

**إمكانية استخدام تقارير المراجعة
البيئية
كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض
التنمية المستدامة
(نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية)**

الدكتور

محمد محمود أحمد صابر

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة طنطا

إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة

(نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية)

ملخص البحث

أصبحت التنمية المستدامة واقعاً ملموساً يمثل تحدياً أمام المحاسبة لوضع نظام محاسبي بيئي عيني وأمام المراجعة لتقديم تقارير مراجعة بيئية تفصح عن معلومات قانونية واستثمارية واقتصادية وبيئية مالية وغير مالية بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وذلك لخدمة الطوائف المتعددة المستخدمة للقوائم المالية، ويسعى هذا البحث لتحقيق أهداف أهمها عرض وتقييم الدراسات التي تبرز دور المراجع في تحقيق التوازن البيئي لأغراض التنمية المستدامة، وبيان التحديات والمشكلات البيئية التي تعوق التنمية المستدامة وتؤثر على الموارد الطبيعية والموارد البشرية، كما يهدف هذا البحث إلى إظهار العلاقة الوطيدة بين الفكر المحاسبي الإسلامي ومراجعة الأداء البيئي للمنشآت المؤثرة في التنمية المستدامة. وأخيراً يهدف البحث إلى اقتراح نموذج محاسبي لتقرير المراجعة البيئية يتضمن المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة.

الدكتور

محمد محمود أحمد صابر

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة طنطا

المبحث الأول

الإطار العام للمبحث

يكشف أى تقييم متزن لحالة البيئة الطبيعية العالمية عن كثير من المخاوف البالغة الخطورة الأمر الذى يتطلب الاعتراف بأن العالم الطبيعى محدود وغير حصين وأن أفعال جيلنا قد تؤثر بجدية على مستقبل الأجيال التالية بل قد تؤثر على الجيل الحالى الذى نعيشه، وتؤثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على تنفيذ عملية المراجعة ومن ثم على عملية الإفصاح والتقرير عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح، وأيضاً تأثيراتها على القوائم المالية المتمثلة في مخاطر تحريف جوهرية قد تزيد عند عدم الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وهذا الأمر يبرز دور المراجع في إحداث التوازن البيئى وذلك من خلال تقارير المراجعة البيئية.

طبيعة المشكلة:

شهدت السنوات الأخيرة تدهوراً ملحوظاً في الموارد الطبيعية والموارد البشرية على المستوى المحلى والإقليمي والعالمي واتسعت الفجوة بين العرض والطلب وزادت الأضرار البيئية وتضخمت تكلفة هذه الأضرار وتحملت الدول الضعيفة والنامية فاتورة هذا الاختلال في التوازن البيئى، ومن الأسباب الرئيسة في عدم حماية البيئة وتدهورها أن الدول القوية طبقاً لما تفرضه من قواعد وقوانين من خلال السيطرة على الدول النامية حيث تستغل مواردها الطبيعية والبشرية استغلالاً شرساً تقضى به على شعوب هذه البلاد بعدما تقضى على مواردها وهذا على المستوى العالمى، أما على المستوى الإقليمي والمحلى فإن المنشآت فى سبيل تحقيق مصالحها والمتمثلة فى تحقيق أكبر عائد وأكبر ربحية لا تهتم بمصالح الآخرين بل يمتد عدم الاهتمام ليصل إلى المجتمع بأسره. وبناء عليه نجد تأثير البيئة على مهنة المحاسبة والمراجعة واضحاً... وهذا ما ذكرته أدبيات المحاسبة والمراجعة ولكن استجابة هذا التأثير والـ Feedback على البيئة لم يظهر بصورة تعكس الدور الذى يمكن أن تلعبه المراجعة وتقريرها فى بيان الأداء البيئى وأثاره على الموارد الطبيعية وتأثيراته فى الموارد البشرية، كما أن القوانين التى أصدرت بهدف الحفاظ على البيئة وحمايتها كثيرة ومتعددة وذلك بسبب انخفاض مستوى المسئولية لدى المنشآت وعدم إظهار الأداء البيئى للمنشآت على البيئة الحالية والمستقبلية.

أهداف البحث:

- يسعى البحث إلى بيان إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية باعتبارها أداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة، وذلك من خلال:
- عرض وتقييم الدراسات التي تبرز دور المراجع في تحقيق التوازن البيئي لأغراض التنمية المستدامة.
 - بيان التحديات والمشكلات البيئية التي تعوق التنمية المستدامة.
 - تحديد المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة.
 - ربط الفكر المحاسبي الإسلامي بالمراجعة البيئية.
 - اقتراح نموذج محاسبي لتقرير المراجعة البيئية يتضمن المعلومات اللازمة.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من عواقب الصراعات المستمرة على الموارد الطبيعية وسوء استخدامها من قبل المنشآت مما يخل بالتوازن البيئي، كما تبرز أهمية البحث من اضمحلال قيمة الموارد الطبيعية المرحلة إلى الأجيال القادمة، وأخيراً تبرز أهمية هذا البحث من وجود الأدوات التي تساعد على توفير معلومات جوهرية تساعد في التنمية المستدامة ولكن بدون إيجابية ومن هذه الأدوات تقارير المراجعة البيئية.

منهج البحث:

ينتج هذا البحث المنهج المزدوج الذي يعتمد على المنهج الاستقرائي (المكتبي) والمنهج الاستنباطي حيث يحاول الباحث الوصول إلى أهم الأدوات في أدبيات المحاسبية والمراجعة تساعد في تحقيق أغراض التنمية المستدامة.

حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على المنشآت الصناعية والتي ينتج عن أداؤها البيئي أضراراً بالصحة والسلامة والأمن، وتعرض الموارد الطبيعية إلى الاضمحلال والنقص والنفاء.

تنظيم البحث:

بناء على أهداف البحث ومنهجه فإنه يمكن تقسيم البحث إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: المراجعة والأداء البيئي (دراسات سابقة)

المبحث الثالث: الإطار الفكري للبحث

١. التنمية المستدامة
٢. المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة.
٣. إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية لأغراض التنمية المستدامة.
٤. الفكر المحاسبي الإسلامي والمراجعة البيئية.

المبحث الرابع: نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية.

الخلاصة .

النتائج.

التوصيات.

المبحث الثاني المراجعة والأداء البيئي دراسات السابقة

ظهرت عدة دراسات فى محاولة لبيان أهمية دور المراجع فى المحافظة على الموارد الطبيعية والبشرية وبيان انعكاسات المشاكل البيئية على مهنة المراجعة وكيفية إضافة قيمة للمنشآت عن طريق المراجعة البيئية، بيان أهمية التأكيد على تقرير الأداء البيئى للمنشآت، أهمية وضع معايير مراجعة بيئية تلائم الأداء البيئى والاجتماعى للمنشآت.. ومن أهم هذه الدراسات ما يلى:

دراسة (Roussey (1992) ^(١) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلى:

١. إبراز أهم القوانين والتنظيمات الحكومية المرتبطة بالبيئة.
٢. بيان أهمية الصحة العلاجية ضمن الالتزامات البيئية.
٣. بيان متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بما يتعلق بالإفصاح عن معلومات الأداء البيئى.

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إشراك المنشآت كطرف مسئول عن التلوث البيئى وعليها تقدير التكاليف اللازمة لإزالة التلوث البيئى.

دراسة معهد المراجعين الداخليين (1992) A research foundation study ^(٢)

وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلى:

١. تعريف نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية على اعتبار أنها أنظمة متكاملة.
٢. بيان دور المراجع الداخلى فى إضافة قيمة هامة للمنشأة من خلال المراجعة البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. ضرورة تناول دور المراجعين الداخليين بواسطة معهد المراجعين الداخليين فى القضايا البيئية.
٢. وضع معايير للمراجعة البيئية وممارستها.

دراسة (Thomson et al. (1993) ^(٣) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلى:

١. بيان دور المراجع الداخلى فيما يتعلق بالقضايا البيئية وأن اهتمامه بهذه القضايا سيحدد مستقبله.
٢. تقسيم المراجعة البيئية إلى عدة أقسام هى:

- مراجعة نظام الإدارة البيئية. - مراجعة أعمال التخزين والتخلص من النفايات.

- مراجعة منع التلوث. - مراجعة أمان المنتجات.

٣. بيان أهمية كفاءة مراجعة البيئة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه نتيجة للقضايا البيئية تتعرض منشآت عديدة للمخاطر المالية مما يعظم دور المراجعين الداخليين في مساعدة الإدارة في الحفاظ على الأداء البيئي.

دراسة (Badrinath and Raman (1995)⁽⁴⁾ وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. التعرف على الأداء البيئي للمنشآت الصناعية الهندسية.
٢. بيان أثر الأداء على البيئة والإنتاجية والموارد الطبيعية وصحة الإنسان.
٣. دراسة الإجراءات التي من شأنها تحسين الأداء البيئي وذلك من خلال الهيئات المهنية والرسمية الهندية ونشر تقارير الأداء البيئي.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. تساهم المراجعة البيئية بشكل فعال في تحقيق أهداف كثيرة منها:
 - الحد من التلوث.
 - الحد من المخاطر التي تهدد صحة الإنسان.
 - الحفاظ على الموارد الطبيعية.
 - تدعيم الإنتاجية.
٢. تساهم المراجعة البيئية كأداة إدارية هامة من أدوات تحقيق الأرباح عن طريق خفض لتكلفة.

دراسة (Steadman et al. (1995)⁽⁵⁾:

وقد استهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الالتزامات البيئية المحتملة والقضايا المرتبطة بها، كما يراها المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بالتركيز على المعيار المحاسبي (5) FASB ومشاكله المتمثلة في الآتي:

١. توقيت الإفصاح: لا يوجد توافق بين المنشآت فيما يتعلق بتوقيت الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة بالرغم حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات النفقات الاحتمالية والتدفقات النقدية الخارجة لهذه النفقات.
٢. كيفية تقدير الالتزامات البيئية المحتملة كمياً: هناك صعوبات ومعوقات تجعل القياس الكمي للالتزامات المحتملة ليس بالأمر السهل.. ومن هذه الصعوبات تحديد الجهات المسئولة والمساهمة في أحداث التلوث وتحديد

مدى مساهمتها في إزالته. واختيار الأسلوب المناسب لمعالجة التلوث، وحول فترة إزالة التلوث البيئي وكيفية تدوير المخلفات وحساب التعويضات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن:

• معايير المحاسبة المالية FASB تتجه نحو زيادة الاعتراف بالالتزامات البيئية في الميزانية.

• يؤثر الإفصاح عن معلومات الالتزامات البيئية المحتملة سلباً على قيمة المنشأة التي تفصح عن هذه المعلومات.

دراسة (1) **Blokdig & Drienuhuzion (1996)** وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. فحص انعكاسات المشاكل البيئية وأثرها على مهنة المراجعة.

٢. بيان مساهمات مراجعون في خدمة الإدارة البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى استفسارات أهمها:

١. هل تدخل المراجعة البيئية ضمن أعمال المراجع الخارجي؟

٢. كيف يمكن إقامة نظاماً للتوثيق البيئي؟

٣. هل هناك إمكانية لإبداء المراجع المالي رأيه على التقرير البيئي للشركة؟

دراسة (٧) **Bhat N.V. (1996)** وقد استهدفت الدراسة بيان أهمية مبادرة المنشآت في العمل بالمراجعة البيئية للتقويم الذاتي للأداء البيئي كأداة موضوعية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نجاح وفعالية المراجعة البيئية يتوقف على الآتي:

• التزام الإدارة بالمنشآت.

• ضرورة تكامل المراجعة البيئية مع النظام الكلي للإدارة البيئية.

• ضرورة وجود قنوات اتصال مفتوحة بين المراجعين وأقسام التشغيل بالمنشآت.

• ضرورة كفاءة فريق المراجعة.

• ضرورة التوثيق الملائم لعملية المراجعة البيئية.

دراسة (٨) **Kreuz et al. (1996)** وقد استهدفت الدراسة التركيز على الإدارة

الواعية للبيئة فيما يتعلق بالموارد والإمكانات البيئية، وتعتمد الإدارة الواعية على:

الوفاء بالالتزامات البيئية المحددة من قبل الحكومات في صورة قوانين وأنظمة وسياسات بيئية. وتعمل المنشأة بطريقة مسؤولة تجاه حماية الكائنات الحية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تقليل النفقات. - تسويق منتجات آمنة. - الاستخدام الكفء للموارد.
- الاستخدام الأمثل للطاقة. - تقليل المخاطر والخسائر. - التغطية التأمينية.

دراسة (Shields & Germain 1997)^(٩):

وقد استهدفت هذه الدراسة بيان أهمية المحاسبة عن الالتزامات البيئية المحتملة في المنشآت المتسببة في تلوث البيئة وذلك من خلال عرض المعايير والإرشادات الصادرة والتي منها النشرة [SAB-92] التي أصدرتها هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة والتي تحتوى على قواعد وإرشادات متعلقة بالإفصاح البيئي، وأيضاً معيار [SOP(9b-1)] الذى أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى AICPA والذى يشير إلى أهمية المحاسبة عن الالتزامات البيئية المحتملة.

وقد توصلت الدراسة إلى اهتمام هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بالإفصاح البيئى بالرغم من عدم بيان كيفية الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة بالقوائم المالية وكيفية مواجهاتها وتوقيت الإفصاح عنها.

دراسة السقا (١٩٩٨) (١٠) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلى:

١. تناول مفهوم وأبعاد الأداء البيئى ونظم الإدارة البيئية والحاجة إلى توسيع اهتمامات المراجع استجابة للمتطلبات البيئية.
٢. استكشاف المشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئى.
٣. تحليل وانتقاد المعايير المتعارف عليها المرتبطة بمراجعة الأداء البيئى للمنشأة.

٤. تطوير مدخل إجرائى مقترح لمراجعة الأداء البيئى لإبراز طبيعة المساهمات التى يمكن أن تقدمها المهنة بالنسبة للمشكلات البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. أهمية الأداء البيئى لكل من المنشأة والمجتمع والطرف الثالث.
٢. أن أحد الجوانب الرئيسية لمهمة المراجع هى 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.
٤. أهمية تطوير معيار محاسبي يوفر معلومات أكثر نفعاً من المعيار رقم (٥) في إطار حاجة المحاسبين والمراجعين إلى قياس وتقدير أفضل للأداء البيئي، خاصة وأن قوائم الموقف (SOPS) التي يصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين والتي عادة ما يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية لا تعالج كل جوانب القصور في المعايير المحاسبية.
٥. أهمية إضفاء صفة الشرعية لمراجعة الأداء البيئي من خلال الاعتراف بها من جانب السلطات والمنظمات المهنية المختصة.
٦. 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.
٧. استحداث سجلات للأداء البيئي ووضع أسس سليمة للتسجيل بها لمتابعة الأحداث والوقائع التي تتطوى على أخطار بيئية الأمر الذي له أثره على درجة منفعة المعلومات التي توفرها مراجعة الأداء البيئي.
٨. استحداث تقرير الأداء البيئي من واقع سجلات الأداء البيئي يخضع للمراجعة، ويشير إلى مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها البيئية.
٩. تضافر وتنسيق جهود المحاسبين المراجعين وواضعي المعايير والمنظمين والإدارة ووكالات وأجهزة حماية البيئة في التوصل إلى معالجات سليمة للمشاكل البيئية.

دراسة صيام .. ونور ١٩٩٨ (١١):

وقد استهدفت هذه الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية بيان مدى إدراك متخذى القرارات في المنشآت الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية وبيان مدى حاجتهم لتشريعات قانونية لتطبيق المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها بالقوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود إدراك بمفهوم المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها مع فقدان المعرفة بكيفية التطبيق، مع التأكيد على ضرورة إصدار تشريعات وقوانين بغرض محاسبة المسؤولية الاجتماعية مع الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في التقارير المالية السنوية.

وقد استهدفت هذه الدراسة التركيز على المراجعة البيئية من خلال دراسة التجارب الفعلية لعدة دول لبيان القانمين بها سواء كانت مراجعة داخلية (من خلال تحليل تقرير خبراء الصناعة والبيئة التابع للأمم المتحدة في يناير ١٩٨٩) أو الأجهزة الرقابية العليا (من خلال تحليل تجارب الدول المشاركة في مؤتمر الانتوساي الخامس عشر المنعقد في القاهرة ١٩٩٥) أو مراجعة خارجية (من خلال متطلبات المواصفات الدولية والتي تحتاج الحصول على [ISO 14001]).

وقد توصلت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأسباب ومسئولية ومجالات المراجعة الداخلية والأجهزة الرقابية العليا والمراجع الخارجي.
دراسة الغبارى ١٩٩٨ (١٣):

وقد استهدفت هذه الدراسة التعرف على أهمية المراجعة البيئية في تحديد المخاطر المرتبطة بالمنظمات مع بيان علاقتها بمهنة المراجعة الداخلية مع وضع إطار مقترح لممارسة المراجعة البيئية ضمن منظومة المراجعة الداخلية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى تزايد الاهتمام بالمراجعة البيئية في ضوء الاهتمام بالمسائل البيئية ذات العلاقة الوثيقة بالتنمية المستدامة، كما أن هناك اهتمام دولي لدعم المراجعة البيئية تشارك فيه المنظمات المهنية والأجهزة العليا للرقابة والمنظمة الدولية للمعايير وكثير من الباحثين، كما توصلت الدراسة إلى أنه لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بالمراجعة البيئية بالكفاءة المطلوبة فلا بد له من تقييم مدى ملائمة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على خطة عمله.
دراسة جريس ١٩٩٨ (١٤):

وقد استهدفت هذه الدراسة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية بيان مراحل تحمل المسؤولية الاجتماعية (الجانب البيئي) في المنشآت العمانية حيث تمر بمراحل، الأولى مرحلة غير الواقعية والثانية رفض التكلفة الاقتصادية والثالثة مرحلة النضج والرابعة القبول العام، كما أظهرت الدراسة مفهوم المحاسبة عن التكاليف البيئية والمتمثلة في:

- القضاء على التلوث البيئي.
- حماية الموارد الطبيعية.
- المشاركة في برامج حماية البيئة.
- التخلص من المخلفات الصناعية الضارة.

وقد توصلت الدراسة إلى إدراك متخذى القرار لمفهوم المحافظة على البيئة مع أنهم مازالوا في المرحلة الثانية مع اختلافهم في البند الرابع من مفهوم المحاسبة عن التكاليف البيئية.

دراسة (1٥) Hohn M. Trussel (1999):

وقد استهدفت هذه الدراسة إظهار ما يمكن أن تلعبه المنظمات المهنية من إصدارات محاسبية ملزمة للإفصاح عن الموضوعات البيئية ذات المخاطر وعدم التأكد، كإصدار موقف البيان (SOP 94-6) كدليل إرشادي لكيفية الإفصاح عن المخاطر المرتبطة بالبيئة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة الإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد الناتج عن أنشطة المنشأة أو الناتج من استخدام أسلوب التحيز عند عمل التقديرات للمخاطر وحالات عدم التأكد أو الناتج من مخاطر التنبؤات والتخمينات للعناصر المؤكدة ذات الدلالة المؤكدة.

دراسة (1٦) Beets and Souther (1999) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. بيان مدى إمكانية المراجع الخارجى بالتأكد المهني بشأن أداء إدارة المنشأة والإفصاح عنه ومسئولياتها نحو البيئة.

٢. دراسة تطورات المراجعة البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية.

٣. تطوير الممارسات المتعلقة بهذه التطورات.

٤. إصدار معايير مهنية خاصة.

٥. دراسة بيان أهمية المراجعة البيئية في خدمة متخذى القرارات المختلفة.

٦. تعرض خدمة التأكد المهني إلى المنافسة من غير المحاسبين.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. التقارير البيئية للمنشأة ذات أثر كبير على قرارات الاستثمار خاصة تقرير الأداء البيئي السنوى.

٢. فحص المراجع الخارجى للتقارير البيئية وتقديم معلومات جوهرية بمثابة تأكيد وتعزيز الثقة بالتقارير البيئية بما يخدم المستثمرين.

٣. التأكد المهني يعمل على توسيع خدمات المراجع.

٤. ضرورة التأكد على معلومات الماء والهواء والقيود والآثار البيئية.

وقد أوصت الدراسة بأن تصبح مهنة المراجعة إيجابية وذلك بتقديم خدمات

مهنية جديدة وذلك عن طريق:

- نشر التقارير البيئية.
 - نشر معايير الفحص.
 - تطوير خدمة تأكيد التقرير البيئي وذلك من خلال توفير المبادئ والمقاييس والمعايير والقواعد المهنية اللازمة.
 - توافر المعارف والمهارات اللازمة لدى المراجعين.
- دراسة غريب ٢٠٠٠ (١٧):

وقد استهدفت هذه الدراسة اقتراح إطار فكري للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، مع اقتراح نسق متكامل من المعايير ومنهج يمكن الاعتماد عليهما عند أداء عملية المراجعة البيئية في الواقع العملي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة البيئية هي إحدى أنواع المراجعة الإدارية التي تقوم بها إدارة المنظمة، كما أنها متعددة الأبعاد (قانوني، مالي، اقتصادي، اجتماعي، سياسي)، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من المفاهيم للمراجعة البيئية (سند، فريق المراجعة، تقرير، ضغط المجتمع) كما توصلت إلى مجموعة من الفروض مرتبطة بالمراجعة البيئية (حتمية، رشد فريق المراجعة، اتساق المصالح)، كما توصلت إلى مجموعة من المبادئ (التوصيل، فحص متعدد الأبعاد، النفعية، عالمية المراجعة البيئية).

دراسة عيسى ٢٠٠٠ (١٨):

وقد استهدفت هذه الدراسة بيان العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة في مجال صناعة الكيماويات والغاز والبتترول (من عام ٩٥- ١٩٩٩ لعدد ٤٢ شركة).

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية تبادلية بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة، إلا أن الإفصاح البيئي الكافي ضئيل جداً (لم تفصح سوى شركة واحدة من العينة داخل قوائمها عن أدائها البيئي) وحوالي ١٠% من العينة توضح عن أدائها البيئي من خلال تقرير مجلس الإدارة.

دراسة Linda (2000) (١٩) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. التعرف على التشريعات والنظم البيئية البريطانية المحفزة والمنظمة للأداء البيئي لوحدات الحكومية المحلية.
٢. تعزيز الشفافية بشأن ذلك الأداء.
٣. ضرورة مراجعة الأداء البيئي وتقييمه.

٤. نشر نتائج تقييم مراجعة الأداء البيئي.

وقد توصلت الدراسة أن مساهمة التقارير المقدمة من الوحدات والهيئات الحكومية من خلال الحفاظ على البيئة الطبيعية من التلوث والأضرار قد حققت بصورة كبيرة أهداف التنمية المستدامة Sustainable Development.

دراسة **Wallage (2000)** ^(٢٠) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. بيان متطلبات عملية التأكيد على تقرير المنشأة المتعلقة بـ:

- الالتزام بالقوانين البيئية والاجتماعية.

- معايير الأداء التشغيلي.

٢. الاستمرارية وعلاقتها بالالتزام بالقوانين والمعايير البيئية.

٣. بيان أهمية التأكيدات التي يقدمها المراجعون على التقارير البيئية للمنشأة المختلفة لخدمة الطوائف المتعددة.

٤. بيان متطلبات عمليات التأكيد على استمرارية المنشأة ومنها الاستعانة بالخبراء في كافة المجالات المرتبطة بالبيئة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. ضرورة اهتمام المراجعين بالتأهيل العلمي والعملية لتلبية متطلبات خدمات التأكيد في المجالات البيئية والاجتماعية.

٢. ضرورة وضع معايير ملائمة لتقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت وذلك عن طريق تعاون المراجعين والخبراء والفنيين وإدارة الشركة.

دراسة **Lightbody (2000)** ^(٢١) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. بيان مدى إمكانية قيام المراجعين بأداء أعمال المراجعة البيئية باستراليا.

٢. بيان مدى كفاية الأنظمة الإدارية والرقابية للأداء البيئي في المنشآت.

٣. بيان متطلبات المراجعة البيئية.

٤. التعرف على طبيعة فجوة نظرية المراجعة (الفرق بين المعرفة المتاحة والمعرفة المطلوبة) وذلك لتلبية متطلبات التأكيد البيئي.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. ضرورة تفعيل دور الهيئات المهنية المراجعين في سوق المراجعة البيئية.

٢. عدم مساهمة المراجعة الحالية في تقليص فجوة نظرية المراجعة.

في سبيل تقوية مكانة مهنة المراجعة في الميدان البيئي أوصت الدراسة بضرورة قيام مهنة المراجعة بالمساهمة في عمليات التأهيل العلمي للمراجعين

والتأهيل العملى وذلك لتعزيز دور المراجعين فى تصميم وإجراء وإدارة المراجعة البيئية.

دراسة على (٢٠٠٠) (٢٢) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلى:

١. تأصيل وتوصيف الدور الإيجابى المستهدف لخدمة التأكيد المهنى فى تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات فى نهاية القرن العشرين.
٢. بلورة المساهمات الواجبة للمهتمين بالمهنة من الممارسين والأكاديميين والمنظمين لأغراض تدعيم هذا الدور الإيجابى المستهدف للتأكيد المهنى.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. مفهوم التأكيد المهنى بأنه خدمة مهنة غير تصديقية ثنائية الأطراف.
٢. تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.
٣. الدور المستهدف لخدمة التأكيد المهنى.
٤. مجالات التأهيل المهنى تسع مجالات آخرها التأكيد بشأن جودة نظم المعلومات وسياسات وآليات الإدارة، البيئة.
٥. متطلبات تدعيم الدور الإيجابى المستهدف للتأكيد المهنى.

دراسة زغلول (٢٠٠٣) (٢٣) وقد استهدفت الدراسة استخدام مقياس الأداء المتوازن فى دعم نظم قياس الأداء الاستراتيجى، وتحديد مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق هذا النظام فى بيئة الأعمال المصرية من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. استخلاص مجموعة المبادئ العامة الحاكمة لنظام قياس الأداء.
٢. إمكانية تطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة منظور خاص هو المنظور البيئى.
٣. اختبار مدى توافر البيئة التحتية اللازمة لتطبيق نظام قياس الأداء الاستراتيجى فى بيئة الأعمال المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. زيادة الأهمية لبعض عوامل الأداء غير المالى.
٢. عكست بعض عوامل الأداء غير المالى المتعلقة بتحسين البيئة المحيطة اهتماماً متوسطاً من جانب تنظيمات الأعمال.
٣. عكست بعض عوامل الأداء غير المالى المرتبطة بالعلم والنمو درجة اهتمام أقل.

٤. انخفاض عدد تنظيمات الأعمال التي تستخدم المعلومات الناتجة عن المقاييس غير المالية.

٥. اتساع الفجوة بين مدى أهمية عوامل الأداء غير المالي ومدى قياس تلك العوامل في البيئة المصرية.

٦. اتساع الفجوة بين مدى قياس عوامل الأداء غير المالي ومدى استخدام هذه المعلومات في التخطيط الاستراتيجي.

دراسة قريط (٢٠٠٨) (٢٤) وقد استهدفت هذه الدراسة ما يلي:

١. التعرف على ماهية وأهمية وأهداف خدمة تأكيد التقرير البيئي.
٢. التعرف على مدى إدراك المراجعين السوريين لأهمية خدمة تأكيد التقرير.
٣. قياس مدى قياس قيام المراجعين السوريين بالتخطيط لأداء خدمة تأكيد التقرير البيئي.

وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

١. لا يوجد إدراك كافي لدى المراجعين السوريين لأهمية خدمة تأكيد التقدير البيئي.

٢. لا يقوم المراجعون السوريون حالياً بالتخطيط للقيام بأداء خدمة تأكيد التقرير البيئي في المستقبل.

وتوصى الدراسة بأهمية قيام جمعية المراجعين السوريين بإجراء دورات تدريبية لأعضائها لتعريفهم بأهمية خدمة تأكيد التقرير البيئي ومساعدتهم في التخطيط والاستعداد اللازم للقيام بأدائها مستقبلاً لما لذلك من أهمية لمختلف الأطراف كما سبق بيانه عند الحديث عن أهمية هذه الخدمة المهنية.

تقييم الدراسات السابقة:

من العرض السابق للدراسات أهدافاً ونتائج وتوصيات يتبين الآتي:

١. عدم جدية القوانين والتعليمات رغم تعددها وصدورها من جهات لها سلطات واسعة.
٢. مازال الإفصاح عن الأداء البيئي في موقع لم يسفر عن نتائج تعمل على إعادة التوازن البيئي.
٣. ما زالت معايير المراجعة البيئية مكنبية وليست إجرائية عملية لدى كثير من المنشآت.

٤. لم يتم تغطية كافة تقسيمات المراجعة البيئية.
٥. استمرار دور المراجعين الداخليين فى الحفاظ على الأداء البيئى من أجل تقليل المخاطر المالية فقط.
٦. أظهرت الدراسات أهمية المراجعة البيئية وعظم الدور الذى تلعبه فى المحافظة على البيئة وضحة الإنسان كما أنها أداة إدارية فعالة.
٧. المحافظة على البيئة التزام يشمل كافة المخلوقات الحية.
٨. ضرورة كفاءة فريق المراجعة وتوثيق كافة أعماله مع الاستعانة بالخبراء فى كافة المجالات المرتبطة بالبيئة عن إعداد تقرير المراجعة البيئية.
٩. ضرورة تدخل المراجع وتوسيع اهتماماته بالمتطلبات البيئية.
١٠. مازالت مساهمات مهنة المحاسبة والمراجعة قاصرة فى تقديم خدمات ومساعدات للمحافظة على الأداء البيئى وتحسينه وترحيل نتائجه إلى الأجيال القادمة.
١١. عدم اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بمراجعة الأداء البيئى بالرغم من أنه من أهم القضايا فى الوقت الحالى.
١٢. لم تحظى المراجعة البيئية بالشرعية سواء من السلطات أو المنظمات المهنية.
١٣. مازال الهدف من المراجعة البيئية يتجه إلى غير وجهته الحقيقية حيث ما زال يُقدم لخدمة متخذى قرارات مختلفة فقط.
١٤. نتيجة تقصير المراجعين فى تادية أدوارهم ومهنتهم ووظيفتهم وأداء خدماتهم أدى هذا إلى دخول غير المحاسبين فى تقديم خدمات هى من صلب مهنة المحاسبة والمراجعة.
١٥. هل اقتصر الدور الإيجابى للمراجع فى معالجة المشاكل البيئية على التأكيد على التقرير البيئى أو الاستفسار من الإدارة أم يجب أن يتعدى هذا الدور إلى إعداد تقارير ذات محاور وأبعاد يُظهر من خلالها اهتمامه بمعالجة المشاكل البيئية.
١٦. بالرغم من انخفاض قيمة الدور الذى تلعبه التأكيدات إلا أنها لعبت دوراً فى تدعيم مفاهيم كثيرة منها الاستمرارية بالإضافة إلى خدمة طوائف متعددة، كما أشارت إلى أهمية التأهيل العلمى والعملى للمراجع وأهمية الاستعانة بالخبراء المتخصصين.

١٧. لم تتطور معايير الأداء البيئي لتتلاءم مع المتغيرات والمستجدات البيئية.
١٨. مازالت فجوة المراجعة (الفرق بين المعرفة المتاحة والمعرفة المطلوبة) موجودة بالرغم من محاولات تلبية كافة المتطلبات المتعلقة بالتأكد البيئي، كما لم تساعد المراجعة الحالية في سد هذه الفجوة أو تقليصها.
١٩. أظهرت بعض الدراسات أن مفهوم التأكد المهني بأنه خدمة غير تصديقية ثنائية الأطراف، بالرغم أن المجتمع في مثل هذه الخدمات يعتبر طرف حقيقي لا يمكن استبعاده.
٢٠. أظهرت الدراسات أهمية التدريب المستمر للعاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة.
٢١. لم تتعرض الدراسات إلى علاقة علم الأخلاق بالأداء البيئي للمنشآت.
٢٢. لم تظهر الدراسات دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق التنمية المستدامة كما لا توضح أهمية التضامن في تحمل المسؤولية.
٢٣. لم تتعرض الدراسات السابقة إلى أهم مسؤولية في الحفاظ على الأداء البيئي وهي المسؤولية الدينية.

المبحث الثالث الإطار الفكري للبحث

١/٣. التنمية المستدامة (التحديات - المشكلات - أهداف - أبعاد)

التحديات الرئيسية والمشكلات الواقعة:

خطت التحديات والمشكلات صورة العالم الطبيعي بحيث يظهر كجثة هامدة وكجيفة ميتة نتيجة لعمليات التخريب المناخي والحروب وزيادة السكان والتلوث البيئي ونضوب الموارد وانقراض الأنواع وهدر الطاقة ولقد تطورت هذه العمليات لتصبح أزمت شاملة ويوحى الرجعى البيئى Environmental reactionary لاستعادة العالم الطبيعى ومواجهة السيناريوهات الاليمة أن يتم تقييد CRAMPPs أنماط حياتنا وذلك بحرماننا من ست حريات صارت ذات قيمة بالنسبة إلينا وهى^(٢٥):

١. حرية الاستهلاك: حيث أن الاستهلاك غير المحدود وبالوفرة فى كل وقت سيؤدى إلى ارتفاع الأسعار واستنزاف التربة والموارد الأخرى - لذا فإن الحياة المقتصدة التى لا تلحق الأذى بأى إنسان، يجب أن تحل محل هذا النمط من الاستهلاك غير المحدود.

٢. الإنجاب: تمثل المشكلة البيئية الرئيسية هى زيادة السكان حيث أن الزيادة السكانية لا تعطى الحق فى اختيار أسلوب المعيشة وقلة السكان سيقبل معه استخدام الأرض والموارد الأخرى، وفى مصر كان فى السابق ينظر إلى تعداد السكان على أنه معرفة لعدد السكان لأمر متعلقة بالحرب والضرائب، أما الآن فيتم من أجل خطط التنمية المستدامة^(٢٦).

٣. الغنى: يتجه نمط الحياة إلى الترف على حساب الفقراء فى العالم والبيئة الطبيعية، ويمثل الغنى إهانة جدية للعدالة لفقراء العالم يعانون يومياً من الجوع والمرض بينما يمتلك الأمريكان أموالاً أكثر بالقدر الذى لا يعرفون معه كيف يتصرفون فيها.

٤. سهولة الانتقال: حيث يستهلك النقل عدداً كبيراً جداً من الموارد ومعظمه غير ضرورى ويؤثر فى الطاقة ويؤثر على البيئة وتلوثها.

٥. التلوث: ضرورة إلغاء برامجنا للتدوير والتوسع فى إنتاج المواد التى لن تتحلل بيولوجياً، حيث لا نستطيع وضع المزيد من النفايات المستديمة على الأرض.

٦. الملكية: نحن لم نخلق الأرض ولا نستطيع استبدالها ومع ذلك فهي ضرورية لبقاء البشر بعد سبق أجيال من الآن كما هي ضرورية لنا.

لذا يجب التدوير بنسبة ١٠٠ في المائة، وإلغاء الملكية الخاصة للأرض والبحيرات والغابات والمناجم حتى يتحسن بالفعل حالة البيئة الطبيعية حيث أن خصخصة الأراضي توازي التصرف في رأسمال الوقف الذى نحن مؤتمنون عليه^(٢٧).

وقد أشار التقرير الذى أعده Leopold^(٢٨) عن خلق الأرض كدليل على تطور تقنيات وطرق البحث عن العائد على الاستثمار كعقيدة إدارية للشركات التى تتنافس على المستقبل، كما يشير التقرير إلى أن الشيء يكون صحيحاً عندما يميل إلى المحافظة على سلامة واستقرار وجمال المجتمع الحيوى، حيث تدل السلامة على وحدة الأجزاء التى نتوصل إليها كما يدل الاستقرار على بيئة مدركة ومرئية، ويصعب التفرقة بين السلامة والاستقرار ويعتبر الجمال أحد نواتج الانتقاء والاختيار الطبيعى.

التنمية المستدامة (اصطلاحاً ومفهوماً):

والتنمية اصطلاحاً غير النمو، لكون الأخير يدل على التغيير التلقائى فى الشكل والمظهر أو فى الكم والعدد وهو ما يعد من خصائص الكائنات الحية جميعاً. أما التنمية فهى عملية مخططة وهادفة قد توجه عملية النمو وتسارعها أو تحسن فى نوعيتها أو تغير فى اتجاهها، وقد تقع خارجها فتصطنع وتحلل وتركب المتغيرات وتبتدع المخرجات لتحصل على ما هو أحسن وأفضل أو ما هو مفرد ومتميز فى خصائصه. وهذا لا يتحقق إلا بتوظيف الخبرة والمعرفة وبذل الجهود واعتماد المناهج العلمية وتوظيف الدراسات والفرضيات والنظريات.

وقد شاع مصطلح التنمية خلال النصف الثانى من القرن العشرين فظهر أولاً فى الأدبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية، ومع عقد الستينيات استخدم فى الأدبيات السياسية والإدارية حتى تبنته هيئة الأمم المتحدة حين نعتت عقد السبعينيات بعقد التنمية الشاملة، لتتطور تحته كل السياسات والخطط والبرامج والموازنات الموجهة إلى إحداث التغيير والإصلاح فى مختلف الأوضاع والمجالات على صعيد الدولة والمجتمع.

أما مصطلح التنمية المستدامة Sustainable Development والذى يرمز له اختصاراً بـ S.D. فقد طرحه لأول مرة وزير البيئة الدانماركى الأسبق برونتلاند

عام ١٩٨٧م عندما قدم تقريره كرئيس للجنة البيئة والتنمية التسي أنشئتها المنظمة الدولية منذ عام ١٩٨٤م لمتابعة وتنفيذ ما جاء في إعلان استكهولم الصادر عن المؤتمر الدولي المعنى بالتنمية البشرية عام ١٩٧١م.

ومن ذلك الحين أصبحت التنمية المستدامة شعاراً ومصطلحاً مسلماً به من قبل المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية، الحكومية منها والأهلية، وقد غلب استخدامه على مصطلح التنمية الشاملة الذي خفت بريقه وترجع استخدامه.

وقد استخدم المصطلح الجديد آنذاك ليشمل تلك الجهود والبرامج الموجهة لتلك المشكلات التي تعاني منها البشرية والكرة الأرضية والمتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها، وبالكوارث والتغيرات الطبيعية الناجمة عن الجفاف والتصحر وما تسببه للإنسان من أمراض وفقر وبطالة وسوء تغذية ونقص مناعة.

كما شمل شئون الأقليات والفئات الأكثر تضرراً أو الأقل حظاً في المجتمعات فكانت قضايا المرأة والطفولة والشيخوخة وأصحاب الاحتياجات الخاصة في مقدمتها. وجاءت بعدها قضايا العولمة وما تبعها من تقسيم وتصنيف بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة أو دول الشمال ودول الجنوب وما ينجم عن ذلك من إشكاليات الديون والقروض وتلوث البيئة الناجمة عن الصناعات الثقيلة ومن أسلحة الدمار الشامل وفضلاتها الملوثة والتي تزرخ بها المياه الإقليمية لدول آسيا وأفريقيا.

ولذلك لم يكن لهذا المصطلح تعريف واحد متفق عليه لكن له مضمون واسع يفهمه من استخدمه ليشمل كل القضايا التي تعاني منها شعوب العالم وقاراته ومحيطاته. وكان الهدف منه هو تنشيط وتفعيل الجهود الرامية إلى الحفاظ على الكوكب الأرضي وعلى البشر أينما وجدوا وعلى جميع الأنواع والكائنات الحية حيثما تعرضت للتهديد والافتراض، وعلى الثروات الطبيعية وضرورة إدامتها للحفاظ على حصة الأجيال المتعاقبة لينعم الجميع فيها بدلاً من استئثار جيل على حساب آخر فينجم الخلل وعدم التوازن ويغيب العدل ويشد الصراع ويحدث ما لا تحمد عقباه.

وحين يراد الوقوف على تعريف محدد وقصير للتنمية المستدامة لن نجد سوى تعريفات غير كافية، مثال ذلك تعريفها بأنها "تمط من التقدم والرفق يتم بموجبه تلبية حاجات الحاضر دون أن يكون ذلك على حساب الأجيال القادمة أو يضعف قدرتها عن تلبية احتياجاتها الأساسية"^(٢٩).

ويعرف البعض^(٣٠) التنمية المستدامة بالتنمية المستمرة حيث يعرفها بأنها وسيلة لتلبية حاجات الجيل الحالي دون استنزاف حاجات الأجيال القادمة. والتنمية

المستمرة تعنى بالنسبة لمنشآت الأعمال تبني الاستراتيجيات وأنشطة الأعمال التى تفى بحاجات المشروع وأصحاب المصلحة فيه اليوم مع حماية الموارد البشرية والطبيعية.

والتنمية المستدامة^(٣١) تعبير فى الفكر الاقتصادى معناه أن الدولة أو الاقتصاد القومى فيها قد وصل إلى الدرجة التى تجعله ينمو ذاتياً لأن أسسه باتت قوية، ومؤسساته أصبحت ذات باع والعلاقة بين العرض والطلب متزنة خالية من التشوهات التى تمنع حركة النمو واسيائها. والتنمية المستدامة هنا لا تقف أمام فترة ما من النمو الذى يمكن أن يحدث فى مجتمع أو آخر نتيجة توافر موارد غير عادية أو نهضة مفاجئة فى صناعة القرار الاستراتيجى أو تعبئة غير عادية للاستثمارات، وقد حدث مثل هذه الحالات فى مصر مرات كثيرة خلال العقود الماضية فارتفعت معدلات النمو المصرية من خلال ما عرف بالخطة الخمسية الأولى ولكن لم تليها خطط خمسية أخرى حتى جاء النصف الثانى من السبعينات وجاءت طفرة أخرى كان مصدرها الانفتاح الاقتصادى والثروة والثورة النفطية فى ذلك الوقت ومنذ ثلاث سنوات ومصر تنمو بمعدلات مرتفعة ولكن كل ذلك أمر والتنمية المستدامة أمراً آخر ولا يوجد هنا ما يضمن أن المرحلة الحالية من النمو سوف تظل مستمرة.

فالتنمية المستدامة إذا هى عملية مخططة وهادفة وهى قبل ذلك فلسفة حياتية وحضارية ورؤية شاملة للعالم المحيط بكل أبعاده ومتغيراته. إنها تستحضر مستقبل الأجيال القادمة عند تعاملها مع الموارد والثروات الوطنية لتحدد فى ضوءها نصيب الأجيال الحالية. وهى تركز على قضايا المجتمع بأسره عند تعاملها مع مشكلات الأفراد والمنظمات، تهتم بالقضايا النفسية ومع مشكلات الأفراد والمنظمات، كما أنها تهتم بالقضايا المعنوية والروحية إلى جانب المتغيرات المادية من أجل تحسين نوعية الحياة.

والمتمثل فى فلسفة هذا المصطلح والمتابع لما نشر عنه من برامج وسياسات يمكنه أن يحدد الأهداف والفوائد التالية لما يمكن أن يتحقق من التنمية المستدامة S.D.
(٣٢).

أهداف التنمية المستدامة:

١. إنها تسهم فى تحديد الخيارات ووضع الاستراتيجيات وبلورة الأهداف ورسم السياسات التنموية برؤية مستقبلية أكثر توازناً وعدلاً.

٢. إنها تنطلق من أهمية تحليل الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والإدارية برؤية شمولية وتكاملية، انطلاقاً من وحدة النظم الكلية وترابط نظمها الفرعية وتجنب الارتجال والانفعال والأنانية في التعامل مع الموارد والطاقات المتاحة.

٣. تشجع على توحيد الجهود والتعاقد بين القطاعات الحكومية والخاصة والأهلية حول ما يتم الاتفاق عليه، من أهداف وبرامج تسهم في إسعاد جميع الفئات المجتمعية الحالية والقادمة.

٤. إحداث التغيير الفكري والسلوكي والمؤسسي الذي يتطلبه وضع السياسات والبرامج التنموية، وتنفيذها بكفاءة وفاعلية وتجنب التداخل والتكرار والاختلاف وبعثرة الجهود وتعارضها واستنزاف الموارد المحدودة وفي مقدمتها الوقت وعامل الزمن الذي يصعب تعويضه ويتعذر خزنه أو استرجاع ما فات منه.

٥. وعلى نطاق الممارسة العملية لتحقيق الأهداف والغايات المنشودة فإن التنمية المستدامة توفر وتنشط فرص الشراكة والمشاركة في تبادل الخبرات والمهارات، وتسهم في تفعيل التعليم والتدريب والتوعية لتحفيز الإبداع والبحث عن أساليب تفكير جديدة وتزيد من توليد وتوظيف المعرفة والتداخل بين حقولها من خلال اللجان وفرق العمل. وهذا سوف يقلل من الصراعات والخلافات ويقوى الولاء والانتماء ويرفع من المعنويات، ويحقق الأمن الوظيفي والاطمئنان النفسى وهى شروط ضرورية لإطلاق الطاقات البشرية وتميئتها والحفاظ عليها.

أبعاد وعناصر التنمية المستدامة

ولقد حدد مؤتمر القمة العالمى للتنمية المستدامة المنعقد فى جوهانسبرج عام ٢٠٠٢م الأبعاد الرئيسية لمصطلح التنمية المستدامة بثلاثة عناصر رئيسية هي (٣٣):

١- البعد الاقتصادى: ويراد منه تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه فى السلع والخدمات الضرورية. غير أن هذا يتعدى تحقيقه فى ظل محدودية الموارد المتاحة للعديد من الأقطار ما لم تتحقق العناصر الرئيسة لهذا البعد والمتمثلة فى:

- توفر عناصر الإنتاج الرئيسة وفى مقدمتها الاستقرار والتنظيم والمعرفة ورأس المال.
- رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد والمنظمات المعنية بتنفيذ السياسات والبرامج التنموية.

• زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج لزيادة معدل الدخل الفردي وتنشيط العلاقة والتغذية الراجعة بين المدخلات والمخرجات.

٢. **البعد البيئي:** ويركز على حماية وسلامة النظم الأيكولوجية وحسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان دون إحداث الخلل في مكونات البيئة المتضمنة للأرض والماء والهواء وما يكمن فيها من مصادر طبيعية تسهم في بقاء الحياة البشرية والحيوانية والنباتية، وإدامتها وتقديمها وتحول دون استنزافها أو تلوثها، ولتحقيق ذلك لا بد من الاهتمام بالعناصر التالية:

• التنوع البيولوجي المتمثل بالبشر والنباتات والغابات والحيوانات والطيور والأسماك وغيرها مما خلق الله على ظهر الأرض أو في باطن البحار أو في أجواء الفضاء.

• الثروات والموارد المكتشفة والمخزونة من الطاقة بأنواعها وبمختلف مصادرها الناضبة والقابلة للتجدد.

• التلوث الذي تتعرض له البيئة بكل مكوناتها وعلى الأخص المياه والهواء والأراضي وكل ما يحيط بالإنسان من فضاء خارجي ومن منبهات سمعية وضوئية. ويقصد بالتلوث كل تغير كمي أو كفي في مكونات البيئة الحية يؤدي إلى اختلال التوازن أو الإخلال بصحة الكائنات الحية أو تؤثر سلباً على نوعية الحياة.

٣. **البعد الاجتماعي والمؤسسي:** ويشمل المكونات والأنساق البشرية والعلاقات الفردية والجماعية والمؤسسية وما تسهم به من جهود تعاونية أو تسببه من إشكاليات أو تطرحه من احتياجات ومطالب وضغوط على النظم الاقتصادية والسياسية والأمنية. أما عناصر هذا البعد فتتمثل بما يلي:

• الحكم الرشيد المتمثل بنمط السياسات والقواعد ومدى الشراكة بين القطاعات الرئيسية وهي الحكومة، القطاع الخاص، وقطاع المجتمع المدني وقد أطلق عليه **Good Governance**.

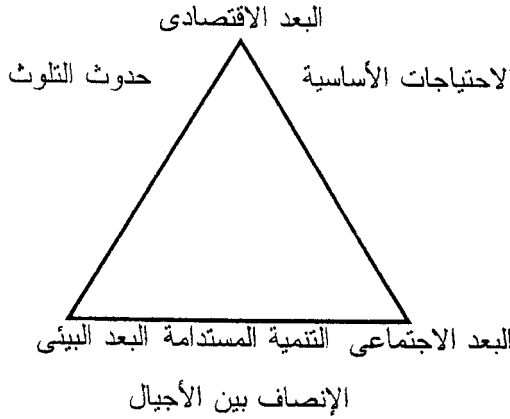
• التمكين: ويراد به توعية الأفراد والجماعات، الرجال منهم والنساء، الغالبية والأقلية، بضرورة الإسهام في البناء وتعبئة طاقاتهم والمشاركة في صناعة المستقبل الذي يحلمون به لأنفسهم ولأجيالهم ويقابل المصطلح **Empowerment**.

- الاندماج والشراكة لإقامة المجتمع الموحد في أهدافه والمتضامن في مسؤولياته في نطاق الحقوق والحريات الداعية للعدل والمساواة دونما تمييز أو إقصاء لاعتبارات الجنس أو الدين أو المذهب أو اللون أو القومية.

والشكل التالي يوضح مثلث التنمية المستدامة والمتغيرات الثلاثة لأضلاعه.

شكل رقم (١)

مثلث التنمية المستدامة والمتغيرات الثلاث لأضلاعه



المصدر: مشروع الإعلان العالمي للتنمية المستدامة

ومن البديهي أن تختلف البلدان وتباين أوضاعها وظروفها وبالتالي إشكالياتها وأولوياتها وهي تبحث عن السياسات والبرامج التنموية الأنسب والأهم لشعوبها ولأجيالها. فقد يعاني بعضها من محدودية الموارد الاقتصادية ومن ضعف البنية التحتية والمؤسسية لكنها بنفس الوقت ليست شديدة التأثر والتضرر من المناخ والتلوث البيئي كما تواجه الدول الصناعية والغنية التي باتت تعاني من معدلات التلوث العالية أو من تصاعد معدلات استهلاكها لبعض ثرواتها الطبيعية والعكس صحيح أيضاً.

ولذلك تتصح المنظمات الدولية بعقد الاتفاقيات الإقليمية حول المشكلات البيئية وقضايا التلوث بين الدول المجاورة، إضافة إلى التوقيع على الاتفاقيات الدولية التي تعالج التلوث على المدى البعيد وخاصة المتعلقة منها بالتنوع البيولوجي ومكافحة التصحر وخرن النفايات السامة واستنزاف طبقة الأوزون والأمطار الحمضية، وغيرها من القضايا التي تنصدر التلوث البيئي غير أن التنمية المستدامة تنذر بل تدق جرس الخطر محذرة من أن العديد من الموارد الطبيعية ومن الكائنات الحية ومن الأنشطة التنموية لن يستمر، أو يتواصل إذا ما بقيت معدلات الإنفاق والاستهلاك لهذه الطاقات والثروات على ما هي عليه. بل إن هناك كوارث طبيعية وأزمات اقتصادية

واجتماعية سيتعرض لها البشر على هذا الكوكب إن لم يحصل التدخل المباشر وتوظف المعرفة والتقنية المتطورة، لوقف هذا الحال ضماناً لتكافؤ الفرص أمام الجميع والحفاظ على التوازن البيئي والجغرافي والاقتصادي بين الإنسان والطبيعة، ونوعية الحياة التي تتطلع لها شعوب الأرض وتحلم بها الأجيال القادمة.

ومما سبق يتبين عظم الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع في حفظ التوازن البيئي ومراعاة المصالح الحالية لأصحاب المنشآت والمصالح المستقبلية للأجيال المتعاقبة.

٢/٣. المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة

قبل تحديد المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة سنتعرض لبعض الدراسات التي أبرزت أهمية المعلومات البيئية لأغراض إعداد تقارير المراجعة البيئية ومن هذه الدراسات ما يلي:
دراسة Hochman ١٩٩٨ (٣٤):

وقد استهدفت هذه الدراسة بيان مشاكل المحاسبة عن الالتزامات البيئية في المنشآت ذات الأنشطة الملوثة للبيئة والخاضعة لرقابة وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA)، ويهتم بها مراقب الحسابات ويهتم بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وذلك لتحديد إرشادات محاسبية رسمية للقضايا والمشاكل البيئية، وإعداد دليل للمحاسبة عن الأحداث البيئية، وتوقيت الاعتراف بالالتزامات بعد تقديرها، ومعالجة الالتزامات المحتملة بيئياً.

وقد توصلت الدراسة إلى تحديد توقيت الاعتراف بالنفقة البيئية (رأسمالية أو جارية) وتقديرها بمجرد تحديد وكالة حماية البيئة للمنشأة كطرف مسئول عن معالجة التلوث، مع الاعتراف بالالتزام البيئي المحتمل مع الأخذ ما يتم استرداده من الجهات الأخرى.

دراسة Hethcox ١٩٩٨ (٣٥):

وقد استهدفت هذه الدراسة الاستجابة للمطالبات المتزايدة للإفصاح من جانب الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال ما تم إصداره من قوانين بيئية وقد أبرزت الدراسة من خلال جزئين ما يلي:

- مدى التزام المنشآت بقوانين حماية البيئة، وتحملها لنفقات ملزمة للحفاظ على البيئة أو تحمل التزامات غير ملزمة.

• أهم الطوائف المستفيدة والطالبة للإفصاح البيئي، وعلى رأسهم المستثمرون والمقرضون - كما عقدت الدراسة مقارنة بين متطلبات الإفصاح في كلا من معيار [FASB (5)] وموقف بيان [SOP (96-1)].

• وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إعداد تقارير بيئية (معلومات بيئية توقيت مناسب) مع ضرورة الإفصاح عن النواحي البيئية بالقوائم المالية.

دراسة عيسى ١٩٩٩ (٣٦):

وقد استهدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح لتنظيم إدارة التكاليف البيئية في ظل التحديات المعاصرة والمتغيرات العالمية وذلك بغرض تحديد وقياس وتحليل التكاليف البيئية، مع بيان كيفية استخدام معلومات التكاليف البيئية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة والمتمثلة في تصميم منتج، اقتناء أصل بيئي، اختيار موقع المصنع وذلك من خلال عرض تجارب إحدى المنشآت الأمريكية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن قياس التكاليف البيئية يمر بمراحل تحديد وقياس إجمالي التكاليف البيئية ثم تبويبها إلى عناصر وبنود مرتبطة بأنشطة المنع، القياس، الرقابة، والفشل، على أن يتم إعداد تقرير عن التكاليف البيئية لكل نشاط وبيان أثره على متخذى القرارات الاستراتيجية

دراسة عبد البر ١٩٩٩ (٣٧):

وقد استهدفت هذه الدراسة استخدام أساس النشاط (ABC) في تحديد وتبويب وقياس وتحليل التكاليف البيئية مع تحديد الدور الذي يلعبه المحاسب الإداري.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

• قصور المحاسبة التقليدية عن القيام بوظيفة قياس وتحليل التكاليف البيئية بسبب الانعكاسات التي تحدثها التكاليف البيئية.

• ضرورة أن تكون الموضوعات البيئية ضمن إطار المحاسبة التقليدية.

• يتم توزيع التكاليف البيئية الإجمالية على الأنشطة باستخدام أساس النشاط.

• تبويب التكاليف البيئية إلى أربعة أقسام هي: تكاليف الحماية، التقييم، الرقابة، الفشل.

• تتأثر معالجة المحاسبين داخل المنشأة للأنشطة البيئية حسب وجود سياسات بيئية واضحة من عدمه.

دراسة الغبارى ٢٠٠٠ (٣٨):

وقد استهدفت هذه الدراسة بيان الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي (الشركات عابرة القوميات) وذلك للتعرف على العوامل المؤثرة في المراجعة البيئية والمشاكل المصاحبة للممارسات الحالية - مع وضع إطار مقترح للمراجعة البيئية لزيادة كفاءتها ومعالجة مشاكل الممارسات الحالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة البيئية في الشركات عابرة القوميات لم تحظى بتحديد أثرها لوجود العديد من المشاكل والصعوبات المحيطة بها ومنها التشريعات القانونية في البلدان المختلفة، كما أن عدم توافر نظام شامل ومتكامل للمعلومات البيئية يعوق تنفيذ برامج المراجعة البيئية بكفاءة، كما يصعب تحديد المسؤولية وتقويم الأداء البيئي للشركات لعدم تطوير الأنظمة المحاسبية المطبقة لقياس وتحليل نفقات التلوث البيئي، مع ضرورة العمل على نقل خبرات الدول المتقدمة المطبقة للمراجعة البيئية إلى الدول المستضيفة وذلك من خلال تنفيذ برامج المراجعة البيئية بواسطة مراجعين محللين أجانب في وجود مراجعين الدول المستضيفة.

دراسة عطية ٢٠٠٠ (٣٩):

وقد استهدفت هذه الدراسة بيان دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية وذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد القرارات، وقد استعرضت الدراسة المراجعة البيئية (مفهوم، أسباب، مجالات) كيفية التخطيط لعملية المراجعة البيئية (فريق المراجعة، الهدف، الأنشطة التي يتم مراجعتها، المعايير المرتبطة بها) وكيفية تنفيذ برنامج المراجعة من خلال مجموعة إجراءات (مراجعة الالتزامات القانونية، مراجعة العوامل البيئية المحيطة، مراجعة العوامل المتعلقة بالنشاط).

وقد توصلت هذه الدراسة إلى قصور الدور الذي تلعبه المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية في الوقت الحالي مع ارتفاع نسبة نقص الوعي البيئي لدى المستثمرين؛ مع عدم تفضيلهم لسياسة بيئية معينة.

دراسة حمد (٢٠٠١) (٤٠):

وقد استهدفت هذه الدراسة تحليل منفعة المعلومات المحاسبية البيئية العينية لبناء مؤشرات تقييم الأداء البيئي الاستراتيجي في إطار التنمية المستدامة مع بيان المحتوى المعلوماتي لنظام المحاسبة البيئي العيني بهدف وضع إطار لتقييم الأداء البيئي، وذلك من خلال إشباع الحاجات الأساسية للجيل الحاضر دون إحداث أضرار بحقوق الأجيال القادمة في الحصول على حاجاتهم مع الأخذ في الاعتبار الموارد البيئية المتاحة وخاصة غير المتجددة، وهذا لا يتحقق إلا من خلال توفير معلومات

عن النظام المحاسبي البيئي العيني، مع بيان العلاقة بين الموارد الطبيعية والتنمية والبيئة مع تحليل نفعية المعلومات المستخدمة من هذا النظام وتحديد متطلباتها وخصائصها ومدى ملاءمتها لبناء مؤشرات لتقييم الأداء البيئي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى واقعية التنمية المستدامة وأصبحت تحدياً أمام المحاسبة لوضع نظام محاسبي بيئي عيني حيث أثبتت الدراسة أن حوالي ٧٥% أكدوا على ضرورة استخدام نظام محاسبي مع تحليل نفعية معلوماته مع بناء مؤشرات تستخدم في تقييم الأداء البيئي.

المعلومات البيئية:

وتختلف المعلومات البيئية وتتنوع وتتعدد حسب مستخدمى المعلومات ومتخذى القرارات، ويمكن تحديد المعلومات البيئية بأحد المنهجين الآتيين^(٤١):

الأول: المنهج العلمى حيث يمكن معرفة المعلومات المطلوبة عن طريق متخذى القرارات مباشرة عن احتياجاتهم.

الثاني: المنهج النظرى حيث يتم استنباط احتياجات متخذى القرار للمعلومات وأياً كان المنهج فهناك حد أدنى من المعلومات البيئية يجب توفيرها لمستخدمى القوائم المالية ومتخذى القرارات لاتخاذ قرارات رشيدة.

ويمكن تقسيم المعلومات البيئية إلى ما يلي^(٤٢):

المعلومات البيئية القانونية:

وهى المعلومات الخاصة بموقف الشركة من التنظيمات والقوانين البيئية وتوضح مدى الالتزام ومن هذه المعلومات:

- القوانين والتنظيمات البيئية التى تخضع لها الشركة.
- الرسوم والتعويضات المقدرة عن التلوث البيئى.
- المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث ومدى توافق الشركة معها.
- نتائج الفحوص الطبية التى أجريت على الشركة مؤخراً من جانب الأجهزة الرقابية البيئية.
- الإجراءات القضائية أو القضايا المرفوعة ضد الشركة وأسبابها.

المعلومات البيئية عن النشاط الاستثمارى:

وهي المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الاستثمارية المزمع الاستثمار فيها ومن هذه المعلومات:

- نوعية نشاط الشركة وأثاره السلبية على البيئة.
 - مدى وجود مخاطر بيئية من نشاط الشركة.
 - المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.
 - طرق التخلص من النفايات والمخلفات.
 - كيفية القضاء على الشكاوى والقضايا المرفوعة ضد الشركة بشأن الآثار السلبية للبيئة.
 - الأخطار الناجمة عن استخدام المنتج أو الخدمة الناتجة عن نشاط الشركة.
- المعلومات البيئية المالية:

- وهي المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وأثرها وتقييم المركز المالي للشركة ومن هذه المعلومات:
- الأصول البيئية المقتناة لإزالة التلوث.
 - الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة.
 - المصروفات البيئية الفعلية.
 - الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي.
 - الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام البيئي.

خصائص المعلومات البيئية:

لا تختلف خصائص المعلومات البيئية عن خصائص المعلومات المحاسبية من حيث المسميات وإنما يأتي الاختلاف من حيث المفهوم والهدف والجودة حيث تتعدد الأطراف والطوائف المستفيدة من المعلومات البيئية ولو لم تكن من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة. لذلك يرى البعض^(٤٣) أن خصائص المعلومات البيئية هي:

* الملائمة Relevance

حيث يختلف القرار المتخذ في حالة وجود المعلومات البيئية في القوائم المالية عن القرار الذي يتخذ في حالة عدم وجودها وحتى تتحقق الملائمة يجب توافر الخواص الآتية:

Timeliness توقيت المعلومات البيئية (الوقت المناسب - وعند الطلب)

Feedback التغذية العكسية (التقويم والتصحيح - صالحة لكل الحالات)

القدرة على التنبؤ (صالحة على تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث البيئية)

* القابلية للفهم: Under Slanelability

حيث يسهل فهمها واستيعابها لمنطقيتها وموضوعيتها.

* الدقة (الثقة): Reliability

حيث تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو المؤثرة ومحايدة أى أنها تعكس صورة واضحة وصادقة وعادلة عن الأداء البيئي ويجب أن تتصف بما يلي:

الصدق (كاملة - غير مضللة) - Fair presentation

الجوهر قبل الشكل (أمانة العرض وسلامته).

الحياد (خالية من التحيز - خالية من التقدير الشخصي)

* القابلية للمقارنة Comparability

حيث يجب عرض المعلومات البيئية بطريقة يسهل معها معرفة التشابه والاختلاف بين الأداء البيئي للمنشأة عن هذه الفترة والفترات السابقة وأيضا بينها وبين المنشآت المماثلة.

كما يجب العرض بطريقة يمكن معها معرفة السياسات المحاسبية المتبعة والتغيرات التي حدثت لمساعدة مستخدمى القوائم المالية في تفسير الأحداث.

٣/٣. إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئة كأداة لتوفير

المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة

صنفت بعض الدراسات^(٤٤) المنشآت حسب علاقتها بالبيئة إلى ثلاثة أقسام لكل قسم لونا يميز الحالة التي عليها المنشأة وانعكاساتها على البيئة حيث أخذت المنشآت فى القسم الأول اللون الأصفر ثم القسم الثانى اللون الأحمر وأخيرا أخذت منشآت القسم الثالث اللون الأخضر، وقد أسفرت دراسة الباحث لهذه الأقسام عن البيانات الموجودة فى الجدول التالى:

اللون الأخضر Green	اللون الأصفر Yellow	اللون الأحمر Red	تعامل الأداء البيئي مع المشاكل البيئية
- برامج تدريبية - دعم البرامج البيئية - تخصيص الموارد الملائمة للإدارة البيئية	تحديد وتحديد الأحداث والأفعال التي تمنع وقوع الأحداث (الوقائية) المخالفات = صفر	إطفاء الزئبران استراتيجية رد الفعل	الطريقة المستخدمة لمعالجة الالتزام
المدى الطويل	سنة	المدى القصير	المدى الزمني للتخطيط البيئي
الإدارة العليا	الإدارة العليا	الإدارة القانونية	قيادة المنشأة
- أساليب قياس المرجعي - المراجعة البيئية - استخدام تدخل النظم - توقع المتغيرات المستقبلية - القوانين والتعليمات تعتبر مقياس للأداء لتخفيض التكلفة	- أساليب تخفيض التلوث - تعاون أقسام التشغيل مع الأقسام القانونية - التخصص + الوقاية	- الضغط على المشروعين للتخفيف من القوانين البيئية	الممارسات
- تخفيض التكلفة وتحسين الربحية - تحسين الصورة - التزام بالقوانين - التزام بالتعليمات	- التكلفة - تحسين إدارة الممتلكات	اعتبارات التكلفة	القرارات
طردية	صفرية	عكسية	المسئولية البيئية

وقد ظهرت المراجعة البيئية ضمن ممارسات الصنف الثالث من المنشآت الشركات الخضراء.

المراجعة البيئية^(٤٥) عبارة عن فحص موضوعي منظم دوري وموثق للممارسات البيئية للمنشأة وذلك بغرض التحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضاها سياسات المنشأة والقوانين والتعليمات المنظمة للبيئة وأيضاً لتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة وتقدير المخاطر البيئية المستقبلية والمراجعة البيئية فوائدها متعددة منها^(٤٦):

- مساعدة الإدارة على توقع المشاكل البيئية المستقبلية وتحديد أوجه العلاج الفعالة.
- إبراز المتطلبات البيئية لإدارة المنشأة.
- تحسين قيمة سجلات الأداء البيئي.

• وضع قاعدة بيانات بيئية.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) النشرة الدولية لممارسات المراجعة رقم (١٠١٠)

1010-The consideration of environmental matters in the audit of financial statements^(٤٧) وذلك للأخذ في الاعتبار الأمور والقضايا البيئية عند القيام بعملية مراجعة القوائم المالية، وقد احتوى على إرشاد عن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٠ بعنوان المعرفة بالنشاط Guidance on the application of ISA 310 . knowledge of the business

كما احتوى على: إرشاد عن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠) بعنوان تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية Guidance on the application of ISA (400) Risk assessment and internal control

كما احتوى على إرشاد عن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية Guidance on the application ISA (250) consideration of Laws and Regulations in an . Audit for Financial Statements

وتضمن إجراءات التحقق الأساسية Substantive procedures وإقرارات الإدارة Management Representations وإعداد التقرير Reporting حيث أورد:

ملحق (١) الحصول على معرفة بالنشاط من وجهة النظر البيئية وأسئلة توضيحية

Appendix 1: Obtaining knowledge of the business from an environmental point of view-Illustrative questions.

وملحق (٢) إجراءات التحقق الأساسية بهدف اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن أمور بيئية

Appendix 2: substantive procedures to detect a Matenal misstatement due to environmental matters.

ومع زيادة الآثار البيئية للصناعة والتكنولوجيا طالبت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية بضرورة قيام المراجعين بأداء خدمات المراجعة البيئية بهدف تأكيد التقارير البيئية للمنشآت، حيث قامت منظمة توحيد القياس الدولية (ISO)^(٤٨) بإصدار دليل خاص بالمراجعة البيئية يتضمن متطلبات إدارة ومراجعة الأداء البيئي للمنشآت.

كما أوضحت دراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA^(٤٩) ضرورة استفسار المراجع من إدارة المنشأة عما إذا كانت المنشأة لديها مخاطر عالية نتيجة لتعرضها للالتزامات البيئية تتعلق بتكاليف تنقية البيئة ونظافتها.

كما قامت المنظمة الدولية لهيئات المراجعة العليا INTOSAI^(٥٠) في ٢٠٠٤ بتدعيم الموقف السابق وذلك بإصدار دليل خاص بالمراجعة البيئية للاسترشاد به ويمكن المراجعين وبساعدهم في القيام بعمليات خدمة التأكيد على التقارير البيئية.

نظراً لأن الأداء البيئي للمنشآت ينطوي على عدد من الموضوعات المتعلقة بالتكنولوجيا والعلوم البيئية التي لا يمتلك المراجع المهارات والمعارف الكافية بشأنها فإن على المراجع أن يستعين بالخبراء من مهندسين ومختصين في العلوم والتكنولوجيا البيئية والفنيين المتخصصين في العلوم البيولوجية والكيميائية وذلك لتكوين فريق متعدد الاختصاصات يتولى القيام بأداء خدمة تأكيد التقرير البيئي^(٥١).

ويرى البعض^(٥٢) أن على المراجع أن يقوم بعدة خطوات في سبيل إبداء الرأي المهني الذي يقدم من خلاله مستوى ملائم من التأكيد المهني على التقرير البيئي للمنشأة، ومن أهم تلك الإجراءات ما يلي:

- معرفة طبيعة نشاط المنشأة وما يترتب عليه من آثار ومخرجات بيئية^(٥٣).
- معرفة القوانين والنظم والسياسات البيئية المعمول بها.
- فحص وتقييم الإجراءات الإدارية والرقابية المستخدمة من قبل الإدارة البيئية داخل المنشأة.
- التحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات الأداء البيئي المعتمدة، وذلك من قبل العاملين داخل المنشأة والإدارات ذات العلاقة بالأداء البيئي^(٥٤).
- فحص المستندات والسجلات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة والقيام بفحصها والتحقق من سلامة ذلك الأداء وتماشيه مع القوانين والنظم والسياسات البيئية المعمول بها.
- مقارنة نتائج الفحص والتقييم التي توصل إليها المراجع مع المعلومات التي أوردتها المنشأة في تقريرها البيئي بهدف إبداء الرأي بشأن مدى صدق وصحة تلك المعلومات^(٥٥).

كما يقترح البعض^(٥٦) إطاراً عاماً للمنهج الإجرائي لمراجعة الأداء البيئي

يكون على النحو التالي:

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 الرقابة الداخلية.
٤. تنفيذ اختبارات فحص العمليات.

الأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة:

١. إبداء الرأي في الأداء البيئي.
٢. متابعة نتائج المراجع.

٤/٣ الفكر المحاسبي الإسلامي والمراجعة البيئية:

وقد كان للفكر المحاسبي الإسلامي السبق في تضمين عمليات المراجعة معايير مرتبطة بالأداء البيئي والمسئولية الدينية والأخلاقية والمسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المراجع الخارجي ومن بين المقاصد لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية إصدار مجموع من معايير المراجعة التي تناسب طبيعة هذه المؤسسات ومن أبرزها الالتزام بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وذلك لتساعد المراجع الخارجي في أداء عمله على بصيرة وفقه، بحيث يبدى رأيه أو شهادته بمصادقية تامة، باعتباره وكيلاً (من طبيعة خاصة) عن المساهمين وأفراد الأمة الإسلامية.

ولقد صدرت عن الهيئة حتى سنة ١٤١٩هـ / ١٩٩٩م خمسة معايير فى المراجعة على النحو التالى (٥٧):

- معيار رقم (١): هدف المراجعة ومبادئها للمؤسسات المالية الإسلامية.
- معيار رقم (٢): تقرير المراجع الخارجى للمؤسسات المالية الإسلامية.
- معيار رقم (٣): شروط الارتباط لعملية المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
- معيار رقم (٤): تعيين هيئة الرقابة الشرعية وتكوينها وتقريرها للمؤسسات المالية الإسلامية.
- معيار رقم (٥): معيار الرقابة الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية.

نطاق مسئولية المراجع والمراقب فى الفكر الإسلامى (٥٨):

يقتصر نطاق مسئولية المراجع والمراقب فى الفكر الوضعى على الأعمال المهنية الفنية، أى عند التقصير والإهمال فى أعمال التدقيق والفحص والتحليل والتقويم وإبداء الرأى، ولقد قسمها علماء المحاسبة والمراجعة إلى ثلاثة: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية^(٣٧) ولكن المسئولية فى الفكر الإسلامى تتسع لتشمل مسئوليات أخرى من أهمها ما يلى:

- المسئولية الدينية والأخلاقية.
- المسئولية الاجتماعية.
- المسئولية الجنائية
- المسئولية المهنية.
- المسئولية المدنية.

وفىما يلى نبذة مختصرة عن المسئوليات الإضافية للفكر الإسلامى.

أولاً: المسئولية الدينية والأخلاقية:

من الشروط الواجب توافرها فى المراجع والمراقب فى الفكر الإسلامى أن يلتزم بالقيم الدينية والأخلاقية، وهذا الالتزام ليس مسألة فردية ذاتية شخصية، بل أيضاً مسألة تعبدية واجتماعية ومهنية، وفى مجال الأخلاق، قامت العديد من المنظمات المهنية العالمية بوضع ميثاق أخلاق المحاسبين والمراجعين يجب الالتزام به ومن يخالفه يوقع عليه العقاب بعد المساءلة والمناقشة.

كما ورد فى بعض المواثيق فى الدول العربية بعض المواد لمساءلة المراجع عندما يخل بأداب وسلوك المهنة.

ويتولى المساءلة عن الجوانب الدينية والأخلاقية: الإنسان نفسه أو المجتمع،

ثانيا: المسؤولية الاجتماعية:

يعتبر المراجع والمراقب عضواً في المجتمع، ومسئولاً عن تحقيق التنمية الشاملة مع بقية أفراد، وهذه المسؤولية لها جانبان:

الجانب الأول: المسؤولية الاجتماعية للمراجع والمراقب في أداء الالتزامات المفروضة عليه للمجتمع ويساعل إذا قصر أو أهمل فيها مثل بقية المواطنين.

الجانب الثاني: قيامه بالمراجعة والمراقبة على المنشآت التي عليها أعباء اجتماعية، فمن واجبه أمام المجتمع أن يتأكد من أن هذه المنشآت قد التزمت بذلك. ويتولى المسائلة للمنظمات الاجتماعية أو الوحدات الحكومية المعنية بذلك.

أما المسؤولية المهنية أو الأدبية والمدنية والجنائية فهي مسؤوليات مرتبطة بالإهمال والتقصير في أداء المهنة والمسائلة تكون أمام المنظمات المهنية وأمام الجهة التي عينته وأمام الأجهزة الحكومية نتيجة الإهمال والتقصير ومخالفته للقوانين والتعليمات الحكومية.

أسس المراجعة الاجتماعية في الفكر الإسلامي^(٥٩):

يعتمد منهج المراجعة الاجتماعية في الفكر الإسلامي على مجموعة من الأسس، من أهمها ما يلي:

١. المسؤولية الشاملة:

كل شخص مسئول تجاه المجتمع الذي يعيش فيه بقدر استطاعته وأدنى درجات هذه الاستطاعة هي عدم إحداث ضرر بالغير، وهذا مستنبط من قول الله تبارك وتعالى: " وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ " (المائدة ٢)، وقوله ﷺ: " وإماطتك الحجر والشوك والعظام عن طريق الناس صدقة" رواه البخارى.

٢. محاسبة المسئولية:

كل مسئول يجب محاسبته عن أدائه ومن ذلك الأداء الاجتماعى لمجتمعه، وأساس ذلك قول الله تبارك وتعالى: " وَلْتَسَأَلْنَ عَمَّا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ " (النحل ٩٣)، وقول الرسول ﷺ: "كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته"، فكل فرد فى المجتمع مسئول عن تميته عن طريق جلب المنافع له، ودرء المفاسد عنه.

٣. الرقابة الذاتية والشعبية:

تعتمد المسؤولية الاجتماعية على قيم ومثل وأخلاق المسلم، وعلى جماعة الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر طوعية والتي من بين مهامها أن تقدم النصيح

والتوجيه والإرشاد لأن يقوم كل شخص بما عليه من مسؤوليات من أعمال الخير وامتناعه عن المنكر، وأساس ذلك قول الرسول ﷺ: "مثل القائم على حدود الله والواقع فيها، كمثل قوم استهموا على سفينة، فصار بعضهم أعلاها، وبعضهم أسفلها، وكان على الذين في أسفلها إذا استقوا من الماء مروا على من فوقهم، فقالوا: لو أنا خرقنا في نصيبنا خرقاً ولم نؤذ من فوقنا فإن تركوهم وما أرادوا هلكوا جميعاً وإن أخذوا على أيديهم نجوا جميعاً" رواه البخاري. ويوضح هذا الحديث أهمية منع المنكر وتجنب الأضرار.

٤. الإجماع بقوة السلطان:

تعتمد المسؤولية الاجتماعية الإجماعية على أجهزة الدولة بما لديها من سلطان، مثال ذلك دور الحاكم على إجبار المسلمين بدفع الزكاة والفرائض الإسلامية الأخرى متى توافرت الشروط، ودوره كذلك في منع المنكر وتطهير المعاملات من الخبائث والمحرمات، وتأسيساً على ذلك يكون من حق الحاكم توقيع العقوبة على من يقصر أو يهمل في أداء ما عليه من مسؤوليات تجاه المجتمع.

٥. منفعة المجتمع من الموارد:

يتسع نطاق المسؤولية الاجتماعية والمراجعة عليها ليشمل تقييم الاستفادة من الموارد البشرية والمالية والطبيعية لنفع أفراد المجتمع في ضوء قواعد الشريعة الإسلامية، فعلى سبيل المثال يقع على الحاكم تهيئة فرص العمل أمام العاملين، ويمنع الناس من تبديد الأموال والموارد الطبيعية وعدم إحداث أضرار بالمجتمع ولا يقتصر دور المراجعة الاجتماعية في أن يعطى الشخص للمجتمع وأن يفعل في ماله ما يشاء بل يجب المحافظة على الموارد، ولقد ورد بالقرآن الكريم العديد من الآيات التي توضح ذلك، منها قول الله تبارك وتعالى: "وَلَا تُؤْتُوا السُّفَهَاءَ أَمْوَالَكُمُ الَّتِي جَعَلَ اللَّهُ لَكُمْ قِيَامًا" (النساء: ٥)، ويفهم من الآية أن الله عز وجل أمرنا بالمحافظة على الأموال بمفهومها الواسع ولا نعرضها للهلاك بأن نعطيها للسفهاء.

٦. التضامن في تحمل المسؤولية:

يتسع نطاق المسؤولية الاجتماعية والمراجعة عليها ليشمل معاقبة المقصرين والمهملين في أدائها لتجعل الفرد مسئولاً ومحاسباً عن أفعال غيره في الحالات التي كان يمكنه منع حدوث الضرر أو تصحيح الخطأ ولكنه لم يفعل، وأساس ذلك قول الله تبارك وتعالى: "وَلَيَحْمِلُنَّ أَثْقَالَهُمْ وَأَثْقَالًا مَعَ أَثْقَالِهِمْ وَلَيَسْأَلُنَّ يَوْمَ الْقِيَامَةِ عَمَّا كَانُوا يَفْتَرُونَ" (العنكبوت: ١٣) فالساكت عن الشر عليه وزر فاعله والساكت عن الحق شيطان أخرس.

ويوضح ذلك رسول الله ﷺ في حديثه الشريف: "... ومن دعا إلى ضلالة كان عليه من الإثم مثل آثام من تبعه لا ينقص ذلك من آثامهم شيئاً" (رواه مسلم)، وقوله: "... إن الناس إذا رأوا الظالم فلم يأخذوا على يديه أوشك أن يعمهم الله بعقاب" (رواه الترمذى).

الجواب التطبيقية لمعايير المراجعة والرقابة الشرعية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية^(١٠):

مقومات التطبيق المعاصر لمعايير المراجعة الصادرة عن الهيئة:

يتطلب تطبيق المعايير السابقة وغيرها مجموعة من المقومات من أهمها ما

يلى:

١. الالتزام التام بالقيم والأخلاق والسلوكيات الإسلامية، باعتبار أن الالتزام بها ضرورة شرعية وحاجة مهنية، كما أنها الباعث والدافع والحافز الفعال على سلامة التطبيق من قبل الإدارة ومراقب الحسابات والمراقب الشرعي.
٢. يعتبر الالتزام بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية من مسئولية الإدارة وعلى كل من المراجع الخارجى وهيئة الرقابة الشرعية الإشارة إلى ذلك فى تقاريرها، بمعنى أن تخضع إدارة المؤسسة للمساءلة من قبل الجمعية العامة ومن قبل أجهزة الرقابة المختلفة.
٣. يجب على مراقب الحسابات ومعاونيه أن يلموا بأساسيات أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية التى تحكم معاملات المؤسسات المالية الإسلامية للاطمئنان إلى سلامة التوجيه والقياس والإفصاح المحاسبى عنها فتصور الشيء جزء من الحكم عليه.
٤. المحافظة على استقلالية كل من المراجع الخارجى وهيئة الرقابة الشرعية، وتجنب أى قيود أو ضغوط تحد من إبداء رأيها بحرية تامة، وهذا يتطلب منها التمسك بالحق والقوة والعزة والنزاهة والحياد.
٥. وجوب التعاون التام بين المراقب الشرعى ومراجع الحسابات الخارجى باعتبار أن غاية كل منهما واحدة حيث يزود المراقب الشرعى بكافة البيانات والمعلومات والإيضاحات التى تساعد فى عملية التدقيق وكذلك يمد مراقب الحسابات المراقب الشرعى بالملاحظات التى ظهرت خلال عمله.
٦. يعتبر رأى هيئة الرقابة الشرعية ملزماً، ونافذ بصرف النظر عن جدواه المادية من ربح أو خسارة، حيث إن من مقاصد المساهمين وأصحاب الحسابات

الاستثمارية الحصول على ربح حلال طيب، فيجب أن تكون الغاية مشروعاً والوسائل كذلك مشروعاً.

إرشادات للتطبيق العملي لمعايير المراجعة الصادرة عن الهيئة:

يتطلب التطبيق العملي لمعايير المراجعة الصادرة عن الهيئة ما يلي:

١. ضرورة موافقة الجهات الرسمية للدولة الكائنة بها المؤسسة المالية الإسلامية، على التطبيق مثل البنك المركزي ومؤسسات النقد ووزارة المالية والاقتصاد.. حسب الأحوال في كل دولة.

٢. تدريب العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية على كيفية تطبيق تلك المعايير من خلال دورات تدريبية متخصصة متعمقة تجمع بين الأصول المهنية والممارسة العلمية.

٣. تدريب أعضاء هيئة الرقابة الشرعية بالمؤسسات المالية الإسلامية على كيفية تطبيق تلك المعايير، من خلال الحلقات النقاشية ودراسات ميدانية وبرامج تدريبية.

٤. تهيئة بيئة المؤسسات المالية الإسلامية ولا سيما الإدارة العليا والإدارة المالية على كيفية التعاون بين المراجع الخارجى وهيئة الرقابة الشرعية وكيفية التطبيق وبيان الصلاحيات اللازمة للتطبيق من خلال قرارات وتعليمات مكتوبة.

٥. وضع دليل تنفيذى يتضمن الإجراءات العملية للتطبيق - ويشمل ذلك:

- دليل إجراءات الرقابة الخارجية. - دليل إجراءات الرقابة الشرعية.

٦. تعاون هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تقديم الإرشادات والإيضاحات حول التطبيق.

تقرير المراجعة البيئية في الفكر الإسلامي:

يرى الباحث أن يفرد المراجع تقريراً خاصاً عن الأداء البيئي للمنشأة التي يقوم بمراجعتها.. وهذا التقرير ثلاثى الأطراف حيث يعتبر المجتمع أهم الأطراف الثلاثة حيث أن مصلحة المجتمع هي مصلحة لكل الأطراف والعكس ليس صحيحاً. ويجب أن يحتوى تقرير المراجعة البيئية على بيان علاقة الأداء البيئي (المالى وغير المالى) بالموارد الطبيعية والموارد البشرية وبيان نتائج هذه العلاقة على المصالح والمنافع الحاضرة والمستقبلية.

ويجب أن يشير التقرير إلى مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها البيئية، ويجب أن تتسع المسؤوليات لدى المراجع لتشمل المسؤولية الدينية والأخلاقية والاجتماعية إلى جانب المسؤوليات الأخرى كما يجب أن يتضمن التقرير بيان علاقة المنشأة ومنتجاتها وأنشطتها بالماء والهواء والأرض والغذاء والداء والدواء وإجمالاً بالصحة والسلامة والأمن ومدى التزام المنشأة بالقانون والتعليمات واللوائح الداخلية والخارجية، مع بيان تحقيق مصالح كافة الأطراف الثلاثة وأهمهم المجتمع وأيضاً إبراز كيف أن المنشأة راعت أثناء ممارسة أنشطتها مصالح الأجيال التالية وبيان المخاطر أن وجدت.

المبحث الرابع

نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية

Environmental Auditing Reports

يلزم لإعداد النموذج المحاسبي لتقارير المراجعة البيئية أن يتضمن الفقرات التالية:

١	• مقدمة	الفقرات من (١) إلى (٢)
٢	• أهداف النموذج المقترح	الفقرات من (٣) إلى (١٤)
٣	• التعريفات والمصطلحات المستخدمة	الفقرات من (١٥) إلى (٢٣)
٤	• افتراضات تقارير المراجعة البيئية	الفقرات من (٢٤) إلى (٣٧)
٥	• المنشآت الخاضعة (المتأهلة)	الفقرة (٣٨)
٦	• المساءلة العامة	الفقرات من (٣٩) إلى (٤١)
٧	• شمولية المراجعة البيئية	الفقرات من (٤٢) إلى (٥٣)
٨	• القوائم المالية والسياسات والإيضاحات المتممة الفقرات من (٥٤) إلى (٥٦)	
٩	• الإفصاح وتقارير المراجعة البيئية	الفقرات من (٥٧) إلى (٦٧)
١٠	• اتجاهات الإفصاح	الفقرات من (٦٨) إلى (٧٠)
١١	• أشكال تقارير المراجعة البيئية	الفقرات من (٧١) إلى (٧٥)
١٢	• شكل نموذج تقرير المراجعة البيئية طبقاً لفقرات النموذج	

١ - مقدمة:

فقرة (١) قد كان لتطبيق مفاهيم التنمية المستدامة وتقييم الأثر البيئي ونظام الإدارة البيئية أثراً كبيراً في زيادة حجم الطلب على البيانات والمعلومات الناتجة عن تطبيق نظام المحاسبة البيئية^(١)، الأمر الذي يستوجب مراجعة هذه النظم وإصدار تقريراً يعمل على تزويد مستخدمى القوائم المالية بمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات بيئية رشيدة وأيضاً مساعدتهم في التخطيط والرقابة والمتابعة للأنشطة البيئية.

فقرة (٢) يشرح هذا النموذج تقارير المراجعة البيئية التى تلائم المنشآت الصناعية التى تتعامل مع الموارد الطبيعية والبشرية كمدخلات وتشغيل للعمليات الإنتاجية وكمخرجات ملوثة للبيئة، وتفصح تقارير المراجعة البيئية عن مدى التزام المنشآت بالسياسات والقوانين البيئية والمحافظة على البيئة من التلوث والمخاطر وعدم الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة والحصول على مزايا تنافسية وإعفاءات ضريبية وتجنباً لعقوبات عدم الالتزام بالقوانين البيئية.

٢ - أهداف النموذج المقترح: Objectives

يهدف هذا النموذج إلى تحقيق الأهداف التالية:

فقرة (٣) وضع معايير وأسس وإرشادات إعداد تقارير المراجعة البيئية الملائمة للمنشآت الصناعية.

فقرة (٤) توفير معلومات لازمة لأغراض التنمية المستدامة كما يهدف هذا النموذج إلى ما يلي^(٢):

فقرة (٥) زيادة فعالية الأداء البيئي لمنظمة الأعمال وتقليل المخاطر المحيطة التى يمكن أن يسببها الأداء البيئي للمنشأة، وزيادة اهتمام الإدارة ووعيها بالأداء البيئي لمنظمة الأعمال.

فقرة (٦) حث منظمات الأعمال على استكمال أنظمتها البيئية حتى تتواءم مع المجتمع من ناحية ومع متطلبات القانون البيئي من ناحية أخرى.

فقرة (٧) زيادة رقة الخدمات المقدمة من مهنة المراجعة إلى المجتمع وزيادة فعالية أداء المراجع البيئي الخارجى عند القيام بالمراجعة البيئية.

فقرة (٨) زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي لمنظمة الأعمال من قبل الإدارة والأجهزة الحكومية حيث تعتبر المراجعة البيئية أداة كاشفة لنواحي الضعف والثغرات في الأداء البيئي.

فقرة (٩) تقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة وتقديم النصح للإدارة بالتحسينات الممكن إجراؤها على تلك النظم لتحقيق التحسين البيئي.

فقرة (١٠) التأكد من ملائمة نظم الإدارة البيئية بالمنشأة والتأكد من مدى التزام المنشأة الفعلي بالقوانين البيئية والمتطلبات التشريعية والأمان وذلك لتقليل درجة التعرض للمخاطر البيئية.

فقرة (١١) التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو أية تقارير خاصة بالأداء البيئي.

فقرة (١٢) التحقق من سلامة العرض والإفصاح عن الالتزامات أو الخسائر المحتملة الناتجة عن الأمور البيئية بالقوائم المالية وملحقاتها للمنشأة محل المراجعة.

فقرة (١٣) إبداء رأى فني محايد عن صدق وسلامة التقرير عن الأموال المنفقة على البرامج والأنشطة البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة وتوفير نظام معلومات بيئية يساعد في تحقيق أهداف الخطة القومية البيئية والرقابة عليها والتعرف على الأسباب التي تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئي وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها والتقرير بذلك لإدارة المنشأة محل المراجعة.

فقرة (١٤) الإفصاح عن المعلومات البيئية لخدمة المستخدمين ومتخذي القرارات وتحديد التزامات العرضية المحتملة التي قد تنشأ بسبب السلوك البيئي للشركة، والمساعدة في رسم السياسات البيئية ونظم إعداد التقارير البيئية للشركة.

٣- التعريفات والمصطلحات المستخدمة (المفاهيم الأساسية) Key Concepts

فقرة (١٥) الأضرار البيئية: هي الأضرار التي تلحق بالبيئة نتيجة سوء استخدام الموارد الطبيعية والبشرية، مما يطلب ضرورة قياسها محاسبياً لأغراض تقدير التعويضات. عن هذه الأضرار وأيضاً التخطيط لتخفيضها أو عدم حدوثها ويمكن قياس هذه الأضرار محاسبياً كالتالي:

- القياس المحاسبي لتكلفة العلاج الطبي Morbidity Cost
- القياس المحاسبي لتكلفة الوفاة المبكرة Mortality Cost
- القياس المحاسبي لتكلفة الفاقد أو النقص في الناتج القومي NP Reduction

فقرة (١٦) التكاليف البيئية Environmental Costs

نتيجة للأضرار المتلاحقة والتلفيات المتتالية التي لحقت بالبيئة الطبيعية والبشرية الأمر الذي أدى إلى زيادة حجم التعويضات البيئية والتي التزمت العديد من المنشآت المنتجة لهذه الأضرار بسدادها والتي لجأت إلى توفيق أوضاعها مع البيئة عن طريق إجراء تعديلات على طرق الإنتاج ونظم التصنيع، الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يسمى بالتكاليف البيئية وتقسيمها إلى نوعين من التكاليف هما:

١/١٦ تكاليف بيئية رأسمالية Capital Environmental costs

وتتمثل في التكاليف الرأسمالية المرتبطة بتكلفة الآلات والمعدات والأجهزة والأنظمة والإنشاءات التي تقوم المنشأة بإضافتها إلى أصولها لمعالجة:

- التلوث البيئي (المياه/ الهواء/ الضوضاء).
- تخفيض الانبعاثات البيئية.
- إعادة تدوير المخلفات.
- الموارد الطبيعية والبشرية المتاحة وزيادة قدرتها الإنتاجية وإعادة تشغيل أو تدوير المخلفات الصلبة والسائلة.

٢/١٦ النفقات البيئية Environmental Expenses

وتتمثل في عناصر التكاليف الجارية البيئية (الخامات، الأجور، الأعباء البيئية الإضافية) وقيمة الإهلاك الدورى أو السنوى للتكاليف البيئية الرأسمالية، كما تتمثل في المصروفات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال الفترة مثل التخلص من التلوث الناتج من التشغيل ومعالجة المخلفات والتخلص منها وأيضا البرامج التدريبية وأنشطة المراجعة البيئية.

فقرة (١٧) العوائد البيئية: Environmental Benefit

ويتمثل في الأرباح والوفورات الناتجة عن تلافى سداد تعويضات لحالات الوفاة نتيجة الأضرار البيئية وأيضا الناتجة عن تخفيض تكلفة العلاج الطبي للحالات المصابة بالأمراض الناتجة عن التلوث المائي أو الهوائى أو الضوضائى.. كما يشمل العائد البيئي للإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات (المخلفات) المعاد تدويرها.

فقرة (١٨) مبدأ مقابلة النفقات البيئية بالعوائد البيئية: Matching

ويتمثل في مقابلة النفقات البيئية بالعوائد البيئية وينتج عن هذه المقابلة في حالة ما إذا كانت:

العوائد البيئية < النفقات البيئية --> عائد البيئة الصافي

العوائد البيئية > النفقات البيئية --> عجز البيئة الصافي

فقرة (١٩) مفهوم الفترة المحاسبية البيئية: Environmental accounting period

ويقصد بها الفترة التي يتم إعداد البيانات المحاسبية البيئية عنها، ويمكن أن تكون فترة دورة عملية أو مجموعة دورات متتالية.. بمعنى أن تكون فترة مالية بيئية.. وقد تكون سنة مالية.

فقرة (٢٠) مفهوم التكلفة التاريخية البيئية: Environmental historical cost

ويقصد بها أن يتم التسجيل والتقييم المحاسبي للعمليات والأحداث والأنشطة البيئية وأيضاً الأصول والممتلكات البيئية بالتكلفة التي تم إنفاقها على النشاط أو الحدث أو لاقتناء الأصول البيئية، والتي تخضع للإهلاك بمعدلات ملائمة فنياً.

فقرة (٢١) القياس في المحاسبة البيئية Environmental Measurement

يمكن القياس في المحاسبة البيئية كالتالي:

١/٢١ القياس العيني Physical Measurement

بمعنى أن يتم قياس العمليات البيئية بوحدات القياس العيني حيث يمكن قياس:

- كمية المياه المعالجة ← باللتر أو المتر المكعب.
- تخفيض انبعاثات التلوث الهوائي ← بالكيلو جرام أو بالطن.
- غلايات معالجة تلوث الهواء ← بالكيلو جرام أو بالطن.
- المساحات الخضراء ← بالمتر المربع أو بالفدان.
- إعادة تشغيل المخلفات الصلبة ← بالكيلو جرام أو بالطن.
- إعادة تشغيل المخلفات السائلة ← بالكيلو جرام أو بالطن.

٢/٢١ القياس النقدي: Monetary Units Measurement

لأغراض القياس بوحدات متجانسة لإعداد نسب ومؤشرات للأداء البيئي من التكاليف والعوائد (الإيرادات) يمكن استخدام وحدات نقدية لقياس العمليات البيئية السابق قياسها عيناً.

فقرة (٢٢) معايير المراجعة البيئية: Environmental Standards

١/٢٢ المعايير الفنية:

تتمثل في قانون البيئية رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية^(١٣) والذي يمثله جهاز شؤون البيئة بشأن حماية البيئة فيما يتعلق بالأنشطة الخاصة بمنظمات الأعمال.

٢/٢٢ المعايير المهنية المقترحة:

ويمكن تلخيص المعايير المهنية المقترحة في الآتي^(١٤):

١. معيار دائمية المراجعة البيئية (اتساق - إيجابيات وسلبيات الأداء - سلامة الأنشطة).
٢. معيار قانونية الأداء (الأداء البيئي يتسق وقانون البيئة).
٣. معيار مصداقية المراجعة البيئية الداخلية.
٤. معيار التقييم المستمر والدائم لنظام الرقابة الداخلية البيئية.
٥. معيار مسئولية فريق المراجعة البيئية.
٦. معيار حياد فريق المراجعة البيئية الداخلية.
٧. معيار كفاءة وفعالية فريق المراجعة البيئية الداخلية.
٨. معيار الفحص والتقييم لنتائج وأنشطة الأداء البيئي.
٩. معيار مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق أهداف المنظمة وضمان استمراريتها.
١٠. معيار تدعيم الإدارة العليا للمراجعة البيئية.
١١. معيار التكلفة والعائد عند أداء المراجعة البيئية.
١٢. معيار استخدام عمل الخبير.

فقرة (٢٣) تقرير المراجعة البيئية: Environmental Report

هو الوثيقة الخارجية المعتمدة والمبنية على منهجية في الفحص والتحليل والتقييم الاقتصادي والبيئي للممارسات البيئية للمنشأة للتأكد من الالتزام بالنظم والمتطلبات والقوانين والسياسات البيئية، والتحقق من سلامة النواحي المختلفة للأداء البيئي، كما يعتبر أحد الوسائل الرئيسة لتقييم وتقويم الأداء وأداة أساسية لخدمة المنشأة والمجتمع في اتخاذ قرارات رشيدة.

٤- افتراضات تقارير المراجعة البيئية:

يقوم هذا النموذج على الافتراضات التالية:

فقرة (٢٤) الالتزام بالمبادئ الإنسانية يُحمل المنشأة المصدرة لتقارير المراجعة البيئية مسئولية إبداء رأى فنى محايد لحماية الموارد كما نحقق تقرير المراجعة البيئية منافع تعود على المنشأة وعلى مستخدمي القوائم المالية وعلى المجتمع والوطن والعالم أجمع.

فقرة (٢٥) ارتباط المبادئ الإنسانية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة جانبي الإفصاح والشفافية.

فقرة (٢٦) عند زيادة منافع متطلبات تقارير المراجعة البيئية عن التكاليف المفروضة يتم الوفاء بمعيار التكلفة والعائد.

فقرة (٢٧) تعكس منافع تقارير المراجعة البيئية قيمة المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، حيث غالبا ما ترتبط بـ:

- تعدد طوائف المستخدمين وتنوعهم.
- تعدد الاحتياجات المعلوماتية.
- خصائص المعلومات النوعية.

فقرة (٢٨) توصف المنشأة بأنها خاضعة لمساءلة عامة أو خاصة إذا كانت مؤثرة في البيئة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حسب مدى تأثيرها بالتوازن البيئي.

فقرة (٢٩) في حالة ما إذا كانت معلومات الأداء ضمن مخرجات المحاسبة المالية، يجب عدم التفرقة بين معايير المحاسبة والإفصاح التقليدية ومعايير المحاسبة والإفصاح البيئي، وذلك في حالة اعتبار كل من المحاسبة المالية والمحاسبة البيئية فرعين مختلفين.

فقرة (٣٠) في حالة ما إذا كانت معلومات الأداء ليست ضمن مخرجات المحاسبة المالية: ضرورة التفرقة بين معايير المحاسبة والإفصاح التقليدية ومعايير

المحاسبة الإفصاح البيئية وذلك في حالة تكامل المعلومات المالية والمعلومات البيئية.

فقرة (٣١) تُمنح المنشآت المحافظة على حماية البيئة إعفاءات منها:

- إعفاءات ضريبية.
- إعفاءات استيرادية.
- إعفاءات تصديرية.
- رخص مزاولة .
- رخص تصنيع.
- مناطق صناعية معفاة.

فقرة (٣٢) ضرورة إصدار إلزام قانوني أو تعاقدى بأن يصدر المراجع تقريراً عن المعلومات الأخرى المرتبطة بالبيئة، علماً بأن هذه المعلومات قد تتعارض مع مصداقية القوائم المالية ومع الإيضاحات المتممة لها. وحتى يتمكن المراجع من إعداد تقرير المراجعة البيئية يجب عليه الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة المتفق عليها طبقاً للترتيبات المناسبة وذلك قبل إصدار تقريره عن القوائم المالية.

فقرة (٣٣) أهمية الدور الذى يلعبه المراجع في قياس الآثار البيئية:

حددت لجنة تابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية وهي لجنة الآثار البيئية لسلوك المنظمات أن هذا القياس هو من اختصاص المحاسبين بل وعليهم التقرير والإفصاح عنه للأسباب التالية^(١٥):

- أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية ذات طابع كمي ومالي بل وتؤثر جوهرياً على أصول المشروع ونفقاته والتزاماته ومن ثم فهى تندرج ضمن عمل المحاسب.
- أن الاتجاه السائد في الوقت الحالى هو تحميل المنشآت بتكاليف المحافظة على البيئة بدلاً من تحميل عبئها على المجتمع، وهو الأمر الذى يترتب عليه معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية للمشروع.
- أن استمرار وتطور مهنة المحاسبة رهناً بتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية والتي أصبحت مطلباً ضرورياً وملحاً بجانب المعلومات المالية.
- أن عدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المنشآت على البيئة والمجتمع إنما يعنى - ضمناً - تأييد وتشجيع لتلك المنشآت التى تقوم بتلويث البيئة وعقاباً للمنشآت الأخرى التى تخصص جزءاً من مواردها للحد من تلوث البيئة.

ولقد اقترحت هذه اللجنة ضرورة التقرير الخارجى للأثار البيئية.

فقرة (٣٤) المراجعة البيئية ضرورة حتمية:

للسباب التالية^(١٦):

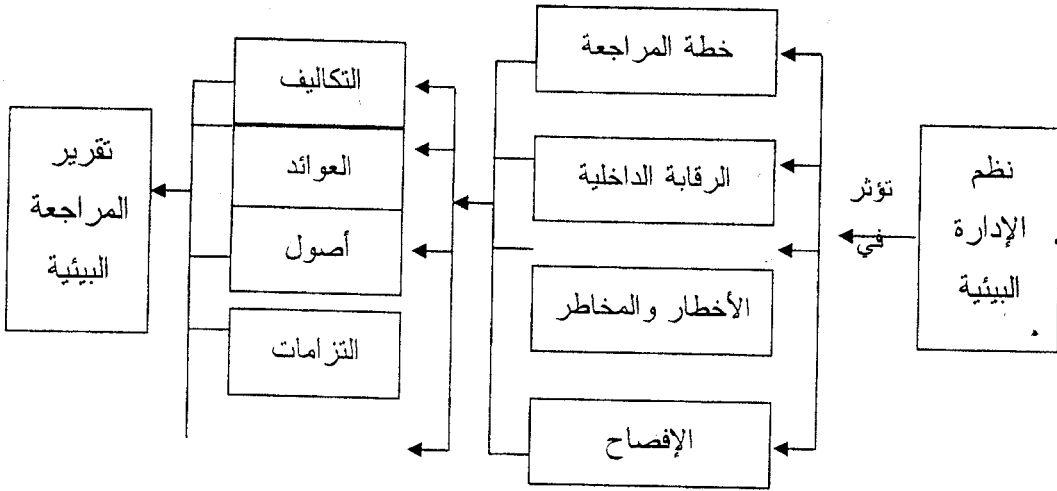
- الضغوط من الأطراف ذات المصلحة وقوى السوق والمنافسة.
- الضغوط من الدائنين.
- صدور العديد من التشريعات والمواصفات القياسية للمعايير الدولية.
- الحاجة إلى محاسبة ومراجعة بيئية.
- تأثير الجوانب الاجتماعية والبيئية والأخلاقية على قرارات الاستثمار.

فقرة (٣٥) المراجعة البيئية تحقق العديد من المزايا منها:

- ضبط المخاطر التى تتعرض لها المنشأة حيث يتم تخفيض التكاليف المرتبطة بالأداء البيئى الضعيف.
- تحسين الصورة العامة للمنشأة، وذلك في السوق الذى تعمل فيه وتحسين العلاقات العامة وبالتالي زيادة ربحية المنشأة في الأجل الطويل.
- تحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في الالتزام باللوائح وإقناع المجتمع الذى تعمل فيه المنشأة للحفاظ على سلامة البيئة.
- تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال استخدام الأساليب الآمنة لإعادة تدوير المخلفات.
- تقييم فاعلية تطبيق السياسات البيئية التى تمارسها المنشأة.

فقرة (٣٦) ضرورة قيام إدارة المنشأة بإعداد شهادة عن فعالية الرقابة الداخلية عن الأداء البيئى للمنشأة وفقاً لمعايير مقبولة بصياغة واضحة وبلغة سهلة ودقيقة.

فقرة (٣٧) تتأثر تقارير المراجعة البيئية بالخطة الموضوعة للفحص وبنظام الرقابة الداخلية وبحجم المخاطر، والتى جميعها يتأثر بنظام الإدارة البيئية كما يوضحه الشكل التالي رقم (٢).



شكل رقم (٢) علاقة البيئة بتقرير المراجعة البيئية

٥- المنشآت الخاضعة (المتأهلة) Qualifying Entities

فقرة (٣٨) تتمثل المنشأة الخاضعة لإعداد التقارير البيئية في المنشآت الصناعية والخدمية التي تتعامل بصورة مباشرة أو غير مباشرة مع الموارد الطبيعية والبشرية وأيضاً المنشآت البترولية (استخراج وتوزيع) وأيضاً المنشآت البحرية والنهرية وكافة المنشآت التي تتعامل مع خامات ومواد تؤثر في البيئة (استخداماً ومخرجات ومخلفات).

٦- المساءلة العامة: Public Accountability

فقرة (٣٩) يحدد هذا النموذج ما إذا كانت المنشأة خاضعة لمساءلة عامة في الأحوال التالية:

- أ) إذا كانت المنشأة ممن يتعامل مع مورد المياه مدخلات ومخرجات.
- ب) إذا كانت المنشأة ممن يتعامل مع المواد الكيماوية والبترولية مدخلات ومخرجات.
- ج) إذا كانت المنشأة ممن يؤثر على الثروة الحيوانية سلباً وإيجاباً.
- د) إذا كانت المنشأة ممن يؤثر على الثروة النباتية سلباً وإيجاباً.
- هـ) إذا كانت المنشأة ممن يؤثر على الثروة المعدنية سلباً وإيجاباً.
- و) إذا كانت المنشأة ممن يؤثر على الثروة السمكية سلباً وإيجاباً.

وتتحول هذه المساءلة من مساءلة عامة إلى مساءلة خاصة في حالة مخالفة المعايير البيئية وأثرت في التوازن البيئي.

فقرة (٤٠) تقوم المساءلة على مبدأ المحاسبة الأيكوزونية E-co-Zone Accounting principle

على أساس أن المؤسسة أو الشركة تعتبر مسؤولة عن حماية البيئة في نطاق المنطقة التي تؤثر الانبعاثات الصادرة عنها على معدلات التوازن البيئي المطلوبة، وطبقاً للمعايير البيئية السائدة. ولذلك لا تكون مسؤولة عن الأضرار البيئية، ولا يتم تكوين مخصصات محاسبية لهذه الأضرار التي تنتسبها أنشطة مؤسسات تقع في مناطق أخرى^(١٧).

فقرة (٤١) يعتبر المراجع مسئولاً أمام الله ثم أمام كل من:
- المساهمين. - الإدارة. - الدولة والمجتمع.
- الجهات البيئية الرسمية وغير الرسمية.

٧- شمولية المراجع البيئية: يقوم المراجع بـ:

فقرة (٤٢) مراجعة البرامج والسياسات والأهداف والأنشطة البيئية للمنشآت.

فقرة (٤٣) مراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات Compliance audits والمعايير القياسية والاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال حماية البيئة.

فقرة (٤٤) تقييم المخاطر المتعلقة بالشراء والبيع العقاري (أماكن انبعاثات).

فقرة (٤٥) مراجعة التصرفات والمعالجات المرتبطة بالمواد الخطرة.

فقرة (٤٦) مراجعة تكاليف المنتجات خلال مراحل الإنتاج ومراجعة تكاليف المنتجات النهائية، في محاولة لمنع التلوث واكتشافه قبل حدوثه وتفاقمه.

فقرة (٤٧) مراجعة الأنشطة بغرض التحقق من تمييز المصروفات والتكاليف والأصول المرتبطة بالأنشطة البيئية.

فقرة (٤٨) مراجعة التكاليف البيئية الرأسمالية وطرق قياسها.

فقرة (٤٩) مراجعة التكاليف البيئية الجارية وطرق قياسها.

فقرة (٥٠) مراجعة أنشطة حماية البيئة من التلوث:

- فلاتر هواء. - غلايات معالجة الهواء. - محطات تحلية المياه.

فقرة (٥١) مراجعة أنشطة تكنولوجية (أنظمة) لمعالجة التلوث المائي والهوائي والفضائي.

فقرة (٥٢) مراجعة عوائد وإيرادات معالجة مخرجات الأنشطة البيئية.

فقرة (٥٣) مراجعة وفورات التكاليف الناتجة من المخلفات ومنع التلوث وسداد تعويضات وغرامات الأضرار بسبب الملوثات.

٨- القوائم المالية والسياسات والإيضاحات المتممة:

فقرة (٥٤) تتكون المجموعة المتكاملة من القوائم المالية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١) عرض القوائم المالية Presentation of Financial من الآتي:

- الميزانية أو قائمة المركز المالي Balance sheet
- قائمة الدخل Income statement
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of changes in Equity
- قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement
- السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية Accounting policies & Notes

ويجب تشجيع المنشآت على تقديم أي معلومات مالية أو غير مالية أخرى ذات صلة وتمثل إضافة لما جاء في القوائم المالية، ويمكن أن تظهر المعلومات في شكل شهادة من الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة، أو في شكل قائمة بنتائج المراجعة البيئية.

فقرة (٥٥) القوائم المالية ذات الغرض العام: General Purpose Financial statement

حيث تعد القوائم المالية لتلبية احتياجات طوائف متعددة متمثلة في مستخدمي القوائم المالية داخل المنشأة (إدارة، عاملين) وخارج المنشأة (مستثمرين، مقرضين، دائنين، مصلحة الضرائب، جهات حكومية، جهات غير رسمية..). وتعرض هذه القوائم المعلومات بصفة عامة على الطوائف وليست بصفة خاصة كل حسب احتياجاته المعلوماتية.

ويتم إعداد هذه القوائم من خلال اتباع المبادئ والقوائم المحاسبية المتعارف عليها والالتزام بها، على أن يتم الإشارة في الإيضاحات المتممة إلى مدى التزام

المنشأة بالقوانين واللوائح والتعليمات البيئية وكيفية المعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية على المنشأة.

فقرة (٥٦) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: Special purpose financial statement

حيث تعد القوائم المالية لتلبية الاحتياجات المعلوماتية لطائفة معينة أو لمستخدم معين لاتخاذ قرار رشيد، ومن هذه القوائم:

- قائمة الأصول والالتزامات البيئية. - قائمة التكاليف والعوائد البيئية.

٩- الإفصاح وتقارير المراجعة البيئية: Presentation and Disclosure

يتم الإفصاح في تقارير المراجعة البيئية عن:

فقرة (٥٧) مدى التزام المنشأة بـ:

- القوانين واللوائح والتعليمات المرتبطة بالبيئة. - إنشاء إدارة للبيئة وتدعيمها ومتابعة أنشطتها.

- تدريب العاملين على تطبيقات نظم الإدارة البيئية. - زيادة حجم المساحة الخضراء التابعة لها.

- السياسة البيئية.

فقرة (٥٨) الأنشطة البيئية التي تمت خلال الفترة (مدخلات وتشغيل ومخرجات).

فقرة (٥٩) مستويات الانبعاثات المسببة للتلوث (الهوائي، المائي، الضوضائي).

فقرة (٦٠) مخلفات الأنشطة وكيفية التخلص منها.

فقرة (٦١) أنشطة إعادة تدوير وتصنيع المخلفات.

فقرة (٦٢) التكاليف البيئية مبوبة إلى:

- تكاليف بيئية رأسمالية. - تكاليف بيئية جارية.

- تكاليف بيئية اختيارية. - تكاليف بيئية إجبارية.

فقرة (٦٣) العوائد البيئية الناتجة من إعادة تدوير المخلفات وإعادة بيعها.

فقرة (٦٤) السياسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالالتزامات والمخصصات والاحتياجات.

فقرة (٦٥) الالتزامات الجارية والمحتملة.

فقرة (٦٦) علاقة المشكلات البيئية باستمرار المنشأة في مزاوله نشاطها.

فقرة (٦٧) الأخطار والمخاطر التي تواجه المنشأة في الخطوات والإجراءات المتخذة من قبل المنشأة لتفاديها وتحاشيها وتجنبها أو تخفيضها وما تم نجاحه وما تم فشله من الإجراءات.

١٠- اتجاهات الإفصاح : Disclosure directions

يمكن الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة بإحدى الاتجاهات التالية:

فقرة (٦٨) ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة إيضاحية (تفصيلية) وذلك في حالة وجود تكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية والاجتماعية.

فقرة (٦٩) في تقرير مراجعة مستقل (منفصل عن تقرير مراجعة القوائم المالية) وذلك في حالة عدم تكامل المعلومات المالية والمعلومات البيئية والاجتماعية.

فقرة (٧٠) ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة إيضاحية (مختصرة - اجمالية) مع التنويه إلى أن هناك تقرير (تفصيلي) مستقل.

١١- أشكال تقارير المراجعة البيئية:

Types of Environmental Auditing Reports

يصدر المراجع رأيه في الأداء البيئي للمنشأة القائم بمراجعتها ضمن تقريره في القوائم المالية (فقرة إيضاحية) أو في تقرير مستقل بأحد الأشكال الآتية:

فقرة (٧١) يصدر المراجع تقريره برأى غير متحفظ عندما يكون مقتنعاً بكل الجوانب الهامة.

فقرة (٧٢) في حالة وجود مخالفات بيئية (أضرار) تتعارض مع التنمية المستدامة فإن على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً وذلك عندما يكون أثر الاختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية بالدرجة التي تتطلب إبداء رأى عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأى.

فقرة (٧٣) عندما يكون أثر الاختلاف هاماً للغاية (مخالفات لا يمكن التغاضي عنها) فإن على المراجع إبداء رأى عكسي وذلك لعدم كفاية التحفظ للإفصاح عن حجم الأضرار بالبيئة.

فقرة (٧٤) في حالة تقييد نطاق عمل المرجع بحيث لا يمكن من إبداء رأيه في الأضرار البيئية التي تحدثها المنشأة فإنه يمتنع عن إبداء الرأي.

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

١٢- نموذج محاسبي مقترح لتقرير المراجعة البيئية

بعد عرض فقرات إعداد تقارير المراجعة البيئية (٧٥ فقرة) تم من خلالها عرض أهداف النموذج والمعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة (تعريفات، مصطلحات، افتراضات، معايير) وتحديد المنشآت الخاضعة وتحديد القوائم المالية والسياسات والإيضاحات المتممة وبيان اتجاهات الإفصاح وذلك بغرض إعداد نموذج مقترح لتقرير المراجعة البيئية كالآتي:

فقرات النموذج	أ) عنوان التقرير Title
٢٣	تقرير المراجعة البيئية Environmental auditing report
٤١	ب) الموجه إليه التقرير Addressee السادة/ المساهمين السادة/ مجلس الإدارة السادة / الجهات المعنية
٥٦-٥٥-٥٤	ج) فقرة افتتاحية أو مقدمة وتتضمن: Introduction تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها عن الفترة من / / إلى / / تحديد مسؤولية كل من: إدارة المنشأة
٤٠-٣٩	د) فقرة النطاق Scope التي تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن: الإشارة إلى معايير المراجعة
٤١	وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه
٢٣	هـ) فقرة الرأي في القوائم المالية وشهادات الإدارة وقائمة نتائج المراجعة البيئية الداخلية Opinion
٥٣-٤٢	من خلال إطار المفاهيم والتعريفات البيئية
٧٥-٧٢	و) أي متطلبات إلزامية أخرى
٢٣-١٧	ز) توقيع مراقب الحسابات Signature
٦٥-٥٤	ح) عنوان مراقب الحسابات Auditor's Address
-	ط) تاريخ التقرير Date of Report
-	
-	

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

بالإضافة إلى النتائج التي توصل إليها الباحث عند تقييم الدراسات السابقة يمكن إضافة ما يلي:

١. تتطلب التنمية المستدامة الاستمرار في مراقبة ومراجعة الأداء البيئي للمنشآت بصفة عامة وللمنشآت الصناعية بصفة خاصة.
 ٢. تمثل مراجعة الأداء البيئي أحد دعائم تحقيق الصحة والسلامة والأمن وذلك من خلال المراقبة الذاتية والمسئولية الدينية والأخلاقية والاجتماعية وفي ضوء القوانين والسياسات البيئية.
 ٣. ضرورة شمولية تقارير المراجعة البيئية بالرغم من المعوقات والصعوبات التي يواجهها المراجعون أثناء مراجعتهم للأداء البيئي ومن هذه المعوقات ما يلي:
 - القوانين والسياسات الحكومية.
 - الإدارة البيئية.
 - تعارض الالتزامات البيئية.
 - المقاييس المالية وغير المالية لقياس الأداء البيئي.
 - مجالات الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - انعكاسات التقرير على الأطراف ذات المصالح.
 - عدم اكتمال معايير المراجعة وعدم ملاءمتها للأحداث.
 - نقص الخبرة لدى أكثر المراجعين في المجالات المرتبطة بالأداء البيئي.
 ٤. ضرورة إفراد تقرير المراجعة البيئية وانفصاله عن التقرير المالي، على أن تسلّم نسخة إلى الجهات المختصة والمعنية بالحفاظ على التوازن البيئي.
- توصى الدراسة بما يلي:

١. الاهتمام بتقرير المراجعة البيئية من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والجهات الحكومية واستقلاله عن التقرير المالي.
٢. الاهتمام بوضع معايير للمراجعة البيئية وذلك بعد تقسيم مجالات المراجعة إلى أقسام يخصص لكل قسم معايير خاصة بالإضافة إلى المعايير العامة لكل المجالات والأنشطة.

٣. تويد الدراسة ما توصلت إليه بعض الدراسات من ضرورة إضفاء صفة الشرعية لمراجعة الأداء البيئي من خلال الاعتراف بها من جانب السلطات والمنظمات المهنية المختصة.
٤. محاولة تحديد المعوقات التي تواجه المراجعة البيئية بدقة ومحاولة إزالتها بسرعة وبجدية وقد سبق عرض أهم هذه المعوقات.
٥. ربط موافقة الأداء البيئي للمنشآت بالتزامات البيئة المحددة من قبل الجهات المختصة وطبقاً لتقرير المراجعة البيئية المعتمد من مراجع يتسم بالمسئولية الدينية والأخلاقية والمسئولية الاجتماعية بحافز ضريبي يحدد طبقاً لدرجة الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية.
٦. ضرورة المراقبة والمتابعة الدورية للأحداث والعمليات التي تتطوى على إحداث أضرار بالبيئة والأفراد وذلك عن طريق استحداث مقاييس مالية وغير مالية للأداء البيئي.

هوامش البحث

* سبق عرض بعض أجزاء هذا البحث ضمن فعاليات المؤتمر الثامن - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - ٢٠٠٨.

1. Rousey, Roberts, "Auditing Environmental Liabilities", (Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring, 1992), vol. 11, No. 1, pp. 47-57.
2. IIA Research Foundation study, "The Role of Internal Auditors in Environmental Issues (1992).
3. Thomson, Rebecca P., Thomas E. Simpson and Charles H. Le grand. "Environmental Auditing", Internal Auditor, (April, 1993), pp. 19-22.
4. S.D. Badrinath; and N.S. Raman: "Environmental Audit: Indian Scenario; Journal of Environmental Engineering Vol. 121, No. 6, June 1999, pp. 472-477.
5. Steadman, Marke, Ronald F. Green And Thomasur Zimmer, "Advising Your Clients About Environmental Accounting Issues", Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 8, 1995, pp. 52-55.
6. Blokdrig, J.H., and F. Driehenzion, 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.
7. Bhat, Vasanthakumar N. The Green Corporation: The Next Competitive Advantage. Quorum Books, London, (1996), pp. 14-16.
8. Kreuze, J.G. Gole E. Newll, and Stephen J. Newell, "Environmental Disclosures: What Companies are Reporting", Management Accounting, July, 1996, pp. 37-48.
9. David Shields and Germain Boer, "Research in Environmental Accounting", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 1, no. 16.
١٠. د. السيد أحمد السقا: مراجعة الأداء البيئي: إطار مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول ١٩٩٨.
١١. د. وليد زكريا صيام، د. عبد الناصر إبراهيم نور، "واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١، ١٩٩٨، ص ٢١٨-٢٤٦.
١٢. د. على إبراهيم طلبه: "مراجعة الالتزام البيئي بين المنظور العلمي والواقع العملي: دراسة انتقادية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٨، ص ٣٥-١٤٩.
١٣. د. أيمن فتحى الغبارى: دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، أبريل ١٩٩٨، ص ٢٠٥-٢٤٠.
14. Beets, S. Douglas; and Souther, Christopher C. "Corporate Environmental Reports the Need for Standards and an Environmental Assurance Services: Vol. 13, No. 2, June 1999, pp. 129-145.
15. Hohn M. Trussel: "New Disclosure Requirements For Risks and Uncertainties", National Public Accountant, Vol. 41, No. 4, 1999, p. 22-24.

١٦. د. إبراهيم شكرى جريس: "المحاسبة عن التكاليف البيئية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرار، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العمانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٨، ص ١٤١-١٦٨.
١٧. د. أحمد محمد لطفى غريب: إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، كلية التجارة، جامعة بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول ٢٠٠٠، ص ٥٤٣-٥٩٧.
١٨. د. سمير كامل محمد عيسى: "العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبتترول"، مجلة الدراسات المالية والتجارية "العلوم الإدارية"، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد ٢، يوليو ٢٠٠٠، ص ١-٣٨.
19. Linda, Lewis, "Environmental Audits in Local Government A useful Means to Progress in Sustainable Development"; Accounting Forum: Vol. 24, Issue 3: Sep. 2000; pp. 296-318.
20. Wallage, Philip: "Assurance on Sustainability reporting: An Auditor's View"; Auditing: A Journal of Practice and theory; Vol. 19; Supplement 2000, pp. 53-65.
21. Lightbad, Margaret: "Environmental Auditing the Audit Theory Gap": Accounting Forum (Blackwell); Vol. 24, Issue, 2, Issue 2: June 2000: pp. 151-169.
٢٢. د. عبد الوهاب نصر على: دراسة اقتصادية لدور التأكيد المهني فى تطوير نطاق وأهداف وتشكيله خدمات مراقب الحسابات، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى ٢٠٠٠.
٢٣. د. جودة عبد الرؤف زغول: استخدام مقياس الأداء المتوازن فى بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجى فى بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية، التجارة والتمويل العدد الأول ٢٠٠٣.
٢٤. د. عصام قريط: خدمة التقرير البيئي، دراسة ميدانية على مهنة المراجعة فى سوريا - المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول ٢٠٠٨.
25. Lisa H Newton, Business Ethics and The Natural Environment, Published by Blackwell Publishing, Oxford, UK, pp. 280-288.
- نقلاً عن: نحو شركات خضراء - مسئولية مؤسسات الأعمال نحو الطبيعة - عالم المعرفة العدد ٣٢٩ يوليو ٢٠٠٦ ص ٢٧٩-٢٨٢.
٢٦. جريدة المصرى اليوم الثلاثاء ١٩ أغسطس ٢٠٠٨ الصفحة الأخيرة.
٢٧. للمزيد يرجع إلى:
- Robert Repetto, Property Rights in Natural Resources "The Global Possible: Resources, Development", and The New Century, New Haven: Yale University Press, 1985, pp. 115-116.
 - Larry Becker, Property Rights, London: Routledge 8 Kegan Paut 1977, p. 109.
28. Lisa H Newton, Business Ethics and The Natural Environment, Op. Cit. pp. 284-285.

- الاتحاد البرلماني العربي - الإعلان العربي عن التنمية المستدامة، مجلة البرلمان العربي العدد ٨١، تشرين أول ١٤٢٢.

- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية للعام ٢٠٠٤.

- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي: تقرير التنمية الإنسانية ببيروت مطبوعة كركي ٢٠٠٥.

30. Business strategy for sustainable development-leadership and accounting for the 90s (Wimipeg, Maintoba, Canda, International Institute for Sustainable development 1992), p. 11.

٣١. جريدة المصري اليوم، الديمقراطية المستدامة بتاريخ ١٧/٨/٢٠٠٨.

٣٢. د. عبد العزيز بن صقر الغامدي: تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة، جامعة

نايف العربية للعلوم الأمنية، بيروت ١٤٢٧/٣/٢٨ - ٢٠٠٦/٤/٢٦.

٣٣. الأمم المتحدة (٢٠٠٢م): مشروع الإعلان العالمي للتنمية المستدامة المقدم لمؤتمر القمة العالمي في جوهانسبرغ في سبتمبر ٢٠٠٢م.

34. Joel A. Hochaman, "Cleaning up Environmental Accounting", National Public Accountant, vol. 43, No 4, June 1998, pp. 20-23.

35. Kathleen Blackburn Hethcox, Richard J. A. Riley and Jan R. Williams, "Accounting for small Business Environmental Issues": Part I: The breadth of Environmental Issues" National Public Accountant, Vol. 43, No. 5, July 1998, p. 30-32.; Part 2: Environmental Reporting and Disclosure", National Public Accountant Vol, 43, No.6, August 1998, p. 15-18.

٣٦. د. حسين محمد عيسى: "نظم إدارة التكاليف البيئية (إطار مقترح)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ١٩٩٩، ص ٧٤٩-٧٨٨.

٣٧. د. عمرو حسين عبد البر: "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية، حالة دراسة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، ١٩٩٩، ص ٢٣١-٢٦٩.

٣٨. د. أيمن فتحى الغباري: "الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ٢٠٠٠، ص ٥٧٣-٦٠٧.

٣٩. د. محمد راضى عطية: "دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد ٢، الجزء الأول، يوليو ٢٠٠٠، ص ٢٥٠-٣١٥.

٤٠. د. محمد نجيب نكي حمد، تحليل منفعة للمعلومات المحاسبية البيئية العينية لبناء مؤشرات تقييم الأداء البيئي الاستراتيجي في إطار التنمية المستدامة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، العدد الأول، السنة الحادية والعشرون، ٢٠٠١، ص ١-٦٥.

٤١. د. على السيد سنون، "درجة الإفصاح المحاسبى في كلا من المملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٨٨، ص ٦٥.

٤٢. د. محمد راضى عطية: "دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية"، مرجع سابق ، ص ٢٩٠-٢٩٣.
٤٣. للمزيد يرجع إلى:
- د. نعيم فهيم حنا: دور المعلومات المحاسبية في ترشيد السياسات الاستثمارية وتقييم محافظة الأوراق المالية في البنوك التجارية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر بنات، العدد ١٧، ٢٠٠٠، ص ٣٢.
 - د. شريف البارودي، دور الإفصاح المحاسبى في صنع واتخاذ القرار للمتعاملين في سوق الأوراق المالية، مجلة الفكر المحاسبى، العدد الأول، ١٩٩٩، ص ١٥-٣٠.
 - مكتب مصطفى شوقى: سلسلة المرجع، عدد أبريل، ٢٠٠٤، ص ٧٨-٨٥.
44. Bhat, Vasanthakumar N. The Green Corporation: Op. Cit. p. 17-18.
 45. EPA Report No. EPA, 230-09-83-006", Current Practices in Environmental Auditing", (Fib., 1984).
 46. Bhat, Vasanthakumar N. The Green Corporation: Op. Cit. p. 23-25.
 47. IFAC; International Auditing Practice Statement (1010); www.IFAC.org.
 48. Linda Lewis, Op. Cit., p. 301.
 49. AICPA, Audit Risk Alert: "General Update on Economics, Industry Regulatory, and Accounting and Auditing Matters" (1991).
 50. INTOSAI: "Environmental Audit and Regularity Auditing" www.environmental.Auditing.org.
 51. Lightbody Margaret: Op. Cit., pp. 154-155.
٥٢. د. عبد الوهاب نصر على: دراسة اقتصادية لدور التأكيد المهني فى تطوير نطاق وأهداف وتشكيله خدمات مراقب الحسابات، مرجع سابق.
53. INTOSAI, Op. Cit. www.environmental-auditing.org.
 54. Lightbody Margavet: Op. Cit., p. 156.
 55. Rick Hayas; Arnold Schilde; Roger Dassen; and Philip Wallage; Principle of Auditing; McGraw-Itill; 1999, p.483.
٥٦. د. السيد أحمد السقا: مراجعة الأداء البيئى مرجع سابق.
٥٧. د. حسين حسين شحاته: الطبيعة المميزة لمعايير المراجعة الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية - نقابة التجاريين بالجيزة، ذى الحجة ١٤١٩هـ - أبريل ١٩٩٩م، ص ٢٩-٣٢.
٥٨. د. حسين حسين شحاته: أصول المراجعة والرقابة فى الإسلام، سلسلة الفكر المحاسبى الإسلامى، ص ١٠١-١٠٣.
٥٩. د. حسين حسين شحاته: أصول المراجعة والرقابة فى الإسلام، مرجع سابق، ص ١٣٤-١٣٧.
٦٠. د. حسين حسين شحاته: الطبيعة المميزة لمعايير المراجعة الإسلامية، مرجع سابق، ص ٣٣-٣٤.
٦١. د. أحمد فرغلى محمد، المحاسبة البيئية بين الواقع العلمي والعملية، المؤتمر السنوى الرابع، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة فى ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، يونيو ٢٠٠٧.

Maltby, J. "Environmental Audit?: Theory and practices "Managerial Auditing Journal 8 (1995), pp. 15-26.

Welford, R. Improving corporate Environmental Performance "Environmental Management and Health 5(1994), pp. 6-11.

د. أحمد محمد لطفى غريب "إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة" الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول ٢٠٠٠، ص ٥٤٣ : ٥٩٧.

٦٣. الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية القاهرة ١٩٩٧، ص ١٠٦-١٥٥.

٦٤. د. أحمد محمد الفقى: إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، ٢٠٠٠، ص ٥٧٣-٥٧٧، ٥٨٤.

65. A.A.A. Report of committee in Environmental Effects of organizational Behavior, the accounting review, (supplement to vol xl 111, 1973), p. 94.

٦٦. للمزيد يرجع إلى:

• د. بهاء محمد حسين منصور "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية - دراسة ميدانية مقارنة" المجلة العلمية للبحوث التجارية كلية التجارة جامعة قناة السويس، العددان الثالث والرابع، ٢٠٠١، ص ص ١٧١ : ٢٤٧.

• د. سمير كامل محمد عيسى: العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبترول، مجلة الدراسات المالية والتجارية "العلوم الإدارية"، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، مرجع سابق، ص ١-٣٨.

• د. أيمن فتحى الغبارى: الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

• ----- "دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٩٨، ص ص ٢٠٥-٢٣٩.

• د. محمد سامى راضى، مراجعة الأداء البيئي (المفهوم - الأهداف - الإجراءات)، مجلة جامعة طنطا للبيئة، العدد السابع، يوليو ٢٠٠٨.

٦٧. د. أحمد فرغلى محمد، المحاسبة البيئية بين الواقع العلمي والعمل، مرجع سابق.