

## إطار تنظيري مقترح لمراجعة الأداء البيئي

مصطفى عبدالفتاح مصطفى المصطفى\*

\*باحث دراسات عليا – جامعة المنوفية

### مستخلص الدراسة:

إختصت الدراسة بمراجعة الأداء البيئي اعتمادا على إطار إقترحه الباحث، وإستهدفت فى سياق ذلك توفير إجابات حول طبيعة الأداء البيئي، أبعاد فحص ومراجعة الأداء البيئي، وقد إقترح الباحث نموذج تنظيري لإختبارات مدى الإلتزام ومدى التحقق من سلامة الأداء البيئي، كما قام الباحث بإستقراء مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بالظاهرة البحثية للدراسة والتي كشف معظمها عن وجود مجموعة من التحديات والقيود المؤثرة على جودة الأداء البيئي.

وقد إنتهت الدراسة إلى ضرورة تطوير إستراتيجية لمراجعة الأداء البيئي من المنظورين القانوني والبيئي.

### اولا : مقدمة :

يرجع تاريخ تطور مراجعة الأداء البيئي إلى بداية الثمانينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أدى حصول الحوادث البيئية إلى تعرض بعض الشركات الصناعية هناك إلى دفع تعويضات وغرامات هائلة نتيجة للمسئولية عن الأضرار التي نشأت من تلك الحوادث وفقا لمبدأ ( على الملوث أن يدفع الثمن)<sup>1</sup>. ولقد أظهرت تلك الأحداث الحاجة إلى آلية داخلية تضمن عدم تكرار حدوث تلك الحوادث، كما تضمن أن النظم المطبقة داخل تلك المؤسسات وكل الإجراءات والوسائل المستخدمة سوف تؤدي إلى التوافق مع التشريعات البيئية القائمة. ولقد تشابه ذلك مع الآليات المستخدمة بالفعل كالمراجعة المالية داخل الشركات أو ما يعرف أحيانا بالمراجعة الداخلية. لذا فقد أطلقت تسمية . المراجع البيئي أسوة بالمراجعة المالية، ثم اخذ هذا المفهوم في التطور والانتشار<sup>2</sup>، وفى سياق ذلك يركز هذا البحث على طبيعة وآليات وأبعاد مراجعة الأداء البيئي ومزاياه النسبية.

### ثانيا : مشكلة وأسئلة الدراسة :

تتولى مراجعة الأداء البيئي فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات الادارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الادارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة<sup>3</sup>.

تعريف وكالة حماية البيئة EPA، حيث تم تعريف مراجعة الأداء البيئي بأنه عبارة عن " عملية فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات القانونية وللعمليات الإنتاجية، وما يرتبط منها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها<sup>4</sup>.

وقد سعت لجنة الاتحاد الأوروبي The commission of the European communities إلى تبني برنامج EMAS للإدارة والمراجعة الذى أقر حتمية قيام المؤسسات عمل مراجعة بيئية ونشر نتائجها في صورة قائمة بيئية يتم التصديق عليها عن طريق مراجعين معتمدين وتضمن ذلك البرنامج مراجعة الأداء البيئي على أنه عبارة عن: " عملية فحص تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن القضايا البيئية الهامة والملائمة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - بن افرج زونية، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسير والعلوم التجارية، 2008، ص 5-10

<sup>2</sup> - بالرقى تيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد، متاح على موقع جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، ص 350-530

<sup>3</sup> - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 433

<sup>4</sup> - أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 134

<sup>5</sup> - إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سبق ذكره، ص 426

كما تبنت الغرفة الدولية التجارية ( ICC ) أنشطة مراجعة الأداء البيئي باعتباره " أداة إدارية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء . بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية"<sup>1</sup> .

ومن خلال ما سبق يتضح أن مراجعة الأداء البيئي إما أن يتم من طرف المؤسسة وذلك بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة لا نجاحها، وإما بواسطة جهة خارجية مستقلة، وذلك بالاستعانة بالمراجعين الخارجيين. وبالتالي فإن مراجعة الأداء البيئي قد يكون مراجعة وتدقيق داخلي تستخدم نتائجه لأغراض إدارة المؤسسة، أو قد يكون مراجعة وتدقيق خارجي تستخدم نتائجه لأغراض جهات أخرى.

**ويمكن في سياق ذلك رصد السؤالين الآتيين لبلورة المشكلة البحثية :-**

- 1- ماهي طبيعة مراجعة الأداء البيئي ؟
- 2- ما هي أهم مجالات وأبعاد ومراجعة الأداء البيئي ؟

**ثالثا : أهداف البحث:**

**يسعى البحث الى :-**

- 1- توصيف طبيعة مراجعة الأداء البيئي.
- 2- دراسة وتحلي وتقييم مجالات وأبعاد ومراجعة الأداء البيئي.

**رابعا : الاطار النظري للبحث:**

جميع أنواع مراجعة الأداء البيئي يمكن أن تصنف إلى سبعة أنواع، بحيث يمكن أن تؤدي كتحقيق داخلي أو بواسطة تنظيمات خارجية متخصصة أو بواسطة مدققين خارجيين، وأيا كان القائم بالتدقيق فإن التصنيف ينطوي على ما يلي<sup>2</sup>:-

**أ- تدقيق الالتزام:** وهي تحديد ما إذا كانت الأنشطة والعمليات تتم في نطاق القيود القانونية التي تفرضها التشريعات وهي تنطوي على تقييم مفصل للعمليات الماضية والحالية والمخططة، وهذا التصنيف يتضمن ثلاثة أنشطة :-

- تقييم أولي يستخدم لتوجيه النظر نحو مجالات المشاكل المحتملة والتي يجب أن تكون بصفة خاصة موضع اهتمام نشاط التدقيق في المستقبل؛

- فحص بيئي وتقييم مواقع يتم القيام به إذا ما أظهرت المرحلة السابقة أن هناك مخاطر تلوث وعدم توافق وهذا النشاط يتضمن تفسير التحليل الفني.

**ب- تدقيق نظام إدارة البيئة:** ويركز على الأنظمة القائمة للتأكد من أنها تعمل بطريقة ملائمة لإدارة الأخطار البيئية المستقبلية؛

**ج- تدقيق اقتناء الممتلكات:** وتركز على تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة بعملية الاقتناء أو الحيازة والتي قد تزيد عن القيمة السوقية للأصل بسبب تلوينه للبيئة. هناك أدوات لإدارة المخاطر يمكن أن تستخدمها البنوك ومشتري الأراضي، ووكالات الإقراض وأي تنظيم يشتري أراضي بتسهيلات أو يقبلها كهبة أو تبرع.

**د- تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص:** وهي تتضمن تعقب المواد الضارة حيث يجب تعقبها من لحظة نشأتها حتى التخلص منها. وكل ملاك هذه المواد مسؤولون عنها كما أن المسؤولية تحمل أيضا للمالك والمستأجر والمدير والمقرض.

**هـ - تدقيق منع التلوث:** وهي تنطوي على تقييم للعمليات يخدم في تحديد فرص تقليل النفايات والمخلفات إلى " حدها الأدنى، ومنع التلوث في منبعه بدلا من الرقابة عند نهاية العملية.

<sup>1</sup> - كمال خليفة أبو زيد، وآخرون،، المراجعة الخارجية للقوائم المالية ( الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية ، اسكندرية، 2008 ، ص 456-457.

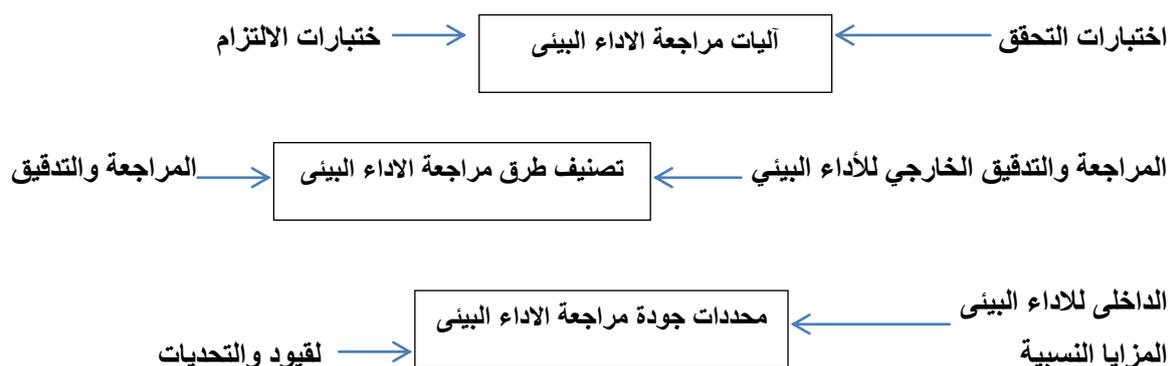
<sup>2</sup> - كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة، والكفاءة الاستخدام للموارد . متاح على موقع جامعة فرحات عباس، 2008 ، ص 60-65

و- تدقيق الالتزامات البيئية المحتملة: وهي تنطوي على فحص قانوني فني لتحديد قيم الالتزامات المحملة والمرتبطة بمسائل بيئية محددة، وذلك مع التقرير عن هذه الالتزامات.

ز- تدقيق المنتج: وهي تنطوي على تقييم عملية الانتاج وذلك □ دف توفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية الحساسة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأنواع من التدقيق للأداء البيئي لا تؤدي كلها مرة واحدة بواسطة المدقق الداخلي أو الخارجي، ولكن يمكن أن تؤدي بصورة فردية أو بمزيج منها.

#### خامسا : الاطار التنظيري المقترح للبحث:

التدقيق التالي يوضح أهم متغيرات الاطار التنظيري المقترح للبحث .



المصدر : إعداد الباحث

#### سادسا : الاطار التنظيري للبحث :

تعتبر عناصر نظام المراجعة والتدقيق داخل المؤسسة ، يهتم بمراجعة وتدقيق أنشطة المؤسسة خلال فترات زمنية محددة تسمى بفترة التدقيق حيث تكون أقل من ثلاثة سنوات، يقوم هذه العملية مجموعة من الأفراد يشتغلون داخل المؤسسة، ومن أجل توافر الموضوعية والخلو من التحيز، فإن هؤلاء الأفراد يشترط فيهم أن يكونوا مستقلين وحياديين عن الموضوع والأنشطة محل التدقيق، كما يشترط في هؤلاء الأفراد كذلك – سواء على المستوى الفردي او الجماعي- المعرفة والمهارات، التي تكون مطلوبة لأداء هذا العمل!

#### المراجعة والتدقيق الداخلي للأداء البيئي يمكن أن يغطي المجالات التالية<sup>2</sup>:

- 1- مراجعة وتدقيق الالتزام compliance audit: وذلك للتحقق من الالتزام البيئي داخل الوحدة بالسياسات الموضوعية وبالقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات هذا الأداء.
- 2- تدقيق نظام الإدارة البيئية: وذلك للوقوف على الكيفية التي يعمل بها نظام إدارة البيئية بالمؤسسة، خاصة وأنه من الملاحظ أن العديد من الهيئات والسلطات العاملة في مجال حماية البيئة تلقي باللوم على أنظمة الإدارة البيئية في حالة الفشل البيئي، ومن أمثلة ذلك مراجعة وتدقيق إدارة المخلفات والنفايات الناتجة عن نشاط المؤسسة.
- 3- تدقيق عملية المحاسبة البيئية: وذلك للتحقق من سلامة القياس والإفصاح للأثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية المنشورة.

وتقوم كافة المؤسسات بالتقرير عن المعلومات البيئية يمكن أن يتم نشرها سواء في تقاريرها السنوية أو في تقرير منفصلة، وقد سبق الإشارة أيضا بأن المعلومات البيئية يمكن أن يتم نشرها في تقرير بيئية واجتماعية أو تقرير الاستدامة.

والجدير بالملاحظة أيضا فإن عدد المؤسسات تختار أن تكون لديها معلومات بيئية مدققة أو تم التحقق منها verified or audited ، ذلك التدقيق أو التحقق يعتبر اختياريا وليس إلزاميا، حيث أنه غير مرتبط بالمتطلبات القانونية أو التشريعات أو مع تلك المتعلقة بمعايير أو خطط بالايزو 14001. إن الايزوا 14001 يتطلب من المسجلين أن يقوم بنشر

<sup>1</sup> - أمين السيد احمد لطفي، دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007 ، ص 568 - 522

<sup>2</sup> - كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 455-456

سياستهم البيئية، إلا أنها لم تتطلب أي افصاحات أخرى. كما انها لم تتطلب أن يتم التحقق من وتدقيق تلك المعلومات البيئية التي يتم التقرير عليها خارجيا.

علاوة على ذلك تتطلب من المسجلين أن يكون لديهم نظام إدارة بيئية EMS يتم تدقيقه والتحقق منه خارجيا. ويتناقض ذلك مع نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS الذي يتطلب من المسجلين أن يقوموا بنشر قوائم بيئية يتم تدقيقها سنويا، وأيضا لديهم برنامج مراجعة Audit Programme على نظام الإدارة البيئي وكافة العناصر الأخرى الخاصة يكون بالتسجيل يتم تدقيقها في فترة لا تزيد عن 36 شهرا، وجدير بالذكر فان الآلية الخاصة بالمتابعة والرقابة على الأداء البيئي- بمعنى أخر التدقيق البيئي- تعتبر احد عناصر نظام الإدارة البيئية.

وتجدر الإشارة إلى أن سلسلة معايير الإيزو وضعت مجموعة من عشرين معيارا في مجال الإدارة البيئية وفي ما يتعلق بتدقيق الأداء البيئي فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها وهي:

1- ايزو 14011 - إرشادات لتدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الاول: تدقيق أنظمة الإدارة البيئية. EMS

2- ايزو 14011 - إرشادات لتدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الثاني: تدقيق الالتزام C A

3 - ايزو 14011 - إرشادات لتدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الثالث: تدقيق القوائم البيئية.

إلا أنه هناك عدة صعوبات في تكتنف هذا النوع من التدقيق وهذا من خلال ثلاثة عوامل رئيسية هي على وجه التحديد كما يلي:

1 - نقص المعايير والمقاييس المقبولة بصفة عامة لأغراض التقرير البيئي؛

2- غياب مؤشرات الأداء الكمية المقبولة عموما وبسبب الطبيعة الذاتية والنوعية لكثير من المعلومات التي يتم تضمينها في تلك التقارير؛

3- نقص معايير التحقق المقبولة بوجه عام أو معايير التأكد والغياب العام لأدلة الإثبات الحاسمة.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق أن مراجعة الاداء البيئي يحقق مجموعة من المزايا النسبية برغم ما يواجهه من قيود ، والجدول الاتي يوضح هذا التوجه.

❖ المزايا النسبية	
- المراجعة والتحقق الخارجي	- مراجعة الاداء البيئي الداخلي
- شهرة أو صورة معززه للشركة	- تجنب الالتزامات ذات الصلة بالبيئة
- مصادقية معززة للمعلومات البيئية والمالية المنشورة	- عمليات تشغيلية اكثر كفاءة(وفورات التكلفة)
- مخاطر منخفضة لفحوصات القانونية المرتبطة بالأمور البيئية	- أقساط تأمين منخفضة
- مخاطر منخفضة للتقاضي ضد التضليل عن طريق مستخدمي المعلومات البيئية المنشورة	- قرارات ادارية محسنة تؤدي الى تعزيز الاداء المالي والبيئي
- قرارات استثمارية محسنة عن طريق المستثمرين والدعم المحتمل المتزايد	- ادارة بيئية محسنة وتعزيز حماية البيئة
- تحسينات في نظم الادارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظم التقرير	- ادارة محسنة للمخاطر
- شهرة أو صورة معززه للشركة	- شهرة أو صورة معززه للشركة
❖ القيود والتحديات	
- غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها للتقرير والتحقق البيئي	- نتائج معاكسة للمراجعة والتدقيق التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات القانونية البيئية
- نتائج معاكسة محتملة للتقرير عن المعلومات البيئية	- موارد مطلوبة تطوير وتنفيذ والحفاظ ببرنامج مراجعة وتدقيق الاداء البيئي
- تكاليف مرتفعة لا نتاج التقارير البيئية وإخضاعها للمراجعة والتدقيق	- التسوية التي تحدث في التسهيلات محل المراجعة والتدقيق

سابعا : أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالبحث:

❖ دراسة : " سليمان "، (2006)<sup>1</sup>.

#### تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات

أكدت الدراسة على أهمية وجود هيئات رقابية فعالة تعمل على المراقبة والإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات بالإضافة إلى التطورات الذي وصلت إليها مهنة المحاسبة والتدقيق البيئي، كل هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له، وخاصة تلك الشركات المسجل اسمها لدى البورصات، وفي أواخر سنة 1989 م بدأ عمل لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية، وأدت إلى الإصلاحات التي تعرضت لها مكافآت التنفيذيين سنة 1992 م، كما أدت إلى تقوية الإفصاح والتوكيلات القانونية، ومنذ ذلك الحين تم تكوين عدة لجان في الولايات المتحدة الأمريكية، وصدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية لجنة تريديواي 1987 م من AICPA مهنة المدقق المستقل، وتقرير إلى مكتب المراجعة العامة والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة 1994 م، وتقرير لجنة بلو يرببون 1999 م لتحسين فعالية لجان محاسبة الشركات، وكانت تتمثل الأهداف في إضافة متطلبات جديدة للإفصاح، وكشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش، زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية.

❖ دراسة : " كمال وآخرون " (2009)

#### " حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات "

رصدت الدراسة تجربة ماليزيا في الحوكمة باعتبارها من التجارب الثرية خاصة منذ إنشاء المعهد الماليزي لحوكمة الشركات، وأوضح تقرير لجنة التمويل لحوكمة الشركات في ماليزيا معنى حوكمة الشركات "هي عبارة عن عمليات وهياكل تستخدم لتوجيه وإدارة شؤون الشركات لتحسين وزيادة ازدهار الأعمال ومسئولية الشركات وتحقيق الأهداف النهائية على المدى الطويل لتعظيم القيمة لحملة الأسهم"، وقد اعتمدت ماليزيا على تطوير حوكمة الشركات بالاعتماد على عدة مصادر منها القانون الماليزي لحوكمة الشركات الذي وضع مجموعة من المبادئ التي تخص مجلس الإدارة من حيث مكافأة مجلس الإدارة والمساءلة والمساهمين والتدقيق. ومن أهم التوصيات الإفصاح الإجمالي عن مدى الإذعان لقانون حوكمة الشركات الماليزي. وفي ماليزيا يمكن النظر إلى نوعين من آليات الحوكمة، الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والملكية، وأخرى خارجية متمثلة في قيام السوق برقابة الشركة والنظام القانوني لها بالإضافة إلى إمكانية تحسين حوكمة الشركات في الشركات الماليزية عن طريق الملكية الأجنبية أو الاشتراك والتحالف الاستراتيجي مع المنشآت المحلية أو الأجنبية ويقدم ذلك للمنشأة منافع كبيرة حيث أن هذه الاندماجات والاتحادات تتم في الشركات أو المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات إنتاجية، أو المؤسسات والشركات الصناعية.

❖ دراسة : " (3okabe.2004)

#### اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والنظام المالي

ركزت هذه الدراسة على جوهر حوكمة الشركات في اليابان، فالحوكمة من منظور حملة الأسهم (مدخل الوكالة) المدربين يعتبرون وكلاء عنهم، ويتم وضع ضوابط الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال سوق رأسمال وهذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا وانجلترا. أما الحوكمة من منظور أصحاب المصالح فالشركة في ظل هذا المنظور مملوكة لكل صاحب حق أو ما يعرف بأصحاب المصالح ويتم وضع الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال المقرض (البنك) وهذا النظام تتبعه الشركات في ألمانيا واليابان)، أما خصائص التمويل الياباني تسيطر عليه البنوك، لذلك فإن قواعد الضبط والثواب والعقاب تتم من خلال البنك، كما أن الودائع البنكية تسيطر على محفظة الأوراق المالية وبالتالي فالحوكمة في الشركات اليابانية تتم من خلال رقابة البنك الرئيسي ونظام حقوق التصويت تستطيع مراقبة الشركات من خلال مراقبة كل مدير على حدى للتأكد من انه لا يتصرف بانتهازية وبالتالي تعتبر آلية للرقابة على الشركات وعلى الإدارة التنفيذية العليا.

<sup>1</sup> - محمد مصطفى سليمان، " تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات "، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 79-100

<sup>2</sup> - بوعظم كمال، زايدى عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات - مع

الإشارة إلى واقع . حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابه، 2009 ص 10

<sup>3</sup> - أوكابا، " اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والنظام المالي"، الدراسة متاحة على موقع [www.jps-dir.net](http://www.jps-dir.net)، 2004

❖ دراسة: "عبدالله"، (2003)

رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة- الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).

هدفت الدراسة إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العامة الانتوساي وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- 1- الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة من حيث الاستقلالية المالية والإدارية وشمول رئيس وكبار موظفي الديوان بالحصانة.
- 2- أن مدققي الديوان يعانون من مشاكل تحول دون تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه ومنها ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية وقلة عدد موظفي الديوان مقارنة مع حجم العمل الملقى على عاتقهم.

وقدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها:

- 1- تعديل قانون المحاسبة وزيادة التعاون بين السلطة التشريعية وديوان المحاسبة.
- 2- تفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية وتزويدها بالكوادر المؤهلة والمتخصصة وربطها بأعلى سلطة إدارية في تمك المؤسسات.

ثامنا: خلاصة البحث وتوصياته :

أختص البحث بالاطار التنظيري المقترح مراجعة الاداء البيئي ، واستهدف توصيف طبيعة مراجعة الأداء البيئي ، ودراسة وتحليل وتقييم مجالات وأبعاد مراجعة الأداء البيئي، وقد ارتكز على سؤالين هما ، ماهي طبيعة مراجعة الأداء البيئي ، ما هي أهم مجالات وأبعاد ومراجعة الأداء البيئي .

وفي هذا السياق اقترح الباحث اطار تنظيري لمراجعة الاداء البيئي مبنى على ثلاثة مستويات هي : الآليات والطرق والمحددات لمراجعة الاداء البيئي.

ويقترح الباحث فيما يلي أهم توصيات البحث:

- 1- ضرورة تطوير استراتيجية البقاء والاستمرار لنشاط الشركة الاقتصادي، مع تحسين كفاءة أدائها بالالتزام بحوكمة الشركات للمحافظة على المؤسسات الاقتصادية والتخصيص الأمثل للموارد.
- 2- إصدار القوانين والتعليمات المنظمة والمتعلقة بالجوانب البيئية التي تفرص على المراجعين الداخليين والخارجيين الاهتمام خاصة في ظل تحديات التنمية المستدامة.
- 3- يجب على المهتمين بالمهنة خاصة أساتذة المحاسبة والمراجعة والتدقيق البيئي عقد مؤتمرات وورشات عمل مهمتها الأساسية الاستقرار على مقاييس عملية المراجعة وتقييم مزايم الإدارة بشأن الأداء البيئي بصفة خاصة باعتبار انه هناك استقرار على مقاييس الأداء المالي للاستدامة.
- 4- إمكانية دمج مقاييس الأداء المتوازن المستدامة وإرشادات التقرير عن الاستدامة الصادرة عن مبادرة العالمية للإفصاح مع التقرير المالي الراهن. GRI.
- 5- يجب على أقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعة الاهتمام بتدريس دور المراجع الداخلي والخارجي في مراجعة وتدقيق وتقييم مزايم الإدارة بشأن الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية للتنمية المستدامة من جهة أخرى.
- 6- تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في الإشراف على الممارسة المهنية لمراجعة وتدقيق الحسابات في مجال خدمة التنمية المستدامة.

تاسعا : مراجع البحث :

- (1) التميمي هادي 2004، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان،
- (2) أمين السيد احمد لطفي 2005، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة والنشر، القاهرة، مصر،
- (3) أمين السيد احمد لطفي 2007 .، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية، الدار الجامعية،
- (4) أوكابا، 2004 " اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والنظام المالي"، الدراسة متاحة على موقع-www.jps-dir.net
- (5) بالرقي تيجاني، غربي عبد الحليم 2008 ، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد ، متاح على موقع جامعة فرحات عباس، سطيف، 0الجزائر.

- (6) **بن أفرج زوينة 2008** ، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، مداخلته ضمن المؤتمر العلمي الدولي: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسير والعلوم التجارية،
- (7) **بوعظم كمال، زايدى عبد السلام 2009** ، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات ،مع الإشارة إلى واقع . حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عناية،
- (8) **جورج دانيال غالي 2008**، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية،
- (9) **حماد أكرم إبراهيم 2004**، "، الرقابة المالية في القطاع الحكومي"، عمان: دار جبهة لنشر والتوريد. عمان ،
- (10) **عبد الوهاب نصر علي 2009** ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة . الشركات الدار الجامعية، القاهرة،
- (11) **عبدالله ، نضال 2003**، " رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة آل البيت :المفرط الأردن.،
- (12) **كمال خليفة أبو زيد، وآخرون 2008**،، المراجعة الخارجية للقوائم المالية ( الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية ، اسكندرية، .
- (13) **كمال محمد منصورى، جودي محمد رمزي 2008**، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلته في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة، والكفاءة الاستخدامين للموارد .متاح على موقع جامعة فرحات عباس، .
- (14) **سليمان محمد مصطفى 2008**، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، ..
- (15) **سليمان محمد مصطفى 2009**، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري – تجربة الولايات المتحدة الأمريكية" دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية،.