجهة الخاضعة للتدقيق²، وذلك من أجل إنشاء قناة اتصال رسمية مع ممثل الجهة الخاضعة للتدقيق، وتقديم معلومات عن أهداف التدقيق ونطاقه ومعايير وطرقه، وتكوين فريق التدقيق، التأكد من الحصول على الدعم الكافي لإجراء عملية التدقيق والإقرار بالمسؤولية عن الأداء البيئي، طلب الوصول إلى المعلومات ذات الصلة لأغراض التخطيط بما في ذلك المعلومات حول المخاطر والفرص التي حددتها الشركة وكيفية معالجتها، تحديد المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها والمتطلبات الأخرى ذات الصلة بأنشطة وعمليات ومنتجات وخدمات الجهة الخاضعة للتدقيق، تأكيد سرية المعلومات ومدى الإفصاح، رصد الموارد والترتيبات اللازمة لإجراء التدقيق بما في ذلك الجدول الزمني وأي ترتيبات خاصة بالموقع للوصول والصحة والأمن والسلامة، تحديد أي مجالات اهتمام أو مخاوف أو مخاطر للجهة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بالتدقيق المحدد.³

- تدقيق الوثائق:

يجب على المدقق إجراء زيارة ميدانية أولية لتدقيق وثائق الجهة الخاضعة للتدقيق (ملفات الشركة، مخططات الموقع، السياسات والبرامج البيئية المعتمدة، أدلة التشغيل، أي كتيبات لتلبية متطلبات أنظمة الإدارة البيئية، تقارير

¹ رواني. (2018). ص:49.

² الهنداوي. (2015). ص:361.

³ The International Organization for Standardization. (2002). **International Standard ISO 19011, "Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing"**. Switzerland: Geneva. P:12.

التدقيق السابقة)، وذلك للحصول على فهم عام والاستفادة من جميع المعلومات المتوفرة عن الجهة الخاضعة للتدقيق¹، ولتقييم مدى كفاية الوثائق لإجراء عملية التدقيق أو لتحديد مدى توافق النظام كما هو موثق مع معايير التدقيق قبل التوضيح بأي موارد إضافية، ففي حال تبين المدقق من أن الوثائق غير كافية يجب إبلاغ عميل التدقيق بذلك لاتخاذ قرار استمرار التدقيق أو تعليقه حتى يتم حل مخاوف التوثيق.

• تحديد إمكانية قبول إجراء عملية التدقيق:

يجب على المدقق بعد حصوله على الفهم المبدئي، تحديد ما إذا كان هناك جدوى من متابعة إجراءات عملية التدقيق وذلك لتوفير ثقة معقولة بإمكانية تحقيق الأهداف المحددة، ويتم الأخذ بعين الاعتبار عند ذلك مدى توفر متطلبات التدقيق البيئي لتلبية نطاق التدقيق المحدد، من خلال حصول المدقق على إجابات للأسئلة التالية: هل الموضوع أو المسألة المراد تدقيقها واضحة وموثقة، هل المسؤول محدد، هل المعلومات كافية ومناسبة عن الموضوع لتخطيط وإجراء عملية التدقيق، هل يوجد تعاون كافي من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، هل يتوفر الوقت والموارد لدعم عملية التدقيق، هل يتمتع فريق التدقيق بالكفاءات اللازمة لإجراء عملية التدقيق، حيث عندما لا يكون التدقيق ممكناً يجب اقتراح بديل للعميل².

2-2-1-3 تخطيط عملية التدقيق

يعتبر تصميم خطة التدقيق أساساً لمقابلة الاحتياجات التي تتضح من الفهم المبدئي للمعلومات الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق وأثارها البيئية وأنظمة إدارتها البيئية، حيث تحدد خطة التدقيق الخطوط العريضة لطبيعة المهمة، وكذلك الإجراءات التي سيتم اتباعها في المجالات الهامة للفحص، ويجب على المدقق عند تخطيط عملية التدقيق تبني منهج خطر التدقيق لتسهيل جدولة وتنسيق أنشطة التدقيق من أجل تحقيق الأهداف بفعالية³، وأيضاً يجب أن

¹ صالح. (2023). ص:32.

² لطفى. (2005). ص:190.

³ مراد، وفوزي. (2015). ص:17.

تكون خطة التدقيق مرنة بما يكفي للسماح بأي تغييرات يمكن أن تصبح ضرورية مع تقدم أنشطة التدقيق في الموقع.¹

• إعداد خطة التدقيق:

يجب على المدقق إعداد خطة التدقيق لتوفير أساس للاتفاق بين عميل التدقيق وفريق التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق بما يضمن سير عملية التدقيق وتحقيق أهدافها، حيث يجب أن تغطي خطة التدقيق ما يلي:

أهداف التدقيق ونطاقه بما في ذلك تحديد الجهة الخاضعة للتدقيق والعمليات التنظيمية والوظيفية التي سيتم تدقيقها، معايير التدقيق، المواقع والتواريخ والوقت والمدة المتوقعة لأنشطة التدقيق التي سيتم إجراؤها بما في ذلك الاجتماعات مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق واجتماعات فريق التدقيق، تحديد ممثلي الجهة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أدوار ومسؤوليات أعضاء فريق التدقيق والأشخاص المرافقين لهم، طرق وإجراءات التدقيق التي سيتم تأديتها، تخصيص الموارد المناسبة، تحديد الوثائق المرجعية، متطلبات السرية، محتوى التقرير وشكله والتاريخ المتوقع لصدوره وتوزيعه، متطلبات الاحتفاظ بالوثائق، ويجب مراجعة الخطة مع عميل التدقيق والموافقة عليها وتقديمها إلى الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء بأنشطة التدقيق في الموقع لحل أي اعتراضات قبل متابعة إجراءات التدقيق.²

• تحديد فريق التدقيق وتوزيع المهام:

يجب عند تخطيط عملية التدقيق تحديد أعضاء فريق التدقيق، بعد دراسة الظروف المحيطة بكل مهمة ومراعاة متطلبات الكفاءة الواجب توافرها في تكوينه، وبعد التشاور مع فريق التدقيق يتم تكليف كل عضو في الفريق بمسؤولية تدقيق عمليات أو وظائف أو مواقع أو أنشطة محددة، حيث يمكن التعديل لاحقاً على مهام العمل مع تقدم التدقيق لضمان تحقيق أهدافه.³

¹ Arora, Priyanka. (2017). Environmental Audit–need of the hour. **International Journal of Advanced Research in Engineering & Management**. Vol: 03. No: 04. p: 28.

¹ The International Organization for Standardization. (2018). **International Standard ISO 19011**. P:20.

³ ياسين، وجبر. (2018). ص: 374.

• تجهيز أوراق العمل:

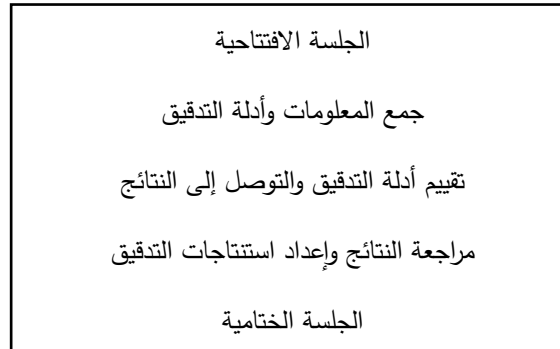
يجب على أعضاء فريق التدقيق مراجعة المعلومات ذات الصلة بمهام التدقيق الخاصة بهم، لإعداد أوراق العمل حسب الضرورة، وذلك لتسجيل المعلومات التي يتم جمعها أثناء تنفيذ أنشطة التدقيق في الموقع مثل الأدلة الداعمة ونتائج التدقيق وسجلات الاجتماعات، ويجب ألا يقيد استخدام قوائم التدقيق والنماذج نطاق أنشطة التدقيق التي من الممكن أن تتغير نتيجة للمعلومات التي يتم جمعها أثناء التدقيق، يجب الاحتفاظ بأوراق العمل على الأقل حتى انتهاء العملية، وحماية الأوراق التي تتضمن معلومات سرية من قبل فريق التدقيق.¹

تؤدي الإجراءات الأولية للتدقيق البيئي دوراً هاماً، يتمثل في تقليص المدة الزمنية اللازمة لإجراء عملية التدقيق في الموقع، والتي تعتبر ذات أهمية بالغة بالنسبة لكل من المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.

2-2-2 الإجراءات أثناء عملية التدقيق البيئي في الموقع

يعد التدقيق في الموقع أهم خطوة في إجراءات التدقيق، حيث قد يكتشف فريق التدقيق أموراً هامة لم يتم تحديدها في خطة التدقيق، مما قد يتطلب من فريق التدقيق تعديل أنشطة التدقيق المخططة وفقاً لذلك²، ويوضح

الشكل التالي هذه الإجراءات:



الشكل رقم (4) الإجراءات أثناء عملية التدقيق البيئي في الموقع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد بالاعتماد The International Organization for Standardization, International

Standard ISO 19011 (2018).

¹ Jamtsho, Choida. (2005). **Environmental auditing and sustainable development from the perspective of a government auditing**. Master. School of Environmental Sciences. University of East Anglia, Norwich: United Kingdom. P: 17.

² Arora. (2017). p: 28.

1-2-2-2 الجلسة الافتتاحية

يجب عقد اجتماع افتتاحي مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق وعند الحاجة مع المسؤولين عن الوظائف أو العمليات التي سيتم تدقيقها للإجابة عن أية استفسارات، إلا أن الغاية من هذا الاجتماع هي:

مراجعة الخطة والتأكد من موافقة الجهة الخاضعة للرقابة على كافة تفاصيلها، التعريف بفريق التدقيق وأدوارهم، تأكيد قنوات اتصال رسمية بين فريق التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق، التأكد من إمكانية تنفيذ جميع أنشطة التدقيق المخطط لها، المشاركة الفعالة للجهة الخاضعة للتدقيق، التأكد من أن التسهيلات والموارد التي يحتاجها فريق التدقيق متوفرة، مراجعة إجراءات الطوارئ وسلامة الموقع ذات الصلة مع فريق التدقيق.¹

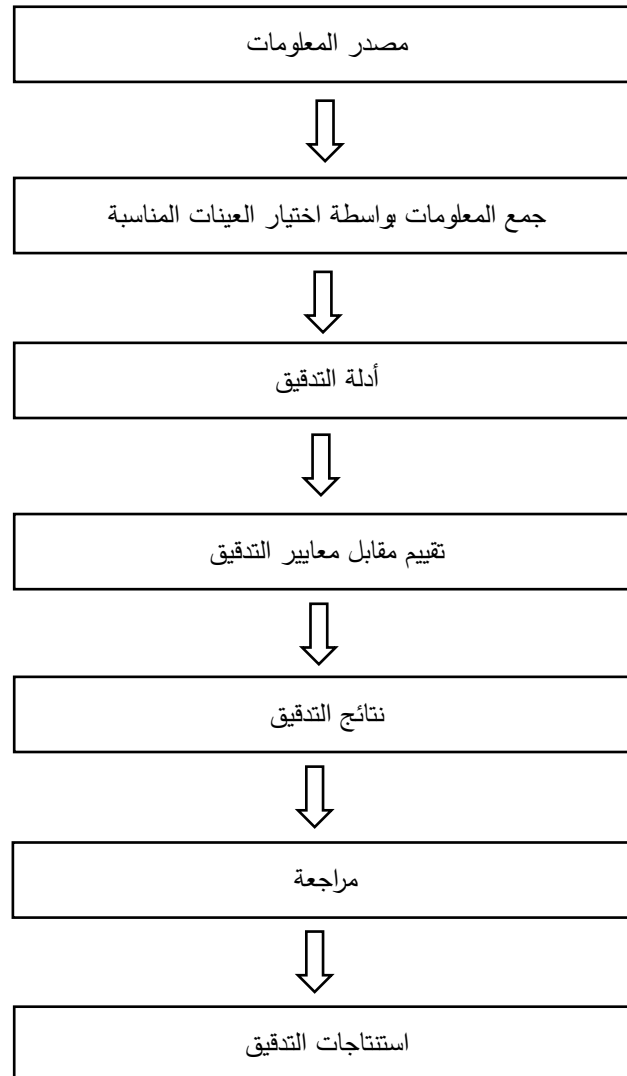
2-2-2-2 جمع المعلومات وأدلة التدقيق

يتطلب جمع المعلومات عن الوظائف والأنشطة والعمليات البيئية المرتبطة بأهداف التدقيق ونطاقه ومعاييره، اختيار العينات المناسبة من المعلومات المتاحة، لذلك يجب على المدقق أن يقبل فقط المعلومات التي يمكن أن تخضع لدرجة معينة من التحقق كأدلة تدقيق ويقوم بتوثيقها، وأن يستخدم حكمه المهني في تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق لتكوين الاستنتاجات الخاصة، بمدى ملائمة نظام الإدارة البيئية للشركة وأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها، وآثارها البيئي، والالتزام بالمتطلبات القانونية، وجودة الإفصاح عن أدائها البيئي.²

¹ صالح، (2023). ص:33.

² The International Organization for Standardization. (2018). **International Standard ISO 19011**. P:24.

يوضح الشكل التالي التسلسل المنطقي لعملية جمع المعلومات ابتداءً من مصدر المعلومات المتاحة وانتهاءً بالتوصل إلى استنتاجات التدقيق:



الشكل رقم (5) نموذج عملية جمع المعلومات والتوصل إلى استنتاجات التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد International Organization for Standardization, International

Standard ISO 19011 (2018).

تشمل طرق جمع المعلومات وأدلة التدقيق مايلي:¹

- المقابلات: القيام بمقابلة الموظفين والإدارة، للاستفسار حول السياسات والإجراءات والممارسات البيئية المتبعة.
- الملاحظة: إجراء زيارة ميدانية لمواقع العمل ومراقبة الأنشطة البيئية مباشرةً، وتوثيق السلوك البيئي باستخدام الصور والفيديو أو أي أساليب قياس مناسبة أخرى بالاعتماد على هدف التدقيق ومتطلباته.
- تدقيق الوثائق: دراسة وتحليل وثائق الجهة الخاضعة للتدقيق، ويمكن أن تشمل التقارير السابقة، والشهادات البيئية، محاضر الاجتماعات، وسجلات نتائج قياس الانبعاثات واستهلاك الماء والطاقة، والسجلات المالية.
- المصادر الخارجية: استشارة خبراء بيئيين للمساعدة في تقدير التأثيرات البيئية وتحليل البيانات المعقدة، البيانات والإحصائيات المتاحة، مقاييس التحقق المستخدمة عن طريق الشركات المماثلة، أو أنماط الصناعة والتي تقدم مقاييس مرجعية ملائمة لتقييم المتطلبات البيئية للشركة.
- الاختبارات التحليلية: تحليل جزء من المدخلات منسوباً إلى مخرجات العملية، وتقييم معدل التغير في الأثر البيئي لنشاط أو منتج أو خدمة في أحد الفترات مقارنةً بالفترة التالية.
- اختبارات التفاصيل: اختبار عينات من سجلات بعض العوامل، مثل استهلاك الطاقة والماء والانبعاثات والمخلفات الناتجة والتصرف فيها، وذلك لتقييم ما إذا كانت النتائج المسجلة تتوافق مع النتائج الفعلية.

¹ لطفى. (2005). ص:179.

3-2-2-2 تقييم أدلة التدقيق والتوصل إلى النتائج

يجب تقييم أدلة التدقيق مقابل معايير التدقيق من أجل التوصل إلى نتائج التدقيق، قد تشير نتائج التدقيق إلى التوافق أو عدم التوافق مع معايير التدقيق، يجب التأكد من توثيق نتائج التدقيق بطريقة واضحة وموجزة ومدعمة بأدلة التدقيق الكافية والملائمة للإشارة إلى المواقع أو العمليات أو الوظائف التي تم تدقيقها.¹

4-2-2-2 مراجعة النتائج وإعداد استنتاجات التدقيق

يجب على فريق التدقيق عقد اجتماع قبل الاجتماع الختامي، وذلك من أجل مراجعة نتائج التدقيق وأي معلومات أخرى مناسبة تم جمعها أثناء التدقيق مع أهداف التدقيق، وإعداد استنتاجات التدقيق حيث يجب أن تتناول قضايا مثل مدى التوافق مع معايير التدقيق بما في ذلك فعالية نظام الإدارة في تحقيق النتائج المرجوة، وتحديد المخاطر وفعالية الإجراءات التي تتخذها الجهة الخاضعة للتدقيق لمعالجة المخاطر، التنفيذ الفعال وصيانة وتحسين نظام الإدارة، الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية، تحقيق أهداف التدقيق وتغطية النطاق والوفاء بمعايير التدقيق، إعداد المقترحات المناسبة لتحسين نظام الإدارة البيئية والأداء البيئي للجهة الخاضعة للتدقيق في حال تضمين ذلك ضمن الخطة.²

5-2-2-2 الجلسة الختامية

بعد الانتهاء من جمع أدلة التدقيق والتوصل إلى النتائج وقبل إصدار التقرير، يتم عقد اجتماع ختامي مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق والمسؤولين عن الوظائف أو العمليات التي تم تدقيقها، الغاية منه عرض نتائج واستنتاجات التدقيق والحصول على إقرار وفهم من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق لواقعية نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها، ومناقشة أي آراء متباينة بشأن نتائج أو استنتاجات التدقيق وحلها إن أمكن ذلك، مع الإشارة إلى أن الرأي النهائي بالتقرير عن نتائج التدقيق يقع على مسؤولية المدقق.³

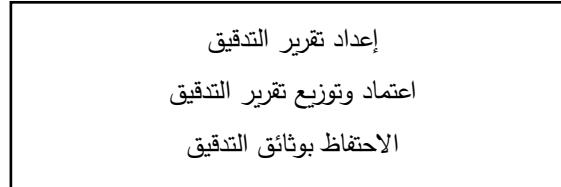
¹ Arora. (2017). p: 28.

² The International Organization for Standardization. (2002). **International Standard ISO 19011**. P:19.

³ صالح. (2023). ص:34.

2-3-2 الإجراءات عند الانتهاء من عملية التدقيق البيئي

تبدأ إجراءات مابعد التدقيق في الموقع بإعداد مسودة التقرير، ومن ثم مراجعتها لاعتماد التقرير النهائي، وتنتهي بتوزيع التقرير على الجهات المحددة من قبل العميل، والاحتفاظ بجميع وثائق هذه العملية،¹ ويوضح الشكل التالي هذه الإجراءات:



الشكل رقم (6) الإجراءات عند الانتهاء من عملية التدقيق البيئي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد بالاعتماد The International Organization for Standardization, International Standard ISO 19011 (2018).

2-3-2-1 إعداد تقرير التدقيق

يوفر تقرير التدقيق سجلاً دقيقاً وموجزاً عن عملية التدقيق، وإن أية معلومات سوف يتم عرضها في التقرير يجب أن تكون محددة في خطة التدقيق، حيث يجب أن يتضمن التقرير أو يشير إلى ما يلي: تحديد العميل والجهة الخاضعة للتدقيق، تحديد أهداف ونطاق ومعايير التدقيق المتفق عليها، تحديد أعضاء فريق التدقيق، التواريخ والمواقع التي أجريت فيها أنشطة التدقيق والفترة التي يغطيها التدقيق، نتائج التدقيق و الأدلة ذات الصلة، استنتاجات التدقيق، ملخص لعملية التدقيق بما في ذلك أي معوقات من شأنها أن تقلل من موثوقية استنتاجات التدقيق مع التأكيد على أن التدقيق بطبيعته قائم على أخذ العينات، أي مجالات ضمن نطاق التدقيق لم يتم تغطيتها بما في ذلك أي مسائل تتعلق بتوفر الأدلة والموارد مع المبررات ذات الصلة، أي آراء متضاربة لم يتم حلها بين فريق التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق، بيان الطبيعة السرية للمحتويات، قائمة التوزيع للتقرير.²

¹ Jamtsho. (2005). P: 18.

² المقطري. (2012). ص: 132.

2-2-3-2 اعتماد وتوزيع تقرير التدقيق

يتم اعتماد وتأريخ تقرير التدقيق من قبل مدير عملية التدقيق ومن ثم إصداره خلال الفترة الزمنية المتفق عليها، وفي حال لم يكن ذلك ممكناً يجب إبلاغ العميل بأسباب التأخير والاتفاق على تاريخ إصدار جديد، ومن ثم توزيع تقرير التدقيق فقط على الجهات المحددة من قبل عميل التدقيق في الخطة، ويجب أيضاً اتخاذ التدابير اللازمة لضمان سرية وعدم الإفصاح عن أية معلومات تم الحصول عليها أثناء التدقيق أو عند التقرير إلى أي طرف دون الحصول على موافقة صريحة من عميل التدقيق، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب القانون.¹

2-2-3-3 الاحتفاظ بالوثائق

يجب الاحتفاظ بجميع الوثائق والتقارير والمسودات الخاصة بالعملية، بالاتفاق بين الأطراف المعنية ووفقاً لخطة التدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها،² حيث تنتهي عملية التدقيق البيئي عندما يتم تنفيذ جميع الأنشطة الموضحة في خطة التدقيق، وتوزيع تقرير التدقيق المعتمد.

¹ The International Organization for Standardization. (2018). International Standard ISO 19011. P:27.

² The International Organization for Standardization. (2018). International Standard ISO 19011. P:28.

2-3 المبحث الثالث

مسؤوليات ومتطلبات كفاءة المدقق لإجراء التدقيق البيئي

2-3-1 الممارسات الحالية لمدقق الحسابات

إن الممارسات الجيدة لمدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية، في حال وجود أمور بيئية ذات أهمية على البيانات المالية، تتطلب منه أن يأخذ في حسابه تلك الأمور عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال ممارسة حكمه المهني لتحديد المدى الملائم لأي إجراءات تدقيق في ضوء متطلبات المعايير الدولية للتدقيق من جهة، وظروف الشركة من جهة أخرى، إلا أن مسؤولية الاعتراف بالأمور البيئية الهامة وقياس تأثيراتها والإفصاح عنها تبقى مسؤولية إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق، في سياق ذلك قامت اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010 بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية" حيث إن هذا البيان لا ينشئ أي مبادئ أساسية أو إجراءات جوهرية جديدة، بل يهدف إلى مساعدة المدققين في تطبيق معايير التدقيق وتعزيز الممارسات المهنية الجيدة وذلك بتوفير إرشادات حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عندما تعتبر الأمور البيئية مهمة لشركة ما وهناك مخاطر وجود تحريفات جوهرية من ضمنها إفصاح غير كافي في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومدى إجراءات التدقيق اللازمة.¹

- يوفر البيان رقم 1010 إرشادات حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق التالية:²

تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الشركة وبيئتها وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ISA 315، استجابة المدقق للمخاطر المقيمة ISA 330، مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية ISA 250، إجراءات التدقيق (الإقرارات الخطية، استخدام عمل المدققين الداخليين والمدقق الخبير) ISA 620 610 580،

¹ غلاب، فاتح. (2011). تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة. ماجستير. إدارة الأعمال. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس. سطيف: الجزائر. ص: 137.

² كرم. (2012). ص: 26.

تكوين الرأي والتقرير ISA 700 701، مع الأخذ بالاعتبار المعيار الخاص بالاستمرارية ISA 570.

• الاعتبارات الرئيسية للمدقق ذات العلاقة بالأمور البيئية:

إن الهدف الأساسي للمدقق عند تكليفه بعملية تدقيق البيانات المالية هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين في هذه البيانات، ويتم ذلك من خلال إبداء الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.¹

يجب على المدقق عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتقييم وإبلاغ نتائجها، أن يدرك بأن عدم التزام الشركة بالقوانين والأنظمة البيئية قد يؤثر جوهرياً على البيانات المالية، وعلى الرغم من ذلك فلا يتوقع أن يستطيع التدقيق اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، لأن المدقق لا يخطط عملية التدقيق لاكتشاف أي خرق ممكن لقوانين وأنظمة البيئة، كما أن إجراءات المدقق ليست كافية للوصول إلى استنتاج بأن عمليات المنشأة متفقة مع القوانين أو الأنظمة البيئية أو كفاية الضوابط على الأمور البيئية، فهي تتطلب مهارات ومعارف فنية خاصة، إلا أن التدريب والخبرة وفهم المنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه قد يوفر أساساً لتعرف المدقق على أن بعض الأعمال التي تصل لعلمه قد تشكل عدم التزام بالقوانين والأنظمة وهل هنالك حاجة لاستشارة خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع.²

• الأمور البيئية وتأثيرها على البيانات المالية، تعتبر بعض الأمور ذات تأثير على البيانات المالية وهي:³

أ. المبادرات لمنع أو معالجة أضرار بيئية، أو المحافظة على الموارد الطبيعية.

ب. عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة، عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر الطبيعية.

ج. عواقب التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون.

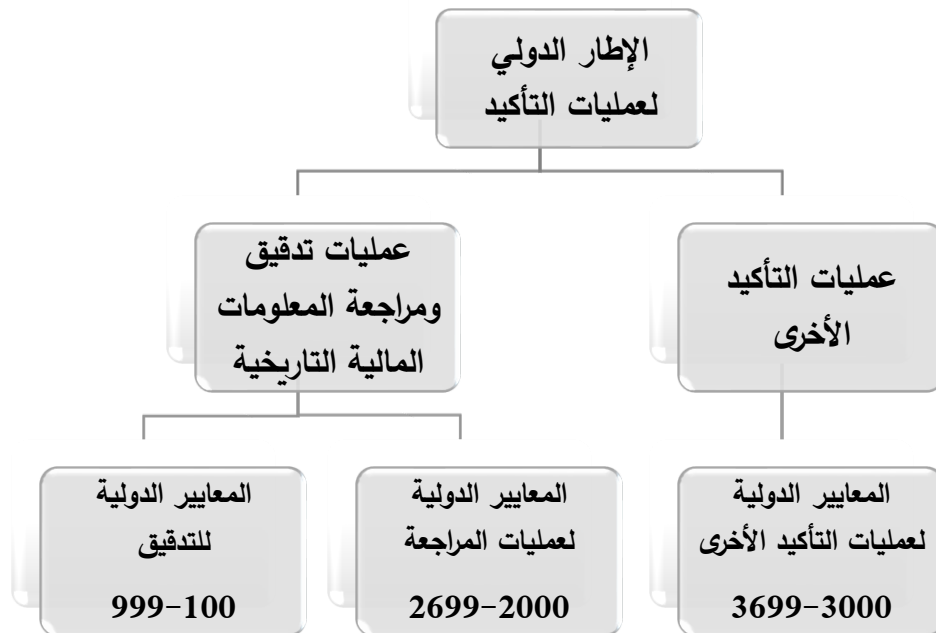
¹ International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). **Handbook of international Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – Part 1**. New York: United States of America, International Federation of Accountants Publishing. P: 101.

² International Federation of Accountants. (1998). **International Auditing Practice Statement 1010, “The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements”**. New York: United States of America. P:4.

³ سيد، الشافعي، وغلاب. (2021). ص:738.

2-3-2 مسؤولية مدقق الحسابات عن تقديم خدمات تأكيد أخرى

إن عدم قيام مهنة التدقيق بمواكبة احتياجات متخذي القرار، وعدم توفير مستوى معقول من التأكيد المهني على معلومات الأداء البيئي، يؤدي إلى فقدان ثقة العملاء الحاليين وخسارة الحصة السوقية في سوق المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار، وعدم القدرة على اكتساب ثقة عملاء جدد قد توفرها هذه السوق، مما تطلب من مدقي الحسابات العمل على تطوير خدماتهم المهنية لضمانة كافة الجهات المستفيدة بشأن مدى التزام الشركات بقواعد ومعايير الحوكمة البيئية¹، وفي إطار ذلك فقد قام المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية بإصدار المعيار الدولي للتأكيد رقم 3000 بعنوان "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو المراجعة للمعلومات المالية التاريخية". يوضح الشكل التالي الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية:



الشكل رقم (7) الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية

المصدر: المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد

الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثالث (2020)

¹ الفار. (2017). ص: 256.

يمكن تعريف عملية التأكيد على أنها العملية التي يهدف فيها الممارس للحصول على أدلة كافية وملائمة من أجل التعبير عن إستنتاج معين بغية تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين عدا عن الطرف المسؤول في معلومات الموضوع، أي نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية، وتصنف كل عملية تأكيد إما كعملية إثبات وهي عبارة عن عملية تأكيد يقوم فيها طرف معين باستثناء الممارس بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية وعرض معلومات الموضوع الناتجة في تقرير أو بيان معين، ويتناول استنتاج الممارس في عملية الإثبات ما إذا كانت معلومات الموضوع تخلو من الأخطاء الجوهرية، أو كعملية مباشرة وهي عبارة عن عملية تأكيد يقيس فيها الممارس أو يقيم الموضوع الأساسي وفق المعايير المطبقة، ويعرض الممارس معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو كملحق مرفق به، ويتطرق استنتاج الممارس إلى النتائج المبلغ عنها لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية.¹

ومن الأمثلة على عمليات الإثبات التي يمكن إجرائها بموجب المعيار الدولي للتأكيد رقم 3000 التأكيد حول تقرير الإدارة بخصوص أدائها البيئي والإمتثال للقوانين والأنظمة، حيث تتلخص أهداف المدقق من إجراء خدمة التأكيد على تقارير مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية في:²

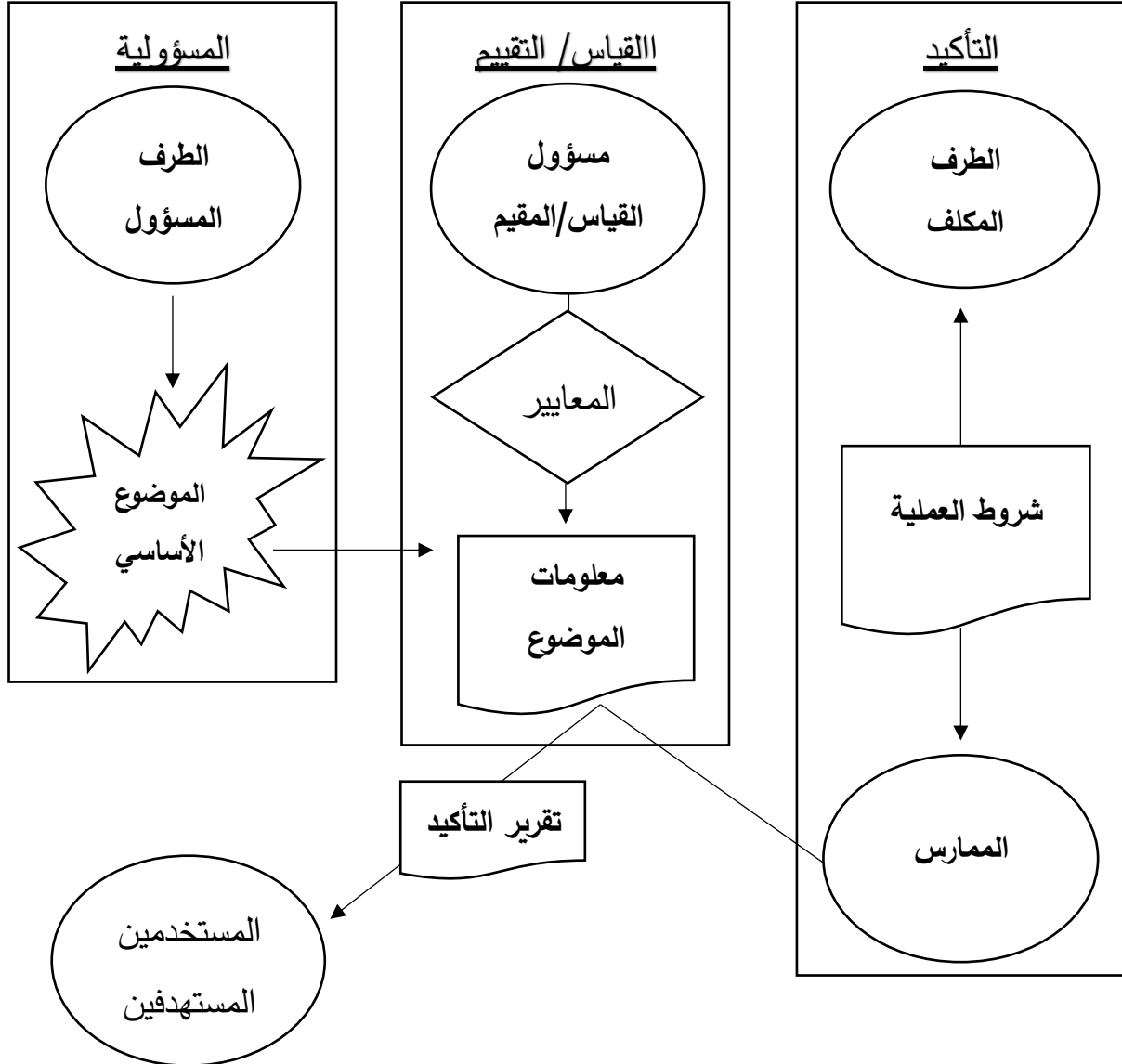
- الحصول على تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسبما يكون مناسباً، بخصوص ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من الأخطاء الجوهرية.
- نقل هذا التأكيد من خلال تقرير خطي، يعبر عن استنتاج معين بشأن نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي، ويصف أساس هذا الاستنتاج.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). **Handbook of international Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements - Part 2**. New York: United States of America, International Federation of Accountants Publishing. P: 82.

² مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية. (2020). **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثاني**. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - الاتحاد الدولي للمحاسبين. ص: 129.

تتطوي جميع عمليات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، الجهة المسؤولة والممارس لخدمة التأكيد والمستخدمين المستهدفين، ووفقاً لظروف العملية قد يكون هناك أدواراً منفصلة لكل من مسؤول القياس أو للطرف المكلف.

ويوضح الشكل التالي أدوار ومسؤوليات كل طرف من أطراف عملية التأكيد والعلاقة فيما بينها:



الشكل رقم (8) أدوار ومسؤوليات أطراف عملية التأكيد

المصدر: المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد

الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثاني (2020)

2-3-3 متطلبات كفاءة المدقق البيئي

إن الثقة في عملية التدقيق البيئي ونتائجها تعتمد على كفاءة الأفراد المشاركين في تنفيذها، مع الإشارة إلى أنه ليس من الضروري أن يمتلك كل مدقق في فريق التدقيق الكفاءات ذاتها، ولكن يجب أن تكون الكفاءة العامة لفريق التدقيق كافية لتحقيق أهداف هذه العملية، لذلك سوف نتطرق إلى متطلبات الكفاءة الواجب توافرها لدى فريق التدقيق البيئي وهي كالتالي:

2-3-3-1 التأهيل العلمي والعملية

يجب على المدقق البيئي أن يحصل على التعليم والخبرة المهنية المناسبة، مما يساهم في اكتساب المعارف وتنمية المهارات في بعض أو كل مما يلي :

- العلوم والتكنولوجيا البيئية
- طرق وتقنيات الإدارة البيئية
- الجوانب الفنية والبيئية لأنشطة الشركات
- إجراءات وعمليات وتقنيات التدقيق

كما يجب أن يحافظ على كفاءته عند تنفيذ عملية التدقيق وذلك من خلال الحصول على التدريب المناسب لتطوير معارفه¹.

2-3-3-2 المتطلبات الأخلاقية والمهنية

يجب على المدقق البيئي أن يتمتع بمجموعة من المتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لتمكينه من أداء أنشطة التدقيق بطريقة تقابل ثقة الأطراف المستفيدة، حيث يشمل السلوك الأخلاقي والمهني كلاً مما يلي²:

¹ The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14012, "Guidelines for environmental auditing – Qualification criteria for environmental auditors"**. Switzerland: Geneva. P:2.

² مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين. (2018). **دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين**. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين – الاتحاد الدولي للمحاسبين. ص-ص: 19-20.

- النزاهة والموضوعية: لا يجوز للمدقق البيئي القيام عمداً بتحريف الحقائق، بل يجب على المدقق أيضاً عدم التحيز والتجرد من صراعات المصالح وعدم إخضاع أحكامه المهنية لآراء الآخرين عند تنفيذه لمسؤولياته المهنية.
- الاستقلال: يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلال في الواقع والظاهر، أثناء ممارسته لعمله أو إعداد التقرير، حيث ترتبط الاستقلالية بمبدأي النزاهة والموضوعية وتتكون من: استقلال الفكر - وهو الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف التقدير المهني، بشكل يتيح للمدقق التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية، استقلال المظهر - أي تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف آخر عاقل ومطلع بشكل معقول، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة، بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لأحد أفراد فريق التدقيق.
- العناية المهنية: يجب على المدقق البيئي أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
- السرية: يجب على المدقق البيئي أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية، ويجب ألا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات من دون تفويض أو ليس لديه واجب مهني أو قانوني بالإعلان عنها.

2-3-3 المعارف والمهارات

يجب على المدقق البيئي أن يتمتع بمجموعة من المعارف والمهارات العامة والفنية الخاصة وهي:

- المعارف والمهارات العامة
 - معرفة العوامل التنظيمية والقوانين واللوائح المعمول بها والمتطلبات الأخرى: يجب على المدقق البيئي أن يمتلك معارف، تمكنه من فهم هيكلية الجهة الخاضعة للتدقيق وسياقها التشغيلي والغاية منها، وأن يكون على دراية بالمتطلبات القانونية للجهة الخاضعة للتدقيق وطبيعة القطاع التي تنتمي إليه¹.

¹ The International Organization for Standardization. (2018). **International Standard ISO 19011**. P:30.

- مهارات وإجراءات وتقنيات التدقيق: يجب على المدقق البيئي أن يمتلك مهارات التدقيق، بما يضمن إجراء عمليات التدقيق البيئي بطريقة متسقة ومنهجية، وتشمل مهارات التدقيق مايلي¹:
 - ✓ تطبيق الشك المهني والحكم المهني.
 - ✓ تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقييمها.
 - ✓ فهم نظم المعلومات ودور وقيود الرقابة الداخلية.
 - ✓ ربط دراسة الأهمية النسبية ومخاطر العملية بطبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات.
 - ✓ تطبيق الإجراءات حسبما يكون مناسباً على العملية، مثل الاستفسار والتفتيش وإعادة الأداء والحساب والملاحظة والإجراءات التحليلية.
 - ✓ ممارسات التوثيق المنهجي وكتابة التقرير.
- المعارف والمهارات الفنية الخاصة
 - المعرفة بالمفاهيم والعلوم والتكنولوجيا البيئية.
 - المعرفة بمبادئ الإدارة البيئية وأدواتها وأساليب تطبيقها.
 - المعرفة بالعمليات التشغيلية لنظم الإدارة البيئية.
 - المعرفة بطرق وأساليب الرقابة والقياس البيئي.
 - المعرفة بعوامل الموقع التي قد تكون ذات تأثير بيئي على الشركة الخاضعة للتدقيق.
 - المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد التزامات الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية وتقييمه مدى الوفاء بها.
 - المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي قد تؤثر على مزاولتها لأنشطتها واحتياجات وتوقعات الاطراف المعنية.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). **Handbook of international Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements - Part 2.** New York: United States of America, International Federation of Accountants Publishing. P: 97.

3- الفصل الثالث

الإفصاح البيئي

تمهيد

تشهد السنوات الأخيرة قلقاً متزايداً حول تأثير الأنشطة البشرية على البيئة في جميع أنحاء العالم، نتيجةً لذلك تزايد إدراك الشركات لدورها في حماية البيئة واستدامتها، ولأن الإفصاح البيئي يعتبر أحد الجوانب الهامة في هذا الصدد، ظهر تنوع في تنفيذ هذه الشركات لممارسات الإفصاح البيئي، حيث يشير الإفصاح البيئي إلى عملية توفير المعلومات عن الأداء البيئي للشركات والجهود المبذولة للتقليل من بصمتها البيئية، ويلعب دوراً هاماً في تقييم أداء الشركات بيئياً وذلك من خلال ضمان الشفافية والمساءلة لاتخاذ القرارات المناسبة في مجال حماية البيئة، والذي سوف نتناول دراسته في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته وجودته.

المبحث الثاني: الدوافع والمحددات والعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي.

المبحث الثالث: التدقيق البيئي ودوره في تحسين جودة الإفصاح البيئي.

3-1 المبحث الأول

مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته وجودته

3-1-1 مفهوم الإفصاح البيئي

لقد اكتسب مفهوم الإفصاح البيئي اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة، وتعددت وجهات النظر بخصوص حدود الإفصاح عن المعلومات البيئية الواجب توفيرها، ويعود هذا التباين بشكل أساسي إلى اختلاف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث تناولت الدراسات والأبحاث التعاريف التالية:

- إعلام الشركة للمستفيدين الخارجيين بأنشطتها ذات التأثير على البيئة، والطرق المتخذة للمحافظة عليها، والتكاليف البيئية، بشكل وصفي وكمي عبر تقارير مناسبة وملائمة تمكن متخذي القرار من فهمها والوصول إليها بسهولة.¹
- مجموعة العمليات التي تهدف لنشر معلومات مرتبطة بالجانب البيئي ضمن التقارير المالية أو تقارير خاصة، لإظهار مدى التزام الشركة بحماية البيئة، وتزويد الجهات المستفيدة بمعلومات واضحة عن واقع الأداء البيئي للشركة، حتى تتمكن من اتخاذ القرارات التي تخدم مصالحها.²
- الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.³

¹ الشهري، محمد حمود، والعصيمي، مشاري حمدان. (2023). تأثير خصائص الشركات على مستوى الإفصاح البيئي في ضوء متطلبات هيئة السوق المالية السعودية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. مج:7. عدد:8. ص: 5. غزة:فلسطين. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث.

² مزيمش، أسماء، عبد القادر، عوادي، والطيب، قويدر محمد. (2018). تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية. مجلة المنهل الاقتصادي. مج:1. عدد:2. ص: 130. الوادي:الجزائر. جامعة الوادي.

³ سر الختم، عيبر بكري. (2021). أثر الإفصاح عن المحاسبة البيئية على جودة أداء المنشآت التجارية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. مج:5. عدد:7. ص: 183. غزة:فلسطين. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث.

- إصدار أو نشر متعمد للمعلومات البيئية المالية أو غير المالية، سواء كانت معلومات رقمية أو نوعية، إلزامية أو طوعية، من خلال قنوات رسمية أو غير رسمية.¹
 - توفير المعلومات المالية وغير المالية الهامة بشأن البيئة والتأثيرات السلبية والإيجابية للشركات عليها، وكيفية معالجة هذه التأثيرات السلبية، أو كيفية المحافظة على البيئة، والأنشطة البيئية للشركات، وما يرتبط بها من منافع وتكاليف، على أن تستوفي هذه المعلومات خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق، سواء تم الإفصاح عنها بطريقة إجبارية أو اختيارية، بحيث تمكن المستخدمين من تقييم الأداء البيئي للشركات واتخاذ القرار.²
 - إبلاغ الشركات ضمن تقاريرها المالية أو باستخدام تقارير خاصة، بأنشطتها وعملياتها البيئية والالتزامات المترتبة عليها تجاه البيئة، بالقدر الذي يعكس مدى تصرفها بطريقة مسؤولة تجاه البيئة التي تعمل فيها، وبما يفي باحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات ويدعم اتخاذ القرارات.³
- واستناداً لما سبق يمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه: العملية التي تهدف من خلالها الشركات إلى إيصال المعلومات المتعلقة بأدائها البيئي للجهات المستفيدة، والذي يترتب عليه الكشف عن المعلومات المتعلقة بتأثير ممارسة الشركات لأنشطتها على البيئة والجهود المبذولة للحد منها، وذلك من خلال قنوات اتصال مختلفة.

¹ أبو جبل، نجوى محمود أحمد، ميخائيل، نرجس قيصر بولس، والشاعر، أحمد إبراهيم أحمد. (2023). أثر التوكيد المهني لتقارير الاستدامة على قرارات مستخدمي التقارير المالية. مجلة البحوث المحاسبية. مج:10. عدد:1. ص: 70. طنطا: جمهورية مصر العربية. جامعة طنطا.

² شبل، منى سليمان محمود. (2018). دراسة واختبار مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. مج:2. عدد:2. ص: 466. الإسكندرية: جمهورية مصر العربية. جامعة الإسكندرية.

³ الشهري، والعصيمي. (2023). ص:5.

3-1-2 أهمية الإفصاح البيئي

قد يعتبر البعض الإفصاح البيئي مجرد مطلب تنظيمي، إلا أن أهميته تمتد إلى ما هو أبعد من هذا الافتراض، حيث يلعب الإفصاح البيئي دوراً حاسماً في مساءلة الشركات عن أنشطتها، فتجد الشركات نفسها في مواجهة ضغوط الجهات المستفيدة الذين يطالبون بالشفافية فيما يتعلق بممارساتها البيئية، وبالتالي تعزز هذه المساءلة السلوك المسؤول من خلال تحفيز الشركات على تبني سياسات وممارسات صديقة للبيئة من أجل تجنب الإضرار بالسمعة أو العواقب القانونية.¹

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الإفصاح البيئي يدعم اتخاذ القرارات الجيدة من المستهلكين، في عصر أصبح فيه الأفراد يدركون بشكل متزايد تأثيرهم على الكوكب، فإنهم يبحثون عن المنتجات والخدمات التي تتوافق مع قيمهم، فعندما تقوم الشركات بتقديم معلومات شاملة حول جهود الاستدامة الخاصة بها من خلال آليات إعداد التقارير الشفافة مثل تقارير الاستدامة السنوية، يمكن لمتخذي القرار اتخاذ قرارات بدقة أكبر حول المنتجات أو الخدمات التي يجب دعمها بناءً على عوامل تتجاوز السعر أو الجودة فقط.²

علاوةً على ذلك، يمكن للإفصاحات البيئية القوية أن تحث على الابتكار داخل الصناعة من خلال تعزيز المنافسة الصحية بين الشركات التي تسعى إلى إيجاد حلول مستدامة، فقيام الشركات بمشاركة البيانات بشكل علني فيما يتعلق باستراتيجياتها للحد من البصمة الكربونية أو خطط اعتماد الطاقة المتجددة مع بعضها البعض، إما طوعاً أو من خلال أطر إعداد التقارير الخاصة بالصناعة يخلق فرصاً لتبادل المعارف وتحقيق الأهداف المشتركة.³

¹ الشهري، والعصيمي. (2023). ص:6.

² EHP. (2010). Green Washing do you know what you're buying. Environmental Health Perspectives Journal. Vol: 118. No: 06. p. 251.

³ Attar, Abdulkadir Zakria. (2022). Statutory auditor's role in corporate social and environmental reporting. Doctoral. Business School. Middlesex University. London: England. P: 30.

كما توفر الإفصاحات البيئية أيضًا مؤشرات قيمة للاستقرار المالي على المدى الطويل للمستثمرين الذين يهدفون إلى اتخاذ قرارات استثمارية مسؤولة اجتماعيًا، حيث تتمتع الشركات التي تدير المخاطر المرتبطة بتغير المناخ بشكل فعال بمرونة أفضل في مواجهة التغيرات التنظيمية المحتملة أو تقلبات السوق المتعلقة بقضايا الاستدامة، لذلك ليس من الغريب أن يأخذ العديد من المستثمرين في الاعتبار الآن عوامل الحوكمة الاجتماعية البيئية عند تقييم فرص الاستثمار.¹

علاوة على ذلك، فإن الإفصاح البيئي الفعال يعزز ثقة الجمهور في التزام الشركات بمبادرات التنمية المستدامة مع توفير أساس للحوار بين الشركات ومجموعات المجتمع المدني التي تدعو إلى مسؤولية بيئية أكبر عبر القطاعات، فمن خلال الشفافية مع الجهات المستفيدة بشأن النجاحات التي تم تحقيقها وكذلك التحديات التي تواجهها، يمكن للشركات بناء علاقات أقوى مبنية على التفاهم المتبادل والتعاون والأهداف المشتركة.²

في الختام، لا تكمن أهمية الإفصاح البيئي الفعال في تلبية المتطلبات التنظيمية فحسب، بل أيضاً يعد الإفصاح البيئي أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة البيئية، حيث تشارك الشركات بنشاط من خلال الإفصاح بشكل استباقي عن المعلومات المتعلقة بتأثيرها على الموارد الطبيعية مع مختلف الجهات المستفيدة في تعزيز التفاهم والتعاون وقيادة التغيير الإيجابي، علاوة على ذلك تساعد الإفصاحات البيئية على بناء الثقة بين الشركات والمجتمع ككل، وهذا يعزز اتخاذ القرارات المسؤولة ويمهد الطريق لمزيد من الممارسات الواعية بيئيًا عبر الصناعات.

¹ سر الختم. (2021). ص: 184.

² قريشي، بلقاسم، وزرقون، محمد. (2020). العوامل المحددة للإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات. مج: 13. عدد: 2. ص: 1122. غرداية: الجزائر. جامعة غرداية.

3-1-3 جودة الإفصاح البيئي

تعتبر جودة الإفصاح البيئي أحد المفاهيم الحديثة التي تهدف إلى تعزيز شفافية الشركات عن مسؤوليتها البيئية، فهي تشير إلى مدى دقة وشمول المعلومات التي تقدمها الشركات حول تأثير أنشطتها على البيئة وكيفية إدارتها.

1-3-1-3 الإفصاح البيئي المضلل:

قد تلجأ بعض الشركات إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات لجعل منتجاتها وسياساتها تظهر بصورة أكثر صداقة للبيئة مما هي عليه في الواقع، وهذا النوع من الإفصاح قد يكون مضلل لأصحاب المصالح الذين يعتقدون أنهم يدعمون خيارات أكثر استدامة، ومن الأمثلة عن هذه الإجراءات المضللة للإفصاح التي قد تحتوي بعض منها التقارير السنوية للشركات:

• الإفصاح الانتقائي

وهو ممارسة تقديم معلومات معينة إلى جزء محدد من أصحاب المصالح، دون الكشف عن نفس المعلومات للعامة، مما يؤدي إلى عدم توازن في المعلومات المتاحة بين جميع الأطراف، وفقدان الثقة بالشركة بين الجمهور، والتعرض للمخاطر القانونية والتنظيمية إذا أدت إلى إلحاق الضرر بمصالح بعض الأطراف، وهناك عدة أشكال للإفصاح الانتقائي:¹

- الإفصاح الجزئي: تقديم معلومات معينة وانتقاء ما يتم الإفصاح عنه، حيث يتم تسليط الضوء على الجوانب الإيجابية وتجاهل أو إخفاء الجوانب السلبية، دون تقديم صورة شفافة وكاملة عن أداء الشركة.
- الإفصاح المؤقت: تقديم معلومات في أوقات محددة لأطراف معينة قبل الإفصاح عنها بشكل واسع.
- الإفصاح الموجه: تقديم معلومات مخصصة لفئات محددة من الجمهور، دون أن تكون هذه المعلومات متاحة للعامة.

¹ Marquis, C., Toffel, M. W., & Zhou, Y. (2016). Scrutiny, norms, and selective disclosure: A global study of greenwashing. Organization science. Vol:27. No:2. p. 486.

- السياسات والإدعاءات غير المدعومة

هو تقديم معلومات عن السياسات المتبعة للحد من الآثار البيئية للشركة نتيجة ممارستها لأنشطتها، أو عن الفوائد البيئية للمنتج أو الخدمة، دون تقديم أدلة أو شهادات من جهات موثوقة تدعم هذه الإدعاءات.¹

- الشهادات والعلامات المشكوك فيها

هي الاستخدام غير النزاهة للشهادات أو العلامات البيئية، بهدف إعطاء انطباع بأن الشركة أو المنتج تلتزم بمعايير بيئية معينة، بينما قد تكون هذه الشهادات غير صحيحة أو موثوقة، وهذه الممارسات قد تتضمن عدة جوانب منها:²

- الشهادات الذاتية: الشهادات البيئية التي تم الحصول عليها، دون أي تدقيق من طرف ثالث مستقل.
- العلامات الغامضة: استخدام رموز أو علامات تبدو بيئية (مثل شجرة، ورقة، أو رمز إعادة التدوير) دون توضيح المعايير التي تلتزم بها الشركة أو المنتج.
- المنظمات الوهمية: استخدام شهادات أو علامات من منظمات غير معترف بها محلياً ودولياً أو غير موثوقة.

- الشراكات مع المنظمات البيئية غير الحكومية

وتعني التعاون بين الشركات والمنظمات البيئية غير الحكومية، بطريقة تهدف إلى إعطاء انطباع بأن الشركة تساهم في حماية البيئة، ويمكن أن تتجلى الشراكات المشكوك فيها بالأشكال التالية:³

- الشراكات السطحية: الإعلان عن شراكات مع منظمات بيئية، دون اتخاذ خطوات فعلية لتحسين أدائها البيئي، أي مجرد ترويج للشركة دون تحقيق تأثير بيئي ملموس.

¹ Lyon, T. P., & Montgomery, A. W. (2015). The means and end of greenwash. **Organization & Environment**, Vol:28. No:2. p. 237.

² EHP. (2010). p. 249.

³ Lyon, & Montgomery. (2015). p. 237.

▪ التبرعات المالية دون الالتزام البيئي: تقديم تبرعات مالية لمنظمات بيئية، والاستمرار بممارسات صناعية غير مستدامة.

▪ المشاريع البيئية غير المؤثرة: الإعلان عن مبادرات بيئية بالتعاون مع المنظمات، ذات تأثير محدود أو غير مؤثرة بشكل كبير على البيئة، أي لا تعالج القضايا البيئية الهامة.

• المشاركة في البرامج الطوعية العامة غير الفعالة

وتعني المشاركة في البرامج الطوعية التي ترعاها الحكومة، ولكنها في الواقع قد تكون غير فعالة بشكل كافٍ في تحقيق تغييرات ملموسة ومستدامة، حيث أن ما يحكم فاعلية هذه البرامج هي صرامة معاييرها والقدرة على فرض عقوبات على المشاركين غير الملتزمين بهذه المعايير.¹

لذلك يتطلب الوصول إلى مستوى إفصاح جيد عن الأداء البيئي في البداية توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات البيئية المفصّل عنها، وذلك لكي تستطيع الجهات المستفيدة من تقييم الأداء البيئي واتخاذ القرارات المناسبة بالاعتماد عليها:²

3-1-2-3 الخصائص النوعية للمعلومات البيئية:

• الدقة والموثوقية: يجب أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة، وأن يتم تجميعها وتحليلها وتسجيلها بطريقة منهجية، تجعلها قابلة للتحقق وإعادة القياس من قبل جهات أخرى فيما لو تم استخدام الأساليب والأدوات نفسها.

• الموضوعية: إن معيار الموضوعية يقتضي عدم التحيز في اختيار المعلومات التي تعكس جوانب ذلك الأداء، حيث يتم الإفصاح عن كل جوانب الأداء البيئي الإيجابية والسلبية لتتمكن الجهات المستفيدة من تقييم الأداء بشكل منطقي ومعقول.

¹ Lyon, & Montgomery. (2015). p. 238.

² عزّام، محسن عبيد، العطار، دينا سعيد، وهيبه، محمود عوض الله. (2024). دراسة تحليلية لمؤشرات الاستدامة في ضوء المبادرة العالمية للتقارير. مجلة البحوث البيئية والطاقة. مج:13. عدد:22. ص:5. المنوفية: جمهورية مصر العربية. جامعة المنوفية.

- القابلية للفهم: يجب أن تعرض المعلومات بطريقة واضحة ومفهومة، على افتراض أنه لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات البيئية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وفي جميع الأحوال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي تعتبر ذات تأثير على قرارات الجهات المستفيدة.
- القابلية للمقارنة: يجب أن يتم تحديد المعلومات وتجميعها وعرضها بصورة متسقة، تمكن مستخدمي هذه المعلومات من مقارنة الأداء البيئي للشركة مع غيرها من الشركات داخل نفس مجال الصناعة، وكذلك مقارنة الأداء البيئي للشركة مع مرور الوقت، وذلك لضمان مواكبة التطور والتعرف على الجوانب التي تحتاج إلى تحسين.
- التوقيت المناسب: يجب أن تقدم المعلومات حسب جدول زمني منتظم في الوقت المناسب وعند الحاجة إليها قبل أن تفقد قيمتها أو منفعتها في اتخاذ قرار معين أو تغييره، وتتعارض السرعة غالباً مع الدقة لذلك يجب على الإدارة أن تراعي تحقيق التوازن، وأن الاعتبار الحاسم في ذلك هو تلبية احتياجات متخذي القرارات بأفضل شكل.
- الملاءمة: وهي علاقة المعلومة بالهدف الذي أعدت لأجله، حيث يجب على الشركات تحديد الأهداف والغايات الاستراتيجية عند الإفصاح عن أدائها البيئي، لأجل تمكين الشركة من تحديد الجهات المستفيدة وفهم توقعاتهم من المعلومات، والاستجابة لاحتياجاتهم وتلبيتها ضمن السلوك المسؤول، وذلك من خلال توفير معلومات مناسبة كماً ونوعاً وفي الوقت المناسب.
- الاكتمال: يجب أن تشمل هذه المعلومات على جميع الموضوعات ذات التأثير بشكل جوهري على تقييم وقرارات الجهات المستفيدة، وبما يكفي لتمكينهم من تقييم أداء الشركة في الفترة الخاصة بالتقرير، حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح ضعيفة وغير موثوقة.

3-3-1-3 مؤشرات جودة محتوى الإفصاح البيئي

لضمان جودة محتوى الإفصاح البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي توجد مجموعة من المؤشرات يمكن الاسترشاد بها وهي عبارة عن أدوات قياس تستخدم لمراقبة الأداء البيئي للشركات، وتقييم مدى تحقيق التوازن بين النشاط البشري والبيئة الطبيعية، وتساعد هذه المؤشرات في فهم الآثار البيئية للأنشطة البشرية وتوجيه السياسات نحو تحسين الأداء البيئي، فيما يلي سوف نستعرض بعض هذه المؤشرات:¹

- المواد

- استخدام المواد الخام: قياس كميات المواد الخام المستخدمة في الإنتاج والصناعة.
- استخدام المواد المعاد تدويرها: نسبة المواد المدورة المستخدمة في الإنتاج إلى إجمالي المواد المستخدمة.

- الطاقة

- استهلاك الطاقة: تتبع كميات الطاقة المستخدمة، مع التركيز على مصادر الطاقة المتجددة مقابل غير المتجددة.
- كفاءة استهلاك الطاقة: قياس كمية الإنتاج لكل شركة من الطاقة المستهلكة.
- تخفيضات متطلبات استهلاك الطاقة للمنتجات والخدمات.

- المياه والصرف الصحي

- استهلاك المياه: قياس كميات المياه المستخدمة في مختلف الأنشطة البشرية والصناعية.
- كفاءة استهلاك المياه: قياس كمية الإنتاج لكل شركة من المياه المستهلكة.
- إعادة استخدام المياه: نسبة المياه المعاد استخدامها إلى إجمالي كميات المياه المستهلكة.
- تصريف المياه: كيفية إدارة تأثيرات تصريف المياه.

¹ عزام، العطار، وهيبه. (2024). ص-ص: 14-23.

- الانبعاثات، قياس كميات الغازات التي تصدرها الأنشطة البشرية والصناعية وهي:
 - الانبعاثات المباشرة للغازات الدفيئة: وتصدر من جميع عمليات الاستهلاك المباشر للطاقة (بنزين- ديزل- غاز طبيعي).
 - الانبعاثات غير المباشرة للغازات الدفيئة: وتصدر من جميع عمليات الاستهلاك غير المباشر للطاقة (الكهرباء المشتراة).
 - كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة: قياس انبعاثات الغازات الدفيئة بالنسبة لإنتاج الشركة.
 - تخفيضات انبعاثات الغازات الدفيئة: الأنشطة والاستثمارات غير المباشرة التي تنفذها الشركات من أجل تخفيض مخاطر المناخ.
 - انبعاثات الملوثات الأخرى.

• النفايات

- إنتاج النفايات: قياس كمية النفايات الصلبة والسائلة الناتجة عن الأنشطة البشرية والصناعية.
- إعادة تدوير النفايات: نسبة النفايات المعاد تدويرها إلى إجمالي النفايات المنتجة.
- التخلص من النفايات ونقل النفايات الخطرة: طرق إدارة والتخلص من النفايات بشكل آمن بيئياً.

• الامتثال البيئي

- التكاليف الناجمة عن الامتثال للقوانين واللوائح البيئية.
- الالتزامات المالية وغير المالية الناجمة عن عدم الامتثال للقوانين واللوائح البيئية القائمة والمحتملة.
- التقارير البيئية: تقديم تقارير دورية عن الأداء البيئي، بما في ذلك الاستراتيجيات والإنجازات البيئية.
- الشهادات البيئية: حصول الشركة على شهادات من منظمات معترف بها محلياً ودولياً، تعكس التزامها بالمعايير البيئية.
- التدقيق البيئي: نتائج التدقيق البيئي الذي يقيم مدى التزام الشركة بالمعايير البيئية.

في الختام، تعتبر هذه المؤشرات أدوات حيوية لضمان أن الأنشطة البشرية تتماشى مع أهداف التنمية، وتحافظ على الموارد البيئية للأجيال القادمة، حيث أن استخدام هذه المؤشرات يساعد في تقديم صورة شاملة عن الأداء البيئي، وتوجيه السياسات والقرارات لتحسين الأداء البيئي وتعزيز الاستدامة، إلا أن ذلك يتطلب تعاوناً وتنسيقاً للجهود على جميع المستويات، من الحكومات والمنظمات الدولية والشركات إلى الأفراد والمجتمع المحلي.

3-2 المبحث الثاني

الدوافع والمحددات والعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي

3-2-1 دوافع الإفصاح البيئي

توجد العديد من النظريات التي تفسر دوافع الإفصاح البيئي للشركات، حيث تقدم كل نظرية وجهة نظر مختلفة حول الأسباب التي تدفع الشركات لتبني ممارسات الإفصاح البيئي، فيما يلي بعض هذه النظريات الأساسية والدوافع المرتبطة بها:

• نظرية الوكالة

تهدف هذه النظرية إلى تقليل مشكلة المعلومات غير المتوازنة بين الملاك والإدارة، حيث أن الإفصاح البيئي يمكن أن يكون وسيلة لتوفير معلومات شفافة تعكس مدى التزام الإدارة بممارسات مستدامة، ويساعد في تقليل تكاليف الوكالة المرتبطة بالرقابة والمساءلة.¹

• نظرية الشرعية

تقوم هذه النظرية على فكرة أن لدى الشركات التزام أخلاقي واجتماعي للمساهمة في رفاهية المجتمع والبيئة، حيث أن الإفصاح البيئي يعكس التزام الشركة بالمسؤولية البيئية، مما يعزز من شرعيتها ويساعد في بناء علاقة إيجابية مع المجتمع ويحد من المخاطر التنظيمية.²

• نظرية أصحاب المصلحة

تؤكد هذه النظرية على أهمية تلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة المختلفين، حيث يعتبر الإفصاح البيئي وسيلة لتوضيح التزام الشركة بمسؤولياتها اتجاه هؤلاء الأطراف وتعزيز العلاقات الإيجابية معهم.³

¹ دغدي، آية محمد جابر عبد الرحمن. (2020). محددات الإفصاح عن معلومات الاستدامة وأثره على جودة التقارير المالية. ماجستير. محاسبة. كلية التجارة وإدارة الأعمال. جامعة حلوان. القاهرة: جمهورية مصر العربية. ص: 61.

² قريشي، وزرقون. (2020). ص: 1121.

³ الجياش، كمال محمد. (2023). التفسير النظري للإفصاح البيئي في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في سياق النظريات. مجلة الأصالة. مج: 2. عدد: 7. ص: 558. طرابلس: ليبيا. الجمعية الليبية للعلوم التربوية والإنسانية.

- نظرية الإشارة

تسعى الشركات إلى إرسال إشارات إيجابية إلى السوق حول كفاءتها والتزامها بالاستدامة، حيث يوفر الإفصاح البيئي مؤشر على الأداء البيئي الجيد والقدرة على إدارة المخاطر البيئية بفعالية، مما يجذب المستثمرين والعملاء الذين يفضلون الشركات المستدامة بيئياً.¹

- نظرية التكلفة والمنفعة

تقوم الشركات بتقييم التكلفة المرتبطة بالإفصاح البيئي مقابل المنافع المتوقعة، في حال كانت المنافع مثل تحسين السمعة وزيادة ثقة المستثمرين تفوق التكاليف، تكون الشركات أكثر ميلاً للإفصاح البيئي.²

- نظرية ندرة الموارد

تعتبر هذه النظرية الإفصاح البيئي وسيلة لتحسين الكفاءة التشغيلية والمعرفة التقنية، حيث يمكن أن يحقق الإفصاح البيئي ميزة تنافسية من خلال المحافظة على الموارد البيئية.³

إن جميع النظريات السابقة تعتبر مكملة لبعضها البعض، ولا يجب النظر إليها بشكل منفصل، فهي توفر رؤية أوسع لفهم الدوافع المختلفة وراء الإفصاح البيئي، وتوضح كيف يمكن أن تؤثر العوامل الداخلية والخارجية على قرارات الشركة في هذا المجال.

¹ قريشي، بلقاسم. (2020). تحليل أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية. دكتوراه. العلوم المالية والمحاسبية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح. ورقة: الجزائر. ص:14.

² شيل. (2018). ص: 453.

³ Baalouch, F., Ayadi, S. D., & Hussainey, K. (2019). A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies. Journal of Management and Governance, Vol:23. No:1. P.942.

3-2-2 محددات الإفصاح البيئي

يسهم الإفصاح البيئي في تحقيق التنمية المستدامة، ويعزز من قدرة الشركات على التكيف مع التحديات البيئية المستقبلية، إلا أنه وبالرغم من وجود فوائد عديدة للإفصاح البيئي، هناك مجموعة من المحددات والتحديات التي يمكن أن تواجه الشركات عند تنفيذ هذه العملية ومن أهم هذه المحددات:¹

- التكاليف المالية: يتطلب إعداد وتنفيذ برامج الإفصاح البيئي استثمارات مالية كبيرة، خاصة في البداية حيث يجب جمع البيانات وتحليلها وإعداد التقارير.
- تعقيد العمليات: قد تكون عملية جمع وتحليل البيانات البيئية معقدة وتحتاج إلى تقنيات وخبرات متقدمة، مما يزيد من تعقيد تنفيذ الإفصاح البيئي.
- عدم وجود معايير محددة: تقتصر بعض القطاعات إلى وجود معايير موحدة للإفصاح البيئي، مما يجعل من الصعب مقارنة الأداء البيئي بين الشركات المختلفة أو حتى بين فروع الشركة الواحدة في مواقع مختلفة.
- مقاومة التغيير: قد تواجه الشركات مقاومة داخلية من الموظفين أو الإدارة عند محاولة تنفيذ سياسات جديدة للإفصاح البيئي، خاصة في حال كانت تزيد من العبء الإداري.
- القيود القانونية والتنظيمية: تختلف القوانين البيئية من دولة إلى أخرى، مما يفرض تحديات إضافية على الشركات التي تعمل على المستوى الدولي.
- حساسية المعلومات: قد تحتوي بعض البيانات البيئية على معلومات حساسة يمكن أن تؤثر على سمعة الشركة أو تعطي ميزة تنافسية للشركات المنافسة في حال تم الكشف عنها.
- التأثير على السوق: الإفصاح عن المعلومات البيئية السلبية قد يؤدي إلى ردود فعل سلبية من المستهلكين أو المستثمرين، مما قد يؤثر على أداء الشركة في السوق.
- نقص الوعي والفهم: قد لا يكون هناك فهم كاف لدى الإدارة أو الموظفين حول أهمية الإفصاح البيئي، مما يؤثر على التزامهم بعملية الإفصاح.

تتطلب مواجهة هذه المحددات تضافر الجهود بين الإدارة والموظفين، وتوفير التدريب والدعم المناسب، وتطوير استراتيجيات فعالة للإفصاح البيئي تكون قادرة على التكيف مع التحديات المختلفة.

¹ دغديدي، (2020). ص: 61.

3-2-3 العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي

توجهت الدراسات الدولية حول الإفصاح البيئي إلى ربط مستوى الإفصاح بمجموعة من المتغيرات، والتي

سوف نستعرض بعضها وهي:

- حجم الشركة: يعتبر حجم الشركة من المتغيرات ذات الأثر الإيجابي على مستوى الإفصاح بشكل عام والإفصاح البيئي بشكل خاص، ويعود ذلك لإمكانية الشركات الكبيرة من إنتاج معلومات إضافية عن المعلومات التي تتطلبها الإجراءات المحاسبية الإلزامية وتكلفة أقل من الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم، حيث أن الشركات الكبيرة تمتلك نظم رقابة داخلية تتطلب تحليل ودراسة معلومات تتجاوز تلك الواردة في بياناتها المالية الدورية، ومن المتوقع منها أن تلبي احتياجات شريحة واسعة من أصحاب المصلحة وذلك من خلال توفير المزيد من المعلومات.¹

- طبيعة الصناعة: تؤثر طبيعة الصناعة التي تعمل بها الشركة على جودة المعلومات التي تنتجها، حيث يتوقع من الشركات التي تعمل في مجالات ذات حساسية وآثار بيئية أكبر، توفير مزيد من المعلومات البيئية بسبب وجود اهتمام ومشاركة أكبر لأصحاب المصلحة.²

- الأداء الاقتصادي: يعتبر الأداء الاقتصادي ذو أثر إيجابي أيضاً على مستوى الإفصاح البيئي، على افتراض أن الشركات ذات الربحية الأعلى لديها احتمالية أكبر لاستثمار مواردها الاقتصادية بأنشطة ذات قيمة اجتماعية أعلى، وتمتلك المزيد من الموارد التي يمكن تخصيصها لإنتاج معلومات عن أدائها البيئي.³

- المركز المالي: تقوم الشركات التي تحتاج إلى مصادر تمويل خارجي أكبر سواءً عن طريق الاستثمار أو الاقتراض، إلى توفير معلومات بيئية أكبر بسبب تقييم قدرتها في تحقيق أرباح والوفاء بالديون على أساس أدائها الاقتصادي وسلوكها البيئي والاجتماعي.⁴

¹ الشهري، والعصيمي. (2023). ص: 10.

² Baalouch, Ayadi, & Hussainey. (2019). P.947.

³ Ismail, A. H., Abdul Rahman, A., & Hezabr, A. A. (2018). Determinants of corporate environmental disclosure quality of oil and gas industry in developing countries. **International Journal of Ethics and Systems**. Vol:34. No:4. p. 539.

⁴ قريشي، وزرقون. (2020). ص: 1129.

• عمر الشركة: يفترض أن الشركات الموجودة في السوق والمدرجة لفترة أطول لديها القدرة على إدارة مخاطرها بشكل أفضل، وتستطيع تخصيص الوقت الكافي لتطوير نظم المعلومات وهيكل إعداد التقارير الخاصة بها، حيث تتمتع هذه الشركات بمكانة أعلى من الشركات الأخرى، وليس هناك شك في أن الجمهور يوجه مزيد من الاهتمام نحو التأثيرات البيئية للشركة، ويتم لفت انتباه وسائل الإعلام والمستثمرين إليها باستمرار.¹

• ملكية الشركة: يتأثر مستوى الإفصاح بدرجة تركيز أو توزيع رأس المال، فالشركات التي يتوزع رأسمالها على عدد ملاك أكبر تكون أكثر حساسية للضغوط الخارجية، وبالتالي تميل لزيادة مستوى الإفصاح الطوعي للحصول على موافقة ودعم الأقليات الذين لا يشاركون بفعالية في أنشطة الشركة ويفتقرون لمثل هذه المعلومات، كما ويتأثر مستوى الإفصاح أيضاً في الشركات ذات الملكية المشتركة، حيث يهتم القطاع العام بالجانب البيئي بشكل أكبر، بينما يميل القطاع الخاص إلى تعظيم الأرباح، ولحل هذا الصراع يتم توفير معلومات مفيدة لتلبية احتياجات فئات مختلفة من أصحاب المصلحة، أيضاً من الممكن أن يتأثر مستوى الإفصاح في الشركات التي يساهم في رأسمالها شركات دولية، حيث يتوقع من الشركات المدرجة في الأسواق على المستوى الدولي توفير المزيد من المعلومات البيئية، لأنها تستطيع الاستفادة من الخبرات الدولية ونقل أفضل الممارسات في مجال الإفصاح البيئي.²

• التدقيق: تقوم الشركات الخاضعة للتدقيق من قبل شركات التدقيق الكبرى بالإفصاح بشكل أكبر عن أدائها البيئي من الشركات الخاضعة للتدقيق من قبل مكاتب تدقيق محلية، وذلك لأن شركات التدقيق الكبرى تخاطر بسمعتها وتضغط للحصول على المعلومات دون خشية خلق أي توترات مع العملاء، على عكس مكاتب التدقيق المحلية التي تمتلك عدد أقل من العملاء.³

• القوانين والتشريعات: يتأثر مستوى الإفصاح البيئي أيضاً بالقوانين والتشريعات البيئية، حيث تسعى الشركات إلى الالتزام بالقوانين لتجنب العقوبات والغرامات القانونية.⁴

¹ Angela, P., & Handoyo, S. (2021). The determinants of environmental disclosure quality: empirical evidence from Indonesia. **Journal of Accounting Auditing and Business**. Vol: 4. No: 1. p. 44.

² Ismail, Abdul Rahman, & Hezabr. (2018). p. 536.

³ Baalouch, Ayadi, & Hussainey. (2019). P.944.

⁴ قرشي. (2020). ص: 19.

3-3 المبحث الثالث

التدقيق البيئي ودوره في تحسين جودة الإفصاح البيئي

1-3-3 التجارب الدولية في مجال الإفصاح البيئي

في السنوات الأخيرة كان هناك زيادة ملحوظة في الخبرات الدولية في مجال الإفصاح البيئي، بسبب قيام العديد من الدول بتطبيق لوائح تلزم الشركات العاملة داخل حدودها بالإفصاح البيئي، على سبيل المثال: تتطلب تعليمات الإفصاح غير المالي للاتحاد الأوروبي من الشركات الكبرى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتأثيرها البيئي، وعلى نحو مماثل قدمت دول مثل كندا وأستراليا أيضاً تشريعات تلزم بعض الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي، علاوةً على ذلك توفر الأطر الدولية مثل مبادرة التقارير العالمية (Global Reporting Initiative (GRI) إرشادات للشركات للإفصاح طوعاً عن المعلومات البيئية ذات الصلة، لذلك اكتسب إطار مبادرة التقارير العالمية تبنياً واسع النطاق كونه يمثل أداة ذات قيمة للشركات التي تتطلع إلى التوافق مع أفضل الممارسات العالمية في إعداد التقارير عن الاستدامة، حيث تشير هذه الخبرات الدولية في مجال الإفصاح البيئي إلى تحول نحو قدر أكبر من المساءلة والشفافية في ممارسات الأعمال، من خلال جعل المعلومات حول تأثيرها البيئي متاحة بسهولة وتعزيز الثقة مع أصحاب المصلحة وإظهار الالتزام بالعمليات المستدامة.

ومع استمرار تنامي الوعي بتغير المناخ وندرة الموارد، من المرجح أن نشهد المزيد من التطورات في الجهود الدولية المتعلقة بالإفصاح البيئي، ويعكس هذا الاتجاه اعترافاً عالمياً بأهمية معالجة المخاوف البيئية من خلال آليات الإبلاغ الشاملة.

3-2-3 الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية السورية

لا تزال تعاني بيئة الأعمال السورية وخاصةً الشركات العاملة في القطاع الصناعي من ضعف في مستوى جودة الإفصاح البيئي،¹ على الرغم من وجود سياسات مسؤولية بيئية واضحة لدى الشركات الصناعية المساهمة والمدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، إلا أن الإفصاح عن تطبيق هذه السياسات ما زال منخفض نسبياً، حيث قد تم الاكتفاء بالإشارة ضمن التقارير السنوية أو تقارير الحوكمة إلى الامتثال للقوانين واللوائح البيئية واتخاذ ما يلزم من الإجراءات المناسبة لضمان حماية البيئة على سبيل المثال: شركة اسمنت البادية والشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية المساهمة المغفلة،² وقد ترجع ممارسات هذه الشركات بيئياً إلى تغير أولوياتها وقيامها بضبط نفقاتها نتيجة تأثيرات الأزمة التي مرت بها بلدنا العزيزة سورية على القطاع الصناعي والاقتصادي، أو بهدف تحقيق مزايا تنافسية ومنافع مادية وذلك من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات لجعل منتجاتها وسياساتها تظهر بصورة أكثر صداقة للبيئة مما هي عليه في الواقع، وهذا النوع من الإفصاح قد يكون مضلل لأصحاب المصالح الذين يعتقدون أنهم يدعمون خيارات أكثر استدامة.

من هنا جاءت مشكلة الدراسة، لتبرز أهمية ودور تقديم مدققي الحسابات لخدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

¹ اميرداش، ضرار عصام. (2023). إقتراح مؤشر للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية بالاعتماد على تجربة مصر. ماجستير. الأسواق المالية. المصارف والتأمين. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: الجمهورية العربية السورية. ص: 84.

² شركة اسمنت البادية المساهمة المغفلة. (2021,2022). تقرير الحوكمة عن عام 2021 و2022. ريف دمشق: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. ص: 10.

الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية المساهمة المغفلة. (2021,2022). تقرير الحوكمة عن عام 2021 و2022. حماة: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. ص: 19.

3-3-3 التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية السورية

يعتبر التدقيق البيئي أداة هامة يمكن استخدامها لتحسين جودة الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية السورية، فهو عبارة عن تقييم منهجي وموضوعي لأنشطة الشركة وعملياتها ومنتجاتها وخدماتها وتأثيرها على البيئة ومدى امتثالها للأنظمة والقوانين البيئية، يسهم في إعداد تقارير بيئية دقيقة وشاملة، تعكس أداء الشركات بشكل واقعي، مما يعزز الثقة والاتصال بين الشركات وأصحاب المصلحة.

حيث ومن المرجح أن يؤدي تدقيق سلوك وممارسات الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية، إلى تشجيعها لكي تكون أكثر صدقاً وشفافية، وخاصةً إن كانت لديها معرفة مسبقة بالآثار السلبية لممارسة أنشطتها على البيئة، فالإدارة الناجحة اليوم هي القادرة على إدارة مخاطرها بشكل جيد، فلم يعد من المبرر الاختباء خلف قناع الجهل وعدم المعرفة لأنه في حال تم الكشف عن قيام هذه الشركات بالإفصاح عن الجوانب الإيجابية فقط وليس السلبية منها، قد تتعرض لعقوبات وغرامات ورد فعل من المجتمع المحلي يضر بسمعتها على المدى البعيد وقد يؤدي إلى فقدان حصتها السوقية.

أيضاً إن إجراء التدقيق البيئي يسمح للشركات بمقارنة نفسها وفقاً لمعايير الصناعة أو أفضل الممارسات، وهذا لا يساعدهم فقط على فهم كيفية مقارنتهم مع الآخرين من حيث أدائهم البيئي، بل يمكنهم أيضاً من تطوير ممارسات الإفصاح البيئي.

في الختام، يساعد إجراء التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي، حيث يقدم عرضاً شاملاً للحالة الراهنة للشركة من حيث تأثيرها على البيئة، وذلك من خلال توفير مجموعة من المؤشرات تمكن من تحديد المجالات التي تحتاج إلى إجراء تحسينات فيها والمخاطر المحتملة التي يجب معالجتها والتي ربما لم يتم التعرف عليها من قبل، من خلال اكتساب فهم أفضل لعملياتها الخاصة لتصبح الشركات جاهزة بشكل أفضل لاتخاذ قرارات صائبة حول كيفية الإفصاح عن أدائها البيئي.

4- الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل توصيفاً لمنهجية الدراسة التي تم اتباعها للوصول إلى النتائج، والتي شملت توضيحاً وتحديدًا للمجتمع والعينة المدروسة، وآلية تصميم الاستبانة، بالإضافة إلى الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات، وذلك بعد التأكد من صدق وثبات الأسئلة الواردة في الاستبانة من خلال التحليل الاستكشافي للعينة الأولية، وصولاً إلى عرض وتحليل النتائج المستخلصة من الدراسة حسب الأهداف المتمثلة في التعرف على الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تدقيق البيانات المالية ووجود اعتبارات هامة للأمور البيئية، ومدى توفر متطلبات الكفاءة لدى مدققي الحسابات للمشاركة في عملية التدقيق البيئي، ودور تقديم مدققي الحسابات لخدمة التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية، وانتهاءً بالنتائج والتوصيات.

وعليه فإن هذا الفصل يتضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: نتائج وتوصيات الدراسة.

4-1 المبحث الأول

منهجية الدراسة وأدواتها

يتناول هذا المبحث وصفاً دقيقاً وتفصيلاً للمنهجية التي تم اتباعها لإجراء هذه الدراسة، بغرض الوصول الى الأهداف البحثية ودراسة الفرضيات الموضوعية، وذلك بتحديد مجتمع وعينة الدراسة وتصميم أسئلة الاستبانة العلمية المناسبة مروراً بالمراحل المعتمدة علمياً للوصول بها إلى الشكل النهائي الذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة، كما يتناول هذا المبحث وصفاً للمتغيرات البحثية المدروسة وطرق قياسها، وأدوات التحليل الاحصائي التي تم استخدامها في تحليل البيانات.

4-1-1 منهجية الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والأبحاث العلمية المنشورة والمعايير الدولية ذات الصلة بموضوع الدراسة ووضع إطار نظري يوصف متغيراتها، والقيام بجمع المعلومات المطلوبة عن طريق الاستبانة وتحليلها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة وصولاً إلى النتائج والتوصيات التي تسهم في معالجة مشكلة الدراسة.

4-1-2 مجتمع وعينة الدراسة:

تُعرف العينة بأنها جزء من مجتمع الدراسة الذي تجمع منه البيانات الميدانية، وهي جزء من المجتمع يتم اختياره ليمثل المجتمع بأكمله، وقد تكون مجتمع هذه الدراسة من المحاسبين القانونيين المعتمدين والمزاولين للمهنة في محافظة دمشق وريفها وموظفيهم ممن لديهم خبرة في تدقيق الشركات الصناعية، والبالغ عددهم 290 محاسب وفقاً للقرارات الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية¹ خلال عام 2023، وبناءً عليه تم توزيع 100 استبانة بعد التأكد من خبرتهم العملية في مجال تدقيق الشركات الصناعية، وكان عدد الاستبانات المستردة والقبالة للتحليل (84) استبانة، أي ما نسبته 84% والتي تعتبر نسبة صالحة لإتمام الدراسة، وعليه فإن **حجم عينة الدراسة هو 84 محاسب قانوني معتمد.**

¹ جمعية المحاسبين القانونيين في سورية. (2023). قرارات رخصة مزاولة مهنة. رقم: 20,21,22,23,27,39,43,44,47,50,55,56

4-1-3 أداة جمع بيانات الدراسة:

لإعداد وبناء أداة الدراسة تم اتباع الخطوات الآتية:

➤ الاطلاع على الدراسات والبحوث السابقة

تم الاطلاع على الكتب والدوريات والدراسات والبحوث السابقة والمعايير الدولية المرتبطة بالدراسة، والاستفادة من أدواتها في إعداد الجانب النظري من البحث، وبناء أداة الدراسة (الاستبانة) من حيث المحتوى والبساطة وعدم الغموض والقرب من الواقع، وأن تكون محققة للهدف الذي وضعت من أجله.

➤ تصميم أداة الدراسة (الاستبانة)

اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية على استبانة علمية، صُممت خصيصاً لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة (ملحق 1)، بدأت الاستبانة بمقدمة تعريفية تُبين طبيعة الدراسة وتؤكد ضمان سرية المعلومات، وتنقسم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين تضمن القسم الأول منها أسئلة تتناول معلومات عامة عن بعض المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وهي (المؤهل العلمي، المركز الوظيفي في منشأة التدقيق، سنوات الخبرة العملية)، وتضمن القسم الثاني ثمان وعشرون عبارة موزعة على ثلاثة محاور أساسية يتناول المحور الأول ممارسات مدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية للشركات الصناعية السورية من خلال ست عبارات، ويتناول المحور الثاني متطلبات كفاءة المدقق الخارجي للمشاركة في عملية التدقيق البيئي للشركات الصناعية السورية ويشتمل على أربع عشرة عبارة موزعة على أربعة محاور فرعية، في حين تناول المحور الثالث: دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية وذلك من خلال ثمان عبارات، تم عرض الاستبيان بصورته الأولية على عدد من الباحثين والمختصين في مجالات المحاسبة، والتدقيق المالي، من أجل التحقق من الصدق الظاهري للاستبانة، ومدى ملائمة الفقرات للغرض الذي وضعت من أجله ظاهرياً من حيث نوع الفقرات وأسلوب كتابتها ومدى وضوحها ودقتها، وكيفية الإجابة عن الأسئلة و استبعاد غير الصالح منها، كما تم التحقق من صدق المحتوى من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من السادة الأساتذة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد

(ملحق 2)، للتأكد من مدى قياس كل فقرة من الفقرات لمحتوى الموضوع، وقام السادة المحكمون بإبداء الملاحظات، وأُجريت التعديلات في ضوء المقترحات المقدمة، وتم الوصول إلى الصيغة النهائية المناسبة، بعد أن أكد المختصون صدق محتوى الاستمارة، وبذلك أصبحت الاستمارة جاهزة لإجراء الاختبار الأولي لها.

تم اختبار الاستمارة ميدانياً، بإجراء الاختبار الأولي لها والذي هو عبارة عن اختبار مبدئي يجرى قبل عملية المسح الفعلي، وخارج نطاق العينة المدروسة حيث يتم استخدام الاستمارة ولأول مرة على أرض الواقع، وقد تم الاختبار عن طريق مقابلة عشرة مدققين في المنطقة المعنية بالبحث، وكان الهدف من هذا الاختبار التأكد من وضوح وترتيب الأسئلة وتنظيمها بما يضمن الوصول إلى أهداف الدراسة بالإضافة إلى قياس زمن المقابلة اللازم لتعبئة الاستمارة الواحدة ليكون ضمن الوقت المقبول، ومعرفة الأسئلة التي بحاجة إلى تعديل، وكذلك معرفة مدى الحاجة لإضافة نقاط أخرى إلى الاستمارة بهدف إغناء الدراسة بشكل أفضل وتم إجراء التعديلات اللازمة، لتصبح أكثر فعالية في تحقيق الهدف.

لدراسة مدى صدق وثبات الاستبيان استخدم معامل الثبات (معامل ألفا-كرونباخ) Cronbach's Alpha الذي يعتمد على حساب الارتباط (الاتساق) الداخلي بين إجابات الأسئلة، والذي يعني أننا إذا أعدنا توزيع هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع ونفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها من العينة الأولى وتكون النتائج بين العينتين متساوية باحتمال يساوي معامل الثبات، كما تم استخدام معامل الصدق (الجزر التربيعي لمعامل الثبات) للتأكد من أن الاستبيان يمثل المجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها هذه الأسئلة، كما تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل الارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور الثلاثة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، وبذلك تم الحصول على الاستبانة بشكلها النهائي وتم من خلالها جمع البيانات الأولية للدراسة.

4-1-4 المتغيرات البحثية وطرق قياسها:

بعد الانتهاء من توزيع الاستبانة ميدانياً على أفراد عينة الدراسة وجمعها، تمت مراجعة البيانات للتأكد من مدى شمول الاستبيان على الإجابات لكل الأسئلة، وكذلك مدى اتساق الإجابات وعدم تناقضها أو تعارضها مع بعضها البعض، تلا ذلك ترميز البيانات وتقريرها على الحاسب الآلي، حيث تمت معالجة بعض استجابات المبحوثين لتصبح في صورة كمية يمكن من خلالها إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاستخلاص النتائج، وذلك على النحو التالي:

المؤهل العلمي:

يعد المؤهل العلمي (التحصيل الدراسي) مقياساً ترتيبياً يعبر عن أعلى شهادة علمية حصل عليها كل فرد من أفراد العينة حتى تاريخ إجراء الدراسة، وتم تصنيف أفراد العينة وفقاً للتحصيل العلمي ضمن أربع فئات هي: (بكالوريوس، دبلوم، ماجستير، دكتوراه) والتي أعطيت لها الأوزان من 1 إلى 4 على التوالي، وبناء عليه تم احتساب النسبة المئوية لكل فئة.

المركز الوظيفي في منشأة التدقيق:

وهو عبارة عن مقياس ترتيبية يعبر عن الوظيفة التي يشغلها كل فرد من أفراد العينة في منشأة التدقيق عند إجراء الدراسة، وتم تصنيف أفراد العينة وفقاً للمركز الوظيفي ضمن أربع فئات هي (مدقق، مدقق رئيسي، مدير تدقيق، شريك تدقيق) والتي أعطيت لها الأوزان من 1 إلى 4 على التوالي، وبناء عليه تم احتساب النسبة المئوية لكل فئة.

الخبرة العملية:

تُعدّ الخبرة في العمل مقياساً زمنياً (متغير كمي) لعدد سنوات عمل كل فرد من أفراد العينة في مجال التدقيق، وهي من المؤشرات المهمة التي تدل على مدى امتلاك الفرد للمعارف والتجارب في مجال عمله، وتم تصنيف أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة على أربع فئات كالتالي: خبرة في العمل لمدة تقل عن عامين، خبرة في العمل لمدة تتراوح من 2 إلى أقل من 5 سنوات، خبرة في العمل لمدة تتراوح من 5 إلى أقل من 10 سنوات، خبرة في العمل لمدة أكثر من 10 سنوات، والتي أعطيت لها الأوزان من 1 إلى 4 على التوالي، وبناء عليه تم احتساب النسبة المئوية لكل فئة.

ممارسات مدققي الحسابات

تم إعداد مقياس بهدف التعرف على الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تدقيق البيانات المالية والهدف منها عند وجود اعتبارات للأمور البيئية وهل لها دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي من وجهة نظر أفراد العينة، وذلك من خلال صياغة ست عبارات تم ترتيبها تبعاً لدرجة الاستجابة، وذلك بإعطاء كل عبارة أحد خمسة خيارات تعبر عن درجة الموافقة (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) من وجهة نظر أفراد العينة، وأعطيت لها الأرقام (1، 2، 3، 4، 5) على الترتيب لتعبر عن الأوزان وتم تحديد الاتجاه العام بالاعتماد على ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كما استُخدم اختبار (T-Test) حيث تم الاعتماد على الوسط الفرضي (3) والذي يمثل درجة موافقة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته بمتوسط إجابات العينة لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

متطلبات كفاءة المدقق الخارجي

تم إعداد مقياس بهدف معرفة مدى توافر متطلبات كفاءة المدقق البيئي لدى مدققي الحسابات في سورية للمشاركة في عملية التدقيق البيئي من وجهة نظر أفراد العينة، وذلك من خلال صياغة أربع عشرة عبارة تم ترتيبها تبعاً لدرجة الاستجابة، وذلك بإعطاء كل عبارة أحد خمسة خيارات تعبر عن درجة الموافقة (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) من وجهة نظر أفراد العينة، وأعطيت لها الأرقام (1، 2، 3، 4، 5) على الترتيب لتعبر عن الأوزان وتم تحديد الاتجاه العام بالاعتماد على ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كما استخدم اختبار (T-Test) حيث تم الاعتماد على الوسط الفرضي (3) والذي يمثل درجة موافقة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته بمتوسط إجابات العينة لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

جودة الإفصاح البيئي

تم إعداد مقياس بهدف التأكد من أن لتقديم المدقق الخارجي لخدمة التدقيق البيئي دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة عن واقع الأداء البيئي وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، حيث تم صياغة ثمان عبارات تم ترتيبها تبعاً لدرجة الاستجابة، وذلك بإعطاء كل عبارة أحد خمسة خيارات تعبر عن درجة الموافقة (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) من وجهة نظر أفراد العينة، وأعطيت لها الأرقام (1، 2، 3، 4، 5) على الترتيب لتعبر عن الأوزان وتم تحديد الاتجاه العام بالاعتماد على ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كما استخدم اختبار (T-Test) حيث تم الاعتماد على الوسط الفرضي (3) والذي يمثل درجة موافقة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته بمتوسط إجابات العينة لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

4-1-5 الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

بعد ترميز البيانات تم إدخالها على الحاسب، وتمت المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences والمعروف اختصاراً بـ (SPSS) بنسخته 25 (IBM Corp، 2017)، وذلك من خلال عدّة مقاييس وأدوات إحصائية، فقد استُخدم اختبار Cronbach's Alpha لدراسة مدى صدق وثبات الاستبيان، كما استُخدم في تحليل البيانات كل من التحليل الوصفي كالمتوسطات، والتكرارات، والنسب المئوية، والانحراف المعياري لتحليل وتفسير العوامل المستقلة، كما استخدم مقياس ليكرت الخماسي Fifth Likert Scale ليتم تحديد الاتجاه العام للمتغير، وفيما يلي أهم المقاييس الإحصائية التي تم استخدامها.

● مقياس ليكرت الخماسي: A five-point Likert scale

استُخدم مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات أفراد العينة لفقرات الاستبانة كما يلي:

الجدول 1؛ مقياس ليكرت الخماسي.

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

وحسب المقياس فإن المتغير الذي يعبر عن الخيارات هو مقياس ترتيبي، ويحسب طول المدة بقسمة عدد المسافات (وتساوي 4) على عدد الاختيارات (وتساوي 5) فينتج أن طول المدة يساوي (0.80) ويصبح التوزيع كما يلي:

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

2-4 المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-2-4 دراسة صدق وثبات أداة الدراسة

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) استُخدم معامل ألفا كرونباخ، كما استُخدم معامل الصدق (الجذر

التربيعي لمعامل الثبات) للتأكد من تمثيل الاستبيان للمجتمع المدروس، كما هو موضح في الجدول رقم 2.

الجدول 2؛ دراسة صدق وثبات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	6	0.62	0.79
المحور الثاني	14	0.84	0.92
المحور الثالث	8	0.93	0.96
كامل الاستبيان	28	0.60	0.77

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 2 أن ثبات المحاور تراوح ما بين 0.62 كحد أدنى و 0.93 كحد أعلى وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وخاصةً المحور الثالث الذي يتناول عبارات مؤشرات الإفصاح البيئي فقد حصل على أعلى درجة من الثبات، وبناءً عليه تعد هذا الاستبانة ذو درجة ثبات عالية يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة، فقد بلغ معامل الثبات العام لكامل الاستبيان 0.6 وهو القيمة المقبولة كحد أدنى للاتساق الداخلي والتي تقدر ب 60%، كما يؤكد معامل الصدق والذي تتراوح قيمته بين 0.79 و 0.96 لمحاور الاستبانة أن الاستبانة صادقة وممثلة للمجتمع الذي سحبت منه العينة.

4-2-2 دراسة الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة بحساب معامل الارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور الثلاثة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، والجدول رقم 3 يوضح معاملات الارتباط للمحاور الثلاثة.

الجدول 3: دراسة صدق الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة

محاور البحث	عدد عبارات المحور	قيم معاملات الارتباط للعبارات	قيمة الدلالة (المعنوية)
المحور الأول	6	من 0.47 وحتى 0.96	الاتساق معنوي عند مستوى دلالة 0.05
المحور الثاني	14	من 0.25 وحتى 0.47	
المحور الثالث	8	من 0.51 وحتى 0.86	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

من نتائج الجدول السابق نجد أن: جميع معاملات ارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور دالة احصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائي 0.05 وتراوحت قيم معامل الارتباط للعبارات بين 0.47 و 0.96 وعليه فإن جميع عبارات المحور الأول ذات ارتباط معنوي متوسط الى قوي مع المحور الذي تنتمي إليه وقد حصلت على أعلى درجة للاتساق الداخلي، كما تراوحت قيم معامل الارتباط لعبارات المحور الثاني بين 0.25 و 0.47 وكانت جميعها ذات دلالة إحصائية، في حين حصلت عبارات المحور الثالث على قيم معامل ارتباط بين 0.51 و 0.86 وكانت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائي 0.05 وهي ذات ارتباط معنوي متوسط الى قوي مع المحور الذي تنتمي إليه، وعليه فإن جميع فقرات المحاور متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي للمحاور الثلاثة، وبالاعتماد على ما سبق ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة.

3-2-4 دراسة الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

نبين في الآتي التحليل الوصفي للعينة المدروسة من خلال دراسة التكرارات والنسب المئوية لبعض

الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

1-3-2-4 المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم 4 توزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي لغاية تاريخ إجراء هذه الدراسة، حيث شكل حملة الإجازة الجامعية (البكالوريوس) ما يقارب نصف العينة بنسبة 48.8%، في حين شكل حملة شهادة الماجستير ما يقارب ثلث العينة المدروسة بنسبة 33.3%، وكانت أقل نسبة للحاصلين على درجة الدبلوم والتي بلغت 7.1% من العينة المدروسة، كما هو موضح في الجدول رقم 4.

الجدول 4؛ توزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
48.8%	41	بكالوريوس
7.1%	6	دبلوم
33.3%	28	ماجستير
10.7%	9	دكتوراه
100%	84	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

2-3-2-4 المركز الوظيفي:

يبين الجدول رقم 5 توزيع أفراد العينة تبعاً للمركز الوظيفي، وقد حاز المدقق على المرتبة الأولى يليه المدقق الرئيسي، في حين كان لشريك التدقيق النسبة الأقل من أفراد العينة، كما هو موضح في الجدول رقم 5.

الجدول 5؛ توزيع أفراد العينة تبعاً للمركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
36.9%	31	مدقق
26.2%	22	مدقق رئيسي
23.8%	20	مدير تدقيق
13.1%	11	شريك تدقيق
100%	84	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

فقد حصل المركز الوظيفي المدقق على أعلى نسبة حوالي 37% من العينة، في حين كان نصيب شريك التدقيق هو الأقل فقد شكل حوالي 13% من العينة المدروسة، بينما حصل كل من المدقق الرئيسي ومدير التدقيق على نسب متقاربة.

4-2-3-3 الخبرة العملية:

أكدت النتائج أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عملية في مجال التدقيق لمدة تزيد عن عشر سنوات، وهذا يشير إلى امتلاكهم المهارات والخبرات اللازمة لرفع جودة الخدمات المقدمة، كما هو موضح في الجدول رقم 6.

الجدول 6؛ توزيع أفراد العينة تبعاً لسنوات الخبرة العملية

النسبة المئوية	العدد	الخبرة العملية
11.9%	10	أقل من 2 سنة
19.0%	16	من 2 إلى أقل من 5 سنوات
23.8%	20	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
45.2%	38	أكثر من عشر سنوات
100%	84	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

ويبين الجدول رقم 6 أن النسبة الأكبر من أفراد العينة أي ما يقارب 45% يمتلكون خبرة عملية تزيد عن عشر سنوات، في حين يمتلك ما يقارب ربع العينة خبرة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات، وأما أصحاب الخبرة العملية التي تقل عن عامين فقد حققوا أقل نسبة من العينة المدروسة.

4-2-4 دراسة محاور الاستبانة (اختبار الفرضيات)

عمل الباحث على اختبار فرضيات الدراسة من خلال دراسة وتحليل العبارات التي تضمنها كل محور من المحاور الثلاثة على مستوى المحاور الرئيسية والمحاور الفرعية، وذلك باستخدام اختبار ستودينت (T-Test) حول متوسط مجتمع واحد ومتوسط معياري (افتراضي) يساوي 3 واعتماد الآتي:

- تقبل الفرضية الصفرية (فرضية العدم) والتي تنص على أن المتوسط يساوي قيمة ثابتة (قيمة افتراضية) عندما تكون القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة الإحصائي 0.05 .
- تقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن المتوسط مختلف عن قيمة ثابتة (قيمة افتراضية) عندما تكون القيمة الاحتمالية أصغر من مستوى الدلالة الإحصائي 0.05 (ترفض الفرضية الصفرية).

4-2-4-1 المحور الأول "ممارسات مدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية للشركات

الصناعية السورية"

يقدم مدققي الحسابات في سورية خدمة تدقيق البيانات المالية للشركات الصناعية، ومع التطور الحاصل لمفهوم التدقيق واتساعه ليشمل الأمور البيئية، كان لابد من توجيه الاهتمام للممارسات الحالية التي يقوم بها مدققو الحسابات والهدف منها، وقد عمل البحث على تناول أهم هذه الممارسات من خلال ست عبارات لتبين وجهة نظر المدققين في هذه الممارسات والهدف منها عند وجود اعتبارات للأمور البيئية، ويوضح الجدول رقم (7) التكرارات والنسب المئوية لآراء أفراد العينة حول تلك الممارسات.

الجدول 7؛ ممارسات مدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية من وجهة نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق
Q1	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية للتوصل إلى استنتاجات عن الأداء البيئي للشركة	العدد	4	16	54	10
		%	4.8	19.0	64.3	11.9
Q2	الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية عند تدقيق البيانات المالية لتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية	العدد	4	7	44	29
		%	4.8	8.3	52.4	34.5
Q3	جمع وتوثيق أدلة تدقيق كافية وملاءمة للتوصل إلى استنتاجات حول التزام الشركات بقوانين وأنظمة البيئة وكفاية الضوابط على الأمور البيئية	العدد	4	17	50	13
		%	4.8	20.2	59.5	15.5
Q4	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وتنفيذها لإبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد	العدد	0	0	11	49
		%	0	0	13.1	58.3
Q5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد حول الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية	العدد	10	38	24	8
		%	11.9	45.2	28.6	9.5
Q6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد أخرى حول القضايا البيئية	العدد	10	30	34	10
		%	11.9	35.7	40.5	11.9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

ويبين الجدول رقم (8) أنَّ العبارة "تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وتنفيذها لإبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.15 وانحراف معياري 0.63 وحصلت على درجة موافق لدى 83% من أفراد العينة وهي ذات دلالة إحصائية عند درجة ثقة 99% من المجتمع، في حين جاءت العبارة "الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية عند تدقيق البيانات المالية لتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية" و العبارة "جمع وتوثيق أدلة تدقيق كافية وملاءمة للتوصل إلى استنتاجات حول التزام الشركات بقوانين وأنظمة البيئة وكفاية الضوابط على الأمور البيئية" و عبارة "تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية للتوصل إلى استنتاجات عن الأداء البيئي للشركة"

في المرتبة الثانية والثالثة والرابعة وبمتوسطات بلغت 3.17، 2.86، 2.83، على الترتيب، ولكنها غير دالة احصائياً بنتيجة اختبار ستودينت (T-Test)، كما بينت النتائج أن حوالي 50% من أفراد العينة كانوا غير موافقين على كل من العبارة "يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد أخرى حول القضايا البيئية" والتي جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 2.52 وانحراف معياري قدره 0.86 و العبارة "يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد حول الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية" والتي جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.5 وانحراف معياري 0.99 .

الجدول 8: مساهمة ممارسات مدققي الحسابات في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	T-Test	اتجاه العينة	رتبة السؤال
Q1	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية للتوصل إلى استنتاجات عن الأداء البيئي للشركة	2.83	0.69	56.6	2.21	محايد	4
Q2	الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية عند تدقيق البيانات المالية لتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية	3.17	0.77	63.4	1.98	محايد	2
Q3	جمع وتوثيق أدلة تدقيق كافية وملاءمة للتوصل إلى استنتاجات حول التزام الشركات بقوانين وأنظمة البيئة وكفاية الضوابط على الأمور البيئية	2.86	0.73	57.2	1.79	محايد	3
Q4	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وتنفيذها لإبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد	4.15	0.63	83	16.79**	موافق	1
Q5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد حول الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية	2.50	0.99	50	4.64**	غير موافق	6
Q6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد أخرى حول القضايا البيئية	2.52	0.86	50.4	5.1**	غير موافق	5
	المتوسط الموزون المرجح للمحور	3.006	0.462	60.1	0.118	محايد	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

**الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 1% * الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 5%

توضح النتائج في الجدول رقم (8) أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان محايد اتجاه إجمالي عبارات المحور الأول من الدراسة والذي يتناول ممارسات مدققي الحسابات، حيث بلغ المتوسط الموزون المرجح لإجمالي المحور 3.006 وبانحراف معياري قدره 0.462 إلا أن اختبار ستوديننت حول مجتمع واحد (T-Test) وباعتماد متوسط معياري يساوي 3 يشير الى عدم معنوية النتيجة (القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة المفترض 0.05)، وعليه فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأن متوسط المحور المدروس يساوي المتوسط المعياري للمجتمع ونرفض الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق يمكن القول لا يوجد دور معنوي لممارسات مدققي الحسابات ، وعليه نجد أن

الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية لا تسهم في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

4-2-4-2 المحور الثاني "متطلبات كفاءة المدقق الخارجي للمشاركة في عملية التدقيق البيئي للشركات الصناعية"

هدف هذا المحور إلى معرفة مدى توفر متطلبات الكفاءة للتدقيق البيئي لدى مدققي الحسابات في سورية من وجهة نظر أفراد عينة البحث، وذلك من خلال دراسة الاتجاه العام للآراء لأربع عشرة عبارة تم صياغتها لتغطي أربع محاور فرعية تتناول (التأهيل العلمي والعملية، المتطلبات الأخلاقية والمهنية، المعارف والمهارات العامة، المعارف والمهارات الفنية الخاصة)، ويوضح الجدول رقم (9) التكرارات والنسب المئوية لآراء أفراد العينة حول تلك المتطلبات،

الجدول 9؛ توافر متطلبات كفاءة المدقق الخارجي للمشاركة في عملية التدقيق البيئي من وجهة نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
Q7	التأهيل العلمي والعملية لاكتساب وتطوير المعارف والمهارات في التدقيق البيئي	العدد	16	12	33	15
		%	19	14.3	39.3	17.9
Q8	التحلي بالنزاهة والالتزام بالموضوعية	العدد	0	0	0	37
		%	0	0	0	44
Q9	التمتع بالاستقلال شكلاً ومضموناً	العدد	0	0	0	36
		%	0	0	0	42.9
Q10	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية الخدمة	العدد	0	0	0	40
		%	0	0	0	47.6
Q11	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه واجباته المهنية	العدد	0	0	0	31
		%	0	0	0	36.9
Q12	معرفة العوامل التنظيمية والقوانين واللوائح المعمول بها والمتطلبات الأخرى	العدد	0	0	3	46
		%	0	0	3.6	54.8
Q13	مهارات وإجراءات وتقنيات التدقيق	العدد	0	0	0	36
		%	0	0	0	42.9
Q14	المعرفة بالمفاهيم العلوم والتكنولوجيا البيئية	العدد	9	41	24	6
		%	10.7	48.8	28.6	7.1
Q15	المعرفة بمبادئ الإدارة البيئية وأدواتها وأساليب تطبيقها	العدد	9	43	22	6
		%	10.7	51.2	26.2	7.1
Q16	المعرفة بالعمليات التشغيلية لنظم الإدارة البيئية	العدد	9	44	21	6
		%	10.7	52.4	25.0	7.1
Q17	المعرفة بطرق وأساليب الرقابة والقياس البيئي	العدد	6	47	24	3
		%	7.1	56	28.6	3.6
Q18	المعرفة بعوامل الموقع التي قد تكون ذات تأثير بيئي على الشركة الخاضعة للتدقيق	العدد	13	40	17	10
		%	15.5	47.6	20.2	11.9
Q19	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد التزامات الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية وتقييمه مدى الوفاء بها	العدد	8	43	19	10
		%	9.5	51.2	22.6	11.9
Q20	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي قد تؤثر على مزاوئها لأنشطتها واحتياجات وتوقعات الاطراف المعنية	العدد	13	43	14	10
		%	15.5	51.2	16.7	11.9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

الجدول 10؛ مدى مساهمة الكفاءات المتوفرة لدى مدقي الحسابات للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	T-Test	اتجاه العينة	رتبة السؤال
Q7	التأهيل العلمي والعملية لاكتساب وتطوير المعارف والمهارات	2.85	1.207	57	1.17	محايد	6
Q8	التحلي بالنزاهة والالتزام بالموضوعية	4.56	0.499	91.2	**28.61	موافق بشدة	3
Q9	التمتع بالاستقلال شكلاً ومضموناً	4.57	0.497	91.4	**28.93	موافق بشدة	2
Q10	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية الخدمة	4.52	0.502	90.4	**27.79	موافق بشدة	4
Q11	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه واجباته المهنية	4.63	0.485	92.6	**30.79	موافق بشدة	1
Q12	معرفة العوامل التنظيمية والقوانين واللوائح المعمول بها والمتطلبات الأخرى	4.38	0.557	87.6	**22.69	موافق بشدة	5
Q13	مهارات وإجراءات وتقنيات التدقيق	4.57	0.497	91.4	**28.93	موافق بشدة	2
Q14	المعرفة بالمفاهيم العلوم والتكنولوجيا البيئية	2.46	0.949	49.2	**5.16	غير موافق	8
Q15	المعرفة بمبادئ الإدارة البيئية وأدواتها وأساليب تطبيقها	2.44	0.948	48.8	**5.41	غير موافق	9
Q16	المعرفة بالعمليات التشغيلية لنظم الإدارة البيئية	2.43	0.947	48.6	**5.52	غير موافق	11
Q17	المعرفة بطرق وأساليب الرقابة والقياس البيئي	2.43	0.868	48.6	**6.03	غير موافق	10
Q18	المعرفة بعوامل الموقع التي قد تكون ذات تأثير بيئي على الشركة الخاضعة للتدقيق	2.43	1.044	48.6	**5.01	غير موافق	12
Q19	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد التزامات الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية وتقييمه مدى الوفاء بها	2.51	0.987	50.2	**4.52	غير موافق	7
Q20	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي قد تؤثر على مزاولتها لأنشطتها واحتياجات وتوقعات الاطراف المعنية	2.39	1.041	47.8	**5.34	غير موافق	13
المتوسط الموزون المرجح للمحور		3.37	0.47	67.4	**7.14	موافق	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

**الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 1% * الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 5%

وقد كانت جميع عبارات المحور الثاني دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ماعدا عبارة "التأهيل العلمي والعملية لاكتساب وتطوير المعارف والمهارات في التدقيق البيئي" كانت غير دالة إحصائياً، كما هو موضح في الجدول رقم (10).

وتبين النتائج أن عبارة " المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المدقق أثناء أدائه واجباته المهنية" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.63 وانحراف معياري قدره 0.49 وحقق 92.6% من العينة درجة موافق بشدة تجاه هذه العبارة، وجاء في المرتبة الثانية كل من عبارة "التمتع بالاستقلال شكلاً ومضموناً" وعبارة "مهارات وإجراءات وتقنيات التدقيق" بمتوسط حسابي قدره 4.57 وانحراف معياري 0.49 وعبر حوالي 92% من العينة عن استجابة مرتفعة " موافق بشدة" تجاه هاتين العبارتين.

كما وتبين النتائج أن العبارة "المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي قد تؤثر على مزاولتها لأنشطتها واحتياجات وتوقعات الاطراف المعنية" جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 2.39 وانحراف معياري بلغ 1.04 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01 وحصلت على استجابة " غير موافق " من قبل 47.8% من العينة المدروسة، وجاء في المرتبة قبل الأخيرة عبارة " المعرفة بعوامل الموقع التي قد تكون ذات تأثير بيئي على الشركة الخاضعة للتدقيق" بمتوسط حسابي قدره 2.43 وانحراف معياري بلغ 1.04 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01 وحصلت على استجابة " غير موافق " من قبل 48.6% من العينة المدروسة.

ولدى دراسة آراء أفراد العينة على مستوى المحاور الفرعية لتوافر متطلبات الكفاءة، بينت النتائج الموضحة في الجدول رقم (11) أن محور المتطلبات الأخلاقية والمهنية جاء بالمرتبة الأولى بمتوسط موزون مرجح بلغ 4.57 وانحراف معياري قدره 0.47 وحصل على درجة استجابة موافق بشدة لدى حوالي 91% من عينة الدراسة، وجاء في المرتبة الثانية محور المعارف والمهارات العامة بمتوسط 4.45 وانحراف معياري 0.49 وحصل على درجة استجابة موافق بشدة لدى حوالي 89% من عينة الدراسة، وعن توافر المعارف والمهارات الفنية الخاصة (المحور

الفرعي الرابع) فقد حصل على درجة استجابة غير موافق لدى ما يقارب نصف العينة وذلك بمتوسط 2.44 وانحراف معياري 0.87 ، في حين جاء التأهيل العلمي والعملي في المرتبة الثالثة بمتوسط 2.85 وانحراف معياري قدره 1.21 وحقق استجابة محايدة لدى 57% من العينة غير أنه كان غير دال احصائياً كما هو موضح في الجدول رقم (11).

الجدول 11: مدى مساهمة الكفاءات المتوفرة لدى مدققي الحسابات للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية من وجهة نظر أفراد العينة على مستوى المحاور الفرعية

المتوسط الموزون المرجح	الانحراف المعياري	النسبة النسبية المئوية	T-Test	اتجاه العينة	رتبة السؤال	المحور الفرعي
2.85	1.21	57	1.17	محايد	3	التأهيل العلمي والعملي
4.57	0.47	91.4	**30.35	موافق بشدة	1	المتطلبات الأخلاقية والمهنية
4.45	0.49	89	**27.6	موافق بشدة	2	المعارف والمهارات العامة
2.44	0.87	48.8	**5.89	غير موافق	4	المعارف والمهارات الفنية الخاصة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

**الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 1%

* الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 5%

وبناء على ما سبق نبين أنّ المحور الفرعي المعارف والمهارات الفنية الخاصة حصلت على عدم الموافقة لدى حوالي نصف العينة مما يشير الى غياب وجود هذه المهارات من وجهة نظر أفراد العينة، في حين حصل كل من المحورين الفرعيين المتطلبات الأخلاقية والمهنية والمعارف والمهارات العامة على درجة موافق بشدة لدى ما يقارب 90% من العينة مما يؤكد على توافر هذه المهارات وبالتالي لا بد من الفصل بين المهارات العامة والمهارات الخاصة بالتدقيق البيئي من حيث توافرها لدى المحاسبين القانونيين.

هذا وتؤكد النتائج الواردة في الجدول رقم (10) أنَّ المتوسط الموزون المرجح للمحور ككل يساوي 3.37 بانحراف معياري قدره 0.47 والذي يؤكد تركيز الإجابات حول المتوسط وعدم تشتتها، وحصل هذا المحور على الموافقة بنسبة 67% من العينة المدروسة، كما أكد اختبار ستوديننت حول المجتمع الواحد (T-Test) معنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.01 وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على تساوي متوسط المحور مع المتوسط المعياري 3 ونقبل الفرضية البديلة، وعليه يمكننا القول أنَّه ذو دلالة إحصائية لتوافر الكفاءات.

وبناءً على ما سبق فإننا نقبل على العموم لكامل المحور الثاني الفرضية الثانية من هذه الدراسة التي تنص على ما يلي " تتوفر متطلبات الكفاءة لدى مدققي الحسابات في سورية للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية السورية.

4-2-4-3 المحور الثالث "دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية"

كان الهدف من دراسة هذا المحور هو التأكد من أن لتقديم المدقق الخارجي لخدمة التدقيق البيئي دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة عن واقع الأداء البيئي، وتم العمل على ذلك من خلال ثمان عبارات لبيان وجهة نظر أفراد العينة وقد حصل هذا المحور على مستوى مرتفع من الاستجابة لكافة العبارات المدروسة، كما حصل إجمالي المحور على درجة موافق دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01 لدى حوالي 78% من العينة المدروسة، ويبين الجدول رقم (12) التكرارات والنسب المئوية لآراء العينة.

الجدول 12؛ دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية من وجهة

نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
Q21	الإفصاح عن سياسات ولوائح الشركة البيئية	العدد	1	0	10	57
		%	1.2	0	11.9	67.9
Q22	الإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمتطلبات البيئية	العدد	1	0	7	51
		%	1.2	0	8.3	60.7
Q23	الإفصاح عن تكاليف الأداء البيئي	العدد	1	0	20	43
		%	1.2	0	23.8	51.2
Q24	الإفصاح عن الالتزامات البيئية القائمة والمحتملة	العدد	1	0	21	49
		%	1.2	0	25	58.3
Q25	الإفصاح عن حجم استهلاك الطاقة	العدد	1	3	11	52
		%	1.2	3.6	13.1	61.9
Q26	الإفصاح عن تأثير الانبعاثات على تغير المناخ	العدد	1	10	20	37
		%	1.2	11.9	23.8	44
Q27	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المياه	العدد	1	11	19	43
		%	1.2	13.1	22.6	51.2
Q28	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة النفايات	العدد	1	9	17	41
		%	1.2	10.7	20.2	48.8

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

وتوضح النتائج الواردة في الجدول رقم (13) أن لتقديم مدققي الحسابات خدمة التدقيق البيئي دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية، فقد حصلت العبارة "الإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمتطلبات البيئية" على درجة موافق دالة احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 لدى 83% من أفراد العينة وجاءت في المرتبة الأولى بين العبارات المدروسة بمتوسط حساب بلغ 4.17 وانحراف معياري قدره 0.68، تليها عبارة "الإفصاح عن سياسات ولوائح الشركة البيئية" في المرتبة الثانية والتي حصلت على درجة موافق لدى 80% من العينة بمتوسط حساب بلغ 4.04 وانحراف معياري قدره 0.65، في حين جاء ثالثاً كل من عبارتي "الإفصاح عن تكاليف الأداء

البيئي" و " الإفصاح عن حجم استهلاك الطاقة" بمتوسط حسابي بلغ 3.96 وانحراف معياري 0.77 وحقت كل من العبارتين درجة موافق دالة احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 لدى حوالي 79% من أفراد العينة، وجاء في المرتبة الأخيرة عبارة " الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المياه" بمتوسط حسابي بلغ 3.59 وانحراف معياري قدره 0.91 وحصلت على درجة موافق دالة احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 لدى حوالي 72% من أفراد العينة.

الجدول 13؛ تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية تبعاً لتقديم المدقق الخارجي لخدمة التدقيق البيئي من وجهة نظر أفراد العينة

الرمز	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	T-Test	اتجاه العينة	رتبة السؤال
Q21	الإفصاح عن سياسات ولوائح الشركة البيئية	4.04	0.65	80.8	**14.6	موافق	2
Q22	الإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمتطلبات البيئية	4.17	0.68	83.4	**15.9	موافق	1
Q23	الإفصاح عن تكاليف الأداء البيئي	3.96	0.77	79.2	**11.5	موافق	3
Q24	الإفصاح عن الالتزامات البيئية القائمة والمحتملة	3.87	0.71	77.4	**11.23	موافق	4
Q25	الإفصاح عن حجم استهلاك الطاقة	3.96	0.77	79.2	**11.5	موافق	3
Q26	الإفصاح عن تأثير الانبعاثات على تغير المناخ	3.68	0.96	73.6	**6.5	موافق	6
Q27	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المياه	3.59	0.91	71.8	**6	موافق	7
Q28	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة النفايات	3.73	0.93	74.6	**7.3	موافق	5
	المتوسط الموزون المرجح للمحور	3.88	0.66	77.6	**12.1	موافق	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل بيانات العينة المدروسة وفق برنامج SPSS

**الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 1%

* الفروقات معنوية عند مستوى احتمال 5%

وتبين النتائج في الجدول رقم (13) أن المتوسط الموزون المرجح لإجمالي المحور الثالث بلغ 3.88 وبانحراف معياري قدره 0.66 والذي يؤكد على تمحور الإجابات حول المتوسط وعدم تشتتها، وقد حصل هذا المحور على درجة عالية من الاستجابة لدى حوالي 78% من أفراد العينة وكان الاتجاه العام للآراء هو موافق وهو دال احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 حسب اختبار ستودينت حول المجتمع الواحد (T-Test) وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على تساوي متوسط المحور الثالث مع المتوسط المعياري 3 ونقبل الفرضية البديلة.

وبناءً على ما سبق فإننا نقبل الفرضية الثالثة من هذه الدراسة التي تنص على ما يلي " أنَّ للتدقيق البيئي دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية".

3-4 المبحث الثالث

نتائج وتوصيات الدراسة

1-3-4 نتائج الدراسة

1. بناءً على نتائج اختبار المحور الأول، لا تسهم الممارسات الحالية لمدقي الحسابات عند تكليفهم بتدقيق البيانات المالية في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.
2. بناءً على نتائج اختبار المحور الثاني، يمتلك مدقي الحسابات في سورية متطلبات الكفاءة اللازمة للمشاركة في تقديم خدمة التدقيق البيئي للشركات الصناعية السورية، ولكن يجب الفصل بين المهارات العامة في التدقيق والمهارات الفنية الخاصة في التدقيق البيئي من حيث توافرها لدى مدقي الحسابات.
3. بناءً على نتائج اختبار المحور الثاني، حصل كل من المحورين الفرعيين المتطلبات الأخلاقية والمهنية والمعارف والمهارات العامة في التدقيق على درجة موافق بشدة لدى ما يقارب 90% من العينة مما يؤكد على توافر هذه المتطلبات.
4. بناءً على نتائج اختبار المحور الثاني، حصلت المعارف والمهارات الفنية الخاصة في التدقيق البيئي على عدم الموافقة لدى حوالي نصف العينة مما يشير إلى عدم توافر هذه المتطلبات.
5. بناءً على نتائج اختبار المحور الثاني، حصل التأهيل العلمي والعملية في مجال التدقيق البيئي على استجابة محايدة لدى 57% من العينة غير أنه كان غير دال احصائياً.
6. بناءً على نتائج اختبار المحور الثالث، إن لتقديم مدقي الحسابات خدمة التدقيق البيئي دور هام في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية.

4-3-2 توصيات الدراسة

1. ضرورة قيام شركات ومكاتب التدقيق في سورية بتقديم خدمات تأكيد أخرى حول القضايا البيئية، وذلك لأن التدقيق التقليدي لم يعد يلبي احتياجات وتطلعات جميع أصحاب المصالح.
2. ضرورة قيام شركات ومكاتب التدقيق في سورية عند تقديمها لخدمة التدقيق البيئي، بالاستعانة وتوظيف الاختصاصات الفنية المناسبة لعملية التدقيق نظراً لافتقار مدققي الحسابات للمعارف والخبرات الفنية الخاصة في التدقيق البيئي، حيث أنه لا يجب على كل فرد ضمن فريق التدقيق أن يمتلك نفس الكفاءات، ولكن يجب على فريق التدقيق ككل أن يمتلك الكفاءات اللازمة لإتمام الخدمة.
3. ضرورة قيام الهيئات النازمة لمهنة التدقيق في سورية بزيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات وإقامة دورات تدريبية في مجال التدقيق البيئي.
4. ضرورة قيام الهيئات النازمة لمهنة التدقيق في سورية بأخذ دور إيجابي في تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية وتقارير الحوكمة والأشكال الأخرى من التقارير المقدمة إلى أصحاب المصلحة، وذلك من خلال دعم وتوجيه مكاتب وشركات التدقيق على أن تأخذ في الحسبان عند تقديم خدماتها المسؤولية البيئية للشركات الصناعية، لأن كمية ونوعية الإفصاح البيئي في سورية لا تزال منخفضة نسبياً، وهناك حاجة إلى بذل جهود تنظيمية من خلال صياغة السياسات وتكثيف الإشراف لزيادة وعي القطاع الخاص بالإبلاغ عن المؤشرات البيئية.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين احمد، وقريط، عصام نعمة. (2012). أصول المراجعة -الجزء الأول. دمشق:سورية. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
2. لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). المراجعة البيئية. الإسكندرية:جمهورية مصر العربية. منشورات الدار الجامعية.

ب- رسائل الماجستير والدكتوراه:

1. أسية، برحائل، وأسماء، بوحميده فاطمة. (2021). التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة. ماجستير. محاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة بلحاج بوشعيب. عين تموشنت: الجزائر.
2. اميرداش، ضرار عصام. (2023). اقتراح مؤشر للحوكمة والمسؤولية البيئية والاجتماعية في سوق دمشق للأوراق المالية بالاعتماد على تجربة مصر. ماجستير. الأسواق المالية. المصارف والتأمين. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق:الجمهورية العربية السورية.
3. دغيدى، آية محمد جابر عبد الرحمن. (2020). محددات الإفصاح عن معلومات الاستدامة وآثره على جودة التقارير المالية. ماجستير. محاسبة. كلية التجارة وإدارة الأعمال. جامعة حلوان. القاهرة: جمهورية مصر العربية.
4. رواني، بوحفص. (2018). المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. دكتوراه. العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة ابي بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر.

5. صالح، أمير. (2023). أثر التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسات. دكتوراه. العلوم المالية والمحاسبية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة أحمد دراية. أدرار: الجزائر.
6. العباسي، محمد فرحان فليح. (2021). التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية. ماجستير. المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد. الجامعة المستنصرية. بغداد: العراق.
7. غلاب، فاتح. (2011). تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة. ماجستير. إدارة الأعمال. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس. سطيف: الجزائر.
8. قريشي، بلقاسم. (2020). تحليل أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية. دكتوراه. العلوم المالية والمحاسبية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة: الجزائر.
9. كرم، ياسمين حمدان. (2012). التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في قطاع غزة. ماجستير. محاسبة وتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية-غزة. غزة: فلسطين.
10. مراد، غمام، وفوزي، دحمون. (2015). أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية. ماجستير. محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البويرة. البويرة: الجزائر.
11. المقطري، معاذ طاهر صالح. (2012). دور المراجعة في تقييم الأداء البيئي في اليمن. دكتوراه. المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: الجمهورية العربية السورية.

ج- المجلات والصحف:

1. أبو جبل، نجوى محمود أحمد، ميخائيل، نرجس قيصر بولس، والشاعر، أحمد ابراهيم أحمد. (2023). أثر التوكيد المهني لتقارير الاستدامة على قرارات مستخدمي التقارير المالية. مجلة البحوث المحاسبية. مج:10. عدد:1. ص-ص: 60-93. طنطا: جمهورية مصر العربية. جامعة طنطا.
2. الجياش، كمال محمد. (2023). التفسير النظري للإفصاح البيئي في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في سياق النظريات. مجلة الأصالة. مج: 2. عدد:7. ص-ص: 553-575. طرابلس: ليبيا. الجمعية الليبية للعلوم التربوية والإنسانية.
3. جيجان، حزام فالح. (2016). مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مج:22. عدد:88. ص-ص: 502-522. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
4. الحروي، مريم أياد احمد، وسجد، هيام. (2023). تأثير التدقيق البيئي في تعزيز الإفصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة. مجلة العلوم الادارية والاقتصادية. مج:19. عدد:62. ص-ص: 17-34. تكريت: العراق. جامعة تكريت.
5. سر الختم، عبير بكري. (2021). أثر الإفصاح عن المحاسبة البيئية على جودة أداء المنشآت التجارية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. مج:5. عدد:7. ص-ص: 180-191. غزة: فلسطين. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث.
6. السقا، زياد هاشم. (2011). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS). مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مج:4. عدد:7. ص-ص: 296-309. الانبار: العراق. جامعة الانبار.
7. سيد، سيد عبد الفتاح، الشافعي، ياسر زكريا، وغلاب، سماهر ماهر. (2021). إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية في التقارير المالية المنشورة. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. مج:7. عدد:11. ص-ص: 721-766. كفر الشيخ: جمهورية مصر العربية. جامعة كفر الشيخ.

8. شبل، منى سليمان محمود. (2018). دراسة واختبار مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية. مج:2. عدد:2. ص-ص: 451-517. الإسكندرية: جمهورية مصر العربية. جامعة الإسكندرية.
9. الشهري، محمد حمود، والعصيمي، مشاري حمدان. (2023). تأثير خصائص الشركات على مستوى الإفصاح البيئي في ضوء متطلبات هيئة السوق المالية السعودية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. مج:7. عدد:8. ص-ص: 1-16. غزة:فلسطين. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث.
10. عزام، محسن عبيد، العطار، دينا سعيد، وهيبه، محمود عوض الله. (2024). دراسة تحليلية لمؤشرات الاستدامة في ضوء المبادرة العالمية للتقارير. مجلة البحوث البيئية والطاقة. مج:13. عدد:22. ص-ص:1-52. المنوفية:جمهورية مصر العربية. جامعة المنوفية.
11. الفار، محمد محمد سليمان. (2017). المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. مج:8. عدد: 4. ص-ص: 254-286. السويس:جمهورية مصر العربية. جامعة قناة السويس.
12. قريشي، بلقاسم، وزرقون، محمد. (2020). العوامل المحددة للإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات. مج:13. عدد:2. ص-ص: 1115-1142. غرداية:الجزائر. جامعة غرداية.
13. مزيمش، أسماء، عبد القادر، عوادي، والطيب، قويدر محمد. (2018). تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية. مجلة المنهل الاقتصادي. مج:1. عدد:2. ص-ص: 123-136. الوادي:الجزائر. جامعة الوادي.
14. مصطفى، شيرزاد أحمد، محمد، نخشين جمال، وعبد المجيد، ثاوات جعفر. (2021). أثر التدقيق البيئي في تعزيز الحوكمة البيئية. مجلة العلوم الادارية والاقتصادية. مج:17. عدد:54. ص-ص: 116-133. تكريت:العراق. جامعة تكريت.

15. الهنداوي، أنوار عباس هادي. (2015). محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. مج:13. عدد:36. ص-ص: 353-391. الكوفة:العراق. جامعة الكوفة.

16. ياسين، فيان عبد الرحمن ، وجبر ، عطار د سعد. (2018). أثر التدقيق البيئي على إدارة النفايات الصلبة في الحفاظ على بيئة سليمة والحد من الآثار السلبية على البيئة. مجلة العلوم الاقتصادية. عدد:54. ص-ص: 367-390. بغداد:العراق. جامعة بغداد.

د - المعايير:

1. مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية. (2020). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الأول. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2. مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية. (2020). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثاني. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - الاتحاد الدولي للمحاسبين.

3. مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية. (2020). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثالث. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - الاتحاد الدولي للمحاسبين.

4. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين. (2018). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - الاتحاد الدولي للمحاسبين.

هـ - التقارير:

1. شركة أركان المساهمة العامة. (2021). تقرير الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة عن عام 2021. أبوظبي: الإمارات العربية المتحدة. منشورات هيئة الأوراق المالية والسلع إمارات.
2. شركة اسمنت البادية المساهمة المغفلة. (2021). تقرير الحوكمة عن عام 2021. ريف دمشق: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
3. شركة اسمنت البادية المساهمة المغفلة. (2022). تقرير الحوكمة عن عام 2022. ريف دمشق: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
4. الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية المساهمة المغفلة. (2021). تقرير الحوكمة عن عام 2021. حماة: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
5. الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية المساهمة المغفلة. (2022). تقرير الحوكمة عن عام 2022. حماة: سورية. منشورات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

ثانياً - المراجع باللغة الإنجليزية:

a- Theses and Dissertations:

1. Attar, Abdulkadir Zakria. (2022). Statutory auditor's role in corporate social and environmental reporting. Doctoral. Business School. Middlesex University. London: England.
2. Hallström, V., & Strand, E. (2017). THE RISKS OF ENVIRONMENTAL ACTIVITIES: How are these risks handled by the corporate governance and the external auditor?. Master. University of Gävle. Gävle: Sweden.
3. Jamtsho, Choida. (2005). Environmental auditing and sustainable development from the perspective of a government auditing. Master. School of Environmental Sciences. University of East Anglia. Norwich: United Kingdom.

b- Magazines and Newspapers:

1. Angela, P., & Handoyo, S. (2021). The determinants of environmental disclosure quality: empirical evidence from Indonesia. Journal of Accounting Auditing and Business. Vol: 4. No: 1. p-p. 41-53.
2. Arora, Priyanka. (2017). Environmental Audit-need of the hour. International Journal of Advanced Research in Engineering & Management. Vol: 3. No: 4. p-p. 25-31.
3. Baalouch, F., Ayadi, S. D., & Hussainey, K. (2019). A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies. Journal of Management and Governance. Vol:23. No:1. p-p. 939-971.
4. EHP. (2010). Green Washing do you know what you're buying. Environmental Health Perspectives Journal. Vol: 118. No: 06. p-p. 246-252.

5. Ismail, A. H., Abdul Rahman, A., & Hezabr, A. A. (2018). Determinants of corporate environmental disclosure quality of oil and gas industry in developing countries. **International Journal of Ethics and Systems**. Vol :34. No: 4. p-p. 527-563.
6. Lyon, T. P., & Montgomery, A. W. (2015). The means and end of greenwash. **Organization & Environment**. Vol:28. No:2. p-p. 223-249.
7. Marquis, C., Toffel, M. W., & Zhou, Y. (2016). Scrutiny, norms, and selective disclosure: A global study of greenwashing. **Organization science**. Vol:27. No:2. p-p. 483-504.
8. Marwa, M., Salhi, B., & Jarboui, A. (2020). Environmental audit and environmental disclosure quality. **Scientific Annals of Economics and Business Journal**. Vol:67. No:1. p-p. 93-115.

c- Standards:

1. International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). **Handbook of international Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements - Part 1**. New York: United States of America, International Federation of Accountants Publishing.
2. International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). **Handbook of international Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements - Part 2**. New York: United States of America, International Federation of Accountants Publishing.
3. International Federation of Accountants. (1998). **International Auditing Practice Statement 1010, "The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements"**. New York: United States of America.
4. The International Organization for Standardization. (2015). **International Standard ISO 14001, "Environmental management systems – Requirements with guidance to use"**. Switzerland: Geneva.

5. The International Organization for Standardization. (2018). **International Standard ISO 19011, “Guidelines for auditing management systems”**. Switzerland: Geneva.
6. The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14011, “Guidelines for environmental auditing – Audit Procedures – Auditing of Environmental Management Systems”**. Switzerland: Geneva.
7. The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14010, “Guidelines for environmental auditing – General principles”**. Switzerland: Geneva.
8. The International Organization for Standardization. (1996). **International Standard ISO 14012, “Guidelines for environmental auditing – Qualification criteria for environmental auditors”**. Switzerland: Geneva.
9. The International Organization for Standardization. (2002). **International Standard ISO 19011, “Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing”**. Switzerland: Geneva.

الملاحق

الملحق رقم (1) : الاستبانة العلمية

الملحق رقم (2) : قائمة بأسماء السادة محكمي الاستبانة العلمية

الملحق رقم (1)

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة



الاستبانة العلمية

السادة مدقي حسابات الشركات الصناعية الكرام

تحية طيبة وبعد.

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان:

دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية

وذلك استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، ولغرض إستكمال هذه الدراسة أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق نظراً لأهمية إجاباتكم على نتائج الدراسة، علماً بأن المعلومات التي سيتم جمعها سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

محمد غيث عودة

القسم الأول: معلومات ديمغرافية:

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) أمام الفئة المناسبة.

1- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ دبلوم ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

2- المركز الوظيفي في منشأة التدقيق

☐ مدقق ☐ مدقق رئيسي ☐ مدير تدقيق ☐ شريك تدقيق

3- سنوات الخبرة العملية:

☐ أقل من 2 سنة ☐ من 2 إلى أقل من 5 سنوات

☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: ويتضمن ثلاث محاور على النحو التالي:

يرجى بيان درجة موافقتك على كل من العبارات الواردة أدناه وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

المحور الأول: ممارسات مدقق الحسابات عند تكليفه بتدقيق البيانات المالية للشركات الصناعية

السورية

يهدف هذا المحور إلى التعرف على الممارسات الحالية لمدققي الحسابات عند تدقيق البيانات المالية والهدف منها عند وجود اعتبارات للأمور البيئية وهل لها دور في رأيك في تحسين جودة الإفصاح البيئي:

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية للتوصل إلى استنتاجات عن الأداء البيئي للشركة					
2	الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية عند تدقيق البيانات المالية لتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية					
3	جمع وتوثيق أدلة تدقيق كافية وملاءمة للتوصل إلى استنتاجات حول التزام الشركات بقوانين وأنظمة البيئة وكفاية الضوابط على الأمور البيئية					
4	تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وتنفيذها لإبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد					
5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد حول الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية					
6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في سورية بتقديم خدمات تأكيد أخرى حول القضايا البيئية					

المحور الثاني: متطلبات كفاءة المدقق الخارجي للمشاركة في عملية التدقيق البيئي للشركات

الصناعية

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى توفر متطلبات الكفاءة للتدقيق البيئي لدى مدققي الحسابات في سورية:

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أ	التأهيل العلمي والعملية					
7	التأهيل العلمي والعملية الكافي لاكتساب وتطوير المعارف والمهارات في التدقيق البيئي					
ب	المتطلبات الأخلاقية والمهنية					
8	التحلي بالنزاهة والالتزام بالموضوعية					
9	التمتع بالاستقلال شكلاً ومضموناً					
10	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية الخدمة					
11	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه واجباته المهنية					
ج	المعارف والمهارات					
	المعارف والمهارات العامة					
12	معرفة العوامل التنظيمية و القوانين واللوائح المعمول بها والمتطلبات الأخرى					
13	مهارات وإجراءات وتقنيات التدقيق					
	المعارف والمهارات الفنية الخاصة					
14	المعرفة بالمفاهيم العلوم والتكنولوجيا البيئية					
15	المعرفة بمبادئ الإدارة البيئية وأدواتها وأساليب تطبيقها					
16	المعرفة بالعمليات التشغيلية لنظم الإدارة البيئية					
17	المعرفة بطرق وأساليب الرقابة والقياس البيئي					
18	المعرفة بعوامل الموقع التي قد تكون ذات تأثير بيئي على الشركة الخاضعة للتدقيق					

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
19	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد التزامات الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية وتقييمه مدى الوفاء بها					
20	المهارة في تحديد ما إذا قد قامت الشركة الخاضعة للتدقيق بتحديد العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي قد تؤثر على مزاولتها لأنشطتها واحتياجات وتوقعات الاطراف المعنية					

المحور الثالث: دور التدقيق البيئي في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السورية

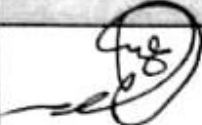
يهدف هذا المحور إلى التأكد من أن لتقديم المدقق الخارجي لخدمة التدقيق البيئي دور في تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة عن واقع الأداء البيئي:

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21	الإفصاح عن سياسات ولوائح الشركة البيئية					
22	الإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمتطلبات البيئية					
23	الإفصاح عن تكاليف الأداء البيئي					
24	الإفصاح عن الالتزامات البيئية القائمة والمحتملة					
25	الإفصاح عن حجم استهلاك الطاقة					
26	الإفصاح عن تأثير الانبعاثات على تغير المناخ					
27	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المياه					
28	الإفصاح عن السياسات والإجراءات المتبعة في إدارة النفايات					

الملحق رقم (2)

قائمة بأسماء السادة محكمي الاستبانة العلمية

قائمة بأسماء محكمي استبانة الدراسة

الرقم	الاسم واللقب العلمي	الاختصاص الدقيق	الكلية	الجامعة	التوقيع
1	د. عصام مريد	المضيعة	الاقتصاد	دمشق	
2	د. عمر سيد	التدبير	الاقتصاد	دمشق	
3	د. أسامة ربيع	المضيعة	11	6	

The Role of the Environmental Audit in Improving the Environmental Disclosure Quality for Syrian Industrial Companies (A Field Study)

Prepared By:

Mhd Ghaith Suliman Oudeh

Supervised By:

Prof. Ata Allah Khalil

Abstract

The study aimed to clarify the role of environmental audit in improving the quality of environmental disclosure for Syrian industrial companies. It focused on understanding auditors' current practices and the availability of environmental auditing efficiency requirements among auditors in Syria.

To achieve its goals, a questionnaire was designed and distributed to 100 auditors from certified public accountant offices operating in the Damascus Governorate and its surrounding areas, all of whom have experience in auditing industrial companies, a total of 84 questionnaires were returned and analyzed, utilizing appropriate statistical methods, the study reached a set of results, the most important of which are: auditors' practices not enhancing environmental disclosure quality for Syrian industrial companies when auditing financial statements, the presence of most environmental auditing efficiency requirements among Syrian auditors, especially ethical, professional requirements, general knowledge and skills, and the significant role of auditors in improving environmental disclosure quality by enhancing transparency, providing comprehensive performance indicators on environmental performance, aiding stakeholders in evaluating performance, guiding policies, and making informed environmental decisions.

Keywords: Environmental Audit, Environmental Disclosure, Environmental Disclosure Quality.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economic

Department of Accounting



The Role of the Environmental Audit in Improving the Environmental Disclosure Quality for Syrian Industrial Companies (A Field Study)

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master in Audit

Prepared By

Mhd Ghaith Suliman Oudeh

Supervised By

Prof. Ata Allah Khalil

Professor in Faculty of Economic – Damascus University

2024