

الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقييم الأداء البيئي "دراسة ميدانية على عينة من منشآت المراجعة بولاية الخرطوم"

د. ياسر تاج السر محمد سند*

أ. سليمان عثمان سليمان علي**

المستخلص: تناولت الدراسة العلاقة بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وتقييم الأداء البيئي، تظهر مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيس التالي: ما الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم؟، هدفت الدراسة إلى بيان مدى تقييم الأداء البيئي بآليات حوكمة مهنة المراجعة والمتمثلة في الآليات الأكاديمية، آليات التنظيم المهنية والعملية، آلية المنافسة في منشآت المراجعة، وآلية اندماج مكاتب المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة في ولاية الخرطوم، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة في ولاية الخرطوم، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة في ولاية الخرطوم، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

توصلت الدراسة إلى أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي من خلال تفعيل آليات حوكمة مهنة المراجعة (الآليات الأكاديمية، آليات التنظيم المهنية والعملية، آلية

* أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين.

** باحث.

المنافسة في منشآت المراجعة، وآلية اندماج مكاتب المراجعة) يساهم في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.
الكلمات المفتاحية: حوكمة المراجعة، الأداء البيئي.

Abstract

The study dealt with the relationship between the governance role of the external auditor and the evaluation of environmental performance. The problem of the study appears through the following main question: What is the governance role of the external auditor in evaluating the environmental performance of audit facilities in the state of Khartoum? The study aimed to demonstrate the extent to which environmental performance is evaluated by the mechanisms of governance of the audit profession, which are represented in the academic mechanisms, the professional and practical organization mechanisms, the competition mechanism in auditing firms, and the audit firm merger mechanism. To achieve the objectives of the study, the following hypotheses were tested: There is a statistically significant relationship between the academic mechanisms of audit governance and environmental performance assessment in audit facilities in Khartoum State, there is a statistically significant relationship between the professional and practical organization mechanisms for audit governance and environmental performance assessment in audit facilities in Khartoum State, There is a statistically significant relationship between the competition mechanism for audit governance and environmental performance assessment in audit facilities in Khartoum State. The study concluded that the governance role of the external auditor through activating the mechanisms of governance of the audit profession contributed to the assessment of the environmental performance of audit facilities in the state of Khartoum.

Key words: Auditors Governance, Environmental Performance .

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

أصبحت البيئة ومكوناتها من أولويات نظرية المحاسبة، حيث طرأت تطورات على مفاهيم وأهداف ووظائف المحاسبة لتواكب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وأصبح من اهتمامات المشروعات المحاسبة عن تأثيراتها البيئية والمحاسبة عن مسؤولياتها الاجتماعية، ومراجعة الحسابات - كما هو معلوم - لا تتفك عن المحاسبة في تطوراتها وتغيراتها لطبيعة كل منهما؛ حيث حظيت مهنة المراجعة بالعديد من التطورات لتواكب تغيرات المحاسبة؛ هذه التطورات تبدو بصورة واضحة في التشريعات والمعايير والأسس والقواعد التي يتم سنّها من حين لآخر لمجاراة تطورات البيئة الاقتصادية المتغيرة والتي تهدف بصورة أساسية لضبط المهنة وتجويد عملياتها لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها، لذا جاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

1/ مشكلة الدراسة: تكمن مشكلة الدراسة في معرفة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم، حيث أن هنالك مشكلة في تقييم الأداء البيئي وقد جاءت الدراسة كمحاولة لحل هذه المشكلة وقد تمت صياغتها في التساؤلات التالية:

- ما دور الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم؟
- ما دور آليات التنظيم المهنية العملية لحوكمة المراجعة في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم؟
- هل تساهمت آلية المنافسة في منشآت المراجعة لحوكمة المراجعة على تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم؟

- هل تساعد آلية اندماج مكاتب المراجعة في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم؟

2/ **أهمية الدراسة:** تكمن **الأهمية العلمية** للدراسة في أنها تعرف بالدور الحوكمي للمراجع الخارجي ودوره في تقييم الأداء البيئي في ظل ندرة الدراسات العلمية التي تربط بين هذين المتغيرين، إضافة إلى أن كثيراً من المراجعين الخارجيين أنفسهم ينقصهم الكثير من الإلمام بالجوانب المختلفة لمهنتهم ومعاييرها وأخلاقياتها والأسس الفنية لتخطيط وتنظيم وإدارة وتنفيذ أنشطة ومهام المراجعة، **بينما تكمن الأهمية العملية** في استفادة كلاً من منشآت الأعمال على اختلاف أنشطتها وأهدافها وكيانها القانوني و مديرو الشركات والمدراء الماليون فيها، مراجعو الحسابات الخارجيون وغيرهم من نتائج مثل هذه الدراسة .

3/ **أهداف الدراسة:** هدفت الدراسة إلى التعريف على العلاقة بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، و بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي، و بين آلية المنافسة في منشآت المراجعة بولاية الخرطوم في حوكمة المراجعة وتقييم الأداء بالإضافة إلى معرفة دور آلية اندماج مكاتب المراجعة في تقييم الأداء البيئي.

4/ **فرضيات الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
 - 5/ **حدود الدراسة:** تمثلت الحدود المكانية في عينة من منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم؛ أما الحدود الزمانية فهي في العام 2019م .
 - 6/ **مصادر البيانات:** استندت الدراسة في جمع البيانات على الاستبانة كمصدر أولي، وعلى الكتب العلمية والدوريات والمجلات المحكمة والرسائل الجامعية والانترنت كمصادر ثانوية.
 - 7/ **منهجية الدراسة:** اعتمدت الدراسة على المناهج التالية: المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي.
- ثانياً: الدراسات السابقة:**

فيما يلي الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات دراستنا والتي تمكن الباحثان من الحصول عليها:

دراسة عثمان، 2009م¹: تمثلت مشكلة الدراسة في تدني جودة تقارير المراجع الخارجي وضعف آليات الرقابة وتعارض المصالح المختلفة والتأثير على استقلالية المراجع الخارجي وفقدان الثقة في تقارير المراجع الخارجي، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة حوكمة الشركات كنظام للضبط والرقابة في تحسين تقرير المراجع الخارجي، توصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تساهم في الحد من التلاعب في معلومات القوائم المالية وزيادة الثقة في عملية المراجعة كما

1- عثمان مرسل حامد، أثر حوكمة الشركات علي جودة تقرير المراجع الخارجي "دراسة تحليلية تطبيقية " (الخرطوم، جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)

أوصت الدراسة بإصدار تشريعات خاصة بالحوكمة وتفعيل القوانين الموجودة لتواكب تطبيق الحوكمة بالسودان.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تناولت مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين تقرير المراجع الخارجي؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

دراسة محمد 2011م¹: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة تأثير آليات الحوكمة على أحكام المراجع عند تقييمه للمخاطر والتخطيط لعملية المراجعة، هدفت الدراسة إلى تحسين وتعزيز كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية، وتكمن أهمية الدراسة في التنبيه بأهمية تطبيق آليات حوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة، وبالتالي تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تنعكس على قرارات المستثمرين والاقتصاد الوطني، توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام يهدف إلى أحكام السيطرة والرقابة على الشركات بما يؤدي إلى تحقيق أهدافها والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح فيها، أوصت الدراسة بأهمية قيام الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة بوضع إرشادات واضحة تربط بين حوكمة الشركات وعملية المراجعة.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تناولت تأثير آليات الحوكمة على أحكام المراجع عند تقييمه للمخاطر والتخطيط لعملية المراجعة؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وارتباطه بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

1- محمد أحمد صالح، أثر التطبيق الاختياري لحوكمة الشركات على أحكام المراجع عند تقييم المخاطر في التخطيط لعملية المراجعة " دراسة ميدانية على قطاع الأعمال بالجمهورية اليمنية " (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م).

دراسة ميلاد، 2014¹: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى إدراك المراجع الخارجي للمشاكل الاجتماعية والبيئية التي تتسبب فيها المنشأة الاقتصادية والصناعية في الدول المتقدمة، ومن خلال إجراءات الدراسة كانت النتائج برزت الحاجة إلى خدمات مهنة المراجعة لفحص الأداء البيئي في المؤسسات، هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم المراجعة البيئية وبيان أهميتها وتحديد مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة البيئية وإصدار معايير لجان المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يدرك المراجعون الخارجيون في ليبيا مفهوم المراجعة البيئية عند فحص البيانات المالية.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تناولت مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا للمشاكل الاجتماعية والبيئية التي تتسبب فيها المنشأة الاقتصادية والصناعية في الدول المتقدمة؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي ودوره في تقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

دراسة سوداني، 2015م²: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، وتكمن أهمية الدراسة في إبراز دور المراجعة البيئية في معالجة التلوث البيئي وحماية البيئة والتعرف على طرق وأساليب تقييم الأداء البيئي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: عدم وجود فرق عمل مؤهلة

1- ميلاد رجب أشبليه، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجين في المنطقة الشرقية (ليبيا الجامعة الأسمرية الإسلامية كلية الاقتصاد والتجارة قسم المحاسبة، مجلة الجامعة العدد السادس عشر، المجلد "3" يوليو 2014م)

2- سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي (الجزائر، جامعة محمد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، ماجستير 2015م)

ومدرية في مجال المراجعة البيئية، عدم وجود وضوح في الأداء المستهدف من بعض السياسات البيئية مما يؤدي إلى اعتماد الحم على الأداء بطريقة لا تتوافق مع الأهداف.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

دراسة عبد الرحمن، محمد، 2016م¹: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الواقع العملي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية بالمصارف وأثره على جودة التقارير المالية، هدفت الدراسة إلى بيان الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وملائمة المعلومات المحاسبية للمصارف، توصلت الدراسة إلى أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يضمن ملائمة المعلومات المحاسبية التي تمكن من تقويم الأداء في الوقت المناسب، أوصت الدراسة بتقديم المعلومات المحاسبية الملائمة لتمكين من تقويم الأداء في الوقت المناسب.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الواقع العملي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية بالمصارف، وأثره على جودة التقارير المالية؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

1- عبد الرحمن عادل خليل، محمد صديق عبد العزيز، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وأثره على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على بنك فيصل الإسلامي السوداني (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عماد البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 18 العدد 1، 2016م)

دراسة صالح 2016م¹: تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان بشكل أكثر خصوصية، هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة مهنة المراجعة من واقع الممارسات المهنية ببيئة الأعمال السودانية، توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين الالتزام بالبعد الأخلاقي والبعد الرقابي بين مؤسسات المراجعة الخارجية في السودان، وتوجد اختلافات حول مستويات الالتزام بكل من بعد الإفصاح والاتصال والبعد الإستراتيجي. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي في السودان؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

دراسة أيمن، 2018²: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية؛ حيث تحتاج أسواق المال الناشئة في الدول النامية إلى جذب المستثمرين الأجانب من أجل ضخ الاستثمارات لهذه الأسواق، ويؤثر التأخر في إصدار التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية بما يؤدي إلى فقد هذه الاستثمارات، هدفت الدراسة إلى

1- صالح حامد محمد علي، تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بإبعاد حوكمة مهنة المراجعة، (مصر مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد"1" 2016م)

2- أيمن عطوه عزازي سليم، مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية " دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، دراسة ماجستير، 2018م .

دراسة وتحليل أثر كل من خصائص مجلس الإدارة وهياكل الملكية وخصائصها على توقيت إصدار التقارير المالية، وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن كل من آليات الحوكمة الداخلية لها تأثير معنوي على توقيت كثير من التقارير الداخلية المالية حيث تلعب دوراً هاماً في تخصيص فترة إبقاء المراجعة وهو ما يساهم في تحسين توقيت نشر التقارير المالية.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة ركزت على معرفة مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

دراسة صابر، 2019م¹: تمثلت مشكلة الدراسة في كيف يمكن لحوكمة الشركات أن توفر متطلبات الحماية والرقابة البيئية في مصانع السكر بشركة السكر السودانية، هدفت الدراسة التعرف على إيجابيات ومزايا الحوكمة وكيفية الاستفادة منها للرقابة البيئية، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: لا توجد ميزانية بالمعنى الحقيقي أو بند المصروفات التقديرية والفعلية يدل على الاهتمام بالنواحي البيئية، تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الرقابة الخارجية في تفعيل المراجعة والرقابة بجميع أنواعها وخدمة مجتمع العمل خارجياً وداخلياً بكل نزاهة وصدق.

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت كيفية توفير حوكمة الشركات لمتطلبات الحماية والرقابة البيئية في مصانع السكر بشركة السكر السودانية؛ بينما تناولت الدراسة الحالية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم.

1 صابر تاج السر محمد الكنزي، حوكمة الشركات وأثرها على الرقابة البيئية " دراسة تطبيقية على شركة السكر، مجلة آماريا، المجلد 6، العدد 18، 2019م ص 137-156.

المبحث الأول

حوكمة المراجعة الخارجية

1- مفهوم الحوكمة: تم تعريف الحوكمة بالعديد من التعريفات منها¹: هي النشاط الذي تقوم به الإدارة وتتعلق بالقرارات التي تحدد التوقعات أو منح السلطة أو التحقق من الأداء، وهي تتألف إما من عملية منفصلة أو من جزء محدد من عمليات الإدارة أو القيادة وفي بعض الأحيان مجموعة من الناس تشكل حكومة لإدارة هذه العمليات والنظم. كما تم تعريف حوكمة الشركات بأنها: القواعد التي يتم من خلالها قيادة الشركة وتوجيهها وتشمل آليات لتنظيم العلاقات المختلفة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بوضع إجراءات خاصة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات وإطفاء طابع الشفافية والمصادقية عليها بغرض حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق العدالة والشفافية في سوق بيئة الأعمال².

2- مفهوم الدور الحديث للمراجع الخارجي والدور الحوكمي: يؤدي المراجع الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية والكشفات والقوائم المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك والكشفات والقوائم، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار الرافع الخارجي والاستمرار في تكليفه حيث أن لجان المراجعة المستقلة والنشطة سوف تطلب تقريراً بكفاءة وجودة عالية، وبالتالي اختيار المراجعين الأكفاء المتخصصين في أنشطة المؤسسات.

1- فضيلة بوطورة، الحوكمة ومبادئ تطبيقها، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، (الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيصر، بسكرة، 8-9 مايو 2012م)، ص6

2- المرجع السابق، ص 10.

تعني حوكمة المراجعة أو الدور الحوكمي للمراجع الخارجي مجموعة الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب التي تساعد المهنيين في المهنة على مراقبة أدائها للقيام بدورها؛ بما يسهم إيجابياً في تحقيق رفاهية المجتمع ويعتبر دور المراجع الخارجي في عملية الحوكمة دوراً أساسياً حيث يعمل على تحسين مصداقية المعلومات المالية لجميع الأطراف المتصلة بالمنشأة سواء الداخلية أو الخارجية، وأن الدور الرئيس للمراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة وفقاً لمعايير المحاسبة، وما إذا كانت تلك التقارير تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها أم لا¹. يرى الباحثان أنه لا بد من التطبيق الجيد لآليات المراجعة حتى يقوم المراجع الخارجي بالدور الحوكمي إذ إن للمراجع الخارجي دور واضح وأساسي في موثوقية ومصداقية المعلومات المالية التي يتم بناءً عليها صدق وعدالة نتائج أعمال المنشأة.

3- الحاجة إلى حوكمة المراجعة: تعود الحاجة إلى حوكمة مهنة المراجعة إلى أن هنالك العديد من الممارسات المتعددة من بعض مكاتب المراجعة والتي دعت إلى ضرورة حوكمة مهنة المراجعة؛ لعل أهم هذه الممارسات ما يلي²:

أ- ثبات مشاركة بعض مكاتب المراجعة في التخلص من جميع أوراق المراجعة بهدف إخفاء بعض الحقائق الجوهرية عن العدالة.

ب- قيام بعض مكاتب المراجعة بإصدار تقارير للمراجعة تخفي أن التقارير المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.

- 1- علاء الدين محمود، دور المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة، (مجلة الفكر المحاسبي، 2004م، عدد 34)، ص2
- 2- عصمت صحاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، (القاهرة، دار النشر للجامعات، 2014م) ص111-112

ج- طول العلاقة التعاقدية لمكاتب المراجعة مع الشركات وبالتالي ارتباط العلاقة الاقتصادية والاجتماعية بين الطرفين.

د- عدم اهتمام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن المخالفات الجوهرية وتقديرها.

ه- قيام مكاتب المراجعة بإبعاد بعض موظفيها بسبب اعتراضهم على معالجة بعض العمليات المالية والمحاسبية خارج نطاق الميزانية. يرى الباحثان ضرورة حوكمة الشركات حتى لا تفقد مكاتب المراجعة ثقتها عند مستخدمي المعلومات المالية .

4- أهداف الدور الحوكمي للمراجع الخارجي: إن حوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية يحقق الأهداف الآتية:

أ- يدعم نظام الحوكمة من خلال اهتمام المهنة بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.

ب-زيادة الثقة للمعلومات المالية الواردة للقوائم المالية.

ج-ضمان تحقيق الجودة في أداء المراجعة وضرورة الرقابة علي جودة عمليات المراجعة.

د- خدمة المجتمع انطلاقاً من حاجات المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية إلى معرفة مدى التزامها بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

ه- المساهمة في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة من خلال إبداء الرأي المهني المحايد في القوائم المالية.

5- أهمية الدور الحوكمي للمراجع الخارجي: الاهتمام المتزايد بتطبيق مفاهيم ومتطلبات الحوكمة لمؤسسات المراجعة الخارجية يضمن لها تحقيق الفوائد والمنافع الآتية¹:

- أ- تجنب سوء استخدام الإدارة لسلطاتها لتحقيق منافع ذاتية على حساب المصلحة العامة؛ أي قطع الطريق أمام ممارسات الفساد المالي والإداري.
- ب- تحقيق مبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية لمراجع الحسابات مما ينعكس بصورة مباشرة على أدائه.
- ج- المساعدة في الفحص السليم لآليات المراجعة الداخلية وتقييم جودتها.
- د- إتاحة المعلومات الموثوقة للجهات ذات العلاقة في صورة تغذية راجعة للاستفادة منها في تقييم قواعد الحوكمة ومتطلبات التقارير المالية.
- هـ- ضمان مستوى التأكيد علي جودة التقارير المالية. يرى الباحثان أنه حتى يتم تحقيق أهداف الدور الحوكمي للمراجع الخارجي لابد من تأكيد أهميته والعمل على حوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية لحل مشاكل عدم تماثل المعلومات لدى مستخدميها .

6- آليات دعم المراجعة الخارجية للحوكمة:

تهدف الآليات العملية للمراجعة الخارجية لدعم حوكمة الشركات من خلال الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المعايير المهنية للمراجعة، ويمكن تلخيص آليات حوكمة المراجعة كما يلي¹:

1. صالح حامد محمد علي، تقييم اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان حوكمة مهنة المراجعة، (مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، 2016م)، ص15

أ. الآليات الأكاديمية: يقع علي عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهلا التأهيل الكافي وتوجيه البحوث لحل مشاكل المهنة والمشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تفعيل دور المراجع في الحوكمة في ثلاثة محاور أساسية وهي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.
- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في الحوكمة مع التركيز على مناقشة دور المراجع في إضفاء الثقة علي الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانيته واعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسات علي المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى كما يمكن أن تركز علي دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني لضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.
- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال التطور وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض التطوير ومتطلبات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة المؤسسات.

ب. آليات التنظيم المهنية والآليات المهنية العملية: مهنة المراجعة تعمل من خلال تنظيم مهني يسمى مجمع أو جمعية يتبنى خدماتها العلمية والعملية باستمرار وإصدار الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى

1- فضيلة محمود الشواري، قواعد الحوكمة ودورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية عنه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، (سوريا جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية مجلة رقم 25، العدد 2، 2009م)، ص ص 23-33

المهنة وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات ما يلي:

- تطور معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية لإحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية يمكن المراجع باستمرار كمقياس ملائم لصدق التقارير المالية.
- تطوير معايير المراجعة: يجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية ضمن التطوير المماثل في معايير المراجعة المتعارف عليها.
- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية لأعمال الزملاء وضمان الالتزام بمعايير المراجعة وقبول تكلفة التخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.
- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل أحياناً جانباً مهماً في معيار التأهيل العلمي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فان مواجهة المراجعة كظاهرة وتحديات لحوكمة المؤسسات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة المؤسسات تتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني والمستمر.
- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات: وذلك وفقاً لمستخدمي معيار المراجعة الدولية رقم (705-706) الصادرين عن مجلس معايير المراجعة التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين في 2005/3/25م.
- كما أن الآليات المهنية العملية تتمثل في الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي الممارس للمهنة،

والآليات المهنية العملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بان دوره الحوكمي مرتبط بقدرته على الممارسة المهنية وإثبات إن المراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة.

ج. آلية منافسة سوق المنتجات (الخدمات وسوق العمل الإداري): تعد منافسة سوق المنتجات أحد الآليات المهنية لحوكمة المؤسسات، وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة فسوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس، وخاصة إذا كان هنالك أسواق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا فهذا يعني إن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون لها دور سلبي وسوف تتعرض للتصفية¹.

ويظهر ذلك منافسة مكتب المراجعة للمكاتب الأخرى بعمله في مجال المراجعة البيئية

د. آلية الاندماجات والاكنتسابات: مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكنتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة لقطاع المؤسسات في أنحاء العالم، حيث أن الاكنتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فاعل حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارة ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج والاكنتساب².

1- فضيلة محمود الشواري، قواعد الحوكمة ودورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية عنه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، (سوريا جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية مجلة رقم 25، العدد2، 2009م)، ص 23-33

2- عباس حمد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي في شركات المملكة، من شبكة المعلومات قوقل، 2018م، ص15 وكبيديا 2018/12/16

مما سبق يرى الباحثان أن آليات حوكمة مهنة المراجعة والتي يتبناها المراجع الخارجي، والمنشآت التي تمارس هذه المهنة، بالإضافة إلى الجمعيات العلمية والمجامع المهنية المعنية بتطوير مهنة المراجعة، تلعب الدور الأكبر في جودة المراجعة من خلال إصدار الإرشادات والضوابط المهنية بما يسهم في رفع مستوى المهنية والذي يمثل تحدياً جدياً لتلك الجمعيات المهنية؛ حيث يعتبر الدور الحوكمي من الأدوار ذات الريادة في حل المشكلات المهنية ومشاركة التخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني بما يؤدي إلى خدمة الأطراف المستفيدة وأصحاب المصالح من تقرير ورأي المراجع والخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات.

المبحث الثاني

الأداء البيئي

1- مفهوم الأداء البيئي: هناك مصطلحات عديدة تستخدم للدلالة على الأداء البيئي، منها الحالة البيئية، اتجاه التحسين البيئي، الكفاءة البيئية، الفعالية البيئية، التوافق مع القوانين البيئية¹، ولقد عرفت مواصفة الأيزو 14001 الأداء البيئي على أنه: نتائج قابلة للقياس لإدارة الجوانب البيئية للمؤسسة، التي يمكن قياسها في إطار نظم الإدارة البيئية على أساس سياسات المؤسسة، وأهدافها وغاياتها البيئية، أو أية متطلبات أخرى للأداء البيئي²؛ ومن المنطلق ذاته عرف الأداء البيئي بأنه كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو

1-K. Lundberg B. Balfors, L. Folkesson, Framework for environmental performance measurement in Swedish public sector organizations, Journal of cleaner production(No. 17, 2009) p. 1018.

2-International organization for Standardization(ISO 14001, 2004, Op).Cit.

الخدمية أو التخفيف منها¹، ويشترك هذا التعريف مع التعريف السابق في أنهما قد حصرا مفهوم الأداء البيئي في الإجراءات البيئية للمؤسسة، والواقع أن الأداء البيئي يجب أن يعكس الآثار البيئية للمؤسسة، إضافة إلى كيفية إدارتها لهذه الآثار، كما يؤخذ على هذا التعريف أيضاً أنه قد ركز على الإجراءات البيئية الاحترازية (الوقائية) غير أن إجراءات التعامل مع الأضرار البيئية تتضمن أيضاً الإجراءات التصحيحية أو العلاجية.

ومن ناحية أخرى، هناك من ركز في إعطاء مفهوم الأداء البيئي على الآثار البيئية لنشاط المؤسسة وأغفل إجراءات إدارة هذه الآثار، هذا بتعريفه على أنه يعكس الآثار الإيجابية والسلبية لنشاط المؤسسة على محيطها الطبيعي والاجتماعي² التي يمكن أن تتضمن إما آثار مباشرة ناتجة عن استهلاك الموارد وتوليد الانبعاثات كنتيجة مباشرة لمنتجات أو نشاط المؤسسة، أم غير مباشرة تنشأ بعد خروج المنتج من المؤسسة باتجاه الزبون للاستهلاك³.

عليه يجب النظر إلى الأداء البيئي على أنه يعكس الآثار البيئية الإيجابية أو السلبية المباشرة وغير المباشرة لنشاطات المؤسسة، ومدى كفاءة وفعالية الإجراءات والتدابير الإلزامية أو الاختيارية، الوقائية أو التصحيحية التي تقوم بها المؤسسة لمعالجة هذه الآثار؛ ذلك على اعتبار أن معيار الكفاءة البيئية يشير إلى مدى

1- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة (مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 1، 2010م) ص 283.

2-Juan Ramon Oreja- Rodriguez, YaizaArmas- Cruz(Environmental performance in the hotel sector, the case of the Western Canary Islands, Journal of Cleaner Production, Vol. 29-30, 2012) p. 64.

3-Ibid, p 65.

استخدام موارد أقل، والتخفيض من التأثيرات البيئية السلبية، والفعالية البيئية تعبر عن مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها البيئية.

2- أبعاد الأداء البيئي: لم يتفق الكتاب والباحثون بشأن أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة إذ خرجت الدراسات بمقترحات متنوعة لهذه الأبعاد وفيما يأتي سندرج بعضاً منها:
أ- دراسة Bennett & James : التي قدمت مقترحاً لتصنيف أبعاد الأداء البيئي على أساس ثلاث مجموعات عمليات المؤسسة، كفاءة استخدام المواد والطاقة، والأبعاد المتعلقة ب: الفعالية البيئية، أصحاب المصالح، المنتجات والحالة البيئية¹.

ب- دراسة Ditz & J. Ranganathan: أكدت هذه الدراسة على أن هناك أربعة أبعاد رئيسية للأداء البيئي للمؤسسة هي: استعمال الموارد، استهلاك الطاقة، المخرجات (غير المنتجات)، انبعاثات التلوث².

ج- دراسة Lowew & Kottmann: تصنف أبعاد الأداء البيئي وفق هذه الدراسة على أساس مجالات حماية البيئة: الطاقة، النقل، الانبعاثات الملوثة، المخلفات، التعبئة والتغليف، الإنتاج، التخزين، إدارة المياه³.

د- دراسة V. W. Tam et. Al.: أشارت إلى أنه يمكن الاستدلال على الأداء البيئي للمؤسسة من خلال خمسة أبعاد رئيسية، ذلك بالتركيز على الكفاءة والفعالية البيئية لعمليات الإنتاج، قياس الجوانب البيئية للمنتج

1- X. Olsthoorn, D. Tyteca, W. Wedrmeyer, M. Wagner, Environmental indicators for Business: A review of the literature and standardization method(Journal of cleaner production, vol. 9, 2001) p. 455.

2- E. J. Jung, J. S. Kim, S. K. Rhee, the measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry,(Journal of cleaner production, vol. 9, 2001) p. 552.

3- X. Olsthoorn et al, Op. Cit.

والخدمة، معالجة الإدارة للقضايا البيئية كتوطين نظم الإدارة البيئية وأهداف التوافق مع القوانين، الوقاية من التأثير البيئي لعمليات المؤسسة واستعمال منتجاتها، تحديد وتخصيص التكاليف البيئية، الاستثمارات والالتزامات بالربط بين الأداء البيئي والأداء المالي¹.

هـ- دراسة A.Y. Illinitch et. Al.: قدمت اقتراحاً بأن يتم تجميع مجموعة كبيرة من أبعاد الأداء البيئي ضمن محاور رئيسة تمثل عناصر مصفوفة تكاملية للأداء البيئي؛ بحيث تكون هذه المصفوفة أساساً لتقييم الأداء البيئي وفق أربعة محاور: داخلي، خارجي، العمليات، النتائج، ذلك من خلال أربعة أبعاد، هي النظم، العلاقات مع أصحاب المصالح، التوافق مع القوانين، التأثيرات البيئية².

بناءً على ما سبق يري الباحثان أن المتخصص للمقترحات السابقة يمكن أن يلاحظ تركيز أغلبها على الأبعاد المرتبطة بعمليات المؤسسة ومنتجاتها، تأثيراتها البيئية، ومدى توافقها مع القوانين البيئية، كما أنها وإن اختلفت في عدد تلك الأبعاد إلا أنها متفقة في طبيعتها فما ذكر تفصيلاً في بعض المقترحات تم ذكره إجمالاً في مقترح آخر وهكذا.

1- Vivian W. Y. Tam, C. M. Tam, S. X Zeng, K. K. Chan, Environmental performance measurement indicators in construction(Journal of building and environment, vol. 41, 2006) p. 165.

2- Anne Y. Illinitch, Naomi S. Soderstrom, Tom E., Thomas, Measuring corporate environmental performance(Journal of Accounting and Public Policy, vol. 17, 1998) p. 388.

3-مجالات الأداء البيئي:في ضوء أبعاد الأداء البيئي يمكن أن ندرج أهم المجالات التي ترتبط بها الأنشطة والفعاليات البيئية التي يجب على المؤسسات الالتزام بها عند مزاولتها لأنشطتها الاقتصادية، ذلك على النحو الآتي¹:

- أ- الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحماية البيئة أو المتعلقة بشئون البيئة بصفة عامة، واعتبارها حداً أدنى يجب أن تعمل المؤسسات على المحافظة عليه، والتوسع فيها بالشكل الذي يؤدي إلى تجنب حدوث أي مشكلات بيئية أو التخفيف من حدة هذه المشكلات بأقصى درجة ممكنة.
- ب- التخلص من المخلفات والنفايات وصرف المياه المتخلفة عن عمليات التشغيل (الصرف الصناعي) بطريقة تؤدي إلى تخفيض التلوث البيئي إلى أدنى حد ممكن، وذلك بمعالجتها وتنقيتها قبل صرفها.
- ج- تصميم المنتجات وتصميم عمليات التشغيل والمراحل الإنتاجية بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات أو الانبعاثات إلى أدنى حد ممكن، مع كتابة التعليمات والبيانات البيئية الضرورية على عبوات المنتجات والخاصة بكيفية التخلص السليم من هذه العبوات بعد استخدامها.
- د- الاقتصاد في استخدام الموارد الطبيعية النادرة والمحدودة، وذلك بترشيد استخدامها بحيث تفي بالمتطلبات الضرورية للاحتياجات في الحاضر دون الإخلال بحق الأجيال القادمة أن يجدوا ما يفي باحتياجاتهم من هذه المواد في المستقبل، ذلك على اعتبار أن هذه الموارد ليست ملكاً خالصاً للأجيال الحالية لوحدها، وإنما يجب أن تشارك الأجيال المقبلة في ملكيتها أيضاً.

1- صفوت مصطفى الدويري، دراسات في المحاسبة والمراجعة البيئية: إطار نظري وتطبيقي (القاهرة، من دون ناشر، 2008م) ص 19 - 20.

4- قياس وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة: تشير عملية قياس وتقييم الأداء البيئي إلى منهج لتسهيل القرارات الإدارية المرتبطة بالأداء البيئي للمؤسسة بانتقاء مؤشرات، جمع وتحليل البيانات، وتقييم المعلومات بمقارنتها مع معايير الأداء البيئي المحددة، إعداد التقارير وإيصال المعلومات ومراجعة وتحسين هذا المنهج دورياً¹ وهي تهدف إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها البيئية، وتمثل نتائج تقييم الأداء البيئي مصدراً مهماً للمعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات لأصحاب المصالح من خارج المؤسسة ومن مختلف المستويات التنظيمية داخل المؤسسة.

5- متطلبات قياس الأداء البيئي: يتوقف نجاح تطبيق نظام قياس وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة على مدى توافره على جملة من المتطلبات والمقومات الأساسية، تتمثل في تحديد ودراسة الأهداف البيئية للمؤسسة، وضع خطط تفصيلية لتحقيق الأهداف البيئية تغطي مختلف مجالات الأنشطة البيئية، توافر نظام لإدارة البيئية بالمؤسسة، توافر نظام لمتابعة وحصر البيانات البيئية، إعداد تقارير دورية عن الأداء البيئي، توافر معايير محددة وواضحة لقياس الأداء البيئي الفعلي، أما فشل تطبيق هذا النظام فيعزى إلى مجموعة من العوامل والأسباب، منها غياب إطار عمل القياس للأداء يقود إلى مقاييس مؤشرات مخصصة لغرض محدد، ربط المقاييس البيئية بأهداف غامضة بدلاً من ربطها بأهداف واضحة ومحددة وتحظى بالدعم القوي للإدارة العليا، التنوع المهم في ممارسات بين الأقسام المختلفة للمؤسسة وصعوبات التواصل بين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية².

1-InternaoNalOrganizao N For StandarizaoN , ISO 14031: 1999 Environmental Management Systems – Environmental Performance Evaluation Guide Line (ISO, Geneva , 1999) p 2

2- K Lundberg Et al, Op .Cit , p1020

6- صعوبات قياس الأداء البيئي وسبل تجاوزها: يواجه تطبيق قياس وتقييم الأداء البيئي مجموعة من الصعوبات والعوائق منها: غياب النصوص القانونية، غياب التزام الإدارة العليا ودعم موظفي الخط الأمامي، الافتقار إلى الدعم التقني (من حيث تدريب وخبرة الموظفين)، صعوبات في تكوين فريق العمل وتحديد نطاق وأهداف وغايات خطة تقييم الأداء البيئي، كما أنه يتطلب تغيير في السياسات والممارسات التنظيمية القائمة، كما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإدارة وزيادة العمل الورقي ومن ثم الوقت الذي يستغرق في التطبيق¹.

ولتجاوز الصعوبات والعوائق السابقة لابد من العمل على إيجاد الآليات الكفيلة بدعم تطبيق تقييم الأداء البيئي وتشجيع المؤسسات على توطئ هذا النظام، وهنا نجد إحدى الدراسات قد أشارت إلى الأدوات الآتية: فرض متطلبات قانونية خاصة بتقييم الأداء البيئي ونظام الإدارة البيئية، إدراج تقييم الأداء البيئي ضمن شروط إنجاز المشاريع وتقييم عروض المناقصات، فرض مسؤوليات إدارة عملية تقييم الأداء البيئي على الموظفين الإداريين، استخدام تقييم الأداء البيئي في متابعة ومراقبة الأداء البيئي لغرض التحسين المستمر، توفير التدريب على تقييم الأداء البيئي داخل المؤسسات، التشجيع على استخدام التكنولوجيات الصديقة للبيئة لتحسين الأداء البيئي، تحسين الاتصال بشأن تقييم الأداء البيئي فيما بين جميع الأطراف، تحديد مسؤوليات تقييم الأداء البيئي وتعيين مشرفين على كافة مستويات موقع المؤسسة².

1- C. M. Tam , Vivian W . Y . Tam , S. X . Zeng , Environmental Performance Evaluation (EPE) For Construcio N, Building Research & Informao N Journal (Vol. 30, No. 5, 2002)P355-356

2- C. M. Tam, et al , Op. Cit, p357

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

1/ تحليل البيانات الشخصية:

الجدول (1)

التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	العدد	التفصيص العلمي
81%	81	محاسبة
2%	2	اقتصاد
10%	10	إدارة أعمال
0%	0	نظم معلومات محاسبية
3%	3	دراسات مالية و مصرفية
4%	4	أخرى
100%	100	المجموع
النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
8%	8	دبلوم وسيط
62%	62	بكالوريوس
10%	10	دبلوم عالي
13%	13	ماجستير
4%	4	دكتوراه
3%	3	أخرى
100%	100	المجموع
النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
23%	23	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
2%	2	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
2%	2	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
3%	3	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
28%	28	أخرى
42%	42	لا يوجد مؤهل مهني
100%	100	المجموع
النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
39%	39	مراجع
13%	13	مراجع أول
6%	6	رئيس فريق مراجعة

الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقييم الأداء البيئي د. ياسر تاج السر - أ. سليمان عثمان

مدير مكتب مراجعة	9	9%
أخرى	33	33%
المجموع	100	100%
سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	49	49%
من 5 وأقل 10 سنوات	22	22%
من 10 وأقل من 15 سنة	8	8%
من 15 وأقل من 20 سنة	12	12%
20 سنة فأكثر	9	9%
المجموع	100	100%

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

من الجدول (1) يلاحظ الباحثان أن الصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة التي تم اختبارها وهي (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة) كلها تشير إلى جودة تلك الصفات لغالبية العينة المبحوثة بما يمكنهم من فهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها.

2/ تحليل عبارات الفرضيات:

الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم"

الجدول (2)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات

الفرضية الأولى

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	المتوال	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
1	تطور برامج التعليم المحاسبي يساعد في تقييم الأداء البيئي	1.01	4.34	5	86.8%	عالية جداً	1
2	توجيه البحوث المحاسبية وبحوث المراجعة نحو البيئة يساهم في تقييم الأداء البيئي	0.92	4.23	5	84.6%	عالية جداً	2
3	عقد برامج الأداء المهني المستمر يساعد في تقييم الأداء البيئي	0.90	4.12	5	82.4%	عالية جداً	6

الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقييم الأداء البيئي د. ياسر تاج السر - أ. سليمان عثمان

4	عقد المؤتمرات في مجال المراجعة يعمل على جودة تقييم الأداء البيئي	0.93	4.16	5	83.2%	عالية جداً	5
5	عقد ورش العمل بين مكاتب المراجعة يساهم في تقييم الأداء البيئي	1.05	4.18	5	83.6%	عالية جداً	4
6	التركيز على مناقشة الواقعية ودور المراجع في بث الثقة في تقييم الأداء البيئي	1.00	4.21	5	84.2%	عالية جداً	3

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

من خلال الجدول (2) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.12-4.34) والمنوال (5) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.90-1.05) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي المحايدة و الموافقة و الموافقة بشدة.

الجدول (4)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

ت	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القيمة الجدة	الدلالة
1	تطور برامج التعليم المحاسبي يساعد في تقييم الأداء البيئي	274.54	1	0.000	4.07	القبول
2	توجيه البحث المحاسبية وبحوث المراجعة نحو البيئة يساهم في تقييم الأداء البيئي	246.68	1	0.000	4.68	القبول
3	عقد برامج الأداء المهني المستمر يساعد في تقييم الأداء البيئي	291.02	1	0.000	4.55	القبول
4	عقد المؤتمرات في مجال المراجعة يعمل على جودة تقييم الأداء البيئي	295.69	2	0.000	4.42	القبول
5	عقد ورش العمل بين مكاتب المراجعة يساهم في تقييم الأداء البيئي	227.88	1	0.000	4.31	القبول
6	التركيز على مناقشة الواقعية ودور المراجع في بث الثقة في تقييم الأداء البيئي	276.47	2	0.000	4.93	القبول

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

لاختبار الفرضية التي تنص على: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية ومن خلال الجدول (4) نلاحظ جاءت قيم مربع كاي المحسوبة (276.47 - 227.88 - 295.69 - 291.02 - 246.68 - 274.54) والقيمة الجدولية تقع في المدى ما بين (4.07 - 4.93) وبدرجات حرية (1-2) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية. الفرضية الثانية: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم"

الجدول (4)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	المنوال	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
1	تطوير معايير المحاسبة المالية يسمح للمراجع باستمرارية تقديم تقارير بصورة ملائمة لصدقها بتقييم الأداء البيئي	0.87	4.39	5	87.8%	عالية جداً	1
2	ملائمة معايير المراجعة مع معايير المحاسبة يؤدي إلى التنوع في تقييم الأداء البيئي	0.92	4.27	5	85.4%	عالية جداً	2
3	تفعيل نظام الرقابة على أعمال المراجعة والالتزام بآلياتها المهنية يساعد الأداء البيئي	0.88	4.24	5	84.8%	عالية جداً	4
4	قبول التخطيط وأداء أعمال المراجعة يسمح بتقييم الأداء البيئي	0.85	4.25	5	85%	عالية جداً	3
5	إعداد وعرض التقارير من عملية المراجعة يوائم تقييم الأداء البيئي	1.29	3.88	5	77.6%	عالية جداً	6
6	تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر يمثل جانباً مهماً في تقييم الأداء البيئي	1.38	3.99	5	79.8%	عالية جداً	5

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

من خلال الجدول (5) يلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الثانية التي تنص على "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي" فإن الأوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (3.88- 4.39) والمنوال (5) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.85- 1.38) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات الباحثين هي موافق وموافق بشدة.

الجدول (5)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

ت	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القيمة الجدولية	الدلالة
1	تطوير معايير المحاسبة المالية يسمح للمراجع باستمرارية تقديم تقارير بصورة ملائمة لصدقها بتقييم الأداء البيئي	209.35	2	0.000	4.02	القبول
2	ملائمة معايير المراجعة مع معايير المحاسبة يؤدي إلى التنوع في تقييم الأداء البيئي	207.33	2	0.000	4.17	القبول
3	تفعيل نظام الرقابة على أعمال المراجعة والالتزام بآلياتها المهنية يساعد الأداء البيئي	268.66	1	0.000	4.44	القبول
4	قبول التخطيط وأداء أعمال المراجعة يسمح بتقييم الأداء البيئي	220.06	2	0.000	4.49	القبول
5	إعداد وعرض التقارير من عملية المراجعة يوائم تقييم الأداء البيئي	184.72	1	0.000	4.65	القبول
6	تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر يمثل جانباً مهماً في تقييم الأداء البيئي	168.08	1	0.000	5.04	القبول

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

لاختبار الفرضية التي تنص على: "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي" من خلال الجدول (5) نلاحظ أنه تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة (209.35 - 207.33 - 268.66 - 220.06 - 184.72 - 168.08) وبدرجة حرية (1-2) والقيمة الجدولية تقع في المدى ما بين (0.85- 4.02)

5.04) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات. الفرضية الثالثة : "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة في منشآت المراجعة في حوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم"

الجدول (6)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	المنوال	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
1	سوق المنتجات إحدى آليات المهنية لحوكمة المراجعة لتصحيح تقييم الأداء البيئي	1.12	4	3.91	78.2%	عالية	4
2	قيام الإدارة بواجباتها بالشكل السليم يساعد في تقييم الأداء البيئي	1.38	5	3.75	75%	عالية جدا	6
3	التخصصية لدى مكاتب المراجعة تساهم في تقييم الأداء البيئي	1.19	5	3.92	78.4%	عالية جدا	3
4	المنافسة في المنشآت ذات الصلة تقوم بدورها في عملية المراجعة مما يؤثر في تقييم الأداء البيئي	1.22	5	3.98	79.6%	عالية جدا	2
5	الإدارة الواعية في مؤسسات المراجعة تعمل على عدم الفشل في منافسة المؤسسات الأخرى بما يساعد في تقييم الأداء البيئي	1.37	5	3.83	76.6%	عالية جدا	5
6	التقارير التي توضح بشفافية في عمل الإدارة من القوائم المالية السالبة سوف تعرض مكاتب المراجعة لتصفية الإدارة مما يوضح صحة التقارير في تقييم الأداء البيئي	1.05	5	4.23	84.6%	عالية جدا	1

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة في منشآت المراجعة في حوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي) فإن الأوساط الحسابية له تقع في

المدى مابين (3.75 - 4.23) و الانحراف المعياري يقع في المدى مابين (1.05 - 1.38) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول رقم (7)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القيمة الجدولية	الدلالة
1	سوق المنتجات إحدى آليات المهنية لحوكمة المراجعة لتصحيح تقييم الأداء البيئي	193.52	2	0.000	4.00	القبول
2	قيام الإدارة بواجباتها بالشكل السليم يساعد في تقييم الأداء البيئي	150.13	2	0.000	4.31	القبول
3	التخصصية لدى مكاتب المراجعة تساهم في تقييم الأداء البيئي	157.74	1	0.000	4.53	القبول
4	المنافسة في المنشآت ذات الصلة تقوم بدورها في عملية المراجعة مما يؤثر في تقييم الأداء البيئي	144.22	2	0.000	4.04	القبول
5	الإدارة الواعية في مؤسسات المراجعة تعمل على عدم الفشل في منافسة المؤسسات الأخرى بما يساعد في تقييم الأداء البيئي	152.03	2	0.000	4.76	القبول
6	التقارير التي توضح بشفافية في عمل الإدارة من القوائم المالية السالبة سوف تعرض مكاتب المراجعة لتصفية الإدارة مما يوضح صحة التقارير في تقييم الأداء البيئي	181.42	2	0.000	4.23	القبول

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

لاختبار الفرضية التي تنص على: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة في منشآت المراجعة في حوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي" ومن خلال الجدول (7) نلاحظ أنه تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة (193.52 - 150.13 - 157.74 - 144.22 - 152.03 - 181.42) وبدرجات حرية (2-1) والقيمة الجدولية تقع في المدى مابين (4.00 - 4.76) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

الفرضية الرابعة: "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي لمنشآت المراجعة في ولاية الخرطوم"

الجدول (8)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	المنوال	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
1	تسهل اندماجية مكاتب المراجعة في صنع آليات لتقييم الأداء البيئي	1.04	4.15	5	83%	عالية جدا	2
2	اتساق رؤى مكاتب المراجعة تؤدي إلى خلق معيار توضح تقييم الأداء البيئي	1.25	3.98	5	79.6%	عالية جدا	6
3	تعمل الاندماجات والاكتمالات على توسع نطاق المراجعة في تفرع من قيمة التقارير لتقييم الأداء البيئي	0.96	4.16	5	83.2%	عالية جدا	3
4	اكتساب المراجعة المشتركة توضح الرؤية لدى المؤسسة على مصداقية التقارير في تقييم الأداء البيئي	0.98	4.18	5	83.6%	عالية جدا	1
5	الآليات المحكمة في الاندماجات في عملية المراجعة توضح الآثار البيئية وتقييم الأداء البيئي	1.16	4.00	5	80%	عالية جدا	5
6	اتساق الإدارة العليا لعملية الاندماج توضح مدى قدر المؤسسة في مصداقية قوائمها ورأيها لتقييم الأداء البيئي	1.12	4.04	5	80.8%	عالية جدا	4

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

من خلال الجدول رقم (8) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.98 - 4.18) و الانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.98 - 1.25) والمنوال (5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (9)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الرابعة

م	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القيمة الجدولية	الدلالة
1	تسهل اندماجية مكاتب المراجعة في صنع آليات لتقييم الأداء البيئي	266.52	2	0.000	4.00	القبول
2	اتساق رؤى مكاتب المراجعة تؤدي إلى خلق معيار لتوضيح تقييم الأداء البيئي	222.12	2	0.000	4.61	القبول
3	تعمل الاندماجات والإكتسابات على توسع نطاق المراجعة في تفرع من قيمة التقارير لتقييم الأداء البيئي	312.61	1	0.000	4.33	القبول
4	إكتساب المراجعة المشتركة توضح الرؤيا لدى المؤسسة على مصداقية التقارير في تقييم الأداء البيئي	247.71	2	0.000	4.75	القبول
5	الآليات المحكمة في الاندماجات في عملية المراجعة توضح الآثار البيئية وتقييم الأداء البيئي	161.91	2	0.000	4.30	القبول
6	اتفاق الإدارة العليا لعملية الاندماج توضح مدى قدر المؤسسة في مصداقية قوائمها ورؤاها لتقييم الأداء البيئي	188.84	2	0.000	4.09	القبول

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

لاختبار الفرضية التي تنص على: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي " ومن خلال الجدول (9) نلاحظ أنه تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة (266.52 - 222.12 - 312.61 - 247.71 - 161.91 - 188.84) وبدرجات حرية (2-1) والقيمة الجدولية تقع في المدى ما بين (4.00-4.75) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

أ- ملخص نتائج فرضيات الدراسة:

فيما يلي ملخص لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لجميع فرضيات الدراسة:

الجدول (10)

ملخص نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لفرضيات الدراسة

م	فرضيات الدراسة	الانحراف المعياري	المتوسط	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	مربع كاي	مستوى المعنوية	النتيجة
1	الفرضية الأولى	0.77	4.21	%84.2	عالية جداً	234.04	0.000	قبول
2	الفرضية الثانية	0.78	4.17	%83.4	عالية جداً	250.64	0.000	قبول
3	الفرضية الثالثة	0.88	3.93	%78.6	عالية جداً	174.72	0.000	قبول
4	الفرضية الرابعة	0.82	4.08	%81.6	عالية جداً	182.66	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2019م.

يلاحظ من الجدول (10) الذي يوضح ملخص نتائج التحليل الوصفي لفرضيات الدراسة، الفرضية الأولى التي تنص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الأكاديمية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي" نجد أن أغلبية المبحوثين يوافقون على جميع عبارات الفرضية الأولى، وذلك من خلال الوسط الحسابي لجميع العبارات حيث نجد أنه أكبر من الوسط الفرضي (3) حيث بلغ متوسط إجابات المبحوثين على جميع العبارات (4.21) ونسبة الأهمية بلغت (%84.2) وقيمة مربع كاي (234.04) ومستوى المعنوية (0.000) وذلك يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية مما يؤكد أن فرضية الدراسة الأولى قد تحققت. الفرضية الثانية: التي تنص على " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي " نجد أن أغلبية المبحوثين يوافقون على جميع عبارات الفرضية الثانية وذلك من خلال الوسط الحسابي لجميع العبارات حيث نجد أنه أكبر من الوسط الفرضي (3) حيث بلغ

متوسط إجابات المبحوثين على جميع العبارات (4.17) ونسبة الأهمية بلغت (83.4%) وقيمة مربع كاي (250.64) ومستوى المعنوية (0.000) وذلك يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية مما يؤكد أن فرضية الدراسة الأولى قد تحققت.

الفرضية الثالثة: التي تنص على "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المنافسة في منشآت المراجعة في حوكمة المراجعة وتقييم الأداء البيئي " نجد أن أغلبية المبحوثين يوافقون على جميع عبارات الفرضية الثالثة وذلك من خلال الوسط الحسابي لجميع العبارات حيث انه أكبر من الوسط الفرضي (3) حيث بلغ متوسط إجابات المبحوثين على جميع العبارات (3.93) ونسبة الأهمية بلغت (78.6%) وقيمة مربع كاي (174.72) ومستوى المعنوية (0.000) وذلك يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية مما يؤكد أن فرضية الدراسة الأولى قد تحققت.

الفرضية الرابعة: التي تنص على "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية اندماج مكاتب المراجعة وتقييم الأداء البيئي " نجد أن أغلبية المبحوثين يوافقون على جميع عبارات الفرضية الثالثة وذلك من خلال الوسط الحسابي لجميع العبارات حيث نجد أنه أكبر من الوسط الفرضي (3) حيث بلغ متوسط إجابات المبحوثين على جميع العبارات (4.08) ونسبة الأهمية بلغت (81.6%) وقيمة مربع كاي (182.66) ومستوى المعنوية (0.000) وذلك يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية مما يؤكد أن فرضية الدراسة الأولى قد تحققت.

الخاتمة:

واشتملت على النتائج والتوصيات التالية:

1- النتائج: من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم

التوصل إلى النتائج التالية:

- ساعد تفعيل آليات التنظيم المهنية والعملية لحوكمة المراجعة في تقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم .
- ساهم تفعيل نظام الرقابة على أعمال المراجعة والالتزام بآلياتها المهنية في تقييم الأداء البيئي البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
- التخصصية في مكاتب المراجعة وقيام الإدارة بواجباتها بالشكل السليم يؤثر إيجاباً على تقييم الأداء البيئي البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم .
- الإدارة الواعية في مؤسسات المراجعة ساهمت في عدم الفشل في منافسة المؤسسات الأخرى في سوق المراجعة بتصحيحها و تقييمها للأداء البيئي وهي إحدى الآليات المهنية لحوكمة المراجعة البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم .
- اندماج مكاتب المراجعة واتساق رؤاها يؤدي صنع آليات ومعايير تساهم في تقييم الأداء البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.

2- التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

- أ- أهمية التزام المراجعين الخارجيين بالقواعد المهنية والعملية حتى يتمكنوا من توعية المؤسسات والمنظمات وبيوتات العمل بأهمية مراعاة التوازن البيئي.

ب- الاهتمام بعقد الدورات والندوات المستمرة والدورية لمنشآت المراجعة بولاية الخرطوم حتى تساهم في تقييم الأداء البيئي والحد من الأضرار البيئية.

ج- وضع ضوابط وقوانين من قبل الدولة بالتعاون مع بيوتات الخبرة المتخصصة "مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم" لتنظيم عمل النشاطات التي تضر بالبيئة.

د- ضرورة توزيع منشورات ودوريات في الجامعات والكليات والمعاهد وجميع القطاعات الأخرى عن الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها مسؤولية الجميع قبل المؤسسات.

- العمل على تطبيق حوكمة مهنة المراجعة وتفعيل آلياتها لضمان التقييم السليم للأداء البيئي البيئي في منشآت المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم .

المراجع والهوامش:

1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، 2008م، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع).
- إدريس عبد السلام الشتيوي، 1996م، المراجعة معايير وإجراءات، (بيروت: دار النهضة).
- حسن أحمد عبيد وشحاتة السيد، 2017م، مراجعة الحسابات، (الإسكندرية:الدار الجامعية).
- خالد راغب الخطيب، 1998م، خليل محمود، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع).
- رجب السيد وآخرون، 2000م، أصول المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية).
- شحاتة السيد شحاتة، 2010 م، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، (الإسكندرية:الدار الجامعية).

- صفوت مصطفى الدويري، 2008م، دراسات في المحاسبة والمراجعة البيئية: إطار نظري وتطبيقي (القاهرة: د.ن.)
- طارق عبدالعال حماد، 2007 م، حوكمة الشركات حوكمة القطاع الخاص والعام ومفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات، ط2، (الإسكندرية: دار الجامعة).
- عصمت صحاح، 2014م، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، (القاهرة، دار النشر للجامعات).

2- الدوريات العلمية المحكمة:

- عبد الرزاق قاسم الشحادة، 2010م، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 1).
- فضيلة محمود الشواري، 2009م، قواعد الحوكمة ودورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، (سوريا: جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية مجلة رقم 25، العدد 2)
- ميلاد رجب أشبليه، يوليو 2014م، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية (ليبيا: زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية كلية الاقتصاد والتجارة قسم المحاسبة، مجلة الجامعة العدد السادس عشر، المجلد "3").
- عبد الرحمن عادل خليل، 2016م، محمد صديق عبد العزيز، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وأثره على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على بنك فيصل الإسلامي السوداني (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عماد البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 18 العدد 1).
- صالح حامد محمد على، 2016م، تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجي بالسودان بإبعاد حوكمة مهنة المراجعة، (عين شمس: مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد "1").

- صابر تاج السر محمد الكنزي، 2019م،، حوكمة الشركات وأثرها على الرقابة البيئية " دراسة تطبيقية على شركة السكر، مجلة أماريا، المجلد 6، العدد 18 .
- علاء الدين محمود، 2004م، دور المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة، (مجلة الفكر المحاسبي، عدد 34) .

3- الرسائل الجامعية المحكمة:

- محمد أحمد صالح، 2011م، أثر التطبيق الاختياري لحوكمة الشركات علي أحكام المراجع عند تقييم المخاطر في التخطيط لعملية المراجعة " دراسة ميدانية على قطاع الأعمال بالجمهورية اليمنية " (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة).
- عثمان مرسل حامد، 2009م، أثر حوكمة الشركات على جودة تقرير المراجع الخارجي "دراسة تحليلية تطبيقية" (الخرطوم،جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).
- سوداني رحمة، 2015م، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي (الجزائر،جامعة محمد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية،ماجستير).
- أيمن عطوه عزازي سليم، 2018م ، مدي تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية " دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،رسالة ماجستير.

4- أخرى :

- عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، من شبكة المعلومات www.academicaa.edu، 2018م، ص15 وكبيديا متاح في 2018 /12/16م
- فضيلة بوطورة، الحوكمة ومبادئ تطبيقها، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، (الجزائر، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 8-9 مايو 2012م).

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

1- Periodicals:

- Anne Y. Illinitch, Naomi S. Soderstrom, Tom E., Thomas,, 1998 Measuring corporate environmental performance(Journal of Accounting and Public Policy, vol. 17).
- C. M. Tam ,Vivian W . Y .Tam ,S. X . Zeng, 2002 , Environmental Performance Evaluation (EPE) For Construction N, Building Research & Information N Journal (Vol. 30, No. 5)
- E. J. Jung, J. S. Kim, S. K. Rhee, 2001, the measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry,(Journal of cleaner production, vol. 9).
- Juan Ramon Oreja- Rodriguez, Yaiza Armas- Cruz, 2012, (Environmental performance in the hotel sector, the case of the Western Canary Islands, Journal of Cleaner Production, Vol. 29-30).
- Lundberg B. Balfors, L. Folkeson, 2009, Framework for environmental performance measurement in Swedish public sector organizations, Journal of cleaner production(No. 17).
- Olsthoorn, D. Tyteca, W. Wedrmeyer, M. Wagner, 2001, Environmental indicators for Business: A review of the literature and standardization method(Journal of cleaner production, vol. 9,).
- Vivian W. Y. Tam, C. M. Tam, S. X Zeng, K. K. Chan, 2006, Environmental performance measurement indicators in construction(Journal of building and environment, vol. 41).

2- Others:

- International organization for Standardization(ISO 14001, 2004,).
- International Organization For Standardization , ISO No 14031: 1999 Environmental Management Systems – Environmental Performance Evaluation Guide Line (ISO, Geneva , 1999)