

## نموذج مقترح لزيادة مصداقية تقارير أحد الأجهزة الرقابية عن الأداء البيئي للمنظمات

[ ١١ ]

أحمد محمد زكريا عدلي الخواص<sup>(١)</sup> - محمد عبد العزيز خليفه<sup>(٢)</sup> - صلاح حسن سلام<sup>(٣)</sup>  
(١) معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس (٢) كلية التجارة، جامعة عين شمس

### المستخلص

قد كان لتطبيق مفاهيم التنمية المستدامة وتقييم الأثر البيئي ونظام الإدارة البيئية أثراً كبيراً في زيادة حجم الطلب على البيانات والمعلومات الناتجة عن تطبيق نظام المحاسبة البيئية، الأمر الذي يستوجب مراجعة هذه النظم وإصدار تقارير تعمل على تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات بيئية رشيدة وأيضاً مساعدتهم في الرقابة والتخطيط والمتابعة للأنشطة البيئية، وتفصح تقارير المراجعة البيئية عن مدى التزام المنظمات بالسياسات والقوانين البيئية والمحافظة على البيئة من التلوث والمخاطر وعدم الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة والحصول على مزايا تنافسية وإعفاءات ضريبية وتجنباً لعقوبات عدم الالتزام بالقوانين البيئية. ولقد أوضحت الدراسة إن زيادة مصداقية التقارير تساعد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في تحقيق دوراً حيوياً ومنتامياً في الحوكمة البيئية الفعالة لتنظيم السلوك العام والخاص نحو مزيد من المساءلة والمسئولية للحفاظ على البيئة، وأن جميع نتائج المراجعة البيئية تساعد الحكومة على تحقيق أهدافها البيئية لتحقيق التنمية المستدامة. وفي سبيل تحقيق هدف الدراسة واختبار فروضها، اعتمد الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية لجمع المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام الدراسة. وقد تألفت عينة الدراسة من: العينة الاستطلاعية: أجريت هذه الدراسة الاستطلاعية على عينة مكونة من ٤٠ فرد من أجل الإجابة على ٤٠ استبيان تم إرجاعها كاملة، للتأكد من صدق وثبات الاختبار الاستبيان. العينة الفعلية: بعد التحقق من صدق أداة القياس وثباتها، وزعت الاستبانات على أفراد عينة الدراسة وعددها (٢٠٠) استمارة، وبلغ عدد المسترجع منها (١٧٨) استمارة، منهم (١٨) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي تكونت العينة الفعلية من (١٦٠).

وتم تصميم أداة الدراسة بصياغة أولية لعبارة المقياس المستخدم انطلاقاً من موضوع الدراسة وأهدافها وتساؤلاتها وذلك بعد القراءة المتأنية والإطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة وخبرة الباحث العملية، وتتكون أداة الدراسة من: الجزء الأول:

ويشمل البيانات الشخصية. الجزء الثاني: ويشمل العبارات الخاصة الإفصاح عن الأداء البيئي ويبلغ عدد عباراته ٤٠ عبارة مقسمة على خمسة أبعاد. الجزء الثالث: ويشمل العبارات الخاصة بمصادقية التقارير ويبلغ عدد عباراته ٢٦ عبارات مقسمة على بُعدين، وللتأكد من أداة الدراسة نستطيع قياس الخصائص السيكو مترية لهذه الأداة وهذه الخصائص تتمثل في الصدق والثبات، وذلك لتحقيق الهدف من الدراسة باقتراح نموذج لزيادة مصادقية تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات عن الأداء البيئي للمنظمات للوصول إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية منها وضع معايير وأسس وإرشادات إعداد تقارير المراجعة البيئية، والتأكد من ملائمة نظم الإدارة البيئية بالمنظمة ومن مدى التزامها الفعلي بالقوانين البيئية والمتطلبات التشريعية والأمان وذلك لتقليل درجة التعرض للمخاطر البيئية، وتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة وتقديم النصح للإدارة بالتحسينات الممكن إجراؤها على تلك النظم لتحقيق التحسين البيئي، والتأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمنظمة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو أية تقارير خاصة بالأداء البيئي، والتحقق من سلامة العرض والإفصاح عن الالتزامات أو الخسائر المحتملة الناتجة عن الأمور البيئية بالقوائم المالية وملحقاتها للمنظمة محل المراجعة، كما يساهم هذا البحث في القاء الضوء على المحاسبة البيئية ومشاكل القياس المحاسبي البيئي وتقديم مقترحات لحلها، وكيفية الوصول لعملية تدقيق بيئية موثقة للحصول على أدلة موضوعية تتطابق مع المعايير البيئية لتوفير الإفصاح عن المعلومات والبيانات المناسبة والتي تؤثر على القوائم المالية والتقارير الملحقة بها لتعزيز مصداقيتها، وتحليل نموذج تعزيز المصادقية نجد أن جميع المتغيرات تؤدي إلى زيادة مصادقية تقارير الجهاز.

وبالإضافة إلى النتائج التي توصل إليها الباحث عند تقييم الدراسات السابقة من الالتزام بدعم ودمج المراجعة البيئية في أعمال الأجهزة العليا للرقابة توصي الدراسة بما يلي: تحديد المنهج الذي يجب أن يستخدمه الجهاز عند مراجعة التصرفات الحكومية في مجال البيئة، إعادة هيكلة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة واستحداث قطاع المراجعة البيئية، المشاركة والتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة في التحقق من جوانب التنمية المستدامة، استهداف الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من المراجعة البيئية أولوية استراتيجية، تفعيل دور الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في مراجعة الاتفاقيات البيئية الدولية.

## مقدمة

يستلزم الحفاظ على الموارد المتجددة ومنع وتخفيف ومعالجة الأضرار البيئية رقابة صارمة على تنفيذ القوانين واللوائح البيئية، ويستخدم مصطلح "المراجعة البيئية" في سياق المراجعة الخارجية المستقلة، ولذلك تتفق الأجهزة العليا للرقابة على أن المراجعة البيئية لا تختلف كثيراً من حيث المبدأ، عن منهج المراجعة على النحو الذي تمارسه الأجهزة العليا

للرقابة، وإنما يمكن أن تشمل جميع أنواع المراجعة، (محمود محمد أحمد صابر، إمكانية استخدام معايير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة - نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية-، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الاول، ٢٠١٠) وتتناول أعمال المراجعة البيئية موضوعات مختلفة كموضوع الحوكمة البيئية وتتضمن أيضا مراجعة الاستدامة، والتغير المناخي، واتخاذ القرارات وغيرها. وتسعى الأجهزة العليا للرقابة لتحقيق التوازن بين الحاجة لمراجعة قضايا معقدة مثل استراتيجيات التنمية المستدامة وتناول المواد المنبعثة مع أعمال المراجعة بشأن النفايات، والمياه، والمناطق المحمية، وتشغل النفايات والمياه موضع أولويات بيئية قصوى بالنسبة لجمهورية مصر العربية، وتتنوع أدوات ومهارات الأجهزة العليا للرقابة التي تقوم بمراجعة البيئة بنفس درجة تنوع الموضوعات التي تغطيها المراجعة البيئية نفسها. ويتعين على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الاهتمام بالمراجعة البيئية من حيث الإفصاح عن الأصول والخصوم البيئية، والمطابقة للقوانين والاتفاقيات البيئية على الصعيدين الوطني والدولي، فضلاً عن التدابير التي تتخذها الجهة الخاضعة للرقابة لتعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية، كما يلعب المدققون بالأجهزة الرقابية العليا دوراً هاماً في معالجة المشاكل البيئية بصفتهم مصدراً موثوقاً به وموضوعي لتزويد المعلومات للجهات التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة وعلى أساسه يتم تقييم الأداء واتخاذ القرارات، ويعتبر الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة هيئة مستقلة، ذاتية الإدارة، غير سياسية، تراجع الحكومة للتأكد من المساءلة. وهو الأمين على المال العام من خلال وضعه كهيئة مستقلة تقوم بمسألة الجهاز الإداري والهيئات التابعة للدولة بكافة مستوياتها عن استخدام وإدارة هذا المال العام. ولذلك يجب أن تدرج الرقابات البيئية ضمن صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في مصر حيث أصبحت التنمية المستدامة واقعا ملموسا يمثل تحدياً أمام المحاسبة لوضع نظام محاسبي بيئي لتقديم تقارير مراجعة بيئية تفصح بمصادقية عن معلومات قانونية واستثمارية واقتصادية وبيئية مالية وغير مالية بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وذلك لخدمة الطوائف المتعددة

المستخدمة للقوائم المالية وهذا الأمر يبرز دور المراجع في إحداث التوازن البيئي وذلك من خلال زيادة مصداقية تقارير المراجعة البيئية.

### مشكلة الدراسة

تتركز مشكلة الدراسة فيما يلي: أصبحت التنمية المستدامة اولوية استراتيجية للعديد من المنظمات وتعرف التنمية المستدامة على انها عملية التنمية التي تلبي احتياجات الاجيال الحالية دون المساس بحاجات الاجيال المستقبلية، مما يشير الى الحد من استهلاك موارد الطبيعية مع تحقيق المنظمات اكبر منفعة يمكن الحصول عليها واحتياجها الى الاهتمام بالقضايا البيئية عند اجراء انشطتها والافصاح عنها في تقاريرها المالية وهو ما يمكن تحقيقه من خلال تطوير الاستراتيجيات البيئية المناسبة والنهج البيئي على المدى الطويل واتخاذ اجراءات فورية للحد من التأثير السيء على البيئة وبالتالي اتخاذ اجراءات ضرورية للمساءلة عن الاداء البيئي لتلك المنظمات، ووفقا لدراسة Oates & A.Moradi-Motlegh عام ٢٠١٦ والتي تهدف الي تحديد مستوى الافصاح الاختياري عن الافصاح البيئي والاداء البيئي لمنظمات حكومية محلية بأستراليا وفحص ما اذا كانت مبادرات الافصاح عن الاداء البيئي كبيرة مع ارتفاع معدلات التحول في الافصاح عالمياً بالنسبة للمنظمات عن المعلومات حول ادائها البيئي ولتحسين معدل الافصاح عن الالتزامات البيئية، وتأسيساً على ما سبق يمكن التأكد من صحة الاداء البيئي للمنظمات من خلال المساءلة البيئية بواسطة تقارير بيئية تعد بواسطة مراقبي الحسابات لدى الاجهزة الرقابية العليا تكشف عن الممارسات البيئية الخاطئة لكونهم هم الافراد المسؤولين عن عملية الابلاغ عن تلك الممارسات وانهم يمثلوا نقطة اتصال بين الادارة البيئية للشركات والمحاسبة عن الممارسات البيئية الخاطئة لما هو منوط لهم من تخصصات في مجال الرقابة على الاداء والرقابة المالية وذلك بإصدار تقارير بيئة معززة المصدقية عن الممارسات البيئية للمنظمات للتعريف على مدى افصاح تلك المنظمات عن ذلك الممارسات مما اثير جدلا في تلك القضية للعديد من المنظمات مثل الإنتوساي للكشف عن تلك الممارسات وضرورة ادراجها لدى جدول الاعمال الخاص بالأجهزة الرقابية العليا ، لما لها من التأثير الكبير على تكاليف الاعمال التجارية والارياح الشاملة التي تحدد من قبل

المحاسبين المهنيين، وبالرغم من أهمية المحاسبة من قبل المتخصصين بالرقابة على الاداء والرقابة المالية على الممارسات البيئية، فان التعرف على مدى زيادة مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الرقابة على الاداء البيئي للمنظمات وتحديد مدى مسؤوليتهم عنها لم يكن محددًا بشكل واضح هذا فضلا عن ان معظم الدراسات في مصر لم تتناول ذلك الموضوع بشيء من التركيز والاهتمام.

### اسئلة البحث

١. ما مدى مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية عن الرقابة على الاداء البيئي للمنظمات؟
٢. ما هو تأثير كفاءة مراقب الحسابات المهنية لدى الاجهزة الرقابية العليا على قدرته على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات؟
٣. ما هو تأثير خصائص الوحدة محل المراجعة على قدرة مراقب الحسابات لدى الاجهزة الرقابية العليا على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات؟
٤. ما هو تأثير ضوابط العملية الرقابية على قدرة مراقب الحسابات لدى الاجهزة الرقابية على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات؟
٥. ما هي الفروق جوهرية بين اراء مراقبي الاجهزة الرقابية العليا حول تحليل وتقييم والتقرير عن الممارسات البيئية للمنظمات؟

### أهمية الدراسة

**الأهمية العلمية:** وجود الأدوات التي تساعد على توفير معلومات جوهرية تساعد في التنمية المستدامة بشكل إيجابي ومن هذه الأدوات تقارير المراجعة البيئية، ومدى زيادة مصداقية تلك التقارير.

**الأهمية العملية:** يساعد البحث على تفعيل دور الاجهزة الرقابية العليا في الرقابة على الممارسات البيئية من خلال الكشف عن إدارة الأرباح والإفصاح غير الحقيقي عن تلك

الممارسات لتجنب التكاليف السياسية التي تفرضها الحكومات على المنظمات وقياس التكاليف التي تتحملها المنظمات وبالتالي استمراريتها نتيجة اخلالها بالقوانين البيئية.

## أهداف الدراسة

- يتمثل الهدف الحالي للدراسة في قياس مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية عن الرقابة على الاداء البيئي للمنظمات، كما هناك اهداف فرعية تالية:
1. قياس أثر كفاءة مراقب الحسابات المهنية وخصائص الوحدة محل المراجعة وضوابط العملية الرقابية لدى الاجهزة الرقابية العليا على قدرته على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.
  2. تجديد الفروق الجوهرية بين اراء اعضاء الاجهزة الرقابية العليا حول تحليل وتقييم والتقرير عن الممارسات البيئية للمنظمات.
  3. اجراء دراسة تطبيقية على الاجهزة الرقابية العليا لتعزيز مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات طبقا لما هو منوط لهم من استخدام الضبطية القضائية في التقرير والابلاغ عن الممارسات البيئية الخاطئة للجهات المختصة.
  4. عمل نموذج تفصيلي يوضح الاساليب والاجراءات اللازمة والمهارة التي يجب ان تتوفر في الفاحص البيئي ومقاييس الرقابة على الاداء البيئي وذلك لقياس مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.

## فروض الدراسة

1. لا توجد علاقة جوهرية بين كفاءة مراقب الحسابات المهنية لدى الاجهزة الرقابية العليا وقدرته على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.
2. لا توجد علاقة جوهرية بين خصائص الوحدة محل المراجعة وقدرة مراقب الحسابات لدى الاجهزة الرقابية العليا على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.
3. لا توجد علاقة جوهرية بين ضوابط العملية الرقابية وقدرة مراقب الحسابات لدى الاجهزة الرقابية العليا على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.

٤. لا توجد علاقة جوهريّة بين آراء أعضاء الأجهزة الرقابية العليا حول تقييم والتقرير عن الأداء البيئي للمنظمات.

### الدراسات السابقة

يقوم الباحثون بعرض أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تعرضت من قريب أو بعيد لموضوع الدراسة.

**دراسة أحمد بله (٢٠١٨):** تهدف الدراسة إلقاء الضوء على العلاقة بين المنافع البيئية وشفافية التقارير المالية، ومعرفة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وشفافية التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: الإفصاح الاختياري يؤدي إلى زيادة إقبال الأفراد على منتجات الشركة، كما يساهم الإفصاح الاختياري في تخفيض الفرص المضاعفة وتقليل التلوث البيئي. وأوصت الدراسة: بأنه يجب أن تحرص الشركة على الاهتمام بالإفصاح البيئي بأسلوب كمي.

**دراسة عبد الله محمد عبد الصادق (٢٠١٧):** تهدف هذه الدراسة الي اعداد نموذج لاستخدام المحاسبة عن الاثر البيئي لتحسين جودة المعلومات عند اتخاذ الادارة العليا القرارات بقطاع المقاولات الامر الذي يحقق كفاءه تقييم تكاليف الاثر البيئي من اجل الافصاح عنها في التقارير المالية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: مدى اهتمام المنشآت بقطاع الأعمال بالأثر البيئي ومدى أهمية تأثير قياس وتحليل الأثر البيئي على جودة المعلومات المحاسبية بالمنشأة، مع معرفة المعوقات التي تقف في تطبيق عملية القياس والإفصاح عن تكاليف الأثر البيئي في القوائم المالية للمنشآت بقطاع المقاولات. وأوصت الدراسة: بنشر الوعي عن أهمية الأثر البيئي لدى جميع الأطراف المهمة سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو المنشآت والعاملين فيها خاصة المديرين والمحاسبين.

**دراسة Oates & A. Moradi-Motleg (٢٠١٦):** تهدف الدراسة الي تحديد مستوى الإفصاح الاختياري عن الإفصاح البيئي والاداء البيئي لعدد ٧٦ مؤسسة حكومية محلية بأستراليا. وتوصلت الدراسة الى ان المؤسسات الحكومية في استراليا ذات الأداء البيئي المتفوق تميل الى الكشف عن مستوى اعلى من المعلومات البيئية مقارنة بالحكومات المحلية ذات الأداء البيئي المنخفض. وتوصلت الدراسة الى عدة توصيات منها: ضرورة تحديد مستوى الانبعاثات الكربونية للشركات ومعالجة هذه القضايا في الدراسات المستقبلية عن طريق ان الدراسة الحالية تناولت الإفصاح الاختياري عن معلومات المحاسبة البيئية واثره على شفافية التقارير المالية.

**دراسة Oddvar, Kristin and others (٢٠١٤):** تهدف الدراسة الى تطوير مؤشرات الاداء البيئي الذي يدعمه نظام المعلومات البيئية لتقيس مدى كفاءه الاداء البيئي لدى قطاعات الدفاع الوطني من خلال اطار تعدد الدراسة ويستخدم نظام المعلومات البيئي للحصول على البيانات اللازمة لتحليل الكفاءة البيئية لدى القطاع المسؤول عن الجوانب البيئية مثل استخدام الذخيرة، وتوليد النفايات واستهلاك الطاقة واستهلاك الوقود واستخدام المواد الكيميائية واستهلاك الماء.

ولقد توصلت الدراسة الى ان فاعليه الإطار المقترح في تقييم كفاءه الاداء البيئي كما ان نظم المعلومات يمكن ان تكون مفيدة لزياده وتحسين والتقييمات البيئية وتقديم التقارير عن انشطه الدفاع.

**دراسة Barr (٢٠١٤):** تهدف الدراسة الى إثر العلاقة بين التحفيزات البيئية واداره الارياح من خلال الدراسة على المنظمات المالية واستخدام المستحقات التقديرية لقياس ادارة الارياح.

ولقد توصلت الدراسة الى ان المنظمات مع المبادرات البيئية تمارس اداره الأرياح اقل ولقد توصلت الى ضرورة الأخذ في الاعتبار الممارسات البيئية لتقديم تقارير اداء أفضل لأصحاب المصالح.



**دراسة Cibran, Erwan and others (٢٠١٤):** تهدف الدراسة الى تطبيق إطار لتقييم الاداء البيئي للمنظمات متضمن وضع الاهداف للرقابة والحصول على المعلومات البيئية والقياس المرجعي للأداء والتقييم للنتائج.

ولقد توصلت الدراسة الى ان هناك العديد من المنظمات التي تعتمد في عدم الافصاح عن المعلومات البيئية وبالتالي ضعف الرقابة عليها. كما اوصت الدراسة بضرورة اعتماد موثيق وبروتوكولات موحده لدعم الرقابة على الممارسات البيئية للمنظمات.

**ويخلص البحث من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة الملاحظات التالية:**

- بيان اهمية وضرورة الافصاح البيئي للشركات وتأثيره على قرارات اصحاب المصالح.
- بيان إثر الافصاح البيئي على ممارسة ادارة الارياح.
- بيان الخصائص اللازمة للرقابة على الاداء البيئي للشركات
- بيان إثر تطبيق معايير الرقابة المالية على الكشف عن الممارسات البيئية للشركات.
- بيان اهمية اختيار التوقيت المناسب للرقابة على الممارسات البيئية للشركات.

**بينما لم تتناول تلك الدراسات الجوانب التالية:**

- قياس مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.
- قياس إثر كفاءة مراقب الحسابات المهنية وخصائص الوحدة محل المراجعة وضوابط العملية الرقابية لدى الاجهزة الرقابية العليا على قدرته على الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.
- اجراء دراسة تطبيقية على الاجهزة الرقابية العليا لقياس مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الاداء البيئي للمنظمات طبقا لما هو منوط لهم من استخدام الضبطية القضائية في التقرير والابلاغ عن الممارسات البيئية الخاطئة للجهات المختصة.
- عمل نموذج تفصيلي يوضح الاساليب والاجراءات اللازمة والمهارات التي يجب ان تتوفر في الفاحص البيئي ومقاييس الرقابة على الاداء البيئي وذلك لقياس مصداقية تقارير الاجهزة الرقابية العليا عن الرقابة عن الاداء البيئي للمنظمات.

## الإطار النظري والإجراءات المنهجية للدراسة

**منهج الدراسة:** في سبيل تحقيق هدف الدراسة واختبار فروضها، اعتمد الباحثون في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية لجمع المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام الدراسة.

يعتمد الباحث في دراسته على الجوانب التالية:

**أولاً: الجانب النظري:** يعتمد الباحث على ما تتضمنه الدراسات السابقة من مراجع ودوريات وفي مجال المراجعة، بالإضافة إلى بعض الإصدارات لبعض المنظمات المهنية، وذلك بهدف تحليل المتغيرات التي تفسر مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا عن الرقابة على الأداء البيئي للمنظمات.

**ثانياً: الجانب التطبيقي:** يعتمد الباحث في هذا الجانب على إجراء دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للحسابات لقياس مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا عن الرقابة على الأداء البيئي للمنظمات.

مصدر البيانات فقد تم الحصول عليها من مصدرين هما:

**المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحثون في معالجة الإطار النظري للدراسة 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.

**المصادر الأولية:** وتتمثل في جمع البيانات الأولية ميدانياً، وذلك من خلال استخدام استبيان تم تصميمه خصيصاً لهذا الغرض، ووزع على أفراد العينة لجمع البيانات المطلوبة.

**ميدان الدراسة:** تم إجراء هذه الدراسة على السادة مدققي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات بالقاهرة عام ٢٠١٨.

### عينة الدراسة:

**أ- العينة الاستطلاعية:** أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من ٤٠ فرد من أجل الإجابة على ٤٠ استبيان تم إرجاعها كاملة، للتأكد من صدق وثبات الاختبار الاستبتيان.

**ب- أداة القياس:** اعتمدنا في دراستنا الحالية على الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول الدراسة لذا يعرف الاستبيان على أنه مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي توضع بقصد الحصول على معلومات وآراء عينة البحث حول ظاهرة أو موضوع معين ومن أهم ما تتميز به الاستبانة هو توفير الكثير من الوقت والجهد على الباحث، وعلى هذا الأساس تم تصميم استبيان خاص بموضوع الدراسة مصمم من قبل الباحث وذلك من أجل جمع البيانات والمعلومات الخاصة بموضع الدراسة.

ويتكون هذا الاستبيان من محورين، المحور الأول يتضمن المتغيرات الخاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي ويبلغ عدد عباراته ٤٠ عبارة مقسمة على خمسة أبعاد، والمحور الثاني يتضمن البنود الخاصة بمصادقية التقارير ويبلغ عدد عباراته ٢٦ عبارات مقسمة على بُعدين. أما البدائل التي تم استعمالها في المحور الأول والثاني فهي بدائل واحدة وهي ٣ بدائل: موافق، محايد، غير موافق.

**ت- الخصائص السيكومترية لأداة القياس:** للتأكد من أداة الدراسة المستخدمة تستطيع أن تقيس ما وضعت من أجله لتقيسه ويجب قياس الخصائص السيكومترية لهذه الأداة وهذه الخصائص تتمثل في الصدق والثبات وسنتطرق إلى كيفية حساب كل خاصية من هاتين الخاصيتين.

**ث- العينة الفعلية:** بعد التحقق من صدق أداة القياس وثباتها، وزعت الاستبانات على أفراد عينة الدراسة وعددها (٢٠٠) استمارة، وبلغ عدد المسترجع منها (١٧٨) استمارة، منهم (١٨) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي تكونت العينة الفعلية من (١٦٠).

**تصميم أداة الدراسة:** قام الباحث بصياغة أولية لعبارات الاستبيان انطلاقاً من موضوع الدراسة وأهدافها وتساؤلاتها وذلك بعد القراءة المتأنية والاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة وخبرة الباحث العملية.

يحتوي الاستبيان على ثلاث أجزاء:

**الجزء الأول:** ويشمل البيانات الشخصية.

**الجزء الثاني:** ويشمل العبارات الخاصة الإفصاح عن الأداء البيئي ويبلغ عدد عباراته ٤٠ عبارة مقسمة على خمسة أبعاد.

**الجزء الثالث:** ويشمل العبارات الخاصة بمصادقية التقارير ويبلغ عدد عباراته ٢٦ عبارات مقسمة على بُعدين.

وقد تم قياس استجابات أفراد العينة لفقرات الاستبيان طبقاً لمقياس ليكرت الثلاثي (وافق، محايد، غير موافق).

وقد تم حساب مستوي الأهمية وفقاً للمعادلة التالية:

مستوي الأهمية = (الحد الأعلى للإجابة - الحد الأدنى للإجابة) ÷ الحد الأعلى للإجابة

مستوي الأهمية = (٣ - ١) ÷ ٣ = ٠,٦٦، كما هو موضح في الجدول التالي

**جدول (١):** جدول مستوى الأهمية

مستوى الأهمية	المتوسط المرجح
منخفضة	من ١ إلى ١,٦٦
متوسطة	من ١,٦٧ إلى ٢,٣٣
مرتفعة	٢,٣٤ إلى ٣

### متغيرات الدراسة

**المتغير المستقل:** الإفصاح عن الأداء البيئي.

**المتغير التابع:** مصادقية التقارير.

**صدق وثبات أداة الدراسة:** ويشمل وصف أداة الدراسة علي صدق الاتساق الظاهري

وثبات وصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وذلك على النحو التالي:

**أولاً: الصدق التمييزي:** ونعني به قدرة الاختبار على التمييز بين المجموعات المختلفة، أو

حتى الأفراد التي تقع درجاتهم على طرفي المنحنى.

**ثانياً: صدق الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من

عبارات الاستبيان مع البعد الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق

الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات أبعاد

الاستبيان والدرجة الكلية للبعد نفسه.

**ثالثاً: الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة بالدرجة الكلية لعبارة الإبعاد.

**رابعاً: ثبات الاستبيان:** يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذه الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد قام الباحث من التحقق من صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات الاستبيان من خلال تطبيقه على عينة استطلاعية مكونة (٤٠) فرد من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد أثبتت الدراسة الإحصائية التي قام بها الباحث على عينة المدققين الرقابيين من كافة الدرجات الوظيفية الرقابية بالجهاز المركزي للمحاسبات ما يلي:

#### أولاً: نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل (الإفصاح عن الأداء البيئي):

- تشير الدرجة الكلية لبعدها التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية في مصر لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لهذا البعد (٢,٥٠) وبانحراف معياري (٠,٦١٦) ونسبة مئوية بلغت (٨٣,٣٣%) مما يدل على انخفاض التثنت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

- تشير الدرجة الكلية الواردة لبعدها متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية لعينة الدراسة بأنها (متوسطة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لبعدها متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية (٢,٣٢) وبانحراف معياري (٠,٦٣٠) ونسبة مئوية بلغت (٧٧,٣٣%) مما يدل على انخفاض التثنت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

- تشير الدرجة الكلية لبعدها المراجعة البيئية لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لبعدها المراجعة البيئية (٢,٤٦) وبانحراف معياري (٠,٥٦٤) ونسبة مئوية بلغت (٨٢%) مما يدل على انخفاض التثنت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

- وتشير الدرجة الكلية لُبعد الإفصاح البيئي لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لُبعد الإفصاح البيئي (٢,٥٩) وانحراف معياري (٠,٥٣٩) ونسبة مئوية بلغت (٨٦,٣٣%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

- تشير الدرجة الكلية لُبعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لُبعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي (٢,٤٤) وانحراف معياري (٠,٤٢٠) ونسبة مئوية بلغت (٨١,٣٣%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

#### ثانياً: نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع (مصادقية التقارير):

- تشير الدرجة الكلية لُبعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لُبعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية (٢,٤١) وانحراف معياري (٠,٦٤٥) ونسبة مئوية بلغت (٨٠,٣٣%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

- تشير الدرجة الكلية لُبعد زياد مصداقية التقارير لعينة الدراسة بأنها (مرتفعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لُبعد زياد مصداقية التقارير (٢,٤٩) وانحراف معياري (٠,٤٩١) ونسبة مئوية بلغت (٨٣%) مما يدل على انخفاض التشتت في آراء عينة الدراسة وتقارب الآراء.

#### ثالثاً: اختبار صحة الفرضيات المتعلقة بوجود علاقة تأثير معنوية بين أبعاد الدراسة:

اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة: قبل إجراء التحليل الاحصائي للفروض، قام الباحث بالتأكد من أن بيانات الدراسة، التي تم الحصول عليها من عينة البحث تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة الفرضيات، لان معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل بُعد أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعملية.

**تحليل فروض الدراسة:** تتحدد مقاصد هذا البند في اختبار صحة الفرضيات المتعلقة بوجود علاقة تأثير معنوية بين أبعاد الدراسة، وقد استخدم الباحث طريقة الانحدار الخطي البسيط وذلك لمعرفة تأثير أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي (المتغير المستقل) على مصداقية التقارير (المتغير التابع).

**الفرضية الرئيسية:** يوجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية للإفصاح عن الأداء البيئي على مصداقية التقارير. وينبثق منها الفروض الفرعية الأتية:

**الفرض الفرعي الأول:** توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لُبُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية على مصداقية التقارير. وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط.

إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لُبُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية على مصداقية التقارير، إذ بلغ معامل الارتباط  $R$  (0,816) عند مستوي معنوية 0,05، أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغ (0,666)، أي أن ما قيمته (0,66) من التغير في مصداقية التقارير ناتج عن التغير في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (6,228)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية، يؤدي إلي زيادة في مصداقية التقارير بقيمة قدرها (6,228)، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والتي بلغت (314,874) وهي دالة عن مستوي معنوية 0,05، كما بلغت قيمة  $T$  المحسوبة (17,745) وهي دالة عند مستوى معنوية 0,05، وهذا يؤكد صحة قبول الفرض الذي ينص على: توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لُبُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية على مصداقية التقارير.

**الفرض الفرعي الثاني:** إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لُبُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية لدى الجهاز المركزي للمحاسبات على مصداقية التقارير، إذ بلغ معامل الارتباط  $R$  (0,905) عند مستوي معنوية 0,05، أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغ (0,818)، أي أن ما قيمته (0,818) من التغير في مصداقية التقارير ناتج عن التغير في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية لدى الجهاز

المركزي للمحاسبات، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (٦,٢٨٤)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية لدى الجهاز المركزي للمحاسبات، يؤدي إلى زيادة في مصداقية التقارير بقيمة قدرها (٦,٢٨٤)، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٧١١,٩٧٨) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (٢٦,٦٨٣) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥، وهذا يؤكد صحة قبول الفرض الذي ينص على: توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية لدى الجهاز المركزي للمحاسبات على مصداقية التقارير.

**الفرض الفرعي الثالث:** توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبُعد المراجعة البيئية على مصداقية التقارير.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط: إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبُعد المراجعة البيئية على مصداقية التقارير، إذ بلغ معامل الارتباط R (٠,٩١٠) عند مستوي معنوية ٠,٠٥، أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغ (٠,٨٢٨)، أي أن ما قيمته (٠,٨٢٨) من التغير في مصداقية التقارير ناتج عن التغير في بُعد المراجعة البيئية، كما بلغت قيمة درجة التأثير (٦,٧٥١)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في بُعد المراجعة البيئية، يؤدي إلى زيادة في مصداقية التقارير بقيمة قدرها (٦,٧٥١)، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٧٦١,٥٢٢) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (٢٧,٥٩٦) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥.

وهذا يؤكد صحة قبول الفرض الذي ينص على: توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبُعد المراجعة البيئية على مصداقية التقارير.

**الفرض الفرعي الرابع:** توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبُعد الإفصاح البيئي على مصداقية التقارير.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط: إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبُعد الإفصاح البيئي على مصداقية التقارير، إذ بلغ معامل الارتباط R (٠,٨٤٣) عند مستوي معنوية ٠,٠٥، أما معامل



التحديد  $R^2$  فقد بلغ (٠,٧١٠)، أي أن ما قيمته (٠,٧١٠) من التغير في مصداقية التقارير ناتج عن التغير في بُعد الإفصاح البيئي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (٧,٤٢٦). وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في بُعد الإفصاح البيئي، يؤدي إلي زيادة في مصداقية التقارير بقيمة قدرها (٧,٤٢٦)، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والتي بلغت (٣٨٧,١٢٨) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة  $T$  المحسوبة (١٩,٦٧٦) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥

وهذا يؤكد صحة قبول الفرض الذي ينص على: توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبعد الإفصاح البيئي على مصداقية التقارير.

**الفرض الفرعي الخامس:** توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي على مصداقية التقارير.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي على مصداقية التقارير، إذ بلغ معامل الارتباط  $R$  (٠,٨٨٨) عند مستوي معنوية ٠,٠٥، أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغ (٠,٧٨٩)، أي أن ما قيمته (٠,٧٨٩) من التغير في مصداقية التقارير ناتج عن التغير في بُعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (٦,٠٥٢)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في بُعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي، يؤدي إلي زيادة في مصداقية التقارير بقيمة قدرها (٦,٠٥٢)، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والتي بلغت (٥٩٠,٨٣٣) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة  $T$  المحسوبة (٢٤,٣٠٧) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥، وهذا يؤكد صحة قبول الفرض الذي ينص على: توجد علاقة أثر ذات دلالة احصائية لبعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي على مصداقية التقارير.

**الفرضية الرئيسية الاولى:** توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية للإفصاح عن الأداء البيئي على مصداقية التقارير: وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل

الانحدار المتعدد لاختبار هذه الفرضية، وقبل إجراء اختبار الانحدار المتعدد، قام الباحث بالتأكد من صلاحية النموذج، وتشير النتائج الإحصائية المبينة إلى أن النموذج صالح لاختبار الفرض الخامس، وذلك لارتفاع قيمة F المحسوبة (656,135) عن قيمتها الجدولية عند مستوي دلالة 0,05 ودرجات حرية (5,154,159)، ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي) في هذا النموذج تفسر ما مقدره (95,5%) من التغير الحادث في المتغير التابع (مصادقية التقارير)، وذلك استناداً إلى قيمة معامل التحديد  $R^2 = 0,955$  وهي قدرة تفسيرية مرتفعة لتفسير التباين في المتغير التابع (مصادقية التقارير).

وبناءً على ثبات صلاحية النموذج فقد تم اختبار الفرض الخامس باستخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي (Stepwise) لاختبار أولوية دخول أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي في نموذج تحليل الانحدار بهدف تحديد القوة التفسيرية لكل بُعد من الإفصاح عن الأداء البيئي في المتغير التابع (مصادقية التقارير) وهذا يبين دخول أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي (المتغير المستقل) في معادلة الانحدار، أن بُعد (المراجعة البيئية) قد احتل المركز الأول في دخوله إلى معادلة الانحدار ويفسر ما نسبته (82,8%) من قيمة قوة التأثير الحادث في مصادقية التقارير (المتغير التابع) بالاستناد إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (711,522) وهي دالة عن مستوي معنوية 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة (6,313) وهي دالة عند مستوي معنوية 0,05.

يلي ذلك بُعد (حوكمة الإداء البيئي للمنظمات) الذي فسر مع بُعد (المراجعة البيئية) ما نسبته (93%) من قيمة قوة التأثير الحادث في مصادقية التقارير (المتغير التابع) بالاستناد إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (1040,551) وهي دالة عن مستوي معنوية 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة (15,048) وهي دالة عند مستوي معنوية 0,05.

يلي ذلك بُعد (التسيق مع الجهات الرقابية البيئية) الذي فسر مع بُعد (المراجعة البيئية، حوكمة الإداء البيئي للمنظمات) ما نسبته (94,6%) من قيمة قوة التأثير الحادث في مصادقية التقارير (المتغير التابع) بالاستناد إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وتؤكد معنوية هذا

التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٩١٥,٢٨٦) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (٢,٥٦٤) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥، يلي ذلك بُعد (متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية) الذي فسر مع بُعد (المراجعة البيئية، حوكمة الإداء البيئي للمنظمات، التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية) ما نسبته (٩٥,٢%) من قيمة قوة التأثير الحادث في مصداقية التقارير (المتغير التابع) بالاستناد إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٧٦٤,٩٤١) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (٤,٢٤٣) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥.

يلي ذلك بُعد (متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية) الذي فسر مع بُعد (المراجعة البيئية، حوكمة الإداء البيئي للمنظمات، التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية، متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية) ما نسبته (٩٥,٥%) من قيمة قوة التأثير الحادث في مصداقية التقارير (المتغير التابع) بالاستناد إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (٦٥٦,١٣٥) وهي دالة عن مستوي معنوية ٠,٠٥، كما بلغت قيمة T المحسوبة (٣,٤٠٦) وهي دالة عند مستوي معنوية ٠,٠٥، وهذا يعني أن أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي مجتمعة معاً، تدل على أن التغير الحادث في مصداقية التقارير (المتغير التابع) بنسبة ٩٥,٥% يرجع إلى هذه الأبعاد مجتمعة معاً، وأن ٤,٥% التغيرات الحادثة في مصداقية التقارير (المتغير التابع) ترجع إلى الخطأ العشوائي أو عوامل أخرى.

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أنه: يوجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية للإفصاح عن الأداء البيئي على مصداقية التقارير. **الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي ومصداقية التقارير. ولتحقق من هذا الفرض، قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون.

١. توجد علاقة ارتباط معنوية بين بُعد (التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية) مصداقية التقارير عند مستوي (٠,٠١)، وكانت قيمة معامل الارتباط بين بُعد (التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية) مصداقية التقارير هي (٠,٨١٩)، ومما سبق يتضح لنا أن بُعد التنسيق مع

- الجهات الرقابية البيئية يرتبط ارتباطاً طردياً بمصادقية التقارير، أي أنه كلما زاد بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية أدى ذلك إلى زيادة مصداقية التقارير.
٢. توجد علاقة ارتباط معنوية بين بُعد (متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية) مصداقية التقارير عند مستوي (٠,٠١)، وكانت قيمة معامل الارتباط بين بُعد (متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية) مصداقية التقارير هي (٠,٩٠٥)، ومما سبق يتضح لنا أن بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية يرتبط ارتباطاً طردياً بمصادقية التقارير، أي أنه كلما زاد بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية أدى ذلك إلى زيادة مصداقية التقارير.
٣. توجد علاقة ارتباط معنوية بين بُعد (المراجعة البيئية) مصداقية التقارير عند مستوي (٠,٠١)، وكانت قيمة معامل الارتباط بين بُعد (المراجعة البيئية) مصداقية التقارير هي (٠,٩١٠)، ومما سبق يتضح لنا أن بُعد المراجعة البيئية يرتبط ارتباطاً طردياً بمصادقية التقارير، أي أنه كلما زاد بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية أدى ذلك إلى زيادة مصداقية التقارير.
٤. توجد علاقة ارتباط معنوية بين بُعد (الإفصاح البيئي) مصداقية التقارير عند مستوي (٠,٠١)، وكانت قيمة معامل الارتباط بين بُعد (الإفصاح البيئي) مصداقية التقارير هي (٠,٨٤٣)، ومما سبق يتضح لنا أن بُعد الإفصاح البيئي يرتبط ارتباطاً طردياً بمصادقية التقارير، أي أنه كلما زاد بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية أدى ذلك إلى زيادة مصداقية التقارير.
٥. توجد علاقة ارتباط معنوية بين بُعد (حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي) مصداقية التقارير عند مستوي (٠,٠١)، وكانت قيمة معامل الارتباط بين بُعد (حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي) مصداقية التقارير هي (٠,٨٨٨)، ومما سبق يتضح لنا أن بُعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي يرتبط ارتباطاً طردياً بمصادقية التقارير، أي أنه كلما زاد بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية أدى ذلك إلى زيادة مصداقية التقارير.

**الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لبعض المتغيرات الديموغرافية (النوع، العمر، الخبرة الوظيفية).

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) في حالات العينتين المستقلتين واختبار الفروق التي تعزى لمتغير النوع، بينما تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق التي تعزى للمتغيرات الأخرى، وفيما يلي اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقاً للمتغيرات الشخصية كلاً على حدة، وهي على النحو التالي:  
بالنسبة لمتغير النوع: قام الباحث باستخدام (Independent Samples T-test).

**أولاً: التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية، حيث كان متوسط الإناث (١٧,٠١) ومتوسط الذكور (١٦,٨٠)، وقيمة "ت" (٠,٢٧٨)، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت (Sig = ٠,٧٨١) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية.

**ثانياً: متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية، حيث كان متوسط الإناث (١٧,٠١) ومتوسط الذكور (١٥,٥٢)، وقيمة "ت" (٠,١٤٠)، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت (Sig = ٠,٨٨٩) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية.

**ثالثاً: المراجعة البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد المراجعة البيئية، حيث كان متوسط الإناث (١٤,٧١) ومتوسط الذكور (١٤,١٢)، وقيمة "ت" (٠,٩٧٢)، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور

والإناث بلغت ( $Sig = 0,333$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد المراجعة البيئية.

**رابعاً: الإفصاح البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد الإفصاح البيئي، حيث كان متوسط الإناث ( $12,53$ ) ومتوسط الذكور ( $12,36$ )، وقيمة "ت" ( $0,380$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,704$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد الإفصاح البيئي.

**خامساً: حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي، حيث كان متوسط الإناث ( $36,31$ ) ومتوسط الذكور ( $34,71$ )، وقيمة "ت" ( $1,499$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,136$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد حوكمة الإداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي.

**سادساً: إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي، حيث كان متوسط الإناث ( $96,76$ ) ومتوسط الذكور ( $93,48$ )، وقيمة "ت" ( $0,998$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,320$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي.

**بالنسبة لمتغير العمر:**

**أولاً: التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = 0,289$ ) وهي قيمة أكبر

من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية تبعاً لمتغير العمر.

**ثانياً: متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = ٠,٤٩٢$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية تبعاً لمتغير العمر.

**ثالثاً: المراجعة البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد المراجعة البيئية تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = ٠,٣٢٨$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد المراجعة البيئية تبعاً لمتغير العمر.

**رابعاً: الإفصاح البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد الإفصاح البيئي تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = ٠,٤٧٤$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد الإفصاح البيئي تبعاً لمتغير العمر.

**خامساً: حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = ٠,١٠١$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي تبعاً لمتغير العمر.

**سادساً: إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = ٠,٢٨٥$ ) وهي قيمة أكبر

من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لمتغير العمر.

**بالنسبة لمتغير الخبرة الوظيفية:** قام الباحث باستخدام (One way Anova).

**أولاً: التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية (٠,٠٧٤ = Sig) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد التنسيق مع الجهات الرقابية البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

**ثانياً: متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية (٠,٣٢٤ = Sig) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد متطلبات نموذج مصداقية التقارير الرقابية البيئية تبعاً للخبرة الوظيفية.

**ثالثاً: المراجعة البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد المراجعة البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية (٠,٧٦٧ = Sig) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد المراجعة البيئية تبعاً للخبرة الوظيفية.

**رابعاً: الإفصاح البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد الإفصاح البيئي تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية (٠,٠٨٢ = Sig) وهي قيمة أكبر من مستوى ٠,٠٥، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد الإفصاح البيئي تبعاً للخبرة الوظيفية.



**خامساً: حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية ( $Sig = 0,226$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد حوكمة الأداء البيئي للمنظمات لتحقيق الإفصاح المحاسبي تبعاً للخبرة الوظيفية.

**سادساً: إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية ( $Sig = 0,085$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية إجمالي أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

وبناء على ذلك فإننا نستنتج عدم توجود فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات المستقضي منهم حول أبعاد الإفصاح عن الأداء البيئي تبعاً لمتغيرات (النوع، العمر، الخبرة الوظيفية).

**الفرضية الرئيسية الرابعة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات المستقضي منهم حول مصداقية التقارير تبعاً لبعض المتغيرات الديموغرافية (النوع، العمر، الخبرة الوظيفية). ولاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) في حالات العينتين المستقلتين لاختبار الفروق التي تعزى لمتغير النوع، بينما تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق التي تعزى للمتغيرات الأخرى، وفيما يلي اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقاً للمتغيرات الشخصية كلاً على حدة، وهي على النحو التالي:

**بالنسبة لمتغير النوع:** قام الباحث باستخدام (Independent Samples T-test).

**أولاً: متطلبات وعناصر التقارير البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية، حيث كان متوسط الإناث ( $27,46$ ) ومتوسط الذكور ( $26,90$ )، وقيمة "ت" ( $0,931$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة

للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,353$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية.

**ثانياً: زياد مصداقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في بُعد زياد مصداقية التقارير، حيث كان متوسط الإناث ( $43,37$ ) ومتوسط الذكور ( $42,90$ )، وقيمة "ت" ( $0,558$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,578$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في بُعد متطلبات نموذج زياد مصداقية التقارير.

**ثالثاً: إجمالي أبعاد مصداقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق بين الذكور والإناث في إجمالي أبعاد مصداقية التقارير، حيث كان متوسط الإناث ( $70,89$ ) ومتوسط الذكور ( $69,80$ )، وقيمة "ت" ( $0,925$ )، كما أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية بين الذكور والإناث بلغت ( $Sig = 0,356$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الذكور والإناث في إجمالي أبعاد مصداقية التقارير.

**بالنسبة لمتغير العمر:** قام الباحث باستخدام (One way ANOVA).

**أولاً: متطلبات وعناصر التقارير البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = 0,500$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية تبعاً لمتغير العمر.

**ثانياً: زياد مصداقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد زياد مصداقية التقارير تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = 0,297$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني

عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعديا مصادقية التقارير تبعاً لمتغير العمر.

**ثالثاً: إجمالي أبعاد مصادقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في إجمالي أبعاد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير العمر ( $Sig = 0,775$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية إجمالي أبعاد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير العمر.

بالنسبة لمتغير الخبرة الوظيفية: قام الباحث باستخدام (Oneway Anova).

**أولاً: متطلبات وعناصر التقارير البيئية:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية ( $Sig = 0,735$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد متطلبات وعناصر التقارير البيئية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

**ثانياً: زياد مصادقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في بُعد زياد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية ( $Sig = 0,934$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في بُعد زياد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

**ثالثاً: إجمالي أبعاد مصادقية التقارير:** لقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق في إجمالي أبعاد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية، حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار المحسوبة للتحقق من وجود فروق جوهرية تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية ( $Sig = 0,819$ ) وهي قيمة أكبر من مستوى  $0,05$ ، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية إجمالي أبعاد مصادقية التقارير تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

وبناء على ذلك فإننا نستنتج عدمتواجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات المستقضي منهم حول أبعاد مصداقية التقارير تبعاً لمتغيرات (النوع، العمر، الخبرة الوظيفية).

## نتائج الدراسة

خلصت الدراسة التطبيقية التي انتهى اليها الباحث إلى أن هناك علاقة طردية مباشرة بين مجموع الفرضيات الرئيسية والفرعية للدراسة التطبيقية وزيادة مصداقية التقارير الرقابية البيئية للجهاز المركزي للمحاسبات، وتقديم نموذج مقترح لزيادة مصداقية تقارير أحد الأجهزة الرقابية عن الأداء البيئي للمنظمات، ونظراً لما تمثله التقارير الرقابية البيئية التي يلتزم بإصدارها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من حيث أنها المنتج الرئيسي والنهائي من مخرجات مهام الفحص الي يقوم بها الجهاز، كونها تتضمن خلاصة الجهد الرقابي البيئي وتوثيقه وتقديم التوصيات الرقابية بشأن الملاحظات الي تتكشف خلال عمليات التدقيق البيئي، تتأكد أهمية تلك العمليات كونها تمثل المحصلة النهائية للرقابة ووسيلة الاتصال الهامة بين الجهاز الأعلى للرقابة وكل أولئك الذين يهتمهم الوقوف على حقائق الأمور من مسؤولين في الجهات المشمولة بالرقابة ومن مجلس النواب والمخططين والمحليلين الماليين الذين يسعون للوصول إلى البيانات الصادقة والصحيحة للاستئارة بها في صناعة القرار ووضع الخطط ورسم السياسات وذلك وفق الارشادات الفنية المرتكزة على المعايير الصادرة من منظمة الإنتوساي بهذا الشأن، وفي نفس الوقت سيكون قابلاً لإجراء التعديلات اللازمة في ضوء المستجدات. ويهدف النموذج الي:

1. التعريف بالتقرير الرقابي البيئي وأهدافه ومكوناته وأهميته وأنواعه وبيان خصائص كل نوع.
2. توحيد منهجية إعداد وكتابة التقارير الرقابية البيئية في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بما يتفق والمعايير الفنية الخاصة بكتابة التقرير الرقابي البيئي شكلاً ومضموناً لتعزيز مصداقيته وفق الإرشادات الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

٣. تعريف المدققين والأعضاء الفنيين بالخطوات الواجب اتباعها أثناء إعداد مسودة التقرير الرقابي البيئي، وطرق وأساليب كتابة التقارير المختلفة الي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، والقواعد الي يجب مراعاتها عند إعداد مسودة كل نوع من أنواع تلك التقارير البيئية.

٤. تقديم إطار مبسط لكيفية استيفاء عناصر الملاحظة عند صياغة الملاحظات الي تسفر عن تنفيذ فريق التدقيق للمهمة الرقابية البيئية المكلف بها.

٥. الحد من فرص الأخطاء الي قد تؤثر على جودة التقرير وتعزيز مصداقيته وتستنزف الوقت وتحول دون إبراز الجهد المبذول أثناء تنفيذ المهمة الرقابية البيئية.

### النموذج المقترح

النموذج المقترح: دليل لصياغة التقارير البيئية لزيادة مصداقيتها ويحتوي على:

#### (١) قواعد إعداد التقارير البيئية:

١,١ تعريف التقرير الرقابي البيئي.

٢,١ الهدف من إعداد التقرير الرقابي البيئي.

٣,١ أهمية التقارير الرقابية البيئية.

٤,١ أنواع التقارير الرقابية البيئية:

- التقرير البيئي المبدئي
- التقرير البيئي السنوي
- التقرير البيئي العام
- التقرير البيئي الخاص

#### (٢) قواعد إعداد التقارير البيئية:

١,٢ من حيث الشكل

٢,٢ من حيث المضمون

### ٣) كتابة التقارير الرقابية ومتابعتها لتعزيز مصداقيتها:

- ١,٣ مسار التقارير الرقابية البيئية.
- ٢,٣ معايير إعداد التقارير الرقابية البيئية:
- الاستقلالية- الاكتمال (الشمولية)
- الوضوح - الإسهاب
- الدقة - الموضوعية
- الإقناع - التوقيت
- ٣,٣ متطلبات إعداد التقارير الرقابية البيئية:
- يلتزم العضو الفني بإعداد التقرير
- تضمين التقرير البيئي الخطوات المتخذة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة
- التأكد من اكتمال عناصر الملاحظة وهي:
  - (١) الحالة
  - (٢) تعريف دليل الإثبات
  - (٣) أسباب الملاحظة البيئية
  - (٤) أثر الملاحظة البيئية
  - (٥) التوصية
- هناك متطلبات خاصة بصياغة الملاحظات البيئية ضمن التقرير الرقابي البيئي:
  - (١) أن تكون الملاحظة البيئية مترابطة الأجزاء بشكل منطقي بين عناصرها.
  - (٢) أن يتم تجميع الملاحظات البيئية المتعلقة بالموضوع الواحد.
  - (٣) اختيار عنوان لها بشكل يكون عاكسا لجوهرها وله علاقة وطيدة بالمشكلة الأساسية المرتبطة بها.
  - (٤) أن تجسد عناوين الملاحظات البيئية بشكل واضح وأن تكون معبرة عن جوهر الملاحظة البيئية.
  - (٥) دعم الملاحظات البيئية بأدلة الإثبات الكافية والملائمة والمعقولة والواقعية.
  - (٦) استخدام الجمل الواضحة والسهلة والبعد عن التعقيد.

- ٧) أن تدرج البيانات التفصيلية والجداول في مرفقات أو ملحقات خاصة ومعنونه ومرقمة حسب تسلسل الأرقام في الملاحظات البيئية.
- ٨) أن تقدم الملاحظات البيئية الأكثر أهمية على الأقل أهمية.
- ٩) الربط بين الوقائع المختلفة فقد تصل بالعضو الفني إلى اكتشاف مخالفات جسيمة وتحويلها إلى ظاهرة.
- ١٠) اتخاذ الإجراءات الفورية بالنسبة للوقائع الخطرة.
- ١١) الحيادية والموضوعية لدى معالجة الموضوعات والبعد عن التصيد وتضخيم الأخطاء العادية التي لا ترجع إلى سوء القصد.
- ١٢) ذكر تكلفة الأثار البيئية تفصيلاً وذلك بالتنسيق الفعال بين المدقق والعضو الفني الفاحص بنفسه.
- ١٣) تضمن التوصيات البيئية الإجراءات التفصيلية الشارحة أوجه العلاج والتصويب اللازمة بحيث تكون معقولة وقابلة للتنفيذ وهادفة للتطوير.
- ٤,٣ متابعة التقارير الرقابية ونشرها:
- أهداف متابعة توصيات التقارير الرقابية
  - وسائل متابعة توصيات التقارير الرقابية
  - الردود ومتابعة حالة التقرير البيئية
  - إدراج التقرير النهائي ضمن التقرير السنوي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة:
- ويتم ذلك بإتباع ما يلي:
- ١) إعداد التقارير البيئية النهائية المخصصة للنشر
- تعديلات من حيث الشكل.
- تعديلات من حيث المضمون.
- ٢) مراجعة التقارير البيئية المخصصة للنشر على مستوى الإدارة المختصة.
- ٣) المراجعة النهائية والنشر.

## توصيات الدراسة

- أولاً:** الالتزام بدعم ودمج المراجعة البيئية في أعمال الأجهزة العليا للرقابة.
- ثانياً:** استهداف الأجهزة العليا للرقابة من المراجعة البيئية أولوية استراتيجية.
- ثالثاً:** تعزيز مصداقية تقارير عمليات المراجعة البيئية حيث يجب أن يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة. العديد من الإجراءات لتأكيد أن نتائج عمليات مراجعته يمكن فهمها بوضوح مثل:
- الالتزام بفحص التقارير المبنية على المخاطر للتحقق من ان كل عملية مراجعة تخضع للقدر المناسب من الفحص لتأكيد أن نتائج المراجعة يمكن تدعيمها وتقديمها بأقناع.
  - العمل على إلزام الحكومة بالتعليق على كل عمليات المراجعة البيئية للمساعدة في تأكيد العدالة والحيادية وتأكيد انه يمكن تحديد المشكلات المحتملة في التقرير قبل انهاؤه.
- رابعاً:** التنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة والمنظمات البيئية غير الحكومية للعمل معاً.
- خامساً:** تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة في مراجعة الاتفاقيات البيئية الدولية.
- سادساً:** مشاركة الأجهزة العليا للرقابة في التحقق من جوانب التنمية المستدامة.
- سابعاً:** تحديد المنهج الذي يجب أن يستخدمه الجهاز الأعلى للرقابة عند مراجعة التصرفات الحكومية في مجال البيئة.
- ثامناً:** إعادة هيكلة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة واستحداث قطاع المراجعة البيئية.
- تاسعاً:** استخدام الوسائط التكنولوجية لسرعة التواصل مع كافة الجهات ذات الصلة.
- عاشراً:** تدريس مادة المحاسبة والمراجعة البيئية بالجامعات والمعاهد العليا التجارية والنظم الإدارية.

## مقترحات بمحور آخرى

- انعكاسات ممارسة المراجعة البيئية على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- اتجاهات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة لمراقبة حوكمة البيئة المحلية.



## المراجع

- أحمد بله أحمد علي (٢٠١٨): المحاسبة البيئية ودورها في زيادة شفافية التقارير المالية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين.
- أحمد عبد الفتاح الناجي (٢٠١٣): التنمية المستدامة في المجتمع النامي الاسكندرية المكتب الجامعي الحديث، ص ٦٢-١٧٤-١٧٥-٢٩٠
- البنك الدولي "المشروع الاقليمي لإدارة النفايات الصلبة-الدلائل الاقليمية" دراسة ٦ حالات معدة من قبل المجتمع الدولي (٢٠٠٩).
- الزبير عياش (٢٥، ٢٦ نوفمبر ٢٠١٣): الحكم الراشد لتحقيق التنمية المستدامة من منظور الالية الافريقية للتقييم من قبل النظراء. الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعه قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر ص ٩.
- بوعلام ولهى: افاق تطبيق استراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الاشارة الي حاله الدول العربية النفطية. مجلة العلوم الاقتصادية والتيسير والعلوم التجارية. جامعه فرحات، عباس سطيف، الجزائر ص ١٢١، العدد ١٢- (٢٠١٤).
- شيماء سعيد محمد يسن (٢٠١٢): تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين دراسة ميدانية. رسالة ماجستير كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٩٨:٩٩:١٠٣.
- عبد الله محمد عبد الصادق محمد (٢٠١٧): نموذج مقترح لاستخدام المحاسبة عن الاثر البيئي في تحسين جودة المعلومات بقطاع المقاولات، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية جامعة عين شمس.
- كريم الجسر (٢٠١٠): الحوكمة البيئية، تقرير واقع البيئة في لبنان: الواقع والاتجاهات: لبنان، ص ١٤٠
- مراد بن سعيد، صالح زياني (٢٠١٣): فعاليات المؤسسات البيئية الدولية - دقاتر السياسة والقانون. جامعة حسبية بن بو علي - الشلف الجزائر. العدد ٩- جوان - ص ٣٣-٥٦-١٢١-١٣١-١٣٥-١٦٨-٢١٥-٢١٦-٢١٧-٣٢٢

نادية راضي عبد الحلیم: مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع البنات، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد التاسع عشر (ديسمبر ٢٠٠١).

Barri, L. L.: Environmental initiatives and earnings management, Managerial Auditing Journal, Vol. 29, No: 1, pp: 76-106 (2014)

Changes (2007): The case of Egypt Review Article, Advance international accounting, vol 20, p. 75-104.

Craig Deegan (2009): Financial Accounting theory, MC-Graw Hill, hnc, P. 282

Erwan, G.; Cibán, C. and others (2014): Applicability of the frame of Reference approach for environmental monitoring of offshore renewable energy projects', Journal of Environmental Management, PP 16-28.

Minga, N. (2012): IFRS and environmental accounting' Management research review Vol. 35, No. 7. pp.,577-601.

G. Oates and A.Moradi – Motlagh (2016): is Vountary disclosure of environment performance associatd with actual environment performance? Evidence form Vioctrain Local Government , Australii. Australuan

Orddvar, M.; Kristin, F. and others: Development of environmental performance indicators supported by an environmental information system. Application to the Norwegian defence sector' Journal of Ecological Indictors. Vol. 29, pp: 296-306, (2014)

Saliem Fakir; Anthea, Stephns and Environmental Governance: (Background Research paper Environmental Govenance south Africa Environment Outlook) National state of Environmental Govenance. P. 5, (2008)

**A PROPOSAL TO ENHANCE THE CREDIBILITY OF  
SUPREME MONITORING AUTHORITIES OF  
ORGANIZATIONS ENVIRONMENTAL  
PERFORMANCE**

[11]

**Ahmed M. Z. A. El Khawas<sup>(1)</sup>; Mohamed A. Khalifa<sup>(2)</sup>  
and Salah H. Salam<sup>(2)</sup>**

1) Institute of Environmental Studies and Research, Ain Shams University 2) Faculty of Commerce, Ain Shams University

**ABSTRACT**

The application of the concepts of sustainable development, environmental impact assessment and environmental management system has had a significant impact on the increased demand for data and information resulting from the application of environmental accounting systems. This requires the review of such systems and the issuance of reports which provide users of financial statements with information to help them make informed rationale environmental decisions and to assist in terms of the controlling, planning and monitoring environmental activities. Environmental review reports reveal the level of compliance of organizations with environmental policies and laws, protecting the environment from pollution and hazards, and avoidance of overuse of natural resources to achieve sustainable development and gain competitive advantages in addition to gaining competitive advantages, tax exemptions and avoiding penalties for non-compliance with environmental laws.

The study illustrates that the enhanced credibility of reports support how Central Auditing Organization (CAO) seeks to play a vital and evolving role in promoting effective environmental governance with an objective to regulate public and private behavior towards more accountability and responsibility for preserving the environment. All

environmental audit results help the government achieve its environmental objectives towards sustainable development. CAO plays an important role to play in ensuring that our governments are accountable, responsible and responsive to ensure that environmental sustainability issues are at the heart of targeted development initiatives to be achieved. In order to achieve the objective of the study and to test its hypotheses, the researcher adopted the analytical descriptive methodology and field studies to collect the necessary information and required data in order to complete the study.

The study sample consisted of Exploratory Sample: This exploratory survey was performed on a sample, which consists of 40 individuals to answer 40 questionnaires, which were all submitted upon completion, in order to verify the validity and consistency of the questionnaire. And Actual Sample: After verifying the accuracy and consistency of the measurement instrument, the questionnaire was distributed to the sample comprising of 200 forms, whereas the retrieved ones were 178 forms, 18 of which are not valid for statistical analysis. Hence, the actual sample consists of 160 forms.

The study tool was designed based on initial identification of the of the measure phrases used in accordance with the study topic, its objectives and questions, after detailed readings, literature review and consideration of previous studies related to the problem of study and the researcher's experience. The study tool consists of: Part 1: includes personal data. Part 2: includes special phrases for environmental performance disclosure which includes 40 phrases divided into five dimensions. Part 3: includes the statements related to the credibility of the reports which includes 26 phrases divided into two dimensions. For validation purposes, we can measure the psychometric characteristics of this tool which are represented in honesty and consistency. The study objective can be achieved by proposing a model to enhance the credibility of the reports of the CAO on environmental performance of organizations in order to achieve a set of secondary objectives, e.g. development of standards, baselines, guidelines for developing environmental audit reports, ensuring the adequacy of environmental management systems in the organization and their actual compliance with environmental laws and legislative and safety requirements to

reduce the exposure to environmental hazards in addition to the assessment of effectiveness of existing environmental management systems, provide consultation to the administration with regards to possible improvements of such systems in order to achieve environmental enhancement, ensure the accuracy and validity of financial statements related to environmental performance of the organization which is recorded in the accounting and non-accounting records and registers and any other reports related to environmental performance, ensure the validity of presented data and disclosure of any liabilities or possible losses resulting from environmental issues in the financial statements and annexes thereto for the audited organization. This research also sheds some light on environmental accounting, issues of environmental accounting measurement and submitting proposals thereto, in addition to the methodology to achieve a documented environmental audit process to identify subjective evidence, which match environmental measures to provide and disclose appropriate information and data, which have an impact on financial statements and related reports to enhance their credibility. By analyzing the model of enhancing credibility, all variables lead to increased credibility in the reports issued by the Authority.

In addition to the findings identified by the researcher in evaluating previous studies including the commitment to support and integrate environmental auditing in the work of senior auditing authorities, the study recommends the following:

Identify the methodology, which CAO should use when auditing government actions in the field of the environment, restructuring CAO and developing the environmental audit sector, participation and coordination between CAO in terms of verifying aspects of sustainable development, focusing CAO strategy on environmental auditing as a strategic priority, and activate the role of CAO in reviewing international environmental agreements.