

مراجعة الأداء البيئي : إطار مقترح

د. السيد أحمد السقا

أستاذ المحاسبة المساعد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص

يتناول البحث أثر المشاكل البيئية على مهنة المراجعة من خلال بيان انعكاسات الأداء البيئي على أعمال المراجعة. ولقد تضمنت أهداف البحث استكشاف المشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي، تقييم مدى كفاية وملائمة المعايير المهنية المتعارف عليها عند مراجعة الأداء البيئي، بالإضافة الى أهمية تطوير مدخل اجرائي لمراجعة الأداء البيئي، وقد تضمنت نتائج البحث تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية ، تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة، كما أبرزت الدراسة جوانب القصور وعدم الكفاية في المعايير المهنية الحالية وما يسببه ذلك من مشكلات بالنسبة للمراجع. بالإضافة إلى ذلك قدمت الدراسة منهجاً اجرائياً مقترحاً لمراجعة الأداء البيئي يأخذ باعتباره الأمور البيئية في مراحلها المختلفة.

١. إطار البحث :

١-١. طبيعة المشكلة :

لقد شهدت الحقب الثلاث الأخيرة من القرن العشرين اهتماماً متزايداً بموضوع البيئة. ويتركز الاهتمام الحالي في حماية البيئة، بمعنى الحفاظ على التوازن البيئي من خلال تناسق عناصرها بما يضمن استمرار التنمية على المدى البعيد^(١). ولما كانت قضايا البيئة والتنمية ترتبط بعضها البعض بعلاقات من التكامل والاعتماد المتبادل، نجد أنه من المتعذر استمرار التنمية على قاعدة من الموارد البيئية المتدهورة، كما أنه لا يمكن حماية البيئة إذا أهملت التنمية تكلفة الأضرار البيئية. وأمام أهمية وضرورة تفهم المنشآت المختلفة واعترافها بمسئولياتها تجاه البيئة، كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي لا بد من النظر إليها بعين التحليل والاعتبار. إحدى هذه القضايا هي أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة والمراجعة. وترتبط هذه القضية بأهمية تحقيق الإدارة الملائمة للبيئة، كما أنها تدخل ضمن برامج التخطيط الاستراتيجي لمستقبل المهنة.

وعلى الرغم من استقرار أدبيات المحاسبة والمراجعة على دلالة وأهمية وتأثير البيئة على المهنة، إلا أنها ما زالت في حاجة إلى دراسات واسعة حول المساهمات التي يمكن أن تقدمها المهنة بالنسبة للمشكلات البيئية خاصة بعد أن أصبحت المنشآت المختلفة - بسبب مسئولياتها عما تسببه للبيئة من أضرار - تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث. ويرتبط بهذه القوانين أمور كثيرة تمثل مشكلات كبيرة للمحاسبين والمراجعين تفرض نفسها على بساط البحث. وتسعى الدراسة الحالية إلى تبني مفهوم وأبعاد الأداء البيئي وانعكاساته على أعمال المراجعة من خلال التساؤلات البحثية التالية :

(١) ما هو مفهوم وأبعاد كل من الأداء البيئي ونظم الإدارة البيئية ؟

(٢) ما هي المشكلات والصعوبات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي ؟

- (٣) ما مدى كفاية وملائمة المعايير المتعارف عليها عند مراجعة الأداء البيئي؟
(٤) ما مدى امكانية تطوير مدخل اجرائي لمراجعة الأداء البيئي؟

٢-١. دوافع البحث :

كان وراء إجراء هذا البحث عدة عوامل أهمها :

- (١) أهمية الأداء البيئي لكل من المنشأة والمجتمع والطرف الثالث .
(٢) أن أحد الجوانب الرئيسية لمهمة المراجع هي ضمان أو تأكيد استيفاء التقارير المالية للمتطلبات القانونية ومنها ما تفرضه القوانين المنظمة للبيئة.
(٣) هناك العديد من المزايا المتوقعة من مراجعة الأداء البيئي بالنسبة للمنشأة والمجتمع والجمهور، ورغم ذلك لم تلق المراجعة البيئية ما تستحقه من اهتمام من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والباحثين.

٣-١. اهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- (١) تناول مفهوم وأبعاد الأداء البيئي ونظم الإدارة البيئية والحاجة إلى توسيع اهتمامات المراجع استجابة للمتطلبات البيئية.
(٢) استكشاف المشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي .
(٣) تحليل وانتقاد المعايير المتعارف عليها المرتبطة بمراجعة الأداء البيئي للمنشأة.
(٤) تطوير مدخل اجرائي مقترح لمراجعة الأداء البيئي لإبراز طبيعة المساهمات التي يمكن أن تقدمها المهنة بالنسبة للمشكلات البيئية.

٤-١. منهج البحث :

في إطار محاولة الباحث للإجابة على الأسئلة البحثية التي تمثل جوهر مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهداف البحث، تعتمد الدراسة على استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي معاً في اشتقاق الإطار المقترح لمراجعة الأداء البيئي. ولقد تمثل المنهج الذي استخدمه الباحث في :

- (١) استقراء وتصنيف أدبيات المحاسبة والمراجعة في مجال تأثير البيئة على أعمال المحاسبة والمراجعة.
- (٢) محاولة استكشاف مشكلات مراجعة الأداء البيئي.
- (٣) بناء اطار لمدخل إجرائي مقترح لمراجعة الأداء البيئي.

١-٥. حدود البحث :

يقتصر استخدام البحث لمصطلح الأداء البيئي على أكثر جوانب الأداء البيئي أهمية وهو التلوث البيئي ، تاركاً الجوانب الأخرى للأداء البيئي لاستكمالها في دراسات أخرى للباحث ولغيره من الباحثين .

١-٦. خطة البحث :

ارتباطاً بأهداف البحث ومنهجية تتضمن خطة البحث مناقشة النقاط التالية:

- الجوانب المفاهيمية للبحث .
- * مفهوم وأبعاد الأداء البيئي .
- * مراجعة الأداء البيئي : المفهوم والأغراض .
- الدراسات السابقة .
- افتراضات البحث .
- مشكلات مراجعة الأداء البيئي .
- المدخل الإجرائي المقترح لمراجعة الأداء البيئي.
- النتائج والتوصيات .

٢. الجوانب المفاهيمية للبحث :

٢-١. مفهوم وأبعاد الأداء البيئي :

على الرغم من أن القوانين والتشريعات تنص أو تتطلب بشكل أو بآخر على ضرورة التزام المنشأة تجاه البيئة التي تعمل فيها، فقد تأخر الإهتمام من جانب المنشآت المختلفة بالأداء البيئي لأن إدارة المنشأة لم

يكن لديها الإحساس الكافي للإضطلاع بمسئولياتها البيئية . وعلى ذلك كان الإتجاه نحو مفهوم التنمية المستمرة الذي يركز على الإدارة الواعية للبيئة فيما يتعلق بالموارد والامكانيات البيئية المتاحة التي تتعرض للتدهور وسوء الاستخدام. تعتمد الإدارة الواعية للبيئة على تبني مفهوم الأداء البيئي (Kreuze, et al., 1996) الذي ينصرف إلى الوفاء بالالتزامات البيئية التي تحددها القوانين والأنظمة والسياسات البيئية. ويتضمن الأداء البيئي أن تعمل المنشأة بطريقة مسنولة تجاه حماية الكائنات الحية، الاستخدام الكفء للموارد ، تقليل النفايات والتخلص منها، الاستخدام الملائم للطاقة، تقليل المخاطر، الخسائر والتغطية التأمينية ، تسويق منتجات آمنة، الإدارة البيئية، الافصح البيئي، أهمية تحقيق الكفاية البيئية للمنشأة Eco-Efficiency بمعنى الاضطلاع الدقيق بالأنشطة البيئية والتقدير الكفء للإلتزامات البيئية. تشير بعض الكتابات (Bhat, 1996) الى إمكانية تصنيف الشركات على أساس الأداء البيئي في ثلاثة أقسام تعكس مستويات الإلتزام البيئي . ويتسم الأداء البيئي لهذه الشركات بأبعاد وسمات مختلفة وذلك على النحو التالي :

القسم الأول : يتضمن الشركات ذات اللون الأحمر Red Companies إشارة إلى ضعف وقصور الأداء البيئي وتعاملها مع المشاكل البيئية بطريقة اطفاء النيران "Fire-Fighting" . وعادة ما يكون الأفق الزمني للتخطيط البيئي في هذه الشركات هو الأجل القصير. ويتم تحقيق الإلتزام إما من خلال معالجة النفايات أو إحراقها. وغالباً ما يتراًس الإدارات البيئية في هذه الشركات أفراد من الإدارات القانونية. أيضاً تحاول هذه الشركات ممارسة ضغوطاً أو التأثير على المشرعين للتخفيف من القوانين البيئية. بالإضافة إلى ما سبق تتبع هذه الشركات استراتيجيات ردود الأفعال ، كما أن جميع قرارات الشركة تتأسس فقط على اعتبارات التكلفة.

القسم الثاني : يتضمن الشركات ذات اللون الأصفر Yellow Companies اشارة إلى انتقال الشركة من اللون الأحمر إلى اللون الأصفر عن طريق بعض المبادرات والخطوات التمهيديّة التي تدفع الإدارة العليا للقيام بعمل ما . وقد يكون اقرار قانون أو تنظيم برقابة التلوث أحد أسباب مثل هذا التحول أو الانتقال . أيضاً حق المجتمع في التعرف على التشريعات وتصرفات المستثمرين يمكن أن تكون أحداثاً محرّكة لرغبة الشركة في الانتقال إلى هذا القسم. وتذهب هذه الشركات إلى ما هو أبعد من طريقة "اطفاء النيران" . هدف هذه الشركات أن تكون المخالفات البيئية صفراً ، وهدف الإدارة هو الوقاية من المشكلات البيئية بتعيين الأفعال التي تمنع وقوع الأحداث البيئية المؤسفة. وعادة ما يكون الأفق الزمني للتخطيط البيئي في هذه الشركات سنة. وغالباً ما تستخدم هذه الشركات أساليب تخفيض التلوث التي تتضمن تحسين ادارة الممتلكات، كما أن تعاون أقسام التشغيل والأقسام القانونية يكون واضحاً في هذه الشركات . وبشكل عام فإن هذه الشركات تحاول منع المشاكل البيئية عن طريق الاختصاص والعمل بالأنشطة الوقائية.

القسم الثالث : يتضمن الشركات ذات اللون الأخضر Green Companies إشارة إلى المرحلة الأخيرة في المسؤولية البيئية . وتكتسب الشركات هذه الصفة ليس فقط بسبب أنها تريد أن تلتزم بالقوانين ، وأن تحسن صورتها، وأن تقلل التكاليف - لكن أيضاً- لأنها تؤمن بأن ذلك هو الشيء الصحيح الذي يجب أن تفعله . تضع ادارة الشركة تفصيلاً وبوضوح سياستها البيئية مع التزامها الكامل ودعمها للبرامج البيئية، مع تخصيص الموارد الملائمة للإدارة البيئية ، وأيضاً وجود برامج تدريبية فعالة للمستويات الوظيفية المختلفة. ويقرر الفرد المسئول عن الإدارة البيئية إلى مجلس المدراء أو رئيس المجلس . يتسم التخطيط البيئي بالمدى الطويل، كما أنه يستهدف السعي أو البحث عن مجالات وفرص تخفيض التكلفة وتحسين الربحية. يستخدم مدخل

النظم في تعيين المجالات أو الفرص البيئية. أيضاً يحاول المدراء والمسؤولون عن التخطيط البيئي توقع المتغيرات النظامية المستقبلية وتخفيض تكلفتها . تنظر هذه الشركات الى القوانين والتعليمات البيئية ليس باعتبارها قيوداً بل باعتبارها مقياساً للأداء لتخفيض التكلفة وتحسين الربحية. وتعتبر أساليب القياس المرجعي Benchmarking والمراجعة البيئية Environmental Auditing من الممارسات الجيدة في هذه الشركات .

يرى الباحث أن الأقسام الثلاثة السابقة، رغم انها تعكس مستويات مختلفة للأداء البيئي ، إلا أنها توضح تزايد احساس الإدارة بمسئولياتها البيئية . وأما اعتبارات المساءلة وغيرها من الاعتبارات؛ فلقد أصبح لدى الإدارة الحافز القوي للبحث في استخدام الوسائل المناسبة لضمان وتأكيد الوفاء بالتزاماتها البيئية مثل مراجعة الأداء البيئي . وتعرض الدراسة في الجزء التالي لمفهوم وأغراض ومجالات مراجعة الأداء البيئي للمنشأة.

٢-٢. مراجعة الأداء البيئي: المفهوم والأغراض

توجد بعض الظروف والاعتبارات التي قد تثير التساؤل عما إذا كان ينبغي توسيع دور المراجع عند ابداء الرأي على القوائم المالية أم لا . تشير إحدى الدراسات المسحية [Barkley & Kelly, 1985] إلى أن هناك مبررات رئيسية تدعم توسيع دور المراجع في مثل هذه الظروف والاعتبارات أهمها الاستجابة للتغيرات البيئية ، واستثمار مثل هذه الظروف لتطوير وتوسيع عملية المراجعة، وازفاء بُعد الثقة والمصداقية على مدى أوسع من المعلومات، وأيضاً لتقليل حجم المعلومات غير الملائمة والتي لايعول عليها في سوق العمل . وتشير الدراسة الحالية إلى أن الأداء البيئي يضيف أبعاداً جديدة على عملية المراجعة. ويتضمن أدب المراجعة عدداً من المصطلحات المستخدمة لوصف انعكاس الأداء البيئي على أعمال المراجعة. وتتضمن هذه المصطلحات ما يلي :

- Environmental Auditing (Thomson, et al., 1993) المراجعة البيئية
- (Bhat,1996) Environmental Performance Audit مراجعة الأداء البيئي
- (Bhat, 1996) Green Auditing المراجعة الخضراء
- (Roussey, 1992) Auditing Environmental Liabilities مراجعة الالتزامات البيئية
- (Schaltegger, et al . 1997) Ecological Auditing المراجعة التبيئية

وتتبنى الدراسة الحالية مصطلح مراجعة الأداء البيئي باعتباره أكثر شمولاً، وتأكيداً على أهمية مفهوم الأداء البيئي في إطار الأداء الشامل للمنشأة.

وطبقاً لتعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA Report, 1984) المراجعة البيئية عبارة عن فحص موضوعي منظم، دوري وموثق، للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة. ويمكن تصميم أعمال المراجعة البيئية لإنجاز بعض أو كل الأغراض التالية :

- (١) التحقق من الالتزام بالمتطلبات البيئية.
- (٢) تقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة فعلاً.
- (٣) تقدير مخاطر الأحداث البيئية التي تنطوي على وقائع خطيرة.

وقد أكدت دراسة (Bhat, 1996) نفس التعريف السابق للمراجعة البيئية واعتبرتها أداة لتقييم الأداء البيئي. وأضافت الدراسة أن المراجعة البيئية يمكن أن يكون لها فوائد متعددة منها : مساعدة الإدارة على توقع المشاكل البيئية بدلاً من التفاعل البسيط معها، لفت انتباه الإدارة للمتطلبات البيئية النظامية، تحسين سجلات الأداء البيئي، تحديد أوجه العلاج الفعالة بالنسبة للمشكلات البيئية المتكررة، بالإضافة إلى المساعدة في وضع قاعدة بيانات بيئية للشركة.

وفي دراسة معهد المراجعين الداخليين (IIA Research Foundation Study, 1992) التي تبنت دور المراجعين الداخليين في القضايا البيئية تم تعريف المراجعة البيئية باعتبارها جزءاً متكاملاً من نظام الإدارة

البيئية ، تقرر الإدارة من خلاله مدى ملائمة نظم الرقابة البيئية، ومدى الالتزام بالمتطلبات النظامية والسياسات الداخلية ، وتؤيد دراسة (Thomson et al., 1993) نفس الاتجاه وتعتبر المراجعة البيئية عملية تقييم ذاتي تستطيع المنشأة بواسطته أن تقرر ما إذا كانت الأهداف البيئية قد تم الوفاء بها وفقاً للقوانين المنظمة للبيئة.

ويرى الباحث أن التعاريف السابقة للمراجعة البيئية قد ركزت على مراجعة الالتزام بالمتطلبات البيئية النظامية كأساس للمراجعة البيئية ، على الرغم من أن هناك جوانب أخرى للمراجعة البيئية مثل مراجعة نظم الإدارة البيئية القائمة فعلاً لتأكيد سلامة ادارة المخاطر البيئية، أيضاً أعمال مراجعة التلوث كأدوات تقييم تشغيلية يمكن استخدامها لتعيين فرص ومجالات تدنية التلوث ومراقبته عند مصادره. بالإضافة إلى أعمال مراجعة أمان المنتجات. وترتيباً على ما سبق يمكننا اعتبار مراجعة الأداء البيئي منهجاً للتحقق من سلامة وتقييم الجوانب المختلفة للأداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين والتشريعات والسياسات البيئية للشركة، بالإضافة إلى متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئي.

٣ . الدراسات السابقة :

هناك الكثير من الدراسات التي تعرضت لتأثير البيئة على الحاسبة أو لعلاقة الحاسبة بالمتغيرات البيئية^(٢). ورغم ذلك نجد دراسات قليلة هي التي تعرضت لانعكاسات الأداء البيئي على عملية المراجعة . وسوف يتم التركيز في هذا البحث على أهم هذه الدراسات .
(١) دراسة (Roussey, 1992)

استعرضت الدراسة تفصيلاً القوانين والتنظيمات الحكومية ذات العلاقة. ولقد صنفت الدراسة التزامات محدثي التلوث في حالة عدم الالتزام بالقوانين، وفي حالة الضرر الذي يحدث، بالإضافة إلى حالة

النظافة العلاجية. وأوضحت الدراسة أن أكثر الالتزامات البيئية أهمية هي النظافة العلاجية Remedial Cleanup التي يتطلبها التشريع البيئي، وبالتالي فإنه بمجرد تعيين المنشأة كطرف مسئول فإنها تواجه مشكلة وضع تقديرات للتكاليف المصاحبة لتنظيف المواقع الملوثة. كما أشارت الدراسة إلى متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشأن الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي .

(٢) دراسة معهد المراجعين الداخليين (IIA Research Foundation Study, 1992)

تضمنت الدراسة تعريف نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية ، وأشارت إلى أن المراجعة البيئية تعتبر جزءاً متكاملاً من نظام الإدارة البيئية ، تقرر الإدارة من خلاله مدى ملائمة نظم الرقابة البيئية ومدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والسياسات الداخلية للمنشأة. واعتبرت الدراسة أن تناول دور المراجعين الداخليين بشأن القضايا البيئية بواسطة معهد المراجعين الداخليين يعتبر الخطوة الأولى، وأن الخطوة القادمة هي التخطيط لوضع معايير للمراجعة البيئية وممارستها. كما أشارت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي يمكن أن يكون له دوراً حيوياً وأن يضيف قيمة هامة للمنشأة من خلال المراجعة البيئية .

(٣) دراسة (Thomson et al., 1993)

اهتمت الدراسة بدور المراجع الداخلي فيما يتعلق بالقضايا البيئية ، كما اعتبرت أن القضايا البيئية الحالية قد وضعت المراجعة الداخلية في مفترق الطرق، وأن اختيار الاتجاه يؤثر على مستقبل المراجعة الداخلية. وقد عرضت الدراسة عدة أقسام للمراجعة البيئية تضمن مراجعة الالتزام ، ومراجعة نظام الإدارة البيئية، ومراجعة أعمال التخزين والتخلص من النفايات، ومراجعة منع التلوث ، بالإضافة إلى مراجعة أمان المنتجات. كما تناولت الدراسة أيضاً أهمية كفاءة مراجعي البيئة وقد انتهت الدراسة الى أن تزايد تعرض العديد من المنشآت للمخاطر المالية نتيجة القضايا البيئية يجعل للمراجعين الداخليين اهتماماً كبيراً في مساعدة الإدارة في تتبع الآثار البيئية .

(٤) دراسة (Blokdrjk & Drienuzion, 1996)

ركزت هذه الدراسة في فحص آثار وانعكاسات المشاكل البيئية بالنسبة لمهنة المراجعة . كما ناقشت المساهمات التي يمكن أن يقدمها المراجعون للإدارة البيئية ، وقد تعرضت الدراسة لثلاثة محاور أساسية : ما إذا كانت المراجعة البيئية ميدان عمل للمراجع الخارجي ، كيفية اقامة نظام للتوثيق البيئي ؟ وامكانية أن يبدي المراجع المالي رأياً على التقرير البيئي للشركة.

(٥) دراسة (Bhat N.V., 1996)

أشارت الدراسة إلى أهمية أن تبدأ المبادرة من جانب الشركات في الأخذ بالمراجعة البيئية باعتبارها أداة موضوعية ومنظمة للتقويم الذاتي للأداء البيئي. وقد أوضحت الدراسة أن نجاح وفعالية المراجعة البيئية يتطلب التزام الإدارة، ضرورة تكامل المراجعة البيئية مع النظام الكلي للإدارة البيئية، ضرورة وجود اتصال مفتوح بين المراجعين وأقسام التشغيل ، وجود فريق مراجعة كفاء ، بالإضافة الى ضرورة توثيق عملية المراجعة بشكل ملائم .

ركزت الدراسات السابقة على إبراز بعض الجوانب المفاهيمية للمراجعة البيئية وأهمها الالتزام بمتطلبات القوانين البيئية، وإدارة أعمال المراجعة البيئية بواسطة مراجعين من داخل المنشأة أو خارجها. ومع ذلك يرى الباحث أن هناك جوانب أخرى للمراجعة البيئية ما زالت في حاجة الى مزيد من التأميل العلمي والتوثيق مثل تعيين مشكلات واجراءات مراجعة الأداء البيئي ومساعدة المراجعين في استيفاء متطلبات معايير المراجعة. وتتجه الدراسة الحالية إلى تطوير إطار لمراجعة الأداء البيئي يساعد في استكشاف المشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي ، بالإضافة الى اقتراح منهج إجرائي لمراجعة الأداء البيئي.

٤ . افتراضات البحث :

- ارتباطاً بالجوانب المفاهيمية للبحث ، وفي ضوء اتجاهات ونتائج الدراسات السابقة تم اشتقاق الافتراضات البحثية التالية :
- (١) ادخال نظم الإدارة البيئية سيكون له تأثير على هيكل الرقابة الداخلية فيما يتعلق بكل من النظام المحاسبي وأدوات المراجعة المطلوبة لدراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية.
 - (٢) تعرض المنشأة للمخاطر البيئية يؤثر في تقدير الخطر الكلي للمراجعة، وبخاصة الخطر المتلازم أو المتأصل .
 - (٣) عدم كفاية المعايير المهنية المتعارف عليها حالياً يسبب صعوبات ومشكلات معينة عند مراجعة الأداء البيئي.
 - (٤) امكانية تطوير منهج اجرائي لمراجعة الأداء البيئي.

٥ . مشكلات مراجعة الأداء البيئي :

يمكن أن تكتنف عملية مراجعة الأداء البيئي صعوبات ومشاكل معينة أهمها:

- (١) تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية.
 - (٢) تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة.
 - (٣) المحاسبة والافصاح عن الأداء البيئي .
 - (٤) الأثر المحتمل على تقرير المراجعة .
 - (٥) الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها .
- ونعرض فيما يلي لهذه المشكلات وكيفية التعامل معها في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها.

٥-١ . تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية :

ظهر مفهوم هيكل الرقابة الداخلية مع صدور بيان معايير المراجعة (AICPA, SAS No.55) . ويعتبر مفهوم هيكل الرقابة الداخلية أكثر شمولاً ومسايرة لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية من مفهوم نظام الرقابة الداخلية على اعتبار أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاث

عناصر هي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي واجراءات الرقابة. ويستهدف هذا المعيار توسيع مفهوم الرقابة الداخلية ومسئوليات المراجع في الالتزام بالمعيار الميداني الثاني تجاه التطورات الحديثة التي تتضمن القضايا البيئية.

ومع تزايد الاهتمام بالأمور البيئية وتحمل المنشآت المختلفة مسؤولياتها عما تسببه للبيئة الخارجية من أضرار ملموسة أو غير ملموسة بسبب ممارستها لنشاطاتها، أصبحت هذه المنشآت تعمل وتخضع لعدد مزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة التي تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث. ولقد دفع ذلك الإدارة العليا في هذه المنشآت الى ادراك أهمية ادخال نظم الإدارة البيئية Environmental Management Systems وذلك من أجل ادارة الأمور والقضايا البيئية بشكل سليم في اطار القوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للشركة.

ويعرف (Thomson et. al., 1993) نظام الادارة البيئية بأنه عبارة عن هيكل المنشأة ومسئولياتها وسياساتها وممارستها واجراءاتها وعملياتها ومواردها المستخدمة في حماية البيئة وادارة الأمور البيئية. ويحدد نظام الادارة البيئية فلسفة المنشأة تجاه القضايا البيئية، وضع أهداف للبرامج البيئية ، وأيضاً وضع وتطوير برامج الأداء البيئي. ويتطلب الأخذ بنظام الإدارة البيئية ضرورة اعادة النظر في الهياكل التنظيمية للمنشآت المختلفة لتتضمن نظام الإدارة البيئية كجزء متكامل مع النظام العام للإدارة ومع هيكل الرقابة الداخلية. ولما كان المراجع مسئولاً عن دراسة وتقويم الرقابة الداخلية يكون من المناسب دراسة تأثير نظام الادارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية، وذلك في اطار هدف المراجعة المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية.

يرى الباحث أن الانعكاسات المباشرة لنظم الادارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية تتعلق بكل من النظام المحاسبي وأدوات المراجعة

المطلوب لتقييم هيكل الرقابة الداخلية؛ إذ أن النظام المحاسبي التقليدي وأدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليس مصمماً للتعامل مع الأحداث والوقائع البيئية كما هو الحال في حالة التلوث عند نقل المنتجات الخطرة وتخزينها والتخلص منها وبالتالي فإن نظم الإدارة البيئية وما يرتبط بها من إدارة الأحداث والوقائع البيئية بشكل ملائم، يمكن أن تضيف أبعاداً جديدة لعملية المراجعة فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية في جانبين هما استحداث سجلات التلوث البيئي وتغيير اهتمامات وأدوات المراجع عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية وذلك على النحو التالي :

أولاً : استحداث سجلات التلوث البيئي

يشير تقرير لجنة الانعكاسات البيئية لسلوك المنظمات في جمعية المحاسبة الأمريكية (A. A. A., 1973) إلى أن قياس الانعكاسات البيئية للمنشأة يعتبر من اختصاص المحاسبين خاصة وأن الاتجاه السائد حالياً هو تحميل المنشآت بتكاليف المحافظة على البيئة، بدلاً من تحميلها على المجتمع، وبالتالي يتم معالجة البيانات المرتبطة بالأداء البيئي من خلال الوظيفة المحاسبية.

يتطلب استخدام وتطبيق الأساليب المحاسبية فيما يتعلق بالأمور البيئية تغييراً في تركيزاتها. أحد الجوانب الهامة لهذا التركيز هو تسجيل الأحداث أو الوقائع الفعلية التي تنطوي على خطر بيئي كأساس لتوثيق المخاطر البيئية . وينبغي أن توفر الإجراءات الداخلية والقوانين الحماية الكافية لعملية توثيق الوقائع الفعلية التي تنطوي على مخاطر في جميع مراحل عملية الإنتاج، اختيار الناقل للمنتجات الفاسدة ، وأيضاً المسئول عن التشغيل النهائي لهذه النفايات . وعلى أية حال ينبغي تسجيل مثل هذه الوقائع كلما أمكن . ويرى الباحث أن امكانيات تسجيل الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية تتوقف على عوامل أهمها:

(١) المنشأة نفسها ، ومدى وجود علاقات كمية بين إنتاج السلع المرغوبة واستخدام خامات معينة ربما تكون خطرة على البيئة . وبالتالي

تعتمد معولية نظام تسجيل الملوثات على توفير معلومات كافية عن عملية الانتاج، وامكانية تسوية الوقائع التي تنطوي على مخاطر فيما يتعلق باستهلاك المواد الأولية والسلع المرغوب انتاجها والنفايات الناتجة اعتماداً على الظروف والأحداث المحيطة بالمنشأة وطبيعة الصناعة.

(٢) إيجاد الحلول الملائمة لتوفير هذه السجلات والتي تتعلق بالمشاكل العملية المرتبطة بالقياس والافصاح المحاسبي. ويجب أن تقوم هذه الحلول أساساً على أهداف هذه السجلات مع أخذ تكاليفها ومنافعها في الاعتبار.

إن سجلات التلوث البيئي عامة ، وامكانية تسوية الوقائع الخطرة وانعكاساتها بهذه السجلات يمكن أن يحقق مجموعة من الأهداف أهمها :

- (١) توفير المعلومات المطلوبة للتقرير عن التكاليف والالتزامات البيئية وتضمينها في الحسابات والقوائم ، مما يزيد من معولية السجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- (٢) عرض الآثار البيئية لأنشطة المنشأة في صورة تقارير بيئية يخدم أغراض تقييم الأداء ، وأيضاً يمكن المراجع من تحقيق الأداء البيئي ومراجعتة.
- (٣) توفير البيانات المحاسبية المالية والعينية المتعلقة بالأداء البيئي يمكن من تحديد الموارد اللازمة لتحقيق الادارة المثلى للبيئة.
- (٤) معاونة الأجهزة المختصة في إعداد الخطط والبرامج البيئية .
- (٥) توفير مؤشرات بيئية يمكن أن تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء البيئي واتخاذ القرارات الملائمة.

ثانياً : تغير اهتمامات وأدوات المراجع عند دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية:

تتطلب الأمور البيئية تحولاً في تركيز واهتمامات المراجع عند

دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية، اذ ينبغي على المراجع أن يعطي مزيد من الاهتمام لخصائص أو مقومات نظام الرقابة الداخلية بشأن الأحداث أو الوقائع التي تنطوي علي مخاطر بيئية . فعلى سبيل المثال يركز المراجع على :

- اجراء ملاحظات معينة في مواقع التلوث .
- اختبارات على مستويات التلوث .
- التحديد الواضح للمسئوليات المتعلقة بالانعكاسات البيئية للأنشطة الخطرة.
- زيادة معولية المعلومات الواردة في سجلات التلوث بإعطاء انتباه ملائم للفصل بين المهام والإجراءات المرتبطة بتسوية الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية . فالاحتفاظ بالمنتجات الخطرة يكون في مخازن مستقلة، وبالتالي يمكن تسجيل حركة خروجها، أيضاً الفصل بين مهام كل من المشتري والناقل وأمين المخازن.

يرى الباحث أن دور المراجع بشأن الأمور البيئية عند دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة للمراجعة . ومن الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بيئية للتقارير المالية السنوية An Environmental Checklist for Annual Accounts ويمكن أن تستخدم هذه القائمة بمزجها مع سجلات التلوث البيئي لتحديد شمولية واكتمال القائمة عند دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية. وتستهدف قائمة الاستقصاء البيئية تسهيل تحليل المخاطر البيئية وآثارها المالية وأهمية ذلك عند تقدير الخطر الكلي للمراجعة. ويقترح الباحث الخطوط العريضة التالية كمحاور لاستفسارات المراجع بشأن الأداء البيئي للمنشأة:

استقصاء الأداء البيئي للمنشأة

- القوانين المنظمة للبيئة والتي تخضع لها المنشأة .
- السياسات البيئية للمنشأة.
- مستويات التلوث.
- ماضي وحاضر ومستقبل الالتزامات البيئية للمنشأة متضمناً القضايا المرفوعة ضد الشركة من وكالات أو أجهزة حماية البيئة.
- حوادث معينة تتضمن تعهدات والتزامات بيئية.
- خطط واستراتيجيات مواجهة القضايا البيئية.
- تقدير التكاليف (أو مدى من التكاليف) الضرورية لمقابلة الالتزامات البيئية، وفي حالة عدم الامكان يتم الاستفسار عن سبب ذلك.
- وجود سجلات للأداء البيئي، وكيفية وتوقيت تسجيل التكاليف البيئية ، وفي حالة عدم تسجيلها يتم الاستفسار عن السبب.
- التغطية التأمينية المرتبطة بالقضايا البيئية.
- الآثار الممكنة للالتزامات البيئية عن حالة ورفاهة المنشأة.
- الآثار البيئية لمنتجات الشركة والخامات المستخدمة والنفايات الناتجة.
- جهود رقابة وضبط الأداء البيئي للمنشأة.
- المسئولون عن السياسات والأفعال البيئية ومراقبتها.
- الفصل بين المهام والاجراءات المترتبة على تسوية الأحداث التي تنطوي على مخاطر بيئية.

وارتباطاً بما سبق فإن معرفة المراجع بالنظام المحاسبي وهيكـل الرقابة الداخلية يجعل المراجع قادراً على تقديم مساهمات مفيدة في مجال تصميم نظم الإدارة البيئية .

٢-٥. تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة،

إن التغيير والتطور الدائم والمستمر للمنشأة نتيجة تأثيرها المباشر بالظروف البيئية المحيطة يجعل من الضروري أن يأخذ المراجع في اعتباره عند تخطيط عملية المراجعة التركيز على العناصر التي تزداد فيها نسبة المخاطر حتى يمكنه الانتهاء من عملية المراجعة بأعلى كفاية ممكنة . ولقد تضمن بيان معايير المراجعة (AICPA, SAS No.47) تعريفاً لخطر المراجعة بأنه ينتج عن فشل المراجع في تعديل رأيه بطريقة ملائمة عن قوائم مالية تتضمن تحريف جوهري. ولقد تطلب هذا المعيار من المراجع " أن يُضمن خطة المراجعة تقديراً لخطر المراجعة بحيث يكون عند مستوى منخفض .. وأن يتم تقدير هذا الخطر بطريقة كمية أو غير كمية " . ويتم قياس خطر المراجعة وفقاً للمعيار (٤٧) باتباع النموذج التالي :

الخطر الكلي للمراجعة = الخطر المتلازم × خطر الرقابة × خطر المراجعة
الاستقصائية × خطر المراجعة التفصيلية .

عند تحليل خطر المراجعة يكون من المهم بالنسبة للمراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور البيئية عندما يحصل على تفهم لعمليات المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، وعند تقديم أسئلة أو استفسارات للإدارة بشأن الخروج عن القوانين المنظمة للبيئية. وقد تعطى طبيعة بعض الصناعات مؤشراً واضحاً بوجود مشكلات بيئية تتعلق بتنقية البيئة كما هو الحال في صناعة الكيماويات وصناعة إنتاج الورق . ومع ذلك فإن نفس هذه المشكلات قد تكون موجودة في صناعات يعتقد أنها نظيفة مثل صناعة الالكترونيات . ويطلب المعيار (٤٧) المراجعين بأخذ المخاطر المتلازمة أو المتأصلة للمنشأة في الاعتبار عند تقدير الخطر الكلي للمراجعة. وغالباً ما يزداد الخطر المتلازم نتيجة خصائص مميزة لأعمال المنشأة مما قد يسهم في تعقيد عملية المراجعة ، وتؤدي في حالة عدم التأكد الى تعذر اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة.

ويرى الباحث أن تقدير الخطر الكلي للمراجعة مع أخذ الأمور البيئية في الاعتبار يتطلب استخدام نموذج الاحتمالات المشروطة بدلاً من نموذج الاحتمالات المشتركة ، وذلك لتفادي القصور في نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وفقاً للمعيار رقم (٤٧) عندما افترض استقلال عناصر الخطر ، الأمر الذي لا يتفق وواقع الممارسة العملية. وتعتبر نماذج قياس خطر المراجعة التي قدمها (Cushing & lobbecke, 1983 و (Lesile, 1984) مفيدة في هذا المجال .

ومع تزايد اهتمام المراجعين بالأمور البيئية أوضحت دراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, Audit Risk Alert, 1991) أنه ينبغي على المراجع الاهتمام بالاستفسار من الإدارة عما إذا كانت المنشأة لديها مخاطر عالية للتعرض للإلتزامات البيئية تتعلق بتكاليف تنقية ونظافة البيئة . وأعطت الدراسة أمثلة للمراجعين بالاشارات الحمراء التي تعكس المخاطر المتزايدة لتعرض المنشأة للإلتزامات البيئية منها :

(١) المشاركة الفعلية للمنشأة أو اندماجها في شركة نقل للنفايات والعوامل المحدثة للتلوث .

(٢) شراء أراضي بسعر منخفض جداً عن سعر السوق المحلي بسبب المخاطر البيئية.

(٣) البيع الجزئي للأصول مع الاحتفاظ بالملكية الفعلية .

(٤) الحصول علي تغطية عديدة أو متزايدة ضد المخاطر أو الإلتزامات البيئية تجاه طرف آخر.

ويرى الباحث أنه عندما يوضح تقدير الخطر أن عميل المراجعة يتعرض لخطر مرتفع بالنسبة للإلتزامات البيئية، يمكن أن يقوم المراجع ببعض الاجراءات التالية اعتماداً على الظروف المحيطة :

١. الاستفسار عما اذا كانت المنشأة تستخدم مواد سامة في عمليات التصنيع أو في منتجاتها.

٢. الاستفسار عما إذا العمليات أو المنتجات تخلق نفايات سامة عند التخلص منها.
٣. الاستفسار عما إذا كانت المنشأة تستخدم في الموقع مخزن لنفايات المواد السامة، أو أنها تستخدم معدات للتخلص من النفايات السامة.
٤. تحديد ما إذا كانت المنشأة تم اعتبارها طرفاً مسؤولاً وفقاً للقوانين المنظمة للبيئة فيما يتعلق بالتخلص من النفايات في الموقع .
٥. تحديد الافعال أو التصرفات التي اتخذتها المنشأة باعتبارها طرفاً مسؤولاً عن الأمور البيئية لتقييم التعرض للخطر.
٦. تقييم أية تقديرات لتكلفة تنظيف البيئة ، وأية أمور تتعلق بالخسائر الشرطية.

٣-٥. مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي :

تفشل النظم المحاسبية الحالية في أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية ، ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الاضافية، ويؤدي ذلك الى اختيار المزج الخاطئ للمنتجات، التسعير غير الدقيق للمنتجات ، والقبول أو الرفض غير الملائم لبدائل الحد من التلوث البيئي . ونعرض فيما يلي لأهم مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة في مجال التلوث ، والتي تواجه المراجع وهو بصدد التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية.

٣-٥-١ رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية

قد تتحمل المنشأة مبالغ كبيرة عند تحليل المشاكل البيئية ترتبط باستئجار خدمات الخبراء للمساعدة في ازالة النفايات السامة، وفي القضاء على أثارها ومنع التلوث مستقبلاً. وفي مواجهة مثل هذه القضايا توصل مجلس معايير المحاسبة المالية في الاصدار (8 - 90) فيما يتعلق برسملة أو عدم رسملة مثل هذه التكاليف (FASB 1990) الى أنه بشكل عام ينبغي تحميل تكاليف معالجة التلوث البيئي على النفقات . ومع ذلك فإن EITF [Emerging Issues Task Force] لم توضح أن هذه

التكاليف قد يتم رسملتها على سبيل المثال في حالة ما اذا كانت هذه التكاليف تزيد الحياة والطاقة، وتحسن من درجة الأمان والكفاية، وأيضاً إذا كانت تخفف من أو تمنع من التلوث مستقبلاً. ويعتبر هذا الاصدار اعادة تأكيد من الـ EITF لنتيجة سابقة تتعلق بالمحاسبة عن ازالة الاسبستوس (FASB,1989). ويوضح الارشاد المحاسبي هنا أن رسملة تكاليف معالجة الاسبستوس ينبغي تبريرها في ظل الاتفاق في الإصدار (Issue 90-8).

٥-٣-٢ الالتزامات الشرطية

تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ الوفاء بها بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث معينة مستقبلاً. ويعتبر مفهوم الخسائر المحتملة أكثر شمولاً من مفهوم الالتزامات المحتملة باعتبارها تشتمل بالإضافة للإلتزامات المحتملة أو الشرطية أي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحتمل حدوثه في الأصول. ويشير (Roussey, 1992) الى أن تقدير الالتزامات البيئية يواجه بعدد كبير من المشاكل أهمها التعقيد التام لمواقع النفايات، تحديد المستوى المقبول لنظافة وتنقية البيئة، بالإضافة الى الالتزامات والمسئوليات المشتركة بين عدة أطراف مسؤولة. ويضفي ذلك حالة من عدم التأكد تصاحب تقدير هذه الالتزامات.

الالتزامات الشرطية الناشئة عن تكاليف وتنقية البيئة ينبغي المحاسبة عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المبينة في المعيار المحاسبي رقم (٥) لمجلس معايير المحاسبة المالية (1975) FASB Opinion No. 5 وتعتبر تقديرات الخسائر المحتملة طبقاً للمعيار رقم (٥) مسألة معقدة وشاملة نظراً لارتباط هذه الخسائر المحتملة بمدى واسع من الأحداث ربما يشمل أموراً تكون خبرة المحاسب أو المراجع فيها قليلة مثل الخسائر المحتملة المتعلقة بتلوث البيئة. ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الشروط التالية للإعتراف بالخسائر المحتملة وما يتبعها من التزامات :

- (١) أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسارة في المستقبل كبيراً .
 (٢) امكانية تقدير مبلغ الخسارة بطريقة معقولة.

وقد قدم أيضاً مجلس معايير المحاسبة المالية ارشادات أخرى تتعلق بقبالية الخسائر للتقدير في التفسير رقم (١٤) FASB Interpretation No. 14, (1976) .

يكتنف تطبيق هذه المفاهيم على الخسائر الشرطية المرتبطة بالالتزامات البيئية وفقاً للقوانين البيئية صعوبات كبيرة، بالإضافة إلى أن مبادئ المحاسبة والافصاح في المعيار رقم (٥) لمجلس معايير المحاسبة المالية قد لا تكون كافية في بعض المواقف خاصة عندما تتعلق الأمور البيئية بخسائر قد يتعذر عمل تقدير معقول لها. وبالتالي يصبح بين الضروري تطوير معيار محاسبي يوفر معلومات أكثر نفعاً من المعيار رقم (٥) ويأتي ذلك في اطار الحاجة إلى قياس وتقرير أفضل عن الأداء البيئي.

ويتضمن (1 - 96 Sop) الارشادات المحاسبية المتعلقة بتفسير المعيار رقم (٥) في سياق الالتزامات البيئية ، العلامات الإرشادية المتعلقة باستحقاق وتقويم الالتزامات المقدرة، العوامل المؤثرة في مبلغ أو مقدار الالتزام، التكاليف التي يجب تضمينها في الالتزام المستحق ، وأمثلة لبنود التكاليف المباشرة التفاضلية التي تدخل في الالتزامات المستحقة. وتعتبر هذه الارشادات مفيدة لكل من المراجعين والعملاء.

٥-٣-٣ الإفصاح عن الالتزامات البيئية

مهنة المحاسبة ينقصها الوضوح والتحديد بشأن التقرير عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة. ويظهر ذلك في اختلاف متطلبات كل من مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشأن الإفصاح البيئي على النحو التالي:

- (١) وفقاً للمعيار رقم (٥) لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB No. 5 إذا

كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الافصاح بملاحظة فقط ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية . وعلى الجانب المقابل يتم الافصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي. وغالباً ما تكون هذه الالتزامات نتاج الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة فيما يتعلق بتلوث الهواء والماء أو التربة، وأيضاً النفايات الخطرة.

(٢) جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في نشرتها (SEC 1989) (Financial Reporting Release No.36) متضمنة عدم الحاجة الى الافصاح اذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام . أما اذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك يكون الافصاح مطلوباً ويجب على الادارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد .

يتبين مما سبق أن اختلاف متطلبات الافصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ترجع الى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة؛ مجلس معايير المحاسبة المالية تبني احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة كبيرة، بينما هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية تبنت احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة معقولة .

يرى الباحث أن التقديرات المطلوبة للخسائر المحتملة صعبة تماماً بالنسبة للإدارة ، وربما أيضاً تكون أكثر صعوبة عند تقييمها بواسطة المراجع لأن المعايير والمتطلبات السابقة في حاجة الى وضوح وتحديد أكثر إذ أن اختلافاتها تضع اعتبارات وتعقيدات اضافية تتعلق بدور المراجع بشأن الافصاح البيئي على النحو التالي :

(١) تباين الافصاح في التقارير المالية . الافصاحات البيئية المطلوبة وفقاً للمعيار رقم (٥) تكون فقط في الملاحظات الايضاحية للقوائم المالية . بينما الافصاح عن المشكلات البيئية وفقاً لمتطلبات هيئة

تنظيم تداول الإدارة المالية يتم تضمينها في خطاب الإدارة الذي تتطلبه الهيئة، وليس من الضروري الإفصاح في الملاحظات على القوائم المالية .

(٢) تعقد دور المراجع بشأن مسؤولياته في ظل معيار المراجعة (AICPA, SAS No. 8) وذلك عندما يقوم المراجع وفقاً للمعيار رقم (٨) باستعراض وفحص المعلومات التي ترد في خطاب الإدارة . على سبيل المثال كيف يستطيع المراجع تسوية الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة في خطاب مجلس الإدارة إذا لم يتم الإفصاح عنها أيضاً في الملاحظات الهامشية على القوائم المالية .

يرى الباحث أن مواجهة الاعتبارات والتعقيدات السابقة يتطلب تنسيقاً بين جهود المنظمات المهنية ومتطلباتها بشأن الإفصاح البيئي بحيث تتسق مع متطلبات الأجهزة المختصة بحماية البيئة وحاجات مستخدمي التقارير المالية. وعلى ذلك تصبح مهنة المحاسبة مطالبة بتوسيع الإفصاح في القوائم المالية مع تزايد اهتمامات أصحاب المصالح بالممارسات والسياسات البيئية للشركة لارتباطها بقرارات الاستثمار. فالإفصاحات البيئية تحدد -جزئياً- ما إذا كانت الشركة مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر على مستقبل الشركة. كما أن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يزودوا بمعلومات تتعلق باستراتيجيات الوفاء بالالتزامات البيئية وبكيفية المحاسبة عنها ، بالإضافة الى أية تغطية تأمينية يمكن القيام بها .

٤-٥. الأثر على تقرير المراجعة

تسبب المشكلات السابقة حرجاً للمراجع فيما يتعلق بتأثير الأمور والقضايا البيئية على تقرير المراجعة، إذ أن ذلك يتطلب تقديراً وحكماً أساسياً من جانب المراجع. إن اعتبار منشأة العميل وتحديدها طرفاً مسؤولاً ، أو الإفصاحات البيئية في هوامش القوائم المالية لا تتطلب الضرورة تعديل تقرير المراجعة . ومع ذلك ينبغي أن يقوم المراجع

بتقييم احتمالات الخسائر الشرطية المرتبطة بتنظيف المواقع الخطرة، وأيضاً الحاجة الى اضافة فقرة رابعة في تقرير المراجعة تستدعي الانتباه لحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه الاحتمالات . ويأخذ المراجع في اعتباره العوامل التالية عند اجراء هذا التقييم (Roussey, 1992) .

- (١) امكانية قيام وكالات أو أجهزة البيئة بعمل ما .
- (٢) فحص طريقة التنظيف البيئي .
- (٣) مستوى الثقة في الخبراء المشتغلين بفحص عمليات النظافة البيئية .
- (٤) اجمالي مبلغ الالتزام المحتمل .
- (٥) احتمالات التأمين والتعويض عن الأضرار ، أو مساهمة طرف آخر في النظافة البيئية .
- (٦) مصداقية التقديرات المتاحة للتكلفة .
- (٧) التخصيص بين الأطراف المساهمة أو المشاركة .
- (٨) البيانات التي يتم الحصول عليها من الإدارة .

بعد استعراض المراجع للعوامل السابقة يمكنه أن يقرر ما إذا كان التعديل في تقرير المراجعة مطلوباً بشأن حالة عدم التأكد المتعلقة بالأمور البيئية. وعندما يتخذ المراجع هذا القرار، فإنه يأخذ في إعتباره ما إذا كانت آثار الأحداث المستقبلية التي تؤثر في الأمور البيئية تدفع بالشك في معقولية تقديرات العميل، بالإضافة الى احتمال ما إذا كانت هناك خسارة جوهرية تترتب على معالجة حالة عدم التأكد . وفيما يتعلق بأخذ حالات عدم التأكد في الاعتبار يستخدم المراجع ارشادات المعيار المحاسبي رقم (٥) (FASB No. 5, 1975) .

لقد تطلب معيار المراجعة (AICPA, No. 58, 1988) إحداث تغيير أساسي للممارسة السائدة بشأن الطريقة الجديدة للتقرير عن ظروف عدم التأكد الجوهرية، ويتمثل هذا التغيير في طريقة تقرير المراجع عن أحداث عدم التأكد الجوهرية والتي قد تؤثر على القوائم المالية . وتوضح الارشادات في هذا المعيار أن المراجع بشكل عام :

- (١) قد لا يضيف فقرة توضيحية في حالة وجود احتمال بعيد بوقوع خسارة جوهرية.
- (٢) قد يضيف المراجع فقرة ايضاحية اذا كان من المحتمل حدوث خسارة جوهرية، وأن الإدارة لا تستطيع عمل تقدير معقول بالخسارة أو للمدى الممكن لهذه الخسارة. ويجب أن تصف هذه الفقرة ظروف عدم التأكد، وتوضح أن النتائج غير معروفة الآن، وأن تشير الى أية ملاحظات في القوائم المالية تصف ظروف عدم التأكد.
- (٣) قد يتعين على المراجع أخذ عوامل متعددة باعتمباره اذا كان هناك فقط احتمال معقول لخسارة جوهرية لتضمينها في الفقرة الإيضاحية. وفي هذه الحالة يتوقف قرار المراجع بإضافة الفقرة الإيضاحية على حجم واحتمال الخسارة.

٥-٥. الإذعان لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها

وفقاً لمعيار المراجعة (AICPA, SAS, No. 1, 1972) يكون المراجع ملتزماً بمعايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بالتكوين الشخصي للمراجع والعمل الميداني واعداد التقرير. وكما أوضحنا من قبل فإن التعقيدات والمشكلات التي يمكن أن تواجه مراجعة الأداء البيئي قد تسبب صعوبات للمراجع للاستجابة لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها خاصة ما يتعلق بالأفعال غير القانونية لمنشأة العميل المرتبطة بالأمور البيئية.

على الرغم من أن غرض المراجعة ليس اكتشاف الأفعال والتصرفات غير القانونية، كما هو الحال عند الخروج عن القوانين البيئية، إلا أنه ينبغي أن يدرك المراجع أن مثل هذه الأفعال والتصرفات يمكن أن تحدث. وبشكل عام فإن المراجع تعوزه الخبرة في تعيين وتقييم جميع الأفعال والتصرفات غير القانونية. ويصنف معيار المراجعة (AICPA, SAS, No. 54) القوانين والتنظيمات البيئية باعتبارها أموراً ذات أثر غير مباشر أو شرطي على القوائم المالية. أي أنها أفعال يفهم أنها بشكل عام ليس لها أثر مباشر وجوهري على

الأرقام الواردة بالقوائم المالية . ويجب على المراجع بالنسبة للأمور ذات الأثر غير المباشر على القوائم المالية القيام بإجراءات المراجعة التالية :

(١) الاستفسار من الإدارة عن التزام المنشأة بالقوانين والتنظيمات المختلفة.

(٢) الاستفسار من الإدارة عن سياسات المنشأة المرتبطة بمنع الأفعال غير القانونية.

(٣) الحصول على اقرار مكتوب من الإدارة بشأن عدم وجود خروج لعلني أو محتمل عن القوانين يتطلب إفصاحاً في القوائم المالية .

وفي بعض الحالات قد يجد المراجع أن الأمور البيئية ترتب عليها بالفعل عملاً غير قانونياً يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية. في حالة عدم المحاسبة أو الإفصاح بشكل سليم عن هذا العمل غير القانوني ، ينبغي على المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (AICPA, SAS No. 58, 1988) أن يتحفظ في تقريره أو أن يبدي رأياً عكسياً اعتماداً على الأهمية النسبية بالنسبة للقوائم المالية. وإذا لم تسمح المنشأة للمراجع بجمع أدلة اثبات كافية لتحديد ما إذا كان فعلاً غير قانونياً قد حدث أو ما إذا كانت له آثار جوهريّة على القوائم المالية ينبغي على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي.

ويرى الباحث أن المشكلات السابقة لمراجعة الأداء البيئي تدفع بالحاجة إلى أهمية تطوير مدخل إجرائي لمراجعة الأداء البيئي يأخذ باعتباره كيفية تعامل المراجع مع المشكلات السابقة ، ويساعد في اضعاف الثقة على مدى أوسع من المعلومات التي تخضع للمراجعة . وتعرض الدراسة في الجزء التالي أبعاد المدخل الإجرائي المقترح لمراجعة الأداء البيئي.

٦. المنهج الإجرائي المقترح لمراجعة الأداء البيئي :

يوضح الشكل التالي الإطار العام للمنهج الإجرائي المقترح لمراجعة الأداء البيئي :

الإطار العام للمنهج الاجرائي المقترح لمراجعة الأداء البيئي

الترتيبات الأولية :

١. التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي.
٢. التعرف على الممارسات الجارية للقوانين والسياسات البيئية.
٣. تقدير أثر العوامل البيئية :
- التعرف على طبيعة أعمال المنشأة والصناعة.
- استقصاء التطورات التي تؤثر على أعمال المنشأة والصناعة.

الإعداد لخطة المراجعة :

١. تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي.
٢. تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي.
٣. تشكيل فريق المراجعة.
٤. تعيين مواقع المراجعة.
٥. وضع خطة المراجعة.

عملية المراجعة :

١. دراسة هيكل الرقابة الداخلية.
٢. اختبار هيكل الرقابة الداخلية.
٣. تقييم هيكل رقابة الداخلية.
٤. تنفيذ اختبارات فحص العمليات.

الأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة :

١. ابداء الرأي في الأداء البيئي.
٢. متابعة نتائج المراجعة .

يلخص المنهج الإجرائي المقترح في الشكل السابق العناصر الأساسية لمراجعة الاداء البيئي للمساعدة في التحقق من سلامة الأداء

البيئي للمنشأة. ويظهر من المنهج الإجرائي المقترح أن مراجعة الأداء البيئي تتضمن اجراءات مراجعة مميزة بين الأنواع الأخرى من أعمال المراجعة . ويتضمن المنهج الإجرائي المقترح أربعة عناصر لمراجعة الأداء البيئي تتضمن اهتمامات المراجع بشأن الأداء البيئي على النحو التالي :

الترتيبات الأولية :

١ - التأكد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي

ينبغي أن يتحقق المراجع من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي ، خاصة وأنها تتحمل المسؤولية النهائية عن الأداء البيئي للمنشأة، وبالتالي يجب أن يتوافر لديها الحافز الكافي لدعم مراجعة الأداء البيئي. ويجب أن يكون دعم الإدارة العليا للمراجعة البيئية واضحاً وموثقاً من خلال تحديد فلسفة المنشأة تجاه القضايا البيئية التي يتعين القيام بها ، وضع أهداف للبرامج البيئية تتماشى وفلسفة المنشأة، أيضاً الالتزامات بكل المتطلبات ذات الصلة، تناول الأداء البيئي بالطريقة الملائمة في سجلات المنشأة وتقاريرها المالية ، بالإضافة الى متابعة نتائج المراجعة لعلاج المشاكل البيئية.

٢. التعرف على الممارسات الجارية للقوانين والسياسات البيئية تتضمن مراجعة الأداء البيئي تعرف المراجع على الممارسات الجارية المتعلقة بالمتطلبات التي تفرضها قوانين تنظيم البيئة وسياسات الشركة . ويساعد هذا الاجراء المراجع فيما يتعلق بالتعرف على ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية وأثر ذلك على عملية المراجعة .

٣. تقدير أثر العوامل البيئية .

أ. التعرف على طبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها . يستخدم المراجع هذا الاجراء من أجل تحليل مخاطر عملية المراجعة فيما يتعلق بتأثير العوامل البيئية بطريقة فعالة. فإذا

كان العميل شركة صناعية، يجب أن يتعرف المراجع بصفة عامة على طبيعة العملية الصناعية فيما يتعلق بالخامات الأولية المستخدمة، مصدر الحصول عليها، وما إذا كانت تتضمن مواد خطرة بيئياً ، التجهيزات الأولية المستخدمة في عملية الإنتاج وأثارها البيئية. وبشكل عام يركز المراجع على الآثار البيئية المرتبطة بطبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها.

ب. استقصاء التطورات التي تؤثر على أعمال المنشأة والصناعة. يتعرف المراجع على المشاكل المحتملة عن طريق استقصاء التطورات الجارية أو التغييرات البيئية التي يمكن أن تسبب مشاكل في عملية المحاسبة أو إعداد التقارير أو المراجعة كما هو الحال بالنسبة لمنتجات جديدة خطرة أو التزامات شرطية .

الاعداد لخطه المراجعة :

١. تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي.

ينبغي أن تتضمن أهداف مراجعة الأداء البيئي كحد أدنى تقييم الالتزام بالقوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للشركة والبرامج التدريبية على الأمور البيئية لضمان الالتزام المستمر. وبشكل عام ينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة تحديد إجراءات التشغيل غير المأمونة، تقييم الممارسات الحالية للتخلص من النفايات، تحديد فرص ومجالات خفض التكلفة، النظر في الأحداث المفاجئة التي تسبب التزامات على المنشأة.

٢. تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي.

ينبغي أن تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات واجراءات الشركة، تحليل الوظائف الإدارية والبيئية ، معدات التشغيل، البنية الأساسية لمراقبة التلوث ، الأثر على المجالات المحيطة مثل الهواء والماء والتربة، بالإضافة الى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمنشأة.

٣. تشكيل فريق المراجعة.

يمكن أن تدار أعمال المراجعة البيئية بواسطة مراجعين من داخل المنشأة أو من خارجها أو بواسطة طرف ثالث. ويتحدد ذلك في ضوء قيود معينة أهمها حجم المنشأة، تأهيل المراجعين ، امكانية توسيع نطاق عملية المراجعة. ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها استقلالية المراجعين، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعون ، متخصصون في الاقتصاد والتلوث البيئي ، خبراء بالصناعة، محللون ماليون، اخصائيون في العلاقات العامة.

٤. تعيين مواقع المراجعة.

ينبغي أن تحاول الشركة اخضاع مواقع عديدة للمراجعة كلما أمكن. وهناك عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع المراجعة منها حجم الموقع، القوانين البيئية، سمومية الكيماويات، عدد العاملين بالموقع، تعرض العاملين للخطر، النفايات الناتجة، السكان المحيطين بالموقع، الوقت المنقضي منذ آخر مراجعة، الأخطار المحتملة.

٥. وضع خطة المراجعة .

الخطوة التالية بعد تعيين مواقع المراجعة جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة ، ملفات الشركة، مخططات الموقع ، السياسات والاجراءات ، أدلة التشغيل ، المسموحات والتعليمات التي تطبق بالنسبة للموقع. وتخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة، وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة . فعلى سبيل المثال تعدد وتعقد العملية الصناعية للمنتج سوف يؤثر على تقدير الخطر المتلازم المرتبط بالهدف الرقابي وعلى ذلك يتم تحديد العوامل البيئية المرتبطة بكل هدف رقابي .

عملية المراجعة :

تختص عملية المراجعة بتقييم فعالية الأدوات الرقابية وتوفير ضمان أو تأكيد بالالتزام بالسياسات الرقابية المرسومة، بالإضافة الى تنفيذ اختبارات فحص العمليات.

١. دراسة نظم الرقابة

تتضمن هذه الدراسة اجراء مسح لعمليات الانتاج والمصنع والظروف المحيطة . وهنا ينبغي على المراجع تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات والتعليمات الحالية واجراء الصيانة، التقارير التي تحال الى الوكالات النظامية . بالإضافة الى ذلك ينبغي على المراجع اجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم نظم الرقابة الداخلية.

(٢) اختبار نظم الرقابة

بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يتعين اختبارها. ويمكن أن تتضمن عملية الاختبار الملاحظات المرئية، فحص تقارير التخلص من النفايات، تحليل معولية معدات التحكم والرقابة، بالإضافة إلى اجراء فحوص للمواقع المعنية بالتلوث .

(٣) تقويم نظم الرقابة

الخطوة التالية بعد اختبار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن العناصر المختلفة للنظام . بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أو عدم الكفاية حول العمليات، الصيانة ، المعدات ، القوى العاملة.

وتشير الدراسة ثانيةً الى أن دور المراجع بشأن الأمور البيئية فيما يتعلق بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة . ومن الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بيئية بالنسبة للحسابات السنوية.

٤. تنفيذ اختبارات فحص العمليات

يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر، تنفيذ إجراءات المراجعة الاستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر المراجعة، بالإضافة إلى استخدام أهداف رقابية تأخذ باعتبارها العوامل البيئية وتقييم هيكل الرقابة الداخلية. يعتمد المراجع في القيام بهذه الإجراءات على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات قبل وأثناء زيارة مواقع المراجعة المرتبطة بالأداء البيئي. وينبغي أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوق بها لتوفير أساس معقول لإجراء الاختبارات ولنتائج وتوصيات عملية المراجعة.

الأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة

١. ابداء الرأي في الأداء البيئي للمنشأة.

يمكن التمييز بين اتجاهين لابداء المراجع رأيه بشأن الأداء البيئي للمنشأة:

الأول : ابداء الرأي في التقارير البيئية التي تعكس الأداء البيئي للمنشأة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة إيضاحية اذا كان من المحتمل أن تحدث بسبب المشاكل البيئية خسارة جوهرية مع عدم امكانية تقديرها بشكل معقول، وعموماً يتوقف قرار المراجع بإضافة هذه الفقرة على حجم واحتمال الخسارة المحتملة. وقد سبق عرض هذا الاتجاه تفصيلاً.

الثاني: ابداء الرأي في التقارير البيئية التي تعكس الأداء البيئي في تقرير مراجعة مستقل. وعادة ما يكون مثل هذا التقرير من قسمين أولهما يتضمن مقدمة عن معدات وتجهيزات الموقع، طريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، عمليات التشغيل ، الظروف البيئية.. الخ. ويتكون القسم الثاني نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، ادارة عمليات النفاية والتخزين والنقل، سياسات التشغيل ، المخاطر واحتمالات الخسارة . وينبغي أن يتضمن هذا التقرير المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم المعلومات وضمان تصحيح المشاكل التي

تم تحديدها . بالإضافة الى أنه ينبغي أن يتضمن التقرير النتائج والمعلومات التي تتطلبها وكالات وأجهزة البيئة .

٢. متابعة نتائج المراجعة :

لا تنتهي مراجعة الأداء البيئي بالتقرير عن النتائج انما يتعين متابعة نتائج المراجعة فيما يتعلق بأوجه القصور وموطن عدم الكفاية ، والاستفادة منها في تقدير الالتزامات المحتملة، وفي إعداد خطة علاج مشكلات الأداء البيئي وضمان استمرار الالتزام بالمتطلبات التي تفرضها القوانين البيئية وسياسات المنشأة.

٧. الخلاصة والنتائج والتوصيات :

١ - تتطلب التنمية المستمرة بالنسبة لمنشآت الأعمال تبني مفهوم الأداء البيئي الذي يتضمن جوانب مختلفة لأغراض تحقيق الكفاية البيئية للمنشأة، بمعنى الاضطلاع الدقيق بالأنشطة البيئية والتقدير الكفء للالتزامات البيئية ويمكن على أساس الأداء البيئي تحديد مستويات الالتزام البيئي للمنشآت المختلفة.

٢ - تعتبر مراجعة الأداء البيئي منهجاً للتحقق من وسلامة تقييم الجوانب المختلفة للأداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين والسياسات البيئية، وأيضاً متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئي .

٣ - يمكن أن تكتنف عملية مراجعة الأداء البيئي صعوبات ومشاكل معينة أهمها : تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية ، تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة، المحاسبة والافصاح عن الأداء البيئي، الأثر على تقرير المراجعة ، الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

٤ - الانعكاسات المباشرة لنظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية تتصل بالنظام المحاسبي فيما يتعلق بأهمية استحداث

سجلات للأداء البيئي ، وأيضاً بدور المراجع وأدواته عند دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية. ولقد اقترحت الداسة تطوير أدوات جديدة للمراجعة باستحداث قائمة الاستقصاء البيئي.

٥- أوضحت الداسة أهمية أخذ المخاطر البيئية في الاعتبار عند تقدير الخطر الكلي للمراجعة خاصة الخطر المتلازم أو المتأصل نتيجة خصائص مميزة للمنشآت التي تتعرض لمخاطر بيئية عالية . كما أوضحت الدراسة أهمية تعديل نموذج قياس خطر المراجعة وفقاً للمعيار (٤٧) عند أخذ الأمور البيئية في الاعتبار بالاعتماد على الاحتمالات الشرطية بدلاً من الاحتمالات المشتركة لتفادي القصور في هذا النموذج وتحقيق المواثمة مع الممارسة العملية.

٦- تعتبر مشكلات المحاسبة والافصاح عن الأداء البيئي من المشاكل الرئيسية لمراجعة الأداء البيئي . تتضمن هذه المشكلات رسمة أو عدم رسمة تكاليف النظافة البيئية، تقدير الالتزامات الشرطية ، الافصاح عن الالتزامات الشرطية . وقد أوضحت الدراسة عدم كفاية أو ملائمة المعايير المحاسبية الحالية في التعامل مع هذه المشكلات نظراً لما تعانيه من أوجه قصور أهمها :

١. لم يوضح الإصدار (8-90) لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 1990) امكانية رسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي واكتفى فقط بتحميلها على النفقات.

٢. تقدير الخسارة المحتملة طبقاً للمعايير رقم (٥) لمجلس معايير المحاسبة المالية يعتبر مسألة معقدة سواء بالنسبة للإدارة أو حتى بالنسبة للمراجع نظراً لارتباط هذه الخسارة بمدى كبير من الأحداث قد تتضمن أموراً ثقل أو تنعدم فيها خبرة المراجع مثل الخسائر المحتملة المتعلقة بالتلوث البيئي . أيضاً المبادئ الواردة في المعيار رقم (٥) قد لا تكون كافية في بعض المواقف خاصة عندما تتعلق الأمور البيئية بخسائر قد يتعذر تقديرها بشكل معقول.

٣. متطلبات الإفصاح البيئي وفقاً للمعيار رقم (٥) والنشرة (٣٦) لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ينقصها الوضوح والتحديد ، بالإضافة الى اختلافها ، الأمر الذي يضع تعقيدات اضافية على دور المراجع للوفاء بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية.

٧ - يرتبط تعديل تقرير المراجعة لأخذ الأمور البيئية في الاعتبار ، - بإضافة فقرة ايضاحية - بتقييم المراجع لاحتمالات الخسائر الشرطية وحجم هذه الخسائر.

٨ - يواجه المراجع صعوبة في الإذعان لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها خاصة ما يتعلق بالإفعال غير القانونية لمنشأة العميل المرتبطة بالأمور البيئية نظراً لنقص خبرة المراجع في تعيين وتقييم جميع الأفعال غير القانونية. ولقد أوضحت الدراسة اجراءات المراجعة التي يمكن أن يقوم بها المراجع إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها فعلاً غير قانونياً ، له تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية.

٩ - عرضت الدراسة منهجاً اجرائياً مقترحاً لمراجعة الأداء البيئي متضمناً أربعة عناصر هي الترتيبات الأولية والاعداد لخطه المراجعة وعملية المراجعة والأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة . ولقد أوضحت الدراسة اجراءات المراجعة الملثمة تحت كل عنصر من العناصر الأربعة . ويتميز المنهج الإجرائي المقترح بتتبع أثر الأمور البيئية في مرحلة الأربعة .

١٠. توصي الدراسة بما يلي :

١ - أهمية تطوير معيار محاسبي يوفر معلومات أكثر نفعاً من المعيار رقم (٥) في إطار حاجة المحاسبين والمراجعين الى قياس وتقرير أفضل للأداء البيئي، خاصة وأن قوائم الموقوف (SOPS) التي يصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين والتي عادة ما يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية لاتعالج كل جوانب القصور في المعايير المحاسبية.

- ٢- أهمية إضفاء صفة الشرعية لمراجعة الأداء البيئي من خلال الاعتراف بها من جانب السلطات والمنظمات المهنية المختصة.
 - ٣ - إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للمنشآت التي تؤثر أنشطتها في البيئة لتتضمن نظم الإدارة البيئية تختص بإدارة الأمور البيئية بشكل سليم يساعد على الوفاء بالالتزامات والمتطلبات البيئية .
 - ٤ - استحداث سجلات للأداء البيئي ووضع أسس سليمة للتسجيل بها لمتابعة الأحداث والوقائع التي تنطوي على أخطار بيئية الأمر الذي له أثره على درجة منفعة المعلومات التي توفرها مراجعة الأداء البيئي.
 - ٥- استحداث تقرير الأداء البيئي من واقع سجلات الأداء البيئي يخضع للمراجعة، ويشير الى مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها البيئية.
 - ٦ - تضافر وتنسيق جهود المحاسبين والمراجعين وواضعي المعايير والمنظمين والإدارة ووكالات وأجهزة حماية البيئة في التوصل الى معالجات سليمة للمشاكل البيئية .
- وفي النهاية تلفت الدراسة نظر الباحثين الى بعض مجالات البحث المرتبطة بمراجعة الأداء البيئي منها : دراسة مسحية تتناول الموقف الحالي للتقرير عن الأمور البيئية والافصاح عنها في التقارير المالية ، دراسة ميدانية عن اتجاهات المراجعين والشركات نحو مراجعة الأداء البيئي .

هوامش البحث

(١) التنمية المستمرة وسيلة لتلبية حاجات الجيل الحالي دون استنزاف حاجات الأجيال القادمة . والتنمية المستمرة تعني بالنسبة لمنشآت الأعمال تبني الاستراتيجيات وأنشطة الأعمال التي تفي بحاجات المشروع وأصحاب المصلحة فيه اليوم مع حماية الموارد البشرية والطبيعية .

- Business strategy for Sustainable Development - leadership and Accounting for the 90s (Wimipeg, Manitoba, Canada, International Institute for Sustainable Development,1992), p.11) .

(٢) أنظر على سبيل المثال :

- A.A.A, " Report of the Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior," The Accounting Review, (Supplement to Vol. XL III, 1973) .
- Barth, M., E, and Maureen F. McMichols, "Estimating and Market Valuation of Environmental liabilities relating to Superfund Sites. Journal of Accounting Research, supplement, 1994, vol. 32. pp. 177 - 220 .
- Rubenstein, P. B., Environmental Accounting for the Sustainable Corporation : Strategies and Techniques. Quorum Books, Westport, Connecticut and London. 1994.
- Shields, d., and Germain B. Beer, "A call for Papers : Accounting and the Environment, Journal of Accounting and Public policy , 13, (1994) , p. 181 .
- Mages Vanesta, "Environmental Accounting in Canada : New Challenges to Old Theory. CMA MAGAZINE , (Feb, 1997) , pp. 15 -18 .
- Schaltegger, S., Kasper Muller, and Henriette Hindrichsen, Corporate Environmental Accounting. John wiley, 1997 .
- Kreuze, J. G., Gole E. Newll, and Stephen J. Newell, "Environmental Disclosures: What Companies are Reporting ", Management Accounting, July, 1996 , pp. 37-48.

(٣) يصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قوائم موقف في مجالات معينة وعادة ما تكون بعد الاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة المالية .

REFERENCES

- (1) American Accounting Association, "Reports of Committee On Environmental Organization Behavior, " The Accounting Review (Supplement to Vol. XL III, 1973) p. 94 .
- (2) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 8 : " Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements", (1975) .
- (3) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1 : "Responsibilities and Functions of the Independent Auditor", (1972) .
- (4) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 54 : "Illegal Acts by Clients", (1988) .
- (5) AICPA, Audit Risk Alert : "General Update on Economics, Industry, Regulatory, and Accounting and Auditing Matters", (1991).
- (6) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 58 : " Reports on Audited Financial Statements", (1988) .
- (7) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 55:. "Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit", (AICPA, April, 1988) .
- (8) AICPA, Statement of Position 96 -1, " Environmental Remediation Liabilities" , (Dec., 1996) .
- (9) AICPA, Statement on Auditing Standard No. 47: " Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", (1983) .
- (10) Barkley, J L and Kelly CFC, "Should Audit Function be Extended ? ", The Chartered Accountant in Australia, (Oct., 1985).
- (11) Bhat, Vasanthakumar N. The Green Corporatron: The Next Competitive Advantage. Quorum Books, London, (1996), pp. 14-16.
- (12) Blokdrig, J.H., and F. Driehuzion, Environment and the Audit Profession. A Dutch Research Study. as cited in Readings in International Accounting by: John Blake and M. Hossin. International Business, (1996), pp. 306 - 212 .

- (13) Cushing, Barry and James Loebbeck, " Analytical Approach to Audit Risk : A Survey and Analysis", (Auditing : a Journal of Practice and Theory, fall 1983), pp. 23 - 41.
- (14) Donald Lesile, " An Analysis of the Audit Framework Focusing on Inherent Risk & the Role of Statistical Sampling in Compliance Testing", (Auditing Symposium V. 11, University of Kansas, May, 1984), pp. 89 - 125 .
- (15) EPA Report No. EPA- 230 - 09 - 83 - 006, " Current Practices in Environmental Auditing", (Feb., 1984).
- (16) FASB, Emerging Issues Task force, EITF Abstracts, Issue No. 90 - 8, Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination, (1990).
- (17) FASB, Emerging Issues Task force, EITF Abstracts, Issue No. 89 - 13, Accounting for the Cost of Abestos Removal , (1989).
- (18) FASB, Statemnt of Financial Accounting Standards No. 5 : Accounting for Contingencies, (1975).
- (19) FASB Intepretation No. 14 "Reasonable Estimation of a Loss ", (1976).
- (20) IIA Research Foundation study, " The Role of Internal Auditors in Environmental Issues, (1992) .
- (21) Kreuze, J. g., gale E. Ne Well and stepen J.N., "Environmental Disclosure : What Companies are Reporting, ", Management Accounting (July, 1996) pp 37 - 48 .
- (22) Rousey, Roberts, "Auditing Environmental Liabilities", (Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring, 1992), Vol. 11, No.1, pp.47 - 57 .
- (23) SEC, Financial Reporting Release No. 36, Interpretative Relase - Management's Discussion and Analysis of Financial Contition and Results of Operations : Certain Investment Company Disclsure, (1989).
- (24) Thomson, Rebecca P., Thomas E. Simpson and Charles H. Le grand. " Environmental Auditing", Internal Auditor, (April, 1993), pp.19 -22.