



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

التدقيق الاجتماعي والبيئي
من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في قطاع غزة
(دراسة استكشافية)

إعداد الباحثة
ياسمين حمدان كرم

إشراف الدكتور
ماهر موسى درغام

"قُدمت هذه الدراسة كمتطلب تكميلي للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل"

1433هـ - 2012م





نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ ياسمين حمدان موسى كرم لتبيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة -
دراسة استكشافية

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 07 شعبان 1433هـ، الموافق 2012/06/27م الساعة الواحدة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

مُشرفاً ورئيساً

أ.د. ماهر موسى درغام

مناقشاً داخلياً

د. علي عبد الله شاهين

مناقشاً خارجياً

د. عمر عيد الجعدي

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله وتزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا



أ.د. فؤاد علي العاجز

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

{وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ
وَسَتُرَدُّونَ اِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُونَ}

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، آية: 105)

إهداء

- إلى والدي نور عيني رمز النبل والعطاء لما لهما من فضل علي لن أنساه ماحييت.
- إلى روح أخي الحبيب الشهيد ماجد حمدان كرم.
- إلى إخواني وأخواتي سندي وعوني في الحياة.
- إلى زوجي الغالي، بارك الله فيه، حبا ووفاء، لصبره بإنشغالي في تحصيل العلم.
- وإلى أبنائي (يزيد ويزن) أعز الله بهما الإسلام، وحفظهما وأدامهما نوراً لعيني وقلبي.
- إلى أحبائي وأصدقائي والأقرباء الأعزاء.
- إلى معلمي في الهيئة التدريسية بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية.
- إلى الذين رووا بدمائهم الزكية ثرى أرض الوطن الحبيب.
- إلى الذين هدفهم التأثير النافع والسالكين درب الصاعدين.
- إلى أقصانا الحبيب فك الله قيده.
- إلى فلسطين الوجدان.

أهدي جهدي المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله تنتزل الخيرات والبركات، وبتوفيقه تتحقق المقاصد والغايات. والصلاة والسلام على رحمة الله المهداة للعالمين ونعمته المسداة للمؤمنين، وحبته البالغة على الناس أجمعين سيدنا وإمامنا وأسوتنا وحبیبنا ومعلمنا سيدنا محمد النبي الصادق الأمين وعلى اله وصحبه أجمعين ، أما بعد،

انطلاقاً من قول رسولنا الحبيب (من لم يشكر الناس لم يشكر الله) فأول ما أتوجه بالشكر والثناء الحسن على الله تعالى صاحب تحقيق المقاصد والغايات الذي أسأله أن يرزقني بهذا الجهد المتواضع الأجر العظيم والجزاء الكريم وأرجو أن ينفعني به يوم لا ينفع مال ولا بنون، إلا من أتى الله بقلب سليم، هو نعم المولى ونعم النصير.

وأقدم بالشكر والعرفان بعد شكر الله عز وجل إلى والدي العزيزين، اللذان حملا همي لرفعة شأني، لهما مني كل الحب والتقدير، كما أجد نفسي مدينياً بالوفاء والعرفان الجميل لمعلمي الفاضل الدكتور **ماهر موسى درغام**، لما أحاطني به من رعاية وحسن توجيه فكان نعم الموجه والمرشد، فلم يبخل بالوقت والجهد والعلم في سبيل إظهار الدراسة في صورتها الحالية، جعله الله نبزاساً للعلم والمعرفة.

والشكر موصول لكل من الدكتور **حمدي زعرب**، الدكتور سمير صافي، والدكتور علي شاهين اللذين تفضلوا بتحكيم أداة الدراسة، لما بذلوه من جهد ووقت في سبيل رفع راية العلم، حيث كان لنصائحهم وتوجيهاتهم الأثر البناء في ثراء وتعزيز وتصليب أداة الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر للدكتور الفاضل **علي شاهين**، والدكتور الفاضل **عمر الجعدي** على تكرمهما بمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهم ومدخلاتهم القيمة.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى مدققي الحسابات في قطاع غزة لما قدموه من معلومات وتسهيل إمكانية التوصل إلى أهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي ومدى تطبيقه في قطاع غزة مما ساعد في إتمام هذه الدراسة.

وإلى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة ومعونة، لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي، فما كان فيه صواباً فمن الله وتوفيقه، وما كان من خطأ فمن نفسي والشيطان.

التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين (دراسة استكشافية)

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على متطلبات التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين، والتعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيقه، أيضاً التعرف على دور مدقق الحسابات القانوني في مجال تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي، وتحديد المعوقات التي تواجه مدقي الحسابات عند قيامهم بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة وزعت على عينة من مدقي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المحتوى، والنسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي واختبار ألفا كرونباخ من أجل الوصول للنتائج.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم توفر متطلبات تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي وهي (المدققين المؤهلين علمياً وعملياً بمواضيع التدقيق الاجتماعي والبيئي، تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، هيئات مهنية فلسطينية تصدر قواعد وأسس متعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي). أيضاً عدم قيام المدققين بمتابعة ما يستجد دولياً من طرق وأساليب لاستخدامها أثناء التدقيق، عدم وجود جهات ضغط تنادي بحماية البيئة من خلال القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، عدم وجود قوانين وتشريعات فلسطينية تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، وجود محددات تمنع تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة توفر المتطلبات اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي (المدققين المؤهلين علمياً وعملياً، تشريعات وقوانين تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، هيئات مهنية تصدر معايير للتدقيق ليتمكن المدقق من التطبيق). أيضاً عقد الدورات التدريبية لمدقي الحسابات لرفع كفاءتهم علمياً وعملياً بمواضيع التدقيق الاجتماعي والبيئي. كذلك تعزيز إصدار قوانين وتشريعات متعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشآت، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج التدقيق الاجتماعي والبيئي.

The Social and environmental auditing in Gaza strip Point of view of the auditors laws

Abstract: The study aimed to identify the auditing social and environmental auditing in the Gaza Strip from the viewpoint of the auditors laws, and to identify the availability of the necessary ingredients for the application of auditing, also recognize the role of the Auditor in the application of auditing social and environmental impact, and identify the obstacles faced by auditors when they check the social and environmental, auditing and to achieve the objectives of the study, the researcher designed questionnaire was distributed to sample of Auditors operating in the Gaza Strip, have been using descriptive analytical method by studying the content, percentages and frequencies, the arithmetic average and test Alpha Cronbach order to access the results.

The important result of the study include, the lack of requirements for the application of auditing social and environmental (auditors qualified scientific and practical, and legislation, laws and regulations require facilities to carry out checks of social and environmental auditing, issue rules and principles relating to social and environmental audit).also failure of the auditors to follow-up of internationally Any other ways and methods to be used during the audit as well as the absence of a law necessary facilities to carry out social and environmental audit. 4) lack of professional actors calls for protection of the environment through an audit, the absence of laws and legislation Palestinian facilities required to carry out social and environmental audit.

The study found a number of recommendations including, the need to provide the necessary requirements to carry out checks of social and environmental auditing (auditors qualified scientifically and in practice, legislation and laws require facilities to carry out checks of social, environmental, professional bodies issue standards for the audit so the auditor of the application). Also doing training courses for auditors to raise their efficiency and practical scientific, issues Strengthen laws and legislation related to social and environmental auditing. which should include these laws and regulations binding materials for facilities to disclose social and environmental performance are clearly in a special report.

صفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	الإهداء
ت	شكر وتقدير
ث	ملخص الدراسة باللغة العربية
ج	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية
خ	فهرس الدراسة

فهرس الدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1	المقدمة	1.1
3	مشكلة الدراسة	2.1
3	أهمية الدراسة	3.1
4	أهداف الدراسة	4.1
5	فرضيات الدراسة	5.1
5	مجتمع الدراسة	6.1
13-6	الدراسات السابقة	7.1
14	التعليق على الدراسات السابقة	8.1
14	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	9.1

الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق البيئي

15	تمهيد	0.2
15	تعريف التدقيق البيئي	1.2
17	أهمية التدقيق البيئي للمنشأة	2.2
17	أهداف التدقيق البيئي	3.2
18	وظائف التدقيق البيئي	4.2
18	أنواع التدقيق البيئي	5.2
19	مجالات التدقيق البيئي	6.2
19	متطلبات تطبيق التدقيق البيئي	7.2

19	مهام ومسئوليات المدقق الخارجي	8.2
20	مؤشرات الأداء البيئي	9.2
20	المخاطر البيئية على البيانات المالية	10.2
21	ممارسات التدقيق البيئي	11.2
21	خطوات وإجراءات التدقيق البيئي	12.2
22	برامج مراجعة البعد البيئي للمنشأة	13.2
23-22	معايير البعد البيئي للمنشأة	14.2
24	أهم الاصدارات المهنية المتعلقة بمعايير مراجعة البعد البيئي	15.2
24	معيار المراجعة الدولي رقم (301)	1.15.2
25	معيار المراجعة الدولي رقم (400)	2.15.2
26	معيار المراجعة الدولي رقم (250)	3.15.2
26	معيار المراجعة الدولي رقم (620)	4.15.2
27	قضايا التدقيق البيئي	16.2
28	أمثلة حول أمور بيئية تؤثر على البيانات المالية	17.2
29	محددات تطبيق التدقيق البيئي	18.2
31-29	تقرير مدقق الحسابات	19.2
31	مرحلة قبول التكليف	1.19.2
32	تخطيط عملية المراجعة	2.19.2
33	الحصول على أدلة الإثبات	3.19.2
34	التقرير عن التدقيق البيئي	20.2
35	طبيعة الإفصاح البيئي المطلوب	21.2
36	الإفصاح البيئي	1.21.2
36	أهمية الإفصاح البيئي	2.21.2
37	أنواع الإفصاح البيئي	3.21.2
39-38	فوائد الإفصاح البيئي	4.21.2
40	التشريعات البيئية الفلسطينية	22.2
42-41	معايير المحاسبة في سوق المال الفلسطيني	23.2

الفصل الثالث: الإطار النظري للتدقيق الاجتماعي

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الاجتماعي

44	تمهيد	0.1.3
45	تعريف التدقيق الاجتماعي	1.1.3
45	أهداف ومزايا التدقيق الاجتماعي	2.1.3
46	مسئولية التدقيق الاجتماعي	3.1.3
46	مبادئ التدقيق الاجتماعي	4.1.3
47	معايير التدقيق الاجتماعي	5.1.3
47	المجموعة الأولى: معايير التدقيق العامة (الشخصية)	1.5.1.3
47	المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني	2.5.1.3
48	المجموعة الثالثة: معايير التقرير والإفصاح	3.5.1.3
48	مدقق الحسابات هو الأكفأ لممارسة التدقيق الاجتماعي لعدة أسباب	6.1.3

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهج الدراسة

50	منهج الدراسة	1.4
51	أسلوب الدراسة	1.1.4
52	مجتمع الدراسة	2.1.4
52	أداة الدراسة	3.1.4
54-53	صدق الإستبانة	4.1.4
64-55	نتائج الاتساق الداخلي	5.1.4
66	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	6.1.4

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة الميدانية

71-68	الوصف الإحصائي لخصائص الدراسة	1.2.4
97-72	تحليل واختبار فرضيات الدراسة	2.2.4

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

99	تمهيد	0.5
100-99	نتائج الدراسة	1.5
101	توصيات الدراسة	2.5
102	الدراسات المستقبلية المقترحة	3.5

المراجع

المراجع باللغة العربية
المراجع باللغة الانجليزية

الملاحق

قائمة بأسماء أعضاء لجنة التحكيم
نموذج الاستبانة

قائمة الجداول

55	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (1):
56	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (2):
57	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (3):
58	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (4):
59	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (5):
60	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (6):
61	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (7):
62	معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة	جدول رقم (8):
63	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	جدول رقم (9):
65	يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	جدول رقم (10):
68	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	جدول رقم (11):
69	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	جدول رقم (12):
69	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية	جدول رقم (13):
70	توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي	جدول رقم (14):

71	جدول رقم (15): توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة
71	جدول رقم (16): توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي
73	جدول رقم (17): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال الأول
75	جدول رقم (18): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال الثاني
78	جدول رقم (19): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال الثالث
80	جدول رقم (20): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال الرابع
83	جدول رقم (21): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال الخامس
85	جدول رقم (22): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال السادس
88	جدول رقم (23): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال لكل فقرة من فقرات المجال السابع
91	جدول رقم (24): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - العمر
92	جدول رقم (25): نتائج اختبار T للعينتين مستقلتين - المؤهل العلمي
93	جدول رقم (26): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - الشهادات المهنية
94	جدول رقم (27): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - المسمى الوظيفي
95	جدول رقم (28): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - سنوات الخبرة
94	جدول رقم (29): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - عدد الدورات

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-1: المقدمة

2-1: مشكلة الدراسة.

3-1: أهمية الدراسة.

4-1: أهداف الدراسة.

5-1: فرضيات الدراسة.

6-1: مجتمع الدراسة.

7-1: الدراسات السابقة.

8-1: التعليق على الدراسات السابقة.

9-1: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

1-1: المقدمة

تؤدي مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة أعمالها وتقدم خدماتها لجمهور عريض من المستفيدين من مساهمين ومستثمرين وممولين حاليين ومرتبين في كافة قطاعات الأعمال التجارية والأهلية، حيث لم تعد مسؤولية المنشآت الاقتصادية التي تقوم مكاتب التدقيق بتدقيق أعمالها، تقتصر على إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتحقيق الربح المادي للمساهمين بل تتعداه إلى المجال الاجتماعي والبيئي.

وإذا كان إعداد تقارير التدقيق يعتبر إخلاء لمسؤولية الإدارة اتجاه المساهمين فإن إعداد تقارير التدقيق الاجتماعي والبيئي يعد إخلاء لمسؤولية الإدارة اتجاه المجتمع (جهماني، 1999: 158).

ولقد لاقى التدقيق البيئي اهتمام الهيئات المهنية المحاسبية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وبناءً على تنسيب كل من مؤتمر التدقيق البيئي The Environmental Auditing Roundtable، ومعهد التدقيق الداخلي The Institute of Internal Auditing، تم إنشاء مجلس شهادة المدقق البيئي The Board of Environmental Auditor Certification كمؤسسة مستقلة غير هادفة للربح تمنح شهادة مدقق بيئي، وشهادات أخرى في التدقيق البيئي، وهي: تدقيق الالتزام البيئي Environmental Compliance Audit، ومقيّم المواقع البيئية Environmental Site Assessor (Kit, et. al., 1996: 20). كذلك تلزم تشريعات وكالة حماية البيئة الأمريكية Environment Protection Agency الشركات الصناعية القيام بالتدقيق البيئي للتأكد من التزامها بهذه التشريعات (الزعيبي وآخرون، 2006: 1). وفي فلسطين حيث أنه لا يوجد لغاية الآن معايير وطنية للتدقيق فإن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملزمة بالعمل وفق المعايير الدولية للتدقيق، ومراعاة آداب وسلوكيات المهنة التي تتبناها جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين الفلسطينية وذلك وفقاً لللائحة التنفيذية لقانون مزاول مهنة التدقيق (اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة التدقيق، الوقائع الفلسطينية، 2004: 10). وقد أدى الاهتمام الدولي والإقليمي والمحلي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع، لذلك لا يجب أن تقف المنشأة موقفاً سلبياً تجاه مشكلات البيئة والمجتمع التي تعمل فيه لأن ذلك سيؤثر أجلاً أم عاجلاً على أدائها (جهماني، 1999: 158). ومما لا شك فيه بأن توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية المنشورة، ولهذا فإن المدقق يعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليه مهنة التدقيق وأحد الأسباب الرئيسية لوجودها (Rayan, et. al. 2001: 3).

وان فلسطين ليس بمنأى عما يدور من إمكانية تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي فيها، وبما أن فلسطين هي أحد الدول التي يجب أن تعتنى بموضوع التدقيق الاجتماعي والبيئي، نظراً إلى تأثيراته على كافة جوانب المجتمع والبيئة فإن إجراء هذا البحث لاستكشاف مدى توفر متطلبات إجراء التدقيق الاجتماعي والبيئي بهدف الوصول إلى نتائج تساهم في إبراز مواطن القوة والضعف في الأداء وبالتالي الاستفادة منه في صياغة توصيات مناسبة تدعم التدقيق الاجتماعي والبيئي.

2-1: مشكلة الدراسة

لقد استأثرت المشكلات الاجتماعية والبيئية التي تسببها المنشأة الاقتصادية باهتمام الباحثين والدارسين ومتخذي القرارات، ولهذا فإن مشكلة البحث تتمحور في السؤال الرئيس التالي: مدى توفر متطلبات إجراء التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة ويتفرع منه الأسئلة التالية:

1. هل تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين لمتطلبات التدقيق الاجتماعي والبيئي؟
2. ما هو نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين؟
3. ما هو دور مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين اتجاه التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة؟
4. ما مدى أهمية تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في فلسطين من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين؟
5. ما مدى أهمية وجود مبادئ ومعايير يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي؟
6. هل هناك محددات تمنع من تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة؟

3-1: أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية المجتمع والبيئة بالنسبة للإنسان، وعليه لابد من إضفاء المصداقية على المعلومات المتعلقة بالمجتمع والبيئة التي تفصح عنها المنشأة الاقتصادية، لذا يستدعي الأمر وجود هيئات مهنية فاعلة تواكب التطورات العالمية والاهتمامات المحلية، لتلبية احتياجات المجتمع وما يتبع ذلك من رقابة على تكاليف حماية البيئة.

ومن الأسباب الأخرى التي تجعل هذه الدراسة مهمة ما يلي:

- 1- يساهم هذا البحث في تشخيص المشكلة وتوضيح دور المدقق القانوني الفلسطيني الواجب الاطلاع به بهدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع الفلسطيني، والمساهمة في تخفيض الانعكاسات السلبية للتلوث البيئي على المجتمع.
- 2- تعد هذه الدراسة بمثابة دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة من خلال إبراز دور المحاسب القانوني الفلسطيني كعنصر أساس ومهم في إتمام تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.

1-4: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى شمول نطاق التدقيق في قطاع غزة لبعض جوانب التدقيق الاجتماعي والبيئي، كما يهدف إلى استكشاف وجهة نظر المدققين حول إمكانية ممارسة التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، واستعدادهم للمشاركة في ذلك، والموضوعات التي تدخل ضمن التدقيق البيئي والاجتماعي والمرجعية الملائمة لها التي يمكن الاستعانة بها في عملية التدقيق، وكيفية التقرير عنها ومعرفة أهم محددات ومتطلبات وأثار تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة من خلال النقاط التالية:

- 1- التعرف على مدى توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
- 2- بيان المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين للقيام بإجراءات التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
- 3- التعرف على نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين.
- 4- التعرف على دور مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 5- بيان أهمية وجود مبادئ ومعايير يستند إليها المدقق القانوني الفلسطيني في تنفيذ وإنجاز عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 6- تحديد الصعوبات التي يمكن أن تواجه مدققي الحسابات القانونيين عند قيامهم بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

5-1: فرضيات الدراسة

بناء على ما ورد في مشكلة البحث تمت صياغة الفرضيات التالية كما يلي:

- 1- لا تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
- 2- لا تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 3- يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
- 4- لا تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.
- 5- لا توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 6- لا توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
- 7- توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
- 8- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى للمتغيرات الشخصية التالية: (العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي).

6-1: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة والبالغ عددهم (90) مدقق يتوزعون على (59) مكتب وشركة محاسبة وتدقيق وذلك وفقاً للإحصائية جمعياً مدققي الحسابات الفلسطينيين.

7-1: الدراسات السابقة:

شهدت السنوات الأخيرة، وعلى وجه الخصوص من بداية العقد الأخير من الألفية الثانية اهتماماً واضحاً وتطوراً ملموساً في الدراسات المحاسبية التي اهتمت ببحث أثر الاعتبارات الاجتماعية والبيئية على مراجعة القوائم المالية وبخاصة في الدول المتقدمة، وفيما يلي بعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث.

1-7-1: الدراسات العربية:

1- دراسة (السعد، 2007)، بعنوان: "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية".

هدفت الدراسة إلى استطلاع آراء وجهة نظر المدققين القانونيين في المملكة العربية السعودية تجاه التدقيق البيئي: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان خصيصاً للحصول على البيانات اللازمة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة: إن الاهتمام بالتدقيق البيئي لازال في بداياته، وهناك اتفاق بين المدققين الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة ومحددة للتدقيق البيئي. كذلك أن يتولى القيام بالتدقيق البيئي فريق مؤهل من المدققين المتخصصين. ومن أهم توصيات الدراسة أظهرت أهمية دور المدقق في مجالات التدقيق البيئي، وأهمية وجود معايير محاسبية وتدقيق بيئية سعودية، كذلك أن التدقيق البيئي يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداده وإصداره، وأن تتحدد كذلك مواعيد صدوره، وأسلوب توزيعه ونشره.

2- دراسة (النصيرات، 2006)، بعنوان: "مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل إنفاق المال العام".

هدفت الدراسة إلى إظهار الممارسة الفعلية المطبقة في ديوان المحاسبة الأردني لنوع وأساليب التدقيق البيئي، والتعرف على أهم المعلومات والمحددات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة الأردني والتي تحد من أداء التدقيق البيئي، وذلك من خلال تطوير إستبانة وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة.

ومن أهم النتائج الدراسة التي توصلت إليها الدراسة إن مستوى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لمتطلبات التدقيق البيئي متوسط. وإن مستوى كفاءة مدققي ديوان المحاسبة في أداء التدقيق البيئي لتفعيل إنفاق المال العام متوسط، كذلك يوجد قصور في ممارسة مدققي ديوان المحاسبة لأنواع التدقيق البيئي الثلاث (المالي، والالتزام، والأداء).

ومن أهم توصيات الدراسة، بيان المحددات والمعوقات التي تواجه أو تحد من قيام مدققي ديوان المحاسبة في أداء التدقيق البيئي والتي من أهمها عدم حصول مدققي الديوان على التدريب الكافي في مجال التدقيق البيئي، أيضاً ضرورة إشراك مدققي ديوان المحاسبة في برامج تدريبية في مجال التدقيق البيئي وتفعيل وحدة رقابة الأداء البيئية في ديوان المحاسبة للقيام بواجباتها على أكمل وجه. كذلك ضرورة تفعيل نصوص مواد قانون ديوان المحاسبة والمتعلق بالتدقيق البيئي وكذلك التعاميم والبلاغات الصادرة عنه ذات الصلة بالتدقيق البيئي.

3- دراسة (الزعيبي وآخرون، 2006م)، بعنوان: "تحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن".

هدفت الدراسة إلى بحث إمكانية تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، من خلال التعرف على متطلبات ومحددات التطبيق، ومعرفة أثار تطبيق التدقيق البيئي على الشركات والمجتمع والدولة وقد تم وضع ثلاث فرضيات أساسية، تدرس تباين آراء المبحوثين من الأكاديميين، والمدققين، ومديري الشركات الصناعية بمختلف أشكالها القانونية. ولأغراض جمع البيانات تم توزيع (240) إستبانة على شرائح المبحوثين بالتساوي.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة، أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات المبحوثين فيما يتعلق بمتطلبات تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، والآثار المتوقعة له على الدولة والمجتمع والشركة.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة في الأردن بالتدقيق البيئي.

4- دراسة (الحسني، 2005)، بعنوان: "مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن وجهة نظر المدققين القانونيين حول تدقيق الأداء البيئي في المملكة العربية السعودية، وأثر كلا من خبرة المدقق وحجم مكتب التدقيق على وعي المدقق وفهمه لدوره في التدقيق البيئي ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة للحصول على البيانات اللازمة. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة، أن المؤثرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية تؤثر بدرجة مهمة على الأداء البيئي لتلك الوحدات، كما أن لها تأثير متوسط على مهنة التدقيق، عدم إفصاح الوحدات الاقتصادية العاملة في المملكة عن أدائها البيئي وذلك لعدم وجود أنظمة تلزمها بذلك، كذلك عدم استعداد المدققين لتحمل أعباء تلك العملية لعدم توافر التأهيل الكامل لديهم.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تشجيع الدراسات والبحوث في مجال حماية البيئة والمحافظة عليها، كذلك تطوير مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد المتخصصة بحيث تشمل أسس وأبعاد المراجعة البيئية كأداة فعالة للرقابة، أيضاً إصدار معايير وقوانين تلزم الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي.

5- دراسة (نور الدين، 2004)، بعنوان: "الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي".

هدفت الدراسة إلي وضع إطار فكري للأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي على مستوى مكاتب المحاسبة والتدقيق والجهاز المركزي للمحاسبات المصري، ووضع إطار فكري للعوامل التي تمثل الأدوات المستحدثة للتدقيق البيئي، والكشف عن واقع تطبيق الأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي. واعتدت الدراسة على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي الذي يشمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم باستخدام طرق القياس والتحليل الإحصائي لتحليل البيانات وتفسير النتائج، وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة حكمية من بين مجتمع المزاولين للمهنة في البيئة المصرية العاملين في مكاتب المحاسبة والتدقيق والجهاز المركزي للمحاسبات.

وتناولت الدراسة دور مكاتب المحاسبة والتدقيق، والجهاز المركزي للمحاسبات في الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي، من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي، أيضاً تم تناول واقع تطبيق الأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي، والكشف عن الأداء المتوقع لتلك الأنشطة، وعن اتجاهات مدققي مكاتب المحاسبة والجهاز المركزي للمحاسبات نحو الأدوات المستحدثة للتدقيق البيئي، وأخيراً تم تناوب موضوع الكشف عن تأثير تلك الأدوات على أداء المدققين عند القيام بالتدقيق البيئي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة انه يوجد قصور في تطبيق الأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي، كما أنه يوجد استعداد قوي لدي مكاتب المحاسبة والتدقيق والجهاز المركزي للمحاسبات نحو تطبيق الأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي، كذلك عدم وجود اختلاف جوهري بين اتجاهات مكاتب المحاسبة والتدقيق ومدققي الجهاز المركزي للمحاسبات.

ومن أهم توصيات الدراسة، ضرورة العمل على تضيق الفجوة بين واقع الأداء الفعلي والمتوقع للأنشطة التي تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق البيئي على مستوى مكاتب المحاسبة والتدقيق والجهاز المركزي للمحاسبات، وضرورة إصدار معايير للتدقيق البيئي، وإشراك المدققين

ببرامج تدريبية في مجال التدقيق البيئي، كما أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في القيام بأنشطة التدقيق البيئي والذي يتطلب اتخاذ قرار بإجراء التدقيق البيئي والمدى الذي يصل إليه.

6- دراسة (الطائي، 2002)، بعنوان: "التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة":

حيث تم دراسة مفهوم التدقيق البيئي من خلال إجراء المقارنة بينه وبين التدقيق المالي وذلك من خلال تسليط الضوء على تجارب الدول في تطبيق مفهوم التدقيق البيئي ومن ثم اقترحت منهجاً للتدقيق البيئي في العراق ومن خلال تصميمها لاستمارة استبيان وزعتها على مختصين في هذا المجال.

ومن أهم نتائج الدراسة أنه لا يوجد ممارسات قياسية لأداء التدقيق البيئي متفق عليها دولياً وان لكل دولة منهج أداء مختلف عن الأخرى تتصف جميعها بالتركيز على تقرير المدقق الذي يتضمن الجوانب الشكلية والملاحظات ورأي المدقق ... الخ ، إلا أن التدقيق البيئي أصبح يأخذ دوراً وأهمية أثناء عمليات تقييم الأداء الشامل.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة اعتماد مبدأ الإفصاح عن القضايا البيئية، لما له من دور في إزالة الغموض في استخدام المصطلحات العلمية غير المفهومة.

7- دراسة (عبد الغني، 2000)، بعنوان: "أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية بجميع مراحلها ابتداء من مرحلة قبول التكليف بالعمل ومرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة التنفيذ، وانتهاء بمرحلة إبداء الرأي وإعداد التقرير"؟

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استقراء، وتقييم أهم الإصدارات المحاسبية والمهنية والدولية والأمريكية والمصرية وذلك من خلال تصميم إستبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات القانونيين .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الشركات التي تتسبب في تلوث البيئة، خاصة تلك التي تعمل في صناعات معينة مثل صناعة البترول والبتروكيماويات والصلب والسيارات عادة ما تواجه التزامات بيئية محتملة بسبب خروجها على التشريعات البيئية، وأن هذه الالتزامات وما يرتبط بها من أرباح وخسائر محتملة من شأنها أن تؤثر مالياً على القوائم المالية لهذه الشركات، وقد يكون هذا التأثير جوهرياً في بعض الأحيان، وان الاعتبارات البيئية إذا أحدثت تحريفات في القوائم المالية للمنشآت، وكانت هذه التحريفات جوهرياً فأنها ستؤثر على رأي وتقرير

المراجع بلا شك، وأن الاعتبارات البيئية تدخل ضمن نطاق تدقيق القوائم المالية الحالية، ولكن سيكون مطلوباً من المدقق الاهتمام بأخذ أثرها على تدقيق القوائم المالية في الحسابان. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة أن يكون التدقيق البيئي تدقيق داخلي أو خارجي، حيث أن التدقيق البيئي الداخلي أداة للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمشروع، وأن التدقيق الخارجي هي تدقيق خارجي للقوائم المالية، ولكنها يجب أن تأخذ أثر الاعتبارات البيئية في الحسابان، ويجب أن يؤديها فريق تدقيق متكامل الخبرات.

8- دراسة (جهماني، 1999م)، بعنوان: "المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى شمول نطاق التدقيق لبعض زوايا التدقيق الاجتماعي والبيئي، وذلك من خلال استطلاع آراء المدققين القانونيين في الأردن، ومعرفة مدى رغبتهم في تدقيق هذه الجوانب مستقبلاً، بالإضافة إلى معرفة المجالات التي يتناولها التدقيق البيئي، ومدى ملائمة بعض مفاهيم التدقيق المالية لهذا النوع من التدقيق، وأثر ممارسة التدقيق الاجتماعي والبيئي على حقوق وواجبات المدقق، فضلاً عن كيفية التقرير عن عملية التدقيق، ومضمون التقرير ومتطلبات إعداد هذا التقرير وذلك من خلال إجابات المدققين على فقرات الإستبانة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، إن المدققين يتعرضون في عملهم للجانب الاجتماعي من منظور مالي، أما الجانب البيئي فيتم إهماله، وأنهم غير راغبين في المشاركة مستقبلاً في التدقيق البيئي، وأن الجهات الحكومية أكثر ملاءمة لذلك. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة ضرورة صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة لتزويد المدقق بمرجعية يمكن الاعتماد عليها، كذلك ضرورة تطوير بعض المفاهيم في المحاسبة المالية لتتلاءم مع التدقيق البيئي، أيضاً يجب أن يفرّد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة.

9- دراسة (الحسنى، 1996)، بعنوان: "دراسة متقدمة في المراجعة" (نحو إطار للمراجعة الاجتماعية).

هدفت الدراسة إلى معرفة الحاجة لتدقيق أداء المنشأة الاجتماعي ومسؤولياتها الاجتماعية، أو ما يسمى المحاسبة الاجتماعية من خلال نموذج علمي وعملي لقياس المنافع الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية حيث تم تصميم إستبانة للوصول لهذه الأهداف. ومن أهم نتائج الدراسة أن الإفصاح الكافي والوافي في التقارير المحاسبية يخدم كل الأطراف المعنية، كذلك ضرورة تدعيم الدور الفعال والمتنامي للتدقيق وللرقابة المالية في حماية المال العام والخاص.

ومن أهم نتائج الدراسة ضرورة تحديد إجراءات وأساليب وخطوات التدقيق الاجتماعي والمستلزمات الداخلية والخارجية اللازمة للقيام به والمعايير المتعددة المتعلقة بكل جانب من جوانبه.

1-7-2: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Watson and Emer, 2004)، بعنوان:

"Environmental management and auditing systems-The reality of environmental self-regulation" نظام التدقيق البيئي

هدفت الدراسة إلى معرفة متطلبات نظام التدقيق البيئي الأوروبي الجديد (EMAS)، والمعايير الدولية أيزو البيئة (14001) التي تتضمن مراجعة نظم الإدارة البيئية (EMS) حيث تطالب هذه البرامج الشركات الصناعية بقياس الآثار البيئية للأنشطة التي تقوم بها، كما تطالبها بالتدقيق البيئي والإفصاح عن تلك الآثار في شكل قوائم بيئية معتمدة من مدقق بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، وذلك بهدف التأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تتضمنها القوائم المالية، وإمكان اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات وذلك من خلال تصميم استبانته للوصول لتلك الأهداف.

وأشارت الدراسة إلى أن هناك مشكلتين توجهان إلى مثل هذه البرامج، أولهما صعوبة الرقابة المستمرة على الأنشطة التي قد يكون لها تأثيرات سلبية على البيئة، والأخرى صعوبة السيطرة الكاملة على تلك التأثيرات السلبية على البيئة، وهل ستؤدي هذه البرامج إلى تحسين الأداء البيئي؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أهمية أداء المراجعة البيئية في الشركات الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها.

ومن أهم توصيات الدراسة أن هناك العديد من المنافع المتوقعة التي يمكن الحصول عليها بفعل استخدام مثل تلك البرامج في التدقيق البيئي.

2- دراسة (Tucker and Kasper, 1988)، بعنوان:

"Pressures for Change in Environmental Auditing in the Role of the Internal Auditor" الضغوط من أجل التغيير في أداء التدقيق البيئي

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية التدقيق البيئي للشركات الأمريكية في ظل الاهتمام المتزايد من الوكالة الأمريكية لحماية البيئة والمنظمة للمواصفات القياسية حيث تم استخدام استبانته ووزعت على مجموعة من مدققي الحسابات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن معظم الشركات ذات التأثير السلبي على البيئة تعتمد على التدقيق البيئي الداخلي للمساعدة في انجاز الرقابة البيئية. ومن أهم توصيات الدراسة أنه لابد من وجود فريق يضم عدداً من المتخصصين في مجال البيئة إلى جانب مدققي الحسابات القانونيين وذلك من أجل القيام بالتدقيق البيئي.

3- دراسة (Hillary, 1998)، بعنوان:

"Environmental Auditing: Concepts Methods and Developments"

التدقيق البيئي أهدافه وتطوراته

هدفت الدراسة إلى بيان التطورات الحديثة في مجال التدقيق البيئي وأثره على عملية التدقيق في الشركات الصناعية، من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة لتحقيق أهدافها، حيث تناولت الدراسة مشروع برنامج الإدارة والمراجعة البيئية المقترح من قبل اللجنة الأوروبية التاسعة للاتحاد الأوروبي، حيث يطلب البرنامج من الشركات الصناعية أن تقوم بتقييم التأثيرات البيئية لأنشطتها والإفصاح عن ذلك في شكل قوائم بيئية معتمدة من مدقق بيئي مصرح له بمزاولة المهنة بهدف التأكد من مدى التزام تلك الشركات بالتشريعات والقوانين البيئية، وتنفيذ سياسات وبرامج ونظم إدارة البيئة، والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تضمنتها القوائم المالية، وإمكانية اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أهمية أداء التدقيق البيئي في الشركات الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها يعود إلى بعض الأسباب ومنها: الضغوط المتزايدة من قبل مستخدمي المعلومات للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأنشطة هذه الشركات، وكذلك زيادة وعي وإدراك جميع الأطراف ذات العلاقة بأهمية ودور المحاسبة والتدقيق في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة، وضرورة توثيق وتصديق هذا النوع من المعلومات من خلال الرأي الذي يبديه المدقق في تقريره عن مدى التزام الشركات الصناعية بالمعايير البيئية، على اعتبار أن المدقق يعتبر وكيلاً عن المجتمع بجميع طوائفه.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة التأكيد على أن يقوم بالتدقيق البيئي فريق من المدققين الداخليين والخارجيين.

4- دراسة (Maltby, 1995)، بعنوان:

"Environmental Audit: Theory and Practices"

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم التدقيق البيئي الذي أعدته غرفة التجارة الدولية، كما أبرزت أهمية أهداف التدقيق البيئي في الواقع العملي من خلال استبيان تم إرساله إلى مجموعتين من الشركات البريطانية، وذكرت أن اهتمام المنشآت بالتدقيق البيئي يعود إلى بعض الضغوط المباشرة كشرط تسجيل الشركة في بورصة الأوراق المالية، أو ضغوط غير مباشرة مثل زيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي إلى درجة أصبح يتم الإفصاح فيها عن الأداء البيئي للمنشأة من خلال قوائم بيئية مستقلة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن زيادة الضغوط الخارجية على المنشآت من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة، يؤكد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة وجود قوانين وتشريعات تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق البيئي.

5- دراسة (Hillary, 1995)، بعنوان:

"Developments in Environmental Auditing"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التطورات في مجال التدقيق البيئي وعلى وجه الخصوص في دول الاتحاد الأوروبي وللوصول للنتائج تم توزيع استبانة على عينة من مدققي الحسابات القانونيين.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أهمية أداء التدقيق البيئي في الشركات الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها.

ومن أهم توصيات الدراسة أنه طبقاً للخطة الحالية فان على الشركات التي ترغب التسجيل في البورصات الأوروبية أن يكون لديها سياسة بيئية واضحة، ونظام إدارة بيئية، وأهداف كمية محددة للتطوير والتحسين المستمر في الأداء البيئي، ويجب أن تقوم هذه الشركات بالتدقيق في شكل تقرير مراجعة يرفع إلى الإدارة، وبالإضافة إلى نشر قائمة بيئية، على أن يخضع كل من التقرير والقائمة للتحقق والمصادقة على صحتها من قبل جهة خارجية محايدة.

6- دراسة (Colbert and Scarbrough, 1993)، بعنوان:

"Environmental Issues in Financial Audit: which Professional Standards Apply?"

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على تدقيق القوائم المالية، وأوضحت أن هناك عدداً من الإصدارات المهنية التي يجب على المدقق أن يراعيها عند تحديد اثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المدقق بطرق مختلفة، وأنه إذا ثبت للمدقق عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات فإنه يبدي رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يحتفظ في رأيه. أما إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملاءمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية، أو عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعليه أن يحتفظ في رأيه، أو يبدي رأياً معاكساً وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج، وإذا لم يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية لكن لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإداري للالتزام البيئي لأسباب تعود إلى الإدارة، فعليه في هذه الحالة أن يحتفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي.

ومن أهم توصيات الدراسة أيضاً يجب أن يفرد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة، أيضاً ضرورة أن يستعين المدقق بخبير في الأمور البيئية.

8-1: التعليق على الدراسات السابقة:

1- إن معظم الدراسات السابقة أكدت أن الاهتمام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي لازال في بداياته، وهناك اتفاق بين المدققين الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة ومحددة للتدقيق الاجتماعي والبيئي، وأن يتولى القيام بالتدقيق البيئي فريق مؤهل من المدققين المتخصصين.

2- أيدت الدراسات السابقة ضرورة صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة لتزويد المدقق بمرجعية يمكن الاعتماد عليها، تلزم الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح عن أدائها الاجتماعي و البيئي.

3- أكدت الدراسات السابقة على ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي. وضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد المتخصصة بحيث تشمل أسس وأبعاد التدقيق الاجتماعي والبيئي.

1-9: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

حسب اطلاع الباحثة لا توجد دراسات في قطاع غزة تناولت هذا الموضوع لذلك فمن المتوقع أن تملأ هذه الدراسة فراغاً في الأبحاث الدراسية لموضوع التدقيق الاجتماعي والبيئي. كما نرى أن الدراسات السابقة تناولت موضوع التدقيق الاجتماعي والبيئي في عديد من الدول العربية مثل الأردن، مصر، سوريا، والمملكة العربية السعودية. وأكدت هذه الدراسات على أهمية تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي وعلى أهمية أن يتولي عملية التطبيق فريق مؤهل من المدققين المتخصصين وعلى ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي لما له من تأثير على رفاهية المجتمع والمحافظة على بيئته.

أما هذه الدراسة تأتي لدراسة متطلبات التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، ونطاق عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدقق القانوني الفلسطيني، أيضاً دراسة القدرات العلمية والمهنية التي يحتاجها المدقق القانوني الفلسطيني من أجل القيام بإجراءات التدقيق الاجتماعي والبيئي، وتحديد الصعوبات التي يمكن أن تواجه المدققين القانونيين عند قيامهم بالتدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.

الفصل الثاني

التدقيق البيئي

0.2: تمهيد

نتيجة لنمو الوعي البيئي والاجتماعي لدى أفراد المجتمع وعلى المستوى الدولي فقد أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية للمنشآت والتي تسعى إلى تحقيقها، ولما لهذا الهدف من أثر على قدرة المنشآت على الاستمرار في مزاوله أنشطتها والطلب المتزايد على البيانات المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة المنشأة، أدت هذه الأسباب إلى الاهتمام بما قد يؤديه المدقق تجاه البيئة والمجتمع من خلال التدقيق البيئي والاجتماعي لتحقيق الأهداف السابقة (المطارنه، 2008: 116).

وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة البيئية نتيجة سعي بعض الجماعات البيئية أو جامعات الضغوط البيئية كما يطلق عليها في ذلك الوقت إلى ممارسة ضغوطها على منشآت الأعمال للإفصاح عن الآثار السلبية لأنشطتها على البيئة المحيطة بها، ومنذ ذلك الوقت كثيراً ما تداول مصطلح المحاسبة البيئية على المستويين الأكاديمي والعملي، كما نشطت مجالات البحث العلمي من جانب المهتمين بشؤون البيئة (حسنين، 2001: 52).

ويعد الإفصاح عن المعلومات البيئية مؤشراً على ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، كما يعتبر الإفصاح البيئي مهما لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود الشركات نحو إدارة البيئة وآثارها المالية المترتبة عليها (أبو العزم، 2005: 45).

ويتناول هذا الفصل التعرض إلى تعريف التدقيق البيئي، أهميته، أهدافه، أنواعه مجالاته ومتطلباته، وقضايا التدقيق البيئي، وأهم الإصدارات المهنية المتعلقة بمعايير التدقيق البيئي.

1.2: تعريف التدقيق البيئي

قبل التعرف على التدقيق البيئي لابد من التعرف على ماهية البيئة حيث إنه لا يوجد تعريف محدد للبيئة وذلك لتعدد المفاهيم المستخدمة فالبيئة هي المحيط الذي تعيش فيه الأحياء من إنسان وحيوان ونبات ويشمل الماء والهواء والأرض وما يؤثر على ذلك المحيط (قانون حماية البيئة، 1995: 3).

ويعرف (غالي) التدقيق البيئي بأنه فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي، بوساطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهمة بها (البشتاوي، 2008: 117).

كما عرف التدقيق البيئي بأنه فحص وتقييم الأداء البيئي بهدف التحقق من ملاءمة وكفاية إفصاح القوائم والتقارير في التعبير عن مدى تنفيذ الوحدة الاقتصادية لمسؤولياتها الملقاة على

عانتها جبراً أو طوعاً وفاعلية تنفيذ تلك المسؤوليات باستخدام مجموعة من المعايير الملائمة،
والتقرير عن ذلك للأطراف المختلفة التي يهمها أمر تلك البيانات في اتخاذ قراراتها
(Annals, 2003: 22).

بينما (غالب وإسماعيل) عرف التدقيق البيئي على أنه أداة إدارية تتضمن تقييماً موضوعياً
دورياً، موثقاً للإدارة البيئية في شركة ما وهيئتها التنظيمية ومعداتها وذلك بهدف حماية البيئة من
خلال تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية والتأكد من التقيد بسياسات الشركة والتقيد بالأنظمة
والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المختصة في حماية البيئة (المطارنه، 2008: 117).
في حين ترى غرفة التجارة الدولية (International commercial committee) بأن
التدقيق البيئي هو أداة للتقويم الدوري المنظم والموثوق والبناء لأداء منظمة أو إدارة وأدواتها البيئية،
بهدف المساعدة في حماية البيئة من خلال تسهيل مراقبة الممارسات البيئية وتحديد مدى الالتزام
بالسياسات (Attia, 2004: 25).

مما سبق نجد أن تعريف التدقيق البيئي يتضمن عدداً من العناصر وهي:

- إن التدقيق البيئي هو عملية منظمة وأنه يجب أن يكون مخططاً لها ولا بد من توافر الرؤية
والمعرفة الكافية لدى المدقق بالأمر وجوانبها حتى يتمكن من القيام بهذه المهمة بكفاءة
وموضوعية واستقلالية.
- إن التدقيق البيئي لا يختلف عن التدقيق العادي في ضرورة جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة
لتدعيم نتائج عمل المدقق.
- إن يعتمد المدقق البيئي يعتمد في عمله على معايير محددة بناء عليها يقوم المدقق بعمله
والالتزام بهذه المعايير وأن تتميز هذه المعايير بالمعقولية وأن يكون المدقق مقتنعاً بهذه المعايير
حتى تكون مقبولة له وللأطراف الأخرى.
- التقرير عما قام به المدقق البيئي من إجراءات تدقيق وأن يتضمن هذا التقرير نتائج عمل المدقق
حتى يكون التقرير مفيداً للأطراف المعنية للتحقق من أثار أنشطة الوحدة الاقتصادية على البيئة
وهل تساهم هذه الوحدة في تحسين البيئة والمحافظة عليها (الخولي، 2002: 117).
- وبذلك يمكن القول أن التدقيق البيئي أداة لتقييم أداء الإدارة تجاه البيئة بواسطة شخص
متخصص محايد ومستقل للتحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية الوطنية
والدولية والتقرير عن ذلك للأطراف التي تهتمها تلك البيانات.

2.2: أهمية التدقيق البيئي للمنشأة

- يؤدي التدقيق البيئي دوراً مهماً في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية، وتحقق لها العديد من الفوائد والتي تتضمن ما يلي (Connor, 2006: 122).
- * **تدعيم المزايا التنافسية:** ليس بمجرد الالتزام باللوائح، ولكن من خلال المشاركة فيها وإقناع المجتمع الذي تعمل فيه المنشأة، بأنها تسعى للحفاظ على سلامة البيئة والحد من التأثير السيئ الناتج عن ممارسة أنشطتها.
 - * **رفع الكفاءة التشغيلية:** ويتم ذلك من خلال استخدام الأساليب الآمنة لإعادة تدوير المخلفات، وتخفيض التكاليف الخاصة بالتغليف، وتخفيض استخدام الطاقة.
 - * **تسهيل الرقابة الخارجية:** باعتبارها أداة لرقابة على أصحاب المصلحة في المشروع، وعلى إدارة الوحدة الاقتصادية كوكيل عنهم.
 - * **تحسين الصورة العامة للوحدة الاقتصادية:** وذلك في السوق الذي تعمل فيه، وتحسين العلاقات العامة، حيث إن ذلك يؤدي إلى زيادة ربحية المنشأة في الأجل الطويل، نتيجة الصورة الخضراء للمنشأة باعتبارها صديقة للبيئة.
 - * **ضبط المخاطر:** حيث يتم تخفيض التكاليف المرتبطة بالأداء البيئي الضعيف، وتكون أقل عرضه للمساءلة القضائية وفرض العقوبات.

3.2: أهداف التدقيق البيئي

- هناك عدد من الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال القيام بالتدقيق البيئي (السعد، 2007: 120) وهي على النحو التالي:
1. التحقق من قبل المدقق من قيام إدارة المنشأة بأداء واجباتها البيئية عن طريق الحصول على أدلة تؤكد ذلك.
 2. تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة.
 3. تشجيع المنشآت على تحسين أدائها البيئي عن طريق استمرار المنشآت في تحسين أدائها البيئي بإجراء تقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي وتصميم وتطبيق نظم لحماية البيئة.
 4. تحقيق الميزة التنافسية بين الشركات.
 5. تطوير الوعي البيئي للعاملين في المنظمة.
 6. التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المختصة في حماية البيئة.
 7. تمكين الإدارة من وضع خطط تراعي حدوداً معينة من كمية الفاقد عند الإنتاج.

4.2: وظائف التدقيق البيئي

من أهم وظائف التدقيق البيئي مايلي (3: Natu, 1999):

1. تدقيق التلوث البيئي.
2. تدقيق كمية الفاقد.
3. تدقيق نظام إدارة البيئة (وجود البنية التحتية في المنظمة للحفاظ علي البيئة).

5.2: أنواع التدقيق البيئي

تتمثل أنواع التدقيق البيئي في الآتي (الشريف، 2012: 179-180):

1. **التدقيق المالي:** يعني مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في قيد وتصنيف وتبويب وتلخيص العمليات المالية بمعنى آخر التأكد من أن التكاليف والالتزامات (شاملة الالتزامات الطارئة) والأصول المتعلقة بالبيئة قد تم وضع قيمة لها، وأن التكلفة البيئية للمنشأة تعكس باعتدال نتائج الالتزامات الواجبة على المنشأة طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
2. **تدقيق الالتزام:** يعني تدقيق الالتزام تعهد الإدارة بتنفيذ المتطلبات والتشريعات والقوانين واللوائح المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة، وهذه المراجعة تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية انتشاراً في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنائية التي تنشأ نتيجة مخالفة القوانين البيئية، حيث إن عدم التزام المنشآت بالتشريعات البيئية وتلويثها للبيئة سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية لذلك يجب على المدقق البيئي عند تخطيط وتنفيذ المرافق وإعداد التقرير أن يراعي هذا الوضع جيداً.
3. **تدقيق نظم الإدارة البيئية:** يعبر نظام الإدارة البيئية عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمنشأة بهدف توفير معلومات تتعلق بما يلي:

- مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية التي تخضع لها.
- مدى التزام المنشأة بتطبيق السياسات والإجراءات البيئية.
- المخاطر البيئية الحالية والمستقبلية التي تتعرض لها المنشأة عند مزاولتها لأنشطتها.
- الإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها لتحسين أدائها البيئي.

6.2: مجالات التدقيق البيئي

- يمكننا حصر مجالات التدقيق البيئي في المجالات والأنماط التالية (السقا، 2005: 122):
1. تدقيق المراقبة العامة الذي يتمثل بالمطلوبات من خلال تدقيق الاقتناء وتقدير الخطر البيئي والتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات.
 2. التدقيق التشغيلي الذي يفرض على الإدارة اتخاذ إجراءات الصحة والسلامة وفرض إجراءات الرقابة والأنظمة التي تحدد اهتمامات الوحدة الاقتصادية بالقضايا البيئية.
 3. التدقيق الوظيفي المتضمن فعاليات تدقيق الموقع، المنتجات والمخلفات.
- يقودنا ذلك إلى تحديد مجموعة من الأنماط للتدقيق البيئي لعل من أهمها:
- التدقيق المالي.
 - تدقيق أنظمة الإدارة البيئية.
 - تدقيق الصحة والسلامة.
 - تدقيق الخطر البيئي.
 - تدقيق النقل والموقع ... الخ

7.2: متطلبات تطبيق التدقيق البيئي

تنقسم متطلبات تطبيق التدقيق البيئي إلى ما يلي (الزعيبي وآخرون، 2006: 4):

أولاً: متطلبات داخلية:

1. وجود بنية تحتية إدارية في المنشآت.
2. وجود مدققين بيئيين.
3. وجود فريق تدقيق بيئي مدرب.
4. وجود محاسبين بيئيين.

ثانياً: متطلبات خارجية:

1. وجود هيئات مهنية تهتم بموضوع التدقيق البيئي.
2. وجود معايير تتعلق بالبيئة، ومتطلبات قانونية وشروط قبل إنشاء الشركة (التزامات بيئية).
3. وجود جهات ضغط غير حكومية.

8.2: مهام ومسئوليات المدقق الخارجي

تقع على عاتق المدقق العديد من المسؤوليات منها مسؤولية تدقيق الأداء البيئي للمنشأة ومن الممكن أن تتم عن طريق (الشعباني، 2004: 123):

1. يجب على المدقق معرفة طبيعة عمل المنشأة حتى يتسنى له معرفة الأمور ذات التأثير على البيانات المالية.
2. يجب على المدقق أن يقوم بتقييم المخاطر والرقابة الداخلية لذلك يجب على المدقق أن يراعي الأمور البيئية التالية:
 - تقدير المخاطر الملازمة عند وضع خطة التدقيق والتي قد تتضمن وجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل مخاطر تكاليف الالتزامات الناشئة عن متطلبات تشريعية أو تعاقدية، مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية.
 - النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والذي يختلف وفقاً لنوع المنشآت.
3. يجب على المدقق مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية مثل:
 - القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ من حوادث ماضية.
 - القوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات.

9.2: مؤشرات الأداء البيئي

- وفقاً للبيان الصادر عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (LAASB) فإن مؤشرات الأداء البيئي تشمل (جمعة، 2009: 209).
- المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها (مثل هذه المبادرات قد تتطلبها القوانين والأنظمة البيئية، أو بموجب عقد، أو قد تتم طوعياً).
 - عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة.
 - عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر الطبيعية.
 - عواقب التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون (مثلاً، التزام تعويض مسيب من قبل المالكين السابقين).
 - القطاع الذي تعمل المنشأة ضمنه.

10.2: المخاطر البيئية على البيانات المالية

- ومن المخاطر البيئية التي لها تأثير على البيانات المالية ما يلي (Gray, 2006: 50).
- مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية أو تعاقدية.
 - مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية.
 - التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل الزبائن، ولردود أفعالهم الممكنة حول التصرف البيئي للمنشأة.

11.2: ممارسات التدقيق البيئي

يمكن ممارسة التدقيق البيئي في المنشآت من خلال (Zetter, 2007:35):

1. تدقيق التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين المتعلقة بممارسة نشاطها البيئي أو عدم التزامها.
2. تدقيق الأنظمة المطبقة داخل المنشأة لإدارة المخاطر البيئية.
3. تدقيق الصفقات التي تتم في المنشأة وأثرها المحتمل (مخاطرها) على البيئة.
4. تدقيق طرق معالجة المواد وتخزينها وطرق إتلافها بعد الاستهلاك.
5. تدقيق تكاليف الإجراءات الوقائية المستخدمة لتخفيض المخاطر البيئية.
6. تدقيق المبالغ المتركمة نتيجة التزامات البيئة وتدقيق الإفصاح عنها.
7. تدقيق العمليات التصنيعية للتأكد من التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية في العملية التصنيعية.

12.2: خطوات وإجراءات التدقيق البيئي

لم يتم التوصل حتى الآن إلى معايير خاصة للتدقيق البيئي مقبولة قبولاً عاماً، يتم إعداد التقرير البيئي استناداً إليها ولكن يمكن أن تكون خطوات التدقيق البيئي وإجراءاته على النحو التالي (المطارنه، 2008: 123).

أولاً: أن يقوم المدقق بتحديد هدفه من القيام بعملية التدقيق والذي في الغالب هو التحقق من التزام إدارة المنشأة محل الفحص بأداء واجباتها البيئية وأن يقوم المدقق بالحصول على الأدلة الكافية التي تؤكد رأيه.

ثانياً: أن يتعرف المدقق على طبيعة نشاط المنشأة والمخاطر البيئية والقوانين البيئية التي تطبقها، كذلك سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالبيئة، حيث إن هذه الأمور تمكن المدقق من حصر وتحديد العوامل البيئية المؤثرة في المشاريع التي تقوم بها المنشأة.

ثالثاً: أن يقوم المدقق بوضع معايير الخاصة للقيام بالتدقيق البيئي خاصة وأنه لا يوجد معايير متفق عليها فقد أوصى (Hemenway, 1995: 50) بأنه من الضروري وضع معايير لتدقيق البيئة ليتمكن المدقق من أداء عمله دون خوف والابتعاد عن الحكم الشخصي، لذلك تعتبر المعايير الركيزة التي يعتمد عليها المدقق في عمله فضلاً عن أنه تعتبر المعايير أمراً حيوياً لتدقيق البيئة فهي تمثل الأساس الانتقادي وعدم وجودها عائقاً أمام الحكم على كفاءة الأداء البيئي والمقارنة بين المشروعات المختلفة (EPA, 1993: 8).

رابعاً: أن يقوم المدقق بإجراء المقابلات والاستفسارات والمناقشات مع العاملين بالمنشأة للحصول على المعلومات الملائمة لعملية التدقيق خاصة عن المعلومات التي قد يحيط بها الغموض.

خامساً: أن يقوم المدقق بجمع الأدلة للتحقق من فعالية نظام الإدارة البيئية للمنشأة وكذلك فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة.
سادساً: أن يقوم مدقق الحسابات بإعداد التقرير للتحقق البيئي.

13.2: أهداف مراجعة البعد البيئي للمنشأة

على مدقق الحسابات أن يجمع الدليل الكافي والملائم للتحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات المالية والبيئية بالقوائم المالية، كذلك للتحقق من عدم إخفاء أي التزامات مالية بيئية احتمالية أو مقدرة أو مؤكدة كان يجب الاعتراف بها أو الإفصاح عنها، وكذلك التحقق من سلامة عرض البيانات المالية البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية، ويتم هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية وهي (الشريف، 2012: 188-189):

1. جمع الأدلة الملائمة والكافية بشأن وجود واكتمال الالتزامات البيئية، وسلامة القياس والاعتراف بها، والإفصاح عنها.
2. اكتشاف التحريفات الجوهرية غير المتعمدة (الأخطاء) والمتعمدة (الغش)، وأثر تلك التحريفات على القوائم المالية ككل.
3. تحديد ما إذا كانت هناك تصرفات بيئية غير قانونية، والتي تتمثل في وجود مخالفات لقانون البيئة واللوائح والتنظيمات ذات الصلة، وأثر ذلك على القوائم المالية.
4. تقييم ما إذا كان هناك شك في استمرارية المنشأة في نشاطها بسبب تعثر مالي ناتج عن الالتزامات البيئية، أو بسبب احتمال سحب الترخيص ووقف النشاط.
5. تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، والخاصة بالالتزامات البيئية الاحتمالية، والتحقق من سلامة المعالجة والإفصاح عن تلك التقديرات، وعند مراجعة تقييم التقديرات المحاسبية يكون لمدقق الحسابات ثلاثة أهداف فرعية وهي:
 - التحقق من قيام الإدارة بعمل كافة التقديرات الجوهرية والضرورية اللازمة لكل العناصر البيئية الجوهرية.
 - تحديد ما إذا كانت هذه التقديرات مقبولة أم لا.
 - التحقق من ملاءمة العرض والإفصاح عن التقديرات البيئية.
6. عمل التعديلات الواجبة على تقرير المراجعة للوحدة الاقتصادية لمواجهة أي تحريفات جوهرية في الالتزامات البيئية، والتصرفات البيئية غير القانونية، والشك في استمرارية المشروع ومدى سلامة التقديرات المحاسبية البيئية.

14.2: معايير مراجعة البعد البيئي للمنشأة

إن الإرشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة تلقي بالمسؤولية على مدقق الحسابات للاهتمام بالقضايا البيئية وأثرها على القوائم المالية، خاصة الإصدارات المهنية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وقد تعرضت الدراسة لبعض هذه الإصدارات ومدى إمكانية تطبيقها عند الاهتمام بالعناصر البيئية على النحو التالي (الشريف، 2012: 182-184):

1. المعيار الأمريكي رقم 19 والخاص بخطاب التعيين، فعلى المراجع أن يتحقق من اشتغال خطاب التعيين على الانتهاكات والمخالفات للقوانين البيئية في حالة وجودها، والإجراءات الحالية التي اتخذتها المنشأة، كذلك الإجراءات التي اتخذتها المنظمات المسؤولة عن حماية البيئة في هذا الشأن.
2. المعيار الأمريكي رقم 12 حيث يجب على المراجع أن يستفسر من محامي المنشأة ويطلب منها شهادة بجميع القضايا والتعويضات والدعاوي المرفوعة ضد الشركة.
3. المعيار الأمريكي رقم 59 والذي عدل بمعيار رقم 77 والخاصة بقضية استمرار العميل، وأثر مخالفة المنشأة للتشريعات البيئية على قدرتها على الاستمرار.
4. المعيار الأمريكي رقم 60 والخاص بالأمر التي يجب التقرير عنها فعندما يكتشف مراقب الحسابات بأن هناك بعض الأمور المرتبطة بالقضايا البيئية لا تخضع لضوابط رقابية جيدة وفعالة الأمر الذي قد يؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تسجيل البيانات المالية وإعداد التقارير المالية والمحاسبية بشأنها، ففي هذه الحالة فإن المراجع يعتبر أن الأمور البيئية تعتبر من القضايا التي يجب التقرير عنها للجنة المراجعة بالمنشأة أو من يقوم بدورها في حالة عدو وجودها.
5. المعيار الأمريكي رقم 55 والذي عدل بمعيار 78 والمعيار رقم 94 والخاصة بتفهم هيكل الرقابة الداخلية، حيث على مدقق الحسابات أن يتفهم هيكل الرقابة الداخلية من خلال تفهم مكوناته الثلاثة وهي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة.
6. المعيار رقم 11 والخاص باستخدام الخبراء، حيث إن إمكانية تطبيق مدققي الحسابات لإرشادات هذه القائمة بخصوص ما يتعلق بالأمور البيئية، حيث يلجأ مراقب الحسابات إلى استشارة المتخصصين والخبراء البيئيين حتى يتمكن من الإجابة على بعض التساؤلات التي قد تنشأ عند تقييمه إلى العناصر المالية البيئية لاسيما الالتزامات البيئية.
7. المعيار الأمريكي رقم 5 والخاص بالمحاسبة عن الالتزامات الاحتمالية، حيث إن هذا الإصدار هو الأكثر ملاءمة والأكثر قابلية للتطبيق في مجال المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية.

8. المعيار الأمريكي رقم 54 والخاص بالتصرفات غير القانونية للعملاء، حيث إنه يمكن لمدقق الحسابات أن يسترشد بهذه القائمة فيما يتعلق بالعمليات والمواقف التي تتطوي على مخالفات وانتهاكات لقوانين البيئة.

9. المعيار الأمريكي رقم 61 والخاص بالاتصال بلجنة التدقيق، حيث تعتبر القضايا البيئية من الأمور المهمة التي تتطلب من مدقق الحسابات أن يتصل بلجنة المراجعة بشأنها.

10. المعيار الأمريكي رقم 57 والخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية حيث غالباً ما تقوم المنشأة بعمل تقديرات للالتزامات البيئية في ضوء المعلومات المتاحة لديها، وأن يسعى مراقب الحسابات إلى تحقيق ثلاثة أهداف وهي التأكد من أن جميع الالتزامات البيئية قد تم إعداد تقديرات لها، التأكد من معقولية هذه التقديرات، والتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية لهذه التقديرات وملائمة الإفصاح عن تلك التقديرات.

15.2: أهم الإصدارات المهنية المتعلقة بمعايير مراجعة البعد البيئي للمنشأة

قائمة الممارسات رقم 1010 الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998 بعنوان:

The Consideration of Environmental Matters in the Audit of the Financial statements

إن الأمور البيئية قد تكون معقدة في كثير من الأحيان لذا فإنها تحتاج إلى اهتمام إضافي من مدققي الحسابات، حيث تقدم هذه القائمة مساعدة عملية لمدققي الحسابات من خلال وضع إرشادات لمدقق الحسابات عند ممارسته لأحكام المهنة بخصوص الأمور البيئية من حيث طبيعة و توقيت وملاءمة الإجراءات وخصوصاً فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية (الشريف، 2012: 182-184):

- التعرف على بيئة نشاط العميل وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (ISA 310).
- تحديد الخطر، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 400.
- التعرف على القوانين والتشريعات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 250.
- إجراءات المراجعة الأخرى وفقاً للمعايير (610، 620، 580).
- التقرير وفقاً للمعيار رقم 700 أخذاً في الاعتبار المعيار رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

وفيما يلي الإرشادات الخاصة بتطبيقات معايير التدقيق الدولية:

1.15.2: معيار المراجعة الدولي رقم (310)

بعنوان المعرفة بنشاط العميل أي (معرفة المدقق للامور المرتبطة بأنشطة المنشأة)

إن مدقق الحسابات مطالب بالحصول على معرفة كافية بطبيعة أعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها خاصة فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات والممارسات والأحداث ذات البعد البيئي

والتي قد يكون لها تأثير مالي جوهري على القوائم المالية، و على مدقق الحسابات أيضاً أن يقوم بدراسة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة حيث إنها قد تكون مؤشراً على احتمال حدوث التزامات بيئية وعرضية بسبب أن بعض الصناعات قد تميل بطبيعتها إلى التعرض إلى مخاطر بيئية جوهريّة على سبيل المثال صناعات الكيماويات وتكرير البترول والأسمدة.

2.15.2: معيار المراجعة الدولي (400)

بمعنوان تقييم المخاطر والرقابة الداخلية أي (تقييمات المدققين للمخاطر أو الرقابة الداخلية).

تقدم قائمة الممارسات رقم 1010 إرشادات توضح العلاقة بين الأمور البيئية ونموذج خطر المراجعة من خلال تحديد ما يقوم به مدقق الحسابات عند تقدير الخطر المتلازم، وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتقييم بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية، أخذاً في الاعتبار تأثير العوامل البيئية على ذلك.

عند تخطيط المراجعة يجب على مراقب الحسابات أن يستخدم حكمه المهني لتقييم الخطر البيئي كأحد مكونات الخطر المتلازم، وقد عرفت القائمة الخطر البيئي على مستوى القوائم المالية بأنه من مكونات الخطر المتلازم وهو الخطر الناتج عن حدوث تحريفات جوهريّة بالقوائم المالية نتيجة الأمور البيئية، ومن أمثلته الالتزامات البيئية الناتجة عن الالتزام أو عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

ووفقاً لذلك يتعين على مدقق الحسابات تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات الخطر البيئي المنخفض، والتي تراقب أمورها البيئية كجزء من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية العادية، أما بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات الخطر البيئي المرتفع والتي لديها نظم للإدارة البيئية متعددة الجوانب والأهداف فإن الأمر يتطلب هنا من الحسابات الاهتمام بالجوانب التي لها علاقة بمراجعة القوائم المالية.

ووفقاً لذلك يجب على مدقق الحسابات تقييم الرقابة المتعلقة بالأمور البيئية، من خلال تقييم مهام والالتزامات أعضاء مجلس الإدارة واتجاهاتهم نحو الرقابة على البيئة، وتقييم فلسفة الإدارة فيما يتعلق بطرق التشغيل والمنهج المتبع في التعامل مع القضايا البيئية، مثال ذلك جهود الإدارة لتحسين الأداء البيئي، كما يتعين على مدقق الحسابات دراسة الهيكل التنظيمي، وطرق توزيع السلطات ونظم الرقابة الإدارية متضمناً المراجعة الداخلية.

كما يجب عليه فهم وتقييم الرقابة البيئية من خلال تفهم الإجراءات والسياسات التي تتبعها الإدارة، لمتابعة الالتزام بالسياسة البيئية والقوانين والتشريعات البيئية وتقييم نظام المعلومات البيئية ومتابعة تحديثه بصفة دورية، وتحديد الأحداث البيئية المحتملة، ويتعين على مدقق الحسابات

الاستفسار من الأشخاص المسؤولين عن تحقيق الرقابة البيئية، والاطلاع على تقرير الأداء البيئي للتعرف على السياسات والإجراءات التي تتبع لتحقيق الرقابة البيئية. وبعد حصول مدقق الحسابات على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية فإن عليه مراعاة أثر العوامل البيئية عند تقييم مخاطر الرقابة على الأداء واختبارات الالتزام.

3.15.2: معيار المراجعة الدولي رقم (250)

بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية أي (مراعاة المدقق القوانين واللوائح البيئية عند مراجعة القوائم المالية)

تقع على الإدارة مسئولية تحديد ومراقبة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، ولا يعد مدقق الحسابات مسئولاً عن منع عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية والكشف عن انتهاكها ولكن يتعين عليه تخطيط وأداء التدقيق باتجاه من الشك المهني، أي عدم الالتزام من المحتمل أن يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية، ووفقاً لذلك فإن على مدقق الحسابات أثناء تخطيط المراجعة الحصول على فهم عام للقوانين والتشريعات البيئية التي قد يؤدي انتهاكها إلى حدوث تحريف جوهري بالقوائم المالية وفهم بالسياسات والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية لتحقيق الالتزام بتلك القوانين وفي سبيل ذلك فإن عليه التعرف على سياسة الوحدة الاقتصادية لتحقيق الالتزام البيئي، والاستفسار من الإدارة عن السياسات والإجراءات التي تتخذها لتحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، والاستفسار عن القوانين والتشريعات البيئية التي يحتمل أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، ومناقشة الإدارة في السياسات التي تتبعها للمحاسبة عن الالتزامات البيئية التي تنشأ نتيجة الدعاوي القضائية المتعلقة بالبيئة.

4.15.2: معيار المراجعة الدولي رقم (620)

بعنوان استخدام عمل الخبير

تعد الإدارة مسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية، وفي سبيل ذلك عليها الاستعانة بخبراء البيئية، لتقديم الاستشارات الفنية ومساعدتها في المراحل المتعددة لإعداد التقديرات المحاسبية الخاصة بالأمور البيئية والإفصاح عنها، ويتضمن ذلك مساعدتها في تحديد المواقف التي قد ينتج عنها التزامات بيئية ينبغي تقديرها، وتجميع البيانات المهمة التي تمثل القاعدة لإعداد التقديرات المحاسبية وتحديد بدائل معالجة التلوث.

وإذا قرر مدقق الحسابات الاستعانة بنتائج عمل الخبير البيئي الذي تعينه الإدارة كجزء من عملية المراجعة، فإن عليه أن يكون على اتصال دائم به، حيث يساعده ذلك على فهم طبيعة التقرير ومداه وهدفه، كذلك يتعين على مدقق الحسابات أن يناقش الخبير البيئي لأغراض

المراجعة، ومدى كفاءته المهنية وموضوعيته كأحد أدلة الإثبات، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة رقم (620) استخدام عمل خبير، وقد تتطلب عملية المراجعة استخدام عمل خبير بيئي آخر لتقييم ذلك العمل، تطبيق إجراءات إضافية، ويتعين على مدقق الحسابات ممارسة حكمه المهني لتحديد مدى الحاجة لاستشارة خبير بيئي، مع الأخذ في الاعتبار التأهيل المهني للخبير، والترخيص بمزاولة المهنة، وعضويته في هيئة مهنية معترف بها، بالإضافة إلى سمعة وخبرة الخبير في مجاله.

16.2: قضايا التدقيق البيئي

لقد أصبحت قضايا التدقيق البيئي شائعة في بعض القطاعات، كما أن مصطلح التدقيق البيئي له معاني واسعة مختلفة، يمكن إجراؤها من قبل خبراء خارجيين أو داخليين (ويتضمنون أحياناً مدققين داخليين)، حسب توجيه إدارة المنشأة. ولذلك ولغاية تاريخ نشر البيان (1010) فإن هناك القليل من المعايير المحاسبية الموثقة دولية كانت تتعرض بوضوح لموضوع إقرار وقياس الإفصاح عن العواقب المتأتبة من الأمور البيئية في البيانات المالية.

ومع ذلك فإن المعايير المحاسبية الحالية، توفر بشكل عام اعتبارات عامة ملائمة تطبق أيضاً عند إقرار وقياس الإفصاح عن الأمور البيئية في البيانات المالية-مثلاً، المعيار الدولي للمحاسبة رقم (10) حول الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية توفر الاعتبارات العامة التي تطبق على الإقرار والإفصاح عن الخسائر الناجمة عن عواقب الأمور البيئية (جمعة، 2009:217). ومعيار المحاسبة الدولي رقم (37) الموسوم: "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتمل" تتضمن بعض الأمثلة على الالتزامات البيئية. وفيما يلي أهم القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي:

1. **التأمين:** يجب على المدقق أن يستفسر عن وجود تغطية تأمينية حالية وسابقة ضد المخاطر البيئية، ومناقشة ذلك مع الإدارة.
2. **الشركات التابعة:** يجب على المدقق أن يستفسر من مدققي الشركات التابعة عن التزام الشركات التابعة بالقوانين والأنظمة البيئية المحلية ذات العلاقة، وتأثيراتها المحتملة على بياناتها المالية.
3. **الأصول:**
 - بالنسبة لمشتريات الأراضي والآلات والمعدات التي تمت خلال الفترة (إما مباشرة من قبل المنشأة، أو بشكل غير مباشر عن طريق اقتناء شركة فرعية)، الاستفسار عن الإجراءات المتقنة التي قامت بها الإدارة لدراسة آثار الأمور البيئية عند تحديد سعر الشراء، أخذين في الحسبان نتائج التحقيقات الخاصة بالمعالجات والالتزامات إعادة استصلاح الموقع.

- يجب على المدقق الحصول على إقرار بأن البيانات المالية المتضمنة استثمارات طويلة الأجل، ومناقشة ذلك مع الموظفين المسؤولين، والأخذ بعين الاعتبار تأثير أية أمور بيئية، تم بحثها بالتفصيل في هذه البيانات المالية، على قيمة الاستثمارات.
- تدهور قيمة الأصل، يجب على المدقق أن يستفسر عن أي تغييرات مخططة في الأصول الرأسمالية، كرد فعل للتغييرات الحاصلة في التشريعات البيئية أو التغييرات في إستراتيجية المشروع، وقيم تأثيراتها على قيم هذه الأصول أو على المنشأة ككل.

4. الالتزامات والمخصصات والاحتمالات:

- اكتمال الالتزامات والمخصصات والاحتمالات وذلك من خلال قيام المدقق بالاستفسار:
- عن السياسات والإجراءات المطبقة للمساعدة في تحديد الالتزامات والمخصصات والاحتمالات الناشئة عن أمور بيئية.
- الاستفسار عن حالات أو ظروف قد تؤدي إلى نشوء التزامات أو مخصصات أو احتمالات تنشأ من أمور بيئية .
- بالنسبة للممتلكات المباعة خلال الفترة (وفي الفترات السابقة)، استفسر عن أية التزامات تتعلق بأمر بيئية لازالت باقية بموجب عقد أو قانون.

5. التقديرات المحاسبية:

- وذلك من خلال قيام المدقق بفحص واختبار:
- فحص المعلومات المتجمعة والتي تم وضع التقديرات على أساسها.
- دراسة فيما إذا كانت التغييرات في المنشأة أو القطاع قد تسبب عوامل أخرى تصبح ذات أهمية للافتراضات.
- دراسة الحاجة إلى تكليف خبير بيئي لغرض فحص افتراضات معينة.
- الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الإدارة العليا قد استعرضت ووافقت على التقديرات المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمور البيئية.
- تقدير الالتزامات لمواقع أخرى لديها مشاكل بيئية متشابهة.
- تقديرات لتكاليف الالتزامات البيئية الظاهرة في سعر بيع موقع مشابه تم بيعه خلال الفترة.

17.2: أمثلة حول أمور بيئية تؤثر على البيانات المالية:

- فيما يلي بعض الأمثلة لأمر بيئية وهي كالتالي (جربوع، 2004: 216).
- صدور قوانين وأنظمة بيئية قد تتضمن تعطيل الأصول، وبالتالي الحاجة إلى شطب قيمتها المحمولة.

- الفشل في الالتزام بالمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمر البيئية، أو التخلص من الانبعاث أو النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تفويضية أو قانونية.
- بعض المنشآت، كالصناعات الاستخراجية (استكشاف النفط والغاز، أو المناجم)، أو الصناعات الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، قد تتكبد التزام بيئي كنتاج عرضي مباشر من عملها الأساسي.

18.2: محددات تطبيق التدقيق البيئي

تواجه مهنة تدقيق الحسابات العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق التدقيق البيئي تتمثل في التالي (المطارنه، 2008: 121):

1. عدم وجود معايير مقبولة يمكن تطبيقها في عملية التدقيق البيئي مما يؤدي إلى عدم إمكانية ممارسة عملية الرقابة البيئية بسبب غياب معايير ملائمة تحكم عمل المدقق وتعتمد عليها الجهات المختصة للحكم على كفاءة أداء الإدارة البيئية.
2. الحاجة إلى وجود مدقق بيئي مؤهل علمياً وعملياً وحاصل على شهادة مهنية لممارسة نشاط التدقيق البيئي.
3. وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة واستغلال المنشآت لمواردها الاقتصادية بسبب التزامها بإنفاق مبالغ كبيرة للمحافظة على البيئة والحد من أثاره السلبية.
4. تركيز الجهود على الحد من الإسراف في استخدام الموارد بدرجة أكبر من الجهود في قياس قيمتها والمحاسبة عنها وتدقيق نتائجها البيئية.
5. عدم وجود مؤشرات بيئية يستند إليها المدقق في عمله أثناء تدقيق الأداء البيئي في المنشآت حتى يستطيع إبداء رأيه في تقريره النهائي حول أداء الإدارة البيئي.
6. صعوبة تحديد القيمة الاقتصادية للخسائر التي من المحتمل أن تتحملها الدولة نتيجة لما قد تحدثه بعض المشروعات من أثار سلبية على البيئة.
7. صعوبة تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه من تنفيذ بعض المشروعات سواء كان هذا الأثر إيجابياً أو سلبياً، كذلك صعوبة تحديد مدى الأثر في الأجل الطويل.

19.2: تقرير مدقق الحسابات

يعد تقرير التدقيق بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق، والذي من خلاله يتم توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، وبالرغم من أن مدقق الحسابات يجب أن يعد تقرير

التدقيق لتوصيل رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وفقاً للمعيار الثالث من معايير التدقيق، إلا أنه يستعرض أثر نتائج تحققه من الالتزامات البيئية، بافتراض ثبات العوامل الأخرى على حالها. فبعد أن ينتهي مدقق الحسابات من تنفيذ إجراءات التدقيق، فعليه أن يقيم أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها لتحديد ما إذا كان هناك تحريفات جوهرية تتعلق بقياس الالتزامات البيئية أو الإفصاح عنها، وتحديد أثر ذلك على القوائم المالية، ومن ثم يستطيع مدقق الحسابات تحديد مدى الحاجة إلى تعديل تقرير المراجعة على النحو التالي (الشريف، 2012 : 195-196).

1. التقرير النظيف:

إذا اكتشف مدقق الحسابات من خلال فهمه وتحليله للأدلة التي تم الحصول عليها بأن الالتزامات البيئية تم قياسها والإفصاح عنها في جوانبها الهامة، وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة، فعليه أن يبدي رأياً نظيفاً يتعلق بصدق وعدالة القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 (معدل) وذلك بافتراض عدم وجود تحريفات جوهرية في العناصر المالية الأخرى.

2. التقرير برأي نظيف مع إضافة فقرة التركيز على أمر عام:

انبثاقاً من المعيار الدولي رقم 701 ، فإن على مراقب الحسابات أن يضيف فقرة توكيدية بعد فقرة الرأي، ودون إصدار رأي متحفظ وذلك في ظل الحالات التالية:

- وجود حالة من عدم التأكد تتعلق بوجود التزامات مالية احتمالية مستقبلية ، ولكن النتيجة النهائية لهذه الالتزامات لا يمكن تحديدها حالياً.
- إذا كان هناك شك في استمرار المنشأة نتيجة أمور بيئية كما هو الحال عند مخالفة القوانين البيئية واحتمال سحب الترخيص، أو تعرض المنشأة لجزاء مالي أو إلزامها بإزالة آثار التلوث وكان هناك أثر جوهري لتلك الالتزامات على المركز المالي للمنشأة وقدرتها على الاستمرار ، فيجب في هذه الحالة على مراقب الحسابات أن يضيف فقرة توكيدية دون رأس متحفظ بشرط أن يكون هناك إفصاح ملائم من قبل المنشأة يتعلق بالشك في الاستمرار.

3. التقرير المتحفظ:

انبثاقاً من المعيار الدولي رقم 701 فإن على مدقق الحسابات أن يضيف فقرة توضيحية متحفظاً في رأيه في الحالات التالية:

- إذا اكتشف مدقق الحسابات وجود التزام احتمالي محتمل الحدوث، وغير معترف به ضمن المخصصات لذا يستدعي الأمر أن يصدر رأياً متحفظاً.
- إذا اكتشف مدقق الحسابات وجود خروج على القوانين واللوائح البيئية، وأن هناك احتمالاً بتعرض المنشأة لالتزامات بيئية، إلا أن الإدارة لم تفصح عن تلك الالتزامات بطريق ملاءمة وفقاً للمعايير الدولية، لذا يقتضي الأمر أن يكون المدقق متحفظاً في رأيه.

- إذا كان هناك قيود مفروضة على عمل المراجع لم تمكنه من التحقق من صدق وسلامة الالتزامات البيئية، ورأي المراجع أنها لا تحتاج إلى الامتناع عن إبداء الرأي واكتفى بالتحفظ.
- إذا اختلف مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة الإفصاح عن الالتزامات البيئية أو الإفصاح عنها، وكانت هناك تعديلات جوهرية من وجهة نظره إلا أن الإدارة رفضت إجراء هذه التعديلات، فقد يلجأ مدقق الحسابات إلى التحفظ في تقريره، إذا رأى أن الأمر لا يستدعي إصدار تقرير معاكس.
- إذا كان هناك شك في فرض الاستمرارية المنشأة يرجع إلى أمور بيئية ورأي المدقق أنه ليس هناك حاجة إلى إصدار تقرير معاكس.

4. التقرير السلبي:

وفقاً للمعيار الدولي رقم 701 فعلى مدقق الحسابات أن يصدر تقرير معاكساً إذا أثبتت نتائج عملية المراجعة أن القوائم المالية في مجملها لا تعبر بصورة صحيحة عن نتائج النشاط أو المركز المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة، ومن ثم فعلى مدقق الحسابات أن يبدي رأياً معاكساً.

5. الامتناع عن إبداء الرأي:

وفقاً لمعيار الدولي للمراجعة رقم 701 فعلى مدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي إذا لم يتمكن من الوصول إلى نتيجة مقبولة بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها أم لا.

1.19.2: مرحلة قبول التكليف

في ضوء المعيار الدولي رقم 210 فإن من مصلحة كل من مدقق الحسابات والعميل أن يقوم مدقق الحسابات بإرسال خطاب بقبول المهمة إلى العميل وذلك للمساعدة على تجنب أي سوء تفاهم متعلق بمهمة التدقيق، ويؤكد هذا الخطاب على موافقة مدقق الحسابات على تعيينه وعلى هدف ونطاق عملية التدقيق، ومدى مسؤوليات المدقق تجاه العميل.

وفي حال تكليف مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية لإحدى الشركات ذات الآثار السلبية وقبل إرسال خطاب قبول المهمة، على مدقق الحسابات إتباع مجموعة من الإجراءات لتحديد ما إذا كان سيقبل بالمهمة أم لا، منها دراسة طبيعية نشاط العميل لتحديد ما إذا كان لدى المكتب الخبرات البيئية الكافية اللازمة لإتمام عملية التدقيق، وذلك وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والتي تنص على أن "على المراجع امتلاك الفهم الكافي للقوانين واللوائح التي تحكم عمل المنشأة لغرض الأخذ بها عند مراجعة القوائم المالية لهذه الشركات"، وفي حالة ما إذا كانت هذه الخبرات غير متوفرة لدى مكتب التدقيق، فيجب تحديد كيف سيتمكن من توفير هذه الخبرات مستشارين في المجال البيئي أو المجال القانوني، وهنا تظهر مشكلة التوظيف ومشكلة التشاور والتي تم تناولها

من قبل المعيار الدولي رقم 220، مع ضرورة تحديده لتكلفة استعانتته بهذه الخبرات وتحديد مدى الجدوى الاقتصادية منها.

ويرى (الشريف) أنه إذا كانت مؤسسة المراجعة لا تستطيع توفير الخبرات اللازمة لإتمام عملية المراجعة فإن عليها الاعتذار عن قبول هذه المهمة، وذلك بهدف الحفاظ على جودة أداء خدمة المراجعة، حتى ولو أدى ذلك إلى اقتصار تقديم خدمة المراجعة لهذه النوعية من الشركات والأنشطة على عدد معين من مكاتب المراجعة، لديها من الخبرات البيئية والقانونية ما يمكنها من إتمام هذه المهمة على أكمل وجه (الشريف، 2012: 190).

2.19.2: تخطيط عملية المراجعة

في ضوء المعيار الدولي للمراجعة رقم 300 فإن تخطيط عملية التدقيق للالتزامات البيئية يعني وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة المتوقعة للتحقق من صدق وسلامة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية، وذلك بالكفاءة المطلوبة وفي التوقيت المطلوب.

ولتخطيط عملية التدقيق يجب على مدقق الحسابات أن يدرس طبيعة نشاط العميل، أن يأخذ في الاعتبار عمل المراجعة الداخلية، وأن يحدد خطر التدقيق من خلال تقدير مكوناته، ثم يحدد دوره في اكتشاف عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح البيئية، ثم يضع برنامجاً للتدقيق وذلك على النحو التالي:

1. معرفة بيئة نشاط العميل

وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة فإن على مدقق الحسابات أن يحصل على الفهم الكافي للمنشأة وبيئتها متضمناً الرقابة الداخلية بصورة كافية من تحديد وتقدير مخاطر وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ، وبما يمكنه من تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة اللاحقة.

2. دور المراجعة الداخلية

وفقاً للمعيار الدولي رقم 610 فعلي مدقق الحسابات معرفة مدى فعالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على البيانات المالية البيئية، وخاصة في ظل وجود مراجعة بيئية داخلية، وأثر ذلك على المراجعة الخارجية، حيث إن من أهداف المراجعة الداخلية فحص الكفاءة الاقتصادية وكفاءة العمليات متضمنة الرقابة غير المالية، وفحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الأخرى.

3. تقدير المخاطر لمراجعة الالتزامات البيئية

إن مدقق الحسابات أصبح مطالباً بأن يشير في تقرير التدقيق إلى أن إجراءات التدقيق تضمنت تقديره لخطر التدقيق سواء الناتج عن وجود غش أو أخطاء.

ووفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 315 فإن على مدقق الحسابات تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيدات لكل مجموعة من المعاملات، أرصدة الحسابات، الإفصاحات، ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي 400 فإن على مدقق الحسابات تحديد مخاطر المراجعة من خلال تفصيل مكوناتها وهي: الخطر الملازم، خطر الرقابة، وخطر عدم الاكتشاف، وعلى الرغم من ذلك فقد أثبتت إحدى الدراسات أن معظم مدققي الحسابات يميلون لاستخدام المعلومات المالية التقليدية أكثر من المعلومات غير التقليدية والتمثلة في خطر المراجعة وذلك عند اتخاذ قراراتهم وتكوين أحكامهم، لذلك على مدققي الحسابات أن يتجهوا نحو تناول المعلومات غير التقليدية (عوامل الخطر المحيط) والاعتماد على تلك المعلومات عند إجراء عملية المراجعة واتخاذ القرارات، حيث إن المعلومات عن خطر المراجعة أصبحت أكثر أهمية لإتمام عملية المراجعة، وتحتاج لمزيد من الأبحاث المحاسبية.

4. دور مدقق الحسابات في اكتشاف عدم التزام العميل بالقوانين واللوائح البيئية

وفقاً لمعايير المراجعة الدولية فإنه لا يمكن التوقع بأن إجراءات التدقيق من شأنها أن تؤدي إلى اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة.

وبالرغم من أن المعيار الدولي للمراجعة رقم 250، والمعيار الأمريكي للمراجعة رقم 54 يؤكدان بأن مدقق الحسابات غير مطالب بالبحث بصفة خاصة عن الانتهاكات للقوانين، مع ضرورة أعمال مراقب الحسابات الشك المهني في هذا الصدد، إلا أن الإجراءات المطبقة من خلال عملية المراجعة قد تكشف عن وجود بعض الانتهاكات مما يتطلب معه ضرورة التوسع في اختبارات إضافية للتحقق من عدم وجود انتهاكات أخرى للقوانين البيئية.

3.19.2: الحصول على أدلة الإثبات

على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة كافية وملائمة تمكنه من الخروج باستنتاجات حول مدى صحة وسلامة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية من حيث الوجود، الاكتمال، التقييم، العرض والإفصاح، ويشير مفهوم الكفاية إلى كم الأدلة، أما مفهوم الملاءمة فيشير إلى نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد معين ودرجة الثقة التي يوفرها الدليل، وأدلة الإثبات هي معلومات يحصل عليها مدقق الحسابات للتوصل إلى استنتاجات ليكون حكمه المهني بشأن سلامة وصدق المعلومات المالية المتعلقة بالالتزامات البيئية.

وتتوقف درجة اقتناع مدقق الحسابات بكفاية وملاءمة الدليل على تقديره لطبيعة المخاطر المتلازمة للالتزامات البيئية متضمنة الخطر البيئي، الأهمية النسبية للالتزامات البيئية، طبيعة نظام الرقابة الداخلية وتقدير مراقب الحسابات لخطر الرقابة، أخذاً في الاعتبار ما إذا كان هناك نظام خاص للرقابة البيئية داخل المنشأة أم لا، وكذلك الخبرة التي حصل عليها مدقق الحسابات من عمليات المراجعة السابقة - إن وجدت - وما نتجت عنه من اكتشاف الغش والخطأ ومدى

جوهريته، وأخيراً فإن اقتناع مدقق الحسابات بالدليل يتوقف أيضاً على مصدر الدليل سواء كان داخلياً أم خارجياً، موثقاً أم شفهيّاً، مباشراً أم غير مباشر.

وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات تتكون من :

- التحقق من الالتزامات البيئية المؤكدة أو الفعلية.
- التحقق من الالتزامات البيئية الاحتمالية.

20.2: التقرير عن التدقيق البيئي

يجب الإشارة إلى أن هدف تدقيق البيانات المالية هو: تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقاً لإطار تقارير مالية محددة.

كما أن رأي المدقق المتعلق بالبيانات المالية يؤخذ ككل وليس متعلقاً بناحية معينة، وعلى المدقق عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، أن يدرك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر جوهرياً على البيانات المالية، ومع ذلك فلا يتوقع أن يستطيع المدقق اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة (معيار التدقيق الدولي 250) خصوصاً، فيما يتعلق بالالتزام المنشأة بقوانين وأنظمة البيئة، حيث إن المدقق لا يقوم بتخطيط التدقيق لاكتشاف أي خرق ممكن لقوانين وأنظمة البيئة، كما أن إجراءات المدقق ليست كافية للوصول إلى استنتاج حول التزام المنشأة بقوانين وأنظمة البيئة، أو كفاية الضوابط على الأمور البيئية.

لذلك في كافة أنواع التدقيق، وعند وضع خطة التدقيق الشاملة، يقوم المدقق بتقييم المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية (المعيار الدولي للتدقيق 400)، ويستخدم المدقق اجتهاده المهني لتقييم العوامل المرتبطة بهذا التقييم (حماد، 2004: 222).

وفي ظروف معينة فإن هذه العوامل قد تتضمن بيانات خاطئة جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية، لذا فإن الحاجة لأخذ الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية بعين الاعتبار، ومدى هذه الاعتبارات، يعتمد على اجتهاد المدقق فيما إذا كانت الأمور البيئية تتشأ مخاطر لبيانات خاطئة جوهرية في البيانات المالية، وفي بعض الحالات، قد لا توجد ضرورة للحكم على إجراءات تدقيق معينة.

ولكن في حالات أخرى، فإن المدقق يستخدم اجتهاده المهني لتحديد طبيعة وتوقيت وملاءمة الإجراءات المحددة التي يعتبرها ضرورية، لغرض الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن البيانات المالية ليست خاطئة بشكل جوهري، وفي حالة عدم امتلاك المدقق للكفاءة المهنية لأداء هذه الإجراءات، فقد يحتاج إلى طلب استشارة فنية من الاختصاصيين، كالمحامين والمهندسين وخبراء البيئة الآخرين، كما أن الاستنتاج بأن عمليات المنشأة متفقة مع القوانين أو الأنظمة البيئية الحالية، يتطلب مهارات فنية لخبراء بيئيين، والتي لا يتوقع أن يمتلكها المدقق.

وبناء على ما تقدم فإن المدقق يراعي عند تكوين رأيه حول البيانات المالية، فيما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسب، إضافة لذلك على المدقق قراءة أية معلومات أخرى ترفق مع البيانات المالية وذلك لتحديد أية اختلافات جوهرية تخص أموراً بيئية (النصيرات، 2009: 222).

21.2 : طبيعة الإفصاح البيئي المطلوب

يعتبر من المفيد إضافة معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية الكلية للمشروع في صورة أرقام ونسب وإحصاءات، وتعرض الأرقام على أساس مستويات الفعلية وتحديد نوع وحجم الانحراف، وذلك على غرار التحاليل الطبية التي يعتمدها الطبيب لمساعدته في تشخيص المرض ووصف العلاج، ويسمى هذا التقرير الأداء البيئي متعدد الأبعاد. ويتميز هذا النوع من التقارير بما يأتي (حنان، 2003: 278):

1. يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية، وذلك على الأساس الرقابي الذي يسمح بمعلومات عن ما يجب أن يكون مع ما هو كائن فعلاً.
2. تقدم المعلومات البيئية الناتجة دلالة أكثر وضوحاً لتأثيرات العمليات البيئية .
3. يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المختصة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المشروع بمسؤولياته بغض النظر عما صرف فعلاً في سبيل ذلك.
4. يغطي التقرير، المساهمات البيئية، المساهمات العامة، الموارد البشرية، وأخيراً مجال المنتج.

حيث أن القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية تهدف إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس للعمليات البيئية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي. وتفيد مثل هذه المعلومات في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الأضرار بنوعية الحياة في المجتمع. وتعتبر هذه القيمة عن الأعباء الافتراضية التي كان ينبغي أن تتحملها الشركة للوفاء بمسؤوليتها. بالتالي معرفة قيمة الأعباء الافتراضية حتى تستبعد الانحرافات غير الملائمة وتكون المنشأة قد قامت بمسؤوليتها اتجاه المجتمع كاملة دون تقصير (حنان، 2003: 249).

كما أن عرض الالتزامات البيئية قد ضمنها معيار المحاسبة رقم (FAS-5)، ويتطلب هذا المعيار ثلاثة احتمالات (عبد البر، 2001: 19):

1. يتم التعرف على الالتزامات البيئية في القوائم المالية إذا كانت الخسائر محتملة وأن مبلغ الخسارة يمكن تقديره بشكل معقول ومنطقي، وبالتالي يفصح عنها.

2. إذا كانت الخسارة غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل معقول فينبغي الإفصاح عنها في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية.

3. إذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع، في هذه الحالة لا حاجة للإفصاح عنها. يتضح من متطلبات المعيار (FAS) Financial Accounting Standard-5، أن مهنة المحاسبة تسعى بأن يتم الإفصاح ضمن القوائم المالية عن جميع المعلومات التي قد تؤثر على مستخدمي القرارات بشكل فعال، لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعد موضع اهتمام للمستثمرين والأطراف الأخرى التي لها اهتمام بالتقارير المالية، ومن ثم حتى يتم تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي يحتاجونها، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة والموضوعات الملائمة والتي لها تأثير على القرارات .

1.21.2: الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح البيئي بأنه نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، ويشمل الإفصاح البيئي البنود التالية: مصروفات أو تكاليف التشغيل في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث، وتكاليف إعادة الموقع لما كان عليه قبل التلوث، وتمويل تسهيلات أو معدات رقابة التلوث، وإطلاق المخلفات الهوائية والسائلة والصلبة، وصف للتسهيلات أو عمليات رقابة التلوث والمتطلبات القانونية الخاصة بالبيئية، وجود إدارة بيئية أو أقسام مراجعة... الخ، ويأخذ الإفصاح البيئي عن بنود المعلومات البيئية العديد من الأشكال مثل: البيانات الوصفية، الوقائع والمزاعم الكمية، الأرقام والملاحظات بالقوائم المالية (القطاطي، 2007: 48).

كما عرف الإفصاح البيئي "بأنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة، ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على المجتمع، هي التي تحقق له منافع اجتماعية (الحيالي، 2001: 47).

كما عرفت مجموعة خبراء المحاسبة والتقارير الدولية (ISAC) الإفصاح عن التكاليف البيئية هي "الشروحات والإيضاحات الإضافية الخاصة ببنود التكاليف والالتزامات البيئية والتي تضمنها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر، على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو بملحق خاص ويجب أن يتم تحديد أهمية البنود وطبيعة البند" (ISAC, 1999: 11).

2.21.2: أهمية الإفصاح البيئي

إن أهمية وضرة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في وجوب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لغرض حماية البيئة نتيجة التزاماتها بالتنظيمات والقوانين البيئية أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويمكن القول أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه المحاسب عند القيام بقياس وحصر والتقرير عنها يحكمه مجموعه من الاعتبارات (الشيرازي، 1990: 348):

1. مدى الأنشطة التي تقوم بها المنشأة نتيجة التزامها بالمسؤولية الاجتماعية سواء بصفة ملزمة أو اختيارية، حيث إنه من المتوقع أن تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية التي تتكبدها مع زيادة الأنشطة التي تنفذها نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية من جهة أو نتيجة زيادة الوعي البيئي لدى الإدارة من الجهة الأخرى.
2. حجم الإنتاج: حيث إنه من المتوقع أن تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية مع زيادة حجم المنشأة وذلك حتى لا تتعرض لمخاطر التدخل الحكومي وخصوصاً الغرامات أو الإغلاق.

3.21.2: أنواع الإفصاح البيئي

1.3.21.2: الإفصاح الاختياري

لا يشترك المستثمرون مع الإدارة في إدارة الأنشطة اليومية للشركة حيث يفوضون هذه المسؤوليات للإدارة وهذا يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى، وجود عدم تماثل للمعلومات فأن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المنشأة، الثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المنشأة والتوقعات المستقبلية لها. ولهذا يجب أن يكون لدى الإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية السنوية (أبو العزم، 2005: 49).

ويرى (Roussery) "أنه من الناحية النظرية يجب أن تفصح المنشآت طوعاً عما لديها من معلومات، لأنه إذا اعتقد المستثمرون أن الإدارة تحجب المعلومات عنهم فسيتملكهم شعور بأنه هذه المعلومات سلبية ولا تعكس المركز الحقيقي للمنشأة فان المستثمرين سوف يقللون من تقديرهم لقيمة المنشأة، لهذا يجب تشجيع الإدارة على الإفصاح الطوعي عن كل المعلومات الملائمة لتجنب التقييم البخس للمنشأة فيما يتعلق بالالتزامات البيئية (Roussery, 2004: 380).

كما أن هناك اعترافاً بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها طوعاً ، فقد وجدت دراسة (Deegan and Michael) "إن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم وأنهم يبحثون عنها في التقارير السنوية أهميتها لقراراتهم"، وعلى الرغم من أن

التقرير والإفصاح البيئي مازال اختياريًا في أغلب الأحوال إلا أن العديد من الشركات في الدول المتقدمة بادرت طوعًا، بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطورت نظامًا للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية (Deegan and Michaela, 2002: 315).

2.3.21.2: الإفصاح الإلزامي

يقول (جهماني) "أنه على عكس الإفصاح الطوعي، فإن واضعي السياسات المحاسبية والقائمين على سوق المال وإعداد القواعد المحاسبية ومعايير التقرير المالي فإن الإفصاح الإلزامي يكون وفقًا لحاجة الأطراف المهتمة، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح المفقود في حالة الإفصاح الطوعي. كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول على المعلومات" (جهماني، 1999: 50).

ويرى (جربوع وحلس) "أنه يجب الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها المنشأة تكاليف بيئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحملة على قائمة الدخل وتلك المرسلة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الإفصاح عن الأمور التالية، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاء المفروضة على عدم الامتثال بالأنظمة والقوانين البيئية وأخيرًا، التعويضات المدفوعة للغير" (جربوع وحلس، 2004: 10).

إن وجود معايير محاسبية تلزم بالإفصاح عن التكاليف البيئية ساعد في إلزام المنشآت بضرورة الإفصاح عن تلك الالتزامات فيقول (الحيالي) "إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقًا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور الجوهرية وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضًا بالملاحظات المرفقة بها، ويمدى ما فيها من تفاصيل وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي القوائم" (الحيالي، 2001: 46).

4.21.2: فوائد الإفصاح البيئي

إن للإفصاح البيئي العديد من الفوائد التالية (الزعيبي وآخرون، 2006: 4).

1. ينبغي أن يؤدي تحسين إعداد التقارير إلى نتيجة أفضل وهي خفض أكبر لتكلفة رأس المال، خاصة عندما تنخفض مخاطر المعلومات للمستثمرين.
2. ينبغي أن تنتهي عملية توافر المعلومات إلى المزيد من الكفاءة التجارية، وذلك بمزيد من أسواق أكثر سيولة عن إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات.

3. ينبغي أن يحقق أنموذج إعداد التقارير الطلبات المتزايدة للمزيد من المعلومات، عن طريق المنشآت الاستثمارية والمحللين الماليين، وهذا يؤدي إلى علاقات أفضل مع جميع المستخدمين.
4. خفض التكلفة الناتجة عن عدم الرغبة في الاحتفاظ بمجموعتين من السجلات المحاسبية، وهذا يؤدي إلى الثبات في طبيعة المعلومات التي يستخدمها كل من الإدارة والمستخدم الخارجي عند اتخاذ قراراتهم.
5. التقرير الشامل الذي يؤدي إلي خفض عملية الإفصاح عن المعلومات لبعض المستخدمين (مثل المحللين الماليين)، وتلك التي لم يسمح بها لجميع المستخدمين الآخرين.
6. التقرير الشامل للمنشأة والذي يؤدي إلي خفض التكلفة وعدم الثبات وذلك لإمكانية إعداد العديد من التقارير المطلوبة من قبل مجموعات عديدة من المستخدمين.

22.2 : التشريعات البيئية الفلسطينية

لم تكن فلسطين ببعيدة عن الاهتمام بالأمر ذات الطابع البيئي، فمن ناحية اللوائح والقوانين، فقد صدر القانون رقم 7 لعام 1999 في شأن حماية البيئة، حيث ألزم قانون الشركات العاملة في الاقتصاد الفلسطيني بضرورة مراعاة عدم الإضرار بالبيئة مع إعطاء فترة انتقالية للشركات لتوفيق أوضاعها ثم تطبق بعدها العقوبات المنصوص عليها قانوناً، كما تضمن القانون بعض النصوص التي تركز على ضرورة مراعاة البعد البيئي عند إجراءات دراسات الجدوى للشركات الاستثمارية بحيث يجب أن تجرى دراسة جدوى بيئية لتحديد التأثير البيئي للشركات الجديدة، وبما يضمن عدم وجود تأثيرات سلبية على البيئة نتيجة تنفيذ بعض الشركات الصناعية لمشاريع قد تضر أو تدمر البيئة.

1.22.2: قانون البيئة الفلسطيني رقم 7 لعام 1999 في المادة رقم 5 الآتي:

1. حق كل شخص فلسطيني بالعيش في بيئة سليمة ونظيفة والتمتع بأكبر قدر ممكن من الصحة العامة والرفاه.
 2. حماية ثروات الوطن الطبيعية وموارده الاقتصادية والحفاظ على تراثه التاريخي والحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها عاجلاً أو آجلاً نتيجة النشاطات الصناعية أو الزراعية أو العمرانية المختلفة على نوعيات الحياة والأنظمة البيئية الأساسية كالهواء والماء والتربة والثروات البحرية والحيوانية والنباتية.
- وجاء في نفس القانون في المادة رقم 46 أنها عند ترخيص أي شركة تعمل الجهات المختصة على تفادي الأخطار البيئية كلما أمكن ذلك بتشجيع التحول إلى الشركات الصناعية التي تستخدم المواد أو العمليات الأقل ضرراً على البيئة وإعطاء الأولوية لتلك الشركات وفقاً لأسس التنمية الاقتصادية.

2.22.2: قانون سوق رأس المال الفلسطيني رقم 12 لعام 2004م

نصت كل من المواد رقم 37,35 من قانون سوق رأس المال الفلسطيني على كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها في اكتتاب عام أن تقدم على مسؤوليتها إلى الهيئة العامة لسوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح. وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافي لتقارير نصف السنوية والقوائم المالية السنوية في صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتي الانتشار أحدهما على الأقل باللغة العربية. كما يجب على

كل شركة تواجه ظروفاً جوهرية تؤثر في نشاطها أو في مركزها المالي أن تفصح عن ذلك فوراً وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً في صحيفتين واسعتي الانتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية. ويلاحظ أن المواد السابقة من قانون رأس المال الفلسطيني قد طالبت بالإفصاح عن جميع الحقائق والظروف الجوهرية وهذا يعني ضمناً الإفصاح عن الأحداث البيئية والاجتماعية. وتنص المادة (12) من القانون: "أن تتولى الهيئة فضلاً عن الاختصاصات المقررة لها في أي تشريع آخر تطبيق أحكام هذا القانون والقرارات السابقة تنفيذاً له، ولها إبرام التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أغراضها وعلى الأخص الإشراف على توفير ونشر المعلومات والبيانات الكافية عن سوق رأس المال والتحقق من سلامتها ووضوحها وكشفها عن الحقائق التي تعبر عنها".

وعلى الرغم من أن الظروف والحقائق البيئية أصبحت من الأمور الملحة في عالم اليوم التي تتطلب الإفصاح عنها، إلا أن الهيئة العامة لسوق رأس المال لم تصدر أي قرارات تطلب فيه من الشركات صراحة الإفصاح عن التأثير التي تحدثه على البيئة وأية التزامات مالية قد تترتب على ذلك.

23.2: معايير المحاسبة المعمول بها في الشركات المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني

نظراً لحدثة سوق المال في فلسطين المسئول عن تنظيم وإصدار التشريعات الخاصة بسوق الأوراق المالية الفلسطيني فإنه قد تبني معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية للشركات المدرجة في هذا السوق دون الإفصاح عن التكاليف البيئية.

فقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية، الفقرة رقم 8 "أن تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء الآتية: (أ) الميزانية العمومية (ب) قائمة الدخل (ج) بيان يظهر كافة التغيرات في حقوق المساهمين (د) بيان التدفقات النقدية (هـ) الملاحظات والسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية ونصت الفقرة رقم (9): أن تقدم الشركات بيانات إضافية خارج البيانات المالية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وبشكل خاص في الشركات الصناعية حيث تكون العوامل البيئية مهمة، وكما يعتبر الموظفون مجموعة مستخدمين مهمين، ويشجع هذا المعيار الشركات على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 21).

ويلاحظ في أن الالتزامات البيئية تتدرج تحت الظروف الطارئة، إذ أن معظمها تتحدد نتائجها النهائية بناءً على أحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، فقد يحدث تسرب مادة كيميائية

سامة بسبب انفجار احد الأنابيب أو الحاويات الناقلة لها، ويتم تقدير حجم الأضرار في الحال أو المستقبل على حسب ما تقرره المحاكم أو لجان التعويضات، وقد ترفع القضايا على الشركة من جانب العاملين أو العملاء أو الجمهور بسبب الأضرار البيئية ولا يعرف مقدار التعويض إلا بعد الفصل في القضايا.

الفصل الثالث

التدقيق الاجتماعي

المبحث الأول التدقيق الاجتماعي

0.1.3: تمهيد

أصبح مألوفاً في الأدب المحاسبي البحث في المحاسبة الاجتماعية (قياس الأداء الاجتماعي للمنشآت) وما تساهم به هذه المنشآت في تحسين الظروف البيئية للعاملين فيها، وعمالها والبيئة المحيطة بها، والمجتمع المحلي بشكل عام، وياتت المنشآت ترصد الموازنات المستقلة لهذا الغرض، وترسم الخطط القصيرة والطويلة الأجل لذلك، وتقوم بالإفصاح عن هذا الإسهام (المعلومات الاجتماعية) ضمن خططها العامة (العقدة وسعادة، 2006: 1).

لقد أصبحت المسؤولية الاجتماعية القضية الأكثر أهمية وتحدياً لإدارات المنشآت فهي ترتبط بعلاقات ومتغيرات متعددة سواء منها ما كان داخل المنشأة أم خارجها، وبالتالي فإنها لا يمكن أن تعد كظاهرة سطحية يمكن معالجتها من خلال إجراءات عامة أو اجتهادات شخصية لمديري المنشآت (البكري، 2001: 1).

فبدأت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أو ما أطلق عليه المحاسبة الاجتماعية وطالما أن أي تطور في المحاسبة يتبعه تطور مواز في مهنة التدقيق، لذا فقد نشأ عن المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية للمنشأة مسؤولية اجتماعية لمهنة التدقيق، حيث تسهم في خدمة المجتمع، وما يسمى التدقيق الاجتماعي وبغير ذلك فإن مهنة التدقيق ستعجز كثيراً إذا هي تجمدت أو جمدت خدماتها التي تقدمها لعمالها وللاقتصاد وللمجتمع بشكل عام، وإن عدم تطورها وتجاهلها للمطالب المقدمة لها بتحسين وتوسع خدماتها، والاستجابة لمطالب الجمهور منها، يعزلها عن مجتمعها ويقلص الاعتراف بها ويجعل مستقبلها محفوفاً بالمخاطر وهو ما قدر يفرز فجوة توقعات جديدة (عثمان، 2001: 1).

لقد ترددت جمعيات المحاسبين والمدققين في كثير من البلدان في إصدار معايير محددة للتدقيق وذلك مخافة أن تقابل بالاستنكار والإهمال من أعضاء المهنة إلا أنها في النهاية تم إصدارها فكانت المحاولة الأولى في بريطانيا سنة 1942م، أما في الولايات المتحدة فكانت المحاولة الأولى في سنة 1947 (عثمان، 1999: 136).

إن بروز الحاجة إلى التدقيق الاجتماعي جاء لعدة أسباب، لعل من أهمها ظهور المحاسبة الاجتماعية كأداة لقياس الأداء الاجتماعي للمنشآت واهتمامها بإعداد تقارير وقوائم اجتماعية من جهة، ومن جهة أخرى قصور وسائل التدقيق التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي للمنشآت (لطي، 1998: 1).

1.1.3: تعريف التدقيق الاجتماعي

لقد بذلت محاولات عديدة من المنظمات المهنية والباحثين للتوصل إلى مفهوم وتعريف شامل ومحدد للطريقة أو الوسيلة التي يتم بها تعزيز ما تقدمه الوحدات الاقتصادية من أنشطة وفاء لمسئولياتها الاجتماعية، ولشرح وتبرير قرارات وسياسات الإدارات بالوحدات الاقتصادية والمتعلقة بالأداء الاجتماعي لفئات المجتمع المستفيدة فيما يسمى بالتدقيق الاجتماعي.

وقد عرف (شار تشارلز) أنها عملية تقييم منظم ورشيد للبرامج والأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية.

وعرفها (برات) إنها تصديق رسمي على المعلومات الناتجة من تقارير المحاسبة الاجتماعية وهي بعيدة كل البعد عن كونها مجرد مفهوم أكاديمي أو نظري.

كما عرفها (شحاته) أنها عملية دراسة وفحص وتدقيق للبيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم بأنشطة المنشأة في المجال الاجتماعي في ضوء مجموعة من المعايير المختلفة، ثم إعداد تقارير إلى الجهات المعنية بذلك في المستقبل.
(<http://www.arabvolunteering.org/21 Feb 2012>).

في ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق الاجتماعي على أنه تلك الوسيلة المنهجية الصارمة للتشخيص الاستراتيجي للوضع الاجتماعي للمنظمات التي يتابعها شخص مستقل للكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف في شكل اختلالات وانحرافات بالمقارنة مع مرجعيات أساسية لتحسين فاعلية المؤسسات على التكيف مع التغيرات التي تحدث، بواسطة توصيات موضوعية مستمدة من معطيات حقيقية وصادقة.

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا استخراج مجموعة العناصر التي تعتبر كمؤشرات مهمة بالنسبة للمنهجية الصارمة لعملية التدقيق الاجتماعي والمتمثلة في النقاط التالية (صالح، 2000: 10):

- جمع المعلومات من مصادر متاحة داخل وخارج المؤسسة.
- تحليلها بالاعتماد على المرجعيات والمعايير وفق تشخيص دقيق للأسباب.
- استخراج الاختلالات والانحرافات.
- تقديم الاقتراحات والتوصيات لتصحيح الانحرافات.

2.1.3: أهداف ومزايا التدقيق الاجتماعي

يسمح للمنشأة بالإشراف الفعال وتوجيه الأداء وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية وفهم تكلفة ومضامين الآثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها للاختبار من بين الأولويات وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة (Abu-baker, 2000: 24).

1. يسمح لجمهور المنشأة بالتأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية.
2. يُمكن المنشأة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على إثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها.
3. يسمح لممولي المنشأة ومقرضيها وجمهورها (عمالها وعمالها وموظفيها والمجتمع) للحكم على ما إذا كانت قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية.
4. ما سبق يمكن المنشأة من تحسين أدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس.
5. التحكم الأمثل في التكاليف الاجتماعية المباشرة منها وغير المباشرة.

3.1.3: مسؤولية التدقيق الاجتماعي

إن التدقيق الاجتماعي يمثل مسؤولية جديدة تلقى على عاتق المدقق، وأيضاً يتضمن التدقيق الاجتماعي عدة مسؤوليات أهمها (العقدة وسعادة، 2006: 11).

1. التأكد من وجود أنظمة للسلامة تطبق في المصانع تتماشى مع تعليمات القوانين المنظمة لذلك.
2. التأكد من أنظمة تخزين المواد الخام المستخدمة في الإنتاج خصوصا تلك التي لها تأثير على البيئة.
3. التأكد من أنظمه الصرف الصحي.
4. التأكد من أنظمة وطرق التخلص من العادم والنفايات.
5. التأكد من أنظمة الإطفاء ومكافحة الحريق.
6. خدمة تقدير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة والخطط التي أعدت لمواجهةها.
7. قياس أداء المنشأة، وما مدى نجاحها في تحقيق أهدافها.
8. مدى إمكانية الاعتماد على نظام معلوماتها في اتخاذ القرارات المختلفة.
9. مدى التزام مدراء الاستثمار باتفاقيات الاستثمار ومعاييرها.

4.1.3: مبادئ التدقيق الاجتماعي

إن التدقيق الاجتماعي يساعد المنشأة ويشجعها وباستمرار على الإشراف على أدائها الاجتماعي وتحسينه باستمرار، وهناك ستة مبادئ تشكل الأساس للتدقيق الجيد (عبد الغني، 2000: 9).

1. **نظرة شمولية (متعددة):** يجب أن يعكس التدقيق الاجتماعي وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمنشأة وهم جمهورها.
2. **شامل:** يجب أن يركز التدقيق الاجتماعي ليشكل في النهاية قياس مدى تحسن الأداء من النواحي الاجتماعية والبيئية والثقافية والمجتمع.
3. **مقارن:** لا بد للتدقيق الاجتماعي أن يوفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المنشأة عبر السنوات وبأداء المنشآت المماثلة وبالأداء المعياري للصناعة.
4. **منتظم:** يجب أن ينفذ التدقيق الاجتماعي بشكل منتظم، وليس مؤقتاً أو لمرة واحدة في العمر.
5. **مراجعة (فحص):** يجب أن تفحص الحسابات الاجتماعية سنوياً بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس مصلحة في تزييف النتائج (محايدين).
6. **الإفصاح:** يجب أن تكون نتائج التدقيق الاجتماعي متاحة ومعلنة لكل المعنيين في المنشأة والمجتمع بشكل عام.

5.1.3: معايير التدقيق الاجتماعي

إن مهنة التدقيق الاجتماعي لا بد أن تنفذ من خلال معايير محددة متفق عليها وهي لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير انجاز مهمة المراجعة المالية على النحو الآتي (الحيالي، 1998: 10):

1.5.1.3: المجموعة الأولى: معايير التدقيق العامة (الشخصية):

1. **معيار التأهيل:** أن يكون المدقق مؤهلاً لانجاز مهمة التدقيق الاجتماعي، وهي ليست بعيدة عن المؤهلات الملازمة لانجاز مهمة التدقيق المالي بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المدقق للاستعانة بخبير في الأمور الاجتماعية للتعامل إذا لزم الأمر.
2. **الحياد:** يفترض أن يكون المدقق محايداً بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من ناحية أخرى.
3. **المسؤولية المهنية:** هي أبرز معايير التدقيق الاجتماعي وقد أولتها قوانين مهنة التدقيق جل اهتمامها وكلفت بها المدقق المالي قبل أن يكون هناك تدقيق اجتماعي، وقامت بسرد الكثير من الأفعال التي يجرم المدقق بالتقصير فيها، وتصنف الآن على أنها ضمن المسؤوليات المهنية للمدقق الاجتماعي.

2.5.1.3: المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:

1. **معيار التخطيط لمهمة التدقيق:** من المهم شمول التخطيط على قيام المدقق برسم خطة للتدقيق وبضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع الاجتماعية للتعامل، ومسك الملفات

الخاصة بالتدقيق الاجتماعي، و من عناصر ضبط جودة عملية مهنة التدقيق قيام المدقق بفحص الأداء الاجتماعي لعمله، وأن لا يرتكب المدقق أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات الاجتماعية لعمله، على أن تقدم جوائز ومنح للمدقق الأكفأ في التدقيق الاجتماعي والأقل في القضايا التي تثار ضده في تقصيره بتدقيق النواحي الاجتماعية.

2. **فحص نظام الرقابة الداخلية:** يشمل فحص المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية مدى عنايتها بالتدقيق الاجتماعي، ومدى قيام المدقق الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية وشمولها للمساهمات الاجتماعية للعمل، وضرورة تدريب المدقق المالي وإكسابه المهارات اللازمة لممارسة التدقيق الاجتماعي

3. **الإثبات:** من الضرورة للمدقق جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأي الذي سيبيده المدقق الخارجي حول النشاط الاجتماعي للمنشأة وستكون وسائل الإثبات كثيرة لكثرة الجهات التي يمكن الحصول منها على وسائل إثبات مادية، مثل المساهمين والجمهور والملاك والمجتمع بصورة عامة، كذلك كثرة إجراءات التدقيق التي يمكن تطبيقها وسيشمل ذلك المصادقات والتأييدات والفحوص الجوهرية والتحليلية إلى جانب فحوص الالتزام التي تشمل التزام الموظفين بالمهام الاجتماعية والتزام المدقق بفحصها والتزامه في عمله بالاشتراطات القانونية المنوطة به.

3.5.1.3: المجموعة الثالثة: معايير التقرير والإفصاح

فالمدقق ملزم بتقديم تقرير عن فحصه للنشاط الاجتماعي للعمل، ويجب أن يقدم لكل المهتمين مثل المساهمين والعاملين وعملاء والمجتمع، علاوة على تحديد جهة واحدة محددة مثل وزارة الشؤون الاجتماعية أو هيئة الرقابة المالية أو جمعية مدققي الحسابات أو الملاك لتتسلم هذا التقرير الاجتماعي وتناقش المدقق في ذلك.

6.1.3: مدقق الحسابات هو الأكفأ لممارسة التدقيق الاجتماعي

فيما يلي أسباب اعتبار مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بالتدقيق الاجتماعي (الصبان، 2006: 15):

1. إن ممارسته للفحوص الجوهرية، يغني عن قيام مدقق آخر بنفس الفحوص ويجنب العميل ازدواجية الفحص.
2. إن المدقق يستطيع انجاز هذه المهمة بزيادة بسيطة في الأتعاب.
3. إن كثير من الأنشطة الاقتصادية لها جوانب اجتماعية، وممارسة المدقق للفحوص المالية والاجتماعية معا يتيح له فرصة أفضل لتقييم الأداء الاجتماعي لعمله.

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

4. 1: المبحث الأول: منهج الدراسة
4. 1. 1: أسلوب الدراسة
4. 1. 2: مجتمع الدراسة
4. 1. 3: أداة الدراسة
4. 1. 4: صدق الاستبانة
4. 1. 5: أداة ثبات الاستبانة
4. 1. 6: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.
4. 2: المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة الميدانية
4. 2. 1: اختبار فرضيات الدراسة.
4. 2. 2: الوصف الإحصائي لخصائص الدراسة.
4. 2. 3: تحليل واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول منهج الدراسة

4. 1. 1: أسلوب الدراسة.
4. 1. 2: مجتمع الدراسة.
4. 1. 3: أداة الدراسة.
4. 1. 4: صدق الإستبانة.
4. 1. 5: ثبات الاستبيان.
4. 1. 6: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

تمهيد:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

وتناول هذا المبحث وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي المبحث بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4. 1. 1: أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

4. 1. 1. 1: وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم الاتجاه في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث تم جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، وقد تم استخدام المقياس المترى 10-1 بحيث كلما اقتربت الدرجة من 10 دل على الموافقة الكبيرة جداً على ما ورد في الفقرة والعكس صحيح.

وهو يعطي نتائج أكثر دقة من مقياس ليكرت الخماسي وذلك بسبب زيادة الاختيارات في حالة المقياس المتري، حيث توجد عشرة اختيارات مقابل خمسة في حالة استخدام مقياس ليكرت.

4. 1. 3: أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانه حول "التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة من وجهة نظر مدقي

الحسابات القانونيين: دراسة استكشافية". و تتكون إستبانه الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات العامة عن المستجيب (العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 64 فقرة، موزعة على 7 مجالات:

المجال الأول: تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، ويتكون من (8) فقرات.

المجال الثاني: تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الثالث: يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الرابع: تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها، ويتكون من (13) فقرة.

المجال الخامس: توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي، ويتكون من (6) فقرات.

المجال السادس: توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية، ويتكون من (12) فقرة.

المجال السابع: توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، ويتكون من (7) فقرات.

4. 1. 2: مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يتم دراستها، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن العينة المستهدفة تتكون من مكاتب المدققين القانونيين الفلسطينيين وعددهم 58 مكتب تدقيق حسابات (جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين، 2012، 1)، حيث تم توزيع 58 إستبانة على عينة الدراسة وتم استرداد 55 إستبانة بنسبة 95%.

4. 1. 4: صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

4. 1. 4.1: صدق أداة الدراسة:

تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من أربعة أكاديميين متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء وذلك للاستشارة بآرائهم حول مدى دقة ووضوح فقرات الاستبيان، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد تم الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - أنظر الملحق رقم (2).

4. 1. 2.4: صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

4. 1. 3.4: ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد المجتمع عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

4. 6.1: وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساس لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما وتفيد الباحثة في وصف مجتمع الدراسة.
2. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
3. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة.
4. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 6 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه الباحثة للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة .
5. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
6. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات. تم استخدامه للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على ثلاث مجموعات فأكثر.

5.1.4: نتائج الاتساق الداخلي

يوضح جدول (4.1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.1)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تتوفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بوظيفة التدقيق الاجتماعي والبيئي.	.729	*0.000
2.	تتوفر لدى المدققين المعرفة الكافية بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.778	*0.000
3.	توجد بنية تحتية في المنشآت لإمكانية القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.720	*0.000
4.	توجد هيئات مهنية تزود السوق بمدققين قادرين على القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.680	*0.000
5.	بالإضافة إلى قانون البيئة الفلسطيني توجد تشريعات حكومية وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بحماية المجتمع والبيئة.	.678	*0.000
6.	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.	.824	*0.000
7.	توجد جهات ضغط (مثل جمعية أصدقاء البيئة ...) تمارس نشاطاتها من أجل حماية البيئة.	.506	*0.000
8.	توجد شروط ومحددات بيئية لترخيص المنشأة (مثل ترخيص الصحة).	.610	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل لارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.435	يعد مفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي من المفاهيم غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات القانونيين.
2.	*0.000	.631	يتوفر لدى المدقق المعرفة بإجراءات التدقيق الاجتماعي والبيئي.
3.	*0.000	.733	تتوفر لدى مدققي الحسابات القانونيين المعرفة بمراحل التدقيق الاجتماعي والبيئي (التحضير والتخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة).
4.	*0.000	.687	مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
5.	*0.000	.802	هناك إدراك لدى مدققي الحسابات القانونيين بمدى أهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
6.	*0.000	.836	تتوفر لدى مدققي الحسابات المؤهلات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
7.	*0.000	.733	ينفذ التدقيق الاجتماعي والبيئي بشكل منتظم.
8.	*0.000	.503	يدرك المدقق مدى قصور وسائل التدقيق التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة.
9.	*0.000	.734	تتوفر القدرة لدى مدققي الحسابات القانونيين على تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

● الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.669	يقوم المدقق بفهم البيئة الرقابية للمنشأة وإجراءات الرقابة فيها، من وجهة نظر اجتماعية وبيئية.
2.	*0.000	.530	يدرك مدقق الحسابات أن حياده واستقلالته لن تتأثر بقيامة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
3.	*0.000	.807	يقوم المدقق بفحص مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات الاجتماعية والبيئية.
4.	*0.000	.796	يتأكد المدقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية والاجتماعية ذات العلاقة.
5.	*0.000	.891	يقوم المدقق بتدقيق مدى جودة أداء أنظمة الإدارة البيئية.
6.	*0.000	.763	يتابع المدقق دور المنشأة في مكافحة التلوث وعمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات.
7.	*0.000	.844	يقوم المدقق بتقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية داخل المنشأة.
8.	*0.000	.858	يتأكد مدقق الحسابات من مدى وجود مقاييس للأداء البيئي في الوحدة محل التدقيق.
9.	*0.000	.830	يتأكد مدقق الحسابات من أن إدارة الوحدة تتابع باستمرار فعالية الأنشطة البيئية المتبعة في تحقيق الأهداف البيئية.

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
1.	*0.000	.828	يلقى التدقيق الاجتماعي والبيئي الاهتمام الكافي من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.
2.	*0.000	.866	يقوم مكتب التدقيق بعمل خطة عمل تشمل برنامجاً لتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت محل التدقيق.
3.	*0.000	.909	يتضمن التقرير السنوي لمدقق الحسابات تقييماً لمدى تعبير القوائم المالية للمنشأة عن أدائها الاجتماعي والبيئي.
4.	*0.000	.961	يتخذ المدقق الإجراءات الضرورية خلال عمله للمحافظة على البيئية وحمايتها.
5.	*0.000	.699	إفصاح المدقق عن سوابق أو دعاوي قضائية ضد المنشأة تتعلق بأمر بيئية يساهم في حماية البيئة.
6.	*0.000	.919	يقوم المدقق بفحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور الاجتماعية والبيئية على البيانات المالية.
7.	*0.000	.913	يحدد مدقق الحسابات أهداف التدقيق الاجتماعي والبيئي عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق.
8.	*0.000	.920	يقوم المدقق بإجراء الاختبارات الضرورية للتحقق من عدالة البيانات المالية عند تنفيذ التدقيق الاجتماعي والبيئي.
9.	*0.000	.797	يقدم المدقق مقترحات مهمة وبناءة فيما يتعلق بالمحافظة على رفاهية المجتمع والمحافظة على البيئة.

10.	يتابع المدقق نتائج التدقيق الاجتماعي والبيئي فيما يتعلق بالملاحظات والمآخذ الواردة في التقرير .	.907	*0.000
11.	يتأكد المدقق من وجود نظام محاسبي يستطيع قياس وتوصيل المعلومات الاجتماعية والبيئية في المنشأة محل التدقيق .	.900	*0.000
12.	يتم إعداد تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة .	.748	*0.000
13.	يتم الإفصاح عن التدقيق الاجتماعي والبيئي ضمن القوائم المالية .	.780	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي .	.772	*0.000
2.	تتوفر لدى المدقق المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات التي تنطبق على عمليات المنشأة عند ممارسة التدقيق الاجتماعي والبيئي .	.857	*0.000
3.	توجد معايير مقبولة قبولاً عاماً يمكن تطبيقها في عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي .	.785	*0.000
4.	الحاجة إلى إصدار قواعد وأسس قانونية للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي .	.540	*0.000
5.	توجد جهات ضاغطة من أجل القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي .	.704	*0.000
6.	الحاجة إلى إصدار تشريعات ملزمة للمنشآت للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي .	.385	*0.002

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.677	قيام مدققي الحسابات بالتدقيق الاجتماعي والبيئي يشجع المنشآت على تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي.
2.	*0.000	.810	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.
3.	*0.000	.756	يحقق التدقيق الاجتماعي والبيئي مزايا تعكس على المنشأة والمجتمع والبيئة.
4.	*0.000	.722	إن الآثار الاجتماعية والبيئية المترتبة على نشاط المنشأة يجعلها مسؤولة عن الإفصاح عن تلك الآثار.
5.	*0.000	.560	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي المنشأة في خدمة الجهات ذات العلاقة (مثل الجهات الحكومية والرقابية).
6.	*0.000	.822	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
7.	*0.000	.860	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في الحصول على استثمارات أكبر وضمان استمراريتها في المستقبل.
8.	*0.000	.865	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي الإدارة في تحقيق هدفها في حماية البيئة والمجتمع من المخاطر.
9.	*0.000	.819	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق رفاهية المجتمع بشكل عام وتحقيق هدف إدارة المنشأة في حماية البيئة.
10.	*0.000	.893	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في حماية اقتصاد المنشأة بشكل خاص وحماية الاقتصاد الوطني بشكل عام.
11.	*0.000	.856	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في تخفيض التزامات الدولة مثلاً (في حالة تلويث المياه، فإن الدولة ستنكبد مصاريف عالية للتنقية وتوفير اللقاحات

		نتيجة لسريان الأمراض...).
*0.000	.805	12. حماية الشركات والمستثمرين من مواجهة الالتزامات المترتبة على المنشأة نتيجة الأضرار الناتجة عن التلوث والمخاطر البيئية (حماية المنشأة من دفع غرامات...).

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4.7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4.7)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي

والبيئي في قطاع غزة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	عدم توفر الكادر المؤهل علمياً ومهنياً في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.	.759	*0.000
2.	نقص في التشريعات والقوانين والمعايير والأنظمة المتعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.836	*0.000
3.	عدم وجود جهات ضغط تنادي بحماية البيئة وخدمة المجتمع وتحدد مسؤوليات المنشآت اتجاه المجتمع والبيئة.	.744	*0.000
4.	عدم الالتزام بمسك الدفاتر الخاصة بالتقارير الاجتماعية والبيئية.	.667	*0.000
5.	عدم إدراك المدققين بأهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشأة.	.913	*0.000
6.	عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.873	*0.000
7.	عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب نحو التدقيق الاجتماعي والبيئي.	.869	*0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

يبين جدول (4.8) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

جدول (4.8)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.

م	المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	.780	*0.000
2.	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	.718	*0.000
3.	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.	.734	*0.000
4.	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.	.838	*0.000
5.	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.	.715	*0.000
6.	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.	.634	*0.000
7.	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	.780	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

3- ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تم التحقق من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4.9).

جدول (4.9)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق*
1.	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	8	0.840	0.916
2.	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	9	0.851	0.922
3.	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.	9	0.922	0.960
4.	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.	13	0.969	0.984
5.	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.	6	0.777	0.881
6.	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.	12	0.944	0.972
7.	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	7	0.908	0.953
	المجالات السابقة معاً	64	0.962	0.981

*الصدق = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4.9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل من المجالات حيث كانت قيمتها تتراوح من (0.777، 0.969). كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.962). وكذلك قيمة الصدق كانت مرتفعة لكل من المجالات حيث كانت قيمتها تتراوح من (0.881، 0.984). كذلك كانت قيمة الصدق لجميع فقرات الإستبانة (0.981) وهذا يعنى أن قيمة الصدق مرتفعة حيث تعتبر الدرجة 0.6 درجة (مقبولة للحكم بثبات الإستبانة وكلما زادت عن ذلك واقتربت من الواحد الصحيح تعتبر الإستبانة أكثر ثباتاً).

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2) بحيث تم التأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يؤكد صحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test:

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4.10).

جدول (4.10)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	0.391
2.	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	0.989
3.	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.	0.735
4.	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.	0.398
5.	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.	0.998
6.	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.	0.556
7.	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	0.107
	المجالات السابقة معاً	0.900

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4.10) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وبذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بهذه المجالات.

المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4. 2. 1: الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة.

4. 2. 2: تحليل واختبار فرضيات الدراسة.

تمهيد:

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التي التحق بها المبحوثين في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها.

4. 2. 1: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

- توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر

جدول (4.11): العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	24	43.6
30- أقل من 40 سنة	14	25.5
40- أقل من 50 سنة	9	16.4
50 سنة فأكثر	8	14.5
المجموع	55	100.0

يتضح من جدول (4.11) أن ما نسبته 43.6% من مجتمع الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة، 25.5% تتراوح أعمارهم من 30- أقل من 40 سنة، 16.4% تتراوح أعمارهم من 40- أقل من 50 سنة، بينما 14.5% تتراوح أعمارهم من 50 سنة فأكثر. وهذا يشير إلى أن غالبية المستجيبين أعمارهم أقل من 30 سنة، ويرجع سبب ارتفاع عدد مدققي الحسابات الذين تحت سن (30) سنة إلى أن إجراءات الحصول على عضوية مهنة التدقيق أصبحت ميسرة، وذلك حسب الجلسة الاستثنائية في عام (2010م)، وتعزو الباحثة أن نسبة (43.6%) من ذوي الأعمار الأقل من (30) سنة مما يعني عدم توفر الخبرة الكافية وعليه يتوجب توفير التدريب الكافي لاكتساب المهارات الإدارية والمالية اللازمة، كما أن الاختلاف في الفئات العمرية يدل على استطلاع جميع آراء مجتمع الدراسة بمختلف فئاته العمرية.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (4.12): المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	44	80.0
ماجستير	9	16.4
دكتوراه	2	3.6
المجموع	55	100.0

يتضح من جدول (4.12) أن ما نسبته 80.0% من مجتمع الدراسة من حملة درجة البكالوريوس، 16.4% من حملة درجة الماجستير، بينما 3.6% من حملة درجة الدكتوراه. ويلاحظ أن معظم مجتمع الدراسة يحملون شهادات علمية عالية، مما يعني قدرتهم على فهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها بفاعلية. وهذا يعد مؤشراً على توفر الكفاءات العلمية في مجالات التدقيق المختلفة، والحرص على تطوير الذات.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية

جدول (4.13): الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية (CPA)	6	12.8
شهادة المحاسب القانوني المعتمد العربي (ACPA)	28	59.6
شهادة المدقق الداخلي المعتمد الأمريكية (CIA)	-	-
شهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية (ACCA)	-	-
شهادات أخرى	13	27.7
المجموع	47	100.0

يتضح من جدول (4.13) أن ما نسبته 12.8% من مجتمع الدراسة يحملون شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية (CPA)، 59.6% يحملون شهادة المحاسب القانوني المعتمد العربي (ACPA)، بينما 27.7% يحملون شهادات أخرى مثل (شهادات محاسبة وتدقيق من جمعية المدققين أو طالب ACPA)، وهناك عدد 8 أشخاص لم يجيبوا على هذا السؤال. يتضح من النسبة أعلاه أن المدقق يحرص بعد حصوله على ترخيص مزاولة مهنة التدقيق حسب القانون الفلسطيني أن يحصل على شهادات المزاولة مثل شهادة المحاسب القانوني المعتمد العربي (ACPA)، وغيرها من الشهادات المهنية في مجال التدقيق.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (4.14): المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
32.7	18	صاحب مكتباً شريك
23.6	13	مدقق حسابات رئيس
7.3	4	مدير تدقيق
34.5	19	مدقق مساعد
1.8	1	أخرى
100.0	55	المجموع

يتضح من جدول (4.14) أن ما نسبته 32.7% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لديهم صاحب مكتباً شريك، 23.6% مدقق حسابات رئيس، 7.3% مدير تدقيق، 34.5% مدقق مساعد، بينما 1.8% مساهم الوظيفي غير ذلك. بالإجمال يمكن القول بأن تنوع المسميات الوظيفية للأفراد المجيبين تؤدي إلى تنوع وجهات النظر فيما يتعلق بالموضوع محل الدراسة.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة

جدول (4.15): سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
34.5	19	أقل من 5 سنوات
30.9	17	5- أقل من 10 سنوات
7.3	4	10- أقل من 15 سنة
27.3	15	15 سنة فأكثر
100.0	55	المجموع

يتضح من جدول (4.15) أن ما نسبته 34.5% من مجتمع الدراسة سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، 30.9% تتراوح من 5- أقل من 10 سنوات، 7.3% تتراوح 10- أقل من 15 سنة، بينما 27.3% سنوات الخبرة لديهم 15 سنة فأكثر. والنظر إلى تلك النتائج نجد أن 65.5% من أفراد مجتمع الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن 5 سنوات، وهذا يدل على ارتفاع نسبة مستوى الخبرة لدى المدققين مما يساعد أن تتميز الإجابات على الاستبانة بالدقة النسبية وهذا بدوره يؤدي إلى صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي

جدول (4.16): عدد الدورات

النسبة المئوية %	العدد	عدد الدورات
45.5	25	لا يوجد
36.4	20	1-4 دورات
18.1	10	5 دورات فأكثر
100.0	55	المجموع

يتضح من جدول (4.16) أن ما نسبته 45.5% من مجتمع الدراسة لم يلتحقوا بأي دورة بمجال التدقيق الاجتماعي والبيئي، بينما 36.4% يتراوح عدد الدورات التي التحقوا بها من 1-4 دورات بينما 18.2% عدد الدورات التي التحقوا بـ 5 دورات فأكثر. وهذه النسبة تدل أن المدققين بحاجة إلى تطوير

قدراتهم العلمية والعملية في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي وهذا قد يرجع إلى حداثة الموضوع أو عدم متابعة مستجداته من قبل المدققين.

4. 2. 2: تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T للعينة الواحدة وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبانة، اختبار T للعينتين مستقلتين لمقارنة متوسطات استجابات الباحثين حول مجال معين يغزى لمتغير ذو فئتين - مجموعتين - مثل المؤهل العلمي، التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد لمقارنة متوسطات استجابات الباحثين حول مجال معين يغزى لمتغير له ثلاث مجموعات أكثر) هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضيات حول متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي درجة الموافقة المتوسطة الفرضية الصفرية: متوسط درجة الإجابة يساوي 6 وهي تقابل الموافقة المتوسطة. الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 6.

إذا كانت Sig أكبر من 0.05 فإنه في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 6، أما إذا كانت Sig أقل من 0.05 فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الفرضية الأولى:

لا تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.17).

جدول (4.17)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
3	0.440	-0.15	59.45	5.95	تتوفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بوظيفة التدقيق الاجتماعي والبيئي.	1.
2	0.438	0.16	60.55	6.05	تتوفر لدى المدققين المعرفة الكافية بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	2.
6	*0.003	-2.81	50.00	5.00	توجد بنية تحتية في المنشآت لإمكانية القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	3.
7	*0.000	-5.41	42.36	4.24	توجد هيئات مهنية تزود السوق بمدققين قادرين على القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	4.
5	*0.016	-2.20	51.82	5.18	بالإضافة إلى قانون البيئة الفلسطيني توجد تشريعات حكومية وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بحماية المجتمع والبيئة.	5.
1	0.254	0.67	62.55	6.25	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.	6.
8	*0.000	-5.64	40.00	4.00	توجد جهات ضغط (مثل جمعية أصدقاء البيئة ...) تمارس نشاطاتها من أجل حماية البيئة.	7.
4	0.187	-0.90	56.42	5.64	توجد شروط ومحددات بيئية لترخيص المنشأة (مثل ترخيص الصحة).	8.
	*0.003	-2.85	52.89	5.29	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha=0.05$

من جدول (4.17) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي" يساوي 6.25 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 62.55%، قيمة الاختبار 0.67 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.254 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة (الحياد) على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "توجد جهات ضغط (مثل جمعية أصدقاء البيئة ...) تمارس نشاطاتها من أجل حماية البيئة" يساوي 4.00 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 40.00%، قيمة الاختبار -5.64، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة أي لا توجد جهات ضغط تمارس نشاطاتها من أجل حماية البيئة.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 5.29، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 52.89%، قيمة الاختبار -2.85، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.003 لذلك يعتبر مجال "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

وتعزو الباحثة ذلك إلى عدم موافقة المستجيبين على الفرضية الأولى وهي توفر مقومات التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة حيث لا يتوفر بنية تحتية في المنشآت للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي ولا توجد هيئات مهنية تزود السوق بمدققين مؤهلين علمياً وعملياً بمواضيع التدقيق الاجتماعي والبيئي، وكذلك عدم وجود تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بالقيام بهذا النوع من التدقيق، وعدم توفر هيئات مهنية فلسطينية تصدر قواعد وأسس متعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي. وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (جهماني، 2006م) في أن المدققين لا يتعرضون في عملهم للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي بل يكتفون بالتعرض لهذا النوع من التدقيق من منظور مالي، ويتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (نور الدين، 2004) في أنه يوجد قصور في تطبيق الأنشطة التي

تمثل الاتجاهات الحديثة للتدقيق وفي عدم توفر المقومات اللازمة للقيام بهذا النوع من التدقيق، ويتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (الزعيبي وآخرون، 2006) في ضرورة توفر البنية التحتية في الشركات حتى يتمكن المدققين القانونيين من تطبيق التدقيق البيئي.

الفرضية الثانية:

لا تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.18).

جدول (4.18)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
9	*0.000	-5.38	40.55	4.05	يعد مفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي من المفاهيم غير المعروفة بشكل جيد لدى مدقي الحسابات القانونيين.	1.
7	0.131	-1.13	55.82	5.58	يتوفر لدى المدقق المعرفة بإجراءات التدقيق الاجتماعي والبيئي.	2.
6	0.392	0.28	60.91	6.09	تتوفر لدى مدقي الحسابات القانونيين المعرفة بمراحل التدقيق الاجتماعي والبيئي (التحضير والتخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة).	3.
1	*0.005	2.65	69.07	6.91	مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.	4.
4	0.190	0.89	62.73	6.27	هناك إدراك لدى مدقي الحسابات القانونيين بمدى أهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي.	5.
5	0.345	0.40	61.45	6.15	تتوفر لدى مدقي الحسابات المؤهلات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	6.

8	*0.001	-3.37	47.09	4.71	7. ينفذ التدقيق الاجتماعي والبيئي بشكل منظم.
2	*0.028	1.95	65.82	6.58	8. يدرك المدقق مدى قصور وسائل التدقيق التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة.
3	0.078	1.44	64.73	6.47	9. تتوفر القدرة لدى مدققي الحسابات القانونيين على تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.
	0.286	-0.57	58.68	5.87	جميع فقرات المجال معاً

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.18) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي" يساوي 6.91 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.07%، قيمة الاختبار 2.65، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.005 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يعد مفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي من المفاهيم الغير معروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات القانونيين" يساوي 4.05 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 40.55%، قيمة الاختبار -5.38، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة. وهذا يعني أن مدققي الحسابات لديهم القدرة على القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي في حال توفر المتطلبات اللازمة لإتمام عملية التطبيق.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 5.87، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 58.68%، قيمة الاختبار -0.57، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.286 لذلك يعتبر مجال "تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" غير دال إحصائياً

- عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أنه يوجد موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

- هناك موافقة من قبل مدققي الحسابات على أن مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي وأن هناك معرفة من قبل المدققين بمفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي وأن مدقق الحسابات لديه القدرة على التطبيق بما لديه من قدرات علمية تساعده على القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي في حال توفر المتطلبات اللازمة لإتمام عملية التطبيق، وهذا يختلف مع ما توصلت إليه دراسة (السقا، 2008) في ضرورة حصول المدقق القانوني الأردني على التأهيل العلمي والعمل للقيام في مجال التدقيق البيئي. وما توصلت إليه دراسة (الزعيبي وآخرون، 2006) على ضرورة إلمام المدققين في الشركات بمواضيع المحاسبة والتدقيق البيئي. ومع ما توصلت إليه دراسة (السعد، 2007) في ضرورة أن يتولي القيام بالتدقيق البيئي فريق مؤهل من المدققين المتخصصين.

الفرضية الثالثة:

يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.19).

جدول (4.19)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
4	0.112	1.23	64.00	6.40	يقوم المدقق بفهم البيئة الرقابية للمنشأة وإجراءات الرقابة فيها، من وجهة نظر اجتماعية وبيئية.	1.
1	*0.000	5.17	73.27	7.33	يدرك مدقق الحسابات أن حياده واستقلاليتها لن تتأثر بقيامة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	2.
2	*0.010	2.40	67.45	6.75	يقوم المدقق بفحص مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات الاجتماعية والبيئية.	3.
4	0.119	1.19	64.00	6.40	يتأكد المدقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية والاجتماعية ذات العلاقة.	4.
3	0.085	1.39	64.55	6.45	يقوم المدقق بتدقيق مدى جودة أداء أنظمة الإدارة البيئية.	5.
9	*0.001	-3.26	48.18	4.82	يتابع المدقق دور المنشأة في مكافحة التلوث وعمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات.	6.
8	*0.006	-2.57	50.73	5.07	يقوم المدقق بتقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية داخل المنشأة.	7.
6	*0.048	-1.69	53.89	5.39	يتأكد مدقق الحسابات من مدى وجود مقاييس للأداء البيئي في الوحدة محل التدقيق.	8.
7	*0.035	-1.85	53.27	5.33	يتأكد مدقق الحسابات من أن إدارة الوحدة تتابع باستمرار فعالية الأنشطة البيئية المتبعة في تحقيق الأهداف البيئية.	9.
	0.487	-0.03	59.91	5.99	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.19) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يدرك مدقق الحسابات أن حياده واستقلاليته لن تتأثر بقيامة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" يساوي 7.33 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.27%، قيمة الاختبار 5.17، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة. حيث أن مدقق الحسابات يدرك تماماً بأنه يبدي رأيه بشكل محايد في أي عملية تدقيق يقوم بها سواء كانت تقارير مالية أو تقارير أداء.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "يتابع المدقق دور المنشأة في مكافحة التلوث وعمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات" يساوي 4.82 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 48.18%، قيمة الاختبار -3.26، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 5.99، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 59.91%، قيمة الاختبار -0.03، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.487 لذلك يعتبر مجال "يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين" غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

ويعزى ذلك إلى أن إدراك المدققين للتدقيق البيئي والاجتماعي لن يؤثر على حياد المدقق واستقلاليته وأيضاً نجد أن المدققين يتفقون على عدم اتخاذ المدققين للإجراءات اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي. وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Gray, 2002) أن الإفصاح البيئي والاجتماعي في التقارير المالية لا يزال يعطي أولوية منخفضة للأداء البيئي والاجتماعي، ويتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الغباري، 1998) في ضرورة أن تتم عملية التدقيق البيئي والاجتماعي من خلال أقسام التدقيق الداخلية بالمنشأة، وضرورة إعداد المدقق للإجراءات والبرامج اللازمة للتدقيق البيئي والاجتماعي.

الفرضية الرابعة:

لا تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.20).

جدول (4.20)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
1.	يلقى التدقيق الاجتماعي والبيئي الاهتمام الكافي من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.	4.38	43.82	-4.25	*0.000	13
2.	يقوم مكتب التدقيق بعمل خطة عمل تشمل برنامجاً لتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت محل التدقيق.	4.87	48.73	-2.64	*0.005	10
3.	يتضمن التقرير السنوي لمدقق الحسابات تقييماً لمدى تعبير القوائم المالية للمنشأة عن أدائها الاجتماعي والبيئي.	4.91	49.09	-2.54	*0.007	9
4.	يتخذ المدقق الإجراءات الضرورية خلال عمله للمحافظة على البيئية وحمايتها.	5.42	54.18	-1.42	0.080	5
5.	إفصاح المدقق عن سوابق أو دعاوي قضائية ضد المنشأة تتعلق بأمر بيئية يساهم في حماية البيئة.	5.91	59.07	-0.23	0.409	1
6.	يقوم المدقق بفحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور الاجتماعية والبيئية على البيانات المالية.	5.53	55.27	-1.10	0.137	3
7.	يحدد مدقق الحسابات أهداف التدقيق الاجتماعي والبيئي عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق.	5.35	53.45	-1.49	0.072	6
8.	يقوم المدقق بإجراء الاختبارات الضرورية للتحقق من عدالة البيانات المالية عند تنفيذ التدقيق الاجتماعي والبيئي.	5.60	56.00	-0.96	0.170	2

7	*0.010	-2.38	50.73	5.07	يقدم المدقق مقترحات مهمة وبناءة فيما يتعلق بالمحافظة على رفاهية المجتمع والمحافظة على البيئة.	9.
7	*0.010	-2.42	50.73	5.07	يتابع المدقق نتائج التدقيق الاجتماعي والبيئي فيما يتعلق بالملاحظات والمآخذ الواردة في التقرير.	10.
4	0.106	-1.26	54.36	5.44	يتأكد المدقق من وجود نظام محاسبي يستطيع قياس وتوصيل المعلومات الاجتماعية والبيئية في المنشأة محل التدقيق.	11.
12	*0.000	-3.59	45.64	4.56	يتم إعداد تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة.	12.
11	*0.001	-3.20	46.18	4.62	يتم الإفصاح عن التدقيق الاجتماعي والبيئي ضمن القوائم المالية.	13.
	*0.009	-2.45	51.26	5.13	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "إفصاح المدقق عن سوابق أو دعاوي قضائية ضد المنشأة تتعلق بأمور بيئية يساهم في حماية البيئة" يساوي 5.91 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 59.07%، قيمة الاختبار -0.23، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.409. لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة. حيث قيام المدقق بالإفصاح عن سوابق أو دعاوي قضائية ضد المنشأة يساهم في التقليل من الالتزامات المحتملة وأيضاً يساعد المنشأة على القيام بحماية البيئية تجنباً لأي التزامات بيئية.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يلقى التدقيق الاجتماعي والبيئي الاهتمام الكافي من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق" يساوي 4.38 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 43.82%، قيمة الاختبار -4.25، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة. ربما يعود هذا إلى عدم اهتمام الهيئات المهنية بهذا النوع من التدقيق وعدم إعطائه الأهمية الكافية من أجل التطبيق والمتابعة من قبل هذه الهيئات.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 5.13، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع يساوي 51.26%، قيمة الاختبار 2.45 - وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.009 لذلك يعتبر مجال "تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة على هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:

ويعزى ذلك إلى عدم قيام المدققين بعمل خطة عمل شاملة لبرنامج التدقيق لتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت محل التدقيق وعدم اتخاذ المدقق للإجراءات الضرورية خلال عمله للتأكد من مدى كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور الاجتماعية والبيئية على البيانات المالية وعن التزام أو عدم التزام المنشأة باتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Robbins, 2007) أنه على المدقق الخارجي أن يكون ملماً بالنواحي البيئية التي تؤثر على قيم الأصول والالتزامات وأن يحدد مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتخلص من النفايات الصناعية وغيرها مما يكون سبباً في تلوث البيئة. ويتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (Gray, 2006) في ضرورة أن يحدد المدقق أهم صور تفاعل المنشأة مع البيئة والأولويات التي يجب التركيز عليها وتدريب المساعدين على فحص ومراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشأة وأيضاً ما توصلت إليه دراسة (الزعبي وآخرون، 2006) في ضرورة قيام المدققين الخارجيين بالتدقيق البيئي لتحسين جودة الإفصاح في التقارير السنوية الصادرة عن الشركات وبالتالي تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.

الفرضية الخامسة:

لا توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.21).

جدول (4.21)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
5	0.254	-0.67	57.45	5.75	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.	1.
4	0.352	-0.38	58.55	5.85	تتوفر لدى المدقق المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات التي تنطبق على عمليات المنشأة عند ممارسة التدقيق الاجتماعي والبيئي.	2.
3	0.115	1.21	64.00	6.40	توجد معايير مقبولة قبولاً عاماً يمكن تطبيقها في عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.	3.
2	*0.000	4.14	72.18	7.22	الحاجة إلى إصدار قواعد وأسس قانونية للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	4.
6	*0.006	-2.63	50.00	5.00	توجد جهات ضاغطة من أجل القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	5.
1	*0.000	6.05	75.45	7.55	الحاجة إلى إصدار تشريعات ملزمة للمنشآت للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	6.
	0.108	1.25	62.94	6.29	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.21) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "الحاجة إلى إصدار تشريعات ملزمة للمنشآت للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" يساوي 7.55 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.45%، قيمة الاختبار 6.05 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة

الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة. وذلك نتيجة عدم وجود قانون يلزم القيام بالتدقيق البيئي رغم وجود قانون لحماية البيئة إلا أن هذا القانون لم ينص على أي فقرة تخص التدقيق البيئي.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "توجد جهات ضاغطة من أجل القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي" يساوي 5.00 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 50.00%، قيمة الاختبار 2.63- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.006 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة. نتيجة عدم وجود جهات تنادي بحماية البيئة من خلال القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 6.29، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 62.94%، قيمة الاختبار 1.25 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.108 لذلك يعتبر مجال "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي" غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على فقرات هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية الخامسة:

ويعزى ذلك إلى أن هناك توافق لدى المدققين على ضرورة إصدار تشريعات ملزمة للمنشأة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وأنه لا توجد معايير يستند إليها المدقق في تطبيق هذا النوع من التدقيق، أيضاً وجود جهات ضاغطة تنادي بحماية البيئة وتدعم التدقيق الاجتماعي والبيئي، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الزغبى وآخرون، 2006) في ضرورة وجود تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم الشركات بمسؤوليتها تجاه البيئة ووجود عقوبات حادة في التقصير، وأيضاً اتفقت مع ما توصلت إليه دراسة (السعد، 2007) من حيث أهمية وجود معايير محاسبة وتدقيق بيئية.

الفرضية السادسة:

لا توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.22).

جدول (4.22)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
1.	قيام مدققي الحسابات بالتدقيق الاجتماعي والبيئي يشجع المنشآت على تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي.	7.93	79.27	6.84	*0.000	1
2.	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.	7.45	74.55	4.96	*0.000	4
3.	يحقق التدقيق الاجتماعي والبيئي مزايا تنعكس على المنشأة والمجتمع والبيئة.	7.42	74.18	4.69	*0.000	5
4.	إن الآثار الاجتماعية والبيئية المترتبة على نشاط المنشأة يجعلها مسئولة عن الإفصاح عن تلك الآثار.	7.51	75.09	5.18	*0.000	2
5.	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي المنشأة في خدمة الجهات ذات العلاقة (مثل الجهات الحكومية والرقابية).	7.29	72.91	4.15	*0.000	9
6.	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.	7.20	72.00	3.80	*0.000	11
7.	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في الحصول على استثمارات أكبر وضمان استمراريتها في المستقبل.	7.22	72.18	3.74	*0.000	10

8	*0.000	4.27	73.82	7.38	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي الإدارة في تحقيق هدفها في حماية البيئة والمجتمع من المخاطر.	.8
5	*0.000	4.64	74.18	7.42	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق رفاهية المجتمع بشكل عام وتحقيق هدف إدارة المنشأة في حماية البيئة.	.9
3	*0.000	5.23	74.91	7.49	يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في حماية اقتصاد المنشأة بشكل خاص وحماية الاقتصاد الوطني بشكل عام.	.10
5	*0.000	4.59	74.18	7.42	يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في تخفيض التزامات الدولة مثلاً (في حالة تلوث المياه، فإن الدولة ستتكدب مصاريف عالية للتنقية وتوفير اللقاحات نتيجة لسريان الأمراض...).	.11
12	*0.005	2.65	69.45	6.95	حماية الشركات والمستثمرين من مواجهة الالتزامات المترتبة على المنشأة نتيجة الأضرار الناتجة عن التلوث والمخاطر البيئية (حماية المنشأة من دفع غرامات...).	.12
	*0.000	5.71	73.89	7.39	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.22) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "قيام مدققي الحسابات بالتدقيق الاجتماعي والبيئي يشجع المنشآت على تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي" يساوي 7.93 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.27%، قيمة الاختبار 6.84 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة. حيث أن التزام المنشأة بحماية البيئة يساعد في تطورها وتقدمها.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر "حماية الشركات والمستثمرين من مواجهة الالتزامات المترتبة على المنشأة نتيجة الأضرار الناتجة عن التلوث والمخاطر البيئية (حماية المنشأة من دفع غرامات...)" يساوي 6.95 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.45%، قيمة الاختبار 2.65 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.005 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على هذه الفقرة.

- ويشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 7.39، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.89%، قيمة الاختبار 5.71 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال.

نتيجة اختبار الفرضية السادسة:

ويعزى ذلك إلى أن هناك موافقة من قبل المستجيبين على أن هناك آثاراً للتدقيق الاجتماعي والبيئي تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع بشكل عام، وفي تحقيق أهداف الإدارة في حماية البيئة، وفي تخفيض الالتزامات المترتبة على المنشأة نتيجة الإضرار الناتجة عن التلوث والمخاطر البيئية، كذلك هناك اتفاق بين مدققي الحسابات أن لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي عدة فوائد تتمثل في: حماية المجتمع من التلوث والأضرار البيئية، تحسين جوده الإفصاح في التقارير السنوية الصادرة عن المنشآت، تحقيق مصالح المجتمع وحمايته من الالتزامات المحتملة نتيجة الأضرار البيئية.

وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الزغبى وآخرون، 2006) في أن التدقيق البيئي يساهم في تحقيق مصالح المجتمع بشكل عام وحماية الاقتصاد الوطني بشكل خاص وفي تخفيض التزامات الدولة تجاه الملوثات البيئية وفي حماية مصالح الشركات والمستثمرين في التقليل من الالتزامات المحتملة تجاه البيئة في حالة عدم الالتزام. وأيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (الحسني، 1996) في أن الإفصاح الكافي والوافي في التقارير المالية يخدم جميع الأطراف المعنية ويدعم الدور الفعال والمتنامي لعملية التدقيق والرقابة المالية في حماية المال العام والخاص.

الفرضية السابعة:

توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.23).

جدول (4.23)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
6	*0.020	2.10	67.59	6.76	عدم توفر الكادر المؤهل علمياً ومهنيّاً في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.	1.
3	*0.000	3.51	70.91	7.09	نقص في التشريعات والقوانين والمعايير والأنظمة المتعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	2.
1	*0.000	6.00	75.64	7.56	عدم وجود جهات ضغط تنادي بحماية البيئة وخدمة المجتمع وتحدد مسؤوليات المنشآت اتجاه المجتمع والبيئة.	3.
2	*0.000	4.40	74.00	7.40	عدم الالتزام بمسك الدفاتر الخاصة بالتقارير الاجتماعية والبيئية.	4.
7	0.236	0.72	62.55	6.25	عدم إدراك المدققين بأهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشأة.	5.
5	0.028	1.96	67.64	6.76	عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	6.
4	*0.007	2.56	69.45	6.95	عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب نحو التدقيق الاجتماعي والبيئي.	7.
	*0.000	3.48	69.59	6.96	جميع فقرات المجال معاً	

• المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (4.23) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "عدم وجود جهات ضغط تنادي بحماية البيئة وخدمة المجتمع وتحدد مسؤوليات المنشآت اتجاه المجتمع والبيئة" يساوي 7.56 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.64%، قيمة الاختبار 6.00 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة ولكن ليس بالشكل المطلوب بل تحتاج للمزيد من الضغط والمتابعة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "عدم إدراك المدققين بأهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشأة" يساوي 6.25 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 62.55%، قيمة الاختبار 0.72 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.236 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 6.96، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 69.59%، قيمة الاختبار 3.48 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال، أي يوجد معوقات ولكن ليس بشكل كبير.

نتيجة اختبار الفرضية السابعة:

ويعزى ذلك إلى أن هناك موافقة لدى المستجيبين على وجود محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي منها عدم توفر الكادر المؤهل علمياً ومهنياً للقيام بعملية التدقيق وكذلك نقص التشريعات والقوانين والمعايير والأنظمة المتعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وعدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب نحو التدقيق الاجتماعي والبيئي، وعدم وجود قوانين وتشريعات فلسطينية تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي. وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الزغبى وآخرون، 2006) أن هناك نسبة جيدة من المستجيبين تربط محددات تطبيق التدقيق البيئي في الأردن بعدم كفاية القوانين والأنظمة والتشريعات وأيضاً عدم وجود جهات ضغط فعالة. ويتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (Maltby, 2004) في ضرورة زيادة الضغوط الخارجية على المنشآت من خلال القوانين

والتشريعات البيئية وتأكيد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة لمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة.

الفرضية الثامنة:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى للمتغيرات الشخصية التالية: (العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي).

تم استخدام اختبار "T" للعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى للعمر.

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" أكبر من مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$ للمجالات "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين، توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية، توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى العمر. حيث نجد أنه بالرغم من اختلاف الفئات العمرية للمستجيبين إلا أنهم يتفقون في آرائهم حول مجالات الدراسة.

أما بالنسبة للمجالين "تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها، توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي" فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أقل من مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$ وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة

حول هذين المجالين تعزى إلى العمر وذلك لصالح الذين أعمارهم تتراوح من 30 - أقل من 40 سنة. قد يكون لديهم المعرفة عن التدقيق الاجتماعي والبيئي.

وتعزو الباحثة ذلك إلى اختلاف المدققين الذين تتراوح أعمارهم بين 30- أقل من 40 سنة في ضرورة قيام المدققين بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية وضرورة وجود قواعد وأسس يستند إليها المدقق في عملية التطبيق.

جدول (4.24): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - العمر

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		50 سنة فأكثر	40 - أقل من 50 سنة	30 - أقل من 40 سنة	أقل من 30 سنة	
0.188	1.656	5.30	4.49	6.13	5.10	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي
0.250	1.411	5.58	5.28	6.63	5.74	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق
0.199	1.610	5.26	5.16	6.67	6.15	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من
*0.029	3.271	3.55	3.68	6.27	5.53	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية
*0.018	3.684	5.63	5.50	7.46	6.13	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق
0.110	2.112	8.29	7.80	7.71	6.75	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
0.202	1.597	7.75	7.71	7.07	6.35	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.127	1.994	5.85	5.60	6.83	5.97	جميع المجالات السابقة معاً

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى للمؤهل العلمي.

يبين جدول (4.25) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T - للعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$ لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي. حيث إن جميع المستجيبين هم من المدققين والمحاسبين والتالي هم مطلعون على واقع حال التدقيق والمحاسبة وأي تطور فيها.

جدول (4.25): نتائج اختبار T للعينتين مستقلتين - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس	
0.939	0.077	5.25	5.30	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.914	-0.109	5.92	5.86	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.373	0.898	5.52	6.11	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
0.509	0.664	4.65	5.24	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.
0.536	0.623	6.00	6.37	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.342	-0.959	7.86	7.27	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
0.774	-0.288	7.12	6.92	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.834	0.211	6.03	6.13	جميع المجالات السابقة معاً

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى للشهادات المهنية.

يبين جدول (4.26) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى الشهادات المهنية. ويعود ذلك إلى أن غالبية المستجيبين هم من حملة شهادة ACPA وبعضهم يحمل شهادات مهنية تتعلق بالتدقيق من جهات مختلفة.

جدول (4.26): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - الشهادات المهنية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		شهادات أخرى	ACPA	CPA	
0.193	1.709	4.56	5.45	6.06	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.270	1.351	5.15	5.86	6.46	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.522	0.660	5.72	5.90	6.85	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
0.428	0.864	4.36	5.01	6.14	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.
0.773	0.259	5.99	6.32	6.58	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.297	1.249	6.67	7.63	7.74	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
0.320	1.170	7.06	6.72	8.14	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.195	1.698	5.57	6.11	6.84	جميع المجالات السابقة معاً

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى المسمى الوظيفي.

يبين جدول (4.27) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المسمى الوظيفي. ويمكن أن يعزى ذلك أن المستجيبين من المدققين يقومون تقريباً بنفس إجراءات التدقيق بغض النظر عن اختلاف مواقعهم في مكاتب التدقيق الذين يعملون بها.

جدول (4.27): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		مدقق مساعد	مدير تدقيق	مدقق حسابات رئيس	صاحب مكتباً شريك	
0.572	0.674	5.04	6.47	5.39	5.23	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.059	3.000	5.47	7.86	5.41	6.20	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.638	0.569	5.81	7.11	6.16	5.82	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
0.216	1.538	5.29	7.62	4.79	4.63	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.
0.440	0.916	6.05	7.42	6.00	6.53	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
0.150	1.851	6.96	7.81	6.90	8.13	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
0.236	1.462	6.89	5.25	7.64	6.93	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.387	1.030	5.92	7.20	5.97	6.18	جميع المجالات السابقة معاً

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى سنوات الخبرة .

يبين جدول (4.28) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ للمجالات "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين، تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها، توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي، توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى سنوات الخبرة.

أما بالنسبة لمجال "توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية" فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى سنوات الخبرة وذلك لصالح الذين سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة فأكثر .

جدول (4.28): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		15 سنة فأكثر	10 - أقل من 15 سنة	5 - أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
0.970	0.082	5.34	5.31	5.42	5.12	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.992	0.032	5.99	5.89	5.82	5.82	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

0.466	0.864	5.98	4.83	6.47	5.82	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
0.557	0.698	4.52	4.15	5.33	5.63	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية
0.900	0.194	6.26	5.83	6.52	6.22	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
*0.024	3.406	8.52	7.67	6.72	7.04	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة
0.193	1.636	7.78	6.82	6.21	7.01	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
0.895	0.201	6.31	5.75	6.04	6.09	جميع المجالات السابقة معاً

* الفرق بين المتوسطين دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الباحثين حول التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة تعزى لعدد الدورات في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.

يبين جدول (4.29) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ للمجال "توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي"، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذا المجال يعزى لعدد الدورات.

أما بالنسبة لمجالات "تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة، تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين، توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية، توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة" والمجالات المجتمعة معاً، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أقل

من مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$ وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى عدد الدورات وذلك لصالح الذين عدد الدورات لديهم يتراوح من 1-4 دورات.

جدول (4.29): نتائج اختبار "التباين الأحادي - ذو الاتجاه الواحد" - عدد الدورات

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		5 دورات فأكثر	4-1 دورات	لا يوجد	
*0.032	3.673	5.51	6.03	4.61	تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
*0.013	4.733	6.49	6.47	5.14	تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
*0.038	3.497	6.21	6.75	5.30	يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.
*0.009	5.108	5.18	6.42	4.06	تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.
0.129	2.132	6.05	6.92	5.89	توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وانجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.
*0.022	4.090	6.07	7.95	7.47	توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.
*0.010	5.055	5.29	7.07	7.54	توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.
*0.010	5.030	5.81	6.83	5.65	جميع المجالات السابقة معاً

* الفرق بين المتوسطين دالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

0.5: تمهيد.

1.5: نتائج الدراسة.

2.5: توصيات الدراسة.

3.5: الدراسات المستقبلية المقترحة.

تمهيد:

في ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية و تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع التدقيق الاجتماعي والبيئي التي شملت مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة تم التوصل إلى النتائج التالية:

1.5: نتائج الدراسة

من أهم النتائج الدراسة التي يمكن استقاؤها من التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات ما يلي:

1- هناك نسبة جيدة من المبحوثين ترى ضرورة توفر البنود التالية كمتطلبات لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

- توفر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً بمواضيع التدقيق الاجتماعي والبيئي.

- وجود تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

- توفر هيئات مهنية فلسطينية تزود السوق بمدققي حسابات مؤهلين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وتصدر قواعد وأسس متعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

2- هناك موافقة من قبل مدققي الحسابات على أن مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي وأن هناك معرفة من قبل المدققين بمفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي وأن مدقق الحسابات لديه القدرة على التطبيق في حال توفر المتطلبات اللازمة لإتمام عملية تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

3- أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الاجتماعي والبيئي يكاد يكون مهملًا من قبل مدققي الحسابات رغم أن مدقق الحسابات يدرك أن حياده واستقلالته لن يتأثر بقيامه بالتدقيق الاجتماعي والبيئي، كذلك إن مدققي الحسابات لا يقومون باتخاذ الإجراءات اللازمة للقيام بتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

4- أوضحت الدراسة أنه لا يوجد دور لمدقق الحسابات في حماية البيئة، حيث يتضح ذلك من خلال عدم اتخاذ المدقق للإجراءات الضرورية للمحافظة على البيئة وعدم الإفصاح عن التزام أو عدم التزام المنشأة باتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة.

5- ليس هناك اهتمام من قبل مدققي الحسابات بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وذلك نتيجة عدم وجود قانون يلزم القيام بالتدقيق البيئي رغم وجود قانون لحماية البيئة إلا أن هذا القانون لم ينص على أي فقرة تخص التدقيق البيئي.

- 6- عدم قيام المدققين بمتابعة ما يستجد دولياً من طرق وأساليب لاستخدامها أثناء التدقيق وكذلك عدم وجود قانون يلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 7- أظهرت نتائج التحليل أن هناك اتفاق لدى مدققي الحسابات أن لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي عدة فوائد تتمثل في:
- حماية المجتمع من التلوث والأضرار البيئية.
 - تحسين جوده الإفصاح في التقارير السنوية الصادرة عن المنشآت وبالتالي تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.
 - تحقيق مصالح المجتمع وحمايته من الالتزامات المحتملة نتيجة الأضرار البيئية.
- 8- أظهرت نتائج التحليل عدم وجود جهات مهنية تقوم بإعداد وإصدار معايير خاصة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي وتنادي بحماية البيئة من خلال القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

2.5: توصيات الدراسة

بناءً على النتائج السابقة، فإنه يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي وتعنى لكل من الجهات المهنية والهيئات التشريعية وإدارات المنشآت ومكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة:

- 1 ضرورة توفر المتطلبات اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 2 ضرورة التحاق مدققي الحسابات في برامج تدريبية تتعلق بالتدقيق الاجتماعي والبيئي لرفع كفاءتهم علمياً وعملياً بمواضيع التدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 3 ضرورة تأهيل وتدريب فريق التدقيق الاجتماعي والبيئي باعتباره العنصر المؤثر في الأداء، على أن يضم هذا الفريق كفاءات من كافة التخصصات الضرورية من بينهم مدققين مؤهلين تأهيلاً جيداً، مع التركيز في هذا المجال على جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 4 تعيين خبراء في مجال البيئة، لمسانده مدققي الحسابات في أداء التدقيق البيئي، وتطوير معايير للتدقيق البيئي للوثوق بنتائجه، في ظل عدم وضوح الرؤيا في هذا المجال.
- 5 ضرورة اهتمام المنشآت التي لها نشاطات متعلقة بالبيئة بإعداد نظم للمعلومات البيئية على أن تتضمن نظام للمحاسبة البيئية يعنى بمتطلبات القياس والإفصاح البيئي للأداء البيئي لتلك المنشآت.
- 6 ضرورة إفصاح مكاتب التدقيق الفلسطينية عن النواحي البيئية والاجتماعية للمنشآت موضوع التدقيق ضمن القوائم المالية التي تقرها المنشأة على أن يتضمن التقرير السنوي لمدقق الحسابات تقييمه لمدى تعبير القوائم المالية عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة.
- 7 أن تتبنى الجمعيات والهيئات الفلسطينية للتدقيق إصدار معايير خاصة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي محدداً لأهداف التدقيق ونطاقه وكيفية التقرير عنه وجوانب المعرفة والخبرة اللازمة للقيام به. بحيث تصلح لأن تكون مرجعاً مناسباً عند تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت الاقتصادية.
- 8 ضرورة الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة وخاصة الملتزمة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي في مجال إعداد معايير خاصة للتدقيق الاجتماعي والبيئي والتعرف على كيفية إجراءات التدقيق.
- 9 إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشآت، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج التدقيق الاجتماعي والبيئي وكشرط للإدراج في البورصة، الأمر الذي سيثجع المدقق الخارجي للاهتمام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

- 10 تشجيع الدراسات والبحوث في مجالات التدقيق الاجتماعي والبيئي، وخاصة البحوث الميدانية للوقوف على آراء الجهات ذات العلاقة بشأن قضايا التدقيق الاجتماعي والبيئي.
- 11 الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات لتبادل وجهات النظر حول هذا الموضوع المهم مع التركيز على الموضوعات التي قد تساهم في تفعيل دور التدقيق الاجتماعي والبيئي.

3.5 الدراسات المستقبلية المقترحة.

- في ضوء التوصيات السابقة تقترح الباحثة القيام بالدراسات الآتية:
- 1- محددات تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في المنشآت الفلسطينية.
 - 2- مدى تأثير الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم البيئية.
 - 3- منافع التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر المنشآت الفلسطينية.
 - 4- التدقيق الاجتماعي والبيئي من الناحية النظرية والتطبيقية.
 - 5- الاتجاهات المعاصرة في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.

المراجع

1. القرآن الكريم.
- أولاً: المراجع العربية
2. أبو العزم، فهميم، (2005)، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 25، العدد الأول.
3. البشتاوي، سليمان، (2008)، التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 20.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2006)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة 2005، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
5. الحياي، وليد ناجي، (1998)، إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة، مجلة التعاون في الخليج العربي، منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، العدد 71، قطر.
6. الحياي، وليد ناجي، (2004)، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للنشر.
7. الخولي، أسامة، (2002)، البيئة وقضايا التنمية والتصنيع: دراسات حول الواقع البيئي في الوطن العربي والدول النامية، سلسلة عالم المعرفة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، العدد 285.
8. الغباري، أيمن فتحي، (2000)، الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد لنشاط الدولة، القاهرة، مجلة جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول.
9. الزعبي، الزعبي، ودرغمة، ناصر، على، وزهران، (2006)، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، الأردن، العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد 1.
10. السعد، صالح عبد الرحمن، (2007)، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية- دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 21، العدد 1.
11. السقا، السيد أحمد، (2005)، مراجعة الأداء البيئي، مجلة الإدارة العامة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد 39، العدد الثاني.

12. الشعباني، التيمي، والملاح، صالح، خالد، ونزار، (2004)، تدقيق التكاليف البيئية والإفصاح عنها، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 76، جدة، جامعة الموصل، كلية الاقتصاد والإدارة.
13. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، دار السلاسل الكويت.
14. الصبان، محمد، (2006)، المحاسبة الاجتماعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية.
15. القطاطي، منير، (2007)، منافع الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
16. الطائي، حافظ حميد، (2002)، التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، مجلة الجامعة المستنصرية، العراق.
17. النصيرات، عادل حسن، (2006)، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل إنفاق المال العام، مجلة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، العدد 7.
18. المطارنة، غسان فلاح، (2008)، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
19. جهماني، يوسف بن فرج، (1999)، المرجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين القانونيين، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد 2.
20. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن.
21. جمعة، أحمد حلمي، (2012)، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة، سلسلة الكتب التعليمية، الكتاب الرابع.
22. جربوع، حلس، يوسف، محمود، (2004)، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الصناعية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 28، العدد 3.
23. حنان، رضوان حلة، (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مشكلات محاسبية معاصرة، محاسبة الموارد البشرية، محاسبة البيئية - الاجتماعية، الطبعة الأولى.
24. حماد، طارق عبد العال، (2004)، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، القاهرة.
25. عبد البر، عمرو، (2001)، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 4، العدد الأول.

26. عبد الغني، محمد محمد، (2000)، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المجلد 37، العدد الأول.
27. عثمان، عبد الرازق محمد، (2001)، مراجعة معايير التدقيق الاجتماعي، جدة، جامعة الموصل، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة.
28. عبد السلام، كمال، (1999)، المحاسبة البيئية احد المتطلبات الأساسية للمراجعة، مجلة الرقابة المالية، العدد 35، تونس.
29. سويلم، حسن علي محمد، (2001)، المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية- دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 23، العدد الثاني.
30. صالح، غالب، (2000)، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة - دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 15، العدد 2.
31. لطفي، أمين السيد، (1998)، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة.
32. لطفي، أمين السيد، (1998)، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة.
33. نور، أحمد، (1992)، مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الانتصار، الإسكندرية.
34. معايير التدقيق الدولية، (2003)، اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

ثانياً: القوانين

1. السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون البيئة الفلسطيني لسنة 1999.
2. السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون سوق رأس المال الفلسطيني رقم (12) لسنة 2004.
3. اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة التدقيق، الوقائع الفلسطينية، 2004.

ثالثاً: مواقع الانترنت

- 1- موقع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية www.paaa.ps
- 2- موقع جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين www.pacpaps.com
- 3- مدونة صالح الفرا sqarra.wordpress.com

1. Annals of the association of American geographers, (2003), The accounting for environmental, "bottom line", along the u.s. Mexico border. Pp. 67-88.
2. Abu-baker, Nafez, Corporate social reporting and disclosure practice in Jordan, (2000), *derasat*, vol.27,no.1.
3. Attia, khalid, developing an environmental accounting model for Egypt,(2004) *Arabica economic research*, vol.7, no.21.
4. Bob, B.(1997). Conducting an Internal Environmental Audit. Concrete Products. 100(5).
5. Bebbington, Jan, Gray, Rob, Ian Thomson, and Diane Walters, (1994), Accountants Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting, *accounting and business research*, vol. 24.
6. Cox, J.R. (2001) Tough Environmental Regulation Brings New Opportunities for CPAs. Pennsylvania CPA Journal, 72 (1).
7. Cardin, G. Hemenway. Iso 14001. Moves towards adoption environment today. Aug, vol, (1995 ISO 14010).
8. Coulson, Andrea, (2002), Environmental accounting, liabilities and costs in financial statements, publication of the arab society of certified accountants and the united Nations, module 2.page11.
9. Connor, O., Empirical research in social and environmental accounting: amater view, (2006), Guidelines for Environmental Auditing-Qualification Criteria for Environmental Auditors. ISO. Jakart. Post. 2000.
10. Rosy, Environmental Audit of Freeport Elicits Skepticism. Jakara Post. March 29.
11. Deegan, c. (2002), Introduction: the legitimizing effect of social and environmental disclosure-theoretical foundation accounting, auditing, and accountability journal, 282-311.
12. Gordon, Ieren,(1998) Enhancing students knowledge of social responsibility accounting, voll.13, no.1.
13. Gray, r. h., (2006), Social Audit: responding to change, management accounting. December, vol. 67, pp.8-9.
14. Gray, r. h., (2006), Accounting and Environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability, *accounting, organization and society*, vol.17,pp.395-425
15. Roussery, r. s., (2004), Auditing environment liabilities, auditing. Practice and theory. Vol. 11, no. 1.

16. Kit, D. Louwers, T. and Radtke, R. (1996p), Ethics and Environmental Auditing: An Investigation of Environmental Auditors levels of Moral Reasoning, Behavioral Research in Accounting. No.8.
- 17- Natu, A. (1999), Environmental Audit – A Tool for Minimization for Small and Medium Scaled Dyestuff Industries. Chemical Business, 13.
- 18- Norman, W. (2001), How to Conduct Environment Audits. Pollution Engineering, 33(8).
19. Zetter, john. (2007), supplemental environmental projects policy. Epa, may.at www.epa.gov.opptinture/acctg/casestudy.

الملاحق

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء السادة محكمي أداء الدارسة مرتبة أجدياً

الوظيفة	التخصص	الاسم	رقم
نائب عميد كلية التجارة الجامعة الإسلامية بغزة	محاسبة	د. حمدي شحدة زعرب	1.
رئيس قسم الاقتصاد والعلوم السياسية الجامعة الإسلامية بغزة	إحصاء	د. سمير محمود صافي	2.
أستاذ مساعد - جامعة القدس المفتوحة	محاسبة	د. صبري مشتهي	3.
مساعد نائب رئيس الجامعة للشئون الإدارية الجامعة الإسلامية	محاسبة	د. على عبد الله شاهين	4.

ملحق رقم (2)



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

أخي الفاضل / أختي الفاضلة ...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان: "التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين - دراسة استكشافية". وذلك استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

أرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق وذلك بوضع رقم من 1- 10 حيث إن الرقم 10 يشير إلى أن درجة الموافقة كبيرة جداً وتقل بالتدرج في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط.

أخي الفاضل / أختي الفاضلة...

إن دقة النتائج التي سنتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا أرجو إعطائه الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي.

وتقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحثة / ياسمين حمدان كرم

(خاص بمدققي الحسابات)

قائمة الاستقصاء

القسم الأول: بيانات عامة عن المستجيبين:

1- العمر:

- | | | | |
|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | (أ) أقل من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | (ب) 30- أقل من 40 سنة |
| <input type="checkbox"/> | (ج) 40- أقل من 50 سنة | <input type="checkbox"/> | (د) 50 سنة فأكثر |

2- المؤهل العلمي:

- | | | | |
|--------------------------|---------------|--------------------------|-------------|
| <input type="checkbox"/> | (أ) بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | (ب) ماجستير |
| <input type="checkbox"/> | (ج) دكتوراه | | |

3- الشهادات المهنية:

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | (أ) شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية (CPA) |
| <input type="checkbox"/> | (ب) شهادة المحاسب القانوني المعتمد العربي (ACPA) |
| <input type="checkbox"/> | (ج) شهادة المدقق الداخلي المعتمد الأمريكية (CIA) |
| <input type="checkbox"/> | (د) شهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية (ACCA) |
| <input type="checkbox"/> | (هـ) شهادات أخرى، حدد |

4- المسمى الوظيفي

- | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|----------------------|
| <input type="checkbox"/> | (أ) صاحب مكتب/شريك | <input type="checkbox"/> | (ب) مدقق حسابات رئيس |
| <input type="checkbox"/> | (ج) مدير تدقيق | <input type="checkbox"/> | (د) مدقق مساعد |
| <input type="checkbox"/> | (هـ) أخرى. | | |
- حدد

5- سنوات الخبرة

- | | | | |
|--------------------------|-----------------------|--------------------------|------------------------|
| <input type="checkbox"/> | (أ) أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | (ب) 5- أقل من 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | (ج) 10- أقل من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | (د) 15 سنة فأكثر |

6- عدد الدورات التي التحقت بها في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي ——— دورة.

القسم الثاني: محاور الدراسة:

كيفية الإجابة على الاستبيان:

- يرجى إدخال رقم من 1- 10 أمام العبارة التي تعكس رأيكم حول الفقرات التالية، وكلما اقتربت الإجابة من الرقم 10 دل ذلك على أن درجة الموافقة كبيرة جداً على الفقرة .

رقم	الفقرة	درجة الموافقة
-----	--------	---------------

المحور الأول: تتوفر المتطلبات (المقومات) اللازمة لتطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.

1. تتوفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بوظيفة التدقيق الاجتماعي والبيئي.
2. تتوفر لدى المدققين المعرفة الكافية بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
3. توجد بنية تحتية في المنشآت لإمكانية القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
4. توجد هيئات مهنية تزود السوق بمدققين قادرين على القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
5. بالإضافة إلى قانون البيئة الفلسطيني توجد تشريعات حكومية وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بحماية المجتمع والبيئة.
6. توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.
7. توجد جهات ضغط (مثل جمعية أصدقاء البيئة ...) تمارس نشاطاتها من أجل حماية البيئة.
8. توجد شروط ومحددات بيئية لترخيص المنشأة (مثل ترخيص الصحة).

المحور الثاني: تتوفر المعرفة والخبرة لدى مدققي الحسابات القانونيين للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.

1. يعد مفهوم التدقيق الاجتماعي والبيئي من المفاهيم غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات القانونيين.
2. يتوفر لدى المدقق المعرفة بإجراءات التدقيق الاجتماعي والبيئي.
3. تتوفر لدى مدققي الحسابات القانونيين المعرفة بمراحل التدقيق الاجتماعي والبيئي (التحضير والتخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة).
4. مدقق الحسابات هو الأكفأ للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
5. هناك إدراك لدى مدققي الحسابات القانونيين بمدى أهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
6. تتوفر لدى مدققي الحسابات المؤهلات العلمية والمهنية اللازمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
7. ينفذ التدقيق الاجتماعي والبيئي بشكل منتظم.
8. يدرك المدقق مدى قصور وسائل التدقيق التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة.
9. تتوفر القدرة لدى مدققي الحسابات القانونيين على تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي.

المحور الثالث: يتوفر نطاق التدقيق الاجتماعي والبيئي التي يجب الاطلاع به من قبل المدققين القانونيين.

1. يقوم المدقق بفهم البيئة الرقابية للمنشأة وإجراءات الرقابة فيها، من وجهة نظر إجتماعية وبيئية.
2. يدرك مدقق الحسابات أن حياده واستقلاليته لن تتأثر بقيامة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
3. يقوم المدقق بفحص مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في تنفيذ الالتزامات الاجتماعية والبيئية.
4. يتأكد المدقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية والاجتماعية ذات العلاقة.
5. يقوم المدقق بتدقيق مدى جودة أداء أنظمة الإدارة البيئية.
6. يتابع المدقق دور المنشأة في مكافحة التلوث وعمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات.
7. يقوم المدقق بتقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية داخل المنشأة.
8. يتأكد مدقق الحسابات من مدى وجود مقاييس للأداء البيئي في الوحدة محل التدقيق.
9. يتأكد مدقق الحسابات من أن إدارة الوحدة تتابع باستمرار فعالية الأنشطة البيئية المتبعة في تحقيق الأهداف البيئية.

المحور الرابع: تقوم مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق معايير التدقيق الاجتماعي والبيئي عند فحص البيانات المالية لعملائها.

1. يلقي التدقيق الاجتماعي والبيئي الاهتمام الكافي من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.
2. يقوم مكتب التدقيق بعمل خطة عمل تشمل برنامجاً لتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت محل التدقيق.
3. يتضمن التقرير السنوي لمدقق الحسابات تقييماً لمدى تعبير القوائم المالية للمنشأة عن أدائها الاجتماعي والبيئي.
4. يتخذ المدقق الإجراءات الضرورية خلال عمله للمحافظة على البيئة وحمايتها.
5. إفصاح المدقق عن سوابق أو دعاوي قضائية ضد المنشأة تتعلق بأمر بيئية يساهم في حماية البيئة.
6. يقوم المدقق بفحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور الاجتماعية والبيئية على البيانات المالية.
7. يحدد مدقق الحسابات أهداف التدقيق الاجتماعي والبيئي عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق.
8. يقوم المدقق بإجراء الاختبارات الضرورية للتحقق من عدالة البيانات المالية عند تنفيذ التدقيق الاجتماعي والبيئي.
9. يقدم المدقق مقترحات مهمة وبناءة فيما يتعلق بالمحافظة على رفاة المجتمع والمحافظة على البيئة.
10. يتابع المدقق نتائج التدقيق الاجتماعي والبيئي فيما يتعلق بالملاحظات والمآخذ الواردة في التقرير.
11. يتأكد المدقق من وجود نظام محاسبي يستطيع قياس وتوصيل المعلومات الاجتماعية والبيئية في المنشأة محل التدقيق.

12. يتم إعداد تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة.
13. يتم الإفصاح عن التدقيق الاجتماعي والبيئي ضمن القوائم المالية.
- المحور الخامس: توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ وإنجاز التدقيق الاجتماعي والبيئي.**
1. توجد قواعد وأسس قانونية يستند إليها المدقق في تنفيذ عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
2. تتوفر لدى المدقق المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات التي تنطبق على عمليات المنشأة عند ممارسة التدقيق الاجتماعي والبيئي.
3. توجد معايير مقبولة قبولاً عاماً يمكن تطبيقها في عملية التدقيق الاجتماعي والبيئي.
4. الحاجة إلى إصدار قواعد وأسس قانونية للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
5. توجد جهات ضاغطة من أجل القيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
6. الحاجة إلى إصدار تشريعات ملزمة للمنشآت للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.
- المحور السادس: توجد آثار للتدقيق الاجتماعي والبيئي على المجتمع والبيئة الفلسطينية.**
1. قيام مدققي الحسابات بالتدقيق الاجتماعي والبيئي يشجع المنشآت على تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي.
2. يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.
3. يحقق التدقيق الاجتماعي والبيئي مزايا تنعكس على المنشأة والمجتمع والبيئة.
4. إن الآثار الاجتماعية والبيئية المترتبة على نشاط المنشأة يجعلها مسؤولة عن الإفصاح عن تلك الآثار.
5. يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي المنشأة في خدمة الجهات ذات العلاقة (مثل الجهات الحكومية والرقابية).
6. يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
7. يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في الحصول على استثمارات أكبر وضمان استمراريتها في المستقبل.
8. يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي الإدارة في تحقيق هدفها في حماية البيئة والمجتمع من المخاطر.
9. يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في تحقيق رفاهية المجتمع بشكل عام وتحقيق هدف إدارة المنشأة في حماية البيئة.
10. يساعد التدقيق الاجتماعي والبيئي في حماية اقتصاد المنشأة بشكل خاص وحماية الاقتصاد الوطني بشكل عام.
11. يساهم التدقيق الاجتماعي والبيئي في تخفيض التزامات الدولة مثلاً (في حالة تلويث المياه، فإن الدولة ستتكبد مصاريف عالية للتنقية وتوفير اللقاحات نتيجة لسريان الأمراض...).
12. حماية الشركات والمستثمرين من مواجهة الالتزامات المترتبة على المنشأة نتيجة الأضرار الناتجة عن التلوث والمخاطر البيئية (حماية المنشأة من دفع غرامات...).

رقم	الفقرة	درجة الموافقة
	المحور السابع: توجد محددات تعيق تطبيق التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.	
1.	عدم توفر الكادر المؤهل علمياً ومهنياً في مجال التدقيق الاجتماعي والبيئي.	
2.	نقص في التشريعات والقوانين والمعايير والأنظمة المتعلقة بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	
3.	عدم وجود جهات ضغط تنادي بحماية البيئة وخدمة المجتمع وتحدد مسؤوليات المنشآت اتجاه المجتمع والبيئة.	
4.	عدم الالتزام بمسك الدفاتر الخاصة بالتقارير الاجتماعية والبيئية.	
5.	عدم إدراك المدققين بأهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي للمنشأة.	
6.	عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق الاجتماعي والبيئي.	
7.	عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب نحو التدقيق الاجتماعي والبيئي.	
8.	معوقات أخرى، أذكرها:	

مع تحيات الباحثة
ياسمين حمدان كرم