

## المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي

د. مهاوات لعبيدي . جامعة الوادي

## Summary:

Environmental protection issues have become lying on the responsibility of the institution. This is what make these institutions looking for methods that enable them to acquit its responsibility in front of the bodies, professional organizations and the various parties in the community, through the application of environmental accounting system which enables the institution from disclosing environmental information in the financial statements and reporting the extent commitment of the institution to environmental laws and regulations. The information disclosed has encountered in the financial statements the problem of not being disclosed properly or not being extremely disclosed in the financial statements. This calls for the application of the environmental review by the external auditor, who could have a role in the stand for environmental information disclosed and judge them through environmental audit reports prepared by him.

## ملخص :

أصبحت قضايا حماية البيئة ملقاة على مسؤولية المؤسسة، وهذا ما جعل هذه المؤسسات تبحث عن الأساليب التي تمكنها من تبرئة مسؤوليتها أمام الهيئات والمنظمات المهنية والأطراف المتعددة في المجتمع، من خلال تطبيق نظام محاسبي بيئي يمكن المؤسسة من الإفصاح عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية والتقرير عن مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح البيئية، وقد تصادف المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية مشكلة عدم الإفصاح عنها بشكل صحيح، أو عدم الإفصاح عنها نهائيا في القوائم المالية، وهو ما يدعو إلى تطبيق المراجعة البيئية من خلال المراجع الخارجي والذي يمكن أن يكون له الدور في الوقوف عن المعلومات البيئية المفصح عنها والحكم عليها من خلال تقارير المراجعة البيئية التي يقوم بإعدادها.

## المقدمة:

أدى الاهتمام الدولي بالقضايا البيئية إلى زيادة الضغوطات على المؤسسات بمختلف أنواعها وخاصة الصناعية منها للقيام بمسؤوليتها تجاه المجتمع، بمعنى أن المؤسسة لم يعد هدفها يقتصر على تحقيق الأرباح فقط بل تعدى ذلك إلى مجالات أخرى من بينها المحال البيئي، فأصبحت حماية البيئة والمحافظة عليها من أولويات المؤسسات الصناعية، فأخذ الإنفاق على مكافحة التلوث في تزايد مستمر، فنتج عنه تحمل وتكبد المؤسسة تكاليف باهضة في سبيل حماية البيئة، وهو ما فرض على هذه

المؤسسات البحث عن الأساليب والطرق التي تمكنها من محاسبة التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها بقصد حماية البيئة، ومن ثم العمل على توصيل المعلومات البيئية عبر القوائم المالية السنوية إلى مستخدميها بمختلف أنواعهم سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وإذا كانت المحافظة على البيئة والاهتمام بها، وما صاحبه من مطالبة المؤسسات بالإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية بات أمراً ضرورياً وملحاً لكن إعداد هذه التقارير ما زلت نكتنفه بعض العقبات، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة البيئية، من خلال تقاريرها التي يمكن إعدادها من قبل المراجع الخارجي الذي يهتم بفحص أثر الأنشطة البيئية على القيم المالية للمؤسسة، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على القوائم المالية بالإضافة إلى التحقق من قيم الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية إخلاء لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين، وكذلك إخلاء لمسؤولية الإدارة تجاه المجتمع ومن كل ما سبق يمكننا حصر إشكالية الدراسة في التساؤل التالي:

ما هي الخطوات والإجراءات المتبعة من قبل المراجع الخارجي في تنفيذ عملية المراجعة البيئية ؟.

**هدف البحث:** يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على مهمة المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة البيئية، وهذا من خلال التعرف على المراجعة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها، ونطاقها والمشاكل التي تعترض تطبيقها، وعلى أنواعها، وكيفية إعداد التقرير من طرف المراجع الخارجي.

**أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في الحاجة الماسة لمثل هذه الدراسات في أنه يتناول جانب مهم من المراجعة، ويتعلق الأمر بالمراجعة البيئية فمن خلالها يستطيع المراجع الخارجي تقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين البيئية، وبالتالي تبنّي دمة المؤسسة أمام المجتمع.

**أولاً: ماهية المراجعة البيئية.**

في البداية يجب التطرق إلى مفهوم المراجعة البيئية والتي يعرفها كل باحث حسب وجهة نظره فهي عبارة عن مفهوم يحقق التقارب بين الفكر المحاسبي وبين المنظومة البيئية ونوضح ذلك في ما يلي.

**أ - مفهوم المراجعة البيئية:** للمراجعة البيئية عدة تعريفات، بالرغم من حداثة تعريف المراجعة البيئية أدى إلى أنه لم يكن تعريف للمراجعة البيئية من وجهة نظر مستخدميها، وعليه فقد عرفت كما يلي:

عرفتها غرفة التجارة الدولية بأنها: " عبارة على وسيلة إدارية تتضمن تقييماً منتظماً وموثقاً وموضوعي بصورة دورية لما يجب أن تقوم به المؤسسة تجاه البيئة بما يساعد على حماية البيئة، وذلك عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقويم مدى الالتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية"<sup>1</sup>.

وعرفت أيضاً: " أن المراجعة البيئية كما يمارسها المحاسبون، هي عبارة عن التزام إضافي للمراجعة، إذ يجب على المراجع أن يلم بالمخاطر البيئية، ثم يراجع فاعلية نظام المعلومات الإدارية في

عرض هذه المخاطر مع تجاهل القضايا أو الموضوعات التي لا يمكن ترجمتها إلى لغة قائمة على الاقتصاد والمخاطرة للمراجعة المالية<sup>2</sup>.

ويمكن تعريف المراجعة البيئية أيضا بأنها: " عبارة عن منهج للتحقق من سلامة وتقييم الجوانب المختلفة للأداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين والتشريعات والسياسات البيئية للمؤسسة، بالإضافة إلى متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئي<sup>3</sup> " ومن التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:

- رغم حداثة موضوع المراجعة البيئية، إلا أنها لم توضح لنا كامل طبيعتها، وأهدافها، والإطار الفكري المتكامل الذي تتكون منه، وأبعادها المختلفة.

- كما أنها لم تفرق بين المراجعة البيئية الخارجية، والمراجعة البيئية الداخلية وكيفية أدائها وأهميتها بالنسبة للمجتمع والمؤسسات.

- وأوضحت إحدى الدراسات أن المراجعة البيئية تتضمن ما يلي<sup>4</sup>:

- التقديرات المرتبطة بتلوث المجال أو البيئة.
- تقديرات الأثر البيئي المرتبطة بتخطيط الاستثمارات.
- مجالات الفحص المتعلقة بالمحافظة على السلامة البيئية.
- مراجعة تقارير الأداء البيئي للمؤسسات.
- مراجعة التزام المؤسسات بالقوانين واللوائح البيئية.

ب- الأبعاد المتعددة للمراجعة البيئية: للمراجعة البيئية عدة أبعاد نوضحها في ما يلي<sup>5</sup>:

1- **البعد القانوني**: ويقصد به الفحص والتقرير بأن الأداء يتماشى مع المتطلبات القانونية والتشريعية والسياسات الموضوعية، بمعرفة الدولة أو إحدى أجهزتها ويطلق عليها المراجعة البيئية القانونية.

2- **البعد المالي**: ويقصد به أن هذه المراجعة البيئية تنصب على مراجعة جملة النفقات التي تتكبدها المؤسسة في سبيل وقاية البيئة وحمايتها أو علاج الضرر البيئي الناشئ عنها.

3- **البعد الاقتصادي**: ويقصد به أن المراجعة البيئية تتم من منظور اقتصادي مضمونه التكلفة والعائد، ومعنى ذلك أن التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في سبيل وقاية المجتمع من الأضرار البيئية الناتجة عنها أو علاجها تقل كثيرا العوائد التي تجنيها من هذه النفقات.

4- **البعد المجتمعي**: ويقصد به أن هدف المراجعة البيئية هو في النهاية حماية المجتمع من أي أضرار بيئية أو علاج هذا الضرر، ومراجعة هذا الأداء يعتبر تطبيقا واعيا متبصرا ورشيدا لعلم المراجعة باعتباره أداء لخدمة المجتمع، والمحافظة عليه وتمثيته.

5- **البعد السياسي:** ويقصد بذلك أن مراجعة الأداء البيئي للمؤسسة هي وقاية لها من مجموعات الضغط التي تسببها الهيئات والجمعيات المتعلقة بحماية البيئة، مما يترتب عليه حماية المؤسسة من التعرض لحملات قوية من هذه المجموعات تفقدها مصداقيتها في مجتمع الأعمال من ناحية، ومن ناحية أخرى تقلص ربحيتها أو تكبدها خسائر نتيجة لعدم قبول الجمهور أو تدني درجة الرضا لدى هذا الجمهور لهذه المؤسسة نتيجة لأدائها البيئي المتدهور أو غير الفعال.

### ج- أهداف المراجعة البيئية:

يمكن تحديد أهداف المراجعة البيئية كالآتي<sup>6</sup>:

1- تشجيع قيام نظام بيئي كفاء ورشيد لوكالات حماية البيئة، وذلك بأولوية إنشاء الهيئات البيئية لإدارة المؤسسات الخضراء.

2- التحسين المستمر للبيئة وحمايتها، ووضع نظام إجرائي للإدارة البيئية يعمل على توفير وحماية ومعالجة التلوث الصناعي للبيئة.

3- تحفيز الحكومات لتأدية مسؤولياتها تجاه حماية البيئة، والمساعدة في وضع التشريعات الخاصة بحماية البيئة.

4- تدعيم التنمية الحقيقية عن طريق وضع البرنامج اللازم لإدارة الموارد الطبيعية والثقافية والمالية مع مراعاة احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل.

كما أوضحت إحدى الدراسات أيضا أن أهداف المراجعة البيئية تتمثل في ما يلي<sup>7</sup>:

- ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها إدارة المؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية.

- زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي للمؤسسة من قبل إدارة المؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية حيث تعتبر المراجعة البيئية أداة كاشفة لنواحي الضعف والثغرات في أداء المؤسسة البيئي مما يساعد على تلافي الأضرار الناتجة عن هذا الأداء وإمكانية علاجه في الوقت المناسب، مما يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة على هذا الأداء، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى توسيع نظام الرقابة ليشمل مراقبة الأداء البيئي بطريقة علمية فعالة.

- زيادة اهتمام الإدارة ووعيها بالأداء البيئي للمؤسسة حيث أن هذا الأداء كان لا يحتل مرتبة الأولوية أو المكانة المنشودة في فكر الإدارة وبالتالي فإن مراجعة هذا الأداء يؤدي إلى زيادة اهتمام الإدارة به ووضعه في بؤرة الاهتمام.

- حث المؤسسات على استكمال أنظمتها البيئية حتى تتواءم مع المجتمع من ناحية، ومع متطلبات القانون البيئي من ناحية أخرى.

- زيادة فعالية الأداء للمراجع البيئي الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة، حيث أن المراجعة البيئية الداخلية تمكنه من استشراف مواطن الضعف والقوة في الأداء البيئي للمؤسسة، ويقدم له صورة واضحة عن الأداء البيئي لهذه المؤسسة.

د- **دوافع المراجعة البيئية:** من الدوافع التي أدت إلى ظهور المراجعة البيئية في المؤسسات ما يلي<sup>8</sup>:

1- **دوافع ذاتية:** ويقصد بها قيام إدارة المؤسسة بواجبها البيئي اختياريا دون الزام عليها، إلا من وازع مسؤوليتها تجاه حماية البيئة، مما يترتب عليه زيادة قبول وتقبل الرأي العام لها وزيادة تفاعلها مع المجتمع المحيط بها، مما يعكس إيجابيا على ربحية المؤسسة من ناحية، ومن ناحية أخرى تتفادى إدارة المؤسسة الأعمال مخالفة القوانين والتشريعات والسياسات التي تفرضها الدولة حيال أدائها البيئي.

2- **دوافع مجتمعية:** وتدل الدوافع عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، ويمكن إجمالها في<sup>9</sup>:

- ظهور جمعيات رسمية تسعى إلى حماية البيئة، مثل جماعات حماية البيئة.
- اهتمام الدولة بالمحافظة على البيئة وإصدار تشريعات متشددة، وإنشائها وزارات وأجهزة لحماية البيئة.
- رفض المجتمع المؤسسة التي تؤثر تأثير سلبي على البيئة.

3- **دوافع محاسبية:** وتتمثل هذه الدوافع في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة، عن طريق إبداء الرأي في نظام إدارة البيئة للمؤسسات، بالإضافة إلى تأكيد بعض الكتاب على ضرورة أن تعكس القوائم المالية الالتزامات الفعلية المحتملة، كنتيجة لعدم الالتزام بالقوانين البيئية، كما يوجد عدد من البحوث المحاسبية يتبلور توجهها الأساسي في كيفية المحاسبة عن تكاليف حماية البيئة.

4- **دوافع مرجعية:** ويقصد بذلك أن مهنة المراجعة يجب أن تتفاعل مع التغيرات التي تعترى هيكل الحياة بالمجتمع، وأنها تتمشى مع كافة المستجدات التي تطرأ على المجتمع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية، وبالتالي فإن مراجعة الأداء البيئي يعتبر هدفا أساسيا لعلم ومهنة المراجعة باعتباره أرضا خصبة جديدة لأعمال المهنة توسيعا لها ورقيا بها، مما يترتب عليه زيادة قبول الجمهور لمهنة المراجعة البيئية من ناحية، ولتدعيم دورها المجتمعي من ناحية أخرى.

**ثانيا- أنواع المراجعة البيئية:**

تعتبر المراجعة البيئية جزء من نظام إدارة المؤسسة حيث يتم من خلالها أو بواسطتها تحديد إدارة المؤسسة ما إذا كان نظم الرقابة البيئية الخاصة بالمؤسسة كافية وتحقيق الالتزام بالمتطلبات التشريعية والقوانين البيئية ويمكن تصنيف المراجعة البيئية إلى ما يلي:

أ- **تصنيف المراجعة البيئية من حيث أهدافها:** تنقسم المراجعة البيئية من حيث أهدافها إلى<sup>10</sup>:

1- **مراجعة مدى الالتزام:** يعرف الالتزام بأنه " الوصول إلى والمحافظة على المتطلبات البيئية بواسطة مؤسسة ما أو مجموعة من المؤسسات "، وتبحث مراجعة الالتزام فيما إذا كانت المؤسسة أو المصنع يتبع

اللوائح البيئية في عملياته الصناعية في تاريخ معين، ويعرف المصدر نفسه إتباع اللوائح بأنه " الوصول إلى والحفاظ على الحدود والمتطلبات البيئية "، ويعتبر هذا النوع من المراجعة البيئية أداة مهمة من أدوات الإدارة، وذلك للتأكد من أن القواعد والخطط الخاصة بالمؤسسة لمراعاة القوانين واللوائح تسير بصورة جيدة وكذلك للتعرف على أية ثغرات بهذه الخطط قبل أن يقوم المفتشون بتقديم إنذار نتيجة حدوث مخالفة للوائح وفي هذه المراجعة لابد من إظهار ما إذا كانت هناك مخالفات بيئية، والحلول والمقترحات التي تحقق الالتزام البيئي، ومن البديهي عند تحديد المشكلات البيئية أثناء المراجعة والمخاطر الناجمة عنها أن تقدم مراجعة الالتزام البيئي مشروعات قابلة للتنفيذ للتغلب على هذه المشكلات مع إعطاء برنامج زمني لتنفيذ هذه المشروعات مع تدبير الموارد المالية اللازمة<sup>11</sup>.

**2- مراجعة نظم الإدارة البيئية:** المراجعة البيئية مرتبطة بتقييم نظم الإدارة البيئية ووضع المؤسسات وجهودها لتعزيز الإذعان للمتطلبات البيئية، فهي دراسة منهجية لعمليات وأساليب المؤسسات السابقة والحالية، من أجل تحديد المسؤولية القانونية المحتملة عن نظم إدارة البيئة والتحقق من تقديم مبادرات لتقليل نسبة النفايات وتقييم مخاطر المواد والممارسات المنظمة وغير المنظمة، لذلك اهتمت المنظمات الدولية للمعايير بوضع معايير ونظم تهدف إلى تحسين الأداء البيئي ووضع إطار خاص بالمراجعة البيئية فقد قدم الإتحاد الأوروبي العديد من النظم ذات العلاقة البيئية وتم الإعلان عن الآثار البيئية للنفايات عام 1991 كما أصدر عام 1993 مبادئ خاصة بعواقب التلوث، كما ظهر عام 1995 مبادرة الإتحاد بعنوان " التنظيم والإدارة ومخطط التدقيق (EMAS) " وقد تضمنت المبادرة ضرورة التزام المؤسسات بتأسيس سياسات بيئية وإجراء دراسات عن البيئة وتطوير نظم الإدارة والدخول في دورة المراجعة البيئية، فقد أصبحت نظم الإدارة البيئية الواعية تهتم بالالتزام بالقوانين والتشريعات المتوقعة وتأخذها في الحسبان عند تخطيط وتنفيذ نشاطاتها في الوقت الحالي.

**3- مراجعة انتقال الأصول:** تشير إلى تلك المراجعات التي تحدث عند انتقال ملكي الأصول سواء بالشراء أو البيع، وكذلك الالتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة لأن الكثير من القوانين البيئية تحمل مالك الأراضي الحالي مسؤولية التلوث والإفساد البيئي الواقع عليها بغض النظر عما إذا كان هو الذي أحدث ذلك أم الملاك السابقين له، هذا بالإضافة إلى تقييم المخاطر المتعلقة بالشراء والبيع العقاري، كما تهتم هذه المراجعة بفحص المؤسسات التي تعتبر هدفا للسيطرة أو الاندماج لتحديد مدى خلوها من التلوث البيئي، ويطلق عليها بعض الباحثين مراجعة بذل الاجتهاد ويتم القيام بها إذا كان الهدف هو شراء مبنى أو مصنع.

**4- مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج:** لحماية البيئة يتم نقل المواد الخطرة من مصدرها إلى حيث يتم تدميرها والقضاء عليها، ويعتبر ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها

البيئي طالما كانت الملكية قائمة، أي تقييم المسؤوليات القانونية الكاملة والمتعلقة بالمعالجة والتخزين والتخلص من المواد الخطرة.

**5- مراجعة الوقاية من التلوث:** وهي تقييم عملي يهدف إلى تحديد فرص تدني التلوث وإمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من محاولة السيطرة عليه في نهاية الأمر، ويغطي هذا النوع من المراجعة بصفة أساسية العمليات الصناعية التي يمكن أن تحدث تلوثا في الهواء والمياه وإضافة العوادم والنفايات الصلبة في العديد من المواقع، وتغطي أيضا عمليات مناولة وتخزين المواد الخام، وعمليات استخدام المواد الكيميائية والتخلص من النفايات، وتهدف مراجعة التلوث إلى التصرف على المواطن التي يمكن تدنيته النفايات بها ومن ثم القضاء على التلوث ومنعه من المنبع، وتحديد وتقييم الآثار البيئية لمشروع معين في شكل بيان بيئي يرفع للجهات المختصة.

**6- المراجعات المالية الناشئة من المسؤولية البيئية:** والتي تقي بمعقولية التقديرات التي أعدها المحاسبون للالتزامات البيئية ومدى ملائمة الأسلوب المتبع في الإفصاح عنها، وهذا النوع من المراجعة يعدّ تحديا لمهنة المحاسبة والمراجعة يتمثل في تحديد متى يترتب على مشكلة بيئية مسؤولية ما، حيث أن كثيرا من الأمور المرتبطة بهذا الأمر لم تحل بعد مثل تقييم مدى ملائمة التكاليف المقدرة للإصلاحات البيئية.

**7- مراجعة الأنشطة:** وهي تركز على أنشطة معينة بالوحدة مثل نشاط البيع أو الشراء أو التوزيع أو النقل وتشتمل مراجعة نشاط الشراء على استفسارات عن السياسات والإجراءات التي يتبعها الموردون لكي تطمئن الشركة إلى أن موردي الأجزاء والمواد الخام أيضا ملتزمون بالمعايير البيئية المقبولة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى فحص الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات ومتعهدي التخلص من النفايات.

**8- مراقبة المنتج:** وهي تقييم يتم في داخل العمليات الإنتاجية للتأكد من مدى تمشي المنتج مع القيود والمواصفات الكيميائية ومع المصالح البيئية الحساسة، أي تحديد ما إذا كانت المنتجات تتناسب مع أهداف السياسة البيئية، والقياس الكمي للآثار البيئية، والقياس الكمي للآثار البيئية لأي منتج أو عملية أو نشاط خلال جميع مراحل دوره حياته.

**ب- تصنيف المراجعة البيئية من حيث الأشخاص الذين يقومون:** تمارس المراجعة البيئية في الوقت الحاضر عن طريق كل من المراجعين الداخليين والخارجيين، فكلهما يهتم بكثير من المجالات المتمثلة في عمليات المؤسسة ولكن لأسباب مختلفة كما يلي<sup>12</sup>:

**1- المراجعة البيئية الداخلية ومسؤولية المراجع عن القضايا البيئية:** المراجعة الداخلية كجزء من نطاق الرقابة الداخلية بالمؤسسة فإنها تهتم بفحص الالتزام بالقوانين واللوائح، وتقييم مدى ملائمة أساليب المحاسبة عن القضايا البيئية وأن الإفصاح عنها تم بالشكل الملائم عن الأمور البيئية، وإعلام الإدارة

عن مدى التزام عملياتها بالقوانين والالتزامات المرتبطة بنقل الأصول، ومدى أداء العاملين بإدارة المؤسسة بإدارة رقابة العادم و المخلفات والفاقد لأعمالهم بكفاءة، ومدى اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالبيئة على أسس واقعية والالتزام البيئي لعمليات المؤسسة، لذا يهتم المراجع الداخلي بأساليب الرقابة المتبعة للتأكد من إبقاء المشاكل البيئية عند حدها الأدنى وأن العمليات البيئية تستند إلى معلومات فعلية، وقد حدد عمليتين رئيسيتين للمراجعة البيئية الداخلية وهما المؤسسة الخاضعة للمراجعة التي يتم تدعيم أنشطتها بنتائج المراجعة البيئية، والإدارة التي تحتاج إلى معلومات دقيقة عن المؤسسات الخاضعة لمسؤوليتها.

**2- المراجعة البيئية الخارجية وموقف المراجع الخارجي من القضايا البيئية للمؤسسة محل المراجعة:** تتضمن الأنشطة التي يمكن أن تصنف كأنشطة مراجعة بيئية خارجية على الخدمات التي يقدمها المحامون والمستشارون، وعمليات تقييم مواقع محددة، وتنفيذ الإشراف على نظم الإدارة البيئية، وعمليات الفحص التي تقوم بها جهات قانونية، ويهتم المراجع الخارجي بالتأثير الماضي والحاضر للأنشطة البيئية، كما يهتم بتقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية، لذا يجب أن يركز المراجع الخارجي على ما يلي:

- يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية التي تؤثر على قيم الأصول والالتزامات وأن تقييم عناصر المركز المالي تم بشكل سليم وأن التلوث الناتج عن نشاط المؤسسة لم يؤثر على قيم الأصول.
- أن عمليات الإنفاق وتكاليف العلاج عولجت كمصروفات أو تم رسملتها بشكل سليم.
- يجب أن يحدد المراجع الخارجي مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية، وأن يحدد سواء بنفسه أو بالاشتراك مع خبراء يبينون مدى التزام المؤسسة بالقوانين المتعلقة برفع التلوث والنفايات والمواد السامة من الأصول التي سبق أن تعرضت للتلوث.
- أن يحدد إذا كان العميل معرضا لتحمل التزامات أو تحمل التزامات فعلا نتيجة لحيازة أصول جديدة ملوثة أو نتيجة لتلوث الأصول المملوكة.
- أن القوائم المالية تفصح بشكل كاف عن التزامات المؤسسة البيئية.
- أن المؤسسة تلتزم بالقوانين والتشريعات عند معالجتها للمواد والنفايات الملوثة ما إذا كانت المؤسسة قد تتعرض لالتزامات نتيجة تلوث الأصول التي تمت حيازتها، لذا يجب أن يكون ملما بالمعرفة في العلوم الطبيعية والكيمائية والبيولوجية والصحية بجانب المعرفة بالعلوم الاجتماعية والاقتصادية والهندسية والقوانين واللوائح والتشريعات الداخلية والدولية المرتبطة بحماية البيئة.
- التحقق من عدالة القوائم المالية في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأن يقوم بفحص كثير من نفس العناصر البيئية للمؤسسة التي يقوم المراجع الداخلي بفحصها للوصول إلى الفعالية الكاملة لنظم

الرقابة المطبقة حيث أن أحد المخاطر الرئيسية بالمؤسسة والخاصة بالبيئة لا يقرر عنها المراجع الداخلي.

- إجراء عملية مسح شاملة تركز على فهم المتطلبات البيئية والممارسات القائمة فعلا للمؤسسة، ويتم الاستعانة بقائمة استقصاء لتسجيل المعلومات ذات العلاقة بالبيئة سواء كانت في شكل قوانين أو إجراءات أو تعليمات أو لوائح وذلك لتحديد مدى الالتزام بها.

- التأكد من كفاءة نظام محاسبة التكاليف البيئية وذلك لتحديد وتقييم وتخصيص التكاليف العادية والتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية للعمليات أو المنتجات أو الأنشطة أو الميزانيات.

- التأكد من كفاءة الإدارة المالية البيئية وذلك بإجراء التحليلات اللازمة واستخدام المعلومات المتعلقة بالمخاطر والالتزامات وذلك لتقييم المخاطر البيئية والالتزامات المالية على الشركة.

- التأكد من فعالية نظام المعلومات البيئية وذلك لدعم نظام المحاسبة البيئية للمؤسسة.

ثالثاً- المشكلات التي تواجه المراجعة البيئية: تكتنف المراجعة البيئية مجموعة من الصعوبات المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة البيئية والمرتبطة بالممارسة المهنية يمكن إيضاحها في النقاط التالية<sup>13</sup>:

**1- صعوبات ناجمة عن الأداء البيئي للمؤسسة:** وهي تلك الصعوبات المرتبطة بالنظم البيئية والتي يمكن إجمالها في:

- عدم توافر نظام بيئي للمؤسسة، في حالة توافره لا يتم أداءه بالشكل العلمي الفعال والمطلوب وبالتالي لا توجد مدخلات لعملية المراجعة.

- عدم توفر نظام معلومات بيئي لمعظم المؤسسات مما يسبب عدم وجود مدخلات أساسية لفريق المراجعة البيئية الداخلية للمؤسسة للقيام بعمله.

- عدم اشتغال نظام الرقابة الداخلية على الأداء البيئي، حيث أن نظام المحاسبة التقليدي وأدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليس مصمما للتعامل مع الأحداث والوقائع البيئية كما هو الحال في حالة تخزين المواد الخطرة أو التخلص منها، وما يرتبط بها من إدارة الأحداث البيئية بشكل ملائم يمكن أن نضفي أبعاداً جديدة لعملية المراجعة فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية.

- اتسام المهددات البيئية بالتداخل والتعقيد يقابلها عدم وجود اتساق في السياسات البيئية، ووجود كثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية.

**2- صعوبات تشريعية:** وتعتبر هذه الصعوبات عن كيفية توائم المؤسسة بيئياً مع المجتمع المحيط بها وكيفية استيفاء متطلباته القانونية، وتتفرع هذه الصعوبات إلى شقين هما:

- إن عدم تطبيق المؤسسات للقانون وإهداره بضعها تحت طائلة العقوبات، ويؤدي إلى إهدار مواردها وكسب عداة المجتمع.

- إن عدم توافر المؤسسة بيئياً مع المجتمع المحيط بها، يكون في غير صالحها سواء في المدى القصير أو المتوسط أو الطويل، مما يفقد هذه المؤسسة فرصة الاستمرار والبقاء.

**3- صعوبات ناجمة عن علم ومهنة المراجعة:** وهي تلك الصعوبات المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة البيئية، وكذلك الصعوبات المرتبطة بالممارسة المهنية لها، والتي يمكن إجمالها في:

- عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة ومتعارف عليها، بالإضافة إلى عدم وجود فروض خاصة بالمراجعة البيئية.

- عدم توافر مبادئ خاصة بالمراجعة البيئية، يمكن الاسترشاد بها عند القيام بعملية المراجعة البيئية.

- عدم وجود معايير مقبولة ومتعارف عليها، يمكن تطبيقها في عملية المراجعة البيئية.

- عدم وجود منهجية واضحة ومتعارف عليها ومستقرة لأداء المراجعة البيئية.

**4- أثارت القضايا البيئية العديد من التساؤلات العملية:** والتي يمكن إجمالها في الآتي:

- من يقوم بعملية المراجعة البيئية ؟ هل المراجع الخارجي أم المراجع الداخلي ؟ هل فرد أم فريق؟ مما يتطلب من العلم والمهنة ضرورة توفير إجابات لها.

- تقرير المراجعة البيئية ؟ ما هو شكله أو مضمونه أو لغته ؟ موجز أم مفصل ؟ كل هذه التساؤلات لا بد للعلم والمهنة أن توفر إجابات لها.

**5- صعوبات ناجمة عن إدارة المؤسسة:** وهي تلك الصعوبات المرتبطة بإدارة المؤسسة ذاتها والتي يمكن إجمالها في:

- عدم اكتراث الإدارة بالبعد البيئي وأهميته، وضرورة أن تكون المراجعة البيئية نابعة من الإدارة ذاتها بدوافع ذاتية اختيارية وليست إلزامية.

- عدم توفير الدعم الكافي للمراجع البيئي داخل المؤسسة وتذليل الصعوبات أمامه لكي يؤدي مهامه بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

- فتور حماس إدارة المؤسسة لإنشاء إدارة للمراجعة البيئية داخل المؤسسة.

- قيام إدارة المؤسسة بتركيز كامل اهتمامها بالمراجعة البيئية الخارجية، تحاشياً للوقوع في مخالفة التشريعات والقانون، وعدم الاكتراث بقصد أو بدون قصد لأهمية المراجعة البيئية الداخلية، والدور التي تلعبه في استمرار وبقاء ونمو المؤسسة.

**6- صعوبات أخرى:** بالإضافة إلى الصعوبات التي ذكرناها سابقاً هناك مجموعة أخرى من الصعوبات تتمثل في ما يلي<sup>14</sup>:

- صعوبة المحاسبة والإفصاح عن التكاليف البيئية، فالنظم المحاسبية الحالية لا تفرق بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى، ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الإضافية، مما يؤدي إلى الخطأ في

تسعير المنتجات، وعدم صدق وعدالة القوائم المالية، وهل يتم الإفصاح عن تكلفة النفايات السامة والتي تتحملها المؤسسة لمنع التلوث ويتم رسملة تلك التكاليف من عدمه، وهل تقوم المؤسسة بالمحاسبة عن الالتزامات المحتملة مستقبلا كما أن تقدير الالتزامات البيئية يواجه بعدد كبير من المشاكل أهمها التعقيد التام لمواقع النفايات، وتحديد المستوى المقبول لنظافة وتنقية البيئة، بالإضافة إلى الالتزامات والمسؤوليات المشتركة بين عدة أطراف مسؤولة، ويضفي ذلك حالة من عدم التأكد تصاحب تقدير هذه الالتزامات، كما يكتنف تطبيق المفاهيم الخاصة بالالتزامات البيئية وفقا للقوانين البيئية صعوبات كبيرة حيث أصبح الانفتاح والتعبير عن المعلومات البيئية ينقصه الوضوح.

- تأثير الظروف البيئية على قياس الخطر الكلي لعملية المراجعة حيث يجب عند تخطيط عملية المراجعة مراعاة أثر التغير الدائم والمستمر للمؤسسة نتيجة تأثرها المباشر بالظروف البيئية وما يحمله ذلك من زيادة نسبة المخاطر على نتائج عملية المراجعة ولقد تضمن بيان معايير المراجعة تعريفا لخطر المراجعة بأنه ينتج عن فشل المراجع في تعديل رأيه بطريقة ملائمة عن قوائم مالية تتضمن تحريف جوهري.

- الأثر على تقرير المراجعة حيث يتأثر التقرير بالقضايا والالتزامات البيئية مما يجعل التقرير لا يعبر بصورة واضحة عن تلك الالتزامات حيث إن ذلك يتطلب تقديرا وحكما مناسباً من المراجع براعي فيه البعد البيئي وتقيما سليما للالتزامات والخسائر الشريطية المرتبطة بتنظيف المواقع الخطرة كما يتطلب إضافة فقرة إضافية في التقرير تتضمن عدم التأكد والمتعلقة بتلك الالتزامات والاحتمالات.

رابعا- **المنهج الإجرائي للمراجعة البيئية** : إن الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وتطبيق المحاسبة البيئية ووضع نظام للإدارة البيئية، يكون له أثرا في الطلب على مخرجات المحاسبة البيئية، الأمر الذي يتطلب مراجعة هذه النظم وإصدار تقرير من قبل المراجع الخارجي إلى مستعملي القوائم المالية حيث تساعدهم على اتخاذ القرارات ونوضح ذلك في ما يلي:

أ- **دور المراجع في مجال المراجعة البيئية**: يتوقف الدور الذي يؤديه المراجع في مجال المراجعة البيئية على نوع الخدمة ومدى ملائمة معرفة وخبرة المراجع لها، فإذا كانت الخدمة ذات طبيعة علمية وفنية مثل (فحص وتقييم المواقع، تقييم مدى التزام العمليات بالقوانين البيئية، مراجعة منع التلوث، مراجعة الأنشطة والعمليات والموضوعات، وتقييم الأداء البيئي وما إلى ذلك)، فإن المراجع لا يتوفر لديه المعرفة والخبرات العلمية والهندسية بالنظم اللازمة لتنفيذ هذه العمليات، لأنها تتطلب أن يكون لدى المراجع معرفة شاملة في مجالات معقدة مثل العلوم التطبيقية والقانون وطرق وأساليب حماية البيئة في المجالات الصناعية، بالإضافة إلى أنه غالبا لا يوجد سجلات أو نظم معلومات تستخدم كأساس لإعداد تأكيدات يمكن التحقق منها، وعندما تقوم المؤسسات بإعداد سجلات بيئية أو نظم إدارية عندئذ يوجد دور يمكن

أن يقوم به المراجع يتمثل في تقديم التوضيحات لإنشاء نظم المعلومات وتصميم السجلات (استشارات إدارية وليس من خدمات المراجعة) ويمكن للمراجع أن يلعب دورا كبيرا في مجال تقييم مدى التزام العمليات بالسياسات والقوانين البيئية وإبداء رأيه فيها، بشرط أن يتوفر لديه المعرفة التامة بالأمور البيئية وأن يكون قادرا على استخدام عمل الخبراء الملائمين، وأن تكون المعايير المستخدمة في عمليات الفحص والتقييم موضوعية ومحددة<sup>15</sup>.

**ب- منهج إعداد تقارير المراجعة البيئية:** قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، بتقسيم المعلومات التي يجب أن يتضمنها التقرير البيئي وسوف نتناول أجزاء التقرير البيئي على النحو التالي:<sup>16</sup>

**1- المؤسسات الخاضعة للمراجعة البيئية:** تتمثل المؤسسات الخاضعة للمراجعة البيئية في المؤسسات الصناعية والخدماتية، وكذلك كافة المؤسسات التي تتعامل مع الخامات ومواد تؤثر في البيئة، بحيث يجب أن يتضمن الجزء الأول من التقرير البيئي معلومات عن أنشطة المؤسسة ومدى تأثيرها وتأثرها بالبيئة، وذلك من خلال توضيح المعلومات التالية:

- الفلسفة البيئية للمؤسسة ومسؤوليتها تجاه المجتمع والبيئة.
- الموضوعات البيئية الهامة الخاصة بالصناعة بالقطاع الذي تنتمي إليه، ويتضمن ذلك متطلبات القوانين والتشريعات البيئية.
- عمليات التشغيل.
- الخطط البيئية المستقبلية للمؤسسة مثل: تخفيض الآثار البيئية المحتملة لعمليات التشغيل على المدى البعيد.

- الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة، ومدى تأثيرها بالبيئة، ويشمل ذلك معلومات عن الموارد المستخدمة، الملوثات، الانبعاثات الناتجة عن عمليات التشغيل، النقل، التوزيع، وكيفية التعامل مع المخلفات.

**2- المساءلة العامة:** يحدد هذا النموذج ما إذا كانت المؤسسة خاضعة لمساءلة عامة في الأحوال التالية:

- إذا كانت المؤسسة ممن يتعامل مع مورد المياه مدخلات ومخرجات.
- إذا كانت المؤسسة ممن يتعامل مع المواد الكيماوية والبترولية مدخلات ومخرجات.
- إذا كانت المؤسسة ممن يؤثر على الثروة الحيوانية سلبا وإيجابا.
- إذا كانت المؤسسة ممن يؤثر على الثروة المعدنية سلبا وإيجابا.
- إذا كانت المؤسسة ممن يؤثر على الثروة السمكية سلبا وإيجابا.

وتتحول هذه المسألة من مسالة عامة إلى مسالة خاصة في حالة مخالفة المعايير البيئية وأثرت في التوازن البيئي، وتقوم المسألة على مبدأ المحاسبة الايكوزونية على أساس أن المؤسسة أو الشركة تعتبر مسؤولة عن حماية البيئة المطلوبة وطبقا للمعايير البيئية السائدة ولذلك لا تكون مسؤولة عن الأضرار البيئية ولا يتم تكوين مخصصات محاسبية لهذه الأضرار التي تسببها أنشطة مؤسسات تقع في مناطق أخرى ويعتبر المراجع مسؤولا أمام الله ثم أمام كل من: المساهمين، الإدارة، الدولة والمجتمع، الجهات البيئية الرسمية وغير الرسمية.

### 3- شمولية المراجعة البيئية: يقوم المراجع بما يلي:

- مراجعة البرامج والسياسات والأهداف والأنشطة البيئية للمؤسسات.
- مراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات والمعايير القياسية والاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال حماية البيئة.
- تقييم المخاطر المتعلقة بالشراء والبيع العقاري (أماكن انبعاثات).
- مراجعة التصرفات والمعالجات المرتبطة بالمواد الخطرة.
- مراجعة تكاليف المنتجات خلال مراحل الإنتاج ومراجعة تكاليف المنتجات النهائية في محاولة لمنع التلوث واكتشافه قبل حدوثه وتفاقمه.
- مراجعة الأنشطة بغرض التحقق من تبيويب المصروفات والتكاليف والأصول المرتبطة بالأنشطة البيئية.
- مراجعة التكاليف البيئية الرأسمالية وطرق قياسها.
- مراجعة التكاليف الجارية وطرق قياسها.
- مراجعة أنشطة حماية البيئة من التلوث: فلاتر هواء، غلايات معالجة الهواء، محطات تحلية المياه.
- مراجعة أنشطة تكنولوجية (أنظمة) لمعالجة التلوث المائي والهوائي والضوضائي.
- مراجعة عوائد وإيرادات معالجة مخرجات الأنشطة البيئية.
- مراجعة وفورات التكاليف الناتجة من المخلفات ومنع التلوث وسداد تعويضات وغرامات الأضرار بسبب الملوثات.

### 4- الإفصاح وتقارير المراجعة البيئية: يتم الإفصاح في تقارير المراجعة البيئية عن:

مدى التزام المؤسسة ب:

- القوانين واللوائح والتعليمات المرتبطة بالبيئة.
- إنشاء إدارة للبيئة وتدعيمها ومتابعة أنشطتها.
- تدريب العاملين على تطبيقات نظم الإدارة البيئية.

- زيادة حجم المساحة الخضراء التابعة لها.
- السياسة البيئية.
- الأنشطة البيئية التي تمت خلال الفترة ( مدخلات وتشغيل ومخرجات).
- مستويات الانبعاثات المسببة للتلوث ( الهوائي، المائي، الضوضائي).
- مخلفات الأنشطة وكيفية التخلص منها.
- أنشطة إعادة تدوير وتصنيع المخلفات.
- التكاليف البيئية مبنية إلى:
- تكاليف بيئية رأسمالية.
- تكاليف بيئية جارية.
- تكاليف بيئية اختيارية.
- تكاليف بيئية إجبارية.
- العوائد البيئية الناتجة عن إعادة تدوير المخلفات وإعادة بيعها.
- السياسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالالتزامات والمخصصات والاحتياجات.
- الالتزامات الجارية والمحتملة.
- علاقة المشكلات البيئية باستمرار المؤسسة في مزاولة نشاطها.
- الأخطار والمخاطر التي تواجه المؤسسة في الخطوات والإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة لتفاديها وتحاشيها وتجنبها أو تخفيضها وما تم نجاحه وما تم فشله من الإجراءات.
- 5- اتجاهات الإفصاح:** يمكن الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة بإحدى الاتجاهات التالية:
- ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة إيضاحية وذلك في حالة وجود تكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية والاجتماعية.
- في تقرير مراجعة مستقل (منفصل عن تقرير مراجعة القوائم المالية) وذلك في حالة عدم تكامل المعلومات المالية والمعلومات البيئية والاجتماعية.
- ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة إيضاحية (مختصرة - إجمالية) مع التنويه إلى أن هناك تقرير (تفصيلي) مستقل.
- 6- أشكال تقارير المراجعة البيئية:** يصدر المراجع رأيه في الأداء البيئي للمؤسسة القائم بمراجعتها ضمن تقريره في القوائم المالية ( فقرة إيضاحية ) أو تقرير مستقل بأحد الأشكال الآتية:
- يصدر المراجع تقريره برأي غير متحفظ عندما يكون مقتنعا بكل الجوانب الهامة.

- في حالة وجود مخالفات بيئية ( أضرار ) تتعارض مع التنمية المستدامة فإن على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا وذلك عندما يكون أثر الاختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية بالدرجة التي تتطلب إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

- عندما يكون أثر الاختلاف هاما للغاية ( مخالفات لا يمكن التغاضي عنها ) فإن على المراجع إبداء رأي عكسي وذلك لعدم كفاية التحفظ للإفصاح عن حجم الأضرار بالبيئة.

- في حالة تقييد عمل المراجع بحيث لا يمكن إبداء رأيه في الأضرار البيئية التي تحدثها المؤسسة فإنه يمتنع عن إبداء الرأي.

لذلك على المراجع: عدم قبول مهمة المراجعة بشروط تفرض قيودا على نطاق عمله من جانب المؤسسة ضمن عقد الاتفاق.

**ج- تقرير المراجعة البيئية:** بعد عرضنا لمنهج إعداد تقارير المراجعة البيئية والذي من خلاله قمنا بتوضيح المؤسسات الخاضعة للمراجعة البيئية، والمسألة العامة وشمولية المراجعة البيئية، والإفصاح عن تقارير المراجعة البيئية، واتجاهات الإفصاح، وأشكال تقارير المراجعة البيئية، وذلك بهدف إعداد تقرير المراجعة البيئية كالاتي:<sup>17</sup>

- 1- **عنوان التقرير:** ويكون عنوانه عبارة عن تقرير للمراجعة البيئية.
  - 2- **تحديد الأفراد المعنيين بهذا التقرير:** ويتمثل الأفراد المعنيين بهذا التقرير في المساهمين، مجلس الإدارة الجهات المعنية.
  - 3- **مقدمة:** ويكون من خلال تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها مع تحديد فترتها، كما يجب تحديد مسؤولية إدارة المؤسسة ومراقب الحسابات.
  - 4- **محتوى عملية المراجعة:** والتي من خلالها يتم وصف طبيعة عملية المراجعة مع الإشارة إلى معايير المراجعة.
  - 5- **الرأي في القوائم المالية:** ويتم ذلك من خلال شهادات الإدارة وقائمة نتائج المراجعة البيئية الداخلية، في إطار المفاهيم والتعريفات البيئية.
  - 6- **إي متطلبات إلزامية أخرى:** يوضح محافظ الحسابات إذا كانت هناك متطلبات إلزامية أخرى.
  - 7- **توقيع محافظ الحسابات:** أي عندما ينهي محافظ الحسابات تقريره يقوم بالتوقيع في النهاية.
  - 8- **عنوان محافظ الحسابات:** يوضح محافظ الحسابات عنوانه في التقرير.
  - 9- **تاريخ التقرير:** يجب أن يوضح في التقرير تاريخ إعداد هذا التقرير.
- خاتمة**

لقد كانت هذه الدراسة في عرضها محاولة لتوضيح مساهمة المراجع الخارجي في المراجعة البيئية ومن خلالها يمكن للمؤسسة تبرئة ذمتها تجاه المجتمع والمساهمين، وخلصت إلى مجموعة من النتائج بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من الاقتراحات والتوصيات في هذه الدراسة.

#### 1- نتائج الدراسة :

لقد كانت للأنشطة التي تقوم بها المؤسسات أثارا في حدوث التلوث بمختلف أنواعه، فرصة لممارسة الضغوط على هذه المؤسسات من قبل الهيئات والمنظمات الدولية، من أجل وضع حد لهذه الملوثات فوضعت هذه المؤسسات من أولويتها الإنفاق على مكافحة التلوث وذلك بتطبيق أساليب وطرق تمكنها من تحسين أدائها البيئي لتبرئة ذمتها تجاه المجتمع والمساهمين وذلك من خلال المحاسبة والمراجعة البيئية فموضع المراجعة البيئية يتمثل في مراجعة الأنشطة والبرامج والإنفاق على مكافحة التلوث، فمن خلال المراجعة البيئية يمكن للمراجع الخارجي الفحص والتقرير عن الأبعاد المتعددة للأداء البيئي سواء كانت هذه الأبعاد مالية أو اقتصادية، أو اجتماعية، أو قانونية، من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده المراجع الخارجي.

ولقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى استنتاج مجموعة من النتائج نحاول أن نستعرضها في النقاط التالية:

- نتج عن زيادة الضغوط الخارجية الممارسة على المؤسسات من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة.

- أن عملية المراجعة البيئية ممكن أن يقوم بها كل من المراجع الخارجي والداخلي فهذا الأخير يهتم بمدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، ومجالات تحسين الأنشطة البيئية، بينما المراجع الخارجي يهتم بفحص أثر الأنشطة البيئية على القيم المالية للمؤسسة، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على القوائم المالية.

- عدم وجود مراجعين مؤهلين يقومون بعملية المراجعة البيئية، نتج عنه ضعف الأداء البيئي للمؤسسات.

- عدم تبني جهات رسمية لإصدار معايير للمراجعة البيئية تركز بشكل أساس على قواعد وإرشادات واضحة ومحددة ومتعارف عليها لتحقيق الاتساق بين إجراءات المراجعة ومتطلبات البيئة، ساعد على عدم التزام المؤسسات بالمراجعة البيئية والاهتمام بالبيئة.

- ضعف الرقابة من قبل الجهات المسؤولة عن حماية البيئة ساعد على عدم ظهور المراجعة البيئية.

- لكي يتمكن المراجع الخارجي القيام بالمراجعة البيئية بالكفاءة والمصدقية المطلوبة يتعين عليه تقييم مدى ملائمة المراجعة الداخلية وتأثيرها على عمله.

## 2- التوصيات والاقتراحات:

بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة نقوم الآن بصياغة جملة من التوصيات والاقتراحات:

- لابد من إلزام المؤسسات وخاصة الصناعية منها بتطبيق المراجعة البيئية من قبل مراجع خارجي لمعاينة وفحص أنشطة الأداء البيئي، ومن ثم رفع تقريره للأطراف المستفيدة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

- ضرورة العمل على تأهيل المراجعين القائمين بعملية المراجعة البيئية تأهيلا جيدا، بحيث تكون لديهم جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

- أن تعمل الجهات الوصية على تعيين جهة مسؤولة على إصدار معايير وقواعد ممنهجة للمراجعة البيئية.

- العمل على تحديد المعوقات التي تواجه عملية المراجعة البيئية بدقة والعمل على إيجاد الحلول التي من الممكن المساعدة على تطبيق المراجعة البيئية.

- العمل على تشجيع الدراسات والبحوث في مجالات المراجعة البيئية المختلفة وحث المؤسسات على ضرورة تطبيقها.

- العمل على عقد الندوات والمؤتمرات والتي من شأنها تبادل الخبرات والتجارب بين الخبراء والباحثين المختصين في مجال المراجعة البيئية.

## الإحالات والمراجع

<sup>1</sup> - International Chamber Of Commerce, "An ICC Guide To Effective Environmental Auditing". ICC Publishing, Paris, 1991.

<sup>2</sup> - Power, M. " Expertise and the construction of relevance : accountants and the environmental audit ". Accounting Organization and Society, Vol.22, No.2, 1996. pp123- 125.

<sup>3</sup> - السيد أحمد السقا، مراجعة الأداء البيئي إطار مقترح، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الأول، 1998، ص:8.

<sup>4</sup> - أيمن فتحي الغباري، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، المجلة العلمية الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، فرع بنها، مصر، السنة العشرون، العدد الأول، 1997، ص ص:173- 176.

- 5 - أحمد محمد لطفي غريب، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، المجلة العلمية الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، فرع بها، مصر، السنة العشرون، العدد الأول، 2000، ص: 551 - 552.
- 6 - أيمن فتحي الغباري، مراجع سيق نكرو، ص: 158-159.
- 7 - أحمد محمد لطفي غريب، مراجع سيق نكرو، ص: 555.
- 8 - أحمد محمد لطفي غريب، مراجع سيق نكرو، ص: 556-557.
- 9 - طلعت عبد العظيم متولي، برنامج مقترح لمراجعة نظام إدارة البيئة استرشاداً بالمواصفات القياسية الدولية إيزو البيئة 14000، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1999، ص: 206.
- 10 - البنا أبويكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، مصر، العدد 27، ص: 329-331.
- 11 - مجدي شكري فوزي محمد، المردود المحاسبي للمشكلات البيئية في مشروعات التنمية العمرانية في مدينة السادس من أكتوبر، رسالة ماجستير، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس، مصر، 2007، ص: 136.
- 12 - البنا أبويكر عبد العزيز، مراجع سيق نكرو، ص: 332-334.
- 13 - أحمد محمد لطفي غريب، مراجع سيق نكرو، ص: 558-560.
- 14 - مجدي شكري فوزي محمد، مراجع سيق نكرو، ص: 140-141.
- 15 - البنا أبويكر عبد العزيز، مراجع سيق نكرو، ص: 346.
- 16 - محمد محمود أحمد صابر، إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة - نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الثاني، المجلد الأول، 2010، ص: 347-352.
- 17 - محمد محمود أحمد صابر، مراجع سيق نكرو، ص: 353.