

إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية

إعداد

دكتور/ علاء محمد البتانوى

مدرس محاسبة ومراجعة - أكاديمية الدراسات المتخصصة

إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية

مقدمة:

يعتبر الفساد الأخلاقي والبيئي Environmental and Ethical Degeneration أحد المشاكل الهامة التي تواجه دول العالم وخاصة النامية منها، وينتج هذا الفساد عن أنشطة اقتصادية تقوم بها تنظيمات الأعمال و يترتب عليها خسائر مادية وغير مادية تؤثر على اقتصاديات الدول ومستقبلها للعديد من السنوات، ويمكن تقليل هذا الفساد من خلال أنشطة اجتماعية موجهة، وعلى تنظيمات الأعمال ألا تسعى نحو تحقيق الربح دون أن يكون له أثر إيجابي على المجتمع، وأن تسعى باستمرار نحو تخفيض أو إزالة أي أثر سلبي على البيئة، وأن تسعى أيضاً نحو تحقيق التوازن ما بين مصالحها الاقتصادية والاعتبارات الاجتماعية والبيئية (Ozbirecikli, 2007,p.114).

وتمارس العديد من تنظيمات الأعمال أنشطة ذات طبيعة ملوثة للبيئة أو يحتمل أن تلوث البيئة، ونتيجة لتلك الأنشطة فقد ينشأ عليها التزامات بيئية Environmental Liabilities، وهذه الالتزامات قد تكون نتيجة مخالفة القوانين أو اللوائح البيئية، أو قد تكون بسبب ضرورة إزالة آثار التلوث، وهذا يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التعرف على الإصدارات المهنية والبيئية القانونية التي تعمل فيها تنظيمات الأعمال حتى يتمكن من التحقق من سلامة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية المصاحبة للأنشطة التي تمارسها، التزاماً منه بمعايير المراجعة الدولية في هذا الشأن.

ويمكن التعرف على البيئة القانونية التي تعمل فيها تنظيمات الأعمال في مصر من خلال القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية رقم (٣٣٨) لسنة ١٩٩٥، والمعدلة بالقرار رقم ١٧٤١ لسنة ٢٠٠٥، وبموجب هذا القانون تم إنشاء جهاز شئون البيئة، والذي يقوم بوضع المعايير والاشتراطات التي يتم تقييم الأداء البيئي على أساسها، وكذلك فإن التراخيص التي يتم منحها للمشروعات الجديدة من قبل الجهات الإدارية المختصة يجب أولاً أن تستوفي هذه المعايير والاشتراطات (قانون البيئة المصري رقم (٤)، لسنة ٢٠٠٤ ولائحته التنفيذية، ٢٠٠٧).

وهناك العديد من الإصدارات المهنية على المستوى المحلي والدولي، والتي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في اعتباره عند مراجعته للالتزامات البيئية، وهذه

المراجعة لها أهمية خاصة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية لما لها من تأثير على المركز المالي، وإلى جانب أنها تعكس الأداء البيئي لتنظيم الأعمال، ومدى التزامه باللوائح والقوانين البيئية، ومن ثم فإن اهتمام مراقب الحسابات بمراجعتها يضيف الثقة، ويحقق إمكانية الاعتماد على ما ورد بالقوائم المالية فيما يتعلق بالالتزامات البيئية.

مشكلة البحث:

تحرك الضغوط القانونية والاجتماعية من جانب أصحاب المصلحة Stakeholders مهنة المراجعة الخارجية من مجرد مراجعة للقوائم المالية إلى المراجعة المستدامة Sustainability Auditing والتي تسعى إلى تحقيق التوازن ما بين المصالح الاقتصادية لتنظيم الأعمال والتزاماته الاجتماعية والبيئية.

وقد ظهرت في مصر مشكلة مدى قدرة والتزام مراقبي الحسابات بخصوص التحقق من الالتزامات والعناصر البيئية، والتي تنشأ بسبب ممارسة بعض الشركات أنشطة ذات أثر بيئي معين، فبالرغم من قيام مراقبي الحسابات بالتحقق من حسابات الشركات في ظل وجود بيان الممارسات الدولية رقم (١٠١٠) إلا أننا نجد أن تقارير مراقبي الحسابات جاءت خالية تماماً من أية تحفظات أو آراء غير نظيفة وذلك بالرغم من أن عدداً كبيراً من الشركات محل المراجعة لم تفصح عن التزامات بيئية محتملة (محمد عبد الغنى، ٢٠٠٠، ص ٢٦٥).

ويطلب ذلك المزيد من الدراسات والتي تدور حول اهتمام مراقبي الحسابات في مصر بعنصر الالتزامات البيئية كأحد العناصر الهامة في القوائم المالية، والتي قد يكون لها آثار مالية وغير مالية من شأنها التأثير على سلامة القوائم المالية لتنظيم الأعمال وقدرته على الاستمرار، فقد تؤدي زيادة التكاليف الناتجة عن الالتزامات البيئية بالعديد من تنظيمات الأعمال نحو الإفلاس Bankruptcy وعدم الاستمرار.

ولقد أشارت إحدى الدراسات إلي وجود فجوة بين المعايير المحاسبية والتي يصدر مراقب الحسابات رأيه في مدى الالتزام بها وبين المتطلبات القانونية للإفصاح البيئي، فوجدت في العديد من الحالات أن المعايير المحاسبية لا تتطلب نفس القدر من الإفصاح الذي تتطلبه بعض التشريعات والقوانين البيئية، ولذلك فإن على مراقب الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة والتي تتطلب منه التحقق من التزام تنظيم الأعمال

بالمعايير المحاسبية من جهة والمتطلبات القانونية من جهة أخرى (Estrin, 2004, p.2).

وتعد مراجعة الالتزامات البيئية نشاط اختياري من جانب تنظيمات الأعمال، فلا يوجد حتى الوقت الحالي قانون يجعلها ملزمة، إلا أنها تساعد تنظيمات الأعمال على التعامل الفعال مع الالتزامات البيئية بدلاً من مواجهة الأزمات البيئية، فإطفاء النار الصغيرة أسهل من مواجهة اللهب الكبير. ومنذ وقت قليل كانت المعلومات البيئية تظهر كملاحظات ترفق بالتقرير السنوي، ولكنها أصبحت الآن جزء مكمّل للتقارير المالية، وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الآن ضرورة الإفصاح الكامل عن الالتزامات البيئية المؤكدة والاحتمالية. (Brooks, 2004, p.26).

وفي ضوء ما سبق عرضه تظهر أهمية وضع إطار لمراجعة الالتزامات البيئية في مصر يقدم إرشادات لمراقب الحسابات يساعده على التحقق من هذه الالتزامات عند مراجعته للقوائم المالية ككل، ويعتمد هذا الإطار على تبيان أهداف وأهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية، والفهم الكافي لطبيعة نشاط تنظيم الأعمال والقوانين واللوائح البيئية، والمعايير المصرية والدولية ذات الصلة، ونظام إدارة المخاطر البيئية، ومعايير الجودة البيئية، وتقدير تكاليف المراجعة وجدولة عملياتها، وصولاً لإصدار تقرير المراجعة، ومع ضرورة استقصاء آراء الأكاديميين والممارسين حول مدى قبولهم للمحاور الأساسية التي يستند إليها هذا الإطار للوقوف على مدى إمكانية تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية.

هدف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في محاولة إعداد إطار متكامل للمراجعة المالية

للتزامات البيئية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:-

- (١) عرض وتحليل لمفهوم الالتزامات البيئية وأهميتها مراجعتها.
- (٢) عرض وتحليل لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المالية للالتزامات البيئية.
- (٣) عرض إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية واستقصاء آراء الممارسين والأكاديميين حول مدى قبولهم لهذا الإطار وبالتالي الحكم على مدى إمكانية تطبيقه في

بيئة الأعمال المصرية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من تناوله لموضوع يشغل اهتمام مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية على المستويين المحلي والدولي، فقيام مراقب الحسابات بالتحقق من الالتزامات البيئية بشكل موضوعي من شأنه أن يضيف الثقة في القوائم المالية من جانب مستخدميها فيما يتعلق بهذا العنصر .

ومن جانب آخر تظهر أهمية البحث على المستويين الأكاديمي والعملي من خلال اقتراح إطار لمراجعة الالتزامات البيئية في ضوء القوائين البيئية والمعايير المصرية والدولية ومعايير الجودة البيئية مع إيجاد دليل ميداني على مدى قبوله من جانب الممارسين والأكاديميين عند مراجعة القوائم المالية لتنظيمات الأعمال التي تمارس أنشطة ذات طبيعة ملوثة للبيئة.

منهج البحث:

يحدد هدف البحث منهج البحث الذي يجب اتباعه، وفي ضوء ذلك سيقوم الباحث باستخدام كلاً من المنهجين الوصفي والعياري، المنهج الوصفي بغرض دراسة واستقراء وتقييم البحوث المتعلقة بدراسة المراجعة المالية للالتزامات البيئية، والمنهج العياري بغرض استنباط الإطار المقترح لمراجعة الالتزامات البيئية بما يناسب بيئة الأعمال المصرية. وإلي جانب ذلك يعتمد البحث على دراسة ميدانية لاستقصاء آراء الأكاديميين والممارسين في مصر حول مدى قبولهم للإطار المقترح.

خطة البحث:

في ضوء منهجية البحث وتحقيقاً لأهدافه سيتم تنظيمه على النحو التالي:

المبحث الأول: أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المالية للالتزامات البيئية.

المبحث الثالث: إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية.

المبحث الرابع: دراسة ميدانية لاستقصاء آراء الأكاديميين والممارسين حول مدى قبولهم للإطار المقترح.

المبحث الخامس: خلاصة البحث.

المبحث الأول

أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية

تجعل القوانين والتشريعات البيئية تنظيمات الأعمال أكثر عرضه للمحاسبة تجاه مسؤولياتها البيئية. وعند إخلال تنظيم الأعمال بالقوانين والتشريعات البيئية يوقع عليه الجزاءات والتي تبدأ بإلزامه بإزالة آثار التلوث مروراً بفرض الجزاءات المالية ووصولاً إلي وقف النشاط وسحب الترخيص.

ومن الضروري أن تعكس القوائم المالية لتنظيم الأعمال الآثار المالية للأنشطة ذات الطبيعة الملوثة للبيئة والتي تتمثل في التزامات مالية Financial Liabilities قد تكون إجبارية Mandatory أو اختيارية voluntary، وقد يؤدي الأمر إلي إيقاف نشاط تنظيم الأعمال وهذا من شأنه التأثير على مركزه المالي بصورة جوهرية، ومن ثم الإضرار بمصالح أصحاب المصلحة Stakeholders من مستثمرين ودائنين وجمهور وغيرهم.

وتقوم المراجعة المالية للالتزامات البيئية على تحقق مراقب الحسابات من صحة قياسها والإفصاح عنها في ضوء القوانين والتشريعات البيئية وفي ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة، ومع الأخذ في الاعتبار أن القياس والإفصاح من اختصاص المحاسب ومرحلة تسبق عملية المراجعة.

وسوف يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الالتزامات البيئية في ضوء المعايير المصرية، والأمريكية، والبريطانية، والدولية، والمنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس، ووضع مفهوم لمراجعة الالتزامات البيئية، ثم عرض لأهمية المراجعة المالية لهذه الالتزامات، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم الالتزامات البيئية في ضوء الإصدارات المهنية المختلفة:

يمكن تعريف الالتزام بصفة عامة بأنه "تعهد Obligation على تنظيم الأعمال بتقديم أصول أو خدمات لتنظيمات أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث وقعت في الماضي أو الحاضر" (FASB, SFAC No. 6, 1980).

ويمكن تقسيم الالتزامات البيئية من عدة زوايا، فعلى أساس دقة وتوقيت حدوثها يمكن تقسيمها إلى التزامات حقيقية (مؤكدَة) Actual (Strict) Liabilities ، و التزمات احتمالية Contingent Liabilities، وعلى أساس مدى الالتزام بها يمكن تقسيمها إلى التزمات اختيارية (إنشائية) Voluntary (Constructive) Liabilities ، و التزمات إلزامية (قانونية) Mandatory (Legal) Liabilities. ويمكن تناول التقسيمات السابقة في ضوء أهم الإصدارات المهنية على المستويين المحلي والدولي على النحو التالي:

١- مجالس معايير المحاسبة الأمريكية:

يعد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الآن المصدر الرسمي في الولايات المتحدة الأمريكية لإصدار المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة. وجاء أول إصدار للمجلس فيما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة البيئية في عامي ١٩٧٥، ١٩٧٦. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية قائمة مفاهيم المحاسبة الأمريكية رقم (٦) والتي عرفت الالتزامات على أنها "تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية على تنظيم الأعمال بتحويل أصول أو تقديم خدمات لتنظيمات أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية" (FASB, SFAC, No. 6, 1980).

وأصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المعيار رقم (٥) بشأن الأحداث الاحتمالية، والتي عرفها على أنها "حالة أو وضع أو مجموعة من الظروف، والتي تشتمل على درجات من عدم التأكد بشأن أرباح أو خسائر احتمالية لتنظيم الأعمال، والتي سوف تتحقق نهائياً بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية، وبانتهاء عدم التأكد يمكن أن يتم حيازة أصل أو تخفيض التزام فتتحقق الأرباح الاحتمالية، أو يتم استفاد أصل أو نشأة التزام فتتحقق الخسائر الاحتمالية" (FASB, SFAS, No. 5, 1975).

وأصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بيان الموقف رقم ١-٩٦ (Statement of Position, 96-1) بخصوص الالتزامات البيئية الاحتمالية، ولم يخرج ما جاء به عن المعيار الأمريكي رقم (٥). (AICPA, SOP 96-1, 1996).

٢- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي رقم (٣٧) (ISA No. 37) والخاص بالمحاسبة عن المخصصات والالتزامات الاحتمالية والأصول الاحتمالية، وعرف المعيار الالتزام الاحتمالي على أنه "تعهد ممكن الحدوث ينشأ عن أحداث ماضية ولا يتأكد عانده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي أو أكثر غير مؤكد ولا تقع هذه الأحداث بالكامل تحت سيطرة تنظيم الأعمال الذي يعد التقارير المالية" (IAS No. 37, 1998).

وعرف المعيار الدولي رقم (٣٧) الالتزام الاختياري على أنه "التزام ناتج عن أعمال تنظيم أعمال ما يقوم بمقتضاها بإبلاغ أطراف أخرى بأنه سوف يقبل مسئوليات معينة في ضوء الممارسات أو السياسات المنشورة، ونتيجة لذلك يتحمل تنظيم الأعمال هذه المسئولية".

ومن جانب آخر عرف المعيار رقم (٣٧) الالتزام القانوني على أنه "التزام مشتق من الشروط والبنود القانونية الصريحة أو الضمنية في عقد ما أو من خلال التشريعات القانونية".

ج- مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB):

أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) معيار المحاسبة البريطاني رقم (١٢) والخاص بالاحتياطات والالتزامات والأصول الاحتمالية، وعرف المعيار الالتزام الاحتمالي على أنه "التزام ممكن الحدوث في ضوء أحداث ماضية، ووجوده يكون مؤكداً فقط بوقوع حدث أو أكثر في المستقبل، وهذا الحدث غير مؤكد ولا يقع تحت السيطرة الكاملة لتنظيم الأعمال". (ASB, FRS, No. 12, 1999).

وعرف المعيار البريطاني رقم (١٢) الالتزام الاختياري على أنه "تعهد ينشأ على تنظيم الأعمال نتيجة نمط سلوكي يقوم به ويعطى انطباعاً لدى الغير بأن تنظيم الأعمال قبل أن يتحمل مسئوليته تجاه هذا الموقف".

ومن جانب آخر عرف المعيار البريطاني رقم (١٢) الالتزام القانوني على أنه "تعهد ينشأ من تعاقد أو تشريع أو عمليات قانونية أخرى يقوم بها تنظيم الأعمال".

د- المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس (ISO):

أصدرت المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس (ISO) سلسلة من المعايير البيئية وهي الايزو ١٤٠٠٠، وتتكون هذه السلسلة من ٢١ معيار، وتهدف هذه المعايير إلى مساعدة تنظيمات الأعمال على إدارة متطلباتها البيئية والتي تنقسم إلى متطلبات إجبارية Mandatory Requirements، ومبادرات اختيارية Voluntary Initiatives. وتلزم المتطلبات الإجبارية تنظيم الأعمال على تطبيق القوانين والتشريعات البيئية، بينما تعد المبادرات الاختيارية جزءاً مكملاً للمسئولية الاجتماعية لتنظيم الأعمال وتعتبر عن مدى وعيه والتزامه بواجباته البيئية. ومن جانب آخر تساعد سلسلة معايير الايزو ١٤٠٠٠ تنظيم الأعمال على ضمان توافق سياساته وممارساته البيئية مع أهدافه ورسالته (Goals and Mission). (Rezaee, & Elam, 2000, P.61)

وهناك ثلاثة معايير داخل سلسلة المعايير البيئية الايزو ١٤٠٠٠ تلقى اهتمام من جانب مراقب الحسابات، وهي:

١- معيار الأيزو ١٤٠١٠، ويهتم هذا المعيار بإرشادات للمراجعة البيئية والمبادئ العامة.

٢- معيار الأيزو ١٤٠١١، ويهتم هذا المعيار بإرشادات للمراجعة البيئية وإجراءات مراجعة أنظمة الإدارة البيئية.

٣- معيار الأيزو ١٤٠١٢، ويهتم هذا المعيار بإرشادات للمراجعة البيئية ومعايير تأهيل المراجع البيئي.

ومن أهم مميزات حصول تنظيم الأعمال على الايزو ١٤٠١٠، ١٤٠١١، ١٤٠١٢ أنها تعنى توافق تنظيم الأعمال مع القوانين والأنظمة البيئية مما يعطى مراقب الحسابات مؤشرات إيجابية عند تحققه من الالتزامات البيئية.

هـ- معايير المحاسبة المصرية:

أصدر وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية المصري القرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية، وتضمنت هذه المعايير المعيار المحاسبي رقم (٧) والخاص بالظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. وعرف المعيار

المصري رقم (٧) الظرف الاحتمالي على أنه " كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها النهائية من ربح أو خسارة إلا عند وقوع واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل" (معيار المحاسبة المصري، رقم (٧)، ١٩٩٨).

ومن جانب آخر تم تقسيم الالتزامات الاحتمالية من جانب الإصدارات المهنية إلى ثلاثة أنواع، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي: (Andreoli and Osibodu, 2004, P.50)

أ- التزامات احتمالية محتملة الحدوث Probable Contingent Liabilities: وهي الالتزامات التي تتوقف على وقوع حدث أو أكثر في المستقبل إلا أن احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها.

ب- التزامات احتمالية ممكنة الحدوث على نحو معقول Reasonably Possible Contingent Liabilities: وهي التزامات يتوقف حدوثها على وقوع حدث أو أكثر في المستقبل والذي يكون احتمال وقوعه ما بين المحتمل وبعيد الاحتمال.

ج- التزامات احتمالية بعيدة الحدوث Remote Contingent Liabilities: وهي التزامات تتوقف على وقوع حدث أو أكثر في المستقبل إلا أن احتمال وقوع ذلك الحدث صعب ويمكن تجاهله.

ويرى الباحث في ضوء العرض السابق لمفهوم الالتزامات البيئية، وفي ضوء المفهوم العام لعملية المراجعة، والوارد في القائمة الأساسية للجنة مفاهيم المراجعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام ١٩٧٣، بأنه يمكن اشتقاق مفهوم للمراجعة المالية للالتزامات البيئية. فقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية عملية المراجعة على أنها "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه التأكيدات مع المعايير المحددة، وتوصيل نتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، وأصحاب المصلحة في المشروع". وقياساً على المفهوم السابق للمراجعة يمكن تعريف المراجعة المالية للالتزامات البيئية على أنها: "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات العميل بشأن الالتزامات والتعهدات الناتجة عن النشاط البيئي لتنظيم الأعمال، وتحديد مدى تمشي هذه التأكيدات مع المعايير

المحددة ، وتوصيل نتائج عملية مراجعة هذه الالتزامات من خلال تقرير المراجعة لمستخدمي القوائم المالية وذلك عند مراجعة القوائم المالية لتنظيم الأعمال ككل".

ثانياً: أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية:

تحتاج مهنة المراجعة إلى المزيد من الحماية، ويحتاج مراقب الحسابات أن يطمئن بأن القوائم المالية تعكس الالتزامات البيئية المؤكدة والاحتمالية والتي تظهر نتيجة لعدم التزام تنظيمات الأعمال بالقوانين والتشريعات البيئية.

وتعد المراجعة المالية للالتزامات البيئية جزء مكمل Integral part لمراجعة القوائم المالية، والتي يقوم بها مراقب الحسابات، والتي تهدف إلى التحقق من وجود وسلامة القياس والإفصاح المناسب عن هذه الالتزامات في ضوء المعايير والمبادئ المحاسبية الصادرة في هذا الشأن.

ويرى البعض أن من أسباب اهتمام مراقبي الحسابات بمراجعة الالتزامات البيئية يرجع إلى أن عدم القياس السليم والإفصاح الملائم عنها قد يؤدي إلى وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تعديل مراقب الحسابات لرأيه عند إعداد تقرير المراجعة، كذلك فإن بعض الأنشطة البيئية قد يترتب عليها خروج عن التشريعات البيئية بما قد يمثل تهديداً بخروج المنشأة من السوق. (د/ صفاء سعيد، ٢٠٠٣، ص ١٩٤).

ويرى أحد الباحثين أن قيام تنظيمات الأعمال التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة بإدارة كل من المخاطر المالية، البيئية، الاجتماعية، الأخلاقية، والفرص بفاعلية يحقق

لها المزايا التالية: (Ozbirecikli, 2007, P.114)

- (١) - تزداد قدرة تنظيم الأعمال على تحقيق أهدافه.
- (٢) - تتخفض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.
- (٣) - تتحسن القيمة للمستثمرين.
- (٤) - من المحتمل أن تتخفض الإصدارات المتعلقة بالأمور البيئية والأخلاقية على المستوى الدولي.

وقد أوضحت قائمة الممارسات رقم (١٠١٠) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٩٨ أمثلة لأهم المخاطر البيئية والتي ينبغي إدارتها بفاعلية، وتتمثل هذه المخاطر فيما يلي:

(١)- مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات القوانين وتكاليف الالتزام الاختياري.

(٢)- مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، والتي يترتب عليها العقوبات والجزاءات والغرامات التي تفرض على تنظيم الأعمال، والتي قد تشمل عقوبات مالية مثل الجزاءات والغرامات، أو عقوبات إدارية مثل وقف النشاط.

(٣)- مخاطر ناشئة عن إزالة آثار التلوث الناتجة عن العمليات الإنتاجية والتي تحدث تلويث للتربة والمياه والهواء.

ويرى البعض الآخر أن الشركات المسجلة بالبورصة وتزاول نشاطاً يحتمل أن يلوث البيئة تستمد المراجعة البيئية لحساباتها المالية أهميتها من عدة زوايا ممثلة فيما يلي: (د/ عبد الوهاب نصر، ٢٠٠١، ص ١٠١)

(١)- ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية.

(٢)- ترشيد قرارات الاستثمار المؤسسي (المستثمر المؤسسي مثل صناديق الاستثمار).

(٣)- ترشيد قرارات المؤسسات التمويلية مثل البنوك وشركات التأمين.

وأوضحت إحدى الدراسات أن مراجعة الالتزامات البيئية من جانب المراجعين الخارجيين يمكن استخدامها كقيمة وقائية Safety Valve تقلل تعرض تنظيمات الأعمال للمشاكل الخطيرة، وتضمن تنفيذ متطلبات الوكالات الحكومية عند ظهور هذه المشاكل (Mort, 1995, p.40).

ومن جانب تحقق المراجعة المالية للالتزامات البيئية لتنظيمات الأعمال مزايا عديدة، وأهمها: (Rezaee & Elam, 2000, p.69).

(١)- تحقيق ميزة تنافسية Competitive Advantage في السوق العالمي.

(٢)- تحقيق التوافق بين القوانين والتشريعات البيئية والمعايير المهنية ذات العلاقة.

(٣)- تخفيض تعرض تنظيمات الأعمال للتكاليف الناشئة عن الالتزام البيئي.

(٤)- زيادة الشهرة إيجابية Positive Goodwill عند تعاملها مع المجتمع وذلك من خلال منع التلوث و المنتج التالف.

(٥)- تخفيض عدد المراجعات المطلوبة من جانب الوكالات المتخصصة.

ويرى الباحث أن هناك العديد من الأطراف سواء من داخل أو خارج تنظيم

الأعمال يمكن أن تستفيد من المراجعة المالية للالتزامات البيئية، وأهمها:

(١)- المستثمرين: توفر المراجعة المالية للالتزامات البيئية حماية للمستثمرين من

الالتزامات و المفاجات غير المتوقعة، وما يترتب عليها من تكاليف ضخمة.

(٢)- إدارة تنظيم الأعمال: توفر المراجعة المالية للالتزامات البيئية حماية لإدارة

تنظيم الأعمال من آثار تزايد التكاليف الناتجة عن التأخر في الاعتراف بهذه الالتزامات

وإزالة آثار التلوث، وتساعدهم على متابعة وظيفتي التخطيط واتخاذ القرارات فيما

يتعلق بتنفيذ السياسات الداخلية والتشريعات الحكومية البيئية.

(٣)- الدائنون: توفر المراجعة المالية للالتزامات البيئية حماية للدائنين في ظل احتمال

مشاركتهم في أحد هذه الالتزامات عندما يتم استخدام قروضهم في تمويل عمليات

يترتب عليها تلويث البيئة، كما تساعدهم في تخطيط سياسة منح الائتمان.

(٤)- الجمهور: توفر المراجعة المالية للالتزامات البيئية حماية للجمهور من التأثيرات

السلبية للأنشطة الملوثة للبيئة، حيث أن أي تصرف من جانب تنظيمات الأعمال من

شأنه أن يضر البيئة سيكون له تأثير سلبي على كل الأفراد المتواجدين في هذه البيئة.

وبعد عرض مفهوم وأهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية، يستعرض

الباحث في الجزء التالي من البحث لأهم الدراسات السابقة التي تعرضت لهذا

الموضوع.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المالية للالتزامات البيئية

١- دراسة (Robert Roussey, 1992):

استهدفت الدراسة مناقشة العديد من المشاكل الهامة والمرتبطة بالمحاسبة عن ومراجعة الالتزامات البيئية وذلك في ضوء القوانين والتنظيمات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن أهمها مشاكل التقرير عن الالتزامات البيئية، اعتبارات الإفصاح، عناصر تقدير الخطر، إجراءات المراجعة المناسبة، والتأثير المحتمل لمراجعة الالتزامات البيئية على تقرير مراقب الحسابات.

كما تناولت الدراسة معيار المراجعة رقم (٥٤) والخاص بمراجعة التصرفات غير القانونية للعملاء، فعلى مراقب الحسابات أن يستقضي من الإدارة عن وجود عدم التزام بالقوانين والتنظيمات بما فيها القوانين والتنظيمات البيئية.

وخلصت الدراسة بأنه على مراقب الحسابات مراعاة الجوانب البيئية عند دراسة طبيعة النشاط والصناعة التي يعمل فيها العميل، لأن ذلك يلقي الضوء على إمكانية وجود مشاكل مرتبطة بإزالة آثار التلوث، فإذا وجد مراقب الحسابات أن نشاط العميل يواجه درجة عالية من خطر وجود التزامات بيئية فيجب عليه أن يوسع نطاق الفحص للتحقق من هذه الالتزامات. كما توصلت الدراسة إلى أن المشاكل المرتبطة بالمحاسبة عن ومراجعة الالتزامات البيئية ليست سهلة الحل، وتتطلب تعاون وتضافر جهود كل من المحاسبين والمراجعين وواضعي المعايير والتشريعات والإدارة لوضع معالجة ملائمة لهذه المشاكل والتقرير عنها بما يخدم مصالح مستخدمي القوائم المالية (Robert Roussey, 1992, pp.47-57).

ويرى الباحث أن هذه الدراسة قدمت العديد من المشاكل المرتبطة بالمحاسبة عن ومراجعة الالتزامات البيئية إلا أنها لم تقدم الحلول لهذه المشاكل.

٢- دراسة جورج دانيال (١٩٩٥):

استهدفت الدراسة كيفية تطوير مهنة المراجعة في ظل تزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار التي قد تلحق بها نتيجة الأنشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية، وضرورة مساهمة المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها هذه الوحدات، هذا إلى جانب التعرف على أثر العوامل البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد ومراجعة القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه على مراقب الحسابات أن يحصل على معرفة كافية بالقوانين البيئية التي تطبق على الوحدة الاقتصادية والصناعة التي تنتمي إليها، وأن يحتفظ بمستوى يمكن قبوله لخطر المراجعة، وأن يأخذ في اعتباره عند تقييمه للخطر المتلازم أن العناصر البيئية الاحتمالية تتضمن مخاطر متلازمة بدرجة كبيرة. كما توصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات قد يواجه العديد من الصعوبات عند حصوله على أدلة ملائمة وكافية لبعض أرصدة الحسابات التي تتأثر بالأنشطة البيئية ويرجع ذلك للتطور المستمر في القوانين البيئية.

كما طالبت الدراسة مراقب الحسابات أن يحصل على فهم للإجراءات والطرق التي تستخدم عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة، وأن يقسم معقولية التقديرات المحاسبية وكذلك الافتراضات التي أعدت هذه التقديرات على أساسها، كما أن على مراقب الحسابات أن ينفذ إجراءات المراجعة التي من شأنها التعرف على حالات عدم الالتزام بالقوانين البيئية والتي يكون لها تأثير هام على القوائم المالية. (د/ جورج دانيال، ١٩٩٥، ص ١٤٧٧-١٥٨٩).

وعلى الرغم من أن هذه الدراسة قدمت إطار ملائم لمراجعة القوائم المالية في ضوء التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية، إلا أن الدراسة لم تختبر هذا الإطار ميدانياً للحكم على مدى قبوله من جانب الأكاديميين ومراقبي الحسابات.

٣- دراسة السيد السقا (١٩٩٨):

تهدف الدراسة إلى مناقشة طبيعة المراجعة البيئية، ودور المراجعين الداخليين فيها هذا إلى جانب تحديد موقف المراجعين الخارجيين من القضايا البيئية في منشآت الأعمال محل المراجعة وذلك عند مراجعتهم للقوائم المالية.

وتعرضت الدراسة لموقف مراقب الحسابات من القضايا البيئية ذات العلاقة بالمنشأة محل المراجعة، وأبرزت أهمية القضايا البيئية بالنسبة لمراقب الحسابات، لما ينتج عنها من التزامات وخسائر احتمالية يتطلب الأمر أن تعكسها القوائم المالية.

كما تعرضت الدراسة للإصدارات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة، وركزت على إصدارات مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وأهمها المعيار رقم (٥) والخاص بالمحاسبة عن الالتزامات الاحتمالية، وقوائم معايير المراجعة الأمريكية المرتبطة بالقضايا البيئية، وأهمها القائمة رقم (٥٤) والخاصة بالتصرفات غير القانونية للعملاء، والقائمة رقم (٦٠) والخاصة بالأموال التي يجب التقرير عنها، والقائمة رقم (٥٧) والخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية، والقائمة رقم (١٩) والخاصة بخطاب التعيين، والقائمة رقم (٦١) والخاصة بالاتصال بلجنة المراجعة، وغيرها. وترى الدراسة أن هذه الإصدارات المهنية تلقى بالمسئولية على مراقب الحسابات للاهتمام بالقضايا البيئية وأثرها على القوائم المالية. (د/ السيد السقا، ١٩٩٨، ص ١٢٥-١٧٧).

ويرى الباحث أن هذه الدراسة رغم أهميتها إلا أنها لم تقدم دليل ميداني على مدى قبول مراقب الحسابات للمعايير المتاحة بشأن التحقق من الالتزامات البيئية، كما أن الدراسة اعتمدت على المعايير الأمريكية بدلاً من الاعتماد على المعايير المصرية، والدولية والتي يتعين على مراقب الحسابات في مصر الالتزام بها.

٤- قائمة ممارسات المراجعة Practice Statement رقم (١٠١٠) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (١٩٩٨):

تهدف قائمة ممارسات المراجعة رقم (١٠١٠) إلى تقديم إرشادات لمساعدة مراقبي الحسابات على تطبيق المعايير الدولية في ظل الحالات التي تكون فيها الاهتمامات البيئية ذات تأثير على القوائم المالية لتنظيم الأعمال. وأظهرت القائمة أن الاهتمامات البيئية لها أهمية متزايدة لتأثيرها الجوهرى المحتمل على القوائم المالية، كما أصبحت الإدارة مسئولة عن الاعتراف والقياس والإفصاح عن الاهتمامات البيئية، وفى حالة ما إذا كانت هذه الاهتمامات هامة لتنظيم الأعمال فإنه من المحتمل أن يكون هناك خطر وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية، وفى هذه الحالة فإن مراقب الحسابات مطالب بدراسة الاهتمامات البيئية عند مراجعته للقوائم المالية.

كما قدمت قائمة الممارسات رقم (١٠١٠) مجموعة من الإرشادات لمراقب الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الاهتمامات البيئية وذلك فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية:

- (١) - التعرف على بيئة العمل، (المعيار الدولي للمراجعة رقم ٣١٠).
يجب على مراقب الحسابات طبقاً للمعيار الدولي رقم (٣١٠) أن يحصل على معرفة كافية ببيئة نشاط العمل والمشاكل البيئية المحيطة بتنظيم الأعمال والتي يكون لها تأثير على قوائمه المالية.
- (٢) - تحديد الخطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية، (المعيار الدولي للمراجعة رقم ٤٠٠).
فيجب على مراقب الحسابات طبقاً للمعيار الدولي رقم (٤٠٠) أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم عندما تكون طبيعة عمليات تنظيم الأعمال من الممكن أن تلوث البيئة، ومن أمثلة الخطر البيئي خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية وهنا يصبح الخطر البيئي جزءاً من الخطر المتلازم.
- (٣) - التعرف على القوانين والتشريعات، (المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٥٠).
فيجب على مراقب الحسابات طبقاً للمعيار الدولي رقم (٢٥٠) أن يستفسر عن مدى التزام تنظيم الأعمال بالقوانين والتشريعات البيئية، لأن عدم التزامه بها قد يسودى إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.
- (٤) - إجراءات المراجعة الأخرى (المعايير الدولية للمراجعة أرقام ٦١٠، ٥٨٠، ٦٢٠).

وتتضمن إجراءات المراجعة الأخرى عملية الحصول على أدلة الإثبات، والاختبارات التفصيلية والحصول على تقرير مكتوب من الإدارة حول الأمور البيئية ودراسة عمل المراجعين الداخليين، ويمكن لمراقب الحسابات عند قيامه بهذه الإجراءات أن يستعين بخبراء بيئيين.

(٥) - التقرير، (المعيار الدولي للمراجعة المعدل رقم ٧٠٠).

فيجب على مراقب الحسابات طبقاً للمعيار الدولي رقم (٧٠٠) المعدل عند إبداء رأيه المهني أن يأخذ في اعتباره مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للاعتبارات البيئية وتأثيرها على القوائم المالية.

(٦) - استمرار الوحدة الاقتصادية، (المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٧٠).

فيجب على مراقب الحسابات طبقاً للمعيار الدولي رقم (٥٧٠) أن يدرك مدى تأثير الاعتبارات البيئية على صحة وسلامة القوائم المالية وأثر ذلك على استمرار الوحدة الاقتصادية. (International Federation of Accountants, International Auditing Practice Statement No. 1010, March, 1998)

ويرى الباحث أنه على الرغم من تقديم قائمة الممارسات رقم (١٠١٠) للعديد من الإرشادات التي تساعد مراقب الحسابات على مراجعة الالتزامات البيئية إلا أنها تجاهلت بعض معايير المراجعة الدولية الهامة ذات الصلة بالموضوع مثل معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) والخاص بتخطيط عملية المراجعة، ومعيار المراجعة رقم (٢١٠) والخاص بقبول مراقب الحسابات لمهمة المراجعة.

٥ - دراسة محمد عبد الغنى (٢٠٠٠):

استهدفت الدراسة تحديد أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية في مراحلها المختلفة، وهي مرحلة قبول التكاليف بالمراجعة، ومرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة التنفيذ، وأخيراً مرحلة إبداء الرأي وإعداد التقرير.

وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

(١) - أن الشركات التي تتسبب في تلوث البيئة، مثل شركات الورق والبترول والبتروكيماويات والصلب والسيارات عادة ما تواجه التزامات بيئية احتمالية بسبب

خروجها عن التشريعات البيئية، وأن هذه الالتزامات من شأنها أن تؤثر مالياً على القوائم المالية لهذه الشركات.

(٢) - أن معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية المتاحة في وقت هذه الدراسة تعتبر كافية، ويمكن للشركات أن تعتمد عليها في الاعتراف بالالتزامات البيئية.

(٣) - أن الاعتبارات البيئية إذا أحدثت تحريفات في القوائم المالية للمشروع، وكانت هذه التحريفات جوهرية، فإنها ستؤثر على رأى وتقرير مراقب الحسابات بلا شك.

(٤) - أن الاعتبارات البيئية تدخل ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية الحالية، ولكن سيكون مطلوب من مراقب الحسابات الاهتمام بأخذ أثرها على مراجعة القوائم المالية في الحسبان. ويحتاج الأمر من مراقب الحسابات أن يهتم في مرحلة قبول التكليف بدراسة وجمع معلومات تتعلق بطبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها والتشريعات البيئية الملزمة له. (د/ محمد عبد الغنى، ٢٠٠٠، ص ٤-٣٥).

ويرى الباحث أن هذه الدراسة قامت بدراسة واستقراء وتقييم لأهم الإصدارات المحاسبية والمهنية والتشريعية في مجال دراسة أثر الاعتبارات البيئية عند مراجعة القوائم المالية مما يشير إلى أهمية وجود معيار للمراجعة بغرض التحقق من الالتزامات البيئية يكون ملزم لتنظيمات الأعمال ويعتبر مرشد لمراقب الحسابات عند مراجعته لعنصر الالتزامات البيئية.

٦- دراسة عبد الوهاب نصر (٢٠٠١):

استهدفت الدراسة وضع إطار مقترح لمراجعة الحسابات البيئية الاحتمالية متمشياً مع معايير المراجعة المصرية والدولية، وما إذا كان هناك التزام من جانب مراقبي الحسابات في مصر بهذا الإطار أم لا وذلك عند مراجعتهم للمنشآت الاقتصادية ذات الأثر البيئي السلبي المحتمل على البيئة.

ويتكون الإطار المقترح في هذه الدراسة من أربعة مراحل للمراجعة، وهى مرحلة قبول التكليف، مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة، مرحلة تنفيذ المراجعة، ومرحلة تعديل تقرير مراقب الحسابات.

وقدمت الدراسة دراسة ميدانية وجاءت نتائجها مؤيدة للإطار المقترح الذي جاء مستوفياً لمتطلبات المعايير المصرية والدولية من حيث المفهوم والقياس والإفصاح عن

الالتزامات البيئية بالنسبة لمراقبي الحسابات. (د/ عبد الوهاب نصر، ٢٠٠١، ص ٣٧-٩٢).

ويرى الباحث أن الإطار المقترح في هذه الدراسة يعتبر مرشد جيد لمراقبي الحسابات عند تحققهم من الالتزامات البيئية في مراحل المراجعة المختلفة إلا أنه قام على افتراض أن عملية المراجعة لا تتم للمرة الأولى، وبمعنى آخر أن مراقب الحسابات على علم بطبيعة نشاط تنظيم الأعمال محل المراجعة، ولديه معلومات عن المشاكل البيئية المرتبطة به، ومن هنا فهناك حاجة لتقديم إطار يخدم مراقبي الحسابات عند قيامهم بمراجعة حسابات تنظيمات الأعمال ذات طبيعة النشاط الملوثة للبيئة، وذلك للمرة الأولى.

٧- دراسة (Christina Chiang & Margret Lightbody (2004):

استهدفت الدراسة إلي تبيان أسباب تغير مشاركة المراجع المالي في المراجعة البيئية، وفحص طبيعة ونطاق هذا التغير في دولة نيوزيلندا خلال عام ٢٠٠١. واعتمدت الدراسة على توزيع استمارة استقصاء على عينة مكونة من ٢٠٠ مراجع أعضاء في معهد الترخيص للمحاسبين في نيوزيلندا (Institute of Chartered Accountants in New Zealand (ICANZ)، ويملكون التدريب في مجال تقديم خدمات المراجعة والتي تمكنهم من القيام بالمراجعة البيئية.

وأوضحت الدراسة أن الدراسات التجريبية السابقة في نيوزيلندا تشير إلى زيادة نشاط المحاسبة المهنية وخاصة في مجال المراجعة البيئية الخارجية المستقلة منذ عام ١٩٩٠. ولكن هذه الدراسة ركزت على عينة من المراجعين الماليين الذين يملكون الخبرة الضرورية في أساليب وإجراءات وعمليات المراجعة طبقاً لمعيار الجودة البيئي الايزو رقم (١٤٠١٢). الفقرة رقم ٤ والخاصة بمتطلبات القيام بالمراجعة البيئية. وتم تصميم استمارة استقصاء مكونة من جزأين، يتعلق الجزء الأول بالاستفسار عن وجهة نظر المستجوبين في الإصدارات المهنية المتعلقة بالمراجعة البيئية، ومدى قيام مكاتبهم بمراجعات بيئية من عدمه، وفي حالة عدم قيامهم بمراجعات بيئية فما هو سبب ذلك. والجزء الثاني من الاستقصاء يستكمل المراجعين الذين قامت مكاتبهم بمراجعات بيئية

وركزت أسئلته عن مسببات المراجعة البيئية، وكيفية قيامهم بالمراجعة البيئية، ونوع الخبرة المستخدمة في هذه المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

(١)- أن عدد المراجعين الماليين القائمين بالمراجعة البيئية في تزايد مستمر، وأن معظم المراجعين الماليين الذين لم يقدموا خدمات المراجعة البيئية لم يملكو الخبرة المناسبة.

(٢)- أن الضغوط التشريعية ومن جانب الجمهور نحو الإفصاح البيئي يتوقع أن تستمر في الزيادة، كما يتوقع زيادة تدريجية في الطلب على المراجعة البيئية الخارجية في نيوزيلندا.

(٣)- أن مقدرة المراجعين الماليين أو شركات المراجعة التي ينتمون إليها على مقابلة الطلب المتزايد على خدمات المراجعة البيئية تحدد من خلال رغبتهم في التعاقد لأداء هذه الخدمات أو رغبتهم في الدخول في اتفاقيات مشتركة مع متخصصين آخرين لتوفير مستوى عالي من المهارات الفنية الضرورية لزيادة جودة هذه الخدمات.

(٤)- أن معهد الترخيص للمحاسبين بنيوزيلندا يمكنه أن يقوم بدور هام ومدعم ليس فقط في نشر المعرفة الضرورية لإدارة نطاق وعمليات المراجعة البيئية ولكن أيضاً في مساعدة المحاسبين على الاستفادة من خبرتهم الحالية في الأعمال غير المحاسبية لخدمة فريق المراجعة البيئية (Chiang & Lightbody, 2004, pp.224-231).

ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على معايير الجودة البيئية الايزو وخاصة المعيار رقم (١٤٠١٢)، والتي تهتم بإرشادات للمراجعة البيئية ومعايير تأهيل المراجع البيئي ولكنها أهملت نطاق و إجراءات وعمليات وأساليب المراجعة، هذا إلى جانب مراحل المراجعة الأخرى مثل مرحلة قبول التكليف ومرحلة إعداد التقرير، وبالتالي لم تقدم إطار متكامل للمراجعة المالية للالتزامات البيئية.

٨- دراسة (2007) Mehmet Ozbirecikli:

استهدفت هذه الدراسة إلى استعراض كيفية أداء مراقبي الحسابات لأنشطة التقرير والمراجعة البيئية Environmental Auditing and Reporting

Activities كهدف جوهرى خلال الفترة من ١٩٧٠ وحتى ٢٠٠٠م في الدول النامية والمتقدمة.

وتم تنظيم الدراسة تحت موضوعين رئيسيين، الأول. يتناول كيفية عمل مراقب الحسابات في شركات المحاسبة والمراجعة كعضو في فريق المراجعة والذي يؤدي أنشطة التقرير والمراجعة البيئية خلال الفترة من ١٩٧٠ وحتى ٢٠٠٠. والثاني، تناول كيفية أداء أنشطة التقرير والمراجعة البيئية من جانب مراقب الحسابات بفاعلية باعتبارها هدف جوهرى.

وفيما يتعلق بالموضوع الأول، استنتجت الدراسة أنه خلال الفترة من ١٩٧٠ وحتى ١٩٨٩م ركزت أنشطة التقرير والمراجعة البيئية على الالتزام القانوني، وكانت تؤدي من جانب مهنيين من خارج مجال المحاسبة والمراجعة ومن خارج تنظيم الأعمال نفسه. وخلال الفترة من ١٩٩٠ وحتى ٢٠٠٠م أصبحت أنشطة التقرير والمراجعة البيئية جزء مكمل لأنظمة الإدارة البيئية، والذي يمكن من خلاله للإدارة أن تحدد مدى كفاية أنظمة الرقابة البيئية لتنظيم الأعمال ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والسياسات الداخلية، وخلال هذه الفترة زاد دور مراقب الحسابات في أنشطة التقرير والمراجعة البيئية بسبب زيادة الطلب عليها من جانب العملاء.

وفيما يتعلق بالموضوع الثاني، استنتجت الدراسة ضرورة وضع إطار دولي لأنشطة التقرير والمراجعة البيئية يستخدمه مراقب الحسابات ويساهم في تحقيق الهدف الجوهرى لهذه الأنشطة مع الأخذ في الاعتبار أن مبادئ المراجعة البيئية ملزمة لكل تنظيمات الأعمال الصغيرة والمتوسطة والكبيرة الحجم.

كما توصلت الدراسة إلى أن بيئة الأعمال الحديثة تتصف بالتغير المتواصل والذي لا يمكن التنبؤ به بصورة دقيقة، ولهذا فإن الأمر يتطلب وجود أنظمة دقيقة لإدارة الخطر والرقابة. وإذا تم إدارة الأخطار المالية، البيئية، الاجتماعية، والأخلاقية والفرص بشكل فعال فإن ذلك يساعد على:

- (١) - زيادة قدرة تنظيم الأعمال على تحقيق أهدافه.
- (٢) - انخفاض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.
- (٣) - تحسين القيمة للمستثمرين.

(٤) - انخفاض الإصدارات البيئية والأخلاقية على مستوى العالم.

(Mehmet Ozbirecikli, 2007, PP.113-126)

ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على أنشطة التقرير وتخطيط عملية المراجعة البيئية، وإدارة المخاطر البيئية، ولكنها أهملت مراحل أخرى للمراجعة مثل مرحلة الحصول على الأدلة للتحقق من الالتزامات البيئية، ومرحلة قبول التكاليف وفقاً للمعيار الدولي رقم (٢١٠)، وبالتالي لم تقدم إطار متكامل للمراجعة المالية للالتزامات البيئية، ولكنها أوصت بوضع إطار متكامل للمراجعة المالية للالتزامات البيئية على المستوى الدولي.

ويرى الباحث أن كل الدراسات السابقة، والتي تناولها في هذا البحث على الرغم من أهميتها إلا أنها لم تقدم إطار شامل للمراجعة المالية للالتزامات البيئية يصلح لكل المراجعات سواء للمرة الأولى أو المرات التالية، وذلك لتنظيمات الأعمال التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة.

ومن هذا المنطلق يسعى الباحث نحو وضع إطار متكامل للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية، ويقوم هذا الإطار على الاستفادة من الدراسات السابقة ذات العلاقة، والقوانين والتشريعات البيئية في مصر، الإصدارات المهنية سواء المصرية أو الدولية، ونموذج عملية المراجعة بما يحقق أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث التالي.

المبحث الثالث

إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية

يتمثل الهدف الرئيسي من وضع إطار للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في توفير إرشادات لمراقب الحسابات يمكن أن يستفيد بها عند مراجعته للالتزامات البيئية في سياق مراجعته للقوائم المالية ككل. وسيتم إعداد الإطار المقترح في ضوء الاسترشاد بالمعايير المصرية والدولية، والمعايير البيئية للمنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس (ISO) والقوانين والتشريعات البيئية ذات الصلة والدراسات السابقة ذات العلاقة.

ويعتمد الإطار المقترح على مجموعة من المحاور تمثل الركائز الأساسية له والتي توفر الإرشادات اللازمة لمراقب الحسابات عند مراجعته للالتزامات البيئية، وتمثل هذه المحاور فيما يلي:

١- **تحديد الهدف من مراجعة الالتزامات البيئية (Objective):** يجب أن يعبر الهدف من مراجعة الالتزامات البيئية بوضوح عن كيفية الفحص المالي لهذه الالتزامات، وذلك لوضع منهجية سليمة لفحص العمليات وتحديد التكاليف وتقييم هذه الالتزامات والتعبير عنها بشكل سليم في القوائم المالية، وحتى يمكن لمراقب الحسابات تكوين رأى مهني فيما يتعلق بهذه الالتزامات وفقاً للمعايير والإصدارات المهنية ذات العلاقة.

ويعتبر الهدف العام من المراجعة المالية للالتزامات البيئية في تحقق مراقب الحسابات من صحة القياس والإفصاح عن هذه الالتزامات بشكل سليم في القوائم المالية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية، والتي تتمثل فيما يلي التالية: (د/ عبد الوهاب نصر، ٢٠٠١، ص ٤٨).

أ- جمع الدليل الكافي والملائم بشأن وجود واكتمال الالتزامات البيئية، وسلامة القياس والاعتراف بها، والإفصاح عنها.

ب- اكتشاف التحريفات الجوهرية غير المتعمدة (الأخطاء) والمتعمدة (الغش)، وأثر تلك التحريفات على القوائم المالية ككل.

ج- تحديد ما إذا كانت هناك تصرفات بيئية غير قانونية، والتي تتمثل في وجود مخالفات لقانون البيئة واللوائح والتنظيمات ذات الصلة، وأثر ذلك على القوائم المالية.

د- تقييم ما إذا كان هناك شك في استمرارية المنشأة في نشاطها بسبب تعثر مالي ناتج عن الالتزامات البيئية، أو بسبب احتمال سحب الترخيص ووقف النشاط.

هـ- تقييم معقولة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، والخاصة بالالتزامات البيئية الاحتمالية، والتحقق من سلامة المعالجة والإفصاح عن تلك التقديرات.

٢- تحديد أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية (Importance):

تتمثل أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية فيما يلي: (Rezaee &

Elam, 2000, p.69)

أ- تحقيق ميزة تنافسية لتنظيم الأعمال في السوق المحلي والعالمي.

ب- تحسين القيمة للمستثمرين وترشيد قرارات الاستثمار.

ج- تخفيض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

د- زيادة الشهرة الإيجابية لتنظيم الأعمال عند تعامله مع المجتمع.

هـ- تخفيض عدد المراجعات المطلوبة من جانب الوكالات المتخصصة.

٣- قبول المراجعة (Acceptance):

تنص الفقرة رقم ١٩ من معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) على أنه "على المراجع الحصول على الفهم الكافي للقوانين

واللوائح التي تحكم عمل تنظيم الأعمال لغرض الأخذ بها عند مراجعة القوائم المالية

لهذه التنظيمات" (ISA, No. 250, 1995). وبناء عليه يجب أن يتوافر في مراقب

الحسابات الذي يقوم بمراجعة حسابات تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة أن يكون على

دراية وخبرة بالقوانين والتشريعات التي تحكم عمل هذه التنظيمات، وفي حالة عدم

توافر هذه الخبرات عند شركة المراجعة يجب توفيرها من خلال التعيين أو الاستعانة

بالخبرات المتخصصة من خارج شركة المراجعة مع دراسة تكلفة ومنفعة هذا الإجراء.

والقانون المقصود هنا هو قانون البيئة المصري رقم (٤) لسنة ١٩٩٤، ولائحته

التنفيذية رقم (٣٣٨) لسنة ١٩٩٥.

وفي حالة قبول شركة المراجعة لمراجعة إحدى تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة

فإن من مصلحة كل من مراقب الحسابات والعميل أن يقوم مراقب الحسابات بإرسال

خطاب إلى العميل بقبول المهمة على أن يتضمن هدف ونطاق المراجعة ومسئوليات المراجع تجاه العميل، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢١٠)، ويساعد هذا الإجراء على تجنب أي سوء فهم متعلق بمهمة المراجعة (ISA, No. 210, 1994).

٤- **تحديد الأشخاص القائمين بالمراجعة (Personnel):** في ضوء الهدف من مراجعة الالتزامات البيئية يجب تحديد الأشخاص القائمين بالفحص ومؤهلاتهم (فريق المراجعة)، ويجب أن يضم فريق المراجعة مراجعين مؤهلين ومطلعين بشكل جيد في المجال البيئي وبصفة خاصة القوانين والمتطلبات البيئية والإصدارات المهنية المختلفة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، مهندسين، فنيين في شؤون البيئة ومتخصصين في مجال القانون.

ومن جانب آخر يجب أن يملك المراجعين الماليين الخبرة الكافية في أساليب وإجراءات وعمليات المراجعة طبقاً لمعيار الجودة البيئي الأيزو ١٤٠١٢ الفقرة رقم ٤ والخاصة بمتطلبات القيام بالمراجعة البيئية. (Chiang & Lightbody, 2004, p.225)

٥- **تخطيط المراجعة وتحديد نطاقها (Planning & scope):** يقصد بتخطيط عملية مراجعة الالتزامات البيئية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة المتوقعة للتحقق من صدق وسلامة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية، وذلك بالكفاءة المطلوبة وفي التوقيت المناسب (ISA, No. 300, 1994).

ويجب وضع الخطط اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، ويجب أن تأخذ في اعتبارها ضرورة حصول مراقب الحسابات على الفهم الكافي لطبيعة نشاط العميل، وأن يلم بالتشريعات والقوانين التي يعمل في إطارها تنظيم الأعمال محل المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٠) (ISA, No. 310, 1994). هذا إلى جانب ضرورة دراسة تفاعلات مختلف الأنظمة، ومدى الاختبارات، وأساليب الرقابة المستخدمة، وفحص نظم الرقابة الداخلية، والمنهجية المستخدمة في تقدير الالتزامات البيئية، والمتخصصين المطلوبين من خارج نطاق شركة المراجعة ودور كل منهم.

ويشير نطاق المراجعة إلي إجراءات المراجعة الضرورية للتحقق من الحسابات البيئية، والتي يجب أن تأخذ في اعتبارها متطلبات البيئة القانونية والإصدارات المهنية على المستوى المحلي والدولي. ويجب أن يغطي نطاق المراجعة كل أجزاء تنظيم الأعمال، وأن يتضمن قيام مراقب الحسابات بدراسة طبيعة نشاط العميل والإمام بالقوانين والتشريعات البيئية ذات العلاقة.

٦- جمع الوثائق والمعلومات عن الالتزامات البيئية (Documentation):

يعتمد التوثيق على تجميع معلومات عن النظم والتشريعات ومتطلبات البيئة القانونية، والصناعة التي ينتمي إليها النشاط، والتكنولوجي المستخدم في العمليات، وأدلة الإثبات الخاصة بالالتزامات البيئية، والجوانب البيئية الأخرى المرتبطة بنشاط تنظيم الأعمال. مع مراعاة أن العوامل البيئية تتميز بسرعة تغير المتغيرات المحددة لها مما يجعل هناك صعوبة لمراقبي الحسابات لإدراك هذه التغيرات بصورة فورية. (Dixon, Mousa, & Woodhead, 2004,p.134)

وتختلف إجراءات الحصول على أدلة الإثبات حسب نوعية الالتزامات البيئية. ففي حالة الالتزامات البيئية المؤكدة فإن التحقق منها لا يختلف عن أي التزامات أخرى في المركز المالي. وفي حالة الالتزامات الاحتمالية فإن التحقق منها يكون أكثر صعوبة ويرجع ذلك إلي أن وجود هذه الالتزامات متوقف على وقوع حدث أو أحداث مستقبلية، وقد لا تسجلها الإدارة في الدفاتر، أو قد يتم معالجتها بشكل لا يتفق مع المعايير المصرية والدولية، وللتغلب على هذه المشاكل قد يستعين المراجع بخبراء في الشؤون البيئية ويقوم ببعض الإجراءات التحليلية وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفقاً للمعيار المصري رقم (٧)، والتنسيق مع جهاز شؤون البيئة والاتصال بمحامى الشركة، والحصول على إقرار مكتوب من الإدارة يفيد بعدم وجود التزامات بيئية احتمالية غير مسجلة بالدفاتر.

٧- تقدير خطر المراجعة المرتبط بالالتزامات البيئية (Risk Assessment):

طبقاً لمعيار المراجعة الدولي المعدل رقم (٧٠٠) أصبح مراقب الحسابات مطالباً بأن يشير في تقرير المراجعة إلي أن إجراءات المراجعة تضمنت تقديره لخطر المراجعة سواء الناتج عن وجود غش أو أخطاء (ISA, No. 700, 2006). ووفقاً

لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) المعدل فإن على مراقب الحسابات تحديد وتقدير خطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيدات لكل مجموعة من المعاملات، أرصدة الحسابات والإفصاحات (ISA, No. 315, 2005). وينقسم خطر المراجعة في علاقته بفحص الالتزامات البيئية إلى ثلاثة أنواع:

أ- الخطر المتلازم **Inherent Risk**:

يمكن تعريف الخطر المتلازم المرتبط بالالتزامات البيئية بأنه، خطر وجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية.

ووفقاً لمعايير المراجعة الدولية أرقام (٣١٥)، (٤٠٠) يجب على مراقب الحسابات أن يعتمد على خبرته المهنية لتقييم مجموعة من العوامل تساعده على تقدير الخطر المتلازم للالتزامات البيئية ومن أهم هذه العوامل: (ISA, No. 315, 2005; ISA, No. 400, 1994)

- خبرة ومعرفة الإدارة بأثر عملياتها على القوائم المالية.
 - الضغوط التي تفرض على الإدارة وتدفعها إلى التلاعب بالبيانات المالية.
 - طبيعة التكنولوجيا الذي يستخدمه تنظيم الأعمال ومدى تأثيره على البيئة.
 - الخلفية التاريخية عن الأداء والممارسات البيئية لتنظيم الأعمال، ومعدل أعطال الآلات والتي يترتب عليها مخلفات تؤثر على البيئة.
 - خطط الطوارئ التي يمكن استخدامها في الحالات الطارئة.
- وتعد الالتزامات البيئية الاحتمالية من العناصر ذات الخطر المتلازم، بسبب صعوبة تقدير هذه الالتزامات، وتضمنها درجة عالية من الحكم والتقدير الشخصي. (Roussey, 1995, p. 50)

ب- خطر الرقابة **Control Risk**:

يمكن تعريف خطر الرقابة المرتبط بالالتزامات البيئية بأنه، خطر وجود تحريفات جوهرية في الالتزامات البيئية والتي لا يمكن اكتشافها أو منعها ومن ثم تصحيحها وذلك من خلال النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) فإن مراقب الحسابات مطالب بتقدير خطر الرقابة الداخلية من خلال تقييم مدى قوة هذا النظام، وأن يأخذ في اعتباره

العوامل التي تؤثر على خطر وجود تحريفات جوهرية ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة (ISA, No. 315, 2005).

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠)، فإنه على مراقب الحسابات عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية أن يركز على النواحي البيئية التالية: (ISA, No. 400, 1994)

- السجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة، والمستندات، وسجلات الأداء البيئي، وتقارير التلوث، والمخصصات البيئية المستخدمة.

- طرق معالجة المعاملات والعمليات البيئية الخاصة بتنظيم الأعمال محاسبياً.

- إجراءات الرقابة على الأنشطة البيئية ومدى كفاءتها.

- موقف الإدارة تجاه الضوابط البيئية وأهميتها لتنظيم الأعمال.

ومن جانب آخر تتميز بيئة الأعمال الحديثة بالتغير المتواصل والذي لا يمكن التنبؤ به بصورة دقيقة، ولهذا فإن الأمر يتطلب وجود أنظمة دقيقة لإدارة الخطر والرقابة. وإذا تم إدارة الأخطار المالية، البيئية، الاجتماعية، والأخلاقية والفرص بشكل فعال فإن ذلك يساعد على: (Mehmet Ozbirecikli, , 2007, P.114)

١- زيادة قدرة تنظيم الأعمال على تحقيق أهدافه.

٢- انخفاض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

٣- تحسين القيمة للمستثمرين.

٤- انخفاض الإصدارات المتعلقة بالأمور البيئية والأخلاقية على مستوى العالم.

ج- خطر عدم الاكتشاف Un detection Risk:

يمكن تعريف خطر عدم الاكتشاف المرتبط بالالتزامات البيئية بأنه، خطر عدم اكتشاف إجراءات المراجعة الأساسية التي يقوم بها مراقب الحسابات للمعلومات الخاطئة المصاحبة للالتزامات البيئية.

ويؤثر تقدير مراقب الحسابات للخطر المتلازم وخطر الرقابة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية التي يتم القيام بها لتقليل خطر عدم الاكتشاف، ومن ثم تخفيض خطر المراجعة إلى المستوى الذي يقبله مراقب الحسابات.

ولكي يتمكن مراقب الحسابات من تقدير خطر الاكتشاف عليه أن يحدد مقدار خطر المراجعة المقبول مع مراعاة الأهمية النسبية للالتزامات البيئية، والتي وإن كانت قيمتها صغيرة إلا أن وزنها النسبي قد يكون كبير لأنه قد يترتب على عدم قياسها والإفصاح عنها أن توقع عقوبات على تنظيم الأعمال قد تصل إلي إيقاف نشاطه. وهناك ضرورة لتصميم نظم رقابة داخلية تستوفى معايير الإدارة البيئية حسب الأيزو 14000 عند مواجهة خطر بيئي مرتفع. (Rezaee & Elam, 2000, p.61)

٨- تقدير تكلفة أداء المراجعة ووضع جدول زمني للتنفيذ (Cost estimates Scheduling &): يجب تقدير تكلفة أداء المراجعة وإجراء التعديلات اللازمة على برنامج المراجعة، وتوفير الاعتماد المالي اللازم لتنفيذ هذا البرنامج، وإعداد جدول زمني للتنفيذ.

ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم تكلفة الأنشطة التي تقوم بها شركة المراجعة في ظل تطبيق برنامج للمراجعة يشتمل على مراجعة الالتزامات البيئية إلي تقسيمين رئيسيين، وهما:

أ- التكلفة الرأسمالية:

وتشتمل التكلفة الرأسمالية على:

- تكاليف تصميم وتطوير برنامج المراجعة بشركة المراجعة سواء أكان يدوياً أو إلكترونياً ليتناسب مع النظام الجديد.

- تكاليف تدريب وتأهيل المراجعين بشركة المراجعة على تطبيق البرنامج الجديد للمراجعة.

- تكاليف التحول إلي برنامج المراجعة الجديد بما تتطلبه من معدات وأدوات.

ب- التكلفة الإيرادية:

وتشتمل التكلفة الإيرادية على:

- تكاليف التشغيل الإضافية (المراجعة والفحص وجمع أدلة الإثبات وغيرها) والناجمة عن إضافة مراجعة الالتزامات البيئية إلي برنامج المراجعة بشركة المراجعة.

- تكاليف إعداد تقرير المراجعة وتوزيعه في ظل إضافة مراجعة الالتزامات البيئية إلى برنامج المراجعة بشركة المراجعة.

ومن جانب آخر يجب جدولة عمل فريق المراجعة طبقاً لتسلسل العمليات والزمن المطلوب لإنجاز هذه العمليات، على أن يترجم ذلك في شكل جدول زمني يلتزم به فريق المراجعة. (Mort, 1995, p.47).

٩- إعداد تقرير المراجعة وتحديد طرق توزيعه (Report): يمكن استخدام الإرشادات المستمدة من معيار الايزو رقم (١٩٠١١) ، والذي يعتمد على دمج بعض معايير الايزو الخاصة بنظم إدارة الجودة مع بعض معايير الايزو الخاصة بإدارة النظم البيئية، عند إعداد تقرير المراجعة، وطبقاً لهذا المعيار يمكن النظر إلى تقرير المراجعة على أنه سجل للمراجعة يعبر عن النتائج المحققة ويقدم دليل عن العمليات الكاملة. ويجب أن يكون تقرير المراجعة واضح وصحيح وكامل ومختصر حتى يمكن فهمه. ومن جانب آخر لا يوجد إطار محدد وثابت لتقرير المراجعة بسبب وجود العديد من التقارير المختلفة والتي تعتمد على نوع المراجعة وبرنامج المراجعة الذي يحتاجه العميل. (Russell, 2007, p.80).

ويجب تحديد شكل تقرير المراجعة، كما يجب وضع خطط لتحديد محتواه عند اكتمال الفحص المبدئي. وهناك عدة صور لتقرير المراجعة المتضمن لرأى مراقب الحسابات بشأن التحقق من الالتزامات البيئية بافتراض أن العناصر الأخرى للقوائم المالية قد تم التحقق منها. ويراعى أن مراقب الحسابات يصدر تقرير شامل عن رأيه في القوائم المالية ككل وليس تقرير عن التحقق من الالتزامات البيئية فقط. وتتمثل صور تقرير المراجعة فيما يلي:

أ- التقرير برأى غير متحفظ (النظيف):

يعد مراقب الحسابات تقرير يتضمن رأى غير متحفظ بشأن التحقق من الالتزامات البيئية، عندما يتحقق من خلال فحصه وتحليله لها أنه تم قياسها والإفصاح عنها وفقاً للمعايير المصرية والدولية والمتطلبات البيئية والقانونية. وهنا يصدر مراقب الحسابات رأى غير متحفظ (نظيف) طبقاً لمعيار المراجعة الدولي المعدل رقم (٧٠٠) (ISA, No. 700, 2006).

ب- التقرير برأى غير متحفظ مع إضافة فقرة تركز على أمر هام:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، يجب على مراقب الحسابات أن يضيف فقرة تركز على أمر هام emphasis of a matter بعد فقرة الرأي، ودون إصدار رأى متحفظ، وذلك في الحالات التالية: (ISA, No. 701, 2006)

(١)- وجود حالة من عدم التأكد تتعلق بوجود التزامات مالية احتمالية مستقبلية، ولا يمكن تحديد نتائجها في الوقت الحالي.

(٢)- وجود شك في استمرار تنظيم الأعمال نتيجة لمخالفته لأمر بيئية، أو أن هناك جزء مالي سيوقع عليه وله تأثير جوهري على مركزه المالي وقدرته على الاستمرار.

(٣)- وجود تناقضات جوهرية بين البيانات المالية التي يقوم مراقب الحسابات بمراجعتها، وبين البيانات الأخرى المقدمة من الإدارة مثل تقرير مجلس الإدارة، ورفض الإدارة تعديل هذه البيانات بناء على طلب مراقب الحسابات.

ج- التقرير برأى متحفظ:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، يجب على مراقب الحسابات أن يتحفظ في رأيه في الحالات التالية: (ISA, No. 701, 2006)

(١)- إذا اكتشف مراقب الحسابات وجود التزام احتمالي، وغير معترف به ضمن المخصصات.

(٢)- إذا اكتشف مراقب الحسابات وجود خروج على القوانين واللوائح البيئية، والتي يترتب عليها التزامات بيئية، إلا أن الإدارة لم تفصح عن هذه الالتزامات بطريقة مناسبة.

(٣)- إذا كان هناك قيود مفروضة على عمل مراقب الحسابات، ولم تمكنه من التحقق من صحة وسلامة الالتزامات البيئية.

(٤)- إذا اختلف مراقب الحسابات مع الإدارة بشأن الإفصاح عن الالتزامات البيئية، أو إجراء تعديلات هامة من وجهة نظره ورفض الإدارة القيام بذلك.

د- التقرير برأي معاكس:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، يجب على مراقب الحسابات أن

يصدر تقريراً معاكساً في ظل الحالات التالية: (ISA, No. 701, 2006)

(١)- إذا توافر لديه الدليل الكافي والملائم بأن هناك تحريفات جوهرية في الالتزامات

البيئية، ومن شأنها أن تؤثر بشكل جوهري على صحة وسلامة القوائم المالية ككل.

(٢)- إذا وجد مراقب الحسابات أن هناك خروجاً من جانب إدارة تنظيم الأعمال عن

متطلبات القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية، وأن هذا الخروج يؤثر بالسلب على

صحة وسلامة القوائم المالية.

(٣)- إذا وجد مراقب الحسابات أن هناك خروجاً على التشريعات واللوائح البيئية، وأن

هذا الخروج له أثر جوهري، ولم تعكس القوائم المالية أثر ذلك الخروج.

(٤)- إذا وجد مراقب الحسابات أن هناك شك في قدرة تنظيم الأعمال على الاستمرار

بسبب أمور بيئية، ولم تفصح الإدارة عن ذلك بشكل مناسب.

هـ- الامتناع عن إبداء الرأي:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، يجب على مراقب الحسابات أن

يمتنع عن إبداء الرأي في ظل الحالات التالية: (ISA, No. 701, 2006)

(١)- إذا فرضت الإدارة قيوداً على نطاق عمل مراقب الحسابات، كأن تعتمد حجب

معلومات هامة عنه، أو تمنعه من القيام بإجراء معين يؤثر بشكل جوهري على قيامه

بالتحقق من مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للالتزامات البيئية.

(٢)- إذا فقد مراقب الحسابات استقلاله.

(٣)- إذا تأكد بشكل جوهري بعدم قدرة تنظيم الأعمال على الاستمرار.

وبعد إعداد تقرير المراجعة يجب تحديد طرق توزيعه والتصديق عليها من

جانب الإدارة والمتخصصين في المراجعة.

ويرى الباحث أن هذا الإطار المقترح ينطوي على مجموعة من المحاور،

والتي تغطي مراحل عملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية مع مراعاة أن هذه

المحاور غير ثابتة الترتيب والتتابع، فقد يتطلب الأمر الرجوع لمحور سابق بعد الانتهاء من محور لاحق، وقد يتطلب الأمر تداخل أكثر من محور معاً. وبمعنى آخر أنه ليس إطار جامد وثابت يجب أن يلتزم به مراقب الحسابات عند التحقق من الالتزامات البيئية ولكنه مرشد له يساعده على تنظيم وتسهيل عملية مراجعة الالتزامات البيئية من أجل تحقيق الهدف منها.

وحتى يمكن الحكم على جدوى هذا الإطار يجب اختباره ميدانياً من حيث مدى قبول الأكاديميين ومراقبي الحسابات له للتحقق من مدى إمكانية تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية، وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث الرابع.

المبحث الرابع

دراسة ميدانية لاختبار مدى صلاحية الإطار المقترح

١- أهمية الدراسة:

بالرغم من أن القانون البيئي يعتبر حديث نسبياً في مصر إلا أن التشريع تطور سريعاً، كما ظهرت الكثير من الدعاوى القضائية ضد الأضرار البيئية في السنوات الأخيرة، والتي ترتب عليها ظهور الالتزامات البيئية على تنظيمات الأعمال. وفي ظل التغير السريع والمتواصل في بيئة الأعمال تزداد أهمية وضرورة وجود نظم جيدة للرقابة وإدارة الخطر البيئي، فإذا تم إدارة المخاطر المالية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية والفرص بشكل فعال حينئذ:

- تزداد قدرة تنظيمات الأعمال على تحقيق أهدافها.

- تنخفض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

- تتحسن القيمة للمستثمرين.

- من المحتمل أن تنخفض الإصدارات البيئية والأخلاقية في دول العالم.

ويجب أن ندرك بأن السلوك غير الأخلاقي لبعض تنظيمات الأعمال في الوقت

الحاضر إنما يرجع إلى انتهاكات مالية وبيئية وأخلاقية، ومن هنا تزداد أهمية الدور

الذي يقوم به مراقب الحسابات في التحقق من القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية

في القوائم المالية، وكل ذلك يجعل مهنة المراجعة من أهم المهن في الألفية الجديدة.

٢- الهدف من الدراسة:-

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء آراء بعض الأكاديميين ومراقبي الحسابات

في بيئة الأعمال المصرية حول أهمية المحاور الأساسية التي جاءت في الإطار

المقترح من جانب الباحث للمراجعة المالية للالتزامات البيئية.

٣- إجراءات الدراسة:-

١/٣ - مجتمع وعينة الدراسة:-

يتمثل مجتمع الدراسة في أعضاء هيئة التدريس الحاصلين على درجة الدكتوراه في المحاسبة والعاملين بالتدريس بكليات التجارة وما يعادلها من معاهد ومؤسسات علمية في مصر، ومراقبي الحسابات المسجلين في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية. بينما تتمثل عينة الدراسة في ١٢٠ عضو هيئة تدريس و ١٣٠ مراقب حسابات من ذوى الخبرة في مراجعة حسانات تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة والتي تلوث الهواء والتربة والماء (خبرة أكثر من خمسة سنوات)، وبالتالي فهناك عينة للدراسة مكونة من فئتين. وتم سحب عينة الدراسة بناءً على ما جرى عليه العرف في البحوث الاجتماعية بأن تمثل العينة نسبة تقترب من ١٠% تقريباً من مجتمع الدراسة.

٢/٣ - فروض الدراسة:-

يختبر الباحث في دراسته الميدانية الفروض الأربعة الآتية:

الفرض الأول: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية.

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية.

الفرض الثالث: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة مخاطبة مراقب الحسابات العميل عند قبوله المراجعة المالية لإحدى تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة.

الفرض الرابع: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة وضع برنامج وخطة تفصيلية لعملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية.

٣/٣ - تحليل بيانات قائمة الاستقصاء:

تم توزيع عدد ٢٥٠ قائمة استقصاء على أعضاء هيئة التدريس ومراقبي الحسابات، وبلغت الاستجابة التي تم إخضاعها للتحليل الإحصائي ١٥٥ قائمة، وبناءً

عليه كانت نسبة الاستجابة ٦٢%. ويبين الجدول رقم (1) التالي بيان بقوائم الاستقصاء الموزعة على عينة الدراسة والواردة ونسبة الاستجابة:

بيان	إجمالي القوائم الموزعة	إجمالي القوائم الواردة	نسبة الاستجابة
فئة الأكاديميين	١٢٠	٧٢	٦٠%
فئة المهنيين	١٣٠	٨٣	٦٤%
الإجمالي	٢٥٠	١٥٥	٦٢%

جدول رقم (1) يوضح تحليل قوائم الاستقصاء الموزعة

وقد تمت مراجعة قوائم الاستقصاء للتأكد من صلاحيتها لأغراض التحليل الإحصائي، وقد أجريت لها اختبارات ثبات وصدق المقاييس، حيث يتم استخدام ثبات وصدق المقاييس في الحكم على درجة جودتها. وتم حساب معامل الثبات والصدق على النحو التالي:

$1/3/3$ - حساب معامل الثبات لأسئلة قائمة الاستقصاء:

يمكن تعريف ثبات المقياس بأنه مدى تذبذب المقياس لنفس المفردات المقاسة عندما تستقي هذه القيم في استخدامات عدة.

وقد تم حساب معامل الثبات "ألفا" لأسئلة قائمة الاستقصاء وعددها أربعة أسئلة، والتي جاء فيها كلاً من السؤال الأول والسؤال الثاني ليحتوي على خمسة عناصر، وجاء السؤال الثالث يحتوى على عنصر واحد، بينما يحتوى السؤال الرابع على سبعة عناصر. ويوضح الجدول رقم (2) معاملات الثبات للأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء منفردة ومجموعة معاً.

السؤال	معامل "ألفا" للثبات	مستوى الدلالة الإحصائية
السؤال الأول	0.852	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
السؤال الثاني	0.872	معنوي عند مستوى دلالة ٥%

السؤال الثالث	0.791	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
السؤال الرابع	0.804	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
أسئلة قائمة الاستقصاء ككل	0.769	معنوي عند مستوى دلالة ٥%

جدول رقم (2) يوضح معاملات الثبات

٢/٣- حساب معامل الصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء:

يمكن تعريف صدق المقياس بأنه مدى تحقيق المقياس للغرض الذي صمم من أجله. وقد استخدم الباحث معاملات الصدق الذاتي، وكانت معاملات الصدق ممثلة في الجدول رقم (3) التالي:

السؤال	معاملات الصدق	مستوى الدلالة الإحصائية
السؤال الأول	0.923	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
السؤال الثاني	0.935	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
السؤال الثالث	0.889	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
السؤال الرابع	0.897	معنوي عند مستوى دلالة ٥%
أسئلة قائمة الاستقصاء ككل	0.877	معنوي عند مستوى دلالة ٥%

جدول رقم (3) يوضح معاملات الصدق

ويتضح من الجدولين (2)، (3) أن قيم معاملي الثبات والصدق لكل أسئلة قائمة الاستقصاء منفردة ومجمعة مقبولة وذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

٤/٣- التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة:

بعد ترميز وتفرغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار الثاني عشر من البرنامج الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويقوم التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة على مستويين ، يعتمد المستوى الأول على الإحصاء الوصفي لأسئلة الاستقصاء، والذي يقوم على حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة الاستقصاء، بينما يعتمد المستوى الثاني على استخدام الإحصاء التحليلي (الاستدلالي) لاختبار معنوية الفرق بين وسيطين، وذلك من خلال استخدام اختبار مان- وتي (The Mann- Whitney test) كأحد الاختبارات اللامعلمية، وذلك على النحو التالي:

١/٤/٣ - الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة:

يقوم الإحصاء الوصفي على حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل

سؤال من أسئلة الاستقصاء كما هو مبين بالجدول رقم (4) التالي.

المهنيين	الأكاديميين		الأسئلة	
	انحراف معياري	وسط حسابي		انحراف معياري
1.01	3.79	0.87	4.1	السؤال الأول
1.02	4.07	0.98	4.31	السؤال الثاني
1	3.88	1.02	4.02	السؤال الثالث
0.98	3.78	1	4.01	السؤال الرابع

جدول رقم (4) يوضح الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة

ويتضح من الجدول رقم (4) السابق أن نزعة الأكاديميين للموافقة على أسئلة الاستقصاء كانت أعلى من نزعة المهنيين في الإجابة على تلك الأسئلة، وعلى سبيل المثال جاء متوسط استجابة الأكاديميين للسؤال الأول (4.1) بينما كانت للمهنيين (3.8) ويتضح من أرقام الانحراف المعياري - يعبر عن دقة الوسط الحسابي - أن دقة استجابات السوالين الأول والثاني للأكاديميين أعلى من الثالث والرابع، وعلى العكس كانت دقة استجابات المهنيين للسوالين الأول والثالث أقل من السوالين الثالث والرابع.

٣/٤/٢ - الإحصاء التحليلي لبيانات الدراسة:

سيعتمد الباحث في الإحصاء التحليلي على استخدام اختبار مان-وتنى The Mann-Whitney، وهو اختبار لا معلمي للفرق بين وسيطي مجتمعين. ويكون اتخاذ القرار مبنياً على مستوى المعنوية P-value، ويتم قبول فرض العدم الإحصائي والخاص بوجود اختلافات بين الوسيطين إذا كانت قيمة P-value أكبر من قيمة (α) المفترضة (نسبة الخطأ المسموح به في الاختبار)، والتي تم افتراضها في البحث بقيمة ٥%. وسيتم تطبيق هذا الاختبار على كل فروض البحث للتحقق من مدى صحتها، وذلك على النحو التالي:

١- اختبار صحة الفرض الأول: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية".
لاختبار معنوية الفرق بين وسيطي آراء فئتي الدراسة (الأكاديميين - المهنيين) تم استخدام اختبار مان-وتنى (أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم لاختبار الفرق بين وسيطين)، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئتي الدراسة حول العناصر التي يتكون منها السؤال الأول. ويوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار مان-وتنى للفرض الأول.

السؤال	إحصائية مان وتنى "U"	P- value
الأول	4572.000	0.018

جدول رقم (5) يوضح نتائج اختبار مان - وتنى للسؤال الأول

ويتضح من الجدول رقم (5) أن قيمة P- value تساوى 0.018 وهي أصغر من قيمة (α) المفترضة وهي ٥%، ولذلك يتم رفض فرض العدم الإحصائي وقبول فرض الدراسة بأنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا يعني صحة الفرض الأول من فروض الدراسة.

٢- اختبار صحة الفرض الثاني: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية".

لاختبار معنوية الفرق بين وسيطي آراء فئتي الدراسة (الأكاديميين - المهنيين) تم استخدام اختبار مان-وتنى، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئتي الدراسة حول العناصر التي يتكون منها السؤال الثاني. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج اختبار مان-وتنى للفرض الثاني.

السؤال	إحصائية مان وتنى "U"	P- value
الثاني	4718.000	0.039

جدول رقم (6) يوضح نتائج اختبار مان - وتنى للسؤال الثاني

ويتضح من الجدول رقم (6) أن قيمة P- value تساوى 0.039 وهى أصغر من قيمة (α) المفترضة وهى 5%، ولذلك يتم رفض فرض العدم الإحصائي وقبول فرض الدراسة بأنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا يعنى صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة.

٣- اختبار صحة الفرض الثالث: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة مخاطبة مراقب الحسابات العميل عند قبوله المراجعة المالية لإحدى تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة".

لاختبار معنوية الفرق بين وسيطي آراء فئتي الدراسة (الأكاديميين - المهنيين) تم استخدام اختبار مان-وتنى، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئتي الدراسة حول العنصر التي يتكون منه السؤال الثالث. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار مان-وتنى للفرض الثالث.

السؤال	إحصائية مان وتنى "U"	P- value
الثالث	4664.500	0.029

جدول رقم (7) يوضح نتائج اختبار مان - وتنى للسؤال الثالث

ويتضح من الجدول رقم (7) أن قيمة P- value تساوى 0.029 وهى أصغر من قيمة (α) المفترضة وهى 5%، ولذلك يتم رفض فرض العدم الإحصائي وقبول فرض الدراسة بأنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة مخاطبة مراقب الحسابات العميل عند قبوله المراجعة المالية لإحدى تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة. وهذا يعنى صحة الفرض الثالث من فروض الدراسة.

٤- اختبار صحة الفرض الرابع: " لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة وضع برنامج لعملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية".
 لاختبار معنوية الفرق بين وسيطي آراء فئتي الدراسة (الأكاديميين - المهنيين) تم استخدام اختبار مان - وتنى، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئتي الدراسة حول العناصر التي يتكون منها السؤال الرابع. ويوضح الجدول رقم (8) نتائج اختبار مان - وتنى للفرض الرابع.

السؤال	إحصائية مان وتنى "U"	P- value
الرابع	4513.000	0.011

جدول رقم (8) يوضح نتائج اختبار مان - وتنى للسؤال الرابع

ويتضح من الجدول رقم (8) أن قيمة P- value تساوى 0.011 وهى أصغر من قيمة (α) المفترضة وهى 5%، ولذلك يتم رفض فرض العدم الإحصائي وقبول فرض الدراسة بأنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ضرورة وضع برنامج وخطة تفصيلية لعملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا يعنى صحة الفرض الرابع من فروض الدراسة.

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلي أن هناك اتفاق كبير بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهداف وأهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية، وضرورة مخاطبة العميل عند قبول مراقب الحسابات مراجعة أحد تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة، وضرورة وضع برنامج وخطة تفصيلية للمراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا يعنى قبول الأكاديميين والمهنيين للإطار المقترح من جانب الباحث.

المبحث الخامس

خلاصة البحث

أولاً: النتائج

- في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:
- (١) تساعد المراجعة المالية للالتزامات البيئية تنظيمات الأعمال المصرية على تحقيق أهدافها، وتقليل تقلبات الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية، وتحقيق ميزة تنافسية في السوق العالمي.
 - (٢) تؤدي مراجعة الالتزامات البيئية إلى تخفيض تعرض تنظيمات الأعمال للتكاليف الناشئة عن الالتزام البيئي، كما تحقق لها شهرة إيجابية عند تعاملها مع المجتمع وذلك من خلال منع التلوث والمنتج التالف.
 - (٣) يحقق حصول تنظيمات الأعمال في مصر على معايير الجودة البيئية (الايزو ١٤٠٠٠) توافقها مع القوانين والأنظمة البيئية مما يعطى مراقب الحسابات مؤشرات إيجابية عند تحققه من الالتزامات البيئية.
 - (٤) - يجب أن يغطي نطاق المراجعة المالية للالتزامات البيئية كل أجزاء تنظيم الأعمال، وأن يتضمن دراسة طبيعة نشاط العمل ومدى تطبيقه للقوانين والتشريعات البيئية ذات العلاقة.
 - (٥) - تختلف إجراءات الحصول على أدلة الإثبات حسب نوعية الالتزامات البيئية. ففي حالة الالتزامات البيئية المؤكدة فإن التحقق منها لا يختلف عن أي التزامات أخرى في المركز المالي. وفي حالة الالتزامات الاحتمالية فإن التحقق منها يكون أكثر صعوبة ويرجع ذلك إلي أن وجود هذه الالتزامات متوقف على وقوع حدث أو أحداث مستقبلية.
 - (٦) - تعد الالتزامات البيئية الاحتمالية من العناصر ذات الخطر المتلازم، بسبب صعوبة تقدير هذه الالتزامات، وتضمنها درجة عالية من الحكم والتقدير الشخصي، ولذلك تتطلب مجهود أكبر عند التحقق منها من جانب مراقب الحسابات.

(٧)- على مراقب الحسابات تحديد وتقدير خطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيدات لكل مجموعة من المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وهذا يتطلب تقدير خطر المراجعة وقياس مكوناته عند المراجعة المالية للالتزامات البيئية.

(٨)- يمكن استخدام الإرشادات المستمدة من معيار الايزو رقم (١٩٠١١) ، والذي يعتمد على دمج بعض معايير الايزو الخاصة بنظم إدارة الجودة مع بعض معايير الايزو الخاصة بإدارة النظم البيئية، وذلك عند إعداد تقرير المراجعة بغرض التحقق من الالتزامات البيئية.

(٩)- تشير نتائج الدراسة الميدانية إلي أن هناك اتفاق كبير بين أراء الأكاديميين والمهنيين حول أهداف وأهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية، وضرورة مخاطبة العميل عند قبول مراقب الحسابات مراجعة أحد تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة، وضرورة وضع برنامج وخطة تفصيلية للمراجعة المالية للالتزامات البيئية. وهذا يعنى قبول الأكاديميين والمهنيين للإطار المقترح من جانب الباحث.

ثانياً: التوصيات

(١)- ضرورة تدريب مراقبي الحسابات في مصر على تطبيق المحاور التي جاءت في الإطار المقترح ،حتى يمكنهم اكتساب المهارة والمعرفة والخبرة المطلوبة لأداء المراجعة المالية للالتزامات البيئية بنجاح داخل فريق المراجعة.

(٢)- يجب على تنظيمات الأعمال في مصر ألا تسعى نحو تحقيق الربح دون أن يكون له أثر إيجابي على المجتمع، وأن تسعى باستمرار نحو تخفيض أو إزالة أي أثر سلبي على البيئة، وأن تسعى أيضاً نحو تحقيق التوازن ما بين مصالحها الاقتصادية والاعتبارات الاجتماعية والبيئية حتى يمكن تحقيق التنمية المستدامة.

(٣)- ضرورة أن تؤدي المراجعة المالية للالتزامات البيئية من خلال فريق مراجعة يضم مراجعين مؤهلين ومُطلعين بشكل جيد في المجال البيئي، مهندسين، فنيين في شؤون البيئة، ومختصين في مجال القانون.

(٤)- ضرورة وجود نظم دقيقة لإدارة الخطر والرقابة في بيئة الأعمال المصرية نظراً لأن هذه البيئة تتميز بالتغير المتواصل والذي لا يمكن التنبؤ به بصورة دقيقة فإذا تم

إدارة الأخطار المالية ، البيئية، الاجتماعية، والأخلاقية والفرص بشكل فعال فإن ذلك يزيد من قدرة تنظيمات الأعمال على الاستمرار وتحقيق أهدافها.

(٥)- ضرورة تقدير تكلفة أداء المراجعة وإجراء التعديلات اللازمة على برنامج المراجعة في ظل تطبيق المراجعة المالية للالتزامات البيئية، وتوفير الاعتماد المالي اللازم لتنفيذ هذا البرنامج، وإعداد جدول زمني للتنفيذ لضمان فاعليته.

(٦)- ضرورة إدراك مراقبي الحسابات أن أنشطة التقرير والمراجعة البيئية تعد جزءاً مكملاً لأنظمة الإدارة البيئية، ومن خلال ذلك يمكن لمراقبي الحسابات أن يحدد مدى كفاية أنظمة الرقابة البيئية لتنظيم الأعمال ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والسياسات الداخلية.

ثالثاً: مجالات البحث المقترحة

(١)- تطوير إعداد تقرير المراجعة في ضوء دمج معايير الايزو الخاصة بنظم إدارة الجودة مع معايير الايزو الخاصة بإدارة النظم البيئية مع التطبيق على بيئة الأعمال المصرية.

(٢)- أهمية الإفصاح البيئي الإجمالي في مساعدة المستثمرين على تقييم الأداء البيئي لتنظيمات الأعمال.

(٣)- دور المراجعة البيئية في التنمية المستدامة في ظل تطبيق حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

أولاً مراجع باللغة العربية:-

أ- الإصدارات المهنية والقانونية:

- المعيار المحاسبي المصري رقم (٧) لسنة ١٩٩٧، (١٩٩٨). " الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية.

- القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤، (٢٠٠٧)، " إصدار قانون في شأن البيئة ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس الوزراء رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٩٥، والعدلة بالقرار رقم ١٧٤١ لسنة ٢٠٠٥ ". الطبعة السابعة. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية.

ب- الدوريات:

- السقا، السيد أحمد، (١٩٩٨)، " المراجعة البيئية- دراسة تحليلية مقارنة مع تقييم الوضع في البيئة المصرية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ١٢٥-١٧٧.

- دانيال، جورج غالي، (١٩٩٥)، " أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس. ملحق العدد الثاني، ص ١٤٧٧-١٥٨٩.

- سعيد، صفاء محمد، (٢٠٠٣) " دور المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد قرارات الإدارة نحو استخدام التكنولوجيا النظيفة والآمنة بيئياً لدعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال"، *المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر*، العدد الحادي والعشرون، ص ١٨٣-١٢٦.

- عبد الغنى، محمد محمد، (٢٠٠٠)، " أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ص ٤-٣٥.

- على، عبد الوهاب نصر، (٢٠٠١)، " مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المصرية والدولية عند التحقق من الحسابات البيئية الاحتمالية: دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ٣٧-٩٢.

- Accounting Standards Board,(1999) "**Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets**", Financial Report Standard No. 12.
- American Institute of Certified Public Accountants, (1996) "**Environmental Remediation Liabilities**" Statement of Position No. 96-1, (AICPA).
- Financial Accounting Standard Board, (1975) "**Accounting for Contingencies**", Statement of Financial Accounting Standard, No.5", (FASB).
- -----,(1980) "**Statement of Financial Accounting Concepts**", Statement No. 6, (FASB).
- International Accounting Standards Committee, (1998) "**Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**", International Accounting Standard No. 37, (IASC).
- International Federation of Accountants, (1998) "**The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements**", International Auditing Practice Statement No. 1010, (IFAC).
- -----, (1995) "**consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements**", ISA 250, (IFAC).
- -----, (1994) "**Terms of Audit Engagement**", ISA 210, (IFAC).
- -----, (1994) "**Planning**", ISA 300, (IFAC).
- -----, (1994) "**Knowledge of the Business**", ISA 310, (IFAC).
- -----, (2005) "**Understanding the Entity and Its Environment and Assigning the Risk of Material Misstatement**", ISA 315, (IFAC).
- -----, (1994) "**Risk Assessment and Internal Control**", ISA 400, (IFAC).

-----, (2006) “ *The Independent Auditor’s Report on A Complete Set of General Purpose Financial Statement*”, ISA 700 (Revised), (IFAC).

-----, (2006) “ *Modifications to Independent Auditor’s Report*”, ISA 701, (IFAC).

ب- الدوريات:

- Andreoli, Anthony L. and Josiah S Osibodu, (2004) “Unclaimed Property”, *Journal of Accountancy*, New York: Feb, Vol. 197, pp. 49- 52.

- Brooks, Kathleen, (2004) “Reaping the Benefits of environmental auditing”, *Internal Auditing*, Boston: Nov-Dec, Vol. 19, pp. 26-35.

- Chiang, Christina & Margaret Lightbody , (2004) “Financial auditors and environmental auditing in New Zealand” . *Managerial Auditing Journal*, Bradford pp.224-231.

- Dixon, Rebort, Gehan A. Mousa & Anne Woodhead, (2004) “ The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: a Review of Contribution of the Financial Auditing Profession”, *Accounting Forum*.

- Estrin, David, (2004) “ New Legal Perspective on Environmental Auditing Service”, *Canadian Environmental Auditing Association* , Vancouver Technical Conference.

- Johnson, Gary I., (2002) “ISO 19011:2002: A new auditing standard for QMS and EMS”, Quality Congress. A SQ’s ... Annual Quality Congress Proceedings, [http:// Gateway, proquest. Com](http://Gateway.proquest.Com), pp. 783-789.

- Mort, Dittenhofer, (1995) “Environmental accounting and auditing”, *Managerial Auditing Journal*, Bradford: Vol. 10,pp. 40-51.

- Ozbirecikli, Mehmet, (2007) “A Review on How CPAs (Certified Public Accountants) Should Be Involved in Environmental Auditing and Reporting for the Core Aim of It”, *Problems and Perspectives in Management*. Sumy: Vol. 5 PP.113-126.

- Rezaee, Zabihollah & Rick Elam, (2000) “Emerging ISO 14000 environmental standards: a step-by-step implementation guide”, *Managerial Auditing Journal*. Bradford, Vol. 15, pp. 60-71.

- Roussey, Robert S., (1992) " Auditing Environmental Liabilities", *Auditing; A Journal of Practice & Theory*, Vol.11 No. 1, Spring.
- Russell, J P, (2007) "Preparing and Structuring an Audit Report", *Quality Progress*, Milwaukee: Jun, Vol. 40, pp 77-80.

ملاحق البحث

قائمة الاستقصاء الموزعة على الأكاديميين والمهنيين

السيد الأستاذ/ (الدكتور)..... تحية طيبة وبعد،،،

يهدف هذا الاستقصاء إلى استقصاء آراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات حول أهمية مجموعة من المحاور تمثل الركائز الأساسية للإطار المقترح من جانب الباحث للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية.

و تمثل الالتزامات البيئية تعهدات على تنظيمات الأعمال التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة بتقديم أصول أو خدمات لتنظيمات أخرى في المستقبل. وتنقسم هذه الالتزامات إلى التزامات مؤكدة من حيث القيمة وزمن الحدوث، والتزامات احتمالية وهي الالتزامات التي يتوقف حدوثها على وقوع حدث أو أكثر في المستقبل، وتعالج الأولى مثل غيرها من الالتزامات المالية بينما تعالج الثانية ضمن المخصصات إذا كان احتمال حدوثها أقوى من احتمال عدم حدوثها، ويشار إليها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية إذا كان احتمال حدوثها يساوى احتمال عدم حدوثها، ويتم تجاهلها تماماً إذا كانت بعيدة الاحتمال.

وتقوم المراجعة المالية للالتزامات البيئية على تحقق مراقب الحسابات من صحة قياسها والإفصاح عنها في ضوء القوانين والتشريعات البيئية وفي ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة.

وفي سبيل إتمام البحث قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة تم اشتقاقها من المحاور الأساسية للإطار المقترح لمراجعة الالتزامات المالية، وتم صياغتها لتغطي فروض الدراسة. والمطلوب من سيادتكم تحديد درجة أهمية هذه المحاور حتى يمكن الحكم على مدى صلاحية استخدام هذا الإطار لمراجعة الالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية.

والباحث إذ يشركم مقدماً على حسن تعاونكم معه ويأمل أن تكون الإجابات واضحة وصريحة مما يساعد على تحقيق هدف البحث. مع خالص الشكر والتقدير.

دكتور/ علاء محمد البتانوني

مدرس محاسبة - أكاديمية الدراسات المتخصصة

مجموعة أسئلة خاصة باختبار مدى صلاحية وقبول المحاور الأساسية للإطار المقترح للمراجعة المالية

للاللتزامات البيئية:

السؤال الأول:

ما هي أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية؟ برجاء التكرم بوضع علامة (√) لتوضيح درجة أهمية الهدف.

درجة الأهمية					أهداف المراجعة المالية للالتزامات البيئية
عديم الأهمية	محدود الأهمية	حيادي	هام	هام جدا	
					<p>١- تقييم الالتزامات البيئية والتعبير عنها بشكل سليم في القوائم المالية.</p> <p>٢- اكتشاف التحريفات الجوهرية وأثرها على القوائم المالية.</p> <p>٣- تقييم مدى الشك في استمرارية المنشأة في نشاطها بسبب عثر مالي ناتج عن الالتزامات البيئية.</p> <p>٤- تحديد ما إذا كانت هناك تصرفات بيئية غير قانونية تؤثر على القوائم المالية.</p> <p>٥- تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة</p>

السؤال الثاني:

ما هي أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية؟ برجاء التكرم بوضع علامة (√) لتوضيح درجة الأهمية.

درجة الأهمية					عناصر أهمية المراجعة المالية للالتزامات البيئية
عديم الأهمية	محدود الأهمية	حيادي	هام	هام جدا	
					<p>١- تحقيق ميزة تنافسية لتنظيم الأعمال في السوق المحلي والعالمي.</p> <p>٢- تحسين القيمة للمستثمرين وترشيد قرارات الاستثمار.</p> <p>٣- تخفيض التقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.</p> <p>٤- زيادة الشهرة الإيجابية لتنظيم الأعمال عند تعامله مع المجتمع.</p> <p>٥- تخفيض عدد المراجعات المطلوبة من جانب الوكالات المتخصصة.</p>

السؤال الثالث:

هل توافق على ضرورة قيام مراقب الحسابات بإرسال خطاب إلى العميل متضمناً هدف ونطاق المراجعة ومسئوليته تجاه العميل في حالة قبوله المراجعة المالية لإحدى تنظيمات الأعمال الملوثة للبيئة؟ برجاء التكرم بوضع علامة (√) لتوضيح درجة موافقتك.

موافق تماماً	موافق	محايد	موافق إلي حد ما	غير موافق على الإطلاق

السؤال الرابع:

ما هي أهمية العناصر التالية واللازمة لوضع برنامج لعملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية؟ برجاء التكرم بوضع علامة (√) لتوضيح درجة الأهمية.

درجة الأهمية					عناصر برنامج عملية المراجعة المالية للالتزامات البيئية.
عديم الأهمية	محدود الأهمية	حيادي	هام	هام جداً	
					1- الفهم الكافي لطبيعة نشاط العميل، والصناعة التي ينتمي إليها النشاط، والتكنولوجي المستخدم في العمليات.
					2- الاعتماد على فريق مراجعة مكون من مراجعين مؤهلين، مهندسين، فنيين في شؤون البيئة ومتخصصين في مجال القانون.
					3- اختبار نظم الرقابة الداخلية، وتقدير خطر المراجعة وتحليل مكوناته المرتبطة بالمراجعة المالية للالتزامات البيئية.
					4- جمع أدلة الإثبات اللازمة للتحقق من الالتزامات البيئية، والتحقق من التزام تنظيم الأعمال بالتشريعات والقوانين البيئية.
					5- المراجعة التفصيلية للتحقق من دقة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية.
					6- تقدير تكلفة أداء المراجعة وإعداد جدول زمني لتنفيذها.
					7- إعداد تقرير شامل للمراجعة وتحديد طرق توزيعه والتصديق عليها من جانب الإدارة والمتخصصين في المراجعة.