



## دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

أ. إيناس مفتاح العريفي

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة - جامعة المرقب

[Enasalarifi82@gmail.com](mailto:Enasalarifi82@gmail.com)

**المستخلص:** تهدف الدراسة في التعرف على دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة وكذلك التعرف على الوضع الحالي للمراجعة البيئية في ليبيا وكيفية الإفصاح عن الأداء البيئي ، ومدى إدراك المراجعين في ليبيا لمفهوم المراجعة البيئية وأهدافها وأبعاد تطبيقها داخل المؤسسات الليبية ، والتعرف على الصعوبات والمشاكل التي تعترض استخدام المراجعة البيئية في المؤسسات الليبية ، لتحقيق أغراض الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال دراسة عينة من مكاتب المراجعة الخارجية ، وقامت الباحثة بدراسة ميدانية شملت المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في ليبيا في مدينة طرابلس ، ولقد تم استخدام الأساليب الإحصائية لعرض وتحليل نتائج الدراسة ، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :- تهتم المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً ، وتتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً، كما تسعى المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة. بدرجة كبيرة جداً، وكذلك توجد معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً، وانتهت الدراسة بتقديم مجموعة من التوصيات أهمها:- العمل على زيادة تأهيل وتدريب فريق المراجعة البيئية على أن يضم هذا الفريق كفاءات من كافة التخصصات الضرورية للأداء البيئي، وضع معايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي.





## مقدمة الدراسة:

البيئة التي يعيش فيها الإنسان هي مكان وجوده فلا بد أن يكون لها شأن عظيم في حياته من حيث العناية بها والاهتمام بالمحافظة عليها ، ولعل أول اهتمام بالبيئة كان اهتماماً علمياً يتمثل في سعي الإنسان للمحافظة عليها بما يحفظ حياته غذاءً وكساءً ومأوى ، وتطور هذا الاهتمام مع تطور الحياة إلى أن وصل إلى عهد الثروة الصناعية التي أثرت سلباً في البيئة الطبيعية واستنزفت الكثير من مواردها وتغير ملحوظ في بيئتها مما أدى إلى اختلال في توازنها وتلوث في مرافقها حتى تفاقمت وأصبحت نذير دمار للبيئة وإفساداً للحياة الإنسانية على ظهرها .

وحيث أن المشكلات البيئية المتزايدة التي يشهدها العالم خلال العقود الأخيرة وما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على حد سواء، حيث أن الحياة الصناعية التي نعيشها اليوم والحروب والكوارث الأخرى ألحقت أضراراً كبيره بالبيئة من خلال النفايات السامة وغيرها، وقد تميزت العقود الأخيرة بالتدهور الحاد في مكونات البيئة الطبيعية كتلوث الهواء والماء والتربة وغيرها ، مما جعل جميع المؤسسات في الدول المتقدمة تسعى إلى إدخال المراجعة البيئية من ضمن إدارتهم ، والتي تعمل على خلق توازن بين أهداف تلك المؤسسات والمعايير البيئية التي وضعتها المنظمات العالمية المهمة بالبيئية ، وفي حال عدم التزام إدارة المؤسسات الاقتصادية بمسئولياتها اتجاه البيئة ينشأ عنه تحملها لتكاليف وأعباء مالية يظهر تأثيرها في القوائم المالية .

ولقد شهدت الدول المتقدمة اهتماماً متزايداً بتقارير التنمية المستدامة اماً في تحسين أبعادها الثلاثة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد البيئي) وحيث أن البعد البيئي جزء لا يتجزأ من التنمية المستدامة فإنه يجب وضع آليات لدراسة البرامج وتخطيطها ومراجعتها من قبل القائمين عليها ومحاولة معرفة أسباب التعثر في أكملها، حيث أصبح الأمر واضحاً من أنه لا بد من الاهتمام بأبعاد التنمية المستدامة والتركيز الشديد على حمايتها من خلال تناسق عناصرها بما يضمن استمرار التنمية على المدى البعيد (محمد، 2010).

وحيث أن تدهور البيئة من أكبر المشكلات التي تواجه البلدان النامية اليوم التي لم يتم الوعي لنتائجها الوخيمة إلا مؤخراً وبعد ملاحظة اثر هذا التدهور في إضعاف التنمية الاقتصادية وتناقص إمكانياتها ، ولقد واجهت المؤسسات الصناعية العديد من الضغوطات من قبل الحكومة والمنظمات المهنية المحلية والدولية لتحقيق تنمية مستدامة شاملة، حيث نادى المنظمات المهنية بضرورة الالتزام المؤسسات الصناعية بالبيئة والحفاظ عليه كما نادى بالاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة وتوسيع الاهتمام بالوعي البيئي من خلال العديد من المعايير والإصدارات المهنية المعنية بالبيئة ، وبالرغم من هذا الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها في ليبيا لم يكن لها أي آثار عملية أو تطبيقات فعلية في المؤسسات الصناعية وعدم تحملها لمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة



التي تعمل ضمن إطارها، وفي ظل تجاهل بعض المؤسسات الصناعية لدورها البيئي يبدو أن دور مراجع الخارجي مهما في التحقق من التزام المؤسسات الاقتصادية التي يراجعها بالقوانين والتشريعات البيئية ومدى التزامها بتوفير الإفصاح المناسب ، لكن هناك العديد من المشاكل التي سوف تواجه المراجعين الخارجيين عند تطبيق المراجعة البيئية منها:- ما هو واقع تطبيق مراجعة البيئية في المؤسسات الليبية ، وما هي جوانب الخبرة والمهارة اللازمة للمراجع لتطبيق المراجعة البيئية ، وما هي الإجراءات البيئية للمؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة ، وما هو دور المراجعة البيئية في المؤسسات الليبية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، وما هي الصعوبات والمشاكل التي تعترض استخدام المراجعة البيئية في المؤسسات الليبية ؟

**أهداف الدراسة :-** تهدف الدراسة في التعرف على دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة وكذلك التعرف على الوضع الحالي للمراجعة البيئية في ليبيا وكيفية الإفصاح عن الأداء البيئي ، ومدى إدراك المراجعين في ليبيا لمفهوم المراجعة البيئية وأهدافها وأبعاد تطبيقها داخل المؤسسات الليبية ، والتعرف على الصعوبات والمشاكل التي تعترض استخدام المراجعة البيئية في المؤسسات الليبية .

#### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية البيئة لجميع الكائنات وان الحفاظ على البيئة أصبح أمر إلزامي للجميع ، كما أصبح اهتمام المجتمع والمنظمات والجهات الدولية والمحلية بتقارير الأداء البيئي الذي يعده المراجع حيث تتمتع المؤسسات التي تهتم بالجوانب البيئية بتقدير واحترام وثقة المجتمع ، وتوضيح كذلك حاجة المؤسسات الليبية إلى تحسين أدائها وصورتها العامة أمام المجتمع ، ومواجهة المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية من خلال تقديم تقارير حول التنمية المستدامة ، كما أن موضوع التنمية المستدامة أحد أهم الموضوعات المثارة على ساحة البحث العلمي في الآونة الحالية، مما يتطلب ضرورة معرفة دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية.

#### فرضيات الدراسة:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود دور للمراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

**الفرضيات الفرعية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود دور للمراجعة البيئية.





لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى اهتمام المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى تتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية.

### منهجية الدراسة:

1- المنهج المستخدم: لتحقيق أغراض الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال دراسة عينة من مكاتب المراجعة الخارجية.  
2- أدوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة:-  
البيانات الثانوية: تم جمع البيانات من المصادر والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية ذات العلاقة، والأبحاث والدراسات السابقة.  
البيانات الأولية: فقد تم تجميع البيانات الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، من خلال استمارة استبيان كأداة رئيسية للدراسة، صممت لهذا الغرض.  
مجتمع وعينة الدراسة:-

تتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في ليبيا، ولقد تم اختيار جزءا من مجتمع المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، ولقد تم اختيار مدينة طرابلس وذلك لان اغلب الشركات العاملة في ليبيا المحلية والأجنبية تتركز في مدينة طرابلس، ولقد تم توزيع استمارة الاستبيان على 16 فقط من مكاتب المراجعة وذلك بسبب انتشار فيروس كورونا واغلاق العديد من المكاتب المراجعة أبوابها وكانت أجمالي الاستثمارات الموزعة 26 والمستردة 20.

### 2- الدراسات السابقة:-

#### أولا الدراسات العربية:-

دراسة ( باوزير، 2007) هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المؤثرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية تؤثر بدرجة هامة على الأداء البيئي لتلك الوحدات،





كما لها تأثير متوسط على ممارسة مهنة المراجعة ، كما يوجد تأثير معنوي لخبرة المراجع بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية، بينما لا يوجد تأثير معنوي بخصوص خبرة المرجع على درجة وعيه بالوضع البيئي في المملكة، كما انه ليس هناك تأثير معنوي لحجم مكتب المراجعة بنطاق مسؤوليته عن المراجعة البيئية، ولقد أوصت الدراسة بتشجيع الدراسات و لبحوث العلمية في هذا المجال، كما أوصت إلى ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات بحيث تشمل أسس وأبعاد المراجعة البيئية كأداة فعالة للرقابة.

**دراسة (ابراهيم، 2012)**، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية، كما هدفت إلى التعرف على القواعد والتشريعات البيئية التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية في ليبيا ومدى إلمام المراجع الخارجي بعناصر المراجعة البيئية ،كذلك التعرف على المعايير والإرشادات الدولية الصادرة بشأن مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، ولقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: تبين من خلال الدراسة العملية انه وبالرغم من وجود قوانين وتشريعات بيئية، إلا أن هذه القوانين يشوبها نوع من القصور أو عدم الوضوح من ناحية وعدم اكتمالها من ناحية أخرى، كما 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، كما بينت النتائج 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، ولقد توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها: ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية، كذلك توصى الدراسة إلى نشر الوعي البيئي بين أفراد المجتمع وبمختلف فئاتهم، والاهتمام بعقد الدورات والمؤتمرات والندوات التي قد تعزز من تبني المراجعة البيئية في الوحدات الاقتصادية الليبية.

**دراسة (الشلبي، 2013)** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة المراجعة البيئية المطبقة في ديوان المراجعة القومي السوداني من حيث النوع، وماهية أدلة الإثبات المستخدمة فيها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: توجد بالسودان قوانين ونظم للأداء البيئي وأجهزة تقوم بتنفيذ هذه القوانين وأخرى تقوم بمراقبة هذا التنفيذ، وتتماثل أدلة الإثبات في المراجعة مع أدلة وقرائن الإثبات المستخدمة في الإثبات القانوني والبحث العلمي وان اختلفت إجراءات الإثبات لكل مهنة، الكيفية التي تستخدم بها الأدلة والقرائن لإثبات مخالفات القوانين الجنائية والمالية يمكن أن تستخدم في





إثبات المخالفات المتعلقة بتطبيق القوانين البيئية، يستخدم ديوان المراجعة القومي مراجعة الالتزام في مراجعته للموارد البيئية، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تأهيل المراجعين ودعمهم بمعينات العمل، وتأهيل خريجي المحاسبة بمتطلبات الإثبات الكافي التي تعينهم على أداء عملهم مستقبلاً. دراسة (بوخفص، 2014) هدفت إلى تحديد دور المراجعة البيئية تجاه حماية البيئة من الأضرار وما تقدمه من منافع لحماية البيئة وذلك من خلال دراسة المسؤولية البيئية والمراجعة البيئية وأبعاد التنمية المستدامة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن مفهوم المراجعة البيئية جاء نتيجة الاهتمام العالمي بالبيئة والاتجاه نحو التنمية المستدامة، حيث أصبحت المراجعة البيئية أداة لمراجعة مدى مساهمة المؤسسات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال تكاثف المؤسسات والأجهزة القانونية والحكومية والقضائية والأطراف ذات العلاقة بالمتطلبات البيئية وبتطبيق المراجعة البيئية بمراحلها الثلاثة وأثناء وبعد عملية الإنتاج، ولقد قدمت الدراسة مجموعة توصيات أهمها: يجب الأخذ بالمراجعة البيئية كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية وبالتالي التركيز على متطلبات المسؤولية البيئية من محاسبة ودراسات جدوى لتحقيق ذلك، كما وصت الدراسة إلى ضرورة العمل على تكوين المراجعين والمحاسبين في مجال المراجعة البيئية، كذلك وصت الدراسة إلى ضرورة محاربة الفساد البيئي واتخاذ خطوات جادة نحو بناء المؤسسات المستدامة باعتبارها هي الطريق السليم للوصول إلى الاستقرار السياسي والاجتماعي.

دراسة (امال، 2017) هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة في مؤسسات الأعمال المصرية، وتسعى الدراسة إلى التأكيد على وجود علاقة ايجابية بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي حيث أكدت الدراسة على أن وجود إدارة بيئية يحسن من الأداء البيئي وان الإفصاح عن الأداء البيئي يؤدي إلى تحسين الإجراءات والسياسات الداخلية بما يحقق أهداف التنمية المستدامة، كما أكدت الدراسة على أن التقارير المتكاملة تساهم في تقديم صورة واضحة عن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات.

ثانيا الدراسات الانجليزية:-

(دراسة Brooks, 2004)، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة المراجعة البيئية على أنها مصطلح عام يشمل مدى واسع من الأنشطة فيمكن أن تشمل مراجعة أنظمة إدارة البيئة وكذلك فحص السلع قبل شراءها، كما أنها تتمكن من تحديد المنتجات صديقة البيئة، ولقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن هناك عدة شركات لها نفس خصائص برامج المراجعة الداخلية





والخارجية الناجحة، كما بينت الدراسة أن تلك البرامج تفقد قوتها وفعاليتها بدون التزام واعتماد الشركة لها.

( دراسة Augustine,E,et al.,2013 ) هدفت الدراسة إلى التعرف على قضايا المراجعة البيئية لدى المنشآت الصناعية ومدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تحليل العلاقة بين المراجعة البيئية وبين التنمية المستدامة لدى المنشآت العاملة في نيجيريا ،ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن قيام المراجعين والمحاسبين بالاشتراك في عمليات المراجعة البيئية وإعداد التقارير البيئية، إلا أن المنشآت لا تعتمد في إعداد التقارير البيئية على معايير تتمتع بالشمول والقبول العام وبالتالي فإنها تحتاج إلى توحيد المعايير التي تستند عليها في قياس الأداء عند إعداد التقارير البيئية.

#### الجانب النظري:-

على الرغم من أن القوانين والتشريعات التي تنص أو تتطلب بشكل أو بآخر على ضرورة التزام المؤسسات تجاه البيئية التي تعمل فيها، فقد تأخر الاهتمام من جانب المؤسسات المختلفة بالأداء البيئي لان إدارة المؤسسات لم يكن لديها الإحساس الكافي للاضطلاع بمسئولياتها البيئية، وعلى ذلك كان الاتجاه نحو مفهوم التنمية المستدامة الذي يركز على الإدارة الواعية للبيئية فيما يتعلق بالموارد والإمكانيات البيئية المتاحة التي تتعرض للتدهور وسوء الاستخدام، حيث تعتمد الإدارة الواعية للبيئية على تبني مفهوم الأداء البيئي الذي ينصرف إلى الوفاء بالالتزامات البيئية التي تحددها القوانين والأنظمة والسياسات البيئية، ويتضمن الأداء البيئي عمل المؤسسات بطريقة مسؤولة تجاه الكائنات الحية، والاستخدام الكفء للموارد وتقليل النفايات والتخلص منها بطريقة سليمة، وكذلك الاستخدام (Kreuze,et al .,1996) الملائم للطاقة وتقليل المخاطر وتسويق منتجات صديقة للبيئية والإفصاح البيئي ونتيجة لهذا الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية أدى إلى توسع عمل المراجع التقليدي ليأخذ بالاعتبار الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية، حيث كان لمؤتمر ري ودي جانبيرو اثر في أدرج البيئية ضمن أهداف المراجعة، حيث بدأت تظهر تعريفات جديدة لعملية المراجعة البيئية، كما بدأت المنظمات المهنية بمحاولة وضع الإطار العام للمراجعة البيئية.

#### مفهوم المراجعة البيئية :-

عرفها معهد المعايير البريطانية (British Standars Institution BSI) بأنها عبارة عن تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئية للمؤسسات مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لانجاز السياسة البيئية للمؤسسة.





كما عرفت وكالة البيئة الأمريكية بأنها عبارة عن فحص انتقائي دوري منتظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها .

كما عرفها (بوحفص، 2014) أنها نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية بغرض التحقق من فاعلية وتوافق مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد أثارها على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية .

كما عرفها (مراد وفوزي، 2015) بأنها عملية فحص انتقادي دوري للأداء البيئي بواسطة أشخاص متخصصين من داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية للتأكد من أن النظام البيئي للمؤسسة يلتزم بالقوانين والتشريعات التي تهدف للمحافظة على البيئة.

كما عرفها (الاهواني، 1998) بأنها احد الأدوات الإدارية للتقدير أو التقييم الموضوعي الدوري الموثق بشكل نظامي لمدى جودة أداة الإدارة والتنظيم والأجهزة، وذلك بهدف المساهمة في حماية البيئة عن طريق تسهيل إدارة التحكم في الأداء، وتقييم مدى التوافق مع سياسات الشركة التي ضمنها الالتزام بالمعايير والمتطلبات التي تفرضها قوانين حماية البيئة السارية عالمياً ومحلياً.

من خلال التعريفات السابقة تبين أن المراجعة البيئية ما هي إلا أداة فحص وتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية والتي يقوم بها المراجع لكي يتحقق من مدى التزام المؤسسات بالقوانين والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية وذلك لخلق بيئة نظيفة خالية من التلوث.

#### أهداف المراجعة البيئية:-

هناك العديد من الأهداف للمراجعة البيئية ومن أهمها: (باعجاجة، 2012)

- 1-التأكد من وجود نظام للإدارة البيئية.
- 2-التأكد من مدى الالتزام بنظم الإدارة البيئية.
- 3-تحديد مدى كفاءة تنفيذ نظام الإدارة البيئية.
- 4-التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية.
- 5-التأكد من مدى تنفيذ السياسات والبرامج المتعلقة بالأنشطة البيئية.
- 6-تحسين وتطوير الأداء البيئي للمنشأة الاقتصادية.
- 7-التقرير على السلوك البيئي للمنشأة الاقتصادية.

#### أنواع المراجعة البيئية: (النصيرات، 2006)

أن مفهوم مراجعة الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية المراجعة، لذلك نجد أن هناك تقسيمات عديدة لأنواع مراجعة الحسابات، فبعض الكتب قسموا المراجعة حسب النطاق، أو حسب التوقيت، أو من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة







أو من حيث درجة الإلزام أو من حيث مدى الفحص. (لطي، 2000) أن التقسيمات السابقة قد تكون متداخلة إلى حد ما ويمكن أن يكون هناك مزج بين أكثر من تقسيم في أن واحد، وتجدر الإشارة إلى أن البعض يقسم المراجعة البيئية من حيث أهدافها إلى ما يلي:-

#### 1-مراجعة الالتزام:

تعتبر أكثر أنواع المراجعة انتشارا خاصة في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنائية الناشئة عن انتهاك القوانين البيئية، فعدم الالتزام بالتشريعات البيئية له تأثير مالي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

#### 2-مراجعة نظم الإدارة البيئية:

اهتمت المنظمات الدولية بوضع معايير بهدف تحسين الأداء البيئي ولذلك كان مراجعة نظم الإدارة البيئية تهتم بقياس مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمبادرات تقليل نسبة النفايات وحماية البيئة، ومن أجل ذلك يتم تحديد المسؤولية القانونية عن نظم الإدارة البيئية .

#### 3-مراجعة انتقال الأصول:

وهي المراجعة التي تحدث عند انتقال ملكية الأصول والالتزامات المرتبطة بها سواء شراء أو بيعا، وتعتبر من أفضل الوسائل التي تستخدم في تقييم الأخطار البيئية المتعلقة بالأصول الثابتة بصفة عامة والأراضي بصفة خاصة، كما يهتم هذا النوع من المراجعة بفحص المؤسسات لتحديد مدى خلوها من التلوث البيئي ويطلق عليها مراجعة الاستحواذ والتجريد .

#### 4-مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج:

تتضمن متابعة الممتلكات ذات الخطورة من مصدرها إلى أن يتم تدميرها والقضاء عليها ويعتبر ملاك هذه المواد مسئولين عنها وتأثيرها البيئي، مما يعنى تقييم المسؤوليات القانونية الكاملة والمتعلقة بالمعالجة والتخزين والتخلص من المواد الخطرة .

#### 5-مراجعة منع التلوث والوقاية منه:

يهدف هذا النوع من المراجعة إلى التعرف على فرص تقليل النفايات والقضاء على التلوث ومنعة من المنبع، حيث أن على المتسبب تحمل الآثار، والنتائج الناجمة عن هذا التلوث، ولذا زاد الوعي البيئي بأهمية الحفاظ على البيئية مما دفع المؤسسات الصناعية لوقف التلوث.

#### 6- المراجعة المالية الناشئة عن المسؤوليات البيئية:

تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات ومسؤوليات بيئية خارج نطاق حدودها مثل تسعير التعريفات وفرض الرسوم والضرائب عليها، ويأتي دور المراجعة البيئية للتحقق من معقولية التقديرات لتلك الالتزامات ومدى ملائمة الأسلوب المتبع للإفصاح عن تلك الالتزامات بالقوائم المالية.





#### 7- مراجعة الأنشطة:

تركز هذه المراجعة على أنشطة معينة مثل نشاط الشراء أو البيع أو التوزيع أو النقل وتشتمل مراجعة نشاط الشراء على استفسارات عن الإجراءات التي يتبعها الموردون للتأكد من التزامهم بالمعايير البيئية المقبولة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى فحص الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات.

#### 8- مراجعة المنتج:

أن إنتاج المؤسسات الاقتصادية لمنتجات ذات اثر سلبي على البيئة يؤدي إلى عزوف المستهلكين عن شراء تلك المنتجات، مما أدى إلى ظهور هذا النوع من المراجعة والذي يقوم بتقييم العمليات الإنتاجية للتأكد من مدى تمشي المنتج من المصالح البيئية الحساسة.

#### التأهيل والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية:-

يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية من متطلبات القيام بالمراجعة البيئية، وفيما يتعلق بالتأهيل فإن الأمر يتطلب ضرورة إلمام المراجع الفرد أو المنظمة بالاتي:- ( لطف، 2007)

1- معرفة وفهم تعليمات النظام بالإضافة إلى التشغيل العام لنظام الإدارة البيئية.

2- معرفة وفهم المتطلبات التشريعية والقانونية الملائمة للنشاط الخاضع للتحقيق.

3- معرفة وفهم متطلبات المراجعة البيئية.

4- معرفة وفهم القضايا البيئية متضمنا البعد البيئي للتنمية المستدامة.

5- معرفة وفهم بمراجعة المعلومات (القوائم المالية)

6- معرفة اثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد ومراجعة القوائم المالية.

7- معرفة الأساليب التي تستخدم لتقييم التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية.

#### مزايا وعيوب المراجعة البيئية:-

للمراجعة البيئية مجموعة من المزايا للمؤسسات الاقتصادية كما أنها تتضمن مجموعة من العيوب وسوف يتم ذكر بعض منها:- (بوحفص، 2014)

**مزايا المراجعة البيئية:-** تتمثل مزايا المراجعة البيئية في كل ما يجعل من المؤسسات قادرة على تحقيق نظام رقابة داخلي سليم وقادرة على تحقيق ربحيتها الاجتماعية والبيئية للوصول إلى الاستدامة، ومن هذه المميزات الآتي:-

1- تدنيه التكاليف ذات الصلة بالبيئية.

2- عمليات تشغيلية أكثر كفاءة.

3- أقساط تأمين منخفضة.

4- قرارات إدارية محسنة تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي والبيئي.





5- تحسينات في النظام الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظام التقرير.  
6- قرارات استثمارية رشيدة.

7- عدم التعرض إلى منازعات قضائية مع الأطراف المهتمة بالبيئية.

8- الحصول على التمويل من المؤسسات المالية.

9- تعزيز حماية البيئية وتحقيق التنمية المستدامة.

10- إدارة محسنة للمخاطر.

11- إدارة الرعاية الصحية والسلامة والبيئة بكفاءة للحصول على سمعة جيدة للشركة.

#### عيوب المراجعة البيئية:-

1- تكاليف زائدة وذلك لتطوير وتنفيذ نظام المراجعة البيئية.

2- انتهاكات المتطلبات القانونية للبيئية.

3- نتائج معاكسة محتملة للتقرير عن المعلومات البيئية.

4- غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها للتقرير والتحقق البيئي.

5- تكاليف مرتفعة لإنتاج تقارير البيئية وإخضاعها للتحقيق.

#### معوقات والصعوبات التي تواجه المراجعة البيئية:-

يمكن أن تواجه عملية مراجعة الأداء البيئي صعوبات ومشاكل معينة أهمها: (السقا

وابوالخير، 2002)، (الغول، 2014)، (علي، 2017)

1- تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية.

2- تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة.

3- مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي.

4- الأثر المحتمل على تقرير المراجعة.

5- عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة البيئية.

6- عدم وضوح السياسات الخاصة بالمرجعات البيئية.

7- عدم توافر بعض المؤشرات الخاصة بالرقابة على التلوث.

8- عدم كافيته التأهيل الحالي لمراجع الحسابات للأداء البيئي.

9- مشكلات القياس المحاسبي للبنود المرتبطة بالأداء البيئي.

وترى الباحثة أن من أكبر المشاكل التي تواجه تطبيق المراجعة البيئية هي عدم تحديد سياسات

وقوانين واضحة تحدد فيها المسؤولية القانونية في حالة الإضرار بالبيئية المحيطة.





### التنمية المستدامة:-

بدا التركيز على مفهوم التنمية المستدامة خلال القرن العشرين حيث حققت معظم البلدان نجاحات في تحقيق التنمية الشاملة لاسيما البلدان المتقدمة، واستتبع ذلك ظهور بعض مشاكل الإضرار البيئية الناتجة عن تحقيق اقتصادية للمجتمعات للتنمية الشاملة، و أدى ذلك إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة بإبعادها الثلاثة التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية والحفاظ على البيئة، الأمر الذي أدى إلى وجود اهتمام بالمحاسبة البيئية والاقتصادية كونها الوسيلة الوحيدة التي من خلالها تستطيع المؤسسات والحكومات التأكد من حسن استخدام واستغلال الموارد الطبيعية وعدم أضرار البيئية والمجتمع المحيط بالمؤسسات الصناعية والتجارية (بوسماحة، 2015).

### مفهوم التنمية المستدامة:-

عرفها (فادو، 2000) بأنها ضرورة استخدام الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدي إلى فنائها أو تدهورها أو تؤدي إلى تناقص جودها المتجددة بالنسبة للأجيال القادمة وذلك مع المحافظة على رصيد ثابت بطريقة فعالة أو غير متناقص من الموارد الطبيعية مثل " التربة والمياه الجوفية والكتلة البيولوجية".

كما عرفها (Vuta, et al ., 2007) بأنها قدرة الجيل الحالي لتلبية احتياجاته دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية رغبتهم .

وترى الباحثة بان التنمية المستدامة تحقق للإنسان حياة آمنة خالية من التلوث وفي نفس الوقت تلبى حاجاته ورغباته دون أن يسبب أي أضرار أو آثار سلبية على الموارد الطبيعية بشكل يضمن للأجيال القادمة نفس الحياة .

### أسس التنمية المستدامة: (الحسن، 2011)

1- أن تأخذ التنمية في الاعتبار الحفاظ على خصائص ومستوي أداء الموارد الطبيعية الحالي والمستقبلي كأساس لشراكة الأجيال المقبلة في المتاح من تلك الموارد.

2- لا تركز التنمية على مفهوم قيمة عائدات النمو الاقتصادي بقدر ارتكازها نوعية وكيفية توزيع تلك العائدات، مما يترتب على ذلك من تحسين للظروف المعيشية للمواطنين حال الربط بين سياسات التنمية والحفاظ على البيئة.

3- يتعين إعادة النظر في أنماط الاستثمار الحالية، مع تعزيز استخدام وسائل تقنية أكثر توافقا مع البيئة تستهدف الحد من مظاهر الضرر والإخلال بالتوازن البيئي والحفاظ على استمرارية الموارد الطبيعية.

4- لا ينبغي الاكتفاء بتعديل أنماط الاستثمار وهياكل الإنتاج، وإنما يستلزم الأمر أيضا تعديل أنماط الاستهلاك السائدة اجتنابا للإسراف وتبديد الموارد وتلوث البيئة.





## أبعاد التنمية المستدامة:

هناك أربعة أبعاد للتنمية المستدامة قائمة على الناس والبيئية والمعايير والقيم وذلك على النحو التالي (الجيوشي، 2013)

- 1- نهج القدرة الاستيعابية الذي يركز على الإدراك للقدرة الاستيعابية للبيئية.
- 2- النهج النسبي والذي يستند إلى تقييم الحالة الراهنة تحت بعض المعايير والأهداف بما في ذلك العوامل المادية والبشرية.
- 3- النهج الاجتماعي الذي يأخذ بعين الاعتبار مصالح وأراء الناس عند صياغة السياسات وصنع القرارات.

4- النهج البيئي الذي يركز على القيمة الجوهرية للطبيعة وخدمات النظام البيئي.

## أهداف التنمية المستدامة:-

تتعدد أهداف التنمية المستدامة وتتمثل في الآتي (المنصوري، 2005)

- 1- المحافظة على التوازن بين الموارد المتاحة والحاجات الأساسية لبني البشر.
- 2- ترشيد استخدام كافة الموارد وان توضع أولويات الاستخدامات.
- 3- تحقيق المشاركة الشعبية الواسعة من خلال تشجيع المؤسسات الأهلية لنشر الوعي البيئي وتحقيق الانتماء لدى أفراد المجتمع.
- 4- صيانة الموارد الطبيعية وإعادة استخدام الموارد والمخلفات.
- 5- التعاون الإقليمي والدولي لمواجهة متطلبات البيئة ومشكلاتها وتعزيز قدرات جميع الدول على تطبيق المبادئ والممارسات الديمقراطية واحترام حقوق الإنسان والأقليات.
- 6- ضمان أدرج التخطيط البيئي في كل مراحل التخطيط الإنمائي.
- 7- الكفاءة المؤسسية وتوجيه استثمارات القطاع الخاص واستخدام التكنولوجيا بصورة لا تحدث تلوث مما يساعد على تحسين الظروف البيئية.
- 8- ارتفاع مستوي دخل الفرد.

## معوقات التنمية المستدامة:-

نهت جميع مؤتمرات العالمية على محدودية وندرة الموارد الطبيعية والاقتصادية على مستوي العالم، وحيث أن استخدام هذه الموارد دون ترشيد سيتم تعرضها للاستنزاف، وبالتالي سيؤدي إلى عدم القدرة على الوفاء باحتياجات الأجيال القادمة، ومن هذا المنطلق أكدت تلك المؤتمرات على ضرورة خلق توازن بين الإنسان والبيئية وكذلك نبهت إلى ضرورة التعامل مع الموارد الطبيعية والاقتصادية بكفاءة عالية، وتحقيق العدالة الاجتماعية بين الناس، من خلال ضمان الفرص المتكافئة في مجالات التعليم والصحة والتنمية بما في ذلك اجتناب الفقر.





وبالرغم من تلك الجهود العالمية الجادة لتحقيق مطالب التنمية المستدامة في جميع دول ومجتمعات العالم، إلا انه لا تزال تلك المحاولات قاصرة إلى حد كبير، وذلك لعدد من الأسباب أهمها:- ( الحسن، 2011 )

1- الزيادة المطردة في عدد سكان العالم إذ تشير الإحصائيات إلى أن ما يزيد على مليارات شخص يسكنون هذه الأرض، كما يتوقع أن يبلغ عدد سكان العالم بحلول 2050 تسعة مليارات نسمة مما سيضاعف من تعقيدات التنمية المستدامة.

2- انتشار الفقر في العالم، إذ تشير الإحصائيات إلى أن خمس سكان العالم مضطرون للعيش على اقل من دولار واحد في اليوم، هذا إضافة إلى أن نحو 1.1 مليار شخص لا تتوافر لديهم مياه الشرب المأمونة، وان مياه الشرب الملوثة وعدم كفاية الإمدادات من الماء يتسببان في نحو 10 في المائة من جميع الأمراض في البلدان النامية.

3- عدم الاستقرار في كثير من مناطق العالم والناج عن غياب السلام والأمن.

4- مشكلة الفقر في بعض دول العالم والتي تزداد حدة مع الأمية وارتفاع عدد السكان والبطالة وتراكم الديون وفوائدها والاستغلال غير الرشيد للموارد الطبيعية.

5- استمرار الهجرة من الأرياف إلى المناطق الحضرية وانتشار ظاهرة المناطق العشوائية، وتفاقم الضغوط على الأنظمة الايكولوجية وعلى المرافق والخدمات الحضرية وتلوث الهواء وتراكم النفايات.

6- تعرض مناطق من العالم بصفة عامة لظروف مناخية قاسية، وخاصة انخفاض معدلات الأمطار عن المعدل العام السنوي، وارتفاع درجات الحرارة في فصل الصيف ومعدلات البحر، مما أدى إلى تكرار ظاهرة الجفاف وزيادة التصحر.

7- محدودية الموارد الطبيعية وسوء استغلالها بما فيها النقص الحاد في الموارد المائية وتلوثها وندرة الأراضي الصالحة للاستغلال في النشاطات الزراعية المختلفة، وتدهور نوعيتهما ونقص الطاقة غير المتجددة في بعض أقطار العالم.

8- عدم موائمة بعض التقنيات والتجارب المستوردة من الدول المتقدمة مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في بعض دول العالم النامي، ونقص الكفاءات الوطنية القادرة على التعامل معها.

#### الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:-

تكمن أهمية الإفصاح عن التنمية المستدامة في كون إلحاح على المؤسسات الاقتصادية لان تكون أكثر إفصاحا ليس فقط عن أدائها المالي بواسطة تقاريرها ولكن أيضا حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية، إضافة إلى ذلك فان أصحاب المصلحة كثيرا ما





يسعون إلى الحصول على معلومات أخرى غير تلك التي يتطلبها إطار الإفصاح الإلزامي، تشمل معلومات الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

الاتجاهات السائدة فيما يتعلق بالإفصاح عن التنمية المستدامة: (محمد ، 2002)

الاتجاه الأول: المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال: ينص هذا الاتجاه على مواجهة التحديات الاجتماعية والبيئية، من خلال خلق مجتمع حضري معلوماتي وتوسيع نطاق المساءلة في الشركات.

الاتجاه الثاني: ينص على أن الشركات تسلط الانتباه على عملية قيام وتحسين الأداء غير المالي، مثل الأداء البيئي إذا أرادت أن تحقق أهدافها طويلة الأجل.

ويتم الإفصاح عن معلومات الاستدامة في شكل تقارير الاستدامة والتي تقدم معلومات كمية ووصفية وغير مالية (Bebbington and Gray, 2001) وتوصل المعلومات لأصحاب المصالح ويحقق الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة مجموعة من المنافع منها: (الصاوي، 2011)

1- التركيز على الشفافية 2- خلق قيمة مالية 3- تدعيم السمعة 4- تحسين الالتزام بالإجراءات والتشريعات 5- إدارة المخاطر 6- تشجيع الابتكار 7- تدعيم نظم الإدارة واتخاذ القرارات .

دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة:- (Jamtsho, 2005)

يتطلب التعرف على دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة إلى التعرف على العلاقة بين البيئية والتنمية، حيث أكدت بعض الدراسات على أن التنمية تتأثر تأثيراً مباشراً بتدهور البيئية وبالتالي استحالة تحقيق التنمية في ظل التدهور البيئي حيث تعتبر العلاقة بين البيئية والتنمية علاقة تكامل وتوازن، لذا يجب على المجتمعات الاهتمام بحماية البيئية من خلال حماية الموارد الطبيعية، بالإضافة إلى تنمية الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية الحالية بما لا يقلل من استدامة الموارد على المدى الطويل حيث أن العلاقة بين البيئية والتنمية علاقة وثيقة، فالبيئية هي الإطار الذي يعيش فيه الإنسان ويحصل منه على مقومات حياته وإشباع حاجاته، وهذا الإشباع للحاجات يتحقق من خلال استغلال موارد البيئية في إطار ما يسمى بعملية التنمية، وهذه العملية تحمل معنى أكثر اتساعاً وشمولاً من معنى النمو الاقتصادي الذي يعتبر نتيجة لجهود التنمية، ومع سعي الإنسان الدائم نحو المزيد من إشباع حاجاته من خلال رفع معدلات النمو الاقتصادي في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، أحدث الإنسان إخلالاً بالتوازن البيئي تمثلت مظهرة في التلوث البيئي والتصحر وتغير المناخ وفقد التنوع الإحيائي..... الخ، وقد أصبح ضرورياً لمواجهة ذلك، وحفاظاً على استمرار إشباع حاجاته الحاضر دون التضحية بإمكانية وقدرة موارد البيئية على إشباع حاجات المستقبل، أن تدخل الاعتبارات البيئية في قلب





الجهود الموجهة للتنمية، وان يسفر ذلك عن مفهوم جديد للتنمية والنمو الاقتصادي هو المفهوم الذي تتضمنه فكرة التنمية المستدامة (شوقي، 2016). وتعد تقارير التنمية المستدامة حديثة نسبيا في القطاع العام ألا أن هناك اهتمام واسع سواء في الأبحاث أو في الممارسة الفعلية حيث تعتبر تقارير التنمية المستدامة جزء من تقارير القطاع الخاص لا سيما في الصناعات الموارد الخام، فقد ظهرت المبادرة العالمية لإعداد التقارير بهدف إعداد ملحق بشأن تقارير التنمية المستدامة في منظمات القطاع العام. (ANAO, 2005)

ويتمثل جانب الطلب على تقارير التنمية المستدامة في حاجة أصحاب المصالح للمعلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي إلى جانب الأداء الاقتصادي لها، وذلك على النحو التالي: (Patten, 2000)

**1- طلب المستثمرون للإفصاح عن تقارير الاستدامة:** على الرغم من أن تقارير المالية السنوية تعد أداة هامة لاتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين والمحليلين الماليين، ألا أن هؤلاء المستثمرين يروا أن التقارير ينبغي أن تتجاوز المسائل المالية لتشمل موضوعات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية.

**2- طلب العاملون للإفصاح عن تقارير الاستدامة:** يمثل العاملون احد الفئات الهامة من أصحاب المصالح، التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية التي يعملون بها، ويوفر تقرير الاستدامة معلومات هامة للعاملين عن الخدمات الاجتماعية، وذلك للحكم على ما إذا كانت تلك الشركات مسؤولة اجتماعيا وبيئيا وناجحة اقتصاديا (Sinclair, 2001)

**3- طلب العملاء والمستهلكين للإفصاح عن تقارير الاستدامة:** لم يعد اهتمام العملاء والمستهلكين منصبا فقط على سعر المنتج أو الخدمة وجودتها، بل زاد اهتمام العملاء بمجالات أخرى، تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئيا ومدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالعملاء وكيفية التعامل معهم وقدرة الوحدة على الاستمرار (Bebbington et al, 2007)

**4- طلب المقرضين للإفصاح عن تقارير الاستدامة:** يعتبر المقرضين مجموعة من أصحاب المصالح ذوى النفوذ والقوة، وتهتم إدارة الوحدات الاقتصادية باحتياجاتهم من المعلومات مقارنة بأصحاب المصالح الأقل نفوذ أو قوة (Artiach et al, 2010)

**5- طلب الأجهزة الحكومية للإفصاح عن تقارير الاستدامة:** تعتبر الأجهزة الحكومية من أصحاب المصالح في المؤسسات، وتحتاج إلى معلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى أدائها الاقتصادي، وتحتاج الأجهزة الحكومية لمعلومات عن الأداء البيئي للمؤسسات ومدى مساهمتها في المحافظة على البيئة ومنع التلوث ومعالجته أن وجد (Lumberton, 2000)







ومع زيادة اهتمام الأطراف ذات العلاقة بالأمور غير المالية للمؤسسات فإن أنظمتها المحاسبية المالية تعد قاصرة على توفير هذه المعلومات وبالتالي يتطلب تطويرها بهدف توفير التقارير غير المالية ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الأمر الذي أدى إلى ظهور ممارسات التنمية المستدامة كجزء أساسي في السياسات والإجراءات الداخلية للمؤسسات والشركات التجارية والصناعية (عبدالوهاب، 2012)

وحيث أن المشاكل البيئية التي تعوق التنمية المستدامة أصبحت واقعا ملموس أدى إلى ظهور تحديا أمام المحاسبين في كيفية وضع نظام محاسبي بيئي متكامل يعني بالجوانب البيئية ، وكذلك أمام المراجعين كي يمكنهم من تقديم تقارير مراجعة بيئية تفصح عن معلومات قانونية واستثمارية واقتصادية وبيئية مالية وغير مالية بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بهدف خدمة الأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية ولأجل ذلك ظهرت العديد من الدراسات الميدانية والبحثية والتي تسعى إلى إبراز دور المراجع في تحقيق التوازن البيئي لأغراض التنمية المستدامة وإبراز أهم التحديات والمشكلات البيئية التي تعوق التنمية المستدامة والتي تؤثر على الموارد الطبيعية والموارد البشرية، كما ظهرت العديد من الدراسات التي تحاول أن تصل إلى إطار مقترح لكيفية المراجعة البيئية لتقديم التقارير التي تحتوي على المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة (محمد، 2010).

**الجانب العملي للدراسة:-** تسعى الدراسة الميدانية إلى استطلاع وجهات نظر المراجعين الخارجيين تجاه المراجعة البيئية ودوره في دعم تقارير التنمية المستدامة، حيث كانت تتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في ليبيا، ولقد تم اختيار جزءا من مجتمع المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس والذي يبلغ عدد مكاتب المراجعة 63 مكتب مراجعة، ولقد تم اختيار مدينة طرابلس وذلك لان اغلب الشركات العاملة في ليبيا المحلية والأجنبية تتركز في مدينة طرابلس، ولقد تم توزيع استمارة الاستبيان علي 16 فقط من مكاتب المراجعة وذلك بسبب انتشار فيروس كورونا وإغلاق العديد من المكاتب أبوابها وكانت إجمالي الاستثمارات الموزعة 26 والمستردة 20.

لقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين كالتالي:

❖ **القسم الأول:** اشتمل على البيانات الشخصية لعينة الدراسة (العمر - المركز الوظيفي - المؤهل العلمي - عدد ممارسات المراجعة التي قمت بها - عدد الدورات أو الندوات التي حضرتها أو خضعت لها، عدد سنوات الخبرة).

❖ **القسم الثاني:** اشتمل على عدة محاور وتمثلت هي:

▪ **المحور الأول:** إجراءات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية





- **المحور الثاني:** أهمية خبرة ومهارة المراجع الخارجي عند تطبيق المراجعة البيئية في الشركات الصناعية.
  - **المحور الثالث:** سعي الشركات الصناعية إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
  - **المحور الرابع:** دور المراجعة البيئية في الشركات الصناعية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
  - **المحور الخامس:** المعوقات وصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية التي تحول دون تطبيق المراجعة البيئية.
- ولقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والدرجة.

#### جدول رقم (1)

#### الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والدرجة

| الدرجة     | الوزن النسبي % | المتوسط المرجح | الدرجة | خيارات المقياس |
|------------|----------------|----------------|--------|----------------|
| صغيرة جداً | (35.8-20)      | (1.79-1)       | 1      | غير موافق بشدة |
| صغيرة      | (51.8-36)      | (2.59-1.8)     | 2      | غير موافق      |
| متوسطة     | (67.8 -52)     | (3.39-2.6)     | 3      | محايد          |
| كبيرة      | (83.8 -68)     | (4.19 - 3.4)   | 4      | موافق          |
| كبيرة جداً | (100 -84)      | (5 - 4.20)     | 5      | موافق بشدة     |

والجدول رقم (2) يوضح عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة.

#### جدول رقم (2)

#### عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة

| عدد الاستبيانات الموزعة | عدد الاستبيانات المفقودة | عدد الاستبيانات المستلمة | عدد الاستبيانات غير الصالحة | عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل | العدد          |
|-------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------------|----------------|
| 26                      | 3                        | 23                       | 3                           | 20                              |                |
| %100                    | % 11.5                   | % 88.5                   | % 11.5                      | % 77                            | النسبة المئوية |

من الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل هي 77% من عدد الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة مقبولة.





## أساليب التحليل الإحصائي:

لتطبيق الأساليب الإحصائية التالية: **SPSS** لتحقيق أهداف الدراسة ولاختبار فرضياتها تم استخدام برنامج

- 1- حساب التكرارات والنسب المئوية للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- 2- الرسم البياني لتوضيح النسب المئوية للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- 3- حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري والوزن النسبي، لكل عبارة من عبارات الاستبيان، ولكل محور من محاور الاستبيان؛ للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة.
- 4- لاختبار فرضيات للدراسة تم تطبيق اختبار (T – Test) Independent Samples Test

### تحليل استجابات عينة الدراسة

بالاعتماد على أهداف الدراسة وفرضيتها تم تحليل البيانات والتوصل إلى ما يلي:  
أولاً: البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

للتعرف على خصائص البيانات الشخصية لعينة الدراسة، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

#### 1. العمر:

يتضح من الجدول (3) والتمثيل البياني (1) أن ذوي الفئة العمرية (من 35 سنة فأكثر) هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (80%)، يليهم ذوي الفئة العمرية (من 25 إلى 35 سنة) حيث بلغت نسبتهم (20%) مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة على إبداء رأيهم بالاستناد إلى أعمارهم الزمنية.

#### جدول رقم (3)

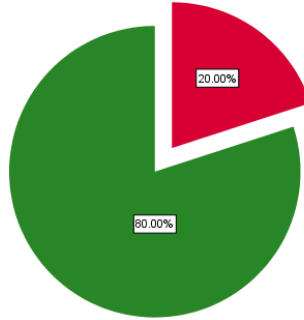
التكرارات والنسب المئوية للفئات العمرية لعينة الدراسة

| العمر            | التكرارات | النسبة المئوية |
|------------------|-----------|----------------|
| من 25 إلى 35 سنة | 4         | 20             |
| من 35 سنة فأكثر  | 16        | 80             |
| المجموع          | 20        | 100.0          |





العمر  
 أقل من 25 سنة  
 من 25 إلى 35 سنة  
 من 35 سنة فأكثر



### التمثيل البياني (1)

النسب المئوية للفئات العمرية لعينة الدراسة

### 2. المركز الوظيفي:

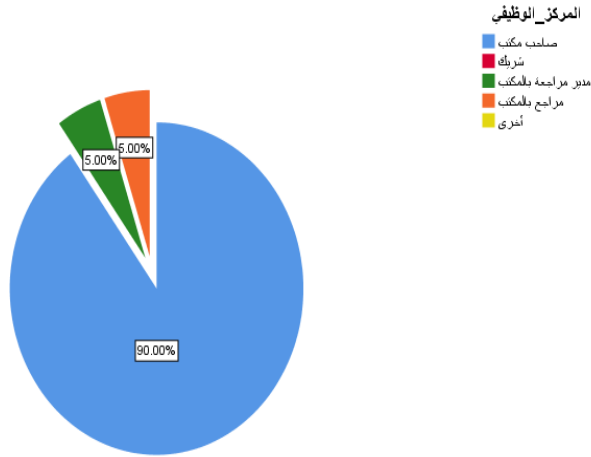
يتضح من الجدول (4) والتمثيل البياني (2) أن ذوي المركز الوظيفي (صاحب مكتب) هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (80%) ويليهم ذوي المركز الوظيفي (مدير مراجعة بالمكتب)، (مراجع بالمكتب) حيث بلغت نسبة كل منهما على حدة (5%)، أي أن (100%) من عينة الدراسة هم من ذوي المراكز الوظيفية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على مراكزهم الوظيفية.

### جدول رقم (4)

#### التكرارات والنسب المئوية للمراكز الوظيفية لعينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرارات | التخصص الوظيفي      |
|----------------|-----------|---------------------|
| 90             | 18        | صاحب مكتب           |
| 5              | 1         | شريك                |
| 5              | 1         | مدير مراجعة بالمكتب |
| 0              | 0         | مراجع بالمكتب       |
| 0              | 0         | أخرى                |
| 100.0          | 20        | المجموع             |





### التمثيل البياني (2)

#### النسب المئوية للمراكز الوظيفية لعينة الدراسة

### 3. المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (5) والتمثيل البياني (3) أن ذوي مؤهل بكالوريوس هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة فقد بلغت نسبتهم (70%) ويليهم ذوي مؤهل ماجستير حيث بلغت نسبتهم (20%)، ويليهم ذوي مؤهل دكتوراه حيث بلغت نسبتهم (10%)، مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على مؤهلاتهم العلمية.

### جدول رقم (5)

#### التكرارات والنسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

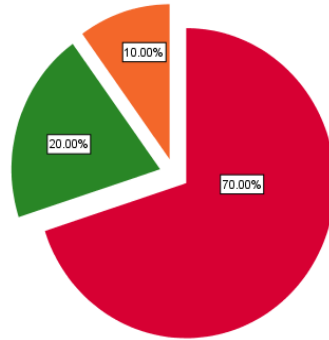
| النسبة المئوية | التكرارات | المؤهل العلمي |
|----------------|-----------|---------------|
| 70             | 14        | بكالوريوس     |
| 20             | 4         | ماجستير       |
| 10             | 2         | دكتوراه       |
| 100.0          | 20        | المجموع       |





المؤهل العلمي

دبلوم عالي  
بكالوريوس  
ماجستير  
دكتوراه



### التمثيل البياني (3)

#### النسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

4. عدد ممارسات المراجعة التي قمت بها:

يتضح من الجدول رقم (6) والتمثيل البياني (4) أن (80%) من عينة الدراسة عدد ممارساتهم للمراجعة هي (من 15 عملية مراجعة فأكثر)، (40%) من عينة الدراسة عدد ممارستهم للمراجعة هي (من 10 إلى أقل من 15) مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على عدد ممارستهم لعمليات المراجعة.

### جدول رقم (6)

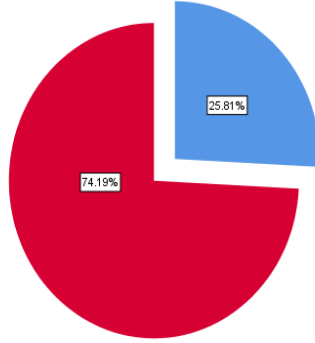
#### التكرارات والنسب المئوية لعدد ممارسات المراجعة لعينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرارات | عدد ممارسات المراجعة     |
|----------------|-----------|--------------------------|
| 0              | 0         | أقل من خمس عمليات        |
| 0              | 0         | من 5 إلى أقل من 10       |
| 40             | 8         | من 10 إلى أقل من 15      |
| 60             | 12        | من 15 عملية مراجعة فأكثر |
| 100.0          | 20        | المجموع                  |





المؤهل\_العلمي  
■ مؤسس  
■ بكالوريوس  
■ دراسات عليا



#### التمثيل البياني (4)

#### النسب المئوية لعدد ممارسات المراجعة لعينة الدراسة

5. عدد الدورات أو الندوات التي حضرتها أو خضعت لها خلال ممارستك للمهنة:

يتضح من الجدول رقم (7) والتمثيل البياني (5) أن (65%) من عينة الدراسة قد حضروا عدد الدورات أو الندوات هو (من 4 إلى أقل من 7)، وأن (35%) من عينة الدراسة قد حضروا عدد الدورات أو الندوات هو (من 7 فأكثر) مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على ما اكتسبوه من حضورهم للدورات أو الندوات خلال ممارستهم للمهنة.

#### جدول رقم (7)

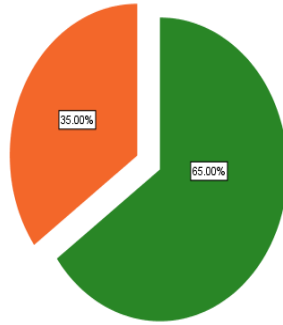
#### التكرارات والنسب المئوية لعدد الدورات والندوات التي حضرتها أو خضعت لها عينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرارات | عدد الدورات أو الندوات              |
|----------------|-----------|-------------------------------------|
| 0              | 0         | لم أحضر أي مؤتمر أو أي ندوة أو دورة |
| 0              | 0         | من 1 إلى أقل من 4                   |
| 65             | 13        | من 4 إلى أقل من 7                   |
| 35             | 7         | من 7 فأكثر                          |
| 100.0          | 20        | المجموع                             |





عدد الدورات أو الندوات التي حضرتها أو خضعت لها  
 لم الحضر أي مؤتمر أو أي ندوة أو دورة  
 من 1 إلى أقل من 4  
 من 4 إلى أقل من 7  
 من 7 فأكثر



### التمثيل البياني (5)

#### النسب المئوية لعدد الدورات والندوات التي حضرتها أو خضعت لها عينة الدراسة

6. سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول رقم (8) والتمثيل البياني (6) أن ذوي الخبرة ( أكثر من 10 سنوات ) هم الاعلي نسبة من عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (80 %) ويليهم ذوي الخبرة (من 5 إلى 10 سنوات) حيث بلغت نسبتهم (20%)، مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة على إبداء رأيهم بالاستناد على عدد سنوات خبراتهم المهنية.

### جدول رقم (8)

#### التكرارات والنسب المئوية لسنوات الخبرة لعينة الدراسة

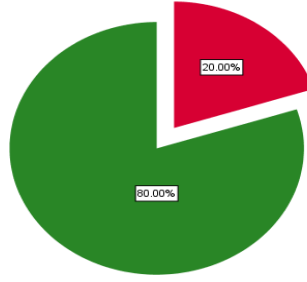
| النسبة المئوية | التكرارات | سنوات الخبرة      |
|----------------|-----------|-------------------|
| 0              | 0         | أقل من 5 سنوات    |
| 20             | 4         | من 5 إلى 10 سنوات |
| 80             | 16        | أكثر من 10 سنوات  |
| 100            | 20        | المجموع           |







سنوات\_الخبرة  
 أقل من 5 سنوات  
 من 5 إلى 10 سنوات  
 أكثر من 10 سنوات



## التمثيل البياني (6)

### النسب المئوية لسنوات الخبرة لعينة الدراسة

ثانياً اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى اهتمام المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية.

$$U \leq 3.39: H_{01}$$

$H_{a1}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى اهتمام المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية.

$$H_{a1}: U > 3.39$$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة ولاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار (One-Sample Test) الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات، الجدول (9) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

### الجدول (9) نتائج اختبار Independent Samples Test (T – Test)

| الحكم                | القرار الإحصائي                       | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | (T) قيمة |
|----------------------|---------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| ترفض الفرضية الصفرية | الفروق دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) | 0.000                       | 0.268             | 64.4    | 19          | 17.76    |





الجدول (9) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (4.46) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع اقل من مستوي الدلالة الافتراضي (0.05) (sig) الدراسة (3.39)، وان مستوي الدلالة الإحصائية المحسوب مما يشير إلى أن الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً ولصالح متوسط استجابات عينة الدراسة، بناءً على ذلك، ترفض الفرضية الصفرية الأولى، وتحل محلها الفرضية البديلة التي نصها:

$H_{a1}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى اهتمام المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية.  
 $H_{a1}: U > 3.39$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى المؤسسات الليبية تهتم بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية، وللتعرف على درجة التطبيق لكل إجراء؛ استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:

### الجدول (10) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة تطبيق المؤسسات الليبية لإجراءات المراجعة البيئية.

| م | العبارات   | المقياس  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التطبيق |
|---|--|----------|------------|-------|-------|----------------|-----------|---------|-------------------|----------------|--------------|
| 1 | تقوم بفحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات الشركات  | التكرار  | 13         | 7     | -     | -              | -         | 4.65    | 0.489             | 93             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 56         | 23    | -     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 2 | التحقق من قيام الشركات الصناعية بتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها نتيجة القيام بأنشطتها   | التكرار  | 12         | 8     | -     | -              | -         | 4.60    | 0.503             | 92             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 60         | 40    | -     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 3 | التأكد من أن الشركات تضع خطط وتحدد الإجراءات التصحيحية لتحسين أدائها البيئي  | التكرار  | 8          | 12    | -     | -              | -         | 4.40    | 0.503             | 88             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 40         | 60    | -     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 4 | التحقق من وجود قوانين وسياسات إدارية يمكن من خلالها الحكم عن مدى التزام الشركات الصناعية بما خطط له فيما يتعلق بمعالجة التأثيرات السلبية | التكرار  | 13         | 5     | 2     | -              | -         | 4.55    | 0.686             | 91             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 65         | 25    | 10    | -              | -         |         |                   |                |              |





|            |      |       |      |  |   |    |    |    |          | لنشاطها على البيئة.   |   |
|------------|------|-------|------|--|---|----|----|----|----------|---|---|
| كبيرة جداً | 87   | 0.489 | 4.35 | -  | - | -  | 13 | 7  | التكرار  | التحقق من صلاحية الأجهزة والمعدات المستخدمة في منع التلوث البيئية.  | 5 |
|            |      |       |      | -  | - | -  | 65 | 35 | النسبة % |   |   |
| كبيرة جداً | 89   | 0.605 | 4.45 | -  | - | 1  | 9  | 10 | التكرار  | فحص مدى قدرة الشركات الصناعية في التعامل مع المخاطر البيئية المحتملة ووضع الاستراتيجيات المناسبة لمواجهتها                            | 6 |
|            |      |       |      | -  | - | 5  | 45 | 50 | النسبة % |   |   |
| كبيرة جداً | 84   | 0.686 | 4.20 | -  | - | 3  | 10 | 7  | التكرار  | التحقق من وجود عمليات تطوير للنظام المحاسبية في الشركات الصناعية وبما يتلاءم مع التطورات الحاصلة في الإصدارات المتعلقة بالبعد البيئية | 7 |
|            |      |       |      | -  | - | 15 | 50 | 35 | النسبة % |   |   |
| كبيرة جداً | 89.2 | 0.268 | 4.46 | درجة تطبيق المؤسسات للبيئية لإجراءات المراجعة البيئية. |   |    |    |    |          |   |   |

من الجدول (10) يتبين أن تطبيق المؤسسات للبيئية لإجراءات المراجعة البيئية هو بدرجة كبيرة، جداً فقد بلغ متوسط للمحور الأول ككل (4.46)، وكذلك فقد تراوحت متوسطات جميع إجراءات المراجعة البيئية بين (4.2-4.6) والتي تقع في حدود درجة التطبيق الكبيرة جداً (4.20 - 5).

#### الفرضية الثانية:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى تتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية.

$$U \leq 3.39; H_0$$

$H_{a2}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى تتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية.

$$H_{a2}: U > 3.39$$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. ولاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار (One-Sample Test) الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات، الجدول (11) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.





### الجدول (4) نتائج اختبار (T – Test) Independent Samples Test

| الحكم                | القرار الإحصائي                       | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | (T) قيمة |
|----------------------|---------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| ترفض الفرضية الصفرية | الفروق دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) | 0.000                       | 0.186             | 4.41    | 19          | 24.32    |

الجدول (11) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (4.41) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (0.05) (sig) الدراسة (3.39)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب مما يشير إلى أن الفرق بين المتوسطين غير دال إحصائياً، بناء على ذلك لا ترفض الفرضية الصفرية الثانية، التي نصها:

$H_{a2}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى تتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية.

$$H_{a2}: U > 3.39$$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن المراجعين الخارجيين تتوفر لديهم الخبرة والمهارة لتطبيق المراجعة البيئية، وللتعرف على درجة توفر الخبرة والمهارة؛ استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:

### الجدول (12) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة توفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية.

| م | العبارات   | المقياس  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التوفر |
|---|--|----------|------------|-------|-------|----------------|-----------|---------|-------------------|----------------|-------------|
| 1 | معرفة وخبرة المراجع الخارجي بالنواحي البيئية التي تؤثر في قيم الأصول والالتزامات ويجب أن يحدد مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية | التكرار  | 10         | 10    | -     | -              | -         | 4.50    | 0.513             | 90             | كبيرة جداً  |
|   |  | النسبة % | 50         | 50    | -     | -              | -         |         |                   |                |             |
| 2 | معرفة وخبرة المراجع الخارجي بأساليب قياس الأنشطة البيئية   | التكرار  | 10         | 10    | -     | -              | -         | 4.50    | 0.513             | 90             | كبيرة جداً  |
|   |  | النسبة % | 50         | 50    | -     | -              | -         |         |                   |                |             |
| 3 | معرفة وخبرة المراجعين الخارجيين بأساليب الإفصاح  | التكرار  | 10         | 10    | -     | -              | -         | 4.50    | 0.513             | 90             | كبيرة جداً  |
|   |  | النسبة % | 20         | 20    | -     | -              | -         |         |                   |                |             |



دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين  
أ. ايناس العريفي، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة / جامعة المرقب.



|            |      |       |      |   |   |    |    |    |             | الملاءمة عن<br>الأنشطة البيئية   |   |
|------------|------|-------|------|---|---|----|----|----|-------------|--|---|
| كبيرة جداً | 87   | 0.587 | 4.35 | -   | - | 1  | 11 | 8  | التكرار     | المعرفة والخبرة<br>بالقوانين<br>والتشريعات<br>البيئية التي<br>تخضع لها<br>الوحدات<br>الاقتصادية      | 4 |
|            |      |       |      | -   | - | 5  | 55 | 40 | النسبة<br>% |  |   |
| كبيرة جداً | 87   | 0.671 | 4.35 | -   | - | 2  | 9  | 9  | التكرار     | معرفة أثر<br>التأثيرات البيئية<br>لأنشطة الشركات<br>الصناعية على<br>إعداد ومراجعة<br>القوائم المالية | 5 |
|            |      |       |      | -   | - | 10 | 45 | 45 | النسبة<br>% |  |   |
| كبيرة جداً | 88   | 0.754 | 4.40 | -   | - | 1  | 9  | 10 | التكرار     | معرفة وفهم<br>قضايا البيئة<br>متضمناً البعد<br>للتنمية المستدامة                                     | 6 |
|            |      |       |      | -   | - | 5  | 45 | 50 | النسبة<br>% |  |   |
| كبيرة جداً | 85   | 0.851 | 4.25 | -   | 1 | 2  | 8  | 9  | التكرار     | توفر خبرات<br>وتخصصات<br>علمية مختلفة في<br>مكاتب المراجعة<br>بما تخدم الاهتمام<br>بالأنشطة البيئية  | 7 |
|            |      |       |      | -   | 5 | 10 | 40 | 45 | النسبة<br>% |  |   |
| كبيرة جداً | 88.2 | 0.186 | 4.41 | درجة توفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية. |   |    |    |    |             |  |   |

من الجدول (12) يتبين أن توفر المهارة والخبرة لدى المراجعين الخارجيين عند تطبيقهم للمراجعة البيئية هو بدرجة كبيرة جداً، فقد بلغ متوسط المحور الثاني ككل (4.41)، وكذلك فقد تراوحت متوسطات المهارات والخبرات بين (4.25-4.50) والتي تقع في حدود درجة التوفر الكبيرة جداً (4.20 - 5).





## الفرضية الثالثة:

$H_{03}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة  $U \leq 03H$   
3.39:

$H_{a3}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة  
 $H_{a3}:U > 3.39$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة، واختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار (One-Sample Test) الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات، الجدول (13) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

## الجدول (13) نتائج اختبار (T – Test Test) Independent Samples

| الحكم                | القرار الإحصائي                       | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | قيمة (T) |
|----------------------|---------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| ترفض الفرضية الصفرية | الفروق دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) | 0.000                       | 0.181             | 4.48    | 19          | 26.72    |

الجدول (13) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (4.48) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع أقل من مستوى الدلالة الافتراضي (0.05)(sig) الدراسة (3.39)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب مما يشير إلى أن الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً ولصالح متوسط استجابات عينة الدراسة، بناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية الثالثة، وتحل محلها الفرضية البديلة التي نصها:

$H_{a3}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة  
 $H_{a3}:U > 3.39$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى المؤسسات الليبية تسعى لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وللتعرف على درجة سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة؛ استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:



## الجدول (14) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة

| م | العبارات   | المقياس  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة السعي |
|---|--|----------|------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|-------------------|----------------|------------|
| 1 | تضع المؤسسات الصناعية خطط مستقبلية للحد من انبعاثات الضارة والمخالفات الناتجة عن أنشطة المؤسسة                                   | التكرار  | 13         | 7     | -     | -         | -              | 4.65    | 0.489             | 93             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 35         | 65    | -     | -         | -              |         |                   |                |            |
| 2 | تسعى الشركات الصناعية إلى استخدام موارد الطاقة النظيفة صديقة البيئة  | التكرار  | 9          | 10    | 1     | -         | -              | 4.40    | 0.598             | 88             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 45         | 50    | 5     | -         | -              |         |                   |                |            |
| 3 | تسعى الشركات الصناعية إلى تطوير نظام لإدارة الطاقة لدى المؤسسات من خلال وضع سياسات لزيادة كفاءة استخدام الطاقة وتجنب الفاقد منها | التكرار  | 5          | 14    | 1     | -         | -              | 4.20    | 0.523             | 84             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 25         | 70    | 5     | -         | -              |         |                   |                |            |
| 4 | يتم الاستعانة بالخبير البيئي لتقليل الآثار السلبية التي تسببها أنشطة الشركات الصناعية  | التكرار  | 7          | 13    | -     | -         | -              | 4.35    | 0.489             | 87             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 35         | 65    | -     | -         | -              |         |                   |                |            |
| 5 | تلجأ الشركات إلى تحديث الهيكل التنظيمي على مستوى الشركات الصناعية وتبني فكرة الوعي البيئي  | التكرار  | 13         | 6     | 1     | -         | -              | 4.60    | 0.598             | 92             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 65         | 30    | 5     | -         | -              |         |                   |                |            |
| 6 | تهتم الشركات الصناعية التي قمت بمراجعتها في السابق بالقياس البيئي  | التكرار  | 14         | 5     | 1     | -         | -              | 4.65    | 0.587             | 93             | كبيرة جداً |
|   |  | النسبة % | 70         | 25    | 5     | -         | -              |         |                   |                |            |
|   | <b>درجة سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة</b>  |          |            |       |       |           |                |         |                   |                |            |
|   |  |          |            |       |       |           |                | 4.48    | 0.181             | 89.6           | كبيرة جداً |

من الجدول (14) يتبين أن درجة سعي المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة هو بدرجة كبيرة جداً، فقد بلغ متوسط المحور الثالث ككل (4.48)، وكذلك فقد تراوحت متوسطات مساعي تحقيق أهداف التنمية المستدامة بين (4.20-4.65) والتي تقع في حدود درجة السعي الكبيرة جداً (4.20 - 5).





### الفرضية الرابعة:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة.

$$U \leq 3.39$$

$H_{a4}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة.

$$H_{a4}: U > 3.39$$

حيث أن ( $U$ ) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة، واختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار (One-Sample Test) الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات، الجدول (15) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

### الجدول (15) نتائج اختبار (T – Test) Independent Samples Test

| الحكم                | القرار الإحصائي                       | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | (T)قيمة |
|----------------------|---------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|---------|
| ترفض الفرضية الصفرية | الفروق دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) | 0.000                       | 2170.             | 4.43    | 19          | 21.37   |

الجدول (15) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (4.43) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع أقل من مستوى الدلالة الافتراضي (0.05) (sig) الدراسة (3.39)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب مما يشير إلى أن الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً ولصالح متوسط استجابات عينة الدراسة، بناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية الرابعة، وتحل محلها الفرضية البديلة التي نصها:

$H_{a4}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة.

$$H_{a4}: U > 3.39$$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة، وللتعرف على درجة وجود الأدوار؛ استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:





**الجدول (16) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة وجود أدوار للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة.**

| م | العبارات   | المقياس  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التواجد |
|---|--|----------|------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|-------------------|----------------|--------------|
| 1 | تسعى المراجعة البيئية للتحقق من قدرة الأنظمة المحاسبية للمؤسسات على تقديم التقارير والبيانات البيئية المطلوبة        | التكرار  | 5          | 4     | -     | -         | -              | 4.75    | 0.444             | 95             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 75         | 25    | -     | -         | -              |         |                   |                |              |
| 2 | تسعى المراجعة البيئية لتقييم العلاقة بين سعي المؤسسة لتحقيق التنمية من جهة وبين تلبية المتطلبات البيئية من جهة أخرى. | التكرار  | 12         | 8     | -     | -         | -              | 4.60    | 0.503             | 92             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 60         | 40    | -     | -         | -              |         |                   |                |              |
| 3 | تسعى المراجعة البيئية للتحقق من مخاطر وجود أخطاء جوهرية في الإفصاح المالي المتعلق بالجوانب البيئية                   | التكرار  | 7          | 12    | 1     | -         | -              | 4.30    | 0.571             | 86             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 35         | 60    | 5     | -         | -              |         |                   |                |              |
| 4 | تتلى المراجعة البيئية أهداف التنمية من خلال نشر الوعي البيئي وإنتاج منتجات صديقة البيئة                              | التكرار  | 7          | 12    | 1     | -         | -              | 4.30    | 0.571             | 86             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 35         | 60    | 5     | -         | -              |         |                   |                |              |
| 5 | تحرص الشركات الصناعية على القيام بمبادرات تطوعية خاصة بحماية البيئة بهدف تحسين سمعتها وعلاقتها بالمجتمع              | التكرار  | 9          | 9     | 2     | -         | -              | 4.35    | 0.671             | 87             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 45         | 45    | 10    | -         | -              |         |                   |                |              |
| 6 | تسعى المراجعة البيئية للتحقق من خاطر وجود أخطاء جوهرية في الإفصاح المالي متعلق                                       | التكرار  | 13         | 6     | 1     | -         | -              | 4.60    | 0.598             | 92             | كبيرة جداً   |
|   |  | النسبة % | 65         | 30    | 5     | -         | -              |         |                   |                |              |





|            |      |       |      |  |   |    |    |    | بالجوانب البيئية |   |  |
|------------|------|-------|------|--|---|----|----|----|------------------|---|--|
| كبيرة      | 82   | 0.912 | 4.10 | -  | 1 | 4  | 7  | 8  | التكرار          | 7 | تعد المراجعة البيئية أداة يمكن من خلالها تقييم الأداء للشركات الصناعية للتحقق من تطبيقها للقوانين واللوائح البيئية |
|            |      |       |      | -  | 5 | 20 | 35 | 40 | النسبة %         |   |  |
| كبيرة جداً | 88.6 | 0.217 | 4.43 | وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة |   |    |    |    |                  |   |  |

من الجدول (16) يتبين وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة، فقد بلغ متوسط المحور الرابع ككل (4.43)، وكذلك فقد تراوحت متوسطات الأدوار بين (4.10-4.75) والتي تقع في حدود درجة الوجود الكبيرة جداً (4.20 - 5) عدا الدور السابع (تعد المراجعة البيئية أداة يمكن من خلالها تقييم الأداء للشركات الصناعية للتحقق من تطبيقها للقوانين واللوائح البيئية) فقد كانت درجة وجوده كبيرة حيث بلغ متوسطه المقدار (4.10).

#### الفرضية الخامسة:

$H_{05}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية.  $H_{05}: U \leq 3.39$

$H_{a5}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية.  $H_{a5}: U > 3.39$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة، ولاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار (One-Sample Test) الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات، الجدول (17) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

#### الجدول (17) نتائج اختبار (Independent Samples Test (T – Test)

| الحكم                | القرار الإحصائي                      | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | قيمة (t) |
|----------------------|--------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| ترفض الفرضية الصفرية | الفرق دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) | 0.000                       | 0.208             | 4.48    | 19          | 23.43    |

الجدول (17) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (4.48) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع أقل من مستوى الدلالة الافتراضي (0.05) (sig) الدراسة (3.39)، وأن





مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب مما يشير إلى أن الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً  
ولصالح متوسط استجابات عينة الدراسة، بناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية الخامسة،  
وتحل محلها الفرضية البديلة التي نصها:

$H_{a5}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي  
لمجتمع الدراسة تشير إلى وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية  
للمراجعة البيئية.  $U > 3.39$ :  $H_{a5}$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن هناك جملة من المعوقات تحول دون تطبيق المؤسسات  
الليبية للمراجعة البيئية. وللتعرف على درجة وجود تلك المعوقات والصعوبات، استلزم ذلك حساب  
بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:

**الجدول (18) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة وجود معوقات وصعوبات تحول  
دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية.**

| م | العبارات  | المقياس  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التواجد |
|---|---|----------|------------|-------|-------|----------------|-----------|---------|-------------------|----------------|--------------|
| 1 | عدم التحديد السليم لمفاهيم المحاسبة البيئية   | التكرار  | 14         | 5     | 1     | -              | -         | 4.65    | 0.587             | 93             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 70         | 25    | 5     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 2 | توجد صعوبات في القياس الكمي لبعض التكاليف والعوائد البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها على قيم نقدية وكذلك صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها | التكرار  | 12         | 8     | -     | -              | -         | 4.60    | 0.503             | 92             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 60         | 40    | -     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 3 | عدم توفر بيانات لقيمة الإهدار والخسائر والأضرار المترتبة على الأحداث البيئية  | التكرار  | 8          | 12    | -     | -              | -         | 4.40    | 0.503             | 88             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 40         | 60    | -     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 4 | عدم وجود معايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي   | التكرار  | 6          | 13    | 1     | -              | -         | 4.20    | 0.696             | 84             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 30         | 65    | 5     | -              | -         |         |                   |                |              |
| 5 | ضعف نظام المعلومات البيئي سواء على مستوى الشركات الصناعية أو الدولة ككل   | التكرار  | 12         | 8     | 4.10- | -              | -         | 4.60    | 0.503             | 92             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 60         | 40    | 4.65  | -              | -         |         |                   |                |              |
| 6 | عدم وجود سجلات ودقاتر بيئية كما هو موجود في المحاسبة  | التكرار  | 10         | 9     | 14.60 | -              | -         | 4.45    | 0.605             | 89             | كبيرة جداً   |
|   |   | النسبة % | 50         | 45    | 54.40 | -              | -         |         |                   |                |              |
|   | درجة وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية.  |          |            |       |       |                |           |         |                   |                |              |

من الجدول (18) يتبين أن وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية. هو بدرجة كبيرة جداً، فقد بلغ متوسط المحور الخامس ككل (4.48)، وكذلك فقد تراوحت متوسطات المهارات والخبرات بين (4.20-4.65) والتي تقع في حدود درجة الوجود الكبيرة جداً (4.20 - 5).





## نتائج التحليل الإحصائي:

- تهتم المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً.
- تتوفر الخبرة والمهارة لدى المراجع عند تطبيق المراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً.
- تسعى المؤسسات الليبية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة. بدرجة كبيرة جداً.
- يوجد دور للمراجعة البيئية في المؤسسات الليبية لتحقيق التنمية المستدامة بدرجة كبيرة جداً.
- توجد معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية بدرجة كبيرة جداً.

## التوصيات: من خلال نتائج الدراسة تنبثق التوصيات التالية:

- العمل على استمرار المؤسسات الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة البيئية.
- إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالمراجعة البيئية في الشركات الصناعة.
- العمل على زيادة تأهيل وتدريب فريق المراجعة البيئية على أن يضم هذا الفريق كفاءات من كافة التخصصات الضرورية للأداء البيئي.
- ضرورة التنسيق والتكامل بين عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجعة البيئية.
- ضرورة تشجيع المؤسسات على إيجاد إدارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي يكون مهمتها الأساسية كيفية الحفاظ على الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الإخطار البيئية المحتملة.
- العمل على إزالة معوقات وصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات الليبية للمراجعة البيئية، وذلك من خلال القيام بما يلي:
- التحديد السليم لمفاهيم المحاسبة البيئية.
- تسهيل القياس الكمي لبعض التكاليف والعوائد البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها على قيم نقدية وكذلك صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها.
- توفير بيانات لقيمة الإهدار والخسائر والأضرار المترتبة على الأحداث البيئية.
- وضع معايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي.
- تقوية نظام المعلومات البيئي سواء على مستوى الشركات الصناعية أو الدولة ككل.
- إيجاد سجلات ودفاتر بيئية كما هو موجود في المحاسبة.





## المراجع باللغة العربية

- 1- - احمد الاهواني (1998) المراجعة البيئية والتخطيط لها جامعة القاهرة ، كلية الهندسة ، مؤتمر البيئية من 18-22 يوليو 1998 ص 26.
- 2- احمد طه محمد (2002) " المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الإنتاجية " المجلة العلمية للدراسات والبحوث - العدد الأول -2002- ص 10 جامعة حلوان
- 3- أمال محمد عوض ( 2017 ) " تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية " مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، الجزء الثاني ، ديسمبر ، ص1217 .
- 4- امين السيد لطفي " دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد " الدار الجامعية ، مصر ، 2007 .
- 5- السيد احمد السقا ، مدثر طه أبو الخير " مشاكل معاصرة في المراجعة " مطبعة غباشي ، طنطا ديسمبر 2002
- 6- الشلبي احسان محمد (2013) " تقييم تجربة ديوان المراجعة القومي في السودان لتطبيق المراجعة البيئية ( دراسة تطبيقية على ديوان المراجعة القومي السوداني ) أطروحة دكتوراه في المحاسبة -جامعة النيلين -كلية التجارة
- الغول رشا " المراجعة البيئية ( التأسيس النظري والممارسات المهنية ) " مكتبة الوفاء القانونية - الإسكندرية - الطبعة الأولى ، 2014
- 7- بوحفص رواني ( 2014 ) " المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة " مجلة رواني اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، الجزائر ، العدد ستة ، ص 185-200.
- 8- بوسامحة الشيخ ( 2015 ) " أبعاد وأهداف ومعوقات التنمية المستدامة " مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية ، المغرب ، العدد التاسع ، ص 289-308.
- 9- راشد مبارك المنصوري ( 2005 ) تقييم دور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي في حماية البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بدولة الإمارات العربية المتحدة - دراسة تطبيقية علي إمارة ابوظبي ، رسالة ماجستير في العلوم البيئية ، جامعة عين شمس - معهد البحوث البيئية ، القاهرة .
- 10- سالم سعيد باعاجه ( 2012 ) " المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين - دراسة تحليلية تطبيقية علي شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية " المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد التاسع ، يناير 2012 .
- 11- شفاء محمد باوزير ( 2007 ) مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية - دراسة استكشافية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة.
- 12- عادل حسن النصيرات ( 2006 ) مدي ادراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية و الدولية وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل أنفاق المال العام ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية .
- 13- عبد الرحمن محمد الحسن (2011) التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها ، بحث مقدم لملتقى إستراتيجية الحكومة في القضاء علي البطالة وتحقيق التنمية المستدامة ، جامعة المسيلة ، 15-16-11-2011





- 14- عفت ابوبكر الصاوي ( 2011 ) " نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة " مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، مجلد الثامن والأربعون .
- 15- علي باسم رشيد (2017) إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة جامعة المنصورة .
- 16- غمام مراد ، دخمون فوزي ( 2015 ) أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بالاضخريّة ، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر
- 17-- عودة راشد الجبوسي " الإسلام والتنمية المستدامة - رؤية كونية جديدة " عمان - الناشر مؤسسة فريدريتش ايبيرت - 2013
- 18- فادو بلاس موشيت " مبادئ التنمية المستدامة " ترجمة بهاء شاهين ، الطبعة الأولى ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة 2000 .
- 19-ليلي عبد الحميد لطفي ( 2000 ) " دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- 20- محمد محمود صابر ( 2010 ) " إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير معلومات اللازمة للأغراض التنموية المستدامة - نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية " مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ص 297-360 .
- 21-نصر علي عبد الوهاب ( 2012 ) " مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ص 1-25 .
- المراجع باللغة الانجليزية :**

- 1-Artiach ,T .D .Lee D .nelson and Walker, The Determinates of Corporate Sustainability Performances , Accounting and Finance ,2010 ,p 51 .
- 2- Augustine ,E ., Chijio ke, M ., Uyioghousu . O ., and Otivbo, E, (2013) Environmental Auditing and Sustainable Development in Nigeria , Research Journal of Finance and Accounting , u , pp.91-98 .
- 3-Bebbington ,J., J . Brown and B. Frame ( 2007) Accounting Technologies and Sustainability Assess men Models , Extension Economics ,2007, p 224
- 4- Bebbington ,J and R , Gray ( 2001) An Account of Sustainability Failure - Success and Are Conceptualization ,Critical Perspectives on Accounting .2001 , pp 557-587.
- 5-Brooks , K(2004) Reaping the Benefits of Environmental Auditing , Internal Auditing (19) 6
- 6- Jamtsho , Choida (2005) Environmental Auditing and Sustainable Development from The Perspective of A government Auditing Dissertation Master Degree , University of East Anglia





7- Kreuze , J. G., Gole E. Newll , and Stephen J .Newell .( 1996) Environmental Disclosures ; What Companies are Repotting , Management Accounting . Jule .1996 , pp 37-48 .

8- Lumberton., (2000) Accounting for sustainable Development – A case Study of City Farm , Critical Perspective on Accounting ,p 583.

9- Patten .C, (2000) Sustainable Development and Governance Organization for Economic Cooperation and Development ; The OECD Observer ( summer ) pp 221-222.

10-Sinclair C .D,(2001) Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristic ; A Research Note and Extension . Journal of Business Finance and Accounting .p 327.