



جامعة بنغازي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية

إعداد الطالب:

محمود عبدالسلام إبراهيم

بكالوريوس محاسبة/ كلية الاقتصاد/ جامعة سبها /2003/2004

إشراف

الدكتور/ عوض احمد الروياتي

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة

بتاريخ 2012/6/23 ف

ربيع 2012

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

أَلَمْ یَرَوْا كَمْ أَهْلَكْنَا مِنْ قَبْلِهِمْ مِنْ قَرْنٍ مَّكَّنَاهُمْ فِی الْأَرْضِ مَا لَمْ یُمْكِنْ لَكُمْ
وَأَرْسَلْنَا السَّمَاءَ عَلَیْهِمْ مَدْرَارًا وَجَعَلْنَا الْأَنْهَارَ تَجْرِي مِنْ تَحْتِهِمْ فَآهَلَكْنَا هُمْ بِذُنُوبِهِمْ
وَأَنْشَأْنَا مِنْ بَعْدِهِمْ قَرْنًا آخَرِينَ

صَدَقَ اللّٰهُ الْعَظِیْمُ

سورة الأنعام (الآیة رقم 6)

الإهداء

إلى والدي العزيز، والدي العزيزة، وإلى
إخوتي الكرام، وإلى كل أقربائي، وإلى كل
من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع،
وإلى كل من أحببته في الله وأحبني فيه.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى والدي العزيز ووالدتي العزيزة وإخوتي جميعاً فقد كانوا القدوة الحسنة لي في حياتي العلمية والعملية، كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من ساعدني في إتمام هذه الدراسة ، وأخص بالذكر الدكتور عوض أحمد الروياتي، والذي أمدني بيد العون في جميع مراحل هذه الدراسة لأجل إتمامها، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء هيئة التدريس بجامعة بنغازي، والذين أعانوني في انجاز الفكرة المبدئية لهذه الدراسة، و قدموا لي العديد من الملاحظات والأفكار في هذه المرحلة، وأخص منهم الدكتور جمعة خليفة الحاسي، والدكتور سالم بن غريبة، والدكتور ابوبكر شريعة، كما انتهاز الفرصة لتقديم الشكر لكل الأساتذة الأفاضل الذين أمدوا لي يد العون في تحكيم استمارة الاستبيان وهم الدكتور الكيلاني عبدالكريم الكيلاني، والدكتور مسعود البديري، والدكتور قاسم شرح البال عزوز والدكتورة عائشة شكري، كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء هيئة التدريس بجامعة سبها وأخص بالذكر المرحوم الدكتور عبدالسلام محمد التواتي والذي أمدني بيد العون في تحكيم استمارة الاستبيان، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الإخوة العاملين بنقابة المحاسبين القانونيين ببنغازي، وإلى أعضاء هيئة التدريس بقسم الإحصاء بجامعة بنغازي ، وأخص بالذكر الدكتور عبدالغفار المنفي، والدكتور جبريل شامية، وإلى الأستاذ محمد عبدالله السلهاج، وإلى كل زملائي الطلبة لمساعدتهم لي أثناء مرحلة دراستي، وإلى كل الإخوة والأصدقاء الذين ساعدوني كثير رآ في انجاز هذه الدراسة ، كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من علمني حرفاً، سائلاً المولى عز وجل أن يرزقني العلم النافع والعمل الصالح والإخلاص في القول والعمل.

الباحث

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى	رقم
أ	..... الآية	-
ب	..... الإهداء	-
ت	..... الشكر	-
ث	..... فهرس المحتويات	-
خ	..... ملخص الدراسة	-
1	..... الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	1
2	..... مقدمة	1.1
3	..... الدراسات السابقة	2.1
6	..... مشكلة الدراسة	3.1
8	..... فرضيات الدراسة	4.1
8	..... أهداف الدراسة	5.1
9	..... أهمية الدراسة	6.1
9	..... نطاق وحدود الدراسة	7.1
9	..... منهجية الدراسة	8.1
10	..... مجتمع الدراسة	9.1
10	..... تقسيمات الدراسة	10.1
11	..... الفصل الثاني: الإطار القانوني والتشريعي في مجال البيئة	2
12	..... مقدمة	1.2
12	..... المبحث الأول: الإطار القانوني والتشريعي الدولي في مجال البيئة	2.2
13	..... الفرع الأول: الإطار القانوني والتشريعي البيئي لبعض الدول الغربية المتقدمة	1.2.2
17	..... الفرع الثاني: الإطار القانوني والتشريعي البيئي لبعض الدول العربية	2.2.2
22	..... المبحث الثاني: الإطار القانوني والتشريعي الليبي في مجال البيئة	3.2
22	..... الفرع الأول: إنشاء الهيئة العامة للبيئة والأهداف المناطة بها	1.3.2
24	..... الفرع الثاني: القانون الليبي في مجال البيئة	2.3.2
28	..... الفصل الثالث: ماهية ودوافع المراجع البيئية والمعايير المهنية الصادرة بشأنها	3

رقم الصفحة	المحتوى	رقم
29	مقدمة.....	1.3
29	المبحث الأول: ماهية ودوافع المراجعة البيئية.....	2.3
30	الفرع الأول: ماهية المراجعة البيئية، وأهميتها، وأهدافها.....	1.2.3
35	الفرع الثاني: أنواع المراجعة البيئية، ودوافع القيام به.....	2.2.3
39	المبحث الثاني: المعايير والإرشادات المهنية في مجال البيئة.....	3.3
40	الفرع الأول: المعايير والإرشادات المحاسبية في مجال البيئة.....	1.3.3
45	الفرع الثاني: المعايير والإرشادات في مجال مراجعة الأداء البيئي.....	2.3.3
55	الفصل الرابع: متطلبات مراجعة الأداء البيئي.....	4
56	مقدمة.....	1.4
56	المبحث الأول: القياس والإفصاح البيئي.....	2.4
57	الفرع الأول: القياس البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية.....	1.2.4
67	الفرع الثاني: الإفصاح البيئي عن أنشطة الوحدات الاقتصادية.....	2.2.4
72	المبحث الثاني: نظام الإدارة البيئية والقائمون بالمراجعة البيئية.....	3.4
72	الفرع الأول: نظام الإدارة البيئية.....	1.3.4
76	الفرع الثاني: القائمون بالمراجعة البيئية.....	2.3.4
83	الفصل الخامس: الدراسة الميدانية ونتائج وتوصيات الدراسة.....	5
84	مقدمة.....	1.5
84	المبحث الأول: منهجية الدراسة العملية وتحليل البيانات وصفيًا.....	2.5
85	الفرع الأول: منهجية الدراسة وأدواتها.....	1.2.5
89	الفرع الثاني: التحليل الوصفي للبيانات.....	2.2.5
122	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات.....	3.5
127	المبحث الثالث: النتائج و التوصيات.....	4.5
127	الفرع الأول: النتائج.....	1.4.5
131	الفرع الثاني: التوصيات.....	2.4.5
132	قائمة المراجع.....	-
139	الملاحق.....	-

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجداول	رقم الجدول
86	توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة.....	(1-5)
88	الاستمارات الموزعة ونسبة الردود.....	(2-5)
90	توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم العلمية.....	(3-5)
91	توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة.....	(4-5)
91	توزيع المشاركين حسب المركز الوظيفي للمشارك.....	(5-5)
92	عدد ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركين.....	(6-5)
93	ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون في الدراسة.....	(7-5)
94	عدد الدورات التي خضع لها المشاركون أثناء مزاولتهم للمهنة.....	(8-5)
94	عدد المواضيع التي لم يتم تناولها في الندوات والمؤتمرات.....	(9-5)
99	مدى كفاية القوانين والتشريعات البيئية.....	(10-5)
102	مدى إلمام المراجع الخارجي بأهداف المراجعة البيئية.....	(11-5)
104	إلمام المراجع الخارجي بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية..	(12-5)
105	دوافع القيام بالمراجعة البيئية ومدى قبولها من قبل المراجع الخارجي الليبي.	(13-5)
113	مدى ملائمة المعايير والإرشادات الدولية والإقليمية للمراجعة البيئية في ليبيا	(14-5)
115	مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي.....	(15-5)
120	مدى قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي.....	(16-5)
121	المعرفة والخبرة المرتبطة بالمراجعة البيئية.....	(17-5)
126	نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة.....	(18-5)
127	نتائج اختبار الفرضيات.....	(19-5)

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	استمارة الاستبيان.....

ملخص الدراسة

إن البيئة التي يعيش فيها الإنسان هي مهد وجوده ومكان حياته، وبالتالي فإنه من الطبيعي أن يقوم الإنسان بالمحافظة عليها والاهتمام بها، وأن تفاقم المشكلات في العالم أجمع وما ترتب عليه من مخاطر تهدد كل الكائنات على السواء؛ أصبحت من الأمور التي تستوجب مشاركة الجميع في مواجهة هذه المشكلات، وكما هو معلوم لدينا فإن هناك الكثير من الأضرار التي لحقت بالبيئة نتيجة للتأثيرات السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية، ومنها حدوث ثقب في طبقة الأوزون والتغيرات المناخية، ونتيجة للضرر الذي حدث في طبقة الأوزون فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة، وترتب على ذلك إن العديد من الدول أعدت قوانين وسياسات بيئية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة، كما قامت الجهات المهنية بإصدار مجموعة من المعايير والإرشادات التي تساعد المراجع الخارجي بالقيام بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية.

تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي عن (مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي عند قيامه بمراجعة الوحدات الاقتصادية بمراجعة الأنشطة البيئية لهذه الوحدات)، وذلك من خلال التساؤلات الفرعية عن مدى توافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية في ليبيا، ومدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية، ومدى إمكانية استرشاد المراجع الخارجي بالمعايير والنشرات الدولية ذات العلاقة بموضوع البيئة عند القيام بأعمال المراجعة المقدمة، ومدى قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي، ومدى توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية، وتمثلت الفرضية الرئيسية للدراسة في انه (لا يتوافر للمراجع الخارجي الليبي مستوى مناسب من الإمكانيات اللازمة لمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية الليبية)، ولاختبار صحة هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية في انه لا يتوافر مستوى مناسب من القواعد والتشريعات البيئية الملزمة للوحدات الاقتصادية للقيام بدورها البيئي، ولا يتوافر للمراجع الخارجي الليبي المستوى المناسب من المعرفة الكافية بعناصر المراجعة البيئية، ولا تناسب المعايير الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية بشكل ملائم بيئة المراجعة في ليبيا، ولا يتوافر قبول مناسب من قبل الوحدات الاقتصادية للقيام بالقياس والإفصاح البيئي، ولا يتوافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية.

تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية الليبية عند قيامه بعمليات المراجعة، وذلك من خلال

التعرف على القواعد والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية في ليبيا، والتعرف على مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية، والتعرف على المعايير والإرشادات الدولية الصادرة بشأن مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، والتعرف على مدى قبول الوحدات الاقتصادية للبيئية للقياس والإفصاح البيئي، والتعرف على التأهيل والخبرة اللازمة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بالمراجعة البيئية

اتبعت الدراسة المنهج "الاستقرائي الاستنباطي" وذلك من خلال مراجعة الأدبيات التي تناولت موضوع المراجعة البيئية، وتكوين الإطار النظري للبحث، ودراسة الإطار النظري للبحث وصياغة الفرضيات (الاستنتاجات النظرية للبحث)، واستخدام الإحصاء كوسيلة لجمع البيانات (الاستبيان) من عينة من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، وتصنيف وتبويب وتحليل البيانات وصياغة النتائج (الاستنتاجات العملية)، ومقارنة الاستنتاجات العملية بالاستنتاجات النظرية، ومن خلال الدراسة النظرية توصل الباحث لمجموعة من النتائج النظرية أهمها:

1. لا يوجد تعريف متفق عليه بين كتاب المراجعة فيما يتعلق بمفهوم المراجعة البيئية.
2. تكمن أهمية المراجعة البيئية من خلال مساهمتها في التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، كما إن من أهم أهداف المراجعة البيئية هو التأكد من إن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية يتفق مع القوانين والتشريعات البيئية.
3. توجد مجموعة من الدوافع المباشرة وغير المباشرة أو الوسائل اللازمة يمكن أن تساعد المراجع الخارجي في القيام بالمراجعة البيئية، ومن أهم الدوافع هي قيام الدولة بسن قواعد وتشريعات ملزمة في هذا الشأن.
4. توجد مجموعة من الإصدارات المهنية فيما يتعلق بالمراجعة والمحاسبة البيئية، وفي المقابل لا يوجد معايير مهنية ليبية في هذا الجانب.
5. إن القياس البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية ليس مثل القياس فيما يتعلق بالأنشطة التجارية، ومع ذلك يوجد مجموعة من الأساليب فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية.
6. توجد مجموعة من المتطلبات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، ومنها القياس والإفصاح البيئي، وكذلك متطلب توافر نظام للإدارة البيئية للوحدات الاقتصادية يمكن أن تساعد في توثيق المعلومات البيئية، كما أن القائم بالمراجعة البيئية يجب أن تتوفر فيه مؤهلات تختلف عن تلك المتوفرة في المراجع الخارجي للأنشطة المالية، كما تم التوصل بأن

المؤهلات العلمية (كيمياء، هندسة، جيولوجيا، وغيرها) لا يمكن أن تتوفر في شخص واحد، الأمر الذي يتطلب ضرورة استعانة المراجع الخارجي الليبي بخبراء البيئة، مما يعني إن المراجعة البيئية تتم بواسطة فريق متعدد التخصصات.

أما النتائج العملية فتمثلت في الآتي:

1. إن غالبية الدورات التدريبية فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ركزت على الجانب المالي والتشغيلي فقط، وأهمت الجانب الاجتماعي والبيئي.

2. بالرغم من وجود قوانين وتشريعات بيئية، إلا إن هذه القوانين يشوبها نوع من القصور أو عدم الوضوح من ناحية وعدم اكتمالها، كما أن دور الهيئة العامة للبيئة فيه نوع من القصور.

3. أن المراجع الخارجي الليبي لم بأهداف المراجعة البيئية، ولم بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية، ويرى ويدرك بأنه لكي تتم عملية المراجعة البيئية فإن الأمر يتطلب مجموعة من الدوافع اللازمة للقيام بهذا النوع من المراجعة، حيث أن القوانين والتشريعات البيئية تعتبر من أهم الدوافع، ويليهما قيام المهنة بإصدار معايير مراجعة بيئية.

4. تبين من خلال الدراسة العملية أن المراجع الخارجي الليبي يرى بأن المعايير والإجراءات الدولية مناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية،

5. تبين من خلال الدراسة وجود بعض الوحدات الاقتصادية تقوم بالقياس والإفصاح البيئي عن أنشطتها البيئية إلا إن الغالبية من هذه الوحدات لا تهتم بالجانب البيئي إطلاقاً.

6. توافر التأهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية في بعض الجوانب، وعدم توافرها في جوانب أخرى، وإن المراجع الخارجي الليبي على استعداد للاستعانة بخبراء البيئة لإجل القيام بالمراجعة البيئية.

وتوصلت الدراسة لمجموعة من التوصيات أهمها:

1. ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

2. تفعيل دور الهيئة العامة للبيئة بما يساهم في تحقيق دورها المتعلق بالمحافظة على البيئة وتحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها.

3. ضرورة قيام الجهات المهتمة بالمهنة بتبني او إصدار معايير متعلقة بالمراجعة البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية بما يساهم في مساعدة المراجع الخارجي الليبي للقيام بدوره بكفاءة وفاعلية.
4. إلزام الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح البيئي وكذلك تبني نظام للإدارة البيئية.
5. أن تلعب الجامعات والمؤسسات التعليمية الليبية دوراً هاماً في تأهيل الأفراد بالمواضيع المتعلقة بالقياس والإفصاح البيئي، والمراجعة البيئية
6. نشر الوعي البيئي بين أفراد المجتمع وبمختلف فئاتهم، والاهتمام بعقد الدورات والمؤتمرات والندوات التي قد تعزز من تبني المراجعة البيئية في الوحدات الاقتصادية في ليبيا.
7. يوصي الباحث بأجراء العديد من الدراسات في هذا الجانب، ومنها دراسة مستوى إنفاق الشركات على البيئة، والتعرف على مدى التزام الشركات بالقوانين والتشريعات البيئية، ودراسة إمكانية قيام المراجع الداخلي بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة:

إن البيئة التي يعيش فيها الإنسان هي مهد وجوده ومكان حياته، وبالتالي فإنه من الطبيعي أن يقوم الإنسان بالمحافظة عليها والاهتمام بها، وأن تزايد المشاكل البيئية في العالم أجمع وليبيا ليست استثناء وما ترتب عليه من مخاطر تهدد كل الكائنات على السواء؛ أصبحت من الأمور التي تستوجب مشاركة الجميع لمواجهتها، ولقد شهدت العقود الأخيرة من القرن العشرين وإلى يومنا هذا اهتماماً متزايداً بموضوع البيئة، وذلك من خلال انعقاد العديد من المؤتمرات والندوات الخاصة بالوضع البيئي العالمي وصدور العديد من التقارير في هذا الشأن، وبما أن قضايا حماية البيئة والتنمية ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات من التكامل والاعتماد المتبادل لذا فإنه من المنعذر استمرار التنمية على قاعدة من الموارد البيئية المتدهورة.

وقد أشارت العديد من تقارير التنمية المستدامة إلى إن التنمية البشرية يجب أن تفي باحتياجات الأجيال الحالية بدون تعريض مقدره الأجيال المستقبلية لمخاطر الوفاء باحتياجاتهم، وأن مصطلح التنمية المستدامة ليس مرتبطاً بزيادة وتحسين مستوى المعيشة فقط، بل مرتبطاً أيضاً بالتركيز على الحفاظ على البيئة وصيانة مواردها، إن هناك الكثير من الأضرار التي لحقت بالبيئة نتيجة للتأثيرات السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية، ومنها حدوث ثقب في طبقة الأوزون والتغيرات المناخية، ونتيجة للضرر الذي حدث في طبقة الأوزون فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة، وترتب على ذلك إن العديد من الدول أعدت قوانين وسياسات بيئية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة، كما قام الاتحاد الأوروبي بسن تشريع رئيسي عام 1986 حيث نصت المادة 130 من هذا القانون الموحد على أن أهداف السلوك البيئي للمجتمع الأوروبي تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1- وقاية وحماية وتحسين جودة البيئة.

2- المساهمة في حماية الصحة البشرية.

3- التأكد من الاستخدام الرشيد للموارد الطبيعية.

وعلى غرار الأمم المتحدة والاتحاد الأوروبي والعديد من دول العالم فقد قامت ليبيا بسن العديد من القوانين واللوائح المتعلقة بحماية البيئة، حيث قام مؤتمر الشعب العام (سابقاً)

(1) - نقلا عن

أمين السيد لطفى، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، 2005، ص 143.

والهيئة العامة للبيئة بإصدار العديد من القوانين واللوائح التي تحدد المسؤوليات والغرامات والعقوبات

عن مخالفة هذه القوانين من بينها القانون رقم (15) لسنة 1371(2003)⁽¹⁾ في شأن حماية البيئة، ومن منطلق الاهتمام بالبيئة زاد عدد المنظمات الدولية الحكومية وغير الحكومية لحماية البيئة ومنها المنظمة الكندية للمحاسبين الإداريين، حيث اهتمت هذه المنظمة بموضوع تلوث البيئة وأصدرت دليلاً مبدئياً عن المفاهيم البيئية والاستراتيجيات الضرورية لمواجهة آثار تلوث البيئة وعدم المحافظة عليها⁽²⁾.

ونتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقها كما أدى تزايد الاهتمام بالموارد البيئية إلى تزايد الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة في هذا المجال⁽³⁾، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار العديد من المعايير والإرشادات التي تساعد على مراجعة الوحدات الاقتصادية ومنها البيان الدولي رقم (1010)، وعلى الرغم من وجود مؤشرات تؤكد تطبيق لبيبا للمعايير الأمريكية والبريطانية بصورة عامة بالبيئة الليبية⁽⁴⁾، إلا إن تطبيق المراجع الخارجي للمعايير والإرشادات الخاصة بمراجعة الأنشطة البيئية من خلال التأكد من تطبيق الوحدات الاقتصادية للبيبة للقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك الاسترشاد بالمعايير والإرشادات الدولية الصادرة بالخصوص ما تزال محل جدل وتحتاج إلى الكثير من الدراسات لإرسائها والاهتمام بتطبيقها.

2.1 الدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء بعض الدراسات على المستوى الدولي والمحلي والتي تناولت مراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية وبينت أثر هذه الأنشطة على تقرير المراجع الخارجي، وجاء عرضها تاريخياً على النحو التالي:

1- دراسة (رواسي، 1992)⁽⁵⁾:

(1) - قانون حماية البيئة رقم (15) لسنة 1371 و.ر.
(2) - عمرو بن حسين عبد البر، "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف"، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قطر، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، 1999، ص 231-269
(3) - أمين السيد لطفي، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعية، 2005، ص 328
(4) - مصطفى بكار محمود "الرقابة الداخلية واقعا ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية" ورقة مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية، اللجنة الشعبية العامة للرقابة المالية والفنية بالتعاون مع أكاديمية الدراسات العليا (طرابلس) 2005، ص 2
(5) Roussey,RS.(1992) Auditing Environmental Liabilities Auditing; A Journal of Practice& Theory,vol.11 No- 1, (5) spring,pp47-57

استهدفت هذه الدراسة تحليل القوانين والتشريعات المتعلقة بمكافحة التلوث البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية، ومدى التزام المنشآت الصناعية بهذه القوانين والتشريعات، وتقدير تكاليف تنظيف مواقع التخلص من النفايات والمخلفات الصناعية، والمحاسبة عن الالتزامات الناتجة عن المخلفات البيئية، وأهمية مراجعة وإعداد التقارير ذات العلاقة بالالتزامات المحتملة الناجمة عن الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية، وخلصت الدراسة إلى إن مراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت سوف تلقي على عاتق المراجع مسؤولية جديدة، وإن المخاطر البيئية ستصبح بشكل متزايد مخاطر مالية للشركات الصناعية، وسينشأ عن مكافحة التلوث التزامات وتكاليف بيئية، وإن هناك صعوبة في تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي، وتحديد إجراءات المراجعة الملائمة، وما لهذا من أثر على تقرير المراجع.

2- (Colbert & Scarbrough 1993)⁽¹⁾:

ناقشت هذه الدراسة أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن هناك عدداً من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع أن يراعيها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقارير.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة، وإنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج الوحدة الاقتصادية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك عن القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدئ رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يتحفظ في رأيه، أما إذا كان خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية، أو عدم الإفصاح عنه بصورة مناسبة فعليه أن يتحفظ في رأيه، أو يبدئ رأياً معاكساً وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج، وإذا لم يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية إلا أن المراجع لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي لأسباب تعود للإدارة، فعليه أن يمتنع عن إبداء الرأي.

3- دراسة (Power 1997)⁽²⁾:

تناولت هذه الدراسة القائم بعملية المراجعة البيئية، وخلصت إلى أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق يضم عدداً من الخبراء في مجالات مختلفة في المحاسبة والمراجعة

(1)- Colbert, J.L. and Scarbrough, C. (1993) "Environmental Issues in a Financial Audit: which Professional Standards apply Managerial Auditing Journal, Vol 8 No .5, pp: 26-32.

(2)- Power, Michael (1997) "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit, Accounting and Society Organization And Society, vol 22 no2 pp123-129

والهندسة والكيمياء والقانون وغيرها من المجالات، واستدللت على ذلك بأن ستة من مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية تتعاقد مع العديد من خبراء البيئة في مجالات مختلفة.

4- دراسة (عبدالغني 2000)⁽¹⁾:

استهدفت هذه الدراسة دراسة أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية بجميع مراحلها ابتداء من مرحلة قبول التكاليف بالعمل ومرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة التنفيذ، وانتهاء بمرحلة إبداء الرأي وإعداد التقرير بالشركات في جمهورية مصر العربية. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستقراء، وتقييم أهم الإصدارات المحاسبية والمهنية الدولية والأمريكية والمصرية، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تسبب تلويث للبيئة، وخاصة تلك التي تعمل في صناعات معينة مثل صناعة البترول والبتروكيماويات والصلب والسيارات عادة ما تواجه التزامات بيئية محتملة بسبب خروجها عن التشريعات البيئية، وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات الميدانية للوقوف على وجهات نظر المراجع الخارجي حول مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية.

5- (دراسة الككلي 2001)⁽²⁾:

أجريت هذه الدراسة على عينة من الوحدات الصناعية الليبية، وكانت بعنوان الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة وخلصت هذه إلى إن جهود الوحدات الصناعية الليبية في مجال حماية البيئة لا تزال غير كافية حيث أكدت على إن نصف الوحدات التي تناولتها الدراسة لا تقوم باتخاذ إجراءات فعالة لحماية البيئة الصناعية الليبية.

6- دراسة (Chiang & Lightbody 2004)⁽³⁾:

أشارت هذه الدراسة إلى إن هناك ضغوطاً متزايدة في نيوزلندا من قبل مستخدمي المعلومات، والأطراف ذات العلاقة للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى الضغوط المرتبطة بضرورة الالتزام بالتشريعات

(1) - محمد محمد عبدالغني، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، المجلد 37، العدد الأول، 2000 ص 1 .

(2) - سعاد العربي الككلي، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية المنشورة، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، 2001، ص 132 .

(3)- Chiang, C. and Lightbody, M. (2004) "Financial Auditors and Environmental Auditing in New Zealand" Managerial Auditing Journal, vol. 19 No .2, pp: 224-234 ,

البيئية، وان هذه الضغوط في تزايد مستمر، وسيكون هناك زيادة تدريجية على خدمات المراجع الخارجي.

7- دراسة (باسودان، 2007)⁽⁴⁾:

أجريت هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية، واستهدفت إستطلاع آراء ممارسي مهنة المراجعة حول مدى إمكانية مراجعة الأداء البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية، كما أنها تكشف عن خبرة المراجع وحجم مكتب المراجعة وأثرها على وعي المراجع وفهمه لدوره في المراجعة البيئية، وأظهرت نتائج الدراسة أيضاً أن هناك تأثيراً معنوياً لخبرة المراجع على معرفته بدرجة التشابه بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، كما أن لها تأثير معنوي على معرفة المراجع بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية، أما بخصوص تأثير خبرة المراجع على درجة وعيه بالوضع البيئي في المملكة وفهمه لدوره في المراجعة البيئية والوسائل الكفيلة بزيادة هذا الدور فلم تظهر النتائج أي تأثير معنوي، كما أوضحت نتائج الدراسة أن حجم المكتب ليس له تأثير معنوي على درجة وعي المراجع بالوضع البيئي وعلى فهمه لدوره في المراجعة البيئية والوسائل الكفيلة بزيادة هذا الدور.

3.1 - مشكلة الدراسة:

تعتبر البيئة مجال حيوي بالغ الأهمية للوحدات الاقتصادية على مستوى العالم أجمع، لأنها تعتمد على استغلال البيئة للحصول على المواد الخام، وقد تضر بعض الصناعات بالبيئة كنتيجة لعمليات وأنشطة تلك الوحدات الاقتصادية، ونتيجة لأهمية البيئة أصبحت الحاجة ماسة إلى الاهتمام بها والمحافظة عليها، وفي هذا الصدد صدرت القوانين والتشريعات في هذا الشأن، حيث بينت إحدى الدراسات⁽¹⁾ إن التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية سوف يترتب عليه تكاليف بيئية والتزامات مالية كبيرة، وان أفراد الوحدات الاقتصادية لتقارير بيئية يترتب عليه ضرورة مراجعتها من قبل مراجع حيادي ومستقل، وإذا كانت عملية حماية البيئة من التلوث والاهتمام بها أصبح أمراً ضرورياً في غالبية دول العالم، فإنه من الواجب على الوحدات الاقتصادية في ليبيا أن تهتم بحماية البيئة وتفصح عن أنشطتها البيئية، وفي هذا الخصوص قامت ليبيا بإصدار العديد من القوانين في هذا الشأن، وعليه فإن مخالفة الوحدات الاقتصادية لهذه القوانين واللوائح البيئية سوف يترتب عليه التزامات محتملة، حيث أشارت

(4) - يوسف عبدالله باسودان، مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في السعودية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد الثاني والأربعين، 2007. نقلاً عن الموقع الإلكتروني ص 1.

http://www.acc4 arab.com /acc/showthread.php?t=2767 تاريخ الزيارة 2009/9/12

(1) - صالح عبد الرحمن السعد، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الدراسة الحالية والنظرة المستقبلية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، العدد 21، المجلد الثاني، تاريخ النشر 2007، ص 105.

إحدى الدراسات⁽²⁾ إلى إن بعض الوحدات الاقتصادية المتمثلة في صناعة البترول والصناعات البتروكيمياوية والصلب والسيارات عادةً ما تواجه هذه الصناعات التزامات بيئية محتملة بسبب طبيعة نشاطها، وان الخروج عن هذه القوانين سوف يترتب عليه التزامات من شأنها أن تؤثر على الحالة المالية للعميل، وقد يكون هذا التأثير جوهرياً في بعض الأحيان، مما يؤثر على رأي المراجع عن القوائم المالية محل المراجعة، وبما أن الأمور البيئية ذات خصائص معقدة وتتطلب مهارات خاصة من قبل المراجعين، لذا فقد خلصت إحدى الدراسات⁽³⁾ إلى أنه يجب أن يكون المراجع ملماً بالنواحي البيئية التي يكون لها اثر على قيم الأصول والالتزامات، ويجب أن يحدد مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية وان يحدد مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالتشريعات والقوانين المتعلقة بالتخلص من النفايات.

وفي ظل تجاهل بعض الوحدات الاقتصادية خاصة الصناعية منها لدورها البيئي وتحمل مسؤولياتها في هذا الشأن، يبدو إن دور المراجع الخارجي مهماً في التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية التي يراجعها بالقوانين والتشريعات البيئية ومدى التزامها بتوفير الإفصاح المناسب وخاصة بعد أن أصدرت اللجنة الشعبية العامة للإسكان والمرافق سابقاً تقريرها حول الوضع البيئي لسنة (1998) والذي جاء فيه إن اغلب الوحدات الصناعية تسبب تلوث في صور متعددة نتج عنه آثار سلبية على الصحة العامة وقلق لأفراد المجتمع المحيط وتأثير سلبي على صحة العاملين بالوحدات الصناعية، كما أكد التقرير على ضرورة إجراء دراسات مستمرة لتقييم الوضع البيئي لجميع الوحدات الصناعية⁽¹⁾، إلا إن المراجعين الخارجيين لم يتخذوا خطوة كافية تجاه هذا الأمر؛ حيث بينت المعايير والإرشادات الدولية بأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، وعليه فإن دور المراجع يتجسد من خلال التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، وبهذا فإن الباحث لديه شكوك حول إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بهذا الدور وخاصة في ظل تجاهل بعض الوحدات الاقتصادية لدورها البيئي، وكذلك في ظل عدم وجود معايير مهنية محلية ملزمة تلزم المراجع بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الصناعية الليبية، إلا أن ما يدفع الباحث لإجراء هذه الدراسة هو وجود مجموعة من القوانين المتعلقة بحماية البيئة الصادرة عن مؤتمر الشعب العام سابقاً والهيئة العامة للبيئة، وكذلك وجود معايير وإرشادات مراجعة

(2) - المرجع السابق، ص 96

(3) - المرجع السابق، ص 101

(1) - اللجنة الشعبية العامة للإسكان والمرافق سابقاً، تقرير حول الوضع البيئي، 1998 .

دولية ترشد المراجعين للقيام بهذا الدور، وبذلك يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالتساؤل الرئيسي التالي:

(ما مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي عند قيامه بمراجعة الوحدات الاقتصادية بمراجعة الأنشطة البيئية لهذه الوحدات).

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي للبحث تمت صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مدى توافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية في ليبيا؟
- 2- ما مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية؟
- 3- ما مدى إمكانية استرشاد المراجع الخارجي بالمعايير والنشرات الدولية ذات العلاقة بموضوع البيئة عند القيام بأعمال المراجعة المقدمة للعملاء؟
- 4- ما مدى قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي؟
- 5- ما مدى توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية؟

4.1- فرضيات الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على فرضية رئيسية واحدة وخمس فرضيات فرعية وهي على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية: (لا يتوافر للمراجع الخارجي الليبي مستوى مناسب من الإمكانيات اللازمة لمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية الليبية)

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- لا يتوافر مستوى مناسب من القواعد والتشريعات البيئية الملزمة للوحدات الاقتصادية للقيام بدورها البيئي.
- 2- لا يتوافر للمراجع الخارجي الليبي المستوى المناسب من المعرفة الكافية بعناصر المراجعة البيئية.
- 3- لا تتناسب المعايير الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية بشكل ملائم بيئة المراجعة في ليبيا.
- 4- لا يتوافر قبول مناسب من قبل الوحدات الاقتصادية للقيام بالقياس والإفصاح البيئي.
- 5- لا يتوافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية.

5.1- أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية الليبية عند قيامه بعمليات المراجعة:
- ولتحقيق هذا الهدف فإن هذه الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- 1- التعرف على القواعد والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية في ليبيا.
 - 2- التعرف على مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية.
 - 3- التعرف على المعايير والإرشادات الدولية الصادرة بشأن مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية.
 - 4- التعرف على مدى قبول الوحدات الاقتصادية الليبية للقياس والإفصاح البيئي.
 - 5- التعرف على التأهيل والخبرة اللازمة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بالمراجعة البيئية.

6.1- أهمية الدراسة:

- يتوقع الباحث الكثير من المنافع من خلال القيام بهذه الدراسة أهمها:
- 1- تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المراجعة وأهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه في الحفاظ على البيئة.
 - 2- قد تآلفت هذه الدراسة وجهات نظر الجهات المهنية والرقابية إلى ضرورة توفير معايير مهنية تلزم بها المراجع في هذا الشأن عند قيامه بمراجعة الوحدات الاقتصادية.
 - 3- يمكن أن تساهم هذه الدراسة في اتجاه المراجعين لطلب الإفصاح البيئي الذي أصبح من العناصر الهامة والمؤثرة في استمرار الوحدات الاقتصادية، وهذا يقابل متطلبات مستخدمي المعلومات ويضيق من فجوة التوقعات، وكذلك توعية المراجعين الخارجيين بأهمية التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية محل المراجعة بالمسؤولية البيئية لما لها من أثر على أرائهم حول عدالة الحالة المالية لهذه الوحدات.
 - 4- تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تطرقت إلى موضوع مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الجوانب البيئية.

7.1- نطاق وحدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على التعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأنشطة البيئية، وذلك من خلال المراجعين الذين يمارسون المهنة في مكاتبهم الخاصة، ولن يمتد نطاق الدراسة إلى دراسة اهتمامات المراجع الداخلي والجهات الأخرى ذات العلاقة بالجوانب البيئية، كما لا يشمل نطاق الدراسة اهتمام المراجع الخارجي بأنشطة المنشأة الاجتماعية الأخرى.

8.1- منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك من خلال العمل بشكل استقرائي انطلاقاً من دراسة المشاهدات ومشكلة الدراسة وصولاً إلى فرضيات حول تلك المشاهدات، ومن ثم وبشكل استنباطي يتم اختبار تلك الفرضيات للوصول إلى نتائج منطقية وذلك من خلال:

- 1- مراجعة الأدبيات التي تناولت موضوع المراجعة البيئية.
- 2- تكوين الإطار النظري للبحث.
- 3- دراسة الإطار النظري للبحث وصياغة الفرضيات (الاستنتاجات النظرية للبحث).
- 4- استخدام الإحصاء كوسيلة لجمع البيانات (الاستبيان) من عينة من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة.
- 5- تصنيف وتبويب وتحليل البيانات وصياغة النتائج (الاستنتاجات العملية).
- 6- مقارنة الاستنتاجات العملية بالاستنتاجات النظرية.

9.1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال مكاتب خاصة في كل من طرابلس وبنغازي، وتم اختيار عينة من هذا المجتمع بشكل عشوائي.

10.1- تقسيمات الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة بيان:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: و يتضمن دراسة الإطار القانوني في مجال البيئة.

الفصل الثالث: ويشمل دراسة مراجعة الأداء البيئي من حيث – مفهوم وأهمية مراجعة الأداء البيئي، ودوافع القيام بالمراجعة البيئية، والمعايير والإرشادات المهنية الصادرة بالخصوص.

الفصل الرابع: ويشمل على دراسة متطلبات المراجعة البيئية.

الفصل الخامس: الدراسة الميدانية (تحليل البيانات واختبار الفرضيات) ونتائج وتوصيات الدراسة.

الفصل الثاني

الإطار القانوني والتشريعي في

مجال البيئة

1.2 مقدمة:

تمثل القوانين وسيلة ضرورية لإلزام الوحدات الاقتصادية للقيام بدورها في مجال حماية البيئة، ونظراً لما لوحظ من تنامي للمشاكل البيئية، والتي قد تؤثر على جميع الكائنات على سطح الأرض، فإن الأمر يحتاج لمشاركة الجميع للحد من هذه المشاكل، وكما هو معلوم لدينا بأن الوحدات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها في مجالات البتروكيماويات والاسمنت والحديد وغيرها من الصناعات هي المسبب الرئيسي لهذه المشاكل؛ الأمر الذي تطلب ضرورة قيامها بحماية البيئة.

إن الوحدات الاقتصادية تسعى دائماً لتحقيق الربح وبهذا فإن دورها في مجال حماية البيئة لن يكون فاعلاً بدون وجود إلزام قانوني، وحوافز للقيام بدورها في هذا المجال، الأمر الذي تطلب ضرورة تدخل الدول والاتحادات الدولية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة لمواجهة الآثار السلبية لنشاط هذه الوحدات من خلال قيامها بسن العديد من اللوائح والتشريعات في هذا الشأن، أو عن طريق إعادة التدوير واستخدام الأجهزة والمعدات الصديقة للبيئة، وذلك لأجل تحقيق الرقابة على البيئة والمحافظة عليها، وبما أن بيان مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئة من عدمه سينعكس على القوائم المالية بشكل مباشر أو غير مباشر، ولكي تكون تلك القوائم عادلة وتكتسب المصداقية فإن الأمر يستلزم ضرورة قيام المراجع الخارجي بتعزيز المصداقية على القوائم المالية، من خلال مراجعة الأنشطة البيئية.

وبناءً على ما سبق ذكره فإن هذا الفصل سيتناول اللوائح والأسس القانونية المتعلقة

بحماية البيئة وذلك في مبحثين وهما:

2.2 المبحث الأول: الإطار القانوني الدولي في مجال البيئة.

3.2 المبحث الثاني: الإطار القانوني الليبي في مجال البيئة.

المبحث الأول

الإطار القانوني الدولي في مجال البيئة

إن التعرف على القوانين الدولية في مجال البيئة كقوانين كل من فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، وكذلك التعرف على قوانين بعض الدول العربية وتناول الجهود المبذولة منها وذلك لأجل حماية البيئة والمحافظة عليها يعتبر من الجوانب الهامة في إطار هذه الدراسة، حيث أن القوانين البيئية تمثل وسيلة ضرورية لإلزام الوحدات الاقتصادية

بدورها في مجال حماية البيئة، وبما إن المجالات البيئية التي تهتم غالبية دول العالم بحمايتها تتمثل في حماية البيئة البرية، ومحاربة تلوث الهواء، وحماية الأنهار الدولية من التلوث، ومحاربة تلوث البحار، فإن الأمر يتطلب مراعاة المراجع الخارجي للقوانين المترتبة عن مخالفة قوانين البيئة، حيث إن العقوبات نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البيئية يترتب عليها عقوبات مالية حيث إن بعض القوانين الدولية أشارت صراحة إلى قيمة الغرامة المالية، والتي قد تصل إلى الإيقاف عن مزاوله النشاط حيث أن بعض القوانين الدولية أشارت صراحة إلى الحالات التي يترتب عليها إيقاف الوحدة عن مزاوله نشاطها بسبب مخالفتها للقوانين؛ الأمر الذي سينعكس على القوائم

إن مخالفة القوانين أو التصرفات غير القانونية مثل مخالفة القوانين البيئية والضرائب على سبيل المثال يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، وهذا ما أشار إليه أحد الكتاب حيث بين إنه في حالة مخالفة القوانين البيئية فسوف يترتب على ذلك أثر على القوائم المالية في شكل غرامة أو عقوبة نتيجة تلك التصرفات غير القانونية ويمكن أن تُعرف مخالفة القوانين والتصرفات غير القانونية بأنها: "عبارة عن انتهاكات ومخالفات القوانين أو اللوائح الحكومية بخلاف الغش"⁽¹⁾.

إن عدم توفر الخبرة القانونية للمراجع الخارجي يتطلب ضرورة الاستعانة بخبير أو الاسترشاد برأي المستشار القانوني للتعامل أثناء قيامه بعملية المراجعة، وكذلك الحصول على إقرارات من الإدارة بالتزامها بالقوانين التي قد يترتب عليها أثر غير مباشر على القوائم المالية محل المراجعة⁽²⁾.

وفي ظل معايير وإرشادات المراجعة على المستوى الدولي أصبح لزاماً على المراجع الخارجي الإطلاع على القوانين البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية والتعرف على مدى التزامها بالقوانين، وذلك لكي يتمكن من القيام بعملية المراجعة؛ ولتحقيق أهداف هذا المبحث فإنه يتضمن فرعين رئيسيين كالتالي:

1.2.2 الفرع الأول: الإطار القانوني البيئي لبعض الدول الغربية المتقدمة.

2.2.2 الفرع الثاني: الإطار القانوني البيئي لبعض الدول العربية.

1.2.2 الفرع الأول: الإطار القانوني البيئي لبعض الدول الغربية المتقدمة

(1) – أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية 2005، ص204.

(2) – المرجع السابق، ص 205 – 206.

يتناول هذا الفرع الإطار القانوني في عدد من الدول الغربية من أهمها فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان من حيث عناصر التلوث المتمثلة في تلوث الهواء والتربة والماء والتشريعات الصادرة بشأنها.

1.1.2.2 القوانين البيئية في فرنسا:

أصدر المشرع الفرنسي مجموعة من القوانين اللازمة لحماية البيئة وتحقيق الرقابة عليها باعتبارها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وقاية هذا المحيط من الأضرار البيئية ومحاولة التقليل منها، واهتمت القوانين الصادرة في هذا الشأن بثلاثة عناصر رئيسية وهي حماية الهواء الجوي وحماية التربة وحماية المياه على النحو التالي⁽¹⁾.

1 – حماية الهواء الجوي:

لقد أكدت القوانين الخاصة بحماية الهواء الجوي في فرنسا على أهمية المحافظة على الهواء من كافة الملوثات وذلك من خلال القانون رقم (61/842) لسنة 1961 بشأن مكافحة تلوث الهواء الجوي؛ حيث حدد التلوث الناتج من الهواء في كل من التلوث الناتج من الغازات، والأدخنة، وكل ما من شأنه أن يضايق الناس أو يعرض للخطر وكل ما يمس وجه المباني، كما ألزم كافة الوحدات الصناعية والتجارية والحرفية والزراعية أن تحترم القوانين المقررة لتجنب التلوث الهوائي، وجرم كل الأفعال التي من شأنها أن تسبب تلوث للهواء، حيث أن القيام بتلك الأفعال يترتب عليه عقوبات الإيقاف عن مزاولة النشاط وكذلك الغرامة التي قد تصل إلى 120 ألف فرانك.

2 – حماية التربة:

لقد أكدت التشريعات الخاصة بحماية التربة على ضرورة المحافظة عليها ووقايتها من جميع الأضرار التي قد تتعرض لها وتمثلت تلك الحماية في القانون رقم (75/633) الصادر في يوليو 1975/15 بشأن التخلص من النفايات حيث ألزم هذا القانون كل من يولد أو يحوز أو يتعامل في نفايات تنطوي على أضرار بيئية أن يضمن أو يتخذ الإجراءات اللازمة للتخلص منها، كما أن هذا القانون جرم جميع الانتهاكات التي من شأنها أن يترتب عليها مخالفات للقرارات الإدارية واللوائح التنظيمية، كما أن العقوبة تمثلت في الإيقاف لمدة شهرين إلى سنتين، وغرامة تصل إلى 120 ألف فرانك.

3 – حماية المياه:

(1) – فرج صالح الهريش، جرائم تلويث البيئة في القانون الليبي المقارن، منشورات جامعة قار يونس، الطبعة الأولى 1999، ص 62 - 241.

قام المشرع الفرنسي بحماية المياه سواء كانت مياه انهار أو مياه بحرية حيث تمثلت الحماية في القانون رقم (2/232)، والذي حظر إلقاء أي شيء من شأنه أن يسبب تلوث للمياه سواء بقصد أو بغير قصد؛ وإن كل من يلقي أو يصرف أو يترك تسرب في المجرى المائي سواء بقصد أو بغير قصد يعاقب بالحبس من شهرين إلى سنتين وبغرامة مقدارها 120 ألف فرانك، كما أن القانون رقم (76/599) بشأن التلوث بواسطة عمليات الدفن؛ نص بأن عمليات دفن أو إغراق النفايات والمواد السامة تعتبر من أخطر صور التلوث البحري، كما أن العقوبة تمثلت في غرامة تتراوح من 20,000 – 100,000 فرانك، وبالعقوبة الحبس من 3 شهور إلى سنتين، أو بإحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة التلوث الناتج عن طريق الزيت فإن القانون رقم (83/583) نص على عقوبة الغرامة من 100,000 – 1,000,000 فرانك، أو بعقوبة الإيقاف من 3 شهور إلى 24 شهراً عن واقعة إلقاءه في البحر بدون التقيد بالاتفاقيات في هذا الشأن، وفي حالة التلوث البحري العرضي الناشئ عن حادث بحري بسبب الإهمال أو عدم مراعاة القوانين تتمثل الغرامة في دفع مبلغ نقدي يتراوح بين 1000 – 10000 فرانك.

ومن خلال التعرف على دور المشرع الفرنسي في مجال حماية البيئة يرى الباحث بأن هذا المشرع بذل جهد كبير في مجال حماية البيئة من حيث قيامه بسن تشريعات بيئية تضمنت الطابع الإلزامي فهي تبدأ بالعبارات التالية (لا يجوز – ألزم – حظر – جرم – عاقب) وغيرها من العبارات التي يتبين لنا في مدلولها بأنها ملزمة للوحدات الاقتصادية المختلفة التي يؤثر نشاطها على البيئة.

2.1.2.2 القانون البيئي في أمريكا:

إن قانون سياسة البيئة الوطنية الصادر في 1969 في أمريكا صدر عن جهة فدرالية ذات سلطة، حيث فرضت هذه السلطة على الوحدات الاقتصادية عمل دراسات للأثار البيئية المحتملة عن نشاطها، كما اشترطت وضع هذه الدراسة أمام الرأي العام الأمريكي، وهو من يقرر قبول أو رفض هذه المشروعات إذا ترتب عليها آثار بيئية سلبية، بالإضافة إلى إعطاء المحاكم سلطة الفصل في هذه القضايا، من حيث قبول أو رفض هذه المشروعات باعتبار آثارها على البيئة، كما أصدرت الولايات المتحدة بعض التشريعات التي ترغم بائعي المرطبات على قبول الزجاجات الفارغة وإعادة استعمالها في عمليات تعبئة أخرى.

كما قام المشرع بحماية البيئة المائية وذلك في القانون الصادر في 1951، حيث ألزم المشرع أصحاب المصانع القائمة على ضفاف الأنهار، بأخذ الخطوات المعقولة لمنع التلوث

وعمل كل شيء لتأمين عدم التسبب في تلوث المياه⁽¹⁾، كما حدد المعايير الواجب توافرها في المياه المنصرفة من المسطحات المائية في عدد من الخواص الكيماوية والبيولوجية؛ أهمها الأكسجين الذائب والحيوي، والمواد العالقة، ودرجة العكرة واللون والتلوث الميكروبي؛ كما تضمن عدد من العناصر خاصة السامة منها مثل الفينول، الزيوت، الشحوم⁽²⁾.

كما أفرد القانون الأمريكي عقوبات مدنية متنوعة تتمثل في جزاءات مالية كبيرة، إلا أن العقوبة عن تلك المخالفات المتعلقة بالتلوث بالزيت تمثلت بإزالة التلوث، حيث أن القانون حدد الجزاءات المالية في المخالفة للقوانين المتعلقة بهذا الشأن في دفع مبلغ مقداره 25 ألف دولار عن كل يوم من أيام خرق القانون أو بمبلغ 1000 دولار عن كل برميل من الزيت المتسرب.

وفي حالة الإخفاق عن تنفيذ الأوامر الإدارية لإزالة التسرب أو اتخاذ الإجراءات الضرورية الكفيلة بحماية الصحة العامة توقع الجزاءات المالية بدفع مبلغ قدره 25 ألف دولار في اليوم الواحد وثلاثة أضعاف التكاليف التي نشأت بسبب عدم تنفيذ الأوامر؛ كما أن هناك إجراء مشدد في حالة وقوع خطأ جسيم حيث يضاف مبلغ 1000 دولار على الأقل أو 3000 دولار عن كل برميل من الزيت المتسرب، وفي حالة عدم احترام القواعد الملاحية وقواعد تشغيل السفينة تتراوح الغرامة بين 2500 و 5000 دولار⁽¹⁾.

من خلال التعرف على هذا القانون نلاحظ أنه حدد معايير عامة تتطلب ضرورة استعانة المراجع الخارجي بخبير بيئي أو المستشار القانوني للوحدة الاقتصادية أثناء قيامه بعملية المراجعة، وذلك لتحديد مدى توافق أنشطة الوحدات الاقتصادية مع القوانين المتعلقة بهذا الشأن.

إن المشرع الأمريكي سعى لحماية البيئة وذلك من خلال قيامه بإصدار مجموعة قوانين ملزمة وذات فائدة للوحدات الاقتصادية، ومنها إعادة التدوير للمخلفات، وكذلك إشراك غالبية أفراد الشعب في عملية منح ترخيص لمزاولة نشاط من شأنه أن يؤثر على البيئة.

3.1.2.2 القانون البيئي في اليابان:

إن جهود اليابان فيما يتعلق بحماية البيئة تمثلت في القانون رقم (138) لسنة 1970، والمعدل بالقانون رقم (84) لسنة 1972 ويمكن القول بأن هذا القانون شبيه بالقانون الأمريكي، حيث أعتبر المشرع أن المؤسسات الصناعية مسئولة عن اتخاذ الاحتياطات

(1) - المرجع السابق، ص 534.

(2) - ابتسام سعيد الملكاوي، جريمة تلوث البيئة: دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع القاهرة، 2008، الطبعة الأولى، ص 40 - 41.

(1) - وفاء جلال محمد، الحماية القانونية للبيئة البحرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 135.

اللازمة لمنع تلوث البيئة؛ كمعالجة أو التخلص من الدخان والأتربة والماء الملوث والنفايات الناتجة عن نشاطها الصناعي, كما أنها مسؤولة عن التعاون الدولي في مجال حماية البيئة، كما ألزم كل مؤسسة صناعية بتحمل جميع النفقات بالحد من التلوث الناتج عن نشاطها الصناعي أو أجزاء منها.

كما أصدر المشرع الياباني المعايير الخاصة فيما يتعلق بقانون تلوث الهواء المتمثل في الآتي⁽²⁾:

- 1- المعايير الواجب توافرها في الهواء العادي.
 - 2- المعايير الواجب توافرها في الملوثات المنبعثة في الهواء والمواد ذات الرائحة وكذلك الحد المسموح به.
 - 3- المعايير الواجب توافرها في عوادم السيارات.
- ويمكن القول بأن المعايير الصادرة عن المشرع الياباني تعتبر قوانين عامة وتتطلب أيضاً ضرورة استعانة المراجع الخارجي بخبير بيئي للتأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية وكذلك القيام بالمحافظة على البيئة واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من التلوث.

2.2.2 الفرع الثاني: الإطار القانوني البيئي لبعض الدول العربية.

إن التعرف على القواعد والأسس والتشريعات البيئية لدى بعض الدول العربية من الأهمية بمكان في إطار هذه الدراسة وذلك لتقارب أوجه الشبه بين هذه الدول وليبيا، وبهذا فإن هذا الفرع يناقش التشريعات البيئية في كل من جمهورية مصر العربية والأردن وسلطنة عمان ودولة قطر وذلك على النحو التالي:

1.2.2.2 القانون البيئي في مصر:

تناول القانون البيئي رقم (4) لسنة 1994 الجانب البيئي في مصر والذي يبين اهتماماً من قبل المشرع بهذا الجانب، وتناول القانون ثلاث عناصر رئيسية متعلقة بالتلوث وهي المواد والنفايات الخطرة وحماية الهواء من التلوث وحماية البيئة المائية .

1 – المواد والنفايات الخطرة:

حظر المشرع تداول المواد والنفايات بغير ترخيص من الجهات المختصة بذلك، كما حظر إقامة أي وحدات اقتصادية بغرض معالجة النفايات الخطرة إلا بترخيص من الجهات

(2) – ابتسام سعيد الملكاوي – مرجع السابق، ص 42 .

المختصة بذلك، وتأكيداً على حماية البيئة فقد حظر استيراد النفايات الخطرة أو السماح بدخولها أو مرورها أراضي مصر، وكذلك مرور السفن التي تحمل نفايات خطيرة في المنطقة الاقتصادية البحرية، كما ألزم المشرع القائمين بإنتاج أو تداول المواد الخطرة في أي حالة من حالاتها (صلبة، سائلة، غازية) أن يتخذوا الإجراءات اللازمة بما يضمن عدم حدوث أضرار للبيئة، وعلى صاحب الوحدة الاقتصادية التي ينتج عن نشاطها مخلفات خطيرة الاحتفاظ بسجل لهذه المخلفات وكيفية التخلص منها⁽¹⁾.

2 – حماية الهواء من التلوث:

لقد أكدت التشريعات الخاصة بحماية الهواء الجوي في مصر على أهمية المحافظة على الهواء نقياً وصافياً وذلك من خلال حظر استخدام الآلات والمحركات أو المركبات التي ينتج عنها عادم يتجاوز الحدود التي تقرها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، كما حظر إلقاء أو معالجة أو حرق المخلفات الصلبة إلا في الأماكن المخصصة لذلك بعيداً عن المناطق السكنية والصناعية والزراعية والمجاري المائية، وتأكيداً على الحماية البيئية فقد ألزم المشرع صاحب الوحدة الاقتصادية باتخاذ الاحتياطات والتدابير اللازمة لعدم تسرب الملوثات للهواء إلا في الحدود المصرح بها، وكذلك حظر استخدام مبيدات الآفات أو مركبات كيميائية لإغراض الزراعة أو الصحة العامة، إلا بعد مراعاة الشروط والضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية⁽¹⁾.

3 – حماية البيئة المائية من التلوث:

حظر قانون حماية البيئة في مصر على أصحاب السفن المسجلة إلقاء الزيت أو المزيج الزيتي في البحر، كما حظر على الشركات والهيئات المصرح لها باستكشاف النفط محلية أو أجنبية بتصريف أية مادة ملوثة ناتجة عن عملية الحفر في المنطقة البحرية الخالصة بمصر، كما ألزمها باستخدام الوسائل الآمنة التي لا يترتب عليها أية مخلفات ضارة بالبيئة، كما حظر على الوحدات الاقتصادية والخدمية تصريف أو إلقاء أية مواد أو نفايات في الشواطئ المصرية سواء تم ذلك بصورة إرادية أو غير إرادية، كما حظر إنشاء أية وحدات اقتصادية على الشواطئ البحرية للجمهورية إلا بمسافة 200 متر إلى الداخل من خط الشاطئ، إلا بعد موافقة الجهة الإدارية المختصة وبالتنسيق مع جهاز شئون البيئة⁽²⁾، وتأكيداً على تلك الحماية

(1) – شوقي السيد، التشريعات البيئية، دار الجمهورية، الطبعة الثانية، يناير 2002، ص 213 – 214

(1) – المرجع السابق، ص 215 – 216

(2) – المرجع السابق، ص 219 – 226

فقد قام المشرع المصري بفرض غرامات وعقوبات تم تحديدها بغرامة لا تقل عن 150,000 جنيه – ولا تزيد عن 500,000 جنيه كل من ارتكب الأفعال الآتية:

أ- تصريف أو إلقاء الزيت أو المزيج الزيتي أو المواد الضارة في البحر الإقليمي أو المنطقة الاقتصادية الخالصة.

ب- عدم الالتزام بما يتم صرفه من نفايات ومواد ملوثة أو عدم استخدام الوسائل الآمنة التي لا يترتب عليها الأضرار بالبيئة المائية.

ت- إلقاء أية مواد أخرى ملوثة للبيئة.

وبهذا فإن القانون المصري في مجال البيئة هدف لتحقيق التنمية في البلاد بكل جدية ولمسنا ذلك من خلال القيام بتوفير حافز للوحدات الاقتصادية وهي ميزة للقانون المصري تمثلت في المادة (26)، والتي نصت بأنه "على جميع الجهات العامة والخاصة و الأفراد أن تسارع بتقديم جميع المساعدات والإمكانات المطلوبة لمواجهة الكارثة البيئية، ويقوم الصندوق في هذه الحالة برد النفقات الفعلية التي تحملتها الجهات الخاصة و الأفراد"⁽³⁾.

2.2.2.2 القانون البيئي في الأردن:

وفقاً لقانون حماية البيئة الأردني (52) لسنة 2006⁽¹⁾، فقد تم تحديد جهة مسؤولة عن حماية البيئة في الأردن حيث تم اعتبار الوزارة (وزارة البيئة) الجهة المختصة بحماية البيئة، وتتمثل اختصاصات الوزارة في الآتي:

1- إعداد المواصفات والمعايير القياسية لعناصر البيئة ومكوناتها.

2- إصدار التعليمات البيئية الخاصة بحماية البيئة.

3- المراقبة والإشراف على المؤسسات والجهات العامة والخاصة بما في ذلك الشركات والمشاريع لضمان تقيدها بالمواصفات وغيرها من الاختصاصات.

ولقد أكد القانون الخاص بحماية البيئة على حظر إدخال أية نفايات خطيرة إلى الأردن، وتحدد هذه المخالفات بموجب تعليمات يصدرها مجلس إدارة الوزارة، كما إنه في حال اكتشاف أي نفايات خطيرة تم إدخالها للأردن، أو تم إدخال أي ملوثات إلى البيئة تعمل الوزارة بالتنسيق مع الجهات المعنية لإعادتها لمصدرها، على حساب الجهة التي أدخلتها

(3) – المرجع السابق ص 212

(1) – قانون حماية البيئة الأردني، منشورات الجريدة الرسمية، لسنة 2006، ص 4037 – نقلا عن الموقع الإلكتروني <http://www.lob.gov.jo/ui/bylaws/index.jsp> – تاريخ الزيارة 2009/11/10.

وتحميلها الغرامات والنفقات والخسائر التي تحملتها الأردن، حيث أن العقوبة تمثلت بغرامة لا تقل عن 20000 دينار، وبالحبس لمدة لا تقل عن 3 سنوات ولا تزيد عن 5 سنوات، أو بكلتا العقوبتين معاً، وفيما يتعلق بحماية البيئة البحرية فقد تم حظر إلقاء أي مادة ملوثة أو ضارة بالبيئة البحرية، وتمثلت العقوبة بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد عن 3 سنوات أو بغرامة لا تقل عن 10000 دينار، أو بكلتا هاتين العقوبتين ربان الباخرة أو السفينة أو الناقلية أو المركب الذي طرح أو سكب من أي منها مواد ملوثة أو تفرغها أو إلقائها في المياه الإقليمية للمملكة أو منطقة الشاطئ، كما ألزم القانون كل من ارتكب الأفعال السابقة بإزالتها خلال المدة التي تحددها المحكمة، وفي حالة تخلفه تتولى الوزارة إزالتها على حساب المخالف مضافاً إليها 25% من تكلفة الإزالة

وكذلك حظر القانون طرح أية مواد ضارة بسلامة البيئة، أو تصريفها أو تجميعها سواء كانت صلبة أو سائلة أو غازية مشعة أو حرارية في مصادر المياه، وتأكيداً على ذلك فقد تم حظر تخزين أي مواد صلبة أو سائلة أو غازية مشعة أو حرارية على مقربة من مصادر المياه، ويعاقب كل من قام بهذا الفعل بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنتين أو بغرامة لا تقل عن 10000 دينار ولا تزيد عن 50000 دينار، أو بكلتا العقوبتين، كما ألزمت بإزالة أسباب المخالفة خلال المدة التي تحددها المحكمة بناء على تقرير فني، وإذا تخلف عن ذلك تتولى الوزارة إزالتها على نفقة المخالف مضافاً إليها 25% من تكلفة الإزالة بدل نفقات إدارية، ويغرم بمبلغ لا يقل عن 50 دينار ولا يزيد عن 200 دينار عن كل يوم يتخلف فيه عن إزالة المخالفة بعد انتهاء المدة التي حددتها المحكمة لإزالتها.

كما ألزم كل شركة يتم أنشاؤها بعد هذا القانون وتمارس نشاطاً يؤثر سلباً على البيئة بإعداد دراسة تقييم الأثر البيئي لمشاريعها ورفعها إلى الوزارة لاتخاذ القرار المناسب بشأنها، وأن هذا القانون شبيه بالقانون الأمريكي فيما يتعلق بالمشاريع الجديدة، كما أن لوزير البيئة الحق الكامل في أن يطلب من أي مؤسسة أو شركة أو منشأة أو جهة قبل نفاذ أحكام هذا القانون وتمارس نشاطاً يؤثر على البيئة، إعداد دراسة تقييم الأثر البيئي لمشاريعها إذا استدعت ذلك متطلبات حماية البيئة.

كما ألزم القانون أصحاب المصانع والورش وأي جهة تمارس نشاطاً له اثر سلبي على البيئة وتنبعث منها ملوثات بيئية؛ تركيب أجهزة لمنع أو تقليل انتشار الملوثات منها والتحكم في الملوثات قبل انبعاثها من المصنع أو المركبة في الجو إلى الحد المسموح به حسب المواصفات المعتمدة، وكل من ارتكب أي مخالفة من المخالفات السابقة ولم يقوم بإزالتها خلال

المدة التي يحددها الوزير يتم إغلاق المصنع من قبل الوزارة، والحكم على المخالف بالحبس لمدة لا تقل عن أسبوع ولا تزيد عن 30 يوماً، أو بغرامة لا تقل عن 100 دينار، ولا تزيد على 1000 دينار، أو بكلتا هاتين العقوبتين مع إلزامه بإزالة المخالفة خلال المدة التي تحددها لذلك وتغريمه مبلغاً لا يقل عن 50 دينار ولا يزيد عن 100 دينار عن كل يوم يتخلف فيه عن إزالة المخالفة بعد انتهاء المدة المقررة لإزالتها.

3.2.2.2: القانون البيئي في عُمان:

سعى المشرع العماني إلى حماية البيئة والمحافظة عليها والرقابة على مواردها من خلال إصدار القانون العماني رقم (10) لسنة (1982)⁽¹⁾ بشأن حماية البيئة ومكافحة التلوث، ويهدف هذا القانون إلى حماية موارد البلاد الطبيعية وتميئتها واستغلالها الاستغلال الأمثل دون أي أضرار على البيئة، أو في المياه الإقليمية وخاصة الأضرار المترتبة على تلوث الهواء والماء والتربة والثروات البحرية والحيوانات والنباتات، وتأكيداً على حماية البيئة فقد نص المشرع على حظر استخدام البيئة العمانية لتصريف ملوثات البيئة بالأنواع والكميات التي تؤدي إلى الإخلال بصلاحيات هذه البيئة ومواردها الطبيعية وبالمحميات والتراث الحضاري لعُمان، حيث ألزم كل مالك لمنطقة عمل أو مستأجر لها أو مسئول على تشغيلها أو إدارتها اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع تلوث البيئة، وحماية الحياة البحرية والمحميات، كما أنه لا يجوز زيادة درجة التلوث البيئي في النظم والعوامل البيئية أو المحميات عن المعايير التي يحددها المجلس لكل منها، كما اشترطت على كل مالك إخطار الأمانة الفنية لمجلس حماية البيئة خطياً، وفي غضون 48 ساعة عن أي تصريف يخالف القانون أو الأنظمة الصادرة بموجب حادث يؤدي إلى تلويث البيئة أو يشكل خطراً عليها، مع تحديد أسباب وطبيعة الحادث أو التصريف المخالف والتدابير المتبعة لتصحيح الأوضاع بما يتفق مع القانون والأنظمة الصادرة بموجبه وكذلك بالمدة المقررة للإنتهاء من تلك التدابير.

وألزمت هذه التشريعات جميع الملاك بشراء وتشغيل أجهزة رصد مواصفات التلوث البيئي الناتج عن مناطق العمل التي تقع تحت مسؤولياتهم وحفظ سجلات دائمة لناتج هذا الرصد، وإرسال تقارير بها كل ثلاثة شهور إلى الأمانة الفنية للمجلس.

كما أوجب المشرع على كل من يتقدم بدراسة الجدوى الخاصة بالمشروعات الصناعية أو أية مشروعات أخرى من شأنها أن تؤثر على البيئة أن تتضمن تلك الدراسات فصلاً تفصيلياً عن التأثير البيئي المحتمل لهذه المشروعات؛ وإن من يقرر قبول تلك

(1) - الهريش، مرجع سبق ذكره، ص 464-468

المشروعات من عدمه هي لجنة إدارية من مركز حماية البيئة ومكافحة التلوث، حيث أن هذه اللجنة لها مجموعة كبيرة من الصلاحيات يمكن القول بأنها تتمثل في أن هذه اللجنة هي من تقوم بتوقيع العقوبات على كل المخالفين.

كما تتمثل أهم الجرائم والعقوبات المنصوص عليها وفقاً للقانون فيما يلي:

1- جريمة الإدلاء ببيانات كاذبة:— وتتمثل العقوبة بالسجن مدة لا تزيد عن 6 شهور وغرامة لا تتجاوز 10% من رأس المال المستثمر، بالإضافة إلى جواز وقف العمل بمنطقة العمل.

2- جريمة التصريف غير المطابق للمواصفات:— وتتمثل العقوبة بغرامة مقدارها 100 ريال عماني عن اليوم الأول الذي تكتشف فيه وتزداد بمقدار 10% يومياً بعد ذلك، ويجوز في حالة الاستمرار لأكثر من 30 يوماً بصفة متصلة وقف المخالف عن مزاولته نشاطه.

3- جريمة تلويث البيئة:— وذلك بمعاقبة المخالف بغرامة تساوي 3 أضعاف تكاليف الإجراءات أو ثلاثة أضعاف قيمة الضرر الناتج عن هذه الغرامة أو أيهما أكبر⁽¹⁾.

المبحث الثاني

الإطار القانوني الليبي في مجال البيئة

إن إيضاح دور ليبيا في مجال حماية البيئة يمكن اعتباره من الأهمية في سياق هذا المبحث وذلك لتحقيق أهداف الدراسة من خلال معرفة السياسات والبرامج التي أقرتها في هذا الجانب، حيث أن ليبيا تعتبر من الدول التي تعاني من مشاكل بيئية متمثلة في التلوث بصوره المختلفة؛ وعليه يتناول هذا المبحث الدور الذي قامت به ليبيا في مجال حماية البيئة وذلك من خلال التعرف على دور الهيئة العامة للبيئة وكذلك القانون الصادر بالخصوص، ولتحقيق أهداف هذا المبحث تم تقسيمه إلى الفرعين التاليين:

(1) – المرجع السابق، ص 464 – 468

1.3.2 الفرع الأول: إنشاء الهيئة العامة للبيئة والأهداف المناطة بها.

2.3.2 الفرع الثاني: القانون البيئي في ليبيا.

1.3.2 الفرع الأول: إنشاء الهيئة العامة للبيئة والأهداف المناطة بها

أصدرت اللجنة الشعبية العامة سابقاً قراراً لإنشاء الهيئة العامة للبيئة تحت رقم (263)⁽¹⁾ لسنة 1429 و. وهي جهة اعتبارية مستقلة وتتبع هذه الجهة اللجنة الشعبية العامة وتتم أدائها بواسطة لجنة شعبية عامة للهيئة، ولها صلاحيات واسعة ومسئولة عن المحافظة على البيئة والرقابة عليها، وهي المشرف على أنشطة الوحدات الاقتصادية في مجال حماية البيئة ولأهمية هذه الهيئة في إطار الدراسة، فإن الأمر يتطلب بيان أهدافها واختصاصاتها

1.1.3.2 أهداف الهيئة العامة للبيئة:

تهدف الهيئة إلى⁽²⁾:

1. تحقيق الرقابة على البيئة بقصد حمايتها وتحسينها باعتبارها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية، بما في ذلك الماء، والتربة، والغذاء من التلوث.
2. إيجاد الطرق المناسبة لقياس التلوث والعمل على صيانة التوازن البيئي للوسط الطبيعي والوقاية من التلوث والأضرار المختلفة الناتجة عنها ومحاربتها والتقليل منها.
3. تحسين أطار الحياة وظروفها، ووضع الخطط والبرامج العلمية لأجل ذلك.

2.1.3.2 اختصاصات الهيئة العامة للبيئة:

تتضمن اختصاصات الهيئة العامة للبيئة في ليبيا ما يلي⁽³⁾:

- 1- اقتراح الخطط والبرامج الخاصة بالبيئة الليبية والأشرف على تطبيقها ومتابعة تنفيذها، مع الأخذ في الاعتبار البعد البيئي في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- 2- الأشرف على إصاح البيئة.
- 3- مواكبة التطور العلمي والتقني في مجال حماية البيئة وتدريب وتأهيل الأطر الفنية في هذا المجال.
- 4- التعاون مع الجهات الدولية لإزالة أسباب التلوث بالتنسيق مع الجهات الوطنية ذات العلاقة.

(1) - قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (263) لسنة 1429 ميلادية بإنشاء الهيئة العامة للبيئة
(2) - المرجع السابق، المادة الثالثة.
(3) - المرجع السابق، المادة الثالثة.

- 5- القيام بحملات التوعية بمختلف الوسائل بما في ذلك النشرات والدوريات للتعريف بالبيئة، وقواعد وأسس حمايتها من التلوث وإزالة أسبابه في حالة وجوده.
- 6- إعطاء الأذونات اللازمة لممارسة النشاطات التي قد يحدث عنها التلوث على أن يتضمن الإذن الصادر القواعد والشروط اللازمة مع إلزام المستفيد بالتقيد بالشروط الواردة فيه.
- 7- القيام بتسجيل كافة أنواع المواد الكيماوية التي قد ينتج عنها تلوث للبيئة بما فيها المبيدات المستخدمة لأغراض الصحة العامة والزراعة و البيطرة والتي يصدر بتحديددها قرار اللجنة الشعبية العامة للهيئة.
- 8- إصدار الأذونات اللازمة لتصنيع أو استيراد أو الإفراج أو بيع أو تداول المواد الكيماوية التي قد ينتج عنها تلوث والتي يصدر بتحديددها قرار اللجنة الشعبية، ووضع الاشتراطات الفنية المتعلقة بذلك.
- 9- الأذن بمنح التراخيص للأشخاص الاعتبارية العامة والخاصة لمزاولة النشاطات المعنية بحماية البيئة ومتابعتها وتقييمها.
- 10- التنسيق والتعاون مع اللجان الوطنية والجهات المختصة ذات العلاقة بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية فيما يتعلق بشؤون البيئة.
- 11- إبداء الرأي حول التأثير البيئي للمشروعات بمختلف أنواعها قبل إنشائها.
- 12- متابعة الاتفاقيات والمعاهدات والمستجدات الدولية في مجال البيئة والاستفادة منها.
- 13- إعداد خطة وطنية لمواجهة الحالات والكوارث البيئية الطارئة بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة.
- 14- تشجيع ودعم المؤسسات العامة والجمعيات التي يندرج نشاطها ضمن مجال حماية البيئة.
- 15- إعداد ومراجعة التشريعات والقرارات المتعلقة بحماية البيئة أو المشاركة في إعدادها.
- 16- إجراء الدراسات والأبحاث المتعلقة بالبيئة داخل ليبيا بهدف حمايتها من جميع الملوثات بصفة عامة، وذلك بالتعاون مع مراكز البحوث والهيئات والمؤسسات المحلية والدولية.
- 17- إقرار البرامج العلمية واعتماد الدراسات والأبحاث المتعلقة بحماية البيئة.

- 18- اعتماد النتائج والحلول العلمية التي من شأنها أن تحد من ظاهرة التلوث، ووضع الاشتراطات والإجراءات اللازمة لمنع التلوث وإلزام الجهات العامة والخاصة بها.
- 19- يكون للهيئة حق التفتيش على كافة الجهات والأشخاص العامة والخاصة والأجنبية والأشرف عليها في مجال حماية البيئة، ولها السبيل في القيام بجمع العينات وقياس حجم التلوث فيها، وعلى كافة الجهات تمكين الهيئة من تنفيذ الاختصاصات الموكلة لها بمقتضى أحكام هذا القرار، والالتزام بالأوضاع والشروط التي تضعها لتحقيق أهدافها.

2.3.2 الفرع الثاني: القانون البيئي في ليبيا

تدخل المشرع الليبي لحماية البيئة من خلال القيام بإصدار القانون رقم (15) لسنة (1) 1371 (2003 ميلادي) في شأن حماية البيئة، وهذا القانون سعى لتحقيق التنمية المستدامة والاستفادة من الموارد الطبيعية والعمل على استغلالها الاستغلال الأمثل، وعليه سنحاول عرض ملخصاً لهذا القانون والذي يؤكد على اهتمام ليبيا بالبيئة.

1 - حماية الهواء الجوي:

أن القانون الخاص بحماية البيئة رقم (15) أكد على أهمية المحافظة على الهواء الجوي، حيث أنه حظر على جميع الوحدات الاقتصادية (الصناعية) أو السفن أن تنبعث منها غازات أو أدخنة ملوثة للبيئة ومخالفة للقواعد والمعايير العلمية المعتمدة، كما أوجب على هذه الوحدات الاقتصادية الاحتفاظ بسجل لتسجيل نوعية الملوثات البيئية وتقديم هذه السجلات للهيئة العامة للبيئة، والتي لها صلاحيات واسعة في هذا الشأن من خلال قيامها بإدخال تغييرات في المبنى أو طريقة التشغيل، كما تم إصدار تشريعات تمنع إشعال النيران والمواد المطاطية وكذلك المواد العضوية وغيرها من الملوثات الأخرى في المناطق السكنية، كما تم حظر نقل المواد الخطرة التي ينبعث عنها غبار وجزيئات دقيقة أو الأبخرة إلى الهواء مما يؤدي إلى تلويث البيئة، ولا يجوز التخلص من المواد الخطيرة إلا وفقاً للشروط العلمية التي تحددها الهيئة العامة للبيئة.

2 - حماية البحار والثروة البحرية:

(1) - قانون حماية البيئة رقم (15) لسنة 1371 .

حظر المشرع الليبي الصيد بواسطة المفرقات أو بأي وسيلة تضر بالكائنات البحرية، كما حظر صيد الأسماك بواسطة تعكير المياه، وكذلك حظر وضع حواجز في المياه وذلك لأجل إعاقة حركة الأسماك في مجرى المياه، كما حدد القانون أماكن ومناطق الصيد والتوقيت للصيد وغيرها من الجوانب الأخرى الخاصة بالبيئة البحرية، وحظر على كل ربان سفينة إلقاء أية مواد سامة وملوثة للمياه مثل الأتربة والحجارة والفضلات ومخلفات الوقود والمواد الكيماوية أو الزيت وذلك سواء كانت الناقل أو السفينة ليبية أو أجنبية وذلك في المياه الإقليمية لليبي، وألزم المشرع كل ربان سفينة بمسك سجلات للزيت الخاص بالسفينة، وأوجب بأن تزود كل سفينة بأجهزة خاصة لفصل الزيت عن المياه واتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة التي تحددها اتفاقيات منع التلوث، وحظر صرف المياه الملوثة بالبحر بأي صورة من صورته قبل أن يتم معالجتها حسب التشريعات النافذة، كما حظر إلقاء أية مواد مشعة وكذلك الغازات السامة و المفرقات وأية نفايات صناعية أو نووية بقصد التخلص منها في المياه الإقليمية الليبية.

أما بالنسبة للوحدات الاقتصادية المستخدمة لمياه البحر في التبريد وكذلك محطات تحلية المياه فأوجب عليها بأن تقوم بصرف المياه في أعماق بعيدة تتناسب مع اختلاط المياه العائدة بالبحر بحيث لا تسبب في ارتفاع درجات الحرارة بأكثر من ثلاثة درجات على مسافة 100 متر من مكان الصرف.

3 - حماية المصادر المائية:

يقصد بالمصادر المائية حسب القانون تلك المياه التي يصلح استعمالها أو يحتمل استعمالها للشرب والأغراض المنزلية ولإغراض الزراعة أو الصناعة أيضاً أو كمصدر لبعض المواد الكيماوية أو للإغراض الصحية أو غيرها سواء كانت هذه المياه سطحية أو جوفية أو تحليه أو مياه أمطار أو سيول أو ما في حكمها؛ حيث اعتبر هذه المياه ملك للشعب الليبي ولكل شخص حرية الحصول على هذه المياه لاستعمالها في الأغراض السابقة الذكر، وألزم هذا القانون كل من يستعمل المياه بالمحافظة عليها، وألزام الجهات المكلفة بالإشراف على مصادر المياه باتباع الوسائل والطرق العلمية للكشف عن مصادر المياه واستعمالها اقتصادياً، واتباع التقنيات اللازمة لتقليل استهلاك المياه في كل النشاطات وفي سبيل ذلك أوجب إتباع الآتي⁽¹⁾:

أ- استعمال الخزانات بما يضمن عدم اختلاط المياه وتلوثها.

ب- تنظيم الصرف الزراعي الاقتصادي والعملي.

(1) - المرجع السابق.

- ت- استعمال المياه في الزراعة بالقدر الكافي فقط.
- ث- تبني استعمال التقنيات الحديثة في استعمال اقل قدر من الماء لكل وحدة إنتاجية.
- ج- منع إلقاء المواد السامة في المياه أو ممارسة أي نشاط يمكن أن يكون له تأثير على جودة المياه.

4 – حماية المواد الغذائية:

- أن مهمة حماية المواد الغذائية أكلها المشرع للجان الشعبية والمؤتمرات الشعبية الأساسية واللجان الشعبية للشعبيات والمؤسسات والهيئات عامة أو خاصة محلية كانت أم أجنبية و التشاركيات والأفراد كل حسب اختصاصه للقيام بالمهام التالية⁽²⁾:
- أ- الرقابة على بقايا المبيدات الكيماوية والمواد الأخرى المستخدمة في وقاية النباتات والخضر وأثارها على المنتجات الزراعية.
- ب- إدخال الطرق العلمية في مقاومة الآفات بالدرجة التي لا تتميز بالخطورة بهدف حماية الإنسان والحيوان من أخطار استعمال المبيدات وأثارها.
- ت- القيام بالتحليل المختبري المستمر للمواد الغذائية بهدف حماية الإنسان والحيوان والنباتات من خطورة استعمال المبيدات الكيماوية ومن التسمم بالفطريات مع مراقبة المواد الغذائية والأعلاف المصنعة لتحديد نسبة التلوث فيها.
- ث- استخدام مواد التعقيم والحفظ في مخازن المواد الغذائية وصوامع الحبوب بصفة خاصة بالحد المسموح به.

5 – حماية التربة:

- تمثلت الحماية القانونية للتربة في النقاط التالية⁽¹⁾:
- أ- مراقبة تركيز العناصر المعدنية الضارة في التربة مثل عناصر الكالسيوم والنحاس والزرنيخ وغيرها.
- ب- حماية التربة من عوامل التعرية والانجراف بمختلف الوسائل العلمية.
- ت- الإقلال من استعمال مطهرات التربة الكيماوية في الصوبات الزجاجية.
- ث- حماية التربة الزراعية من التوسع العمراني وتقييم وتنظيم وتصنيف أنواعها.
- ج- إقامة الأحزمة الخضراء لمنع انجراف التربة.
- ح- إجراء الدراسات والبحوث اللازمة لتطوير وتنمية النباتات.

(2) – المرجع السابق.

(1) – المرجع السابق.

وبالإضافة إلى ما تقدم تناول المشرع مجالات أخرى ترتبط بحماية البيئة مثل المحميات أو السلامة الصحية أو السلامة الإحيائية وكذلك مجموعة من القوانين الأخرى فيما يتعلق بالحماية من الأمراض المشتركة.

ومن خلال تناول هذا القانون فأنا نلاحظ بأنه متقدم وشامل لجميع الجوانب البيئية في ليبيا وإذا ما قارناه بالقوانين البيئية السابقة فهو خليط من القوانين الغربية والعربية حيث انه لم يتبع قانون دولة ما دون غيرها.

ومن خلال التعرف على القوانين السابقة الذكر يرى الباحث بأن إطلاع المراجع على هذه القوانين وفهمها لن يكون صعباً وخاصة فيما يتعلق بقوانين الدولة التي يقيم فيها المراجع والتي يمكن من خلالها التعرف على المواد والنصوص التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الوحدة الاقتصادية، وكذلك التعرف على مدى إمكانية أظهار القوائم المالية للتكاليف والالتزامات البيئية، ولبيان الحالات التي من شأنها يتطلب الأمر ضرورة إظهار القوائم المالية لدور الوحدة الاقتصادية في مجال حماية البيئة نتيجة للآثار السلبية الناتجة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل القوانين والتشريعات البيئية في مجال حماية البيئة وذلك بالتركيز على عناصر البيئة المحمية قانوناً من خلال التطرق لقوانين بعض الدول الغربية وهي قوانين كل من فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان، وقوانين بعض الدول العربية وهي القانون المصري، والقانون العماني والأردني، كما تم تناول القوانين والتشريعات البيئية في مجال البيئة الليبية، وذلك لأجل التعرف على دور ليبيا في هذا الشأن والتعرف على السياسات والبرامج الخاصة بالبيئة من خلال التعرف على الهيئة العامة للبيئة والتي تم إنشاؤها لهذا الغرض وكذلك القانون الليبي لحماية البيئة رقم (15) لسنة 1371و.ر.

ونظراً لإرتباط القوانين البيئية بالمراجعة البيئية وأن المراجع مهتم بكل من القوانين والمعايير المهنية في هذا المجال، لذا فإن الفصل التالي يناقش ماهية ودوافع المراجعة البيئية، والمعايير المهنية الصادرة بشأنها.

الفصل الثالث

ماهية ودوافع المراجعة البيئية

والمعايير المهنية الصادرة بشأنها

3.1 مقدمة:

البيئة بالنسبة لأي كائن حي هي كل ما يحيط به، ويعيش معه، وفي نفس الوقت يشكل هذا الكائن جزءاً من البيئة يتأثر بها ويؤثر فيها بدرجات متفاوتة، ويشمل تلوث البيئة أية تغيرات غير مرغوب فيها في الماء أو الهواء أو الأراضي، وأن مشكلة تلوث أصبحت ملموسة لدى الجميع وتمثل في زيادة شدة التلوث كما وكيفا ووصوله إلي مرحلة الأزمّة الخائفة لبعض الدول الصناعية وكذلك في بعض المناطق المجاورة للمصانع وخاصة الاسمنت في ليبيا، الأمر الذي دعا إلى ضرورة التكاثف لأجل حماية البيئة؛ كما ظهرت العديد من التيارات التي تدعو إلى أن تكون التنمية منسجمة مع البيئة، وأكدت هذه الاتجاهات على أن البيئة ليست وسيلة لتحقيق التنمية، بل هي غاية، ولا بد أن تلبى التنمية الشروط البيئية بقدر تلبيتها للاحتياجات الإنسانية.

بالرغم من وجود العديد من القوانين البيئية في غالبية دول العالم، إلا إن مؤشرات الالتزام بهذه القوانين غير واضحة وذلك لأن التلوث مازال قائماً، وأشار أحد الباحثين إلى إن إدارات الوحدات الاقتصادية لم يكن لديها الإحساس الكافي للإضطلاع بمسؤوليتها البيئية⁽¹⁾. وكما هو معلوم بأن المحاسبين والمراجعين لهم دور مهم وبارز في حماية البيئة من خلال القيام بالمحاسبة والمراجعة البيئية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فإن هذا الفصل يتناول عدد من العناصر من أهمها ماهية المراجعة البيئية وأهميتها وأهدافها وأنواعها ودوافعها والمعايير والإرشادات المهنية الصادرة بشأنها وذلك في مبحثين على النحو التالي:

2.3 المبحث الأول: — ماهية ودوافع المراجعة البيئية.

3.3 المبحث الثاني: — المعايير والإرشادات المهنية في مجال البيئة.

المبحث الأول

ماهية ودوافع المراجعة البيئية

لجلاء الغموض عن المراجعة بصفة عامة والمراجعة البيئية محور هذه الدراسة بصفة خاصة فإن التعرف على ماهيتها والتعريفات المهنية الصادرة بشأنها وأهدافها ودوافع القيام بها

(1) — السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير، 'مشاكل معاصرة في المراجعة، مراجعة الأداء البيئي"، مجلة الإدارة العامة طنطا، المجلد 39، العدد الثاني(1999)، ص ص 286—287.

تعتبر من الجوانب الهامة في إطار هذه الدراسة ولتحقيق أهداف هذا المبحث تم تقسيمه إلى الفرعين التاليين:

1.2.3 الفرع الأول: ماهية المراجعة البيئية، وأهميتها، وأهدافها.

2.2.3 الفرع الثاني: أنواع المراجعة البيئية، ودوافع القيام بها.

1.2.3 الفرع الأول: ماهية المراجعة البيئية وأهميتها وأهدافها:

يناقش هذا الفرع المقصود بالمراجعة البيئية والأهداف التي تسعى لتحقيقها والأهمية المتوقعة من تطبيق هذا النوع من المراجعات.

1.1.2.3 ماهية المراجعة البيئية:

نظراً لحدثة مصطلح المراجعة البيئية، فإنه لا يوجد تعريف متفق عليه بين كتاب المراجعة، والشاهد على ذلك هو وجود عدد من المصطلحات للمراجعة البيئية ومنها: الفحص البيئي Review، المسح البيئي Survey، التقييم البيئي Appraisal، المراقبة والإشراف البيئي Surveillance⁽¹⁾.

وعليه سنتناول بعض تعريفات المراجعة البيئية الواردة عن بعض المنظمات المهنية، وكذلك بعض الباحثين في هذا المجال، وذلك لإيضاح مفهوم المراجعة البيئية، ومحاولة الوصول إلى تعريف شامل لها، ومنها تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي للمراجعة البيئية حيث عرفت المراجعة البيئية بأنها:

"عملية فحص تهدف للتأكد من إن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة"⁽²⁾.

أما وكالة حماية البيئة الأمريكية فأشارت إلى إن المراجعة البيئية عبارة عن "فحص موضوعي منظم، دوري وموثق، للممارسات البيئية للمنشأة، للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة، وسياسات المنشأة"⁽³⁾.

كما عرفت الغرفة التجارية الدولية المراجعة البيئية بأنها "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظم الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة

(1) – كمال خليفة ابوزيد، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، 2008، ص 453

(2) – نقلاً عن

أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 134

(3) – نقلاً عن

المرجع السابق، ص 134.

بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية⁽⁴⁾.
في حين عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بأنها "جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة، وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية"⁽¹⁾، كما أشار معيار أيزو 14001 الخاص بالإدارة البيئية إلى تعريف المراجعة البيئية بأنها "عملية تدقيق موثقة للحصول على أدلة موضوعية لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية تتطابق مع معايير التدقيق والتوصل إلى نتائج عن هذه العملية"⁽²⁾.

أما الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية فقد عرف المراجعة البيئية بأنها "المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإيداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية"⁽³⁾.
ويرى أحد الباحثين بأنها "عملية فحص للأنشطة البيئية بالقطاعات المختلفة بالمنشأة وذلك للتحقق من إن هذه الأنشطة تتطابق مع المعايير الخاصة بالالتزام البيئي"⁽⁴⁾.

كما أورد آخر بأنها "فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية، وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها"⁽⁵⁾، و تم تعريفها أيضا بأنها "نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء

(4) – نقلا عن المرجع السابق 134 – 135.

(1) – نقلا عن

أمين السيد احمد لطفي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 531.

(2) – ليلي عبدا حميد لطفي، المراجعة البيئية : دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2002، ص 438.

(3) – أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 138.

(4) – علي إبراهيم طلبة، دور الأجهزة الرقابية في مراجعة البيئة: رؤية مستقبلية في سلطنة عمان، مجلة الإداري، العدد 111، 2007، ص ص 37-38.

(5) – جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 433 – 434.

البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد أثره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية⁽⁶⁾.

كما ذكر باحث آخر أن "مراجعة الأداء البيئي هي مراجعة غير مالية خارجية، وهي خدمة تصديقيه ثلاثية الأطراف؛ الإدارة، مراقب الحسابات، أصحاب المصلحة في المشروع سواء المساهمون، المقرضون، نقابات العمل، جهاز شئون البيئة، المستهلكون، عامة الشعب"⁽⁷⁾.

ومن خلال تناول التعريفات السابقة بالتحليل يتبين لنا بأن هناك عدد من النقاط حول مفهوم المراجعة البيئية أهمها:

- 1- لكي يتمكن المراجع من القيام بمراجعة الأنشطة البيئية فلا بد من وجود سياسات بيئية سواء كانت على مستوى الوحدة الاقتصادية، أو على مستوى المجتمع ككل متمثلة في القوانين والتشريعات البيئية، والمعايير المهنية إن وجدت.
- 2- لا يوجد تعريف موحد للمراجعة البيئية، حيث أن البعض ينظر إليها أو يعرفها بأنها تتم بواسطة المنشأة، والبعض الآخر ينظر إليها على أنها تتم بواسطة جهة مستقلة ومحيدة.
- 3- إن القائم بالمراجعة البيئية يجب أن تتوفر فيه بعض الخصائص تزيد عن تلك المتوفرة في القائم بعملية المراجعة المالية.
- 4- إن أصحاب المصلحة من مراجعة الأداء البيئي هم: المساهمون، المقرضون، نقابات العمل، المستهلكون، عامة الشعب، جهاز شئون البيئة، وهذا يدل على إن مراجعة الأداء البيئي أدت إلى زيادة الجهات التي يقدم إليها تقرير المراجعة.

كما تبين أن جميع التعريفات مكمله لبعضها حيث إن البعض يرى بأنها أداة داخلية والبعض الآخر يرى بأن المراجعة البيئية أداة تتم من خلال جهة مستقلة، ويرى الباحث بأن تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي أكدت ضمناً بأن المراجعة البيئية إلزامية من خلال الإشارة إلى القوائم البيئية وليس القوائم المالية، ويلقى التعريف الصادر عن وكالة حماية البيئة الأمريكية قبولاً كبيراً من قبل العديد من الباحثين، وذلك لأنها تبنت جميع العناصر المساعدة للقيام بالمراجعة البيئية من خلال ذكر المتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين، وكذلك الإشارة إلى السياسات البيئية من قبل الوحدة الاقتصادية لأجل حماية البيئة.

ومن خلال ما سبق يمكن الوصول إلى تعريف أكثر شمولاً بأنها:

(6) - كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص435
(7) - حسين عبيد، شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، 2006-2007، ص 15.

"عملية فحص التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال أفراد متخصصين للتأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك التأكد من كفاية الإفصاح البيئي والتأكد من مصداقية المعلومات البيئية التي تضمنتها التقارير وإبداء الرأي الفني حيالها".

2.1.2.3: أهمية المراجعة البيئية:

نظراً لأهمية البيئة وأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة في مجال حماية البيئة، وكذلك نتيجة لوجود العديد من الضغوط على الوحدات الاقتصادية من جانب العديد من الأطراف لأجل تحسين أدائها البيئي، لذا يمكن القول بأن هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى خلق الطلب على المراجعة البيئية وحتميتها وضرورتها، وتم حصر هذه الأسباب في النقاط التالية⁽¹⁾:

- 1- مخافة التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة الناتجة عن مخالفة الوحدات الاقتصادية للقوانين واللوائح البيئية.
- 2- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة.
- 3- زيادة الوعي البيئي لدى العملاء من المستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين في ميلهم لطلب شراء منتجات صديقة للبيئة.
- 4- حتمية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية وأيزو 14000.
- 5- إصدار إيضاحات معايير ممارسات جديدة للمراجعة تتعلق بأمر بيئية.
- 6- إصدار بعض المعايير المحاسبية عن أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على القوائم المالية.
- 7- زيادة أدراك الوحدات الاقتصادية بالحاجة إلى ممارسة جيدة للمسؤولية البيئية وإدارة الجودة الشاملة.
- 8- الظهور المتزايد لمشاكل التلوث البيئي وأثارها الخطيرة على البيئة.
- 9- وجود اتجاه متزايد من التنظيمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي بشكل إلزامي.

(1) حامد محمد إسماعيل - المراجعة البيئية : المفهوم والأهمية :، جامعة الملك عبدالعزيز،، 2009، ص 3
نقلا عن الموقع الإلكتروني <http://knoll.google.com/k> تاريخ الزيارة 9/25 / 2009.

ومن خلال ما سبق يمكن الإشارة إلى إن المراجعة البيئية احد الروافد الهامة في منظومة الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها وذلك من خلال مساهمتها في التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية.

3.1.2.3: أهداف المراجعة البيئية:

تتمثل أهداف المراجعة البيئية في:

- 1- التحقق من مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية. مساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة.
- 2- فحص و تقويم نظام الإدارة البيئية في حالة وجود هذا النظام في الوحدة الاقتصادية.
- 3- تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية.
- 4- تحسين صورة الوحدة الاقتصادية أمام المجتمع.
- 5- على نطاق واسع يتمثل الهدف من المراجعة البيئية، كما هو مطبق في حالة المراجعات التي يتم أداؤها طبقاً لبرنامج الايزو رقم 14001 في التأكد من أن نظم الإدارة البيئية ملائمة لأنشطة ومنتجات وخدمات الشركة وآثارها البيئية وما إذا كانت تعمل بكفاءة، والتأكد من إن الأداء البيئي يتفق مع السياسات والإجراءات البيئية المقررة للشركة وأيضاً مع القوانين البيئية⁽¹⁾.
- 6- تدعيم التنمية الحقيقية عن طريق إدارة الموارد الطبيعية والثقافية واضعين في الاعتبار احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل⁽²⁾.
- 7- التحسين المستمر للبيئة وحمايتها ووضع نظام إجرائي للإدارة البيئية يعمل على توفير وحماية ومعالجة التلوث الصناعي للبيئة.
- 8- زيادة فعالية الرقابة على البيئة وإمكانية علاج الأضرار الناتجة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية في الوقت المناسب، وحث الوحدات الاقتصادية على استكمال أنظمتها البيئية بما يضمن زيادة فعالية أداء المراجع الخارجي.
- 9- ترشيد الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وتقليل المخاطر البيئية وذلك من خلال الاستفادة من ترشيدات فريق المراجعة البيئية⁽³⁾.

(1) – أمين السيد احمد لطفي، 2007، مرجع سبق ذكره ص 558

(2) – أيمن فتحي الغباري، إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة في ظل الاتجاه المتنامي لدعم قضايا التنمية المستدامة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 1997، ص159.

(3) – ليلي عبدالحميد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 440

10- تهدف المراجعة البيئية إلى إجراء بحوث، وتحاليل وعمليات تقييم لعمليات الإدارة البيئية للمنشأة، والشروط المحيطة بالموقع، ومن ثم القيام بتحديد المشاكل والأضرار البيئية في المنشأة، والتي يمكن أن تتضمن مقارنة للنشاطات التي تتم في الموقع مع المواصفات أو الشروط البيئية التي وردت في الترخيص (الموافقة البيئية على إقامة المنشأة)، وكذلك القيام بتقييم التحسينات التي تمت في المنشأة كالتعديلات التي تمت على عملية التصنيع والتعامل مع المواد والفضلات (هواء، ماء، فضلات صلبة) والإدارة التنظيمية إضافة إلى تحديد شروط المواقع التي تتطلب معالجة كالتربة الملوثة والمياه الجوفية الملوثة⁽⁴⁾، وأشار أحد الباحثين⁽⁵⁾ إلى إن هدف المراجعة البيئية يتمثل في التأكد من التزام الوحدات الاقتصادية باللوائح الحكومية.

11- بين الجهاز المركزي للمحاسبات لدولة ماليزيا بأن هدف المراجعة البيئية يتمثل في التأكد من أن قرارات إدارة البيئة قد تم اتخاذها على أسس واقعية⁽¹⁾.

2.2.3- الفرع الثاني: أنواع المراجعة البيئية ودوافع القيام بها:

يتناول هذا الفرع أنواع المراجعة البيئية ودوافع القيام بها لما لها من أهمية في تطبيق المراجعة البيئية.

1.2.2.3: أنواع المراجعة البيئية:

يمكن تصنيف المراجعة البيئية إلى الأنواع التالية:

1- مراجعة الالتزام:

تحدد هذه المراجعة ما إذا كانت الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية تتم في نطاق القيود القانونية التي تفرضها التشريعات البيئية، وتعتبر هذه المراجعة أكثر صور المراجعة البيئية وذلك لأن مخالفة الوحدات الاقتصادية لهذه القوانين واللوائح البيئية قد يترتب عليه مسؤولية قانونية.

2 - مراجعة نظم الإدارة البيئية:

يمكن تعريف نظم الإدارة البيئية بأنها الإطار الذي يساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المحددة وعلى الاستجابة لمتطلبات القوانين البيئية، وان هذا النظام في حالة وجوده في الوحدات الاقتصادية يوفر للإدارة المعلومات التالية⁽²⁾:

(4) - وزارة الدولة لشؤون البيئة، دليل المراجعة البيئية دمشق، 2003، ص 26.

(5)-DALE L. flesher, Internal Auditing Standards and Practices – A One- Semester Course, the Institute of Internal Auditors, USA, 1996,p.730.

(1) - الجهاز المركزي للمحاسبات، ورقة عمل مكتب المراجع العام لدولة ماليزيا المقدمة في مؤتمر الانتوساي الدولي الخامس عشر، القاهرة، 1995، ص 144.

أ- مدى الالتزام بالقوانين البيئية.

ب- مدى الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات البيئية.

ت- المخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدات اقتصادية.

وأشار احد الكتاب إلى تعريف مراجعة نظام الإدارة البيئية بأنها: "عملية فحص وتحقق موثقة وطبقاً لنظام معين وذلك للحصول على أدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى تطابق نظام الإدارة البيئية مع عملية مراجعة النظام البيئي طبقاً للأسس الموضوعية بواسطة المنظمة وموافاة الإدارة بنتائج هذه المراجعة"⁽³⁾.

وعند مراجعة نظم الإدارة البيئية يجب مراعاة ما يلي:

أ- أن يفحص نظام الإدارة البيئية بشكل مستمر، وذلك للتأكد من انه يعمل بكفاءة.

ب- أن ينظم جدول وبرنامج للمراجعة.

ت- أن تتم المراجعة بواسطة أفراد إدارة المراجعة الداخلية، وفي بعض الأحيان بواسطة المراجع الخارجي الذي يتوفر لديه الحيادية والفعالية في الأداء⁽¹⁾.

3 - مراجعة اقتناء الممتلكات:

يركز هذا النوع على تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة باقتناء الأصول الجديدة، والتي قد تزيد عن القيمة السوقية بسبب تلويثها للبيئة.

4 - مراجعة المنتج:

وتتنطوي على تقييم عملية الإنتاج، وذلك بهدف توفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية⁽²⁾.

5 - مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج:

وتتضمن هذه المراجعة تعقب ومتابعة الممتلكات ذات الخطورة على أن يتم نقل المواد الخطرة من مصدرها إلى مكان التخلص منها.

6 - المراجعة المالية الناشئة عن المسؤولية البيئية:

إن الخسائر الناجمة عن الحوادث ذات الآثار البيئية خارج حدود الوحدة الاقتصادية يترتب عليها مسؤولية بيئية والتزامات مالية محتملة، وبما إن الالتزامات المحتملة وغير المؤكدة تتطلب عليها إنشاء مخصصات لها؛ من هنا يأتي دور المراجع الخارجي بفحص

(2) - يوسف محمود جربوع - سالم عبدالله حلس، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 2 8 - العدد 83، 2006، ص 23.

(3) - نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية : المبادئ والممارسات، 2003 بدون دار نشر، ص 208.

(1) - عبدالفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، 2007-2008، ص 199.

(2) - كمال خليفة ابوزيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 457-458.

التقديرات التي أعدها المحاسبون ومدى ملائمة الإفصاح عن تلك الالتزامات في القوائم المالية أو الملاحظات المرفقة بها، أو في القوائم البيئية إن وجدت.

7 – مراجعة منع التلوث:

إن زيادة الوعي البيئي يشكل ضغطاً على الوحدات الاقتصادية لوقف التلوث الناتج عن أنشطتها، وكذلك التلوث البيئي الذي أحدثته عمليات الوحدة الاقتصادية، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى التعرف على الفرص التي يمكن من خلالها تدنية المخلفات وكذلك القضاء على التلوث الناتج من المنبع ومنعه⁽³⁾.

وقد أشار احد الكتاب إلى إن المراجعة البيئية يمكن تصنيفها إلى عشرة أنواع

وهي⁽⁴⁾:

أ- مراجعة الأنشطة.

ب- مراجعات المشاركة.

ت- مراجعة الالتزام بالقوانين.

ث- مراجعة نظم الإدارة البيئية.

ج- مراجعة الطاقة.

ح- مراجعة القضايا.

خ- مراجعة الصحة والسلامة الوظيفية.

د-مراجعة امن العمليات.

ذ-مراجعة المواقع والمقاولات والمورد والعميل.

ر- مراجعة المخلفات.

ويرى الباحث بأن كل من مراجعة نظم الإدارة البيئية ومراجعة الالتزام وكذلك مراجعة القضايا يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي أما الأنواع الأخرى فأنها تتطلب خبراء متخصصين في هذا الجانب يمكن للمراجع الخارجي أن يستعين بهم.

2.2.2.3: دوافع القيام بالمراجعة البيئية:

يمكن القول بأن العوامل التي تدفع الوحدة الاقتصادية للقيام بالمراجعة البيئية تتطلب ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن أنشطتها البيئية وتوفير معلومات عنها سواء

(3) – ليلي عبد الحميد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 444.

(4) – أمين السيد احمد لطفي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 533.

إلزامياً أو اختيارياً، على أن تكون تلك المعلومات مراجعة من قبل جهة مستقلة ومحايدة تؤكد معقولية تلك المعلومات، وتتمثل في مجموعتين من القوى الضاغطة:

1 – الضغوط المباشرة:

تستدعي هذه الضغوط ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات عن أنشطتها البيئية، على أن تكون مراجعة من قبل جهة محايدة، ويمكن تصنيف هذه الضغوط في الآتي:

أ – الضغوط الناشئة عن قوانين حماية البيئة:

إن الأضرار التي حدثت للبيئة بفعل التأثيرات السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية نتج عنها تدخل العديد من الدول لحماية البيئة من خلال قيامها بسن تشريعات بيئية ملزمة، والتي تمثل ضغوط على الوحدات الاقتصادية بضرورة الالتزام بهذه القوانين والتشريعات البيئية من خلال إخضاع الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية للمراجعة⁽¹⁾، وأن هذه القوانين تعتبر من الجهود المبذولة من قبل حكومات الدول لأجل مواجهة المشاكل البيئية المعاصرة ومنها ظاهرة الاحتباس الحراري، والأمطار الحمضية وغيرها من التأثيرات السالبة؛ وهذه الضغوط نتجت من قبل العديد من الجهات الرسمية والمهنية، كما انعقدت العديد من الاتفاقيات الدولية للحد من هذه الآثار التي نتج عنها ضغوط على الدول وعلى الوحدات الاقتصادية، سواء محلية أو عابرة للقارات، و إن الغرامات والعقوبات التي تعرضت لها الوحدات الاقتصادية بسبب مخالفتها للقوانين والتشريعات البيئية تعتبر من أهم الدوافع التي تدفع الوحدة الاقتصادية للقيام بالمراجعة البيئية، ولكي تتجنب الوحدات الاقتصادية الغرامات والعقوبات يتطلب الأمر ضرورة التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة عليها، وحتى يتم ذلك يتطلب الأمر ضرورة قيام جهة محايدة بالتأكد من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية، حيث أن عدم التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية يمكن أن يترتب عليه مخاطر بيئية قد تهدد قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في مزاولتها حيث إن بعض القوانين السابق الإشارة إليها أوضحت بأن بعض المخالفات قد يترتب عليها الإيقاف عن مزاوله النشاط.

ب – الضغوط الناشئة عن مشاكل التلوث البيئي:

إن مشكلة التلوث البيئي تشكل ضغطاً على الوحدة الاقتصادية من حيث تأثير الأنشطة البيئية على جميع العاملين فيها، وكذلك على المجتمع ويمكن حصرها في مشكلة تلوث

(1) – كمال خليفة ابوزيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص454

الأراضي، ومشكلة تلوث الهواء، ومشكلة تلوث الغذاء، والمشاكل الناجمة عن الضوضاء وتشويه جمال الطبيعة بسبب القيام بقطع الأشجار والتي تعتبر المولد الرئيسي للأكسجين⁽¹⁾.

ت – الضغوط الناشئة عن متطلبات بورصة الأوراق المالية:

طبقاً للخطة الحالية لبعض الدول (أمريكا، كندا) فإنه ينبغي على الوحدات الاقتصادية التي ترغب في التسجيل في سوق الأوراق المالية أن تقوم بنشر تقرير أو قائمة بيئية تتضمن بيان لأنشطتها البيئية على أن يتم مراجعتها من قبل جهة خارجية محايدة⁽²⁾.

2 – الضغوط غير المباشرة:

إن الضغوط غير المباشرة تتمثل في اغتنام الفرص ودفع التهديدات التي يمكن أن تظهر من تنامي الوعي البيئي بين المستهلكين والمنافسين وغيرهم⁽³⁾، و تتمثل الفرص أو الفوائد في مساعدة الإدارة على توقع المشكلات البيئية بدلاً من التفاعل البسيط معها⁽⁴⁾، الأمر الذي يترتب عليه اكتساب سمعة جيدة في مجالات الممارسات البيئية، وتتمثل التهديدات في فقد السمعة التي يترتب عليها فقد عدد من المستهلكين، وضعف القدرة التنافسية، وسوء العلاقات مع الهيئات الحكومية وغير الحكومية⁽⁵⁾، ويمكن مناقشة هذه الضغوط وذلك من خلال دور كل من المستهلكين، والمستثمرين، والمقرضين، والتي يرى الباحث بأنها يمكن أن تكون ملموسة في محيطنا، أما جماعة الضغط البيئي فيمكن ملاحظة دورها في الدول المتقدمة فقط وبشكل ملموس، حيث إن هذه الجماعة تشكل ضغطاً من خلال ما تسببه من ضغوط سوقية وقانونية وأخلاقية تهدد سمعة الوحدة الاقتصادية وكذلك مستقبلها في السوق، أما فيما يخص دور كل من المستهلكين والمستثمرين والمقرضين فإنه يتمثل في الآتي:

أ – **المستهلكين:** أن هذه الفئة تشكل ضغطاً على الوحدات الاقتصادية من خلال أن العديد من الجمعيات تحث المستهلكين على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، كما إن غالبية المستهلكين مستعدين لدفع مبالغ أكبر لشراء منتجات لا تسبب أضراراً للبيئة وللصحة العامة.

ب – **المستثمرون:** قد يترتب على أنشطة الوحدات الاقتصادية زيادة في المخاطر والالتزامات البيئية، وتخفيض الأرباح التي تحققها، وذلك لأن أنشطة الوحدات الاقتصادية قد يترتب عليها زيادة في شدة التلوث الأمر الذي يترتب عليه وجود عقوبات وغرامات وذلك

(1) – أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 129.

(2) – صالح عبدالرحمن السعد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

(3) – لسيد احمد السقا، مراجعة الأداء البيئي : إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة، مجلد 39، العدد الثاني، 1999، ص ص 307 – 308.

(4) – يوسف محمود جريوع، سالم عبدالله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 20.

(5) – كمال خليفة ابوزيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 454.

بسبب وطبيعة التلوث البيئي، ولذلك فإن هناك ضغوط من قبل المستثمرين للحصول على معلومات عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية.

ت – المقرضون: تحتاج البنوك إلى معلومات بيئية لا توفرها القوائم المالية، وذلك لتقييم المخاطر الناتجة عن التأثيرات البيئية السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية⁽¹⁾، ويرى الباحث بأنه حتى تتمكن الوحدات الاقتصادية من تجنب الضغوط المباشرة وغير المباشرة يتطلب الأمر ضرورة قيامها بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، حتى وإن لم تتمكن من قياس أنشطتها البيئية قياساً دقيقاً.

المبحث الثاني

المعايير والإرشادات المهنية في مجال البيئة

تزايد في السنوات الأخيرة إدراك غالبية الدول للمشاكل البيئية ومنها ظاهرة الاحتباس الحراري، والأمطار الحمضية وغيرها، وأثر هذه المشاكل على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتم لمس ذلك عقب مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة، والذي عقد في ريودي جانيرو (1992) حيث حدد خصائص التنمية المستدامة في الآتي⁽²⁾:

1- هي تنمية تراعي حق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية للمجال الحيوي لكوكب الأرض، وذلك من مياه نقية صالحة، وكذلك المحافظة على الهواء، ويعنى محيط بيئي صالح للعيش بكل مقومات الحياة لجميع الكائنات.

2- هي تنمية تراعي الحفاظ على المحيط الحيوي في البيئة الطبيعية؛ بجميع عناصره ومركباته الأساسية، كالهواء والماء والتربة.

3- هي تنمية متكاملة، تقوم على التنسيق بين سياسات استخدام الموارد واتجاهات الاستثمار، والاختيار التكنولوجي بما يجعلها جميعاً تعمل بتناغم وانسجام داخل المنظومة البيئية بما يحافظ عليها، ويحقق التنمية المتوازنة المنشودة.

وبذلك بدأت الضغوط تتزايد على الوحدات الاقتصادية بسبب الآثار السلبية للمشاكل البيئية؛ الأمر الذي ترتب عليه ظهور وتطوير قوانين تدعم التنمية ونظراً لأهمية الدور الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة والمراجعة في مجال البيئة وذلك من خلال القيام بالتحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، والتأكد من معقولية التقديرات للالتزامات

(1) – جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص 434 – 436.

(2) – أيمن فتحي الغباري، مرجع سبق ذكره، ص 152

والمخصصات وغيرها من الجوانب الأخرى؛ الأمر الذي تطلب ضرورة قيام المنظمات المهنية بإصدار مجموعة من المعايير والإرشادات الخاصة بالبيئة. وعليه يتناول هذا المبحث بعض المعايير والإرشادات المهنية التي يرى الباحث بأنها قد تمكن المراجع من القيام بعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتحقيق أهداف هذا المبحث تم تقسيمه إلى فرعين هما:

1.3.3 الفرع الأول: المعايير والإرشادات المحاسبية في مجال البيئة.

2.3.3 الفرع الثاني: المعايير والإرشادات في مجال مراجعة الأداء البيئي.

1.3.3 الفرع الأول: المعايير والإرشادات المحاسبية في مجال البيئة.

من خلال اطلاع الباحث على الإصدارات المهنية فيمكن القول بأنه يوجد عدد قليل من المعايير المحاسبية الموثقة دولياً أو قطرياً في مجال البيئة تتعرض لقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية في القوائم المالية، ويمكن القول بأن هناك بعض المعايير المحاسبية الحالية توفر اعتبارات عامة لقياس وإقرار والإفصاح عن الأنشطة البيئية في القوائم المالية، ونذكر منها الآتي:

1.1.3.3: معيار المحاسبة الدولي رقم (37) بعنوان المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة:

وفقاً لهذا المعيار يوجد بعض الجوانب التي تهم المحاسبين والمراجعين والتي يمكن أن تكون موضع تلاعب بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب ضرورة علم المراجع بهذه البنود ومنها الالتزامات البيئية، والتكاليف البيئية والتي يرى الباحث ضرورة تناولها من حيث مفهومها، ومتطلبات الإفصاح عنها:

1 – مفهوم التكاليف البيئية والالتزامات البيئية:

أ – التكاليف البيئية: تُعرف التكاليف البيئية بأنها "تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة، أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة"⁽¹⁾.

(1) – فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعنى بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة)، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة، 1999.

في حين عرفها باحث آخر بأنها "مجموعة التكاليف التي تظهر مع المنتج، أو مع العمليات، أو النظام أو الخدمات، التي نشأت من علاقتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط ما، والمهمة من أجل اتخاذ قرارات إدارية جيدة و تتمثل التكاليف البيئية في تكاليف منع أو تقليل أو علاج أي ضرر يلحق بالبيئة، والمحافظة على جودة الهواء وتحسينها، وإجراءات البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة، ومعالجة النفايات السائلة، وإعادة التدوير والتحليل والمراقبة و الامتثال"⁽²⁾.

في حين ذكر احد الكتاب أن التكاليف البيئية طبقاً لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمثل في أضرار تلوث الهواء والماء التي تنشأ عن مصنع الاسمنت، وأضرار التدخين عن شركات تصنيع السجائر⁽³⁾

في حين أضاف آخر إلى أن التكاليف البيئية تتمثل في تكاليف التخلص من النفايات، إجراءات البحوث المحاسبية، الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين البيئية، تكاليف الحفاظ على البيئة وتحسينها، وتقليل الضوضاء، تطهير المباني من التلوث⁽⁴⁾.

وبهذا فإن الأمر يتطلب ضرورة الإفصاح عن هذه البنود عند قيام الوحدة الاقتصادية بأنشطة بيئية تتضمن هذه التكاليف، أما الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين البيئية، فقد ذكر (كمال خليفة أبوزيد وآخرون) بأنها تكاليف بيئية، في حين إن فريق الخبراء الحكومي الدولي أشار إلى أن الغرامات لا تدخل ضمن التكاليف البيئية، وذكر بأنها تكاليف مرتبطة بالبيئة ويتم الإفصاح عنها في صورة منفصلة عن التكاليف البيئية الأخرى، وأن عدم اعتبارها من التكاليف البيئية يرجع لكونها لا تعود بأي نفع أو عائد على الشركة لذا فإنه من المناسب إدراج كشف منفصل في هذا الشأن.

وقد تم تقسيم التكاليف البيئية إلى ثلاث فئات حسب التقسيم الذي اقترحه معهد المحاسبين القانونيين الكندي وهي تكاليف الوقاية والتخفيض وعلاج الأضرار، تكاليف المحافظة على الموارد، الخسائر البيئية⁽¹⁾.

(2) — مها عباس المرزوقي، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، جده، 2004، ص 71.
(3) — محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية: القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004، ص 420.

(4) — كمال خليفة أبوزيد، مرجع سبق ذكره، 461 — 462.

(1) — نعيم فهيم حنا، "التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد 30، يناير 2008، ص 109 — 110.

ومن خلال ما سبق فإن التكاليف البيئية عبارة عن "تكاليف حماية البيئة التي تقوم الوحدة الاقتصادية بدفعها والتي تنتج بفعل التأثيرات السلبية المترتبة على عمليات الوحدة الاقتصادية وان هذه التكلفة تكلفه دفاعية تقوم الوحدة الاقتصادية بدفعها في سبيل الحفاظ على بقائها واستمرارها في مزاوله نشاطها".

ب – الالتزامات البيئية:

يرى أحد الكتاب بأن الالتزامات البيئية عبارة عن "تعهدات ترتبط بالأعباء البيئية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية، والتي تقابل معايير معينة للاعتراف بها كالتزامات"⁽²⁾ كما تم تعريفها بأنها "التزامات تتصل بالتكاليف البيئية، والتي تتحملها مؤسسة ما وتستوفي معايير الاعتراف بها كخصم"⁽³⁾.

2- متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية:

تتمثل متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية والتي يجب أن يراعي المراجع توافرها في القوائم المالية في النقاط التالية⁽⁴⁾:

أ- الإفصاح عن الالتزامات البيئية بصورة مستقلة في الميزانية العمومية، أو في صورة ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية، وبالنسبة لكل مفردة من مفردات الالتزامات يجب الإفصاح عن طبيعة هذه الالتزامات، توقيت سدادها، وفي حالة عدم التأكد من توقيت هذه الالتزامات يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

ب- الإفصاح عن أية غرامات دفعتها الوحدة الاقتصادية وذلك بسبب مخالفتها للقوانين والتشريعات البيئية.

ت- الإفصاح عن أية حوافر ممنوحة من قبل الدولة للوحدة الاقتصادية، وذلك لأجل مساهمتها في حماية البيئة.

ث- الإفصاح عن المصروفات الخاصة بالجوانب البيئية التي تمت رسملتها خلال الفترة بصورة مستقلة.

ج- الإفصاح عن المصروفات التي يتم اعتبارها مصروفات جارية.

ح- وفقاً لمعيار مجلس معايير المحاسبة المالية، إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة معقولة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول هنا يتم الإفصاح عنها بملاحظات ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وينطبق هذا الأمر على الإلتزامات أيضاً.

(2) – كمال خليفة ابوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 463.

(3) – فريق الخبراء الدولي المعني بالإبلاغ المحاسبي، مرجع سبق ذكره.

(4) – كمال خليفة ابوزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 465 – 466.

خ- إذا كانت الإدارة لا تستطيع تحديد الالتزام بشكل معقول فهذا يكون الإفصاح مطلوباً⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بآلية الاعتراف بالمخصصات الناشئة عن الالتزامات البيئية فإنه من الضروري علم المراجع الخارجي بها، وهي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلوث البيئي غير القانوني، ومخصص تكاليف إغلاق منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي تجبر فيه الوحدة الاقتصادية لإصلاح التلف الناتج عن الأنشطة السابقة بسبب ترك الموقع ملوث، ونظراً للضغوط القانونية والتجارية قد تنوي بعض الوحدات الاقتصادية أو تحتاج للقيام بالإفناق بطريقة معينة في المستقبل مثل (تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع مثل مصنع الاسمنت) الأمر الذي يتطلب الاعتراف بالمخصص كالتزام.

وعند حدوث تلف بيئي و متطلبات القانون الحالية لا تلزم الوحدات الاقتصادية بمقابلة هذا الالتزام، و يتطلب قانون جديد إصلاح ذلك التلوث فإنه سيصبح حدثاً ملزماً، وعندما تتقبل الوحدة الاقتصادية علناً مسؤولية الإصلاح بطريقة تخلق التزام، هنا يتم الاعتراف بالمخصص⁽²⁾.

وبناءً على ما سبق ذكره فإن الأمر يتطلب ضرورة مراعاة المراجع للتكاليف البيئية وآلية الاعتراف بها عند مراجعة القوائم المالية، كما يجب عمل مراجعة مستمرة لمبالغ المخصصات في كل تاريخ لإعداد الميزانية⁽³⁾.

ويرى الباحث بأنه يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ هذه الالتزامات المحتملة في الاعتبار، وكذلك آلية الاعتراف بها، و كما هو معلوم فإن الوحدات الاقتصادية تقوم بتكوين مخصصات لمواجهة الالتزامات المتوقعة، وإن هذه الالتزامات غير محددة القيمة، وعليه يتم تكوين مخصص لها بقيمة تقديرية تعتمد في نهاية المطاف على الحكم الشخصي، وتتمثل هذه المخصصات في مخصص تكاليف معالجة الآثار الضارة بالبيئة الناجمة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية، وبالتالي فإن أي مبلغ يتم سداؤه في الفترة التالية لمقابلة هذه الالتزامات يجب أن لا يسجل كمصروف دائماً وإنما تُسجل خصماً من المخصص وإن هذه الالتزامات يمكن أن تكون موضع تلاعب من خلال التحكم في الأرباح المحققة بما يتناسب مع المعلن بالخصوص

(1) – السيد احمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص324.

(2) – فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعنى بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة) مرجع سبق ذكره.

(3) – هيني فان جريوفنغ، معايير التقارير المالية الدولية: دليل التطبيق، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006، ص 304.

وذلك عن طريق الزيادة في المخصص أو التخفيض بما يتناسب مع المعلن، واستخدام هذه المخصصات لمواجهة التزامات محددة لتغطية مصروفات تشغيلية تخص الفترة الحالية⁽¹⁾.

2.1.3.3 إرشادات فريق الخبراء الدولي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإفصاح:

أن هذه الإرشادات يهدف إلى توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة، وهو ما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين في صنع القرارات، ويلزم مساءلة الوحدة الاقتصادية عن الموارد التي تعهد إليها، فالبيئة مورد هام لجميع الوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب ضرورة إدارتها لصالح أفراد المجتمع.

وتناولت هذه الإرشادات التكاليف البيئية من حيث أنواعها، وكذلك آلية الاعتراف بها، بالإضافة إلى تعريف البيئة والتكاليف البيئية والأصول البيئية، وكذلك توضيح الشروط اللازمة لكي يتم رسملة التكاليف البيئية، ومتطلبات الإفصاح عنها، وغيرها من النقاط الهامة.

فمن حيث الشروط الواجب توافرها لكي يتم رسملة التكاليف البيئية، ومتى ينبغي رسملة هذه التكاليف تبين الإرشادات ما يلي:

ينبغي رسملة التكاليف إذا كانت متصلة بشكل مباشر أو غير مباشر بالفوائد التي تحققها الوحدة الاقتصادية في المستقبل وذلك من خلال زيادة قدرة الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، أي برامج لخفض التلوث في المستقبل نتيجة لعمليات الوحدة الاقتصادية المستقبلية، حيث إن هذه النقطة تتفق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (37) فيما يتعلق بالاعتراف بالمخصصات، حيث ذكر بأنه في حالة قيام الوحدة الاقتصادية بتغيير إستراتيجيتها المستقبلية بحيث يمكنها تجنب الإنفاق المستقبلي هنا لا يتم الاعتراف بالمخصص، حفظ البيئة (بمعنى أي برنامج يهدف لحماية البيئة).

وأشار احد الكتاب لكي يتم رسملة التكاليف البيئية لابد من توافر شرطين هما⁽²⁾:

الأول: أن تترتب عليه منافع اقتصادية مستقبلية.

الثاني: أن تكون قابلة للاسترداد من المنافع المستقبلية.

أما فيما يتعلق بالتكاليف البيئية التي لا ينبغي رسملتها وترتبط بتحقيق منافع في المستقبل هي معالجة النفايات، وتكاليف التنظيف ذات الصلة بالأعمال التشغيلية الجارية، وتكاليف مراجعة الحسابات البيئية إن وجدت، والغرامات والعقوبات التي تقوم الوحدة

(1) – أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 76.

(2) – مؤيد الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002، ص 250.

الاقتصادية بدفعها نتيجة عدم الامتثال للقوانين واللوائح البيئية ولا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل ومن ثم تقييد في بيان الدخل فوراً.

كما أشار كاتب آخر إلى إن التكاليف التي لا يتم رسملتها ومن ثم قيدها في الدخل يمكن أن تتضمن العناصر التالية برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية، وبرامج الإدارة البيئية، وأنشطة المراجعة البيئية، وكذلك تكاليف الاستعانة بخبراء البيئة أثناء القيام بعملية المراجعة، معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص منها⁽¹⁾.

أما فيما يتعلق بآلية الاعتراف بالتكاليف والالتزامات البيئية فإنه يتم الاعتراف بالتكاليف البيئية متى ما كان هناك تكلفة بيئية ستلتزم بها الوحدة الاقتصادية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير الالتزام بصورة معقولة ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تكشف عن وجود التزام، و الكشف عن استحالة إجراء التقدير في الإيضاحات المتممة للبيانات المالية.

وفيما يتعلق بالإفصاح عن هذه التكاليف والالتزامات ووفقاً لهذا الإرشادات فقد أوضح بأنه عندما يصل الضرر الناتج عن الوحدات الاقتصادية إلى الضرر بممتلكاتها أو إلحاق ضرر بالآخرين، ولا يوجد التزام على الوحدة الاقتصادية بمعالجة هذا الضرر هنا ينبغي الكشف عن هذا الضرر في إيضاحات في القوائم المالية، وإذا كان هناك إمكانية لإصلاح هذا الضرر في المستقبل، فإنه يجب الكشف عن وجود خصم محتمل، وعندما يكون هناك صعوبة في تقدير الالتزام البيئي الأمر يتطلب تقديم أفضل تقدير، وينبغي الكشف عن تفاصيل التوصل إلى التقدير في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، كما يجب الكشف عن أية سياسات محاسبية فيما يتعلق بالالتزامات والتكاليف البيئية، وينبغي الكشف عن أية مساعدات ومنح ممنوحة من قبل الحكومة للوحدة الاقتصادية وذلك فيما يتعلق بالتدابير البيئية⁽²⁾.

وتعتبر هذه الإرشادات جيدة لكل من المحاسبين والمراجعين ويمكن أن تساعدهم في أداء عملهم وذلك بشرط وجود قانون ملزم للوحدات الاقتصادية بالقيام بدورها فيما يخص البيئة؛ إلا إذا قامت الوحدات الاقتصادية بهذا الدور طوعاً، كما أن تبني المنظمات المهنية للبيئية لهذه الإرشادات وتفعيلها يساعد المحاسب والمراجع للقيام بدوره بشكل أكثر فاعلية.

2.3.3 الفرع الثاني: المعايير والإرشادات الدولية في مجال مراجعة الأداء البيئي

(1) – مؤيد الفضل، وآخرون، المرجع السابق – ص248.

(2) – فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة)، مرجع سبق ذكره.

من المشاكل العالمية الموجودة في عالمنا اليوم هو تنامي المشكلات البيئية التي تهدد جميع الكائنات على سطح الأرض، وإن غالبية هذه المشاكل ناتجة بفعل التأثيرات السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية، الأمر الذي تطلب ضرورة تفهم الوحدات الاقتصادية لدورها البيئي، وبالرغم من قيام العديد من الوحدات الاقتصادية بوضع سياسات بيئية و تدخل العديد من الدول بسن تشريعات بيئية على الوحدات الاقتصادية؛ إلا إن الباحثين أشاروا إلى ضرورة مشاركة المحاسبة بتوفير معلومات عن التأثيرات البيئية، كما أشاروا إلى ضرورة تدخل المراجعة لتقييم هذه المعلومات⁽¹⁾.

وكما هو معلوم بأن المحاسبين والمراجعين لهم دور بارز في حماية البيئة وذلك من خلال التأكد من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك التأكيد على كفاية الإفصاح عن الأنشطة البيئية في القوائم المالية، أو في ملاحظات مرفقه بالقوائم المالية، وحتى يقوم المراجع بهذا الدور تطلب الأمر ضرورة وجود مجموعة من المعايير التي تساعد المراجع الخارجي للقيام بذلك، ونظراً لوجود مجموعة من الصعوبات التي تعترض تنفيذ عملية المراجعة البيئية؛ ومنها وجود عدد قليل جداً من المعايير والإرشادات في هذا الشأن، لذا فإنه من الضرورة تناول بعض المعايير والإرشادات في هذا الشأن وذلك لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة.

وفي هذا الإطار اهتمت الجمعيات العلمية والمهنية والمنظمات الدولية بمجال تقييم الأداء البيئي ومستوى المراجع الخارجي فيما يتعلق بمراجعة الأنشطة البيئية ومن هذه الجهات ما يلي:

1.2.3.3 الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2.2.3.3 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي).

3.2.3.3 مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز.

1.2.3.3: إسهامات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

قام هذا الاتحاد بإصدار إرشادات لمجموعة من المعايير الدولية وذلك لمساعدة المراجع في القيام بالمراجعة البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية، وسنتناول ما ورد من معايير و إرشادات في النقاط التالية:

1- المعيار الدولي رقم (310) الخاص بمعرفة طبيعة عمل المنشأة:

(1) – يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 9.

ينبغي أن يقوم المراجع الخارجي بدراسة الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية؛ حيث إنها قد تكون مؤشراً على احتمال حدوث التزامات بيئية عرضية، فبعض الصناعات مثل الصناعات البتروكيمياوية والتعدينية قد تسبب مخاطر بيئية جوهرية بسبب طبيعة عملها⁽²⁾. وحتى يتمكن المراجع من فهم طبيعة الوحدة الاقتصادية في المجال البيئي فقد وفرت هذ الإرشادات رقم (1010) فيما يخص هذا المعيار مجموعة من الأسئلة يمكن اعتبارها مؤشرات للأداء البيئي وهي⁽¹⁾:

أ- هل تعمل الوحدة الاقتصادية في قطاع معرض لمخاطر بيئية مهمة، والتي قد تؤثر سلباً على البيانات المالية لها؟

ب- ما هي القضايا البيئية لقطاع الوحدة الاقتصادية بشكل عام؟

ت- هل هناك مواد تستعمل من قبل الوحدة الاقتصادية والتي قد تشكل مخطط تدريجي مطلوب بموجب القانون أو تبناه طوعاً القطاع الذي يعمل فيه العميل؟

ث- هل تقوم الوكالات الملزمة بحماية البيئة بمتابعة تنفيذ الوحدات الاقتصادية للقوانين والتشريعات البيئية؟

ج- هل تم اتخاذ إجراءات نظامية أو إن هناك تقارير تم إصدارها من قبل الوكالات الملزمة لحماية البيئة والتي قد يكون لها اثر على البيانات المالية؟

ح- هل هناك جداول معينة للقيام بوضع حد للأضرار البيئية أو تعويض بيئي أو معالجة المصادر البيئية المتجددة وغير المتجددة؟

خ- هل هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية؟

د- هل هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية؟

ذ- هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوي قضائية ضد الوحدة الاقتصادية أو احد مدرائها تتعلق بأمور بيئية، وإن كان الأمر كذلك ما هو سبب هذه الدعاوي؟.

وبينت هذه الإرشادات بأنه يجب على المراجع الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، حيث يجب أن يأخذ كل الأمور التي من شأنها أن تؤثر على القطاع الذي تعمل ضمنه الوحدة الاقتصادية، ونظراً لأن مستوى معرفة المراجع بالأمور البيئية اقل من المستوى الموجود لدى الإدارة وكذلك لدى خبراء البيئة، الأمر الذي يتطلب ضرورة أن يكون

(2) - أمين السيد احمد لطفى، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 363
(1) - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 459.

مستوى المراجع المعرفي كافياً للتعرف على العوامل المؤثرة على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة.

وبهذا فإن التعليم والتدريب على هذه الجوانب قد تكون السبيل الوحيد لإمكانية قيام المراجع بمراجعة الأنشطة البيئية، إلا أن هذا البيان تطلب ضرورة استعانة المراجع الخارجي بخبير بيئي أثناء قيامه بعملية المراجعة.

2- المعيار الدولي رقم (400) بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:

إن دراسة المخاطر البيئية وعلاقتها بنظم الرقابة الداخلية تعتبر من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لإبداء رأيه فيما يتعلق بالأحداث والعمليات البيئية للوحدات الاقتصادية محل المراجعة؛ حيث إن هذا البيان (1010) وفر إرشادات إضافية حول تطبيق المعيار الدولي رقم (400) وذلك بشرح العلاقة بين الأمور البيئية ونماذج من مخاطر المراجعة وذلك عن طريق حصول المراجع عن إجابات الأسئلة التالية وهي⁽¹⁾:

- أ- ما هي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة؟
- ب- هل هيكل تشغيل الوحدة الاقتصادية يتضمن تحديد المسؤوليات ومن ضمنها الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين بالرقابة على البيئة؟
- ت- هل لدى الوحدة الاقتصادية نظام معلومات بيئية يستند إلى متطلبات المنظمين أو إلى قيام الوحدة الاقتصادية بتقييم المخاطر البيئية؟
- ث- هل تقوم الوحدة الاقتصادية بتشغيل نظام الإدارة البيئية؟
- ج- هل قامت الوحدة الاقتصادية بنشر تقرير بيئي؟ وهل تم التحقق من هذا التقرير من قبل طرف مستقل؟
- ح- هل لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات لمعالجة الشكاوي المتعلقة بأمور بيئية؟
- خ- هل لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات للتعامل مع النفايات الخطرة؟
- د- هل توجد لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات رقابية لتحديد وتقييم الأخطار البيئية؟
- ذ- هل لدى الإدارة معرفة بوجود مخاطر التزامات تنشأ نتيجة تلوث البيئة، وشكاوي من موظفين أو أطراف أخرى تتعلق بأمور بيئية؟

(1) - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص ص 459.

كما إن هذا البيان (1010) أعطى أمثلة على المخاطر البيئية على مستوى البيانات المالية، وبالتالي يمكن القول بأن هذه المخاطر تعتبر مؤشرات للأداء المالي، حيث أن التغييرات في التشريعات البيئية قد ينتج عنها التزامات تعود إلى أحداث ماضية ولم تكن ضمن التشريع البيئي السابق؛ الأمر الذي يتطلب ضرورة الالتزام بهذه القوانين والتشريعات، ويمكن القول بأن هذا الأمر ينتج عنه مخاطر بيئية وإن هذا البيان أعطى بعض الأمثلة عن المخاطر البيئية على مستوى البيانات المالية ومنها:

أ – مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات قانونية وتشريعية.

ب – التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل الزبائن وردود أفعالهم حول التأثير البيئي⁽¹⁾، ومخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية⁽²⁾، وعند اعتقاد المراجع بأن هذه المخاطر تمثل جزءاً هاماً من المخاطر الملازمة، فإن الأمر يتطلب ضرورة ربط هذا الاعتقاد بأرصدة حسابات معينة وكذلك مجموعة من العمليات وفيما يلي أمثلة وردت في البيان الدولي رقم (1010) ومنها احتمال اعتماد رصيد حساب معين على تقديرات محاسبية معقدة ترتبط بأنشطة بيئية معينة مثل المخصصات، ومدى احتمال تأثر رصيد حساب معين بأعمال غير روتينية تتضمن أمور بيئية، الأمر الذي يتطلب ضرورة قيام المراجع الخارجي باستخدام اجتهاده المهني في مثل هذه الحالة.

وبما أن تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية هي مسؤولية الإدارة؛ ويشتمل ذلك جميع جوانب الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية بما في ذلك الأنشطة البيئية للوحدة، وحيث أن فلسفة نظام الرقابة الداخلية تعتمد على افتراض أنه من الصعوبة أن يتواطأ شخصين في التلاعب بالسجلات المحاسبية لذا فإنه في حالة حدوث مثل هذا الأمر أو قيام إدارة الوحدة الاقتصادية بمثل هذا التصرف فليس باستطاعة المراجع أن يكتشف ذلك⁽³⁾.

وبهذا فإن الصناعات التي تتعرض للمخاطر البيئية بشكل قليل يحتمل أن تكون سيطرتها ورقابتها على الأنشطة البيئية جيدة وفي إطار النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي يتطلب ضرورة قيام المراجع بفحص هذه الأنظمة، أما الوحدات الاقتصادية التي تكون معرضة لمخاطر بيئية كبيرة فأنها قد تصمم نظام فرعي لهذا الغرض، ولإغراض التدقيق فإنه لا يوجد فرق فيما إذا كانت الإدارة تستخدم نظام إدارة بيئية أم لا.

(1) – المرجع السابق، ص ص 459 – 460

(2) – احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009 مرجع سبق ذكره، ص 214.

(3) – وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، 2003، ص. 372

وفي حالة وجود أنشطة بيئية قد تؤثر على البيانات المالية، فإن الأمر يتطلب ضرورة قيام المراجع بفهم سياسات وإجراءات المنشأة فيما يتعلق بمراقبتها وسيطرتها على الأمور البيئية، حيث انه غالباً ما يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعة في هذا الخصوص، ونظراً لاعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية يصبح دراسة هذا النظام وتقييمه من أهم مسؤوليات المراجع الخارجي⁽⁴⁾، ففي حالة قيام الوحدة الاقتصادية بوضع ضوابط بيئية، فإن المراجع يقوم بالاستفسار من الأشخاص المسؤولين على هذا النظام لغرض التعرف فيما إذا كانت هناك أمور بيئية تؤثر على البيانات المالية محل المراجعة.

3- المعيار الدولي رقم (540) بعنوان تدقيق التقديرات المحاسبية:

يمكن تعريف التقدير المحاسبي بأنه "التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في حالة غياب وسائل دقيقة للقياس"⁽¹⁾، ويعتمد التقدير المحاسبي على مؤشرات أو عوامل للوصول إلى قيمة تقريبية للبند المراد تقدير قيمته، حيث أن الوحدات الاقتصادية تحتاج لتقدير قيمة أحد البنود عندما لا يكون هناك مقياس لتحديد قيمة هذا البند، وأن قيمة هذا البند ستكون تقريبية وتعتمد في نهاية المطاف على الحكم الشخصي، الأمر الذي يتطلب ضرورة مراجعة هذه التقديرات، وفيما يتعلق بالالتزامات البيئية فإن تقديرها هي مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية؛ حيث إن الوحدات الاقتصادية قد تستعين بخبير بيئي لتقدير قيم هذه الالتزامات، وطالما إن التقديرات المحاسبية تكون دائماً تقريبية وتعتمد على الحكم الشخصي، لذا فإنها يمكن أن تكون موضع تلاعب بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية، وعليه فإن الأمر يتطلب ضرورة قيام المراجع الخارجي بالتأكد من معقولية هذه التقديرات، وإن الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية هذه التقديرات يمكن أن تتضمن⁽²⁾:

أ- تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبنود الالتزامات البيئية قد تم بطريقة معقولة في الظروف المحيطة.

ب- فهم بيئة الوحدة الاقتصادية في مجال التقديرات.

ت- قيام المراجع الخارجي بعمل تقدير مستقل وذلك لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية

(4) - المرجع السابق، ص 366.

(1) - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

(2) - كمال خليفة ابوزيد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 220.

ث- فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها.

ج- فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية.

ح- دراسة الحاجة إلى الاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات.

خ- فحص المعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها تم وضع التقديرات.

د- مقارنة التقديرات الخاصة بالموقع مع التقديرات المحاسبية الخاصة بمواقع أخرى مشابهة.

ذ- الفحص المستندي لهذه التقديرات ومناقشة الإدارة والإطلاع على المراسلات مع المستشار القانوني بخصوص قيمة العقوبات والمخالفات إن وجدت.

4- المعيار الدولي رقم (250) والخاص بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية:

أن مسؤولية الإدارة التأكيد من أن عمليات الوحدة تدار وفقاً للقوانين واللوائح البيئية، كما إن اكتشاف عدم الالتزام يقع على عاتق الإدارة؛ وبالتالي فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان كلا من⁽¹⁾:

أ- القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض التعويض عن التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة.

ب- القوانين المتعلقة برقابة التلوث.

ت- التراخيص البيئية (مثل تحديد المستويات العليا من التلوث).

ث- متطلبات السلطة النظامية المتعلقة بأمر بيئية.

و ينبغي على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة وتقييم نتائجها وإعداد تقريره عنها، أن يراعي القوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية؛ حيث إن عدم التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية قد يؤثر جوهرياً على القوائم المالية، وذلك بسبب أمور بيئية قد تؤثر على عملية تحديد توقيت ونطاق المراجعة، و يحصل المراجع على فهم للقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة من خلال، استخدام المعرفة الحالية لقطاع الأعمال، والاستفسار من الإدارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية، والاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي يمكن أن تؤثر على عمليات

(1) - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره ص 454.

المنشأة وان عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح قد يؤدي إلى توقف الوحدة الاقتصادية عن العمل.

هذا وينبغي على المراجع عند قيامه بمراجعة الأنشطة البيئية لبعض الصناعات وخاصة تلك التي لها اثر واضح على البيئة أن يخطط وينفذ عملية المراجعة في ظل الشك المهني بأن مخالفة القوانين واللوائح يمكن أن تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وفي حالة وجود التزام بالقوانين والتشريعات البيئية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم إمكانية تأثير ذلك على القوائم المالية، والتأكد من كفاية العمل المنجز من قبل الوحدة الاقتصادية لبيان ذلك الأثر في القوائم المالية.

5 – المعيار الدولي رقم (620) الموسوم بالاستفادة من عمل الخبير.

بين هذا المعيار بأن الخبير: هو "أي شخص أو مكتب يمتلك مهارة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة"⁽²⁾، وتستعين الإدارة بالخبير البيئي عندما تكون هناك صعوبة في تقدير قيمة أحد البنود، وعند قيام الإدارة بالاستعانة بخبير بيئي في هذا الجانب يتطلب الأمر ضرورة قيام المراجع الخارجي بتقييم عملية التقديرات في جميع مراحلها، والتأكد من معقولية هذا التقدير، وقد أثبتت العديد من الدراسات بأن المحاسبين والمراجعين يفتقدون للدراية الكافية في الجانب البيئي وفي حالة عدم وجود ترخيص أو تصديق من جهة مهنية معنية بهذا الجانب، فإن الأمر يتطلب ضرورة استعانة المراجع الخارجي بخبير بيئي آخر وذلك للتأكد من معقولية هذه التقديرات والتأكد من الكفاءة المهنية للخبير البيئي الذي استعانت به الإدارة، وكذلك الحصول على دليل إثبات كافٍ بأن عمل الخبير كافٍ لإغراض المراجعة⁽¹⁾.

6 – المعيار الدولي للمراجعة رقم (580) بعنوان إقرارات الإدارة:

إن قيام المراجع الخارجي بطلب إقرارات من قبل الإدارة يتم عندما لا توجد أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالجوانب التي يصعب فيها الحصول على دليل إثبات لعملية المراجعة. وفيما يخص مراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية فإن الإقرارات المطلوب الحصول عليها من قبل الإدارة تتمثل في الآتي⁽²⁾:

أ- الإدارة ليست مسئولة عن الأحداث العرضية أو الالتزامات البيئية التي تنشأ عن الأنشطة البيئية ومن ضمنها مخالفة القوانين واللوائح البيئية.

(2) – المرجع السابق، ص 38.

(1) – أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 376

(2) – الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 457.

ب- الإدارة ليست على علم بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول.
ت- قيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية التي لها علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

2.2.3.3: إسهامات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي):

قامت مجموعة عمل (الانتوساي) بإعداد دليل يتضمن إرشادات لتنفيذ المراجعة البيئية واستهدف هذا الدليل تمكين الأجهزة العليا للرقابة من فهم طبيعة المراجعة البيئية حيث تم تقسيم هذا الدليل إلى الأقسام التالية⁽³⁾:

القسم الأول:

مراعاة تطبيق المعايير الرقابية للانتوساي على عمليات المراجعة البيئية حيث إن هذه المعايير الرقابية تتمثل في إجماع الأجهزة الرقابية العليا حول الممارسات المهنية المتفق عليها ويتم تطبيقها عند القيام بالمراجعة وتشتمل هذه المعايير على الآتي:

- 1- فروض رئيسية.
- 2- معايير عامة .
- 3- معايير ميدانية .
- 4- معايير إعداد التقرير.

القسم الثاني:

عرض مساعدة عملية لتطوير طرق وأساليب المراجعة البيئية وتقييم الأداء البيئي مؤيدة بالأمثلة وتتمثل في الآتي:

- 1- زيارات ميدانية.
- 2- قوائم استقصاء.
- 3- معاينة إحصائية
- 4- . إجراء رقابة قانونية.
- 5- مراجعة عن الأداء البيئي وتشتمل على الآتي:
أ-مراجعة المتابعة الحكومية للالتزام بالقوانين البيئية.
ب-مراجعة أداء البرامج البيئية الحكومية.
ت-مراجعة الآثار البيئية للبرامج الحكومية الأخرى.

(3) - عماد محمد رياض احمد، إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 2002، ص ص 15 - 17.

ث- مراجعة الأنظمة الإدارية البيئية.

ج- تقييم السياسات والبرامج البيئية المقترحة.

القسم الثالث:

اقترح منهج لوضع معايير فنية تستخدم كمقاييس للمراجعة البيئية:

وقام هذا المنهج بتقسيم أنواع الرقابة على البيئة إلى الآتي:

1- الرقابة المالية.

2- رقابة الالتزام.

3- تقييم الأداء.

3.2.3.3: إسهامات مجمع المحاسبين القانونيين باتجلترا وويلز.

أصدر المجمع دراسة بعنوان المسائل البيئية في مراجعة القوائم المالية، حيث قامت هذه الدراسة بمناقشة عدد من المسائل التي يجب أن يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار والتي تتلخص في عدد من الأسئلة وهي كالتالي⁽¹⁾.

1- كيف يمكن للمراجع أن يقرر ما إذا كان هناك تأثير جوهري للمسائل البيئية على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية؟

2- أين يمكن أن يكون التأثير الجوهري للموضوعات البيئية على القوائم المالية؟

3- كيف يمكن للمراجع أن يقيم المخاطر المترتبة على التحريف الجوهري الناتج عنها.

4- ما مدى قيام الوحدات الاقتصادية بوضع ضوابط وإجراءات رقابية على المخاطر البيئية والى أي مدى يمتد تقييم المراجع لهذه الإجراءات والضوابط؟

5- هل يجب على المراجع أن يتحقق من إلتزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية وما هو الإجراء الذي يتم إتباعه عند تحققه من عدم الإلتزام؟

وتم تقسيم الدراسة لتشتمل مجالات عمل مراقب الحسابات في النواحي التالية وهي:

أ- المعرفة بطبيعة الوحدة الاقتصادية.

ب- تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.

ت- إجراءات المراجعة الواجبة.

ث- كيفية الاستفادة من التقارير والدراسات البيئية التي يعدها خبراء البيئة.

(1) - المرجع السابق، ص 17- 18.

ج- خطابات تمثيل الإدارة.

ومن خلال تناول الإرشادات الواردة ببعض المعايير السابقة الذكر يرى الباحث بأنها تعتبر ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند القيام بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية البيئية وذلك بشرط توافر إلزام في تطبيق القوانين البيئية حيث أنها تعتبر مرجعية يمكن للمراجع الاعتماد عليها عند القيام بعملية المراجعة، وكذلك قيام الجهة المسئولة بوضع المعايير المهنية بتفعيل المعايير والإرشادات السابقة الذكر.

ملخص الفصل:

تناول هذا الفصل مفهوم المراجعة البيئية، وأهميتها وأهدافها وأنواعها، والدوافع التي تدفع للقيام بالمراجعة البيئية، ومن خلال هذا الفصل تم التوصل إلى انه لا يوجد تعريف متفق عليه بين كتاب المراجعة، كما انه هناك عدة أنواع للمراجعة البيئية، وكذلك هناك مجموعة من الدوافع التي تدفع للقيام بالمراجعة البيئية، وأشار غالبية الكتاب إلى ان من أهمها هو وجود قوانين بيئية ملزمة، كما تناول الفصل أهم المعايير والإرشادات المهنية، وذلك لغرض التعرف على الجهود المبذولة في هذا الجانب والتعرف على مدى ملائمة هذه المعايير والإرشادات لأجل حماية البيئة، ويرى الباحث بأن تطبيقها يمكن المراجع الخارجي الليبي من القيام بعملية المراجعة البيئية.

الفصل الرابع

متطلبات مراجعة الأداء البيئي

1.4 مقدمة:

تمثل القوانين وسيلة ضرورة لإلزام الوحدات الاقتصادية بدورها فيما يتعلق بحماية البيئة، حيث إنها تمثل وسيلة ضغط على الوحدات لأجل القيام بدورها في هذا الشأن. من المعلوم إن الالتزام بالقوانين البيئية يترتب عليه قيام الوحدات بالإففاق لأجل حماية البيئة، وإن عدم الالتزام بالقوانين البيئية يترتب عليه عقوبات مالية كبيرة قد تصل للإيقاف عن مزاوله النشاط. هما

ومن خلال الاطلاع على الأدب في مجال المحاسبة والمراجعة يتضح بأن المحاسب والمراجع لها دور في حماية البيئة من خلال القيام بالمحاسبة والمراجعة البيئية، وحتى يتمكن المحاسب والمراجع من القيام بحماية البيئة فإن الأمر يتطلب مجموعة من الأدوات التي تساعد للقيام بهذا الشأن، ومنها وجود نظام للإدارة البيئية وذلك لأجل توفير بيانات ومعلومات عن الأداء البيئي، وكذلك ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح عن أنشطتها، ونظراً لأن الأنشطة البيئية معقدة وذلك لعدم وجود مقياس مثل المقياس المتعلق بقياس الأنشطة التجارية، إلا إن القيام بالمراجعة البيئية يتطلب ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي، وإن لم يكن هذا القياس دقيقاً.

ومن خلال اطلاع الباحث على الأدب تبين إن من بعض متطلبات أو اشتراطات مراجعة الأداء البيئي هو وجود نظام للإدارة البيئية وذلك لأجل توثيق المعلومات البيئية في هذا الشأن، بالإضافة إلى توفر المعرفة والمهارات المطلوبة لمراجعة الأنشطة البيئية، حيث يجب توافر قدر من المعرفة فيما يتعلق بمراجعة الأنشطة البيئية، ومنها ضرورة معرفة المراجع بالإطار القانوني الذي تعمل من خلاله الوحدة الاقتصادية، وفهم عمليات الوحدة الاقتصادية والتعرف على المواد الخام ومنتجاتها واستخدامات الطاقة وغيرها من التخصصات الأخرى، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين هما:

2.4 المبحث الأول: القياس والإفصاح البيئي.

3.4 المبحث الثاني: نظام الإدارة البيئية والقائم بالمرجعة البيئية.

المبحث الأول

القياس والإفصاح البيئي

فرضت ظاهرة التلوث البيئي اهتمام العديد من الجهات المعنية بحماية البيئة وأصبح واجب على الوحدات الاقتصادية أن تأخذ في اعتبارها ما يحدثه نشاطها من تلوث بيئي، وإن

هذا الأمر يتطلب ضرورة قيامها بالإفناق وذلك لأجل حماية البيئة، حيث إن الآثار السلبية المترتبة عن أنشطتها سيؤدي إلى تكاليف والتزامات مالية فعلية ومحتملة، وأن الإفناق للحد من التلوث يتمثل في محاولة قيامها بشراء أصول للسيطرة على التلوث أو دفع تعويضات وغرامات مالية أو إغلاقها مؤقتاً أو نهائياً؛ الأمر الذي يتطلب ضرورة قيامها بقياس الأنشطة البيئية والإفصاح عنها⁽¹⁾.

من المعروف أن الوحدات الاقتصادية تؤثر على مصالح العديد من أفراد المجتمع ومنها المستثمرين الحاليين والمرقبين، والمقرضين الحاليين والمرقبين والجهات الحكومية المختلفة، والعاملين وفي ظل قيام الوحدات الاقتصادية بأنشطة صناعية يترتب عليها أضرار بيئية، فإن الأمر يتطلب ضرورة علم هذه الأطراف بالدور الذي تقوم به، وفيما يتعلق بحماية البيئة وتقليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها من خلال أنشطتها البيئية، وبالتالي تقليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها تلك الجهات.

هذا وتعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها التحقق من قيام الوحدة الاقتصادية بالدور اللازم فيما يتعلق بحماية البيئة، فقد أشار احد الباحثين بأن القيام بدورها تجاه البيئة سينعكس على القوائم والتقارير التي تعدها الشركات في هذا الشأن⁽²⁾، وحيث أن قيامها بدورها فيما يتعلق بهذا الشأن يتطلب ضرورة قيامها بالقياس والإفصاح عن أنشطتها البيئية في التقارير المالية، لذا فإن الأمر يتطلب ضرورة قيام جهة مستقلة بالتأكد على معقولية ذلك الدور والتصديق على النتائج المقررة في هذا الخصوص، وحتى يتم التعرف على دور الوحدات الاقتصادية في مجال القياس والإفصاح عن أنشطتها البيئية تم تقسيم هذا المبحث إلى الفرعين التاليين وهما:

الفرع الأول: القياس البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية.

الفرع الثاني: الإفصاح البيئي عن أنشطة الوحدات الاقتصادية.

1.2.4 الفرع الأول: القياس البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية:

تزايد في السنوات الأخيرة الماضية اهتمام الشركات بتأثير عملياتها على المجتمع، ومن ثم فإن المحاسبة يجب أن تضطلع بدورها في هذا الشأن، حيث أشار احد الكتاب بأن المحاسبة يجب أن لا تقتصر على الحقائق والأرقام المالية فقط، بل يجب أن تهتم بتأثير اتخاذ القرارات على المجتمع، ولتلبية ذلك تظهر الحاجة إلى القياس البيئي لأنشطة الوحدات

(1) – خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2008، ص 64.

(2) – يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، مرجع سبق ذكره، ص15

الاقتصادية، وذلك من خلال الحصول على معلومات عن المسؤولية الاجتماعية لهذه الوحدات، و سواء اتفقت الوحدات الاقتصادية على تحمل مسؤولياتها الاجتماعية أم لا؛ فإن العديد من الوحدات الاقتصادية بدأت تتحمل جزء من المسؤولية الاجتماعية والمتمثل في المسؤولية البيئية وذلك من خلال إنفاق الأموال على التدريب في مجال حماية البيئة والحد من الآثار السلبية المترتبة على أنشطتها وحماية البيئة والمحافظة عليها دون انتظار أي عوائد من وراء هذه النفقات⁽¹⁾، وإن التزام الوحدات الاقتصادية بهذا الدور سيترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية، وعليه فإن هذا الفرع يتناول النقاط التالية:

- 1- مفهوم القياس المحاسبي.
- 2- أهمية القياس المحاسبي البيئي.
- 3- أساليب القياس المحاسبي البيئي.
- 4- مشكلات القياس المحاسبي البيئي والأساليب اللازمة للتغلب عليها.

1.1.2.4 مفهوم القياس المحاسبي:

للتعرف على ماهية القياس المحاسبي يمكن القول بأن القياس يختلف باختلاف المواضيع واختلاف الأدوات والأساليب الملائمة لهذا القياس، وهناك مجموعة من التعريفات لهذا القياس وأن اختلفت هذه التعريفات في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، حيث أشار أحد الكتاب إلى تعريف القياس على إنه "نظام متكامل له مدخلاته وله نظام التشغيل الخاص به والذي ينطوي على الأساليب والإجراءات اللازمة وله مخرجاته المتمثلة في نتائج القياس"⁽²⁾. كما عرف (Campell) عملية القياس بأنها عبارة عن "عملية إقران الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"⁽³⁾.

في حين بين باحث آخر بأن تقرير الجمعية الأمريكية (American Accounting Association) أشار بأن القياس المحاسبي "يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات جارية أو ماضية وبموجب قواعد محددة"⁽⁴⁾.

(1) - محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص 225.

(2) - محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 147

(3) - المرجع السابق، ص 114.

(4) - نقلاً عن

محمد مطر، مرجع سابق، ص 115.

ويرى باحث ثالث بأن القياس المحاسبي عبارة عن "عملية بمقتضاها تستطيع إدارة المنشأة أن تتعرف على أثر الأحداث الاقتصادية والأنشطة الإنتاجية التي تمت خلال الفترة السابقة على مركز المنشأة المالي وحقوق ملاكها"⁽¹⁾.

أما فيما يتعلق بقياس الأنشطة البيئية والتي تتمثل في تحديد المبادلات والأنشطة ذات المضمون البيئي فقد أشار احد الكتاب على إنها من أصعب المشاكل التي يعاني منها الإطار الفكري المحاسبي الحالي⁽²⁾.

وأشار (Monnitz) إلى أن القياس ليس مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، وأشار إلى إن عملية التبادل لا تكون القيم وإنما تمثل كشف عن هذه القيم⁽³⁾.

يمكن القول بأن القياس البيئي وبالرغم من إنه لا يترتب عليه عمليات تبادل إلا إن القياس البيئي يعتبر من المتطلبات الهامة للمراجعة البيئية.

2.1.2.4 أهمية القياس المحاسبي البيئي.

تقوم المحاسبة المالية على أساس قياس كلاً من الالتزامات والأصول وحقوق الملاك وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة معينة، حيث يعد القياس أحد أهم آليات المحاسبة المالية التي تستطيع من خلاله قياس التأثير المالي على حقوق الشركة والتزاماتها، نتيجة للمعاملات التي تحدث بينها وبين الأطراف الأخرى والأحداث التي مرت بها خلال فترة زمنية معينة.

وبما أن تجاهل الوحدات الاقتصادية لقياس التكاليف البيئية يعتبر خروج وتجاوز للحقيقة، حيث أن التكاليف لم يعد ينظر إليها على إنها قيمة لعوامل الإنتاج فقط، وإنما لابد وأن تشمل على انعكاسات التأثيرات البيئية، الأمر الذي تطلب ضرورة قياسها، حيث أشارت لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المنظمات فيما يتعلق بدورها البيئي إلى أهمية القياس المحاسبي البيئي في الآتي⁽⁴⁾:

1- أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي وتؤثر جوهرياً على أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية ومن ثم تندرج ضمن عمل المحاسب.

(1) – وريا برهان احمد، دراسة وتحليل موضوعية القياس المحاسبي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية والانتقادات المعاصرة، مجلة البحوث الاقتصادية بنغازي، العدد الأول والثاني، مجلد 12 2001. ص148.

(2) – وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد، الأردن، 2004، ص 35 – 36

(3) – محمد مطر، المرجع السابق، ص 114 – 115

(4) – خالد حسن محمد سالم، مرجع سبق ذكره، ص86

2 – إن الاتجاه الحالي للمجتمعات هو تحميل الوحدات الاقتصادية بنفقات المحافظة على البيئة بدلاً من تحميلها على المجتمع، الأمر الذي يترتب عليه معالجة البيانات المرتبطة بالوظيفة المحاسبية للشركة وهو ما يتطلب ضرورة القياس في هذا الشأن.

3 – عدم قيام المحاسبين بدورهم فيما يتعلق بتقديم معلومات عن آثار الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية يترتب عليه تمادي الشركات في تلويث البيئة ويعتبر عقاباً للشركات التي تخصص مواردها للحد من التلوث.

3.1.2.4: أساليب القياس المحاسبي البيئي:

يوجد العديد من أساليب القياس التي يمكن أن تستخدم لقياس الأنشطة البيئية ومن أهمها:

1 – القياس الوصفي: وهي عبارة عن عمليات تصف الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي، فهي غير مدعمة بالأرقام والإحصائيات وبذلك فهي تصف ممارسات الوحدة الاقتصادية التي تؤدي إلى تأثيرات بيئية⁽¹⁾.

2 – القياس الكمي: وهو عبارة عن مقياس يتصف بالدقة والموضوعية وذلك من خلال استخدام وحدات قياس كمية للتعبير عنه⁽²⁾.

3 – القياس النقدي: ويعتبر القياس النقدي مبدأ محاسبي متفق عليه وذلك للتعبير عن كافة العمليات في الوحدات الاقتصادية، حيث أن وحدة القياس لتلك العمليات هي النقود⁽³⁾.

وتجدر الإشارة إلى القياس النقدي للأنشطة البيئية بشي من التفصيل وذلك من حيث أن القوانين والتشريعات البيئية تحدد المستويات القياسية للتلوث والتي يفترض الالتزام بها من قبل الوحدات الاقتصادية، ويحقق الالتزام بالمستويات القياسية المحددة قانوناً للتلوث السلامة البيئية، ويمكن الإشارة إلى أسلوب القياس المتبع في حالة الالتزام وعدم الالتزام في الاتجاهين التاليين وهما:

أ – الاتجاه الأول: التزام الوحدة الاقتصادية بالمستويات المحددة قانوناً:

هذا الاتجاه هو ما يطلق عليه بالأنشطة أو الإسهامات الموجبة من قبل الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال التزام الوحدة الاقتصادية بالمقاييس المحددة قانوناً، حيث إن هذه المساهمة تتم بفعل القانون وهي إلزامية وليست اختيارية، أما في حالة قيام الوحدة الاقتصادية بمحاولة الحد من التلوث إلى الدرجة التي تفوق المستويات المحددة قانوناً فإن هذه المساهمة

(1) - عبدالغفار حنفي، الاستثمار في الأوراق المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 110

(2) - كمال حسين، محاسبة التكاليف، بدون دار نشر وتاريخ، ص 49

(3) - مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 240

تعتبر اختيارية وتؤكد على حرص الوحدة الاقتصادية ووعيتها للقيام بدورها البيئي؛ وفيما يتعلق بآلية قياس الأنشطة المترتبة على هذا الاتجاه أشار البعض إلى أن تلك المساهمات تتم وتقاس بالتكاليف الفعلية التي تحملتها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بحماية البيئة⁽¹⁾.

ب – الاتجاه الثاني: عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية:

ويعرف هذا الاتجاه بالمساهمة أو الأنشطة السالبة من قبل الوحدة الاقتصادية والتي

يمكن تصنيفها في النقاط التالية:

1 – عدم قيام الوحدة الاقتصادية برقابة عمليات التلوث، ومن ثم عدم اهتمامها بها إذا كان مستوى التلوث يفوق أو يتطابق مع المستويات القياسية التي يحددها القانون؛ بمعنى أن دور الوحدة الاقتصادية منعدم تماماً فيما يتعلق بحماية البيئة وعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المقررة في هذا الشأن.

2 – قيام الوحدة الاقتصادية بعمليات الرقابة على التلوث بصفة جزئية؛ بمعنى أن دور الوحدة الاقتصادية في هذا الجانب بسيط جداً من خلال الرقابة على التلوث من ناحية بسيطة وترك الجوانب الأخرى.

3 – وجود الوحدة الاقتصادية بمنطقة تجمع صناعي الأمر الذي يترتب عليه صعوبة القيام بدورها المتعلق بالالتزام بالمستويات القياسية، وهنا يصعب على الوحدة الاقتصادية القيام بدورها فيما يتعلق بقياس الآثار البيئية المترتبة على أنشطتها؛ حيث أن كميات التلوث في تلك المناطق تفوق الكميات المسموح بها قانوناً.

وفي إطار هذا الاتجاه فإن مخالفة الوحدة الاقتصادية للقوانين والتشريعات البيئية يترتب عليه عواقب مالية وكذلك الإيقاف عن مزاولة النشاط، وذلك لأن عدم الالتزام يترتب عليه الإضرار بالبيئة من ماء وهواء وتربة، كما أن قياس تلك الأنشطة البيئية سيكون أمراً صعباً وذلك لعدم وجود قيم تبادلية يتم دفعها من قبل الوحدة الاقتصادية، كما إن بعض القوانين البيئية تنص على ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بتعويض المتضرر من التلوث الناتج، وهنا يمكن القول بأن قياس تلك الأضرار يعتبر من قبيل التكلفة البيئية التي ينبغي أن تدفعها الوحدة الاقتصادية لكي تتمكن من مزاولة نشاطها⁽²⁾.

4.1.2.4 المشاكل المترتبة على قياس الأنشطة البيئية:

(1) – محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، 2000، ص 162

(2) – المرجع السابق، ص ص 162 – 164

طبقاً لطبيعة عمل بعض الوحدات الاقتصادية خاصة الصناعية منها والتي تتصف بالتعقيد يكون من الصعب قياس الأنشطة البيئية، حيث أن العمليات التشغيلية لأنشطة الوحدات الصناعية يترتب عليها آثار بيئية قد تؤثر على جميع الكائنات على سطح الأرض ويوجد عدد من المشاكل تعيق قياس الأنشطة البيئية نستعرضها فيما يلي⁽¹⁾:

1- صعوبة قياس الأنشطة البيئية وذلك نتيجة لغياب أساس لتقييم تلك الأنشطة ومنها غياب الأسعار التي بموجبها يتم تقييم تكلفة الأنشطة البيئية، الأمر الذي يترتب عليه صعوبة تسعير الانبعاثات الناتجة عن تلوث الهواء مثلاً.

2 - غياب عمليات التبادل الفعلية وكذلك الامتداد المكاني و الزماني للآثار البيئية من جانب آخر، وتنوع واختلاف الفئات المتضررة من الآثار السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية.

3 - صعوبة تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وذلك لأن الأنشطة البيئية وفي حالة تقدير قيمة لها فإن هذه المصروفات لا يتحقق عنها تدفق نقدي داخل، وكذلك فإن النفقات التي يتم دفعها بناء على التزام الوحدة الاقتصادية بالمستويات القياسية سواء كانت ملزمة أو اختيارية لا يترتب عليها أية إيرادات ملموسة، وإنما العوائد قد تكون بشكل ضمني ويمكن أن يتمثل في اكتساب سمعة جيدة في السوق.

4- عدم وجود معيار محاسبي بموجبه يمكن إجراء معالجة محاسبية مستقلة للمصروفات البيئية الجارية.

5- أن القياس المحاسبي للأصول والالتزامات البيئية تعتمد على الحكم الشخصي، وخاصة عند تقييم الضرر الناتج عن أنشطة الوحدات الاقتصادية.

6 - عدم توافر المعلومات اللازمة لقياس مخرجات التلوث وتقييمها مالياً وتسجيلها دفترياً طبقاً لنظام القيد المزدوج، وقياس النتائج واستخراج مؤشرات لتقييم الأداء.

7- مشكلة قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية في الجانب البيئي، حيث أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في التلوث الناتج من ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها كأضرار تلوث

(1) - يمكن الرجوع إلى:-

(أ) - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص 56 - 58

(ب) - مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 261.

(ج) - محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ص 419 - 420.

البيئة في الهواء والماء أما فيما يتعلق بالمنافع فأنها تتمثل في النفقات التي تدفعها المنشأة لأجل تجميل البيئة ومكافحة التلوث، وأشار باحث آخر إلى إنه من ضمن المشاكل التي تعترض عملية القياس المحاسبي مايلي⁽¹⁾:

1 – مستوى المهارة المطلوب في ممارسة المحاسبة البيئية والقياس البيئي: حيث أن القياس البيئي يتطلب عدد من المهارات للقيام بهذه المهمة ومنها المهارات الاقتصادية والهندسية والرياضية والسلوكية والقانونية والاجتماعية.

2 – المسؤولية القانونية: أن الوضع الحالي لممارسة المهنة يجعل المحاسب متردداً في قبول تحمل مسؤولية جديدة تتمثل في المحاسبة البيئية والقياس البيئي لوجود تهديد قانوني قائم.

كما ورد بإحدى الدراسات بعض مشاكل تطبيق المحاسبة البيئية والقياس البيئي منها⁽²⁾:

1 – اهتمام الشركات بتعظيم الربح فقط، حيث أن الربح يعتبر أساس نجاحها، وإن تكلفة المسؤولية الاجتماعية قد تؤدي لخروج الوحدة الاقتصادية التي تحقق أرباح حديه من السوق، وبالتالي تزيد التكاليف الاجتماعية على المجتمع ليس فقط لفقد العديد من فرص العمل، وإنما عن طريق إعطاء الشركات الباقية قوة احتكارية أكبر.

2 – لا تملك الوحدات الاقتصادية المهارات اللازمة للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية إذ إن الشركة مخصصة لتحقيق وظائف معينة ويجب أن تركز على تحقيق هذه الوظائف.

3 – بالتركيز على الحاجة الماسة لتحقيق الأرباح فإن المديرين لن يستطيعوا الاستمرار في الوفاء بمسؤولياتهم الاجتماعية في وقت الصعوبات الاقتصادية نظراً لأن التكاليف الاجتماعية عادةً ما تفوق العوائد الاجتماعية.

4 – لا يعتبر المديرين ذوي كفاءة للتعرف على احتياجات الجماهير وأولوياتها وإذا ما حاول المديرين خدمة المجتمع ككل فإن ذلك سيؤدي في النهاية إلى تحكم الحكومات، حيث أنها تستطيع تحديد الأولويات الاجتماعية المرغوب فيها.

وفي إطار المشاكل التي تعترض القياس المحاسبي للأنشطة البيئية يجدر بنا الإشارة إلى أهم المشاكل التي تعترض المراجع الخارجي في القيام بدوره فيما يتعلق بمراجعة الأنشطة البيئية، ومنها بعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي للأنشطة الوحدات

(1) – ورنا برهان أحمد، دراسة تحليلية لمبررات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول والثاني، 1999، ص 139 – 140.
(2) – محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 229 – 230.

الاقتصادية، والتي يمكن القول بأنها تمثل النقاط الأساسية في هذا الشأن، حيث إنه في حالة قيام الوحدة الاقتصادية بقياس الأنشطة البيئية لعملياتها، فإن الأمر يترتب عليه بعض الصعوبات التي تتطلب ضرورة مراعاة المراجع الخارجي لها ومنها مايلي:

أ- مشكلة رسملة أو عدم رسملة تكاليف الأنشطة البيئية: أن تطبيق المراجعة البيئية يتطلب قيام المراجع الخارجي بالتعرف على الحالات التي يمكن من خلالها رسملة أو عدم رسملة التكاليف البيئية.

ب - مشكلة المصروفات البيئية الجارية: أن المصروفات البيئية الجارية يتم تحميلها للفترة المحاسبية وتتمثل المشكلة في هذه المصروفات في التساؤل التالي: هل يتم اعتبار هذه المصروفات من المصروفات العادية أو غير العادية؟ وهل يتم اعتبارها من المصروفات المرتبطة بالتشغيل أم غير مرتبطة بالتشغيل؟ وهل يتم الإفصاح عنها بقيمة إجمالية أم يتم ذلك في شكل قيم تفصيلية؟

ج - مشكلة المصروفات التي تخص فترة أو فترات مستقبلية: هل يتم اعتبارها من المصروفات التي تخص الفترة أم من المصروفات المستقبلية⁽¹⁾؟

إن المشاكل التي يمكن أن تعترض المراجع يمكن التغلب عليها من خلال قيام المراجع الخارجي بالتحقق من تطبيق الوحدة الاقتصادية للمبادئ والفروض المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وأن لم تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق ذلك فإن الأمر يتطلب ضرورة قيام المراجع بالإفصاح عن ذلك في التقرير الذي يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للوحدة.

5.1.2.4 الأساليب اللازمة للتغلب على بعض مشاكل القياس البيئي:

تمثل المستويات القياسية للتلوث البيئي الحدود التي لا ينبغي تجاوزها؛ بمعنى آخر مستوى الإنبعاثات المسموح بها قانوناً، حيث أن عدم الالتزام بهذه المستويات يترتب عليه مشاكل بالنسبة للوحدات الاقتصادية، ومنها تعرضها لغرامات وعقوبات قد تصل إلى الإيقاف عن مزاولة النشاط، وعليه يمكن القول بأن الالتزام قد يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية، أما في حالة عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية فإن الأمر قد يترتب عليه مجموعة من المخاطر البيئية ومنها عدم إمكانية الحصول على قروض من المؤسسات المالية، وكذلك عدم قيام المستثمرين بالاستثمار في الوحدات الاقتصادية، وقد تتمثل في مخاطر الإيقاف عن مزاولة النشاط⁽²⁾.

(1) - مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 248 - 250.

(2) - أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 40.

أن أسلوب القياس النقدي للأنشطة البيئية في حالة الالتزام بالقوانين يتمثل في حصر جميع التكاليف التي تم دفعها، وذلك في سبيل المحافظة على البيئة من الأضرار التي قد تتعرض لها وذلك بمقدار ما تنفقه في سبيل القيام ببرامج لرقابة التلوث الناتج عن عمليات التشغيل مثلاً، ومن أهم هذه البنود هي تكلفة إهلاك معدات وأجهزة رقابة التلوث، ومصروفات تشغيلها والمصروفات الإدارية المتعلقة بها وتكاليف البحوث الخاصة بها، أما فيما يتعلق بآلية قياس أعباء المسؤولية البيئية الاختيارية فإنه يمكن قياسها بمقدار الرقابة الإضافية للتلوث والتي تؤدي إلى تحقيق مستويات تلوث أقل من المستويات القياسية⁽³⁾، أما فيما يتعلق بقياس عدم الالتزام بالمستويات المسموح بها قانوناً فإن الأمر صعب هنا، وتتمثل آلية التغلب على هذه المشاكل في مثل هكذا حالة في الاعتماد على أسس تقييم غير مباشرة، وفي هذا الشأن أشار احد الكتاب على أن القياس يتم عن طريق الآتي⁽¹⁾:

1 – تقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد على أساس المكاسب التي كان من الممكن أن يحصل عليها المتضرر أن لم يتضرر.

2 – على أساس تكلفة التصحيح فيما يتعلق بتقدير الضرر الذي يصيب الموارد الطبيعية من ماء وهواء وتربة وغيرها من الموارد الأخرى.

إن هذه الطرق تضل تقديرية وتعتمد على الحكم الشخصي في نهاية المطاف؛ الأمر الذي يتطلب ضرورة قيام جهة مستقلة بالتحقق من معقولية هذه التقديرات التي يتم وضعها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.

كما أشار باحث آخر إلى أن أساليب القياس الكمي لتكاليف الأضرار البيئية تتضمن التالي⁽²⁾:

1 – قياس الأعباء المباشرة للأضرار البيئية: ويتضمن قياس الأعباء المباشرة للأضرار البيئية حصر حالات الأمراض الناتجة عن التلوث، وتكاليف علاجها، ومصروفات تعويضات حالات العجز والوفاة.

2 – قياس الأعباء غير المباشرة للأضرار البيئية وتتضمن مايلي:

(1) – محمد عباس بدوي، المرجع السابق، ص ص 163 – 164

(2) – المرجع السابق ص 165.

(3) – برنس ميخائيل غطاس، نحو قياس محاسبي أفضل عن الآثار البيئية الناتجة عن أداء المنشآت الصناعية، مجلة أسبوط للدراسات البيئية، العدد السابع عشر، مركز الدراسات والبحوث البيئية – جامعة أسبوط، 1999، ص 122.

أ – قياس تكلفة انخفاض الطاقة الإنتاجية والبشرية لعنصر العمل؛ أي القيمة الإنتاجية المفقودة وقسمها إلى ثلاثة أنواع، عودة العامل للعمل دون أن تتأثر إنتاجيته، عودة العامل للعمل مع انخفاض إنتاجيته، إحالة العامل للتقاعد نتيجة العجز الكلي.

ب – قياس أعباء الأضرار البيئية المادية (غير البشرية)

وتتضمن الأضرار التي تلحق بالمحاصيل الزراعية، والثروة الحيوانية، والمباني والمنشآت، والخسائر الاقتصادية للفاقد والتالف وقياس التكاليف البيئية ومعالجتها في البيانات المحاسبية فقد أشار بعض الباحثين إلى انه يجب على المحاسب التمييز بين نوعين من التكاليف هما كالآتي⁽¹⁾:

أ – تكاليف الحد من التلوث: حيث يندرج تحت هذا البند التكاليف الرأسمالية التي تنفق من أجل الحصول على الأجهزة والمعدات التي تستخدم للحد من التلوث الذي تسببه الآلات المستخدمة في الإنتاج.

ب – تكاليف إزالة التلوث: وهي التكاليف التي تحدث لإزالة أثر التلوث الذي تحدثه الأنشطة الصناعية الجارية أثناء عمليات الإنتاج، كالتكاليف التي تنفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها لاحقاً.

وفيما يتعلق بالوسائل اللازمة لمعالجة مشكلة الرسمة للتكاليف، والمصروفات الجارية، والمصروفات التي تخص فترة مستقبلية فأنها تتمثل فيما يلي⁽²⁾:

1- مشكلة الرسمة: إن التكاليف البيئية يمكن رسمتها إذا كانت قابلة للاسترداد بشرط تحقق واحد من المعايير التالية:

أ – أن يترتب على تلك التكاليف تخفيض الأضرار البيئية.

ب – تحسين حالة الأصل بالمقارنة بالحالة الأصلية عند الإنشاء.

ج – يمكن رسملة التكاليف البيئية التالية لشراء أصل رأسمالي إذا ترتب عليه تحسين حالة الأصل بالمقارنة مع حالته الأصلية، أو الوقاية من الأضرار البيئية.

2- مشكلة المصروفات الجارية: والتساؤل الخاص بهذه المشكلة يتمثل في هل يتم اعتبارها من المصروفات العادية، أو غير العادية، أم هل مرتبطة بالتشغيل أو غير مرتبطة بالتشغيل، أم هل يتم الإفصاح عنها بالتفصيل أو بالإجمال: أن المصروفات البيئية يمكن اعتبارها بنود غير عادية مثل ما تتحملة الوحدة الاقتصادية نتيجة لمخالفة قوانين بيئية، إلا إن معظم

(1) – احمد عبدالرحمن المخادمة، ياسين أحمد العيسى، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف التلوث : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (67)، المجلد (45)، 2006، ص 346.
(2) – مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 248 – 251

المصروفات البيئية يمكن اعتبارها بنود عادية، كما إن معظم المصروفات البيئية تعتبر مرتبطة بالتشغيل إلا تلك المتعلقة بالتخلص من تلوث موقع غير مستخدم حالياً، وفيما يتعلق بالإفصاح عن قيم المصروفات فإنه يفضل الإفصاح عنها بالتفصيل.

3- مشكلة المصروفات البيئية التي تخص فترات مستقبلية: ويمكن أن تعالج المصروفات البيئية على أنها تخص فترة أو فترات مستقبلية من خلال أن التعهد بدفع مبلغ معين في المستقبل لأجل تنظيف موقع معين أو لمعالجة الأضرار البيئية التي ترتبت على أنشطة الوحدة الاقتصادية في الماضي، يمكن اعتباره التزام بيئي يجب تسجيله في القوائم المالية، إذا كان من المحتمل حدوثه، ويمكن تقدير قيمته بصورة معقولة.

2.2.4 الفرع الثاني: الإفصاح البيئي عن أنشطة الوحدات الاقتصادية

إن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية يعتبر ذو أهمية كبيرة في تحديد الغرض الأساسي من العمليات المحاسبية في هذا الشأن والمتمثل في تفسير وتوضيح البيانات والأرقام الواردة في القوائم المالية ومن ثم طبيعة تلك العمليات وأهميتها، حيث أنها تتضمن البيانات الخاصة بالوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بتعاملها مع البيئة⁽¹⁾، ومن الأهمية بمكان في سياق هذا المبحث دراسة الإفصاح البيئي على اعتبار أنه من أهم متطلبات المراجعة البيئية، وعليه فإن هذا الفرع يناقش الجوانب التالية:

- 1- مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته وأهدافه.
- 2- الإفصاح والتقرير عن الأنشطة البيئية.
- 3- دور المنظمات المهنية في مجال الإفصاح البيئي.

1.2.2.4: مفهوم الإفصاح وأهميته وأهدافه:

يمكن القول بأن الإفصاح هو عبارة عن توفير وإيصال المعلومات والبيانات إلى مختلف الفئات المستفيدة وذلك لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، وإذا كان الإفصاح عن العمليات والأنشطة الاقتصادية للمنشآت أصبح ملزماً لكل الوحدات الاقتصادية منذ زمن بعيد فإن الإفصاح البيئي أصبح ضرورة حتمية الآن وسنتناول في هذه الفقرة مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته وأهدافه.

1- مفهوم الإفصاح البيئي:

(1) - سرمد كوكب الجميل، الاتجاهات الحديثة في مالية الأعمال الدولية، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2000، ص 291

أشار احد الكتاب إلى أن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية يدخل ضمن الأداء الاجتماعي لهذه الوحدات و يرى احد الكتاب إلى أن الإفصاح البيئي هو عبارة عن "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بمناشطها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية والتقارير الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك"⁽²⁾. ويعرف (Mangan 2003) الإفصاح البيئي بأنه عبارة عن "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل" وعرفه باحث آخر بأنه عبارة عن "الأسلوب أو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية اعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية وانعكاسات ذلك على البيانات المالية"⁽¹⁾.

2 – أهمية الإفصاح البيئي:

أشار احد الكتاب إلى أن أهمية الإفصاح البيئي تتمثل في الآتي⁽²⁾:

- أ- تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة.
- ب- تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية.
- ت- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث.
- ث- الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة يساعد في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء التغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التخطيط الاقتصادي للدولة.
- ج- دعم وزيادة ثقة المجتمع في الوحدات الاقتصادية التي تقي بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثمارها، وزيادة الضغط على الوحدات الاقتصادية التي لا تقي بمسؤوليتها البيئية وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.

3 – أهداف الإفصاح البيئي:

(2) – وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(1) – نقلا عن

رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد (31) يناير 2009، ص 60.

(2) – محمد حسين احمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة عين حلوان، العدد الأول والثاني، 1999، ص 168 – 169

إن الإفصاح البيئي يمكن أن يؤدي لمساعدة العديد من الجهات بأداء عملها بكفاءة وفعالية، وعليه يمكن حصر أهداف الإفصاح في فيما يلي⁽³⁾:

أ- أعلام المساهمين بحجم الإنفاق على الأنشطة البيئية ومدى زيادة هذا الإنفاق من فترة لأخرى مما قد يعكس الصورة الواضحة فيما يتعلق بالمخاطر البيئية المستقبلية.

ب- تمكين الجهات والأجهزة الخارجية التي تقوم بالرقابة على الأنشطة البيئية من الحصول على المعلومات التي تمكنهم من متابعة الأداء البيئي للشركات المختلفة أو تقييم الالتزامات البيئية المؤثرة على مركزها المالي الحالي.

ت- للبيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية آثاراً على المستثمرين وقراراتهم المرتبطة بأسهم الشركات في البورصة وخاصة في الدول المتقدمة الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير المعلومات اللازمة لهم.

وأشار آخر بان أهداف الإفصاح تتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

أ- توفير البيانات التي تمكن الدولة من إعداد الإحصائيات المتعلقة بالموارد الطبيعية بما يمكن من استخدام مثل هذه البيانات في تحقيق أهداف التنمية.

ب- توفير البيانات المحاسبية العينية والمالية للعمليات والأنشطة البيئية بما يمكن أجهزة الدولة من تحديد الإعتمادات المالية لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة والتعبير عن الآثار البيئية السالبة في شكل نقدي.

2.2.1.4 الإفصاح والتقرير عن الأنشطة البيئية:

أن الإفصاح عن الأنشطة البيئية ضمن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية يمكن أن يُضيف المصداقية إليها، ويدعم الثقة بها.

ويوجد اتجاهين فيما يتعلق بالتقرير عن الأنشطة البيئية وهما كالتالي:

الاتجاه الأول: وهي عملية دمج معلومات المسؤولية البيئية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية وذلك ضمن القوائم المالية ذات العرض العام، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وطبقاً لطريقة الدمج يتم التقرير عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية من حيث التكاليف والمنافع جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية في مجموعة واحدة معبراً عنها بالنقود، وهذه

(3) – أمين السيد احمد لطفي، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 58 – 59.

(1) – مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 227.

الطريقة تفترض إمكانية قياس الأنشطة البيئية قياساً نقدياً بدرجة كبيرة جداً من المعقولية و يأخذ أسلوب العرض في طريقة الدمج احد الإشكال التالية وهي⁽²⁾:

أ- قائمة العمليات الاقتصادية الاجتماعية: حيث أنها تأخذ شكل قائمة الدخل التقليدية وهي توضح التأثيرات الموجبة والسالبة.

ب- تعديل القوائم المالية التقليدية: حيث يتم تعديل قائمة المركز المالي التقليدية بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية، فتعدل قائمة الدخل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية، أي يعدل ربح التشغيل المحاسبي بأعباء المسؤولية الاجتماعية في مجالاتها الأربعة. المساهمة البيئية، المساهمات العامة، الموارد البشرية، مجال المنتج أو الخدمة ويمكن أن تقسم هذه الأعباء في مجالاتها الأربعة إلى الأعباء الإجبارية والأعباء الاختيارية ليتم التوصل في نهاية التعديلات إلى صافي الدخل المعدل.

وفي حالة القيام بعرض المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية يرى احد الكتاب إلى أن العرض يتم في بنود مستقلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على سبيل المثال المصروفات البيئية الجارية والإيرادات البيئية الجارية والأصول البيئية مثل الفلاتر بالنسبة لمصانع الاسمنت والمصانع التي ينبعث منها أتربة و غبار و غازات، والالتزامات البيئية⁽¹⁾. الاتجاه الثاني: وهي عملية عرض المعلومات البيئية في قوائم مستقلة مع الإبقاء على قوائم المحاسبة المالية في شكلها ومضمونها التقليدي⁽²⁾:

ويأخذ هذا النوع من التقارير ثلاثة أشكال وهي كالتالي⁽³⁾:

أ - تقارير وصفية تصف بطريقة سردية أو روائية الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها الوحدة، وهي عادة أنشطة اختيارية للمشروع دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، وتمثل هذه التقارير المرحلة الأولى من مراحل تطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ولقد اقترحت مثل هذه التقارير الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) عام 1973.

(2) - يمكن الرجوع الى
(أ) - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر : مشكلات محاسبية معاصرة، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003، ص ص275 - 276.
(ب) - لعبيبو هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، رسالة ماجستير، 2009، نقلا عن الموقع الإلكتروني www.ao.academy.org تاريخ الزيارة 15 / 12 / 2009.
(1) - أمين السيد أحمد لطفى، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 60.
(2) - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 274
(3) - لعبيبو هاتو خلف، مرجع سبق ذكره.

ب – تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي لتأثيرات أنشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض لقيمة المنافع وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات.

ج – تقارير تفصح عن كل من تكاليف ومنافع أنشطة المسؤولية الاجتماعية وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات ويلاحظ أن تأثيرات الأنشطة الاجتماعية في النوع الثاني والثالث يتم تقديمها والتعبير عنها بوحدة النقد الوطني السائدة بينما يعتمد في النوع الأول أسلوب الإفصاح والتقييم الروائي.

3.2.1.4: دور المنظمات المهنية في أعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي:

قامت العديد من الهيئات والاتحادات المهنية بالاهتمام بحماية البيئة من خلال القيام بإصدار العديد من المعايير المهنية في هذا الشأن؛ حيث ركزت هذه الجهات على ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية مما أدى إلى "تخضير مهنة المحاسبة" إشارة إلى حركة حماية البيئة المشهورة باسم حركة أو حزب الخضر، ومن بين المنظمات التي اهتمت بالإفصاح البيئي مايلي:

1 – الجمعية الأمريكية للمحاسبة:

أوضحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) إنه من الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات الوحدة الاقتصادية على البيئة بالرغم من اعتراف المحاسبين بوجود هذه التأثيرات هو عدم وجود أسس وقواعد تتمتع بالموثوقية لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناتجة عن نشاط المشروع وذلك للأسباب التالية⁽¹⁾:

أ – عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المشروعات.

ب – صعوبة القياس النقدي الموثوق به، مع توفر مقاييس غير نقدية لقياس وضبط الأضرار البيئية.

ج – عدم توافر أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المشروعات المسببة للأضرار البيئية.

د – عدم الرغبة في الإفصاح اختياريًا.

(1) – نقلا عن

رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 269 – 270

ومن خلال التعرف على تلك الأسباب فقد اقترحت اللجنة تقديم إفصاح سردي لجهود المشروع فيما يتعلق بحل المشاكل البيئية وذلك في ملاحظات مرفقة في القوائم المالية.

2 – مجموعة عمل خبراء الأمم المتحدة.

وجهت مجموعة عمل خبراء الأمم المتحدة للمعايير والتقارير المحاسبية الدولية (1990) الاهتمام إلى مواضيع الإفصاح البيئي، فدعت الشركات إلى الإفصاح عن السياسة البيئية للمشروع، والإنفاق البيئي خلال الفترة المحاسبية، والإنفاق البيئي المتوقع مستقبلاً، والأنشطة والأداء (مثلاً مستويات الضوضاء، النفايات السامة، مستويات الانبعاث الحراري) مقاساً بالأهداف المقننة والالتزام الذاتي.

3 – العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية: تحت إشراف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين درس مجموعة خبراء في محاسبة البيئة وهيئة معايير المحاسبة المالية واللجنة الفدرالية الحكومية لتبادل الأوراق المالية (SEC) موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية سنة 1993 ولقد تم مناقشة ما يلي:

أ – مشكلة ممارسة تطبيق المحاسبة المقبولة عموماً للموضوعات المتعلقة بالبيئة، ومعالجتها بالقوائم المالية.

ب – التعرف على الأمور البيئية والتي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه.

ج – إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمور البيئية.

وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين، التوصية الأولى أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها، والتوصية الثانية إن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية.

4 – المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

أصدر المجمع عام 1996 المعيار (SOP 96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية ويتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة جديدة وشاملة تتعلق بالمحاسبة البيئية وفقاً لهذا المعيار تشمل

إفصاح (عرض الميزانية وقائمة الدخل) إضافة إلى نوعين من الإفصاحات وهما (الإفصاح عن المبادئ المحاسبية والإفصاح عن الخسائر الطارئة والممكنة العلاج)⁽¹⁾.

المبحث الثاني

نظام الإدارة البيئية والقائمين بالمراجعة البيئية

إن تناول متطلبات مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية يتطلب ضرورة دراسة نظام الإدارة البيئية والذي يعتبر من الاشتراطات الرئيسية للمراجعة البيئية، كما بينت العديد من الدراسات أن مراجعة الأداء البيئي وطبقاً للطبيعة المعقدة لأنشطة الوحدات الاقتصادية تحتاج إلى تخصصات معينة حتى يمكن القيام بها بما يتماشى مع القوانين واللوائح البيئية، والسياسات المقررة في الخصوص؛ وعليه فإن هذا المبحث يتناول بالدراسة والتحليل كلاً من نظام الإدارة البيئية، والقائمين بالمراجعة البيئية وذلك في الفرعين التاليين:

1.3.4 الفرع الأول: نظام الإدارة البيئية.

2.3.4 الفرع الثاني: القائمين بالمراجعة البيئية.

1.3.4 الفرع الأول: نظام الإدارة البيئية

نظراً لأهمية وجود نظام للإدارة البيئية لأجل توثيق البيانات والمعلومات في هذا الشأن، أشار احد الكتاب إلى أن تطبيق هيكل للإدارة البيئية يتم على أساس تطوعي بناء على الفوائد العديدة لإنشاء مثل هذه الهياكل؛ حيث أنها تؤدي لإيجاد الحلول للمخاطر البيئية التي يمكن أن تتعرض لها الوحدات الاقتصادية، وفي هذا الخصوص فقد تم تطوير مواصفات فيما يتعلق بالمجالات البيئية ومن أهمها مواصفات المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس والتي أصدرت سلسلة من المعايير البيئية تهدف إلى مساعدة تنظيمات الأعمال⁽¹⁾.

وعليه فإن هذا الفرع تناول النقاط التالية:

1: مفهوم نظام الإدارة البيئية.

2: متطلبات نظام الإدارة البيئية.

3: إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية.

1.1.3.4 مفهوم نظام الإدارة البيئية:

(1) – عمرو حسين عبدالبر، مرجع سبق ذكره، ص 31 – 33
(1) – عبدالفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 198

حتى تتمكن الوحدات الاقتصادية من الوفاء بالتزاماتها البيئية فإن الأمر يتطلب ضرورة قيام هذه الوحدات بتطبيق نظام للإدارة البيئية والذي تم تعريفه على أنه عبارة عن "نظام الإدارة ككل والذي يحتوي على الهيكل التنظيمي، وأنشطة التخطيط، والمسؤوليات، والإجراءات، والعمليات، والموارد اللازمة لتطوير وتطبيق، وتحقيق، ومراجعة والمحافظة على السياسة البيئية"⁽²⁾.

وأشار آخر إلى إن نظام الإدارة البيئية عبارة عن "الهيكل التنظيمي الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات، والإجراءات، والعمليات، والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا والموضوعات البيئية"⁽³⁾

An organizations structure of responsibilities and policies, practices, " procedures, processes and resources for protecting the environment and managing environmental issues".

2.1.3.4: متطلبات نظام الإدارة البيئية:

أصدرت اللجنة الفنية التابعة لمنظمة المعايير والمقاييس العالمية المتطلبات الخاصة بنظم الإدارة البيئية تمثلت في الآتي⁽⁴⁾:

- 1 – المتطلبات العامة: وهي تلك المتطلبات التي تقوم بترسيخ نظام الإدارة البيئية وتحافظ على إستمراريته وديمومته.
- 2 – متطلب السياسة البيئية: وهي بيان بنوايا الوحدات الاقتصادية ومبادئها فيما يتعلق بأدائها البيئي والذي يوفر الإطار العام للعمل، ويحدد أهدافها وغاياتها البيئية ويتم قيام الإدارة العليا بوضع هذه السياسة للتأكيد على مايلي:
- أ – الالتزام بالتحسين المستمر والوقاية من التلوث.
- ب – التوافق مع القوانين والتشريعات المتعلقة بعمليات الوحدة الاقتصادية.
- ج – توفير إطار لوضع ومراجعة الأهداف والغايات البيئية.
- د – التأكد من إعلان الوحدة الاقتصادية عن السياسة البيئية للجمهور.
- هـ – التأكد من ملائمة السياسة البيئية لطبيعة حجم المؤشرات البيئية الناتجة عن الأنشطة والخدمات الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

(2) نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية : المبادئ والممارسات، 2003 بدون دار نشر ، ص 208
2-Hill; M "Internal Auditor in Environmental Issues", (Altamonte spring , F1: Institute of Auditors Research foundation,(1993) pp4-12.

(3) – محمد عبدالوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة البيئية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005، ص 199-201.

(4) – المرجع السابق، ص 201.

3 – متطلب التخطيط: تعد مرحلة التخطيط من المتطلبات الإلزامية لنظام الإدارة البيئية وتتبع عملية التخطيط خطوات منطقية تتمثل في الآتي:

أ – تحديد الجوانب البيئية: تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد المؤثرات البيئية لأنشطتها ونتائجها وخدماتها التي تستطيع التحكم فيها، حيث أن الأمر يتطلب ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بالتأكيد على أن المؤثرات المسببة لهذه التأثيرات قد تم أخذها في الاعتبار عند وضع السياسة البيئية.

ب – الالتزام بالنواحي القانونية والمتطلبات أخرى: ويتطلب النظام هنا ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بالمحافظة على الإجراء اللازم للالتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

ج – تحديد وتوثيق الأهداف والغايات: ينبغي على الوحدات الاقتصادية لكي تحقق أهدافها وغاياتها البيئية أن تقوم بتوثيق هذه الأهداف والمحافظة عليها واستمراريتها، ومراجعتها باستمرار مع الأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية الأخرى، والمحافظة على توافق الأهداف والغايات مع السياسة البيئية، حيث أن هناك مجموعة عوامل يجب أخذها في الاعتبار عند رسم الأهداف والغايات البيئية للوحدة الاقتصادية أن تكون الأهداف قابلة للقياس، ويمكن السيطرة على الأهداف والغايات البيئية، وأن تكون عملية القياس منخفضة التكلفة، وإن وجود برنامج للإدارة البيئية يمثل الخطوة الأخيرة من خطوات التخطيط وتتمثل في قيام الوحدة الاقتصادية بتنشيط والمحافظة على البرامج لتحقيق أهدافها عن طريق تحديد مسئولية تحقيق الأهداف والغايات البيئية لكل مستوى وظيفي، وكذلك تحديد الإطار الزمني لتحقيق هذه الأهداف والغايات.

4 – متطلب التنفيذ والتشغيل: أن التنفيذ يتطلب ضرورة التزام جميع العاملين بنظام الإدارة البيئية وإن مرحلة التنفيذ تتطلب الخطوات التالية⁽¹⁾:

أ – الهيكل والمسؤولية.

ب – تحديد الأدوار والمسؤوليات والواجبات.

ج – توفير الموارد الضرورية لتنفيذ ورقابة النظام.

د – التدريب والوعي والمنافسة.

هـ – الاتصالات وذلك لتحديد الإجراءات التي توضح الاتصالات الداخلية بين جميع المستويات، واستلام وتوثيق الاتصالات من جانب المهتمين بشؤون البيئة.

(1) – محمد صلاح الدين عباس، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية الايزو 14000، دار الكتب الجامعية، 1999، ص 177.

و- توثيق نظام الإدارة البيئية: وتتطلب عملية التوثيق قيام الوحدة الاقتصادية بتثبيت المعلومات البيئية والمحافظة عليها مكتوبة ومحفوظة في شكل ورقي وإلكتروني وتشمل عمليات التوثيق معلومات عن العملية، ورسوم بيانية، ومقاييس داخلية وإجراءات عملية، ضبط الوثائق وذلك من خلال وضع إجراءات معينة للتأكد من تواجدها ومراجعتها بشكل دوري ومستمر.

5 - متطلب التدريب لرفع الوعي البيئي لدى العاملين وزيادة الكفاءة وإعداد المراجعين الداخليين.

6 - متطلب توفير الموارد المالية والبشرية اللازمة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ النظام البيئي⁽²⁾.

3.1.3.4: إجراءات مراجعة نظام الإدارة البيئية:

أشار أحد الكتاب إلى أن إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية تتطلب ضرورة إرساء برامج لنظم الإدارة البيئية على أن يتم مراجعتها بصفة منتظمة وذلك للتأكد مما يلي⁽³⁾:

- 1 - تحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية يتطابق مع الترتيبات المخططة للإدارة البيئية وتحديد ما إذا كان تم تطبيق النظام والمحافظة عليه بصورة مرضية.
- 2- إن إجراءات المراجعة تتضمن تغطية الغرض من المراجعة، الطرق المستخدمة، بالإضافة للمسؤوليات اللازمة للقيام بالمراجعة وإبلاغ النتائج⁽⁴⁾.

وأضاف كاتب آخر إلى أنه لا يوجد معايير مقبولة فيما يتعلق بمراجعة أنظمة الإدارة البيئية، ورأى أن إجراءات المراجعة تتطلب ضرورة إمام المراجع بطبيعة أنشطة الوحدة الاقتصادية والمخاطر التي تترتب عليها ومعرفة القوانين البيئية التي تطبق عليها والتراخيص التي منحت لها، وسياسات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالبيئة، على أن يمارس تقديره فيما يتعلق بالإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستوى معقول يمكن قبوله، والتأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بالسياسات والإجراءات البيئية وفحص التقارير ومراسلات الجهات القانونية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدة الاقتصادية والاستفسار عن أية أمور غير عادية⁽¹⁾.

(2) - عبدالفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 198

(3) - محمد عبدالوهاب العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 211.

(4) - نادية حمدي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 216 - 217.

(1) - يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 83.

2.3.4 الفرع الثاني: القائمون بالمراجعة البيئية

أن الطبيعة المميزة للأنشطة البيئية تتطلب خبرات مختلفة للتأكد من توافقها مع القوانين والتشريعات البيئية، وأن التحقق من توافق الأنشطة البيئية مع ما هو مقرر يتطلب نوعيه معينة من التأهيل والخبرة اللازمة لمن يقوم بهذا النوع من المراجعة، وكما هو معلوم أن عملية المراجعة المالية يقوم بها كل من المراجع الداخلي والخارجي، أما هذا النوع من المراجعة فإن قيام المراجع الداخلي به يعتبر ذو أهمية كبيرة، إلا أن قيام المراجع الداخلي بهذا النوع من المراجعة يشوبه قصور حيث أن المراجع الداخلي لايتوفر له الاستقلال في القيام بهذه المهمة وذلك نتيجة للضغوط المتعارف عليها في مهنة المراجعة، الأمر الذي أدى إلى الاستعانة بمكاتب المراجعة الخارجية للقيام بمثل هذا النوع من المراجعة كذلك حيث يتوفر للمراجع الخارجي الحياد والاستقلال اللازم؛ إلا أن المراجع الخارجي بمفرده لا يملك الكفاءة اللازمة للقيام بمثل هذا النوع من المراجعة، الأمر الذي يتطلب استخدام نظام الفريق للقيام بالمراجعة البيئية⁽²⁾.

وبناء على ما سبق ذكره فإن هذا الفرع يناقش النقاط التالية:

- 1: المراجعة البيئية الداخلية.
- 2: المراجعة البيئية الخارجية.
- 3: التأهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

1.2.3.4 المراجعة البيئية الداخلية:

تتم المراجعة البيئية الداخلية في الغالب من قبل المراجع الداخلي وتتضمن هذه المراجعة عدد من المجالات ولها عدد من المزايا التي يمكن توضيحها على النحو التالي:

1- مجالات المراجعة البيئية الداخلية:

تتمثل مجالات المراجعة البيئية الداخلية في الآتي:

أ - مراجعة الالتزام: وتتم هذه المراجعة للتحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية؛ حيث أشار احد الكتاب إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تحسب بفحص القوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى المفروضة على الوحدة الاقتصادية⁽¹⁾.

(2) - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002 - 2003، ص 457.
(1) - احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص56.

ب – مراجعة عمليات المحاسبة البيئية: وذلك للتحقق من سلامة عملية القياس والإفصاح المترتبة على أداء الوحدة الاقتصادية، وانعكاس التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على القوائم المالية المنشورة⁽²⁾.

ج – مراجعة نظم الإدارة البيئية:

إن نظام الإدارة البيئية هو الإطار الذي يساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المحددة في مجال البيئة، وكذلك مساعدة الإدارة على الاستجابة لمتطلبات القوانين البيئية، وإن هذا النظام الفعال ويوفر للإدارة المعلومات المتعلقة بالمخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية، ومدى الالتزام بالقوانين البيئية، ومدى الالتزام بتطبيق السياسات البيئية المحددة⁽³⁾.

2 – مزايا المراجعة البيئية الداخلية:

تساهم المراجعة البيئية الداخلية في تحقيق المزايا التالية⁽⁴⁾:

أ – مساعدة الوحدات الاقتصادية في تجنب الجزاءات والعقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها نتيجة لعدم التزامها بالقوانين واللوائح البيئية.

ب – إن قيام الوحدة الاقتصادية بالمراجعة البيئية الداخلية يساعدها في الحصول على أقساط تأمين منخفضة من خلال توضيح الدور الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية لأجل إظهار الأنشطة البيئية في القوائم المالية.

ج – توفير معلومات تؤدي إلى تعزيز العلاقة مع العملاء.

د – تعزيز مصداقية المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية.

هـ – تساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ قرارات جيدة من خلال توفير معلومات عن الوضع البيئي للوحدة الاقتصادية.

2.2.3.4 – المراجعة البيئية الخارجية:

تتم المراجعة البيئية الخارجية من قبل المراجع الخارجي وتتضمن هذه المراجعة عدد

من المجالات ولها عدد من المزايا يمكن توضيحها على النحو التالي:

1 – مجالات المراجعة البيئية الخارجية:

تغطي المراجعة البيئية الخارجية المجالات التالية⁽⁴⁾:

(2) – كمال خليفة وابوزيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 455

(3) – يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 23

(4) – أمين السيد احمد لطفى، 2007، مرجع سبق ذكره ص 206 – 211

(1) – كمال خليفة ابوزيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 455 – 456

أ – مدى توافق أنشطة الوحدة الاقتصادية مع التشريعات البيئية الحكومية، ويمكن القول بأنها مراجعة التزام.

ب – مدى ملائمة الإفصاح عن التأثيرات البيئية، وتوافق هذا الإفصاح مع المعايير المحاسبية.

ج – تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لتحمل مخاطر والتزامات نتيجة لحصولها على أصول جديدة.

وبين كولبرت واسكاريرو (1993) أن الشخص يمكن أن يكون مراجع فني متخصص في النواحي البيئية، ولديه الدراية الكافية بنشاط الوحدة محل المراجعة، حيث أن طبيعة أعمال المراجعة البيئية يمكن أن تكون مالية وفنية وقانونية الأمر الذي يتطلب ضرورة مشاركة مراجع متخصص في جانب من هذه الجوانب.

كما بين Specht (1992) أن محامي الوحدة الاقتصادية يمكن أن يقوم بمراجعة الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وذلك على اعتبار أن مراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية تدخل ضمن مراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية والتي اشرفنا إليها عند تناول أنواع المراجعة البيئية، كما يمكن أن يقوم بها مراجع مالي مسئول عن مراجعة تأثير الأداء البيئي على القوائم المالية⁽¹⁾.

2- مزايا المراجعة البيئية الخارجية:

تتمثل مزايا المراجعة البيئية الخارجية في النقاط التالية⁽³⁾.

أ – تعزز صورة الوحدة الاقتصادية في المجتمع.

ب – تؤدي لإضفاء المصداقية على المعلومات المتخذ القرار بشأنها.

ج – تؤدي إلى تحسين القرارات الاستثمارية من خلال إضفاء الثقة على المعلومات التي يطلبها المستثمرون.

د – تخفيض المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية نتيجة للتقاضي عن طريق مستخدمي المعلومات المنشورة.

وبالرغم مما سبق ذكره فقد أشار احد الباحثين⁽⁴⁾ إلى إن عوامل الاستقلال والنزاهة تعتبر من المحددات الأساسية لتقرير من يقوم بمراجعة الأنشطة البيئية، وذكر بأن مجالات عمل

(2) – نقلا عن

خالد محمد حسني عبدالجليل صبيحي، أطار مقترح للمراجعة البيئية، رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق، 2000، ص 57 – 58.

(3) – أمين السيد احمد لطفي، المرجع السابق، ص 408.

(4) – السيد احمد السقا – مرجع سبق ذكره، ص 308 – 309.

المراجعة البيئية تتضمن الأتي: مراجعة الالتزام – أعمال مراجعة منع التلوث – مراجعة نظم الإدارة البيئية – مراجعة الالتزامات البيئية – أعمال مراجعة أمان المنتجات، وذكر بأن دور كل من المراجع الداخلي والخارجي في هذه المجالات تكمن في إن مراجعة الالتزام هي دور كل من المراجع الداخلي والخارجي، وإن أعمال مراجعة منع التلوث، ومراجعة الالتزامات البيئية هي مجال عمل المراجع الخارجي، وبرر ذلك بالقول (نظراً لتأثير أعمال منع التلوث، والالتزامات البيئية على القوائم المالية التي يبدي المراجع الخارجي الرأي بشأنه).

وأكد Dittenhofer (1995) في دراسته التي تناولت مجالات عمل المراجعة البيئية الداخلية والخارجية على أن المراجعة البيئية يمكن أن يقوم بها كل من المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي – على أن يهتم المراجع الداخلي بمدى إلتزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين البيئية – في حين يهتم المراجع الخارجي بفحص اثر الأنشطة البيئية على القيم المالية للمشروع، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات البيئية على القوائم المالية⁽¹⁾.

3.2.3.4 التاهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية:

يعتبر التاهيل العلمي والخبرة العلمية من متطلبات القيام بالمراجعة البيئية، وفيما يتعلق بالتاهيل فإن الأمر يتطلب ضرورة إلمام المراجع الفرد أو المنظمة بالآتي⁽²⁾:

- 1- معرفة وفهم تعليمات النظام بالإضافة إلى التشغيل العام لنظام الإدارة البيئية.
- 2- معرفة وفهم المتطلبات التشريعية والقانونية الملائمة للنشاط الخاضع للتحقق.
- 3- معرفة وفهم القضايا البيئية متضمناً البعد البيئي للتنمية المستدامة.
- 4- معرفة وفهم متطلبات المراجعة البيئية.
- 5- معرفة وفهم بمراجعة المعلومات (القوائم المالية)
- 6- معرفة أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد ومراجعة القوائم المالية.
- 7- معرفة الأساليب التي تستخدم لتقييم التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية⁽³⁾.

⁽¹⁾- Dittenhofer , M, (1995) "Environmental Accounting And Auditing" Managerial and journal, Vol,10,no.8,pp:40-51

نقلا عن صالح عبدالرحمن السعد، مرجع سبق ذكره ص 100

(2) – أمين السيد احمد لطفي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص ص 588 – 589.

(3) – محمد حسني عبدالجليل، إطار فكري مقترح للمراجعة البيئية مع التطبيق في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد، الأول، 1996. ص 49.

إن تلك المواصفات من الصعب أن تتواجد في شخص واحد وعليه فإن الحل يتمثل في استخدام فكرة الفريق للقيام بالمراجعة البيئية وفقاً لمتطلبات المعيار (620) المعنون "الاستفادة من عمل الخبير" حيث أن متطلبات مراجعة الأداء البيئي تتمثل في أن يقوم المراجع الخارجي بالاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بعملية المراجعة البيئية، كما اجمع غالبية الباحثين في هذا المجال على أن المراجعة البيئية تتم بواسطة فريق يضم مجموعة من التخصصات، وعليه فإن الأمر يتطلب التعرف على التخصصات المطلوبة في هذا الفريق ومسؤولية هذا الفريق ورئاسته.

1 – فريق المراجعة البيئية:

إن فريق المراجعة يجب أن يتكون من عدد من الأشخاص وعدد من المجالات منها – رجل اقتصاد، خبير تلوث، خبير في المشاكل البيئية، رجل علاقات عامة، خبير في الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية محل الدراسة، على أن تتوفر النزاهة والاستقلال في هؤلاء الأشخاص وذلك لضمان جدية العمل وحيادية الرأي الذي يتم التوصل إليه، وأن يكون هذا الفريق من خارج الوحدة الاقتصادية ولا يضم أي فرد من العاملين بها⁽¹⁾.

كما إن المراجعة البيئية ليست وظيفة شخص واحد ولكنها مهمة جهاز يضم متخصصين في المجالات المختلفة المرتبطة بالمراجعة البيئية، وذلك بسبب تعدد الجوانب البيئية وأشار الباحث إلى المجالات التالية، القانون، الاقتصاد، الإحصاء، مهندسين بيئيين من ذوي الخبرة، وخبراء التأمين إذا لزم الأمر ذلك⁽²⁾.

يجب أن يتكون من عدد من التخصصات منها، الخبرة والمعرفة في مجال المراجعة المهنية، الخبرة والمعرفة في مجال النظم التشغيلية، الخبرة والمعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات وطرق رقابتها، الخبرة والمعرفة في مجالات الهندسة البيئية والصحة البيئية والجيولوجيا البيئية، وكذلك الخبرة والمعرفة في القوانين والتشريعات البيئية⁽³⁾.

كما تم الإشارة في مشروع ترشيد الطاقة وحماية البيئة إلى أن يتكون هذا الفريق من أشخاص ذوي دراية بالوحدات الاقتصادية وبعملياتها المستهدفة، وكذلك القوانين والتنظيمات

(1) – محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002 – 2003، ص 457.

(2) – منار محمد محسن مصطفى، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة خاصة لدول مجلس التعاون الخليجي، مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 13، أكتوبر 1999، ص 40.

(3) – صالح عبدالرحمن السعد، مرجع سبق ذكره، ص 122.

البيئية، وأيضا الممارسات الحالية المتعلقة بالإدارة البيئية، على أن تتمثل صفات الفريق في الأتي⁽⁴⁾:

- أ – أن يكون ملماً بمنتجات الشركة والأقسام الإنتاجية التابعة لها.
 - ب – التفهم الكامل لعمليات إدارة النفايات بالشركة.
 - ج – أن يكون ملماً بالتكنولوجيا الجديدة للإنتاج.
 - د – أن يكون على دراية بالسياسات ومبادئ وأساليب تقليل الفاقد.
 - هـ – المقدرة على تحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية.
 - و – فهم متطلبات التحكم في جودة المنتج.
 - ز – المقدرة على الاتصال والتفاهم مع مهندسين المصنع والأفراد الإداريين، على أن يتكون هذا الفريق من رئيس الفريق، مهندس كيميائي، مهندس عمليات صناعية، عالم طبيعة، عالم اجتماع، أخصائي إدارة، مستشار قانوني.
- أن هذا الفريق يكون تابع لمكتب المراجع الخارجي على أن يكون هذا الفريق تحت مسؤولية المراجع الخارجي وتابع لمكتبته⁽²⁾.
- ومن خلال التعرف على هذا الفريق ينبغي التعرف على مسؤوليات كلا من رئيس الفريق، وكذلك مسؤولية هذا الفريق.

2 – مسؤوليات رئيس الفريق:

يمكن إجمال مسؤوليات رئيس فريق المراجعة البيئية في الأتي⁽²⁾:

المشاركة في اختيار فريق المراجعة وتحديد مدى الاحتياج لمتخصصين في إجراء المراجعة، والتنسيق بين الفريق وتحديد نشاط كل مراجع، والأعداد والمشاركة في إعداد قوائم المراجعة، والتنسيق مع الجهة محل المراجعة، ومراجعة وثائق نظم الإدارة البيئية أن وجدت، وإبلاغ مدير البيئة عن أي مصاعب تعوق تنفيذ المراجعة.

3 – مسؤولية فريق المراجعة:

تتمثل مسؤولية أعضاء فريق المراجعة البيئية التأكد من مجال تطبيق المراجعة، والمشاركة في إعداد قوائم المراجعة، والبحث عن الحقائق الملموسة، وكتابة تقرير عدم المطابقة بصورة واضحة تماماً، مساعدة فريق المراجعة في إعداد تقرير المراجعة⁽³⁾.

(4) – مشروع ترشيد الطاقة وحماية البيئة، المراجعة البيئية، 1995، ص ص 51 – 52.

(1) – محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 458.

(2) – أسامة المليجي، علي عبدالعزيز علي، نظام الإدارة البيئية، الشركة العربية للإعلام العلمي، القاهرة، 1999، ص 106-107.

(3) – المرجع السابق، ص 107.

ملخص الفصل

تناول الفصل الثالث متطلبات مراجعة الأداء البيئي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تضمن المبحث الأول القياس والإفصاح البيئي، ومن خلال التحليل والدراسة تبين بأنه بالرغم من وجود أساليب محاسبية في هذا الشأن، إلا أنها مازالت تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي، كما تبين بأنه يوجد العديد من الأساليب التي يمكن من خلالها الإفصاح عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية، أما المبحث الثاني فقد تضمن التعرف على نظام الإدارة البيئية من حيث مفهومها ومتطلباتها، وإجراءات مراجعة نظام الإدارة البيئية، كما تناول القائم بالمراجعة البيئية من حيث التخصصات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، وأيدت غالبية الدراسات أن المراجعة البيئية يجب أن تتم بواسطة فريق متعدد التخصصات، وبينت مسؤولية رئيس الفريق وكذلك مسؤولية أعضاء الفريق.

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية



1.5 مقدمة:

أوضحت الدراسة النظرية انه لكي يقوم المراجع الخارجي بهذا الدور المستحدث (المراجعة البيئية) فلا بد أن يتوافر له مجموعة من المقومات، وبهذا فإن الدراسة الميدانية تهدف إلى التعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية، وبذلك فإن الدراسة ركزت على التحقق من مستوى توفر الإمكانيات التالية للمراجع الخارجي:

- 1- القواعد والتشريعات البيئية الملزمة للوحدات الاقتصادية في ليبيا.
- 2- إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية.
- 3- إمكانية استرشاد المراجع الخارجي بالمعايير والنشرات الدولية ذات العلاقة بموضوع البيئة عند القيام بأعمال المراجعة المقدمة للعملاء.
- 4- مستوى قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي.
- 5- مستوى توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- 2.5 المبحث الأول : منهجية الدراسة العملية وتحليل البيانات وصفيًا.
- 3.5 المبحث الثاني: التحليل الإحصائي الإستنتاجي واختبار الفرضيات.
- 4.5 المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة العملية وتحليل البيانات وصفيًا

يتضمن هذا المبحث تصميم أداة الدراسة والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة والتحليل الوصفي للبيانات، ولتحقيق أهداف هذا المبحث تم تقسيمه إلى الفرعين التاليين:

1.2.5 الفرع الأول: منهجية الدراسة وأدواتها.

2.2.5 الفرع الثاني: التحليل الوصفي للبيانات.

الفرع الأول

منهجية الدراسة وأدواتها.

يناقش هذا الفرع مجتمع الدراسة والعينات المختارة كما يناقش الأداة المستخدمة لجمع البيانات والمعلومات وكيفية تصميمها، واختبار مصداقيتها، ويختتم بإيضاح للأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

1.1.2.5 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال مكاتب خاصة وبالاعتماد على معلومات تعود لسنة 2005^(*) نظراً لعدم الحصول على معلومات موثقة عن عدد المراجعين في ليبيا لسنة 2010 (فإن عدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة في ليبيا يقدر بحوالي (1075) مراجع كما حصل الباحث على معلومات عن عدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة بمدينة بنغازي لسنة 2010؛ حيث كان (519)^(**) مراجعاً منهم المنقطع ومنهم الذين لا يوجد لهم دليل لأماكن تواجدهم، كما تم الحصول على عدد المتواصلين بالنقابة والذين لديهم عناوين لأماكن مكاتبهم داخل المدينة، حيث يقدر عددهم بحوالي (50) مكتب مراجعة، ونظراً لصعوبة استخدام أسلوب المسح الشامل فقد قام الباحث بالاعتماد على عينة عشوائية من المجتمع، وحيث تضمنت عينة الدراسة على المراجعين الذين أمكن تحديد أماكن تواجدهم والموجودين وقت إجراء الدراسة، والذين أمكن الوصول إليهم، وكان عددهم (150) مراجعاً، وبذلك فإن عينة الدراسة تمثلت نسبة 13.9% تقريباً من المجتمع وهي نسبة مقبولة، حيث إن كثير من الدراسات الإحصائية أشارت إلى إن نسبة 10% أو أقل من ذلك يمكن أن يكون حجم العينة كافٍ^(***).

2.1.2.5 تصميم أداة الدراسة:

تم استخدام صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، وقد صممت استمارة الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين المزاولين للمهنة من خلال المكاتب

(*) – زينب رجب شحات، ادراك المراجع الخارجي الليبي للحدود الفاصلة بين تقارير المراجعة وعلاقته بمقوماته الشخصية وأثره على جودة المراجعة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2005.
نقلا عن فرع النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين، طرابلس 2005ف.
(**) – فرع النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين ، بنغازي، 2010
(***) – عبدالله فلاح المنيزل، عادل موسى غرابية، الإحصاء التربوي، دار المسيرة، 2007، ص26.

الخاصة، واشتملت استمارة الاستبيان على رسالة إرفاق، تضمنت عنوان الدراسة ومقدمة بسيطة عن الموضوع، واسم الباحث، واسم الدكتور المشرف على الدراسة، مع الإشارة إلى سرية المعلومات وأهمية المشاركة في هذه الدراسة لنجاحها.

وقد قام الباحث بتصميم استمارة الاستبيان بطريقة تيسر على المشاركين في الدراسة إعطاء البيانات المطلوبة بسهولة ويسر، وقد اشتملت الاستمارة على (89) سؤالاً وزعت على سبعة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يتضمن معلومات خاصة بالمشارك في الدراسة من حيث المؤهل العلمي وصفته، وعدد سنوات الخبرة، وعدد ممارسات المراجعة التي قام بها وفي أي مجال.

القسم الثاني: يحوي هذا القسم اثنا عشرة سؤالاً حول كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا.

القسم الثالث: يحوي هذا القسم ثلاث محاور تضمن المحور الأول سبعة أسئلة، والمحور الثاني خمسة أسئلة، والمحور الثالث سبعة أسئلة، ويبين هذا القسم رأي المشاركين في الدراسة حول إلمام المراجع بعناصر المراجعة البيئية.

القسم الرابع: يحوي هذا القسم ستة وعشرون سؤالاً حول مدى مناسبة المعايير والإرشادات الدولية والإقليمية فيما يخص مجال البيئة للتطبيق في البيئة الليبية.

القسم الخامس والسادس: يحوي هذين القسمين إحدى عشر سؤالاً تبين مدى قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي.

القسم السابع: يحوي هذا القسم ثمانية أسئلة تتعلق بالتأهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، ومدى توافر عناصر المعرفة والخبرة اللازمة للمراجعة البيئية في المراجع الخارجي الليبي، وأتخذ الباحث على مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (5-1).

الجدول رقم (5-1)

توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة (*)

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

(*) - بالنسبة للأسئلة العكسية فان توزيع الدرجات لمستوى الموافقة يكون بشكل معاكس موافق بشدة (1) موافق (2) محايد (3) غير موافق (4) غير موافق بشدة (5)

ومرت استمارة الاستبيان بعدة مراحل حتى بلغت صورتها النهائية وهذه المراحل

هي:

1- مرحلة الإعداد: في هذه المرحلة حصل الباحث على مجموعة من الأفكار من خلال الإطلاع على الأدب في مجال المحاسبة والمراجعة البيئية، وكذلك استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، واستنباط الفرضيات، وتصميم استمارة الاستبيان بشكل يحقق أهداف الدراسة والفرضيات المراد اختبارها.

2- مرحلة تحكيم استمارة الاستبيان: حرصاً على سلامة أداة البحث وتوفير عنصرَي الدقة والمصدقية في الإجابة عرضت استمارة الاستبيان، على عدد من المحكمين من جامعة بنغازي^(*)، وجامعة سبها^(**)، وذلك بهدف تقييم استمارة الاستبيان من حيث وضوح الأسئلة وقابليتها للفهم، وفي هذه المرحلة حصل الباحث على مجموعة من الاقتراحات تم من خلالها تعديل بعض الأسئلة بما يتناسب وأهداف الدراسة وفرضياتها.

وبعد الاطمئنان على إمكانية الاعتماد على الاستمارة في جمع المعلومات قام الباحث بتوزيع (10) استمارات على عينة استطلاعية للإجابة على أسئلة الاستبيان، واستخدام هذه الاستمارات لاختبار مصداقية وثبات أداة الدراسة.

3- قياس ثبات أداة الدراسة وصدقها: لتحديد درجة صدق وثبات الأسئلة ذات العلاقة بالمحاور الأساسية الواردة باستمارة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث كان معامل الثبات ألفا (0.841) وهي تشير إلى إن استمارة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.841	76

الاستبيان تتوافر فيها درجة عالية من الثبات والاستقرار والاعتمادية وكانت استخراجات الحاسب كالتالي:

4- التوزيع الفعلي للاستمارات والتجميع: بعد توفر درجة جيدة ومطمئنة من الثقة لاستخدام استمارة الاستبيان قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبيان في شكلها النهائي، وفي هذه المرحلة واجه الباحث بعض الصعوبات ومنها :

(*) د. مسعود عبدالحفيظ البديري، د. قاسم شرح البال عزوز، إد الكيلاني عبدالكريم ، د. عائشة شكري.
(**) د. عبدالسلام محمد التواتي.

أ – صعوبة الوصول إلى أماكن مكاتب المراجعة وخاصة في طرابلس، كما إن عدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة لا يدل على ما هو موجود فعلاً في الواقع العملي.

ب – عدم تواجد أوقات محددة لمزاولة المهنة من قبل المراجعين الممارسين للمهنة خاصة في بنغازي.

ج – عدم حصول المراجع على العدد الفعلي للمراجعين في شعبية طرابلس.

ونتيجة لذلك تم توزيع عدد (150) استمارة سلمت أغلبها بالطريقة المباشرة وسلم البعض بمساعدة بعض الزملاء وبعد فترة مناسبة قام الباحث بتجميع (145) استمارة منها (135) استمارة صالحة للتحليل وبهذا فإن نسبة الردود (90%)، وتحصل الباحث على هذه النسبة من الردود من خلال الإلحاح على المشاركين، وكذلك عامل الوقت، وهي نسبة كافية وتعكس عينة الدراسة المختارة وهذا يبدو واضحاً من خلال الجدول رقم (5-2).

الجدول رقم (5-2)

الاستمارات الموزعة ونسبة الردود

عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلى الموزعة	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستمارات الصالحة إلى الموزعة
150	145	0.97	135	0.90

3.1.2.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية منها أساليب الإحصاء الوصفي، وأساليب الإحصاء الاستنتاجي وذلك على النحو التالي:

1- أسلوب تحليل البيانات (الإحصاء الوصفي):

اهتمت هذه الدراسة بالإحصاء الوصفي في تحليل البيانات، وذلك لإظهار الاتجاهات العامة للإجابات، واعتمد الباحث في ذلك على الأسلوب الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences، وتضمن هذا التحليل عدد من أساليب التحليل الوصفي من أهمها مايلي:

أ – التوزيعات التكرارية:

تم تحديد التكرارات والنسبة المئوية للتكرارات التي تحصلت عليها كل إجابة لكل سؤال من أسئلة الاستبيان.

ب – المتوسط الحسابي:

استخدم الباحث المتوسط الحسابي لتحديد درجة الأهمية لكل عنصر من عناصر المراجعة البيئية وإمكانية قيام المراجع الخارجي بها.

2- أسلوب اختبار الفرضيات:

اعتمد الباحث في تحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة بناء على آراء بعض الخبراء الإحصائيين في هذا الشأن⁽¹⁾ حيث تم استخدام الاختبار الإحصائي (t)، وذلك عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم رفض فرضية العدم إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية، وتقبل إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية (0.05) أو إن قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية.

2.2.5 الفرع الثاني: التحليل الوصفي للبيانات

يتضمن هذا الفرع تحليلاً وصفيًا للبيانات وذلك في سبعة أقسام على النحو التالي:

القسم الأول: ويُعنى بالتحليل الوصفي للمعلومات العامة للمشاركين في الدراسة، لتحديد مدى الثقة في المعلومات المتحصل عليها.

القسم الثاني: ويُعنى بتحليل الأسئلة الخاصة بمدى كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا.

القسم الثالث: ويُعنى هذا القسم بتحليل الأسئلة الخاصة بمدى إلمام المراجع الخارجي بعناصر المراجعة البيئية.

القسم الرابع: ويُعنى هذا القسم بتحليل الأسئلة الخاصة بمدى ملائمة المعايير والإرشادات الدولية فيما يتعلق بالمراجعة البيئية للتطبيق في البيئة الليبية.

القسم الخامس: ويُعنى هذا القسم بتحليل الأسئلة الخاصة بمدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي.

(1) – على الطاهر، أحصائي، مكتب التحليل الإحصائي، سبها، 2010.

القسم السادس: ويُعنى هذا القسم بتحليل الأسئلة الخاصة بمدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي.

القسم السابع: ويُعنى هذا القسم بتحليل الأسئلة الخاصة بتوافر التأهيل اللازم للقيام بالمراجعة البيئية.

القسم الأول: تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين:

تضمن هذا القسم تحليلاً للبيانات الخاصة بالمشاركين والمتمثلة في مؤهلاتهم العلمية وسنوات الخبرة الخاصة بهم، وصفاتهم الوظيفية، وعدد ممارسات المراجعة التي قاموا بها، وفي أي مجال، وعدد الدورات والمؤتمرات والندوات التي خضع لها المشاركون في الدراسة أثناء ممارستهم للمهنة.

1- المؤهل العلمي للمشارك:

من خلال تفريغ البيانات المتعلقة بالمشاركين تبين من الجدول رقم (5-3) إن (92.6%) يحملون مؤهل علمي لا يقل عن بكالوريوس، أن (24.5%) يحملون مؤهلات علمية عليا (دكتوراه، ماجستير)، وأن هذا الأمر يرفع من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها.

الجدول رقم (5 - 3)

توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم العلمية

النسبة	العدد	البيان
6.7%	9	دكتوراه
17.8%	24	ماجستير
68.1%	92	بكالوريوس
7.4%	10	دبلوم عالي محاسبة
000	000	أخرى
100%	135	الإجمالي

2- عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (5-4) توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ومن خلال الجدول تبين أن (68.1%) منهم لديهم خبرة لا تقل عن خمس سنوات،

وان (53.3%) من المشاركين لا تقل خبرتهم عن 10 سنوات، ولم تتعدى نسبة المشاركين ذوي الخبرة القليلة (اقل من خمس سنوات) نسبة (31.9%)، وبهذا يمكن القول بأن هذه النتائج ترفع من مستوى الثقة في المعلومات المقدمة من المشاركين في هذه الدراسة وتعطي أهمية لأرائهم.

الجدول رقم (5-4)

توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة

النسبة	العدد	البيان
20.7%	28	من 20 سنة فأكثر
10.4%	14	من 15 سنة إلى اقل من 20 سنة
22.2%	30	من 10 إلى اقل من 15 سنة
14.8%	20	من 5 إلى اقل من 10 سنوات
31.9%	43	اقل من 5 سنوات
100%	135	الإجمالي

3- المركز الوظيفي للمشارك:

يبين الجدول رقم (5-5) المركز الوظيفي للمشاركين في الدراسة؛ حيث يلاحظ إن ما نسبته (43%) هم من الشركاء وأصحاب المكاتب، وأن (55%) هم مراجعون بالمكاتب التي خضعت للدراسة، من بينهم نسبة لا تزيد عن (3%) من إجمالي المشاركين يشغلون مركز مدير مراجعة، وهذه النتائج ترفع من مستوى الموضوعية في إجابات المشاركين.

الجدول رقم (5-5)

توزيع المشاركين حسب المركز الوظيفي للمشارك

النسبة	العدد	البيان
30%	41	صاحب المكتب
13%	17	شريك بالمكتب
3%	4	مدير مراجعة بالمكتب
52%	70	مراجع بالمكتب
2%	3	أخرى
100%	135	الإجمالي

4- عدد ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون :

فيما يتعلق بعدد ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون في الدراسة فإنه يمكن القول كما هو موضح في الجدول رقم (5-6) بأن النسبة الكبرى من المشاركين قاموا بالعديد من عمليات المراجعة تجاوزت 20 عملية مراجعة، حيث بلغت نسبة هؤلاء المشاركين 41.5%، كما يمكن القول بأن معظم المشاركين في الدراسة وبنسبة (79.3%) تجاوزت ممارستهم لعملية المراجعة عن 5 عمليات مراجعة، بل إن (57.8%) من المشاركين لا تقل ممارستهم لعملية المراجعة عن 10 عمليات مراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن البيانات تدل على وجود ممارسة كافية للمشاركين وهذا يزيد من الثقة في المعلومات التي تم الحصول عليها.

الجدول رقم (5-6)

عدد ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون

النسبة	العدد	البيان
41.5%	56	20 عملية مراجعة فأكثر
7.4%	10	من 15 إلى أقل من 20
8.9%	12	من 10 إلى أقل من 15

من 5 عمليات إلى اقل من 10	29	21.5%
قل من خمس عمليات	28	20.7%
الإجمالي	135	100%

5- نوع ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون في الدراسة:

فيما يتعلق بممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون في الدراسة فقد تبين من ردود المشاركين كما هو موضح في الجدول رقم (5-7) أن ما نسبته (39.3%) من المشاركين قاموا بمراجعة الأنشطة الإستخراجية، وأن (46.7%) من المشاركين قاموا بمراجعة الأنشطة الصناعية التحويلية، وأن ما نسبته (74.8%) قاموا بمراجعة الأنشطة التجارية، وأن ما نسبته (64.4%) من المشاركين قاموا بمراجعة الأنشطة الخدمية، أي أن أغلبية المشاركين قاموا بمراجعة الأنشطة التجارية والخدمية؛ في حين أن نسبة متوسطة من المشاركين راجعوا الأنشطة الإستخراجية والصناعية التحويلية، وبهذا يمكن القول بأن نسبة المشاركين الذين مارسوا عملية المراجعة المتعلقة بمراجعة الوحدات الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي جيدة وتزيد من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها.

جدول رقم (5-7)

جدول يبين ممارسات المراجعة التي قام بها المشاركون في الدراسة

البيان	الأستخراجي	الصناعي التحويلي	التجاري	الخدمي
العدد	53	63	101	87
النسبة	39.3%	46.7%	74.8%	64.4%

6 - عدد الدورات التي خضع لها المشاركون أثناء مزاولتهم للمهنة:

فيما يتعلق بعدد الدورات التي خضع لها المشاركون في الدراسة أشارت النتائج الموضحة بالجدول رقم (5-8) إن نسبة (60%) من المشاركين قد حضروا دورات أو مؤتمرات، أما البقية وبنسبة (40%) منهم لم يحضروا أي مؤتمر أو ندوة فيما يتعلق بالمهنة، وبهذا فأن أغلب المشاركين سبق لهم أن حضروا مؤتمرات وندوات، وهذا يعزز من سلامة الآراء التي تم الحصول عليها منهم.

7- الموضوعات التي لم يتناولها المشاركون:

فقد تبين من الجدول رقم (5-9) وبنسبة (100%) إن المراجعة البيئية لم تحظى بالاهتمام في أي مؤتمر أو ندوة شارك فيها المشاركون (97.5%) من المشاركين أيدوا عدم الاهتمام بالمراجعة الاجتماعية، أما فيما يتعلق بالمراجعة التشغيلية فقد تبين من الجدول إن نسبة (38.2%) من المشاركين فقط لم يتناولوا هذا النوع من المراجعة في أي مؤتمر أو ندوة شاركوا فيها، في حين كانت نسبة المشاركين التي لم تتناول المراجعة المالية في أي مؤتمر (2.4%) فقط، وهذا يدل على أن الندوات والمؤتمرات ركزت على الجوانب المالية والتشغيلية فقط وأهملت الجوانب الاجتماعية والبيئية.

الجدول رقم (5-8)

عدد الدورات التي خضع لها المشاركون أثناء مزاولتهم للمهنة

النسبة	العدد	البيان
40%	54	المشاركين الذين لم يحضروا أي ندوة
23%	31	من 1 إلى أقل من 3
20.7%	28	من 3 إلى أقل من 6
7.4%	10	من 6 إلى أقل من 9
8.9%	12	من 9 فأكثر
100%	135	الإجمالي

الجدول رقم (5-9)

عدد المواضيع التي لم يتم تناولها في الندوات والمؤتمرات

النسبة إلى عدد الدورات	عدد الموضوعات التي لم يتم تناولها	البيان
2.4%	2	المراجعة المالية
38.2%	31	المراجعة التشغيلية
97.5%	79	المراجعة الاجتماعية
100%	81	المراجعة البيئية

القسم الثاني: كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا:

للتعرف على مدى كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا تضمن هذا القسم عدد من الأسئلة وذلك للاستفسار عن هذا الجانب من خلال التعرف على إسهامات الهيئة العامة للبيئة في ليبيا في شأن القوانين والتشريعات البيئية على اعتبار أنها الجهة المختصة بتوفير النشرات والقوانين البيئية وكذلك باعتبارها تهدف إلى توفير تقارير عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية، وكذلك تهتم بالتنقيش على الوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا فيما يتعلق بتنفيذها للقوانين والتشريعات البيئية وغيرها، بالإضافة إلى التحقق من مدى كفاية ووضوح القوانين والتشريعات البيئية، وعليه تم تحليل الإجابات الواردة في استمارة الاستبيان الخاصة بهذا القسم على النحو التالي:

1 – دور الهيئة العامة للبيئة بتوفير نشرات كافية عن القوانين البيئية تقوم بتعميمها على الوحدات الاقتصادية المعنية:

من خلال الجدول رقم (5 – 10) تبين أن (15.6%) من المشاركين يرون بأن الهيئة العامة للبيئة في ليبيا تقوم بتوفير نشرات كافية عن القوانين والتشريعات البيئية يتم توجيهها للوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا، مقابل ما نسبته (53.3%) من المشاركين يرون بأن الهيئة لا تقوم بتوفير نشرات كافية عن القوانين والتشريعات البيئية وهذا يدل على عدم كفاية القوانين والتشريعات البيئية أو عدم تفعيل هذه القوانين بشكل مناسب، أي عدم قيام الهيئة العامة للبيئة في ليبيا بدورها على أكمل وجه، ويظهر هذا بوضوح من خلال المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بـ (2.49) وهذا المتوسط يدل على عدم الموافقة بأن الهيئة تقوم بتوفير نشرات كافية عن القوانين البيئية.

2- اهتمام الهيئة العامة للبيئة بتوفير تقارير عن الوحدات الاقتصادية يمكن أن تكون أساساً للمراجعة البيئية:

من خلال الجدول رقم (5 – 10) يتبين بأن نسبة (9.6%) من المشاركين فقط يرون بأن الهيئة توفر تقارير عن الوحدات الاقتصادية يمكن أن تكون أساساً للمراجعة البيئية، في مقابل ما نسبته (62.3%) من المشاركين يرون بأن الهيئة العامة للبيئة لا توفر هذه التقارير ويمكن ملاحظة هذا الضعف في دور الهيئة العامة للبيئة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (2.32).

3- مستوى مساهمة الهيئة العامة للبيئة بتوفير دورات ومؤتمرات للمهتمين بالأنشطة البيئية وخاصة المراجع الخارجي.

فيما يتعلق بمساهمة الهيئة بتوفير دورات ومؤتمرات للمهتمين بالأنشطة البيئية تبين ما نسبته (11.1%) من المشاركين يرون بأن الهيئة تقوم بتوفير دورات للمهتمين بالأنشطة البيئية، إلا أن أغلبية المشاركين وبنسبة (65.9%) يرون خلاف ذلك، أي أنهم لا يوافقون على إن الهيئة العامة للبيئة تقوم بتوفير ندوات ودورات للمهتمين بالأنشطة البيئية، ويتجسد الاستنتاج السابق بشي أكثر وضوح من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (2.24).

4 – مستوى دعم وتشجيع الهيئة العامة للبيئة في ليبيا بالتفتيش على كافة الأشخاص العامة والخاصة والأجنبية في مجال حماية البيئة تنفيذاً للقوانين الصادرة.

يوضح الجدول رقم (5 – 10) السابق الإشارة إليه أن ما نسبته (16.3%) من المشاركين يرون بأن الهيئة العامة للبيئة تساهم بدعم وتشجيع الوحدات والمؤسسات التي يندرج نشاطها في مجال حماية البيئة، مقابل ما نسبته (45.2%) من المشاركين يرون بأن الهيئة العامة للبيئة لا تساهم بدعم وتشجيع الوحدات الاقتصادية التي يندرج نشاطها في مجال حماية البيئة، وهذه النتيجة ترجح عدم دعم وتشجيع الهيئة للمؤسسات والوحدات التي يندرج نشاطها في مجال البيئة، حيث جاء المتوسط الحسابي لردود المشاركين بقيمة (2.62).

5 – مستوى قيام الهيئة العامة للبيئة بالتفتيش على كافة الأشخاص العامة والخاصة والأجنبية في مجال حماية البيئة تنفيذاً للقوانين الصادرة.

يوضح الجدول رقم (5 – 10) إن ما نسبته (20%) فقط يرون بأن الهيئة العامة للبيئة تقوم بدورها فيما يتعلق بالتفتيش على الوحدات العاملة في ليبيا فيما يتعلق بتنفيذها للقوانين

والتشريعات البيئية، في مقابل ما نسبته (43%) من المشاركين يرون بأن الهيئة العامة للبيئة لا تقوم بدورها في هذا المجال، ويظهر ضعف الهيئة في قيامها بهذا الدور من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين (2.65).

6 – مستوى تنسيق الهيئة العامة للبيئة مع الجهات المسؤولة عن مهنة المراجعة بإصدار المعايير والإرشادات اللازمة للمراجعة البيئية.

وفقاً للجدول رقم (5 – 10) يرى المشاركون في الدراسة وبنسبة (9.5%) بأن الهيئة تقوم بالتنسيق مع الجهات المسؤولة عن المهنة بإصدار المعايير والإرشادات، في مقابل (68.1%) من المشاركين يرون بأن الهيئة لا تقوم بأي تنسيق مع الجهات المسؤولة عن المهنة في يتعلق بهذا الأمر، ويظهر ضعف مستوى تنسيق الهيئة العامة مع الجهات المسؤولة عن مهنة المراجعة بشكل أكثر وضوحاً من خلال انخفاض المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي يقدر بقيمة (2.14).

7 – كفاية القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء.

يرى المشاركون في الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (5 – 10) وبنسبة (19.3%) إن القوانين والتشريعات البيئية كافية، في مقابل ما نسبته (37%) يرون بأن القوانين والتشريعات البيئية الخاصة بحماية الهواء الجوي غير كافية، واتجه أغلبية المشاركين وبنسبة (43.7%) إلى المحايدة، أي عدم توفر معلومات لديهم عن هذه القوانين، وهذا يرجح عدم كفاية القوانين البيئية في هذا الشأن، وما يعزز هذه النتيجة أن المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة حول هذا الأمر لم يتجاوز المتوسط النظري حيث قدر بـ (2.7).

8 – مدى وضوح أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء الجوي وإمكانية التحقق من تطبيقها بسهولة.

من خلال الجدول رقم (5 – 10) السابق الإشارة إليه يتضح بأن ما نسبته (20.7%) من المشاركين يرون بأن القوانين الصادرة والمتعلقة بحماية الهواء الجوي واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة، في مقابل ما نسبته (38.5%) لا يوافقون على ذلك، أما النسبة الأكبر من المشاركين (40.7%) فيتخذون اتجاه المحايدة وهذا ما يدل على عدم معرفتهم بهذه

القوانين، وهذا يعكس عدم وضوحها، وصعوبة التحقق من تطبيقها، وتبدو هذه النتيجة أكثر وضوحاً من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بـ (2.74).

9- كفاية أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية البحار والثروة البحرية.

من خلال الجدول رقم (5 – 10) يرى ما نسبته (23.7%) فقط من المشاركين بأن القوانين والتشريعات المتعلقة بحماية البحار والثروة البحرية كافية، في مقابل ما نسبته (36.3%) يرون خلاف ذلك، أما النسبة الأكبر من المشاركين (40%) فقد اتخذوا موقفاً محايداً اتجاه هذا الأمر إلا أن هذا يدل على عدم معرفة المراجعين للقوانين الصادرة في شأن حماية البحار والثروة البحرية، وبالتالي عدم كفاية هذه القوانين، وهذه النتيجة تتجسد من خلال المتوسط الحسابي (2.78).

10 – وضوح أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية البحار والثروة البحرية وإمكانية التحقق من تطبيقها بسهولة.

من خلال الجدول رقم (5 – 10) يرى المشاركون في الدراسة وبنسبة (22.9%) أن القوانين الصادرة بشأن حماية البحار والثروة البحرية واضحة، ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة، في مقابل ما نسبته (36.3%) يرون خلاف ذلك، وبالرغم من أن النسبة الأكبر (40.7%) من المشاركين يبدون رأياً محايداً على هذا الأمر، إلا إن اتجاه المشاركين في الدراسة بعدم وضوح القوانين والتشريعات البيئية يبدو واضحاً من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بـ (2.8).

11 – كفاية أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية .

من خلال الجدول رقم (5 – 10) يرى المشاركون وبنسبة (25.9%) فقط بأن القوانين الصادرة في شأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية كافية، في مقابل ما نسبته (34%) من المشاركين يرون بأن القوانين واللوائح بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية غير كافية، وبالرغم من أن النسبة الأكبر (40%) يبدون رأياً محايداً إلا أن اتجاه المشاركين في الدراسة حول عدم كفاية القوانين يتجسد من خلال المتوسط الحسابي حيث قدر بـ (2.85).

12 – وضوح أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية وإمكانية التحقق من تطبيقها بسهولة.

يرى المشاركون في الدراسة وبنسبة (21.5%) فقط كما هو موضح في الجدول رقم (5- 10) بأن أجزاء القوانين الصادرة في شأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية واضحة، في مقابل ما نسبته (34.8%) لا يوافقون على ذلك، ورغم إن نسبة المحايدة وصلت (43.7%) إلا إن اتجاه المشاركين بعدم وضوح هذه القوانين يتجسد من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة وقدر بـ (2.79).

الجدول رقم (5-10)
مدى كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
1	إلى أي مدى توافق بأن الهيئة العامة للبيئة تقوم بتوفير نشرات كافية عن القوانين البيئية توجه للوحدات الاقتصادية	1.5	2	14.1	19	31.1	42	38.5	52	14.8	20	0.96093	2.4889
2	إلى أي مدى توافق بأن الهيئة العامة للبيئة تهتم بتوفير تقارير عن الوحدات الاقتصادية يمكن أن تكون أساساً للمراجعة البيئية.	0	0	9.6	13	28.1	38	46.7	63	15.6	21	0.85214	2.3185
3	إلى مدى توافق بمساهمة الهيئة العامة للبيئة بتوفير دورات ومؤتمرات للمهتمين بالأنشطة البيئية وخاصة المراجع الخارجي.	0.7	1	10.4	14	23	31	43.7	59	22.2	30	0.94005	2.2370
4	إلى أي مدى توافق بأن الهيئة العامة للبيئة تساهم بدعم وتشجيع المؤسسات والوحدات التي يندرج نشاطها ضمن مجال حماية البيئة	0.7	1	15.6	21	38.5	52	35.6	48	9.6	13	0.88829	2.6222
5	إلى أي مدى توافق بأن الهيئة العامة للبيئة تقوم بالتنقيش على كافة الأشخاص العامة والخاصة والأجنبية في مجال حماية البيئة تنفيذاً للقوانين الصادرة	0.7	1	19.3	26	37	50	30.4	41	12.6	17	0.95666	2.6519
6	إلى أي مدى توافق بأن الهيئة العامة للبيئة تتسق مع الجهات المسؤولة عن مهنة	1.5	2	8	12	21.5	29	38.5	52	29.6	40	0.99373	2.1407

												المراجعة بإصدار المعايير والإرشادات اللازمة للمراجعة البيئية
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

تابع الجدول رقم (4-10)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		البيان	م
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
0.95313	2.7111	12.6	17	24.4	33	43.7	59	17.8	24	1.5	2	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء البيئية كافية.	7
0.95338	2.7407	10.4	14	28.1	38	40.7	55	18.5	25	2.2	3	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء الجوي واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة.	8
0.94369	2.7778	10.4	14	25.9	35	40	54	23	31	0.7	1	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية البحار والثروة البحرية كافية.	9
0.92386	2.8148	7.4	10	28.9	39	40.7	55	20.7	28	2.2	3	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية البحار والثروة البحرية واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة.	10
0.93456	2.8519	8.1	11	25.9	35	40	54	24.4	33	1.5	2	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية كافية	11
0.86470	2.7926	7.4	10	27.4	37	43.7	59	21.5	29	0	0	إلى أي مدى توافق بأن أجزاء القوانين	12

													الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية والترية البحرية واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة.	
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

القسم الثالث: يتعلق هذا القسم بمدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية:

للتعرف على مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية تضمن هذا القسم عدد من الأسئلة فيما يتعلق بهذا الجانب وقد حدد الباحث عناصر المراجعة البيئية في الأهداف والأنواع والدوافع اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، وجاءت آراء المشاركين في الدراسة على النحو التالي:

1- أهداف المراجعة البيئية:

أثبتت نتائج تحليل آراء المشاركين الموضحة في الجدول رقم (5-11) إن غالبية المشاركين يرون بأن المراجع الخارجي الليبي على دراية بأهداف المراجعة البيئية، ويظهر هذا بوضوح من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بـ (3.85) لجميع الأهداف، أما بالنسبة لكل الأهداف على حده فقد بين المشاركون وبنسبة (75.6%) بأن التحقق من تطبيق الوحدة الاقتصادية للقوانين والتشريعات البيئية يعتبر من الأهداف الهامة للمراجعة البيئية، ويتعزز ذلك من خلال المتوسط الحسابي حيث قدر بـ (3.98)؛ في حين جاء الهدف المتعلق بمساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة في المرتبة الثانية فقد أيده نسبة (74.1%) من المشاركين ويبدو ذلك واضحاً من خلال المتوسط الحسابي والذي قدر بـ (3.9) ، وجاء في المرتبة الثالثة الهدف المتعلق بفحص وتقييم نظام الإدارة البيئية في حالة وجود هذا النظام في الوحدات الاقتصادية حيث كانت النسبة (71.8%)، وبمتوسط حسابي مقداره (3.87)، وفي المرتبة الرابعة جاء الهدف المتعلق بتسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية حيث أيده المشاركون وبنسبة (65.2%) وبلغ المتوسط الحسابي لموافقة المشاركين عن هذا الهدف (3.82)، أما المرتبة الخامسة فكانت للهدف المتعلق بترشيد الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وتقليل المخاطر البيئية حيث وافق المشاركون وبنسبة (70.3%) على إلمام المراجعين بهذا الهدف وبلغ المتوسط الحسابي له (3.81)، وجاء في المرتبة السادسة الهدف المتعلق بتدعيم التنمية الحقيقية عن طريق إدارة الموارد الطبيعية والثقافية واضعين في الاعتبار احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل حيث أيده المشاركون وبنسبة (68.9%) وبلغ المتوسط الحسابي لردود المشاركين (3.80)، وفي المرتبة الأخيرة جاء الهدف المتعلق بتحسين صورة الوحدة الاقتصادية في المجتمع بنسبة (68.9%) و بلغ المتوسط الحسابي لردود المشاركين (3.79).

ويمكن أن يستنتج الباحث بأن المشاركين في الدراسة يؤيدون إمام المراجع الخارجي
الليبي بأهداف المراجعة البيئية.

الجدول رقم (11-5)
مدى إمام المراجع الخارجي بأهداف المراجعة البيئية

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
1	التحقق من مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية	30.4	41	45.2	61	17	23	6.7	9	0.7	1	3.9778	0.90163
2	تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية	25.9	35	39.3	53	27.4	37	5.9	8	1.5	2	3.8222	0.93734
3	فحص وتقويم نظام الإدارة البيئية في حالة وجود هذا النظام في الوحدات الاقتصادية	23.7	32	48.1	65	20.7	28	5.9	8	1.5	2	3.8667	0.89609
4	ترشيد الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية ، وتقليل المخاطر البيئية وذلك من خلال الاستفادة من ترشيدات فريق المراجعة البيئية	20.7	28	49.6	67	21.5	29	6.7	9	1.5	2	3.8148	0.89096
5	مساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة	23.7	32	50.4	68	19.3	26	5.2	7	1.5	2	3.8963	0.87481
6	تحسين صورة الوحدة الاقتصادية أمام المجتمع	23.7	32	45.2	61	19.3	26	10.4	14	1.5	2	3.7926	0.97043
7	تدعيم التنمية الحقيقية عن طريق إدارة الموارد الطبيعية والثقافية والمادية واضعين في الاعتبار احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل	18.5	25	50.4	68	24.4	33	5.9	8	0.7	1	3.8	0.83577

2 – مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية:
إن إلمام المراجع الخارجي للممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية يعتبر من المقومات الهامة التي تمكن المراجع الخارجي الليبي من تطبيق المراجعة البيئية، ولهذا تم استقصاء آراء المشاركين في الدراسة وجاءت ردودهم كما هي موضحة في الجدول رقم (5-12)، والذي يبين أن اغلب المشاركين وبنسبة (71.9%) يرون بأن المراجع الخارجي الليبي ملزم بمراجعة التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، كما أيد غالبية المشاركين وبنسبة (76.3%) بأن المراجع الخارجي الليبي لديه إلمام بمراجعة نظام الإدارة البيئية، واتجه المشاركون في الدراسة أيضاً إلى تأييد إلمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم الالتزامات البيئية المحتملة نتيجة لاقتناء الأصول الجديدة، وأيد المشاركون كذلك وبنسب (68.9%)، (71.8%) على التوالي إلمام المراجع الخارجي الليبي وفهمه لتقييم عمليات الإنتاج لتوفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع قيود الإنتاج، كما أنه مهتم ولم يلم بمراجعة القضايا البيئية المرفوعة ضد الوحدات الاقتصادية محل المراجعة، ويبدو اتجاه المشاركون في الدراسة أكثر وضوحاً حول إلمام المراجع الخارجي الليبي بممارسات وعناصر المراجعة البيئية من خلال المتوسطات المرجحة لردودهم والتي تتراوح ما بين (3.86) – (3.95).

3 – دوافع القيام بالمراجعة البيئية ومدى قبول المراجع الخارجي الليبي:

إن معرفة وقبول المراجع الخارجي الليبي لدوافع المراجعة البيئية سوف يساعد المراجع الخارجي على القيام بهذا الدور، وعليه تم استقصاء آراء المشاركين حول قبول المراجع الخارجي للدوافع المشجعة للقيام بالمراجعة البيئية، وجاءت ردودهم كما هو موضح في الجدول رقم (5-13) لتبين بأن غالبية المشاركين وبنسبة (80%) يرون بأن المراجع الخارجي الليبي يدرك ويعرف بأن قيام الدولة بسن قوانين حماية البيئة سوف يساعد في القيام بالمراجعة البيئية، وبين المشاركون كذلك وبنسب على التوالي (68.9%)، (68.1%)، (57.8%)، (58.5%)، (61.5%)، بأن المراجع الخارجي الليبي يعرف بأن وجود متطلبات بشأن التقرير عن الأداء البيئي سوف يساعد في القيام بالمراجعة البيئية، وأن وجود مشاكل ناشئة عن التلوث البيئي سوف تحفز للقيام بالمراجعة البيئية، كما إن ضغط أصحاب المصالح على الوحدات الاقتصادية للقيام بحماية البيئة سوف يساعد في القيام بالمراجعة البيئية، إضافة إلى إن المراجع الخارجي الليبي يعرف أن الضغوط العالمية يمكن أن تساعد في القيام بالمراجعة البيئية، وأخيراً فأن مهنة المراجعة يمكن أن تلعب دوراً في

القيام بالمراجعة البيئية وكانت النسبة (61.5%)، وتتعزز النتيجة من خلال المتوسطات الحسابية لردود المشاركين والتي تتراوح ما بين (3.60) – (4.16)

الجدول رقم (5-12)
مدى إلمام المراجع الخارجي بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة				
1	مراجعة التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية	44	33.6	53	39.3	27	20	9	6.7	2	1.5	3.9481	0.9644
2	مراجعة نظام الإدارة البيئية	28	20.7	75	55.6	23	17	6	4.4	3	2.2	3.8815	0.86432
3	تقييم الالتزامات البيئية المحتملة باقتناء الأصول الجديدة	30	22.2	71	52.6	23	17	9	6.7	2	1.5	3.8741	0.88461
4	تقييم عملية الإنتاج لتوفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع قيود الإنتاج المحددة ومع الاهتمامات البيئية	34	25.2	59	43.7	32	23.7	9	6.7	1	0.7	3.8593	0.89911
5	مراجعة القضايا البيئية المرفوعة ضد الوحدات الاقتصادية	44	33.6	53	39.3	27	20	9	6.7	2	1.5	3.9259	0.93545

جدول رقم (4-13)

دوافع القيام بالمراجعة البيئية ومدى قبولها من قبل المراجع الخارجي الليبي

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
1	قيام الدولة بسن قوانين حماية البيئة الليبية	58	43	50	37	20	14.8	5	3.7	2	1.5	4.163	0.90132
2	وجود متطلبات لسوق الأوراق المالية الليبي بشأن التقرير عن الأداء البيئي	36	26.7	57	42.2	31	23	11	8.1	0	0	3.8741	0.86834
3	بفعل المشاكل الناشئة عن تلوث البيئة	32	23.7	60	44.4	35	25.9	7	5.2	1	0.7	3.8519	0.99401
4	بفعل ضغوط من قبل أصحاب المصالح المختلفة في المجتمع على الوحدات الاقتصادية للقيام بدورها فيما يتعلق بحماية البيئة	25	18.5	53	39.3	38	28.1	16	11.9	3	2.2	3.6000	0.98198
5	بفعل ضغوط من قبل جماعات الضغط البيئي الليبية	27	20	52	38.5	38	28.1	16	11.9	2	1.5	3.6370	0.84980
6	بفعل الضغوط العالمية لحماية البيئة	30	22.2	53	39.3	45	33.3	7	5.2	0	0	3.7852	0.88236
7	بفعل التطور في مهنة المراجعة في ليبيا	21	15.6	62	45.9	38	28.1	31	9.6	1	0.7	3.6593	0.88236

القسم الرابع: مدى ملائمة المعايير والإرشادات الدولية والإقليمية للمراجعة البيئية في ليبيا: في هذا القسم يهدف الباحث إلى التعرف على مدى ملائمة مجموعة من الإجراءات النابعة عن المعايير والإرشادات الدولية في شأن البيئة للتطبيق في البيئة الليبية، وذلك من خلال تناول مجموعة من إرشادات البيان الدولي رقم (1010) بعنوان مراعاة المراجع للأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية، حيث إن هذا البيان وفر مجموعة من الإرشادات المتعلقة بالمراجعة البيئية وذلك في بعض معايير المراجعة، وعليه فأن هذا القسم تضمن مجموعة من الأسئلة للاستفسار على مدى مناسبة إجراءات المراجعة البيئية الدولية للتطبيق في البيئة الليبية، وتم تحليل الإجابات الواردة في استمارات الاستبيان عن هذا الجانب على النحو التالي:-

1 - تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية كبيرة:

من خلال الجدول رقم (5-14) أشار غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (71.1%) إلى ملائمة معيار تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية كبيرة للمراجعة البيئية في ليبيا وتتغرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.89).

2- تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستعمل مواد مسموح بها قانوناً لتقليل المخاطر.

من الجدول رقم (5-14) يتبين إن غالبية المشاركين وبنسبة (69.6%) يرون بأن معيار إجراء تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستخدم مواد مسموح بها قانوناً لتقليل المخاطر يناسب المراجعة البيئية في بيئة المراجعة الليبية، وما يعزز هذا الاتجاه أن المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة يقدر بقيمة (3.79).

3 - تحديد ما إذا هناك مجموعة من الإجراءات مفروضة على الوحدات الاقتصادية من قبل الهيئة العامة للبيئة.

يتضح من الجدول رقم (5-14) إن اغلب المشاركين وبنسبة (68.1%) يرون بأن إجراء تحديد الإجراءات المفروضة من قبل الهيئة مناسب للمراجعة البيئية الليبية، وما يعزز هذه النتيجة إن المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة قدر (3.79).

4 - تحديد ما إذا كانت الهيئة تقوم بمتابعة تنفيذ الوحدة الاقتصادية للقوانين واللوائح البيئية.

يتضح من الجدول رقم (5-14) أن المشاركين في الدراسة وبنسبة (65.2%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت الهيئة العامة للبيئة تقوم بمتابعة تنفيذ القوانين واللوائح البيئية

مناسب للمراجعة البيئية الليبية، وما يعزز هذا الاتجاه إن المتوسط الحسابي لردود المشاركين يقدر (3.74).

5- تحديد ما إذا كانت هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

يتضح من الجدول رقم (5- 14) إن المشاركين وبنسبة (64.4%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية يعتبر مناسب للمراجعة البيئية الليبية، وما يعزز هذا الاتجاه هو إن المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة قدر بقيمة (3.75).

6 - تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية.

تبين من الجدول رقم (5- 14) إن المشاركين في الدراسة وبنسبة (68.2%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.85).

7- تحديد ما إذا كان هيكل تشغيل المنشأة يتضمن تحديد المسؤوليات ومنها الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين برقابة البيئة.

يتضح من الجدول رقم (5- 14) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (63.7%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كان هيكل التشغيل يتضمن تحديد المسؤوليات والتي منها الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين برقابة البيئة يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي يقدر بقيمة (3.76).

8 - تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية لديها نظام للإدارة البيئية .

من خلال الجدول رقم (5- 14) والذي تمت الإشارة إليه سابقاً أن غالبية المشاركين وبنسبة (71.1%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية لديها نظام للإدارة البيئية هذا الإجراء يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وان هذه النتيجة تتجلى بشكل أكثر وضوحاً من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة حيث قدر بـ (3.81).

9 - تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بنشر تقرير بيئي.

من الجدول رقم (5- 14) يتضح أن المشاركين في الدراسة وبنسبة (63.7%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بنشر تقرير بيئي يناسب المراجعة البيئية

البيئية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي يقدر بقيمة (3.72).

10 – تحديد ما إذا كانت هناك شكاوي ضد المنشأة تتعلق بأنشطتها البيئية.

من الجدول رقم (5-14) يتضح إن المشاركين في الدراسة وبنسبة (67.4%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك شكاوي ضد المنشأة تتعلق بأنشطتها البيئية يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.79).

11 – تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات من قبل الوحدة الاقتصادية لمعالجة الشكاوي المتعلقة بالجوانب البيئية.

يتضح من الجدول رقم (5-14) السابق الإشارة إليه إن أغلب المشاركين وبنسبة (68.1%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات من قبل الوحدة الاقتصادية لمعالجة الشكاوي المتعلقة بالجوانب البيئية يناسب المراجعة البيئية الليبية، وان هذه النتيجة تظهر أكثر وضوحاً من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي يقدر بقيمة (3.81).

12 – تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات للتعامل مع النفايات الخطيرة.

من خلال الجدول رقم (5-14) يتضح إن أغلب المشاركين في الدراسة وبنسبة (67.4%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات للتعامل مع النفايات الخطيرة يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.84).

13 – تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبiod الاتزامات البيئية قد تم بطريقة معقولة في الظروف المحيطة.

يتضح من الجدول رقم (5-14) السابق الإشارة إليه إن أغلب المشاركين في الدراسة وبنسبة (65.9%) يرون بأن إجراء تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبiod الاتزامات البيئية قد تم بطريقة معقولة في الظروف المحيطة يناسب المراجعة البيئية الليبية،

وتتعرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.80).

14 – عمل تقدير مستقل لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالالتزامات البيئية.

يتضح من الجدول رقم (5– 14) إن المشاركون في الدراسة وبنسبة (60%) يرون بأن إجراء عمل تقدير مستقل لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالالتزامات البيئية يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.70).

15– فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية للالتزامات البيئية والإفصاح عنها.

من خلال الجدول رقم (5– 14) السابق الإشارة إليه يتضح إن اغلب المشاركين في الدراسة وبنسبة (68.9%) يرون بأن إجراء فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية للالتزامات البيئية والإفصاح عنها يناسب المراجعة البيئية الليبية وتتعرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.81).

16– فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية.

من خلال الجدول رقم (5– 14) يتضح إن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (68.1%) يرون بأن إجراء فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية يناسب المراجعة البيئية الليبية، وتتعرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.76).

17– تحديد ما إذا كانت هناك حاجة للاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات.

من خلال الجدول رقم (5– 14) يتضح إن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (69.6%) يرون بأن إجراء تحديد ما إذا كانت هناك حاجة للاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وتتعرز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.81).

18- فحص المعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها تم وضع تقديرات للالتزامات البيئية:

من خلال الجدول رقم (5- 14) يتضح أن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (65.1%) يرون بأن إجراء فحص للمعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها تم وضع تقديرات للالتزامات البيئية يناسب التطبيق في البيئة الليبية، ويعزز هذا الاتجاه المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.74).

19- التعرف على القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض تعويض التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة.

من خلال الجدول رقم (5- 14) أن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (71.1%) يرون بأن إجراء التعرف على القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض تعويض التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة يناسب التطبيق في البيئة الليبية وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.85).

20- التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث.

يتضح من الجدول رقم (5- 14) إن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (75.5%) يرون بأن إجراء التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث يناسب التطبيق في البيئة الليبية وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.91).

21- التعرف على التراخيص البيئية المنوحة من قبل الهيئة العامة للبيئة:

من خلال الجدول رقم (5- 14) يتضح إن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (67.4%) يرون بأن إجراء التعرف على التراخيص البيئية يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.75).

22- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي يمكن أن تؤثر على عمليات الوحدة الاقتصادية.

من خلال الجدول رقم (5- 14) أشار المشاركون في الدراسة وبنسبة (74.1%) بأن إجراء الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي يمكن أن تؤثر على عمليات

الوحدة الاقتصادية يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.80).

23- الاستفسار من الإدارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية:

من خلال الجدول رقم (5- 14) يتضح إن المشاركين في الدراسة وبنسبة (70.4%) يرون بأن إجراء الاستفسار من الإدارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي يقدر بقيمة (3.81).

24- طلب إقرارات الإدارة حول مسؤوليتها.

يتضح من الجدول رقم (5- 14) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (66.7%) يرون بأن إجراء طلب إقرارات من الإدارة حول مسؤوليتها البيئية يناسب التطبيق في البيئة الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.79).

25- طلب إقرار من الإدارة فيما يتعلق بعلمها بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول.

يتضح من الجدول رقم (5- 14) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (68.1%) يرون بأن إجراء طلب إقرار من الإدارة فيما يتعلق بعلمها بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول يناسب التطبيق في البيئة الليبية وإن هذه النتيجة، تتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.79).

26- طلب إقرار بقيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية التي لها علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

وفيما يتعلق بإجراء طلب إقرار بقيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية يتضح من الجدول رقم (5- 14) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (67.4%) يرون بأن هذا الإجراء مناسب للتطبيق في البيئة الليبية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.76).

وعلى وجه العموم فقد أشارت النتائج الموضحة في الجدول رقم (5 - 14) إلى أن غالبية المشاركين في الدراسة يؤيدون هذه الإجراءات ويرون بأنها مناسبة للتطبيق في البيئة

البيئية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.80).

القسم الخامس يتعلق بالقياس البيئي: مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي.
للتعرف على مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي تضمن هذا القسم مجموعة من الأسئلة، وتم تحليل الإجابات الواردة في استمارة الاستبيان الخاصة بالقسم على النحو التالي:

1- تهتم الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها في السابق بالقياس البيئي:

فيما يتعلق باهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي يتضح من الجدول رقم (5-15) بأن إجابات المشاركين في الدراسة وبنسبة (49.6%) تشير إلى عدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي، في مقابل مانسبته (14.8%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية تهتم بالقياس البيئي، وأن (35.6%) من المشاركين يفتون موقف الحياد مما يدل على عدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي بشكل ملموس، ويتعزز عدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي من خلال المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.05).

2 - تهتم الوحدات الاقتصادية بالمعايير القياسية للتلوث البيئي وتحديد تكاليف تجاوز هذه المعايير.

يتضح من الجدول رقم (5-15) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (52.6%) يؤيدون عدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بالمعايير القياسية للتلوث البيئي وتحديد تكاليف تجاوز هذه المعايير، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.511).

3- يوجد لدى الوحدات الاقتصادية أساليب محاسبية علمية لقياس التكاليف البيئية:

من خلال الجدول رقم (5-15) يتضح أن المشاركين في الدراسة وبنسبة (52.6%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا يوجد لديها الأساليب المحاسبية لقياس التكاليف البيئية، في مقابل مانسبته (14.8%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لديها أساليب خاصة بالقياس البيئي

ويتعزز اتجاه عدم وجود الأساليب المحاسبية في هذا الشأن من خلال المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين والذي قدر بقيمة (2.47).

4 – يوجد لدى الوحدات الاقتصادية دفاتر وسجلات للتكاليف التي تحملتها الوحدة للرقابة على التلوث وتكاليف الأضرار البيئية المترتبة على نشاطها:

يتضح من الجدول رقم (5-15) السابق الإشارة إليه إلى أن إجابات المشاركين في الدراسة وبنسبة (54.1%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا يوجد لديها دفاتر وسجلات للتكاليف التي تحملتها للرقابة على التلوث، في مقابل مانسبته (15.6%) من المشاركين يرون بأن الوحدات الاقتصادية تمسك دفاتر وسجلات في هذا الشأن، وتتعزز نتيجة عدم مسك الوحدات الاقتصادية للدفاتر والسجلات البيئية من خلال المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.46).

5 – يوجد لدى الوحدات الاقتصادية تقديرات محاسبية للالتزامات البيئية المحتمل أن تواجهها في الفترات المستقبلية.

من خلال الجدول رقم (5-15) يرى المشاركون في الدراسة وبنسبة (53.3%) بأن الوحدات الاقتصادية لا يوجد لديها تقديرات محاسبية للالتزامات البيئية المحتمل أن تواجهها في الفترات المستقبلية، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.50).

وعلى وجه العموم يمكن القول بأن اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي غير واضح وأن وجد في بعض الوحدات الاقتصادية دون غيرها، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي والذي قدر بقيمة (2.4889)، وهذا ما يشير إلى اتجاه عدم الموافقة

لجدول رقم (14-5)
مدى ملائمة المعايير والإرشادات الدولية والإقليمية للمراجعة البيئية في ليبيا

المتوسط المرجح	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		البيان	م
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
3.889	0.7	1	4.4	6	23.7	32	47.4	64	23.7	32	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية كبيرة	1
3.792	0	0	6.7	9	23.7	32	53.3	72	16.3	22	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستعمل مواد مطلوبة قانوناً لتقليل المخاطر	2
3.792	0	0	3.7	5	28.1	38	53.3	72	14.8	20	تحديد ما إذا هناك مجموعة من الإجراءات مفروضة على الوحدات الاقتصادية من قبل الهيئة العامة للبيئة	3
3.74	0.7	1	5.2	7	28.9	39	49.6	67	15.6	21	تحديد ما إذا كانت الهيئة تقوم بمتابعة تنفيذ الوحدة الاقتصادية للقوانين واللوائح البيئية	4
3.748	0.7	1	4.4	6	30.4	41	48.1	65	16.3	22	تحديد ما إذا كانت هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية	5
3.851	0.7	1	4.4	6	26.7	36	45.2	61	23	31	تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية	6
3.755	0.7	1	6.7	9	28.9	39	43.7	59	20	27	تحديد ما إذا كان هيكل تشغيل المنشأة يتضمن تحديد المسؤوليات ومنها الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين برقابة البيئة	7
3.814	0.7	1	5.2	7	23	31	54.1	73	17	23	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية لديها نظام للإدارة البيئية	8
3.725	0.7	1	10.4	14	25.2	34	43	58	20.7	28	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بنشر تقرير بيئي	9
3.785	0.7	1	7.4	10	24.4	33	47.4	64	20	27	تحديد ما إذا كانت هناك شكاوي ضد المنشأة تتعلق بالأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية	10
3.807	0.7	1	5.9	8	25.2	34	48.1	65	20	27	تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات من قبل الوحدة الاقتصادية لمعالجة الشكاوي المتعلقة بالجوانب البيئية	11
3.837	0	0	8.9	12	42.2	57	23.7	32	25.2	34	تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات للتعامل مع النفايات الخطيرة	12
3.800	0.7	1	6.7	9	26.7	36	43.7	59	22.2	30	تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبنود الالتزامات البيئية قد تم بطريقة معقولة في الظروف المحيطة	13

تابع الجدول رقم (14-5)

المتوسط المرجح	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		البيان	م
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
3.696	1.5	2	4.4	6	34.1	46	43	58	17	23	عمل تقدير مستقل لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالالتزامات البيئية	14
3.814	1.5	2	5.9	8	23.7	32	47.4	64	21.5	29	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية كبيرة	15
3.755	1.5	2	4.4	6	25.9	35	53.3	72	14.8	20	فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية	16
3.807	1.5	2	5.9	8	23	31	49.6	67	20	27	تحديد ما إذا كانت هناك حاجة للاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات	17
3.740	1.5	2	5.2	7	28.1	38	48.1	65	17	23	فحص المعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها تم وضع تقديرات للالتزامات البيئية	18
3.851	1.5	2	4.4	6	23	31	49.6	67	21.5	29	التعرف على القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض تعويض التلوث البيئي الناشي عن عمليات سابقة	19
3.911	1.5	2	3.7	5	19.3	26	53.3	72	22.2	30	التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث	20
3.748	0.7	1	5.9	8	25.9	35	52.6	71	14.8	20	التعرف على التراخيص البيئية الممنوحة من قبل الهيئة العامة للبيئة	21
3.800	0.7	1	7.4	10	17.8	24	59.3	80	14.8	20	الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي يمكن أن تؤثر على عمليات الوحدة الاقتصادية	22
3.814	1.5	2	4.4	6	23.7	32	51.9	70	18.5	25	الاستفسار من الإدارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية	23
3.792	1.5	2	4.4	6	27.4	37	46.7	63	20	27	طلب إقرارات الإدارة حول مسؤوليتها البيئية	24
3.785	2.2	3	5.2	7	24.4	33	48.1	65	20	27	طلب إقرار من الإدارة فيما يتعلق بعلمها بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول	25
3.755	1.5	2	7.4	10	23.7	32	48.9	66	18.5	25	طلب إقرار بقيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية التي لها علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية	26

الجدول رقم (5-15)
مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
1	تهتم الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها في السابق بالقياس البيئي	2.2	3	12.6	17	35.6	48	32.6	44	17	23	0.991	2.053
2	تهتم الوحدات الاقتصادية بالمعايير القياسية للتلوث البيئي وتحديد تكاليف تجاوز هذه المعايير	3.7	5	12.6	17	31.1	42	36.3	49	16.3	22	1.028	2.511
3	يوجد لدى الوحدات الاقتصادية أساليب محاسبية علمية لقياس التكاليف البيئية	2.2	3	12.6	17	32.6	44	34.8	47	17.8	24	0.998	2.466
4	يوجد لدى الوحدات الاقتصادية دفاتر وسجلات للتكاليف التي تحملتها الوحدة للرقابة على التلوث وتكاليف الأضرار البيئية المترتبة على نشاطها	3	4	12.6	17	30.4	41	35.6	48	18.5	25	1.027	2.459
5	يوجد لدى الوحدات الاقتصادية تقديرات محاسبية للالتزامات البيئية المحتمل أن تواجهها في الفترات المستقبلية	0.7	1	19.3	26	26.7	36	36.3	49	17	23	1.013	2.503

القسم السادس : مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي:

للتعرف على مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي تضمن هذا القسم عدداً من الأسئلة للاستفسار عن مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي، وعليه تم تحليل الإجابات الواردة في استمارة الاستبيان الخاصة بهذا القسم كالتالي:

1- تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في قوائم وتقارير مالية خاصة:

من خلال الجدول (5- 16) يتضح أن المشاركين في الدراسة وبنسبة (55.6%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية في قوائم وتقارير مالية خاصة بهذا الجانب، في مقابل ما نسبته (16.3%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية تفصح عن أنشطتها البيئية، ويتعزز اتجاه عدم قيام الوحدات بالإفصاح في قوائم خاصة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.43).

2 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية بشكل كامل في القوائم المالية:

من خلال الجدول رقم (5 - 16) يتضح أن إجابات المشاركين في الدراسة وبنسبة (54.8%) تشير إلى عدم قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي بشكل كامل في القوائم المالية، ويتعزز هذه الاتجاه من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.39).

3- تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في شكل مالي :

يتضح من الجدول رقم (5- 16) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (55.5%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية بشكل مالي، في مقابل ما نسبته (18.5%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية تفصح عن هذا الأمر، ويتعزز اتجاه عدم الموافقة من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (2.48).

4 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن كل أنشطتها البيئية في شكل كمي:

من خلال الجدول رقم (5- 16) يتضح أن إجابات المشاركين في الدراسة وبنسبة (53.3%) تشير إلى إن الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية، في مقابل ما نسبته (15.6%) يرون هذا الأمر، عموماً يتحدد اتجاه عدم القيام بالإفصاح الكمي من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.47).

5 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في تقارير وصفية:

يتضح من الجدول رقم (5-16) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (51.8%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية في تقارير وصفية، في مقابل ما نسبته (16.3%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية تقوم بالإفصاح الكمي، ويتعزز اتجاه عدم قيام الوحدات الاقتصادية بهذا النوع من الإفصاح من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.50).

6 - تفصح الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها عن أنشطتها البيئية بشكل جزئي:

يتضح من الجدول رقم (5-16) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (51.1%) يرون بأن الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية بشكل جزئي في مقابل ما نسبته (11.9%) يرون خلاف ذلك، وتتعزز نتيجة عدم القيام بالا إفصاح بشكل جزئي من خلال المتوسط المرجح لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.42).

عليه يمكن القول بأن الوحدات الاقتصادية لا تهتم بالإفصاح البيئي، وتتعزز هذه النتيجة من خلال المتوسط المرجح الإجمالي والذي قدر بقيمة (2.4494).

القسم السابع: عناصر المعرفة المتوفرة للمراجع الخارجي الليبي:

للتعرف على جوانب المعرفة والخبرة المرتبطة بمراجعة الأنشطة البيئية والمتوفرة للمراجع الخارجي الليبي تضمن هذا القسم عدداً من الأسئلة، وتم تحليل الإجابات الواردة في استمارة الاستبيان كالتالي:

1 - المعرفة والخبرة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية.

إن معرفة المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات البيئية تسهل على المراجع الخارجي القيام بالمراجعة البيئية، ومن خلال الجدول رقم (5-17) تبين أن المشاركين في الدراسة وبنسبة (49.6%) يؤيدون توافر المعرفة والخبرة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية لدى المراجع الخارجي، في مقابل ما نسبته (25.9) من المشاركين يرون عدم توافر المعرفة والخبرة بهذا الأمر، ويمكن القول بأن اتجاه الموافقة يتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (3.32).

2 - المعرفة والخبرة في مجالات البيئة (الهندسة البيئية، الصحة البيئية، الجيولوجيا، الكيمياء، وغيرها).

يتضح من الجدول رقم (5-17) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (43.7%) يبدون رأيهم بعدم توافر المعرفة والخبرة في المجالات البيئية في المراجع الخارجي الليبي، في مقابل ما نسبته (17.8%) من المشاركين يوافقون على توافر المعرفة والخبرة المرتبطة بالمجالات البيئية، ويمكن القول بأن اتجاه عدم توافر المعرفة والخبرة في هذا الجانب يتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (2.68).

3- المعرفة والخبرة في مجال نظم المعلومات وطرق رقابتها:

من خلال الجدول رقم (4-17) كانت ردود المشاركين في الدراسة وبنسبة (50.3%) تشير إلى توافر المعرفة والخبرة في مجالات نظم المعلومات وطرق رقابتها، في حين أن (17.8%) من المشاركين يرون خلاف ذلك، ويمكن القول بأن اتجاه التأييد بتوافر المعرفة والخبرة في هذا المجال يتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.38).

4 - المعرفة والخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية:

يتضح من الجدول رقم (5-17) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (49.6%) يبدون رأيهم بتوافر المعرفة والخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية، في مقابل ما نسبته (15.5%) يرون خلاف ذلك، وعليه يمكن القول بأن اتجاه الموافقة يتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.38).

5- المعرفة والخبرة بأساليب قياس الأنشطة البيئية:

يتضح من الجدول رقم (5-17) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (31.8%) لا يوافقون على توافر المعرفة بأساليب قياس الأنشطة البيئية، في مقابل ما نسبته (29.6%) من المشاركين يبدون رأيهم بتوافر المعرفة والخبرة بهذا الجانب، أما (38.6%) من المشاركين يفتقون موقفاً محايداً، وهذا ما يدل على عدم توافر المعرفة والخبرة في هذا الجانب، وتتعزيز نتيجة عدم توافر المعرفة والخبرة في هذا الجانب من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (2.95).

6- المعرفة والخبرة بأساليب الإفصاح الملائمة عن الأنشطة البيئية:

وفيما يتعلق بهذا الجانب فيتضح من الجدول رقم (5-17) إن المشاركين في الدراسة وبنسبة (35.6%) يؤيدون توافر المعرفة والخبرة في هذا الجانب في مقابل ما نسبته

(28.1%) لا يؤيدون توافر المعرفة والخبرة للمراجع الخارجي الليبي في هذا الجانب، ويمكن القول بأن اتجاه توافر المعرفة والخبرة في هذا الجانب تتعزز من خلال المتوسط الحسابي لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.04).

7- إمكانية الاستعانة بخبراء في المجالات العلمية التخصصية ذات العلاقة بالبيئة (كيمياء، فيزياء، هندسة، وغيرها):

يتضح من الجدول رقم (5-17) بأن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (70.4%) يؤيدون إمكانية الاستعانة بخبراء البيئة، وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط المرجح لردود المشاركين والذي قدر بقيمة (3.72).

8- توفر خبرات وتخصصات علمية مختلفة بمكاتب المراجعة في ليبيا بما يخدم الاهتمام بالأنشطة البيئية:

يتضح من الجدول رقم (5-17) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (45.2%) لا يؤيدون توافر التخصصات العلمية بمكاتب المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (29.7%) من المشاركين يوافقون على توافر خبرات وتخصصات في هذا الجانب، ويمكن القول بأن اتجاه عدم توافر الخبرات والتخصصات المطلوبة للقيام بالمراجعة البيئية يتعزز من خلال المتوسط المرجح لردود المشاركين في الدراسة والذي قدر بقيمة (2.66).

وعموماً يمكن القول بأن عناصر المعرفة والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية متوافرة بدرجة معقولة في المراجع الخارجي الليبي، وتتعزيز هذه النتيجة من خلال المتوسط المرجح الإجمالي والذي قدر بقيمة (3.1398).

الجدول رقم (5-16)
مدى قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح البيئي

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة				
1	تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في قوائم وتقارير مالية خاصة	5	3.7	17	12.6	38	28.1	46	34.1	29	21.5	2.429	1.075
2	تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية بشكل كامل في القوائم المالية	4	3	13	9.6	44	32.6	45	33.3	29	21.5	2.3926	1.022
3	تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في شكل مالي	5	3.7	20	14.8	35	25.9	50	37	25	18.5	2.481	1.071
4	تفصح الوحدات الاقتصادية عن كل أنشطتها البيئية في شكل كمي	2	1.5	19	14.1	42	31.1	50	37	22	16.3	2.474	0.976
5	تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في تقارير وصفية	3	2.2	19	14.1	43	31.9	47	34.8	23	17	2.496	1.006
6	تفصح الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها عن أنشطتها البيئية بشكل جزئي	2	1.5	14	10.4	50	37	42	31.1	27	20	2.422	0.973

**الجدول رقم (17-5)
المعرفة والخبرة المرتبطة بالمراجعة البيئية**

م	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
1	المعرفة والخبرة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية	12.6	17	37	50	24.4	33	21.5	29	3.3185	1.08347
2	المعرفة والخبرة في مجالات البيئة (الهندسة البيئية، الصحة البيئية، الجيولوجيا ، الكيمياء ، وغيرها)	2.2	3	15.6	21	38.5	52	35.6	48	2.6815	0.91139
3	المعرفة والخبرة في مجال نظم المعلومات وطرق رعايتها	8.1	11	42.2	57	31.9	43	14.8	20	3.3778	0.93734
4	المعرفة والخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية	8.1	11	41.5	56	34.8	47	11.1	15	3.3778	0.94527
5	المعرفة والخبرة بأساليب قياس الأنشطة البيئية	4.4	6	25.2	34	38.5	52	24.4	33	2.9481	0.98737
6	المعرفة والخبرة بأساليب الإفصاح الملائمة عن الأنشطة البيئية	3.7	5	31.9	43	36.3	49	20.7	28	3.0370	0.98804
7	إمكانية الاستعانة بخبراء في المجالات العلمية التخصصية ذات العلاقة بالبيئة (كيمياء، فيزياء، هندسة)	14.8	20	55.6	75	17.8	24	10.4	14	3.7185	0.89486
8	توفر خبرات وتخصصات علمية مختلفة بمكاتب المراجعة في ليبيا بما يخدم الاهتمام بالأنشطة البيئية.	6.7	9	23	31	25.2	34	20	27	2.66	1.26469

المبحث الثاني

اختبار الفرضيات

من خلال التحليل الوصفي تم التوصل إلى نتائج مبدئية حول مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية؛ إلا إن تعميم هذه النتائج لا يتأتى إلا بعد التحقق من أن اتجاهات المشاركين حول فرضيات الدراسة ذات دلالة إحصائية أو لا، وعليه سنتناول في هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التحليل الإحصائي (t).

2.3.5 اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التحليل الإحصائي (t)

تم استخدام إحصائي الاختبار (t) لتعزيز نتائج التحليل الوصفي حول مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية، ولاختبار فرضية الدراسة التي تنص على "عدم إمكانية قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية" تم صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: "H0": تنص على "عدم إمكانية قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية".

الفرضية البديلة: "H1": تنص على "إمكانية قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأنشطة البيئية

للشركات الليبية".
 $H_0: \mu \leq 3$

$H_1: \mu > 3$

وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية عن طريق خمس فرضيات فرعية كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: تنص على إنه "لا تتوافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية للقيام بدورها البيئي".

ولغرض اختبارها من الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على

النحو التالي:
 $H_0: \mu \leq 3$

$H_1: \mu > 3$

الفرضية الصفرية: "H0" تنص على أنه "لا تتوافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية للقيام بدورها البيئي".

الفرضية البديلة: "H1" تنص على "توافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية الليبية".

ومن خلال الجدول رقم (5-18) الذي يلخص التحليل الإحصائي تبين أن قيمة (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وكذلك تبين إن قيمة (t) المحسوبة (-7.047) كقيمة مطلقة اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم توافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة وقبول الفرضية البديلة، أي إن القواعد والتشريعات البيئية متوفرة في البيئة الليبية، وبما أن المتوسط الحسابي اقل من (3) فهذا يعني أن تأييد المشاركين لهذه الفرضية منخفض.

الفرضية الفرعية الثانية: تنص على "عدم إمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

الفرضية الصفرية "H0": تنص على "عدم إمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية".

الفرضية البديلة "H1": تنص على "إمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية".

من خلال الجدول رقم (5-18) تبين أن قيمة (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، كما تبين إن قيمة (t) المحسوبة (17.050) اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم إمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية لصالح الفرضية البديلة أي إن المراجع الخارجي الليبي لديه إمام بعناصر المراجعة البيئية.

الفرضية الفرعية الثالثة: تنص على "عدم مناسبة المعايير الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية بيئة المراجعة في ليبيا".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

الفرضية الصفرية "H0": تنص على "عدم مناسبة المعايير الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية بيئة المراجعة في ليبيا".

الفرضية البديلة "H1": تنص على "مناسبة المعايير الدولية والإقليمية للمراجعة البيئية لبيئة المراجعة في ليبيا".

من خلال الجدول رقم (5-18) تبين أن قيمة ($P=0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين إن قيمة (t) المحسوبة (14.813) اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن المعايير الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية لا تتناسب بيئة المراجعة في ليبيا، لصالح الفرضية البديلة أي إن المعايير الدولية والإقليمية تتناسب المراجعة البيئية في ليبيا الفرضية الفرعية الرابعة: تنص على "عدم قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي". ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وأخرى بديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

الفرضية الصفرية " H_0 ": تنص على "عدم قبول الوحدات الاقتصادية للبيئية للقياس والإفصاح البيئي".

الفرضية البديلة " H_1 ": تنص على "قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي".

من خلال الجدول رقم (5-18) تبين أن قيمة $P=0.000$ وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين إن قيمة (t) المحسوبة (-7.523) كقيمة مطلقة اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم قبول الوحدات الاقتصادية للبيئية للقياس والإفصاح البيئي، لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي، وبما أن المتوسط الحسابي اقل من (3) فهذا يعني أن تأييد المشاركين لهذه الفرضية منخفض. الفرضية الفرعية الخامسة: تنص على أنه "لا يتوافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية". ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وأخرى بديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

الفرضية الصفرية " H_0 ": تنص على "عدم توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية"

الفرضية البديلة "H1": تتص على "توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية".

من خلال الجدول رقم (5-18) تبين أن قيمة ($P=0.025$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين إن قيمة (t) المحسوبة (2.267) اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تتص على عدم توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية، لصالح الفرضية البديلة، أي إن المراجع الخارجي الليبي يتوافر له التأهيل والخبرة المناسبة للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية، وفقاً لوجهة نظر المراجعين المشاركين في الدراسة.

الجدول رقم (5-18)

نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة

مقارنة المتوسط النظري بمتوسط العينة باستخدام (t)					البيان	م
قيمة P	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري		
0.000	7.047-	0.66663	2.5957	3	مدى توافر قواعد وتشريعات بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية	1
0.000	17.050	0.57983	3.8437	3	مدى إلمام المراجع الخارجي الليبي بعناصر المراجعة البيئية	2
0.000	14.813	0.62190	3.7929	3	مدى إمكانية استرشاد المراجع الخارجي الليبي بالمعايير والإرشادات الدولية والإقليمية المتعلقة بالمراجعة البيئية	3
0.000	7.523-	0.82190	2.4673	3	مدى قبول الوحدات الاقتصادية للقياس والإفصاح البيئي	4
0.025	2.267	0.71645	3.1398	3	مدى توافر التأهيل والخبرة المناسبة للمراجع الخارجي الليبي للقيام بمتطلبات المراجعة البيئية	5

وعليه يمكن تلخيص اختبار الفرضيات في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-19)

نتائج اختبار الفرضيات

النتيجة	α	(P)	الفرضية
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الأولى
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الثانية
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الثالثة
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الرابعة
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.025	الفرضية الخامسة

من الجدول رقم (5-19) يتبين بأنه تم رفض جميع الفرضيات الفرعية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية الرئيسية والتي تنص على عدم إمكانية قيام المراجع الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية لصالح الفرضية البديلة، أي أن المراجع الخارجي الليبي يمكنه القيام بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

يتناول هذا المبحث أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجانب النظري والجانب التطبيقي، كما يعرض عدد من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تحقيق أهداف هذه الدراسة وذلك في الفرعين التاليين:

1.4.5 الفرع الأول: النتائج

2.4.5 الفرع الثاني: التوصيات

1.4.5 الفرع الأول النتائج

يمكن عرض نتائج الدراسة في قسمين على النحو التالي:

1.1.4.5 – النتائج النظرية:

من خلال مناقشة وتحليل العناصر النظرية لهذه الدراسة تم التوصل للنتائج النظرية

التالية:

- 1- لا يوجد تعريف متفق عليه بين كتاب المراجعة فيما يتعلق بمفهوم المراجعة البيئية.
- 2- تكمن أهمية المراجعة البيئية من خلال مساهمتها في التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، كما إن من أهم أهداف المراجعة البيئية هو التأكد من إن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية يتفق مع القوانين والتشريعات البيئية.
- 3- توجد مجموعة من الدوافع المباشرة وغير المباشرة او الوسائل اللازمة يمكن أن تساعد المراجع الخارجي في القيام بالمراجعة البيئية، ومن أهم الدوافع هي قيام الدولة بسن قواعد وتشريعات ملزمة في هذا الشأن.
- 4- توجد مجموعة من الإصدارات المهنية فيما يتعلق بالمراجعة والمحاسبة البيئية، وفي المقابل لا يوجد معايير مهنية لبيئية في هذا الجانب.
- 5- إن القياس البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية ليس مثل القياس فيما يتعلق بالأنشطة التجارية، ومع ذلك يوجد مجموعة من الأساليب فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية.
- 6- توجد مجموعة من المتطلبات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، ومنها القياس والإفصاح البيئي، وكذلك متطلب توافر نظام للإدارة البيئية للوحدات الاقتصادية يمكن أن يساعد في توثيق المعلومات البيئية، كما أن القائم بالمراجعة البيئية يجب أن تتوافر فيه مؤهلات تختلف عن تلك المتوافرة في المراجع الخارجي للأنشطة المالية، كما تم التوصل بأن المؤهلات العلمية (كيمياء، هندسة، جيولوجيا، وغيرها) لا يمكن أن تتوفر في شخص واحد، الأمر الذي يتطلب ضرورة استعانة المراجع الخارجي الليبي بخبراء البيئية، مما يعني إن المراجعة البيئية تتم بواسطة فريق متعدد التخصصات.

2.1.4.5 النتائج الرئيسية والفرعية للجانب العملي:

من خلال التحليل الوصفي و الإستنتاجي للبيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

1- إن غالبية الدورات التدريبية التي خضع لها المراجعون في ليبيا ركزت على الجانب المالي والتشغيلي فقط، وأهملت الجانب الاجتماعي والبيئي.

2- تبين من خلال الدراسة العملية أنه وبالرغم من وجود قوانين وتشريعات بيئية، إلا إن هذه القوانين يشوبها نوع من القصور أو عدم الوضوح من ناحية وعدم اكتمالها من ناحية أخرى كما أن دور الهيئة العامة للبيئة فيه نوع من القصور، ويبدو هذا واضحاً من خلال النتائج الفرعية التالية:

أ- أن المراجع الخارجي الليبي يرى بأن الهيئة العامة للبيئة في ليبيا لا تقوم بتوفير نشرات عن القوانين يتم توجيهها للوحدات الاقتصادية.

ب - أن المراجع الخارجي الليبي يرى بأن الهيئة العامة لا تهتم بتوفير نشرات عن الوحدات الاقتصادية يمكن أن تكون أساساً للمراجعة البيئية

ج - أن الهيئة العامة للبيئة في ليبيا لا تساهم في توفير دورات للمهتمين بالأنشطة البيئية، ولا تدعم المؤسسات التي يندرج نشاطها ضمن مجال حماية البيئة، ولا تقوم بدورها الخاص بالتفتيش عن الوحدات الاقتصادية للتأكد من تنفيذ القوانين والتشريعات البيئية.

د - أن القوانين والتشريعات البيئية وبالرغم من توافرها جزئياً إلا أن المشاركين في الدراسة لم يطلعوا عليها كما أنها غير واضحة.

3 - تبين من خلال الدراسة العملية أن المراجع الخارجي الليبي ملم ومدرك بعناصر المراجعة البيئية، ويبدو هذا واضحاً من خلال النتائج الفرعية التالية:

أ - إن المراجع الخارجي الليبي ملم بأهداف المراجعة البيئية، ويعتبر هدف التحقق من القوانين والتشريعات البيئية من أهم الأهداف.

ب - أن المراجع الخارجي الليبي ملم بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية.

ج - أن المراجع الخارجي الليبي يرى ويدرك بأنه لكي تتم عملية المراجعة البيئية فأن الأمر يتطلب مجموعة من الدوافع اللازمة للقيام بمثل هذا النوع من المراجعة، حيث أن القوانين والتشريعات البيئية تعتبر من أهم الدوافع، ويليهما قيام المهنة بإصدار معايير مراجعة بيئية.

4 – تبين من خلال الدراسة العملية أن المراجع الخارجي الليبي يرى بأن المعايير والإجراءات الدولية مناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة اللببية، ويبدو هذا واضحاً من خلال النتائج الفرعية التالية:

أ – أن ما تطلبه المعايير والإجراءات الدولية فيما يتعلق بدراسة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالجوانب البيئية يمكن تطبيقها في بيئة المراجعة في ليبيا. اللببية.

ب – إن ما تطلبه المعايير والإجراءات الدولية بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية المتعلقة بالجوانب البيئية يمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اللببية.

ج – إن تجميع الأدلة اللازمة للتقديرات المحاسبية لبند الالتزامات البيئية، وعمل تقدير مستقل لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل الإدارة، وفحص المعالجة المحاسبية المتعلقة بوضع التقديرات والإفصاح عنها، وفحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية، وفحص المعلومات المتجمعة والتي على أساسها تم وضع التقديرات، يمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اللببية.

د – إن التعرف على القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض تعويض التلوث الناشئ عن عمليات سابقة، والتعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث، والتعرف على التراخيص البيئية الممنوحة من قبل الهيئة المشرفة على البيئة، والاستفسار من الإدارة فيما يتعلق بالقوانين والأنظمة التي تؤثر على عمليات الوحدة الاقتصادية، والاستفسار من الإدارة فيما يتعلق بالترامها بالقوانين والتشريعات البيئية يمكن تطبيقه في البيئة اللببية.

هـ – إن طلب إقرارات من الإدارة حول مسؤوليتها البيئية، و طلب إقرار يتعلق بالأمور البيئية التي تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول، و طلب إقرار بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية المتعلقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية يمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اللببية.

5 – تبين من خلال الدراسة وجود بعض الوحدات الاقتصادية تقوم بالقياس والإفصاح البيئي عن أنشطتها البيئية إلا إن الغالبية من هذه الوحدات لا تهتم بالجانب البيئي إطلاقاً، ويبدو هذا واضحاً من خلال النتائج الفرعية التالية:

أ – عدم اهتمام بعض الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي، وكذلك عدم اهتمامها بالمعايير القياسية للتلوث البيئي وتحديد تكاليف تجاوز هذه المعايير، كما إن غالبية الوحدات الاقتصادية

لا يوجد لديها أساليب محاسبية لقياس التكاليف البيئية، وأن غالبية الوحدات لا يوجد لديها دفاتر وسجلات متعلقة بالجانب البيئي.

ب – أن غالبية الوحدات الاقتصادية لا تفصح عن أنشطتها البيئية في القوائم المالية ولا في تقارير خاصة بهذا الجانب، ولا تفصح عن أنشطتها في شكل كمي أو وصفي أو مالي.

6- تبين من خلال الدراسة أن المشاركين في الدراسة يتوفر لهم التأهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية في بعض الجوانب ويبدو هذا واضحا من خلال النتائج الفرعية التالية:

أ – يتوفر للمراجع الخارجي الليبي المعرفة والخبرة اللازمة فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك المعرفة والخبرة في مجال نظم المعلومات وطرق رقابتها، كما تتوفر له المعرفة والخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية، بالإضافة إلى المعرفة والخبرة فيما يتعلق بأساليب الإفصاح عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية.

ب – عدم توافر المعرفة والخبرة للمراجع الخارجي الليبي في بعض المجالات البيئية والتي من ضمنها الصحة البيئية والهندسة البيئية والكيمياء والجيولوجيا، كذلك عدم توافر المعرفة والخبرة فيما يتعلق بأساليب قياس الأنشطة البيئية، وعدم توافر تخصصات علمية مختلفة في مكاتب المراجعة الخارجية الليبية بما يخدم الاهتمام بالأنشطة البيئية.

7- إن المراجع الخارجي الليبي على استعداد للاستعانة بخبراء البيئة لأجل القيام بالمراجعة البيئية.

2.4.5 الفرع الثاني: التوصيات

اعتماداً على النتائج التي تم التوصل إليها من هذه الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
- 2 – تفعيل دور الهيئة العامة للبيئة بما يساهم في تحقيق دورها المتعلق بالمحافظة على البيئة وتحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها.
- 3- ضرورة قيام الجهات المهتمة بالمهنة في ليبيا بتبني أو إصدار معايير متعلقة بالمراجعة البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية بما يساهم في مساعدة المراجع الخارجي الليبي للقيام بدوره بكفاءة وفعالية.

- 4 – إلزام الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح البيئي وكذلك تبني نظام للإدارة البيئية.
- 5- أن تلعب الجامعات والمؤسسات التعليمية الليبية دوراً هاماً في تأهيل الأفراد بالمواضيع المتعلقة بالقياس والإفصاح البيئي، والمراجعة البيئية
- 6 – نشر الوعي البيئي بين أفراد المجتمع وبمختلف فئاتهم، والاهتمام بعقد الدورات والمؤتمرات والندوات التي قد تعزز من تبني المراجعة البيئية في الوحدات الاقتصادية الليبية.
- 7- يوصي الباحث بأجراء العديد من الدراسات في هذا الجانب ومنها دراسة مدى التزام الشركات بالقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك إجراء دراسة لمعرفة مستوى إنفاق الشركات فيما يخص البيئة، ودراسة إمكانية قيام المراجع الداخلي بمراجعة الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

- 1 - ابتسام سعيد الملكاوي, جريمة تلوث البيئة: دراسة مقارنة, دار الثقافة للنشر والتوزيع, 2008, الطبعة الأولى.
- 2 - احمد حلمي جمعة, الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد, دار صفاء للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, 2009.
- 3- أسامة المليجي, علي عبدالعزيز علي, نظام الإدارة البيئية, الشركة العربية للإعلام العلمي, القاهرة, 1999.
- 4- أمين السيد لطفي, المراجعة البيئية, الدار الجامعية, 2005.
- 5- _____, مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة, الدار الجامعية, 2005.
- 6- _____, مسطويات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة, الدار الجامعية 2005.
- 7- _____, دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد, الدار الجامعية, 2007.
- 8- جورج دانيال غالي, تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة, الدار الجامعية, 2002-2003.
- 9- حسين عبيد, شحاتة السيد, المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة, الدار الجامعية, 2006-2007.
- 10 - رضوان حلوة حنان, بدائل القياس المحاسبي المعاصر: مشكلات محاسبية معاصرة, دار وائل للنشر, الطبعة الأولى, 2003.
- 11- سرمد كوكب الجميل, الاتجاهات الحديثة في مالية الأعمال الدولية, دار الحامد, الطبعة الأولى, 2000 .
- 12- شوقي السيد, التشريعات البيئية, دار الجمهورية, الطبعة الثانية, يناير 2002.
- 13- عبدالغفار حنفي, الاستثمار في الأوراق المالية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000.
- 14- عبدالله فلاح المنيزل, عادل موسى غرابية, الإحصاء التربوي, دار المسيرة, 2007.
- 15- عبدالفتاح الصحن وآخرون, المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية, الدار الجامعية, 2007-2008.
- 16 - فارس محمد عمران, السياسة التشريعية لحماية البيئة في مصر وقطر ودور الأمم المتحدة في حمايتها, منشورات المكتب الجامعي الحديث, 2005.

- 17 - فرج صالح الهريش, جرائم تلويث البيئة في القانون الليبي المقارن, منشورات جامعة قار يونس, الطبعة الأولى، 1999.
- 18 - كمال حسين، محاسبة التكاليف، بدون دار نشر وتاريخ .
- 19 - كمال خليفة ابوزيد، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، 2008.
- 20 - محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.
- 21 - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002-2003.
- 22 - مؤيد الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002.
- 23 - محمد صلاح الدين عباس، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية لايزو14000، دار الكتب الجامعية، 1999
- 25 - محمد عبدالوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة البيئية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005.
- 24 - محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية : القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004.
- 25 - نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية : المبادئ والممارسات، 2003 بدون دار نشر.
- 26 - هيني فان جريوفنج، معايير التقارير المالية الدولية : دليل التطبيق، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006.
- 27 - وفاء جلال محمددين، الحماية القانونية للبيئة البحرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001.
- 28 - وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، 2003.
- 29 - وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد، 2004.

ب - الدوريات:

- 1- احمد عبدالرحمن المخادمة، ياسين أحمد العيسى، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف التلوث: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (67)، المجلد (45)، (2006).

- 2- السيد احمد السقا، **مراجعة الأداء البيئي: إطار مقترح**، مجلة الإدارة العامة، مجلد39، العدد الثاني(1999).
- 3- أيمن فتحي الغباري ، **إطار مقترح المراجعة**، قضايا البيئة في ظل الاتجاه المتنامي لدعم قضايا المستدامة، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، (1997).
- 4- برنس ميخائيل غطاس، **نحو قياس محاسبي أفضل عن الأثار البيئية الناتجة عن أداء المنشآت الصناعية**، **مجلة أسيوط للدراسات البيئية**، العدد السابع عشر، مركز الدراسات والبحوث البيئية - جامعة أسيوط(1999)..
- 5- حامد محمد إسماعيل - **المراجعة البيئية: المفهوم والأهمية**، جامعة الملك عبدالعزيز، 2010.
- 8- رضا إبراهيم صالح، **دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية**، **مجلة البحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد (31) يناير، (2009).
- 9- صالح عبدالرحمن السعد، " **المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الدراسة الحالية والنظرة المستقبلية** "، **مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة**، العدد 21، المجلد الثاني، تاريخ النشر(2007).
- 10- عمرو بن حسين عبد البر، " **دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف**"، **المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والإدارة**، جامعة قطر، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، (1999).
- 11- علي إبراهيم طلبة، **دور الأجهزة الرقابية في مراجعة البيئة: رؤية مستقبلية في سلطنة عمان**، **مجلة الإداري**، العدد 111، (2007)
- 12- ليلي عبدا لحميد لطفي، **المراجعة البيئية : دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية**، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول(2002).
- 13- محمد حسني عبدالجليل، **إطار فكري مقترح للمراجعة البيئية مع التطبيق في جمهورية مصر العربية**، **المجلة العلمية للبحوث التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول(1996).
- 14- محمد حسين احمد حسن، **الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية**، **المجلة العلمية للبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة عين حلوان، العدد الأول والثاني، (1999).
- 15- محمد محمد عبدالغني، **اثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الإسكندرية**، جامعة الإسكندرية، المجلد 37، العدد الأول(2000).

- 16- منار محمد محسن مصطفى، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة خاصة لدول مجلس التعاون الخليجي، مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 13، أكتوبر(1999).
- 17- نعيم فهيم حنا، " التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد 30، يناير (2008).
- 18- وريا برهان احمد، دراسة وتحليل موضوعية القياس المحاسبي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية والانتقادات المعاصرة، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول والثاني، مجلد 12 (2001).
- 19- وريا برهان أحمد، دراسة تحليلية لمبررات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول والثاني، (1999).
- 19- يوسف عبدالله باسودان ، مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في السعودية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر ، العدد الثاني والأربعين،(2007).
- 20- يوسف محمود جريوع - سالم عبدالله حلس ، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 28- العدد 83،(2006).

ج - الندوات والمؤتمرات:

- 1 - لمؤتمر العربي الثالث للإدارة والتنمية، " الاتجاهات الحديثة في إدارة المخلفات البيئية والتنمية"، المجلة الرسمية للبيئة والتنمية، 2001، ص 295.
- 2- الجهاز المركزي للمحاسبات، ورقة عمل مكتب المراجع العام لدولة ماليزيا المقدمة في مؤتمر الانتوساي الدولي الخامس عشر.
- 3- اللجنة الشعبية العامة للإسكان والمرافق، تقرير حول الوضع البيئي، 1998 .
- 4- مصطفى بكار محمود " الرقابة الداخلية واقعتها ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية " ورقة مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية، اللجنة الشعبية العامة للرقابة المالية والفنية بالتعاون مع أكاديمية الدراسات العليا (طرابلس) 2005.
- 5- مشروع ترشيد الطاقة وحماية البيئة، المراجعة البيئية، 1995، ص ص 51- 52.
- 6- فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة)، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة، 1999.

د - القوانين والقرارات

- 1- قرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (263) لسنة 1429 ميلادية بإنشاء الهيئة العامة للبيئة.
- 2- قانون حماية البيئة رقم (15) لسنة 1371 .
- 3- وزارة الدولة لشؤون البيئة، دليل المراجعة البيئية دمشق، 2003.
- 4- قانون حماية البيئة الأردني، منشورات الجريدة الرسمية، لسنة 2003.

هـ - الرسائل العلمية:

- 1- بدر حجر شغوف المطيري، المراجعة البيئية بين مسؤولية المراجع الداخلي والخارجي، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2007.
- 2- خالد حسن حسين محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2008.
- 3- خالد حسني عبدالجليل صبيحي، إطار مقترح للمراجعة البيئية، رسالة ماجستير منشورة، الزقازيق، 2000.
- 4- سعاد العربي الككلي، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية المنشورة، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، 2001.
- 5 - مها عباس المرزوقي، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، جده، 2004.
- 6 - عماد محمد رياض احمد، إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية رسالة دكتوراه في، جامعة عين شمس، 2002.
- 7 - لعيبو هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، رسالة ماجستير، 2009.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- Chiang, and Lightbody.M“Financial auditors and environmental auditing in New Zealand”, **Managerial Auditing Journal**,vol. 19 No .2, 2004,p: 224-234
- 2 - Colbert, J.L. and Scarbrough, “Environmental Issues in a Financial Audit: which . Professional Standards Apply?”, **Managerial Auditing Journal**,Vol 8 No.5. C.(1993), pp: 26-32

- 3 - DALE L. flesher, Internal Auditing Standards and Practices – A One-Semester Course, theInstitute of Internal Auditors, USA, 1996,P.730
- 4- Dittenhofer , "**Environmental Accounting And Audting**"Managerial and journal, vol.,10,no.8 .M, (1995),pp:40-51
- 5- Hill; M. "Internal Auditor in Environmental Issues", (Altamonte spring , Fl: Institute of Auditors Reseavch foundation ,1993. pp4-12.
- 6- Power, Michael “Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit , **Accounting Orgnization And Society**, vol.22 no.2.(1997) ,pp 123 – 193.
- 9- Roussey, R.S “Auditing& Auditing: A **Journal of Practice Theory** Environmental Liabilities,Vol. 11 No 1. (1992),Spring, pp: 47-57

ثالثاً: صفحات المواقع الالكتروني

- 1-<http://www.acc4 arab.com /acc/showthread.php?t2767./2009/9/12> تاريخ الزيارة
- 2-<http://www.lob.gov.jo/ui/bylaws/index.jsp.2009 /11/10> تاريخ الزيارة
- 3-<http://knoll.google.com/k.2009 / 9/25> تاريخ الزيارة
- 4-www.ao.academy.org.2009 /12 / 15 تاريخ الزيارة

الملاحق

الأخ المشارك:

تحية طيبة وبعد

زاد الاهتمام العالمي والمحلي بتنمية الموارد البيئية والحفاظ عليها، وتمثل ذلك في قيام الجماهيرية العظمى بإصدار العديد من القوانين في هذا الشأن وذلك لأجل حماية البيئة والمحافظة عليها، وقد ألزمت هذه القوانين الوحدات الاقتصادية بضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وحيث أن التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية سيترتب عليه الكثير من التكاليف والالتزامات البيئية التي لها آثار على القوائم المالية التي يتم مراجعتها من طرفكم .

وعليه كان هذا البحث بعنوان (مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية).

ولربط الجانب النظري بالواقع العملي يقوم الباحث تحت إشراف الدكتور (عوض أحمد الروياتي) بأجراء دراسة تطبيقية على مهنة المراجعة في ليبيا تعتمد على أداة الاستبيان والتي تتضمن مجموعة من الأسئلة تستطلع رأي سيادتكم في هذا الموضوع...

وإذ نقدر تعاونكم معنا سلفاً، نأمل الإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقه، وليعلم سيادتكم أن إجاباتكم ستعامل بكل موضوعية وسرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي، شاكرين حسن تعاونكم معنا ...

الباحث (محمود عبدالسلام إبراهيم)

استمارة الاستبيان

نأمل الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة بوضع إشارة (✓) أمام الاختيار الذي يمثل رأي سيادتكم أو الإجابة السليمة حسب اعتقادكم

القسم الأول : معلومات عامة عن المشارك:

1 - المؤهل العلمي للمشارك.

- | | | | |
|--------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | دكتوراه محاسبة. | <input type="checkbox"/> | ماجستير محاسبة. |
| <input type="checkbox"/> | بكالوريوس محاسبة. | <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي محاسبة. |
| <input type="checkbox"/> | أخرى حدد | | |

2 - سنوات الخبرة للمشارك.

- | | | | |
|--------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من خمس سنوات | <input type="checkbox"/> | من 5 إلى أقل من 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | من 10 إلى أقل من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | من 15 إلى أقل من 20 سنة |
| <input type="checkbox"/> | من 20 سنة فأكثر من 20 سنة. | | |

3 - المركز الوظيفي

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|---------------|
| <input type="checkbox"/> | صاحب المكتب | <input type="checkbox"/> | شريك بالمكتب |
| <input type="checkbox"/> | مدير مراجعة بالمكتب | <input type="checkbox"/> | مراجع بالمكتب |
| <input type="checkbox"/> | أخرى (حدد) | | |

4 - عدد ممارسات المراجعة التي قمت بها

- | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من خمس عمليات مراجعة | <input type="checkbox"/> | من 5 إلى أقل من 10 |
| <input type="checkbox"/> | من 10 إلى أقل من 15 | <input type="checkbox"/> | من 15 إلى أقل من 20 عملية |
| <input type="checkbox"/> | 20 عملية مراجعة فأكثر. | | |

5 - معظم ممارسات المراجعة التي قمت بها في النشاط

- | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|------------------|
| <input type="checkbox"/> | الصناعي الإستخراجي | <input type="checkbox"/> | الصناعي التحويلي |
| <input type="checkbox"/> | التجاري | <input type="checkbox"/> | الخدمي |
| <input type="checkbox"/> | أخرى حدد | | |

6 - عدد الدورات والمؤتمرات أو الندوات التي حضرتها أو خضعت لها خلال ممارستك للمهنة

- | | | | |
|--------------------------|----------------------------------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | لم احضر أي مؤتمر أو ندوة أو دورة | <input type="checkbox"/> | من 1 إلى أقل من 3 |
| <input type="checkbox"/> | من 3 إلى أقل من 6 | <input type="checkbox"/> | من 6 إلى أقل من 9 |
| <input type="checkbox"/> | من 9 فأكثر. | | |

7 - إذا حضرت مؤتمرات أو ندوات أو دورات في مجال المراجعة فأَي من هذه الموضوعات لم تتناولها (يمكن اختيار أكثر من إجابة واحدة) .

المراجعة المالية فقط المراجعة الاجتماعية المراجعة البيئية
 المراجعة التشغيلية أخرى حدد

القسم الثاني : كفاية القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في ليبيا

إلى أي مدى توافق على العبارات التالية:

1 - الهيئة العامة للبيئة في ليبيا تقوم بتوفير نشرات كافية عن القوانين البيئية توجه للوحدات الاقتصادية المعنية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

2 - الهيئة العامة في ليبيا تهتم بتوفير تقارير عن الوحدات الاقتصادية يمكن أن تكون أساساً للمراجعة البيئية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

3 - تساهم الهيئة العامة للبيئة بتوفير دورات ومؤتمرات للمهتمين بالأنشطة البيئية وخاصة المراجع الخارجي.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

4 - تساهم الهيئة العامة للبيئة في ليبيا بدعم وتشجيع المؤسسات والوحدات الاقتصادية التي يندرج نشاطها ضمن مجال حماية البيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

5 - مساهمة الهيئة العامة للبيئة في ليبيا في القيام بالتفتيش على كافة الجهات والأشخاص العامة والخاصة والأجنبية في مجال حماية البيئة تنفيذاً للقوانين الصادرة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

6 - تقوم الهيئة العامة للبيئة بالتنسيق مع الجهات المسؤولة عن مهنة المراجعة بإصدار المعايير والإرشادات اللازمة للمراجعة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

7 - أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء الجوي كافية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

8 - أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية الهواء الجوي واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

9 - أجزاء القوانين الليبية والصادرة بشأن حماية البحار و الثروة البحرية كافية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

10- أجزاء القوانين الليبية والصادرة بشأن حماية البحار و الثروة البحرية وواضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

11- أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية والتربة كافية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

12- أجزاء القوانين الليبية الصادرة بشأن حماية المصادر المائية والمواد الغذائية واضحة ويمكن التحقق من تطبيقها بسهولة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة.

القسم الثالث : رأي المشارك في عناصر المراجعة البيئية

1 - إلى أي مدى توافق بأن العناصر التالية هي أهداف للمراجعة البيئية

أ - التحقق من مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ب - تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ج - فحص و تقويم نظام الإدارة البيئية في حالة وجود هذا النظام في الوحدة الاقتصادية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

د - ترشيد الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وتقليل المخاطر البيئية وذلك من خلال

الاستفادة من ترشيدات فريق المراجعة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

هـ - مساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

و - تحسين صورة الوحدة الاقتصادية أمام المجتمع .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ز - تدعيم التنمية الحقيقية عن طريق إدارة الموارد الطبيعية والثقافية والمادية واضعين في الاعتبار احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

2 - أي من الممارسات التالية تعتقد بأنها تدخل في نطاق المراجعة البيئية وما درجة

تأييدك لتطبيقها

أ - مراجعة التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ب - مراجعة نظام الإدارة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ج - تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة باقتناء الأصول الجديدة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

د - تقييم عملية الإنتاج لتوفير قدر من التأكد بان المنتج متوافق مع قيود الإنتاج المحددة

ومع الاهتمامات البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

هـ - مراجعة القضايا البيئية المرفوعة ضد الوحدات الاقتصادية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة.

3- أي من العناصر التالية تراها دافعاً للقيام بالمراجعة البيئية وما درجة تأييدك لها.

أ - قيام الدولة بسن قوانين حماية البيئة الليبية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ب - وجود متطلبات لسوق الأوراق المالية الليبي بشأن التقرير عن الأداء البيئي.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ج - بفعل المشاكل الناشئة عن تلوث البيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

د - بفعل ضغوط من قبل أصحاب المصالح المختلفة في المجتمع (المستهلكين ،

المستثمرين، المقرضين) على الوحدات الاقتصادية للقيام بدورها فيما يتعلق بحماية البيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

هـ - بفعل ضغوط من قبل جماعات الضغط البيئي الليبية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

و - بفعل الضغوط العالمية لحماية البيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

ي - بفعل التطور في مهنة المراجعة في ليبيا.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

القسم الرابع: ملائمة المعايير والإرشادات الدولية والإقليمية للمراجعة البيئية في ليبيا

إلى أي مدى ترى بأن الإجراءات التالية يمكن أن تناسب المراجعة البيئية في ليبيا

1 - تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية كبيرة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

2- تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستعمل مواد مطلوبة قانوناً لتقليل المخاطر .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

3 - تحديد ما إذا كانت هناك مجموعة من الإجراءات مفروضة على الوحدات الاقتصادية

من قبل الهيئة العامة للبيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

4 - تحديد ما إذا كانت الهيئة العامة للبيئة تقوم بمتابعة تنفيذ الوحدة الاقتصادية للقوانين

واللوائح البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

5 - تحديد ما إذا كانت هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية

تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

6 - تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

7 - تحديد ما إذا كان هيكل تشغيل الوحدة الاقتصادية يتضمن تحديد المسؤوليات ومنها

الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين برقابة البيئة .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

8 - تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية لديها نظام للإدارة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

9- تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بنشر تقرير بيئي .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

10- تحديد ما إذا كانت هناك شكاوي ضد المنشأة تتعلق بالأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

11- تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات من قبل الوحدة الاقتصادية لمعالجة الشكاوي المتعلقة بالجوانب البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

12 - تحديد ما إذا كانت هناك إجراءات للتعامل مع النفايات الخطيرة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

13- تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبنود الالتزامات البيئية قد تم بطريقة معقولة في الظروف المحيطة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

14- عمل تقدير مستقل لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالالتزامات البيئية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

15 - فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية للالتزامات البيئية والإفصاح عنها.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

16 - فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

17 - تحديد ما إذا كانت هناك حاجة للاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

18 - فحص المعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها تم وضع تقديرات للالتزامات البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

19 - التعرف على القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض تعويض التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

20- التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
21- التعرف على التراخيص البيئية الممنوحة من قبل الهيئة العامة للبيئة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
22- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي يمكن أن تؤثر على عمليات الوحدة الاقتصادية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
23 - الاستفسار من الإدارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
24- طلب إقرارات الإدارة حول مسئوليتها .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
25- طلب إقرار من الإدارة فيما يتعلق بعلمها بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
26 - طلب إقرار بقيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية التي لها علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
القسم الخامس: اهتمام الوحدات الاقتصادية بالقياس البيئي .

إلى أي مدى توافق على العبارات التالية فيما يتعلق بالقياس البيئي:

1 - تهتم الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها في السابق بالقياس البيئي.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
2 - تهتم الوحدات الاقتصادية بالمعايير القياسية للتلوث البيئي وتحديد تكاليف تجاوز هذه المعايير.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
3- يوجد لدى الوحدات الاقتصادية أساليب محاسبية علمية لقياس التكاليف البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة
4 - يوجد لدى الوحدات الاقتصادية دفاتر وسجلات للتكاليف التي تحملتها الوحدة للرقابة على التلوث وتكاليف الأضرار البيئية المترتبة على نشاطها.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

5 - يو جد لدى الوحدات الاقتصادية تقديرات محاسبية للالتزامات البيئية المحتمل أن تواجهها في الفترات المستقبلية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

القسم السادس : اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أنشطتها البيئية

(إلى أي مدى توافق على العبارات التالية والتي تتعلق بالإفصاح عن الأنشطة البيئية للشركات التي قمت بمراجعتها)

1 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية في قوائم وتقارير مالية خاصة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

2 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن أنشطتها البيئية بشكل كامل في القوائم المالية .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

3 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن كل أنشطتها البيئية في شكل مالي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

4 - تفصح الوحدات الاقتصادية عن كل أنشطتها البيئية في شكل كمي.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

5 - تفصح الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها عن أنشطتها البيئية في تقارير وصفية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

6 - تفصح الوحدات الاقتصادية التي قمت بمراجعتها عن أنشطتها البيئية بشكل جزئي (مالي، كمي، وصفي)

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

القسم السابع : المعرفة والخبرة المرتبطة بالمراجعة البيئية.

(أي من عناصر المعرفة التالية ترى بأنها متوفرة للمراجع الخارجي الليبي)

1 - المعرفة والخبرة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

2 - المعرفة والخبرة في مجالات البيئة (الهندسة البيئية ، الصحة البيئية ، الجيولوجيا

البيئية ، الكيمياء وغيرها)

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

3 - المعرفة والخبرة في مجال نظم المعلومات وطرق رقبته

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

4 - المعرفة والخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

5 - المعرفة والخبرة بأساليب قياس الأنشطة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

6 - المعرفة والخبرة بأساليب الإفصاح الملائمة عن الأنشطة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

7 - إمكانية الاستعانة بخبراء في المجالات العلمية التخصصية ذات العلاقة بالبيئة(كيمياء

، فيزياء، هندسة)

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

8- توفر خبرات وتخصصات علمية مختلفة بمكاتب المراجعة في ليبيا بما يخدم الاهتمام

بالأنشطة البيئية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

Benghazi University
Faculty of Economics
Graduate Studies
Department of Accounting

**Extent of Possibility of Libyan External Auditor for reviewing
Environmental Activities of Libyan companies**

By:

Mahmud A. Ibrahim
Bachelor of Accounting 2003-2004
Faculty of Economics
Sabha University

Supervisor:

Dr: Awad A. Alrwiaty

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement of Master's
degree in accounting.

Spring 2012

Abstract

Environment is the surroundings that sustain human beings. Thus, they naturally maintain and enhance such environment. Aggravation of problems around the globe and subsequent hazards that threaten every living creature became an issue requires joint effort to face. It is well established that most of the harms affecting the environment were a negative consequence of activities of economic units. These damages, such as ozone hole and climatic changes, called for international procedures and measures for protecting the environment. For that reason, many countries developed environmental laws and policies aimed to achieve economic development and protect the environment from various damages. Professional bodies also have issued a number of standards and codifications and regulations that assist the external auditor in carrying out auditing environmental activities of economic units.

The problem that is the subject of this study is represented in the following main question "to what extent is it possible for a Libyan External Auditor to conduct and perform environmental activities of Libyan units?"

This question was tackled through sub-questions concerning: availability of environmental legislation imposed on Libyan economic units; possibility of auditor's chance of obtaining guidelines from international environment-related standards when conducting audit function; economic units' acceptance of environment measurement and disclosure; availability of adequate qualification and experience for Libyan external auditor to meet environmental audit requirements. The study's main hypothesis states that "Libyan external auditor lacks an appropriate level of necessary possibilities for auditing environmental activities of Libyan economic entities". To test this hypothesis, five sub-hypotheses were started.

The current study aims to identify the extent to which a Libyan external auditor can review Libyan economic entities' environmental activities when he is performing his engagement, determining the environmental regulations that economic units operate accordingly in Libya; recognizing the Libyan external auditor's awareness of environmental audit elements; knowing international standards and regulations concerning auditing environmental performance of economic entities; recognizing the Libyan entities' acceptance of environment measurement and disclosure; and identifying the necessary competence, qualification, and experience for a Libyan external auditor to undertake environmental auditing function.

An "inductive-deductive" method was adopted by reviewing relevant literature; constructing a theoretical framework for the research; studying this framework and stating the hypothesis (theoretical conclusions of research); using a questionnaire as a tool for collecting basic data from a sample of authorized auditors; classifying and then analyzing the data and concluding results (empirical conclusions) comparing empirical with theoretical results and preceding a new evidence in addition to preceding studies about the study problem through the theoretical, some results were obtained.

1. There was no agreed-upon definition among audit authors concerning the concept of environmental auditing.

2.The importance of environmental auditing lies in its contribution in verifying compliance of economic units with environmental legislation. One of the major objectives of environmental audit, however, is making sure that the environmental performance of economic units is consistent with this legislation.

3-There are many direct and indirect Reasons may be help Libyan External Auditor to perform Environment auditing, the most important of them is the country concerned of issued ligislations and laws relating this matter.

4-There are many professional issues relating to Environment Accounting and auditing. But in Libya there is no standards relate this subject .

5-Although Environment Measuring of Economic Entities difference from measuring for Business activities there are a set of technique for

6-There are some of requirements necessary for performing Environment auditing, as like Environmental measuring and disclosing; availability of Environment management system, wish are assist for documenting Environment information in addition, the auditor, who responsible for performing Environment must be have qualifications different from qualifications necessary for financial auditing since, scientific equilifications (chemistry, Engenering, Gologhy, etc.) don't available for one person so the auditor must lock for assistance from experts of Environment.

Emperical results represent as follows:

1-Majority of training programs relating Accounting and auditing professional in Libya consentrated on financial and functional maters so, it neglects Environment social matters.

2-Although there are Environment ligislatins and laws, there ligislatins laws are on one hand and dificts, and uncomplete on other, hand in addition, the role of Environment public Egency (organization) until now is dificiting.

3-Libyan external auditor is acquainted with environmental audit practice and objectives. He is also aware that such audit cannot be perform unless certain motives are existed of which environmental laws come first then issuing and the developing standards by the profession itself.

4-The empirical study revealed that Libyan external auditor thinks that international standards and procedures are adequate and nationally applicable.

5-It also appears that some economic entities measure and disclose their environmental activities, But many others completely neglect such aspect.

6-Competence and experience required for carrying out environmental audit were present in some aspects and absent in other Therefore, Libyan external auditor is ready to seek advice from environmental experts to perform this task.

Recommendations

1-Libyan economic entities must be compelled to apply environmental laws.

2-The role of public environment organization should be activated in a manner contributes in accomplishment of environment protection among other goals that it was established to attain in the first place.

3-Those in charge of organizing the profession ought to develop standards related to environmental audit of economic units' activities in a way helps Libyan external auditors in efficiently undertaking their role.

4-Economic entities must be enforced to practice environmental measuring and disclosure along with adopting environmental management system.

5-Educational institutions have a major role in qualifying people in terms of environmental measuring, disclosure and auditing matters.

6-Environmental awareness should be disseminated among all the community classes. This can be fairly achieved by launching conferences, forums and alike that enhance adopting environmental audit in economic enterprises in Libya.

7-Further studies in this respect are also recommended. These studies may address firms' expenditure on the environment-related issues, identifying the extent of such firms compliance with environment laws, or the ability of internal auditor for carrying out such audit task.