

## المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية (استكشافية)

صالح عبدالرحمن السعد

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبدالعزيز

جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٧/٦/٧هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/٩/١٠هـ)

المستخلص. استهدفت هذه الدراسة استطلاع وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية تجاه المراجعة البيئية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم قائمة استبيان تضمنت عدداً من المحاور، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتلخص فيما يخص الممارسة الحالية في أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لازل في بداياته، أما فيما يخص النظرة المستقبلية فهناك اتفاق بين المراجعين الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة ومحددة للمراجعة البيئية، وعلى أهمية تحديد الموضوعات التي تدخل ضمن نطاق المراجعة البيئية، وأن يتولى القيام بهذا النوع من المراجعة فريق مؤهل من المتخصصين، من بينهم المراجعون؛ ولتفعيل دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية؛ أكدت النتائج على أهمية تدخل الدولة بسن قوانين وتشريعات ملزمة، وعلى أهمية وجود معايير محاسبية ومراجعة بيئية سعودية

ملزمة، إضافة إلى ضغوط الهيئات والمنظمات المهنية والأطراف المتعددة في المجتمع، كما أكدت النتائج على أنه يمكن الاستفادة من بعض مفاهيم المراجعة المالية في مجال المراجعة البيئية وعلى وجه الخصوص مفهومي الحياد والاستقلالية، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع، وأن يعد إصدار عن نتائج المراجعة البيئية وذلك في تقرير خاص، وأن هذا النوع من التقارير يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداده وإصداره، وأن تتحدد كذلك مواعيد صدوره، وأسلوب توزيعه ونشره.

## أولاً: الإطار العام للبحث

### ١ - مقدمة البحث

البيئة التي يعيش فيها الإنسان هي مهد وجوده، ومرتفق حياته، فلا ضير إذاً أن يكون لهذه البيئة شأن عظيم في حياته من حيث العناية بها والاهتمام بالمحافظة عليها.

ولعل أول اهتمام بالبيئة كان اهتماماً عملياً يتمثل في سعي الإنسان للمحافظة عليها بما يحفظ حياته غذاءً وكساءً ومأوى، التقاطاً لما يوجد الله به عليها؛ واستزراعاً لنباتها، ثم استخراجاً وتصنيعاً لمعادنها. وظل ذلك الاهتمام متصاعداً مع تطور الحياة إلى أن وصل الذروة في عهد الثورة الصناعية التي يعيش الإنسان الطور الأكبر من أطوارها، وما أحدثته - وعلى وجه الخصوص على مدى القرن الماضي - من أثر سلبي في البيئة الطبيعية استنزافاً لمواردها وتغييراً في بنيتها وتدخلات في نظامها، وقد نشأ جراء ذلك ظواهر أخلت بتوازنها، وتلوث في كثير من مرافقها، وقد ظلت تلك الظواهر تتكاثر في أنواعها، وتتفاقم في أحجامها باطراد حتى بلغت حدًا أصبحت نذير دمار للبيئة وإفساداً للحياة الإنسانية على ظهرها.

إن تفاقم المشكلات البيئية في العالم أجمع، وما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على السواء؛ أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع

المشاركة الفاعلة في مواجهة تلك المشكلات. ومن منطلق ذلك الخطر فلا يكاد يخلو اليوم محفل من محافل العلم، ولا دائرة من دوائر البحث، ولا مجمع من مجامع اتخاذ القرارات على مستوى العالم كله من اهتمام بالبيئة وقضاياها، بل لا يبالغ الباحث إن قال إن قضية البيئة غدت شأنًا إنسانيًا عامًا تُعقد من أجله المؤتمرات العلمية والسياسية العالمية، وتُخصص للاهتمام به ومتابعة أحواله والعمل من أجل حل مشاكله الهيئات والمنظمات المختصة على مستوى أممي فضلاً عن الهيئات والمنظمات ذات الطابع المحلي والإقليمي.

فعلى المستوى الدولي بدأ العمل الجماعي المنظم قبل عقدين من الزمن برعاية الأمم المتحدة، وتمخضت تلك الجهود بعقد مؤتمر ستوكهولم عام ١٩٧٢م للبيئة البشرية الذي أنشئ بموجبه برنامج الأمم المتحدة للبيئة، وتوالت منذ ذلك الوقت المؤتمرات، وعُقدت المعاهدات والاتفاقيات.

وفي مجال القوانين قام العديد من الدول بسن التشريعات اللازمة لحماية البيئة، مما حدا ببعض الشركات الصناعية المتقدمة إلى تجنب عبء تطبيق تلك القوانين في الدول التي أصدرتها، فعمدت إلى إقامة استثماراتها في دول لا توجد فيها مثل تلك القوانين، لكن وعلى ضوء الاهتمام العالمي المتزايد لحماية البيئة، وفي ظل العولمة وتحرير التجارة والترابط بين البيئة والتنمية فيما يُسمى بمفهوم التنمية المستدامة الذي طرح خلال الدورة التاسعة والثلاثين للجمعية العامة للأمم المتحدة عام ١٩٨٥م، وفي ظل توقيع مائة وأربع وخمسين دولة على اتفاقيات حماية البيئة؛ فقد بدأ التفكير في الانتقال إلى دول أخرى لتجنب قوانين حماية البيئة يأخذ في الانحسار. ومع ذلك فقد نظرت البلدان النامية عمومًا إلى ذلك المفهوم بقدر كبير من الشك إذ رأت في فكرة التضحية بتنمية اليوم من أجل الحفاظ على البيئة وضمان تنمية الأجيال القادمة ما يبعث على الامتعاض والريبة. وقد تطلب الأمر مرور عدة سنوات وبذل مجهودات كبيرة قبل أن ينجح

المجتمع الدولي في استنباط علاقة منسجمة بين التنمية والبيئة، وإرساء ترابط محكم بينهما تُوِّجَت بالاتفاقية التي أبرمت عام ١٩٩٢م في مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية الذي عقد في مدينة ريو دي جينيرو بالبرازيل. وقد أرست تلك الاتفاقية المبادئ الأساسية التي ينبغي مراعاتها والإجراءات المحددة التي يتعين اتخاذها لتحقيق الأهداف البيئية المنصوص عليها في برنامج عمل مفصل هو "أجندة ٢١". ويمثل هذا المؤتمر، الذي يعرف بمؤتمر قمة الأرض، عهدًا جديدًا لعلاج قضايا البيئة، وقد توالى بعد ذلك المؤتمرات التي تعقد لهذا الهدف (يوسف، ١٩٩٨م؛ شاهين، ٢٠٠٠م).

وفي ذات السياق ومن منطلق ذلك الاهتمام ارتفع عدد المنظمات الحكومية وغير الحكومية لحماية البيئة إلى أكثر من عشرة آلاف منظمة بيئية منتشرة في الدول الصناعية والنامية؛ مثل الوكالة الأمريكية لحماية البيئة (US Environmental Protection Agency)، والوكالة الأيرلندية لحماية البيئة (Ireland Environmental Protection Agency)، والمنظمة الكندية للمحاسبين الإداريين (Society of Management Accountants of Canada) (SMAC)؛ وقد اهتمت هذه المنظمة بموضوع تلوث البيئة وأصدرت دليلًا إرشاديًا مبدئيًا عن المفاهيم البيئية والاستراتيجيات الضرورية لمواجهة آثار تلوث البيئة وعدم المحافظة عليها (عبدالبر، ١٩٩٩م).

وعلى مستوى المملكة العربية السعودية ومنذ أكثر من خمسة وعشرين عامًا صدر مرسوم ملكي بشأن مكافحة التلوث وحماية البيئة أُسند تنفيذه لمصلحة الأرصاد وحماية البيئة؛ وعليه تعتبر مصلحة الأرصاد وحماية البيئة في المملكة العربية السعودية بمثابة الإدارة المركزية فيما يختص بحماية البيئة. كما جاء النظام الأساسي للحكم مؤكدًا على أهمية المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها كما أشارت إلى ذلك المادة ٣٢ من النظام الأساسي

للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم أ/٩٠ في ٢٧/٨/١٤١٢هـ، كما تضمنت خطط التنمية ابتداءً من الخطة الخمسية الثالثة (١٤٠٠هـ-١٤٠٥هـ) التأكيد على الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها؛ ومن ذلك المنطلق صدر النظام العام للبيئة بالمرسوم الملكي رقم م/٣٤ في ٢٨/٧/١٤٢٢هـ الميني على قرار مجلس الوزراء رقم (١٩٣) وتاريخ ٧/٧/١٤٢٢هـ.

وعلى مستوى مجلس التعاون لدول الخليج العربية صدر النظام العام للبيئة ونظام التقويم البيئي، وتمت المصادقة عليه في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم م/٣ في ٤/٢/١٤٢١هـ.

وقد أدى الاهتمام الدولي والإقليمي والمحلي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع، ومعنى ذلك إن مسؤولية المنشآت لم تعد تقتصر على إنتاج السلع، وتقديم الخدمات وتحقيق الربح المادي بل تتعدى ذلك إلى مجالات أخرى مثل المجال البيئي؛ لذلك لا يجب أن تقف المنشأة موقفاً سلبيًا تجاه مشكلات البيئة التي تعمل فيها لأن ذلك سيؤثر إن عاجلاً أو آجلاً على أدائها.

وإذا كان إعداد تقارير المراجعة البيئية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين؛ فإن إعداد تقارير المراجعة البيئية يعتبر كذلك إخلاءً لمسؤولية المنشأة تجاه المجتمع. على أن إعداد مثل هذه التقارير لا زالت تكتنفه بعض العقبات؛ ومن تلك العقبات: الموضوعات التي يجب أن يتضمنها (نطاق المراجعة البيئية)، ومن يقوم بها؟ وما هي جوانب المعرفة والخبرة اللازمة للقيام بها؟ وما هي المفاهيم التي يقوم عليها ذلك النوع من المراجعة؟ وكيف يتم التقرير عنها؟ وما هي العناصر التي ينبغي أو يجب أن يتضمنها ذلك التقرير... إلخ؟

## ٢ - طبيعة مشكلة البحث

لقد أخذ الاهتمام العام بقضايا البيئة ينمو بشكل سريع ومضطرد، ومن مظاهر ذلك؛ تلك التكاليف الباهظة التي تتحملها المنشآت الصناعية من أجل الحفاظ على البيئة؛ حيث تشير إحدى الدراسات (Heller *et al.*, 1995) إلى ارتفاع التكاليف البيئية في شركة (Refinery Amoco Yorktown) الأمريكية لتكرير البترول لتصل إلى (٢٢٪) من تكاليف التشغيل بعد أن كانت مقدرة في بداية الدراسة بنسبة (٣٪) من تكاليف التشغيل؛ ولذلك وكننتيجة حتمية لوجود تكاليف البيئة والتزامات مالية كبيرة تتحملها المنشآت التي تتسبب في تلوث البيئة؛ أصبح الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف إضافة إلى تكاليف الامتثال للقوانين البيئية والالتزامات المالية المتوقعة أمراً ضرورياً، فكان من ثمار ذلك أفراد المنشآت تقارير خاصة أو أجزاء من تقاريرها السنوية للحديث عن أدائها البيئي، ولكي تزداد الثقة في تلك التقارير كان لابد من مراجعتها من قبل مراجعين مستقلين ومحايدين، وهذا النوع من المراجعة سيُلقي على عاتق المراجع عبئاً ضخماً ومسؤوليةً كبيرة (Watson and Mackay, 2003)؛ الأمر الذي جعل شركات المراجعة في القارة الأوروبية تُحجم عن ممارسة المراجعة البيئية، بينما أخذت شركات المراجعة الأمريكية على عاتقها المشاركة في ذلك النوع من المراجعة (Roussey, 1992).

ولما كانت المراجعة البيئية أحد الروافد الهامة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة؛ فإن الاهتمام بها بدأ في الستينيات ثم توقف لفترة محدودة من الوقت، ثم عاد الاهتمام بها مرة أخرى مع بداية عام ١٩٨٦م حين أصدرت جمعية حماية البيئة بيان سياسة المراجعة البيئية، ثم قامت أعمال المراجعة البيئية خلال فترة التسعينيات؛ حيث قامت شركة (Price Waterhouse) بإجراء مسح شمل أربعمئة وخمسة وخمسين شركة صناعية، فكانت النتيجة أن (٧٣٪)

من هذه الشركات قام بالمراجعة البيئية مقارنة بما نسبته (٤٠٪) عام ١٩٩٢م (Kite et al., 1997).

كما ظهر ما يُعرف بالمستثمر الأخلاقي؛ حيث لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين، وأصبح بعض المستثمرين يفضل توجيه استثماراته إلى الشركات التي لا يترتب على مزاولة أنشطتها حدوث أية أضرار بيئية وتحقق في نفس الوقت عائداً مناسباً، بل يرى بعض هؤلاء أنه توجد علاقة موجبة بين ربح المنشأة وأدائها البيئي على اعتبار أن المنشآت التي تحافظ على البيئة لديها قدرة أكبر على تحقيق أرباح مستقبلية لانخفاض التكاليف البيئية؛ ولذلك بدأ هؤلاء في المطالبة بضرورة قيام المراجع بفحص المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، وأن الأمر يتطلب وجود معايير لهذا النوع من المراجعة (Beets and Souther, 1999). وتأكيداً لذلك فقد توصل إبستن وفريدمان (Epstein and freedman, 1994) من خلال الاستقصاء الذي قاما به عام ١٩٩٤م إلى أن ما نسبته (٨٢,٢٪) من المستثمرين يطالبون بالإفصاح البيئي، وأن (٣٧,٧٪) من هؤلاء المستثمرين يطالبون بمراجعة هذا الإفصاح البيئي من قبل مراجعين محايدين (Epstein and Freedman, 1994).

ويرى مالتبي (Maltby, 1995) أن هناك مجموعتين من الضغوط التي أثرت في نشأة وتطور المراجعة البيئية وتشجيع المنشآت على تبنيها؛ وهي الضغوط المباشرة التي تشجع بوضوح على إدخال المراجعة البيئية، والضغوط غير المباشرة المتمثلة في التهديدات والفرص التي يُظهرها الوعي البيئي بين المستهلكين والمنافسين والمشرعين، وضرورة إدخال المراجعة البيئية وأن تتحرك في اتجاه الإفصاح العام للجمهور عن الأمور البيئية، وكذلك الضغوط القانونية، حيث أنشئت جهات قانونية لها القدرة والسلطة لتحصيل تكاليف التلوث من مسيبيه.

وإذا كانت المحافظة على البيئة والاهتمام بها، وما صاحبه من مطالبة المنشآت بالإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية بات أمراً ضرورياً وملحاً في كثير من الدول؛ فإن ذلك يعتبر أمراً ضرورياً كذلك بالنسبة للمنشآت التي تتسبب في تلوث البيئة السعودية، وكما سبق القول فقد أولت خطط التنمية في المملكة العربية السعودية اهتماماً كبيراً للمحافظة على البيئة، وصدر النظام العام للبيئة بالمرسوم الملكي رقم م/٣٤ وتاريخ ١٤٢٢/٧/٢٨هـ متضمناً بعض العقوبات والغرامات على المنشآت أو الجهات التي تكون سبباً في الأضرار البيئية، وصاحب ذلك تضمين بعض الشركات تقاريرها معلومات متواضعة عن أدائها البيئي، ففي إحدى الدراسات الميدانية (التركستاني، ١٩٩٧م) التي تناولت بحث العلاقة بين مفهوم البيئة والتنمية الصناعية بالتطبيق على عينة من الشركات السعودية، اتضح أن نشاط المحافظة على البيئة من التلوث الصناعي في المملكة العربية السعودية لا يزال في بداياته، وأن هناك فجوة بين المنشآت الصناعية وبين الجهات المسؤولة عن المحافظة على البيئة اعتقاداً من تلك المنشآت بأن مسؤولية المحافظة على البيئة تقع على عاتق الجهات الرسمية، أو ظناً بأن أنشطتها لا تحدث تلوثاً للبيئة، ويشير الباحث إلى أن ذلك يكشف عن ضعف الوعي البيئي لدى المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية المتعلق بالمحافظة على البيئة، وإلى عدم وجود قوانين صارمة تلزم الشركات بممارسة الأنشطة البيئية، ومع ذلك فإن توجهات المنشآت السعودية نحو الاهتمام بالأداء البيئي لم يكن مماثلاً للتوجهات الرسمية بخصوص حماية البيئة والمحافظة عليها.

كما كشفت دراسة أخرى (الخويطر، ٢٠٠٣م) انخفاضاً واضحاً في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من قبل الشركات العاملة في المملكة العربية السعودية. وطالبت دراسة ثالثة (السقا، ١٩٩٩م) بتوسيع الإفصاح البيئي في



تقارير الشركات السعودية في إطار تزايد الاهتمام الرسمي بالممارسات البيئية وربطها بخطط التنمية؛ وبالتالي أهمية تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن الأداء البيئي، كما طالبت الدراسة بتوسيع دور المراجعين عند إيداء الرأي على القوائم المالية، وإضفاء بعد الثقة على مدى أوسع من المعلومات استجابة للاهتمام بالأداء البيئي.

ويرى الباحث أن ذلك الاهتمام وتلك المطالبات بضرورة المحافظة على البيئة تُعد مبررات كافية لدعم وتطوير وتوسيع عملية المراجعة لتشتمل على مراجعة الجوانب البيئية لأداء المنشآت، لكن يثور التساؤل حول عدم وضوح أهداف المراجعة البيئية ونطاقها، ومن الأولى بالقيام بها؟ وما هي جوانب الخبرة والمعرفة والمهارات اللازمة لمن يقوم بذلك؟ وكيف يتم التقرير عنها؟ وما هي العناصر التي ينبغي أو يجب أن يتضمنها ذلك التقرير؟ مما يستدعي سبر ومعرفة آراء المراجعين في المملكة العربية السعودية تجاه هذا النوع من المراجعة (المراجعة البيئية).

### ٣ - هدف البحث

يهدف البحث أساساً إلى التعرف على الوضع الحالي للمراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، كما يهدف إلى استكشاف وجهة نظر المراجعين تجاه المراجعة البيئية (النظرة المستقبلية)، وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية:

(أ) مدى شمول نطاق المراجعة الحالية في المملكة العربية السعودية لبعض جوانب المراجعة البيئية؟ وكيف تم الإفصاح عن ذلك؟ (الممارسة الحالية).

(ب) التعرف على وجهات نظر المراجعين تجاه المراجعة البيئية مستقبلاً، وذلك فيما يخص الجوانب التالية:

- أهداف ونطاق المراجعة البيئية.
- القائم بالمراجعة البيئية وجوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بذلك.

- وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية.
- مدى ملائمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية.
- مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.
- كيفية التقرير عن نتائج المراجعة البيئية.
- متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية.
- العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

#### ٤ - أهمية البحث

على ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منه؛ يمكن إبراز أهمية البحث من خلال الآتي:

أ- الاهتمام بالبيئة على المستوى العالمي في العقود الثلاثة الماضية بشكل كبير لأسباب عدة منها: ظهور ثقب الأوزون، وظاهرة الاحتباس الحراري، وحدوث بعض الحوادث البيئية مثل: انفجار مفاعل تشيرنوبل في الاتحاد السوفيتي، والانفجار الذي حدث في مصنع يونيون كاربايد للأسمدة في الهند وغيرها، وقد تمثل ذلك في عقد العديد من المؤتمرات: ومن ذلك مؤتمر ستوكهولم عام ١٩٧٢م الذي أنشئ بموجبه برنامج الأمم المتحدة للبيئة، وكذلك المؤتمر الذي تم عقده في نيروبي بكينيا عام ١٩٨٢م تحت رعاية الأمم المتحدة وركز على ضرورة تحقيق التنمية دون تدمير الموارد البيئية، والثالث تم عقده في البرازيل عام ١٩٩٢م وركز على تحقيق التوازن بين البيئة والتنمية، ومؤتمر القمة العالمي حول التنمية المستدامة المنعقد في جوهانسبرج عام ٢٠٠٢م ([www.unep.org](http://www.unep.org))، و ([www.environmental-auditing.org](http://www.environmental-auditing.org)) وعلى مستوى العالم العربي قامت جامعة الدول العربية بعقد المؤتمر العربي الأول حول الاعتبارات البيئية في التنمية عام ١٩٨٦م، كما تم عقد عدة ندوات وحلقات نقاش حول قضايا البيئة.

ب- إصدارات المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ذات العلاقة بالبيئة (أيزو ١٤٠٠) وما تضمنه هذا الإصدار من معايير خاصة بالمراجعة البيئية ومعايير كفاءة مراجعي البيئة حيث تبنت لجنة (TC 207) إعداد مقترحات للمعايير البيئية الدولية وقسمت اللجنة العمل بين ست لجان فرعية بحيث تختص كل لجنة بموضوع معين؛ فمثلاً اللجنة الفرعية رقم (٢) تختص بموضوع المراجعة البيئية وقد قامت بتطوير ثلاثة معايير للمراجعة البيئية عام ١٩٩٦م، وتشمل مبادئ عامة كإرشادات (أيزو ١٤٠١٠)، وإجراءات المراجعة (أيزو ١٤٠١١) وتتكون من ثلاثة أجزاء يختص الجزء الأول بمراجعة نظم الإدارة البيئية، والجزء الثاني بمراجعة الالتزام بالتشريعات البيئية، بينما يختص الجزء الثالث بمراجعة القوائم البيئية، كما تم إصدار (الأيزو ١٤٠١٢) ويشمل معايير كفاءة مراجعي البيئة (Rezaee, 2000).

ج- صدور العديد من المعايير والنشرات المحاسبية ذات العلاقة بموضوع البيئة ومن ذلك: قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٥) وتفسيره رقم (١٤) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومنها: معايير المحاسبة الدولية ذات الأرقام (١٠، ٣٧، ٢٥٠، ٣١٠، ٤٠٠، ٦٢٠).

د- أثبت التطبيق العملي للاتجاه الإلزامي التشريعي لحماية البيئة ضعف كفاءته؛ إذ إن وجود أداة فعالة للرقابة يمكن عن طريقها تحديد بالمسؤولية عن حدوث الضرر البيئي والإفصاح عنه، مما يجعل المراجعة البيئية أداة لحماية البيئة ويزيد من فعالية المراجعة كأداة للرقابة على الأداء البيئي للمنشآت.

هـ- تزايد الطلب من الجهات المختلفة المهتمة بنشاطات المنشأة على المعلومات الخاصة بمدى تحقيقها للمتطلبات والتشريعات البيئية، ومدى استمرارها في المحافظة على البيئة؛ ومن ثم فإن إضفاء الثقة والمصادقية على

المعلومات المتعلقة بالبيئة التي تفصح عنها المنشآت عن طريق مراجعتها والتحقق منها من قبل جهة مستقلة ومحايدة وتفهم تلك الجهة لطبيعة هذا الدور، والمسؤولية المترتبة على القيام به تجاه المجتمع، كل ذلك يعتبر من الأمور الهامة التي تساعد في نجاح هذا الدور، وهو ما يحاول البحث دراسته من خلال التعرف على آراء المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية تجاه الممارسات الحالية للمراجعة البيئية، ونظرتهم المستقبلية تجاهها.

و- أشارت خطة التنمية السابعة للمملكة العربية السعودية (١٤٢٠-١٤٢٥هـ) إلى أن الوضع البيئي في المملكة العربية السعودية لم يصل بعد إلى المستوى المرضي، وأن هناك حاجة ماسة لمزيد من الدراسات في هذا المجال للمساهمة في حماية وتحسين البيئة، ولذلك جاء ضمن سياسات تنفيذ الخطة والدور المطلوب من القطاع الخاص في المجال البيئي أهمية دعم وتشجيع البحوث والدراسات البيئية (وزارة التخطيط، خطة التنمية السابعة). كما جاء الهدف الحادي عشر لخطة التنمية الثامنة للمملكة العربية السعودية (١٤٢٥-١٤٣٠هـ) مؤكداً على حماية البيئة وتطوير أنظمتها في إطار متطلبات التنمية المستدامة (وزارة الاقتصاد والتخطيط، خطة التنمية الثامنة)، يضاف إلى ما سبق صدور النظام العام للبيئة مما يؤكد اهتمام المملكة العربية السعودية بقضايا البيئة.

ز- ندرة الدراسات التي أجريت في مجال المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية - على الرغم من كثرتها على مستوى دول العالم وعلى وجه الخصوص الولايات المتحدة وأوروبا - يؤيد ذلك ما أوصت به إحدى الدراسات السابقة في مجال مراجعة الأداء البيئي من أهمية إجراء دراسة ميدانية عن اتجاهات المراجعين نحو مراجعة الأداء البيئي في المملكة العربية السعودية (السقا، ١٩٩٩م).

وبالتالي فإن الدراسة الحالية هي محاولة لاستكمال النقص في الدراسات السابقة حول هذا الموضوع، وعلى وجه الخصوص ما يرتبط بالدراسة في جانبها الميداني.

#### ٥ - نطاق البحث ومحدداته

يتضمن أدب المراجعة عددًا من المصطلحات لوصف انعكاس المؤثرات البيئية على مجال المراجعة، ومن هذه المصطلحات: المراجعة البيئية، ومراجعة الأداء البيئي، والمراجعة الخضراء، ومراجعة الالتزامات البيئية، والمراجعة التبويئية (السقا، ١٩٩٩م)، وتستخدم الدراسة مصطلح المراجعة البيئية باعتباره أكثر شمولاً واستخداماً في المجال المحاسبي.

ومن الناحية الميدانية اقتصر نطاق مجتمع الدراسة على المراجع الخارجي، ولم يمتد إلى المراجع الداخلي، ولا إلى الفئات الأخرى ذات العلاقة، على أمل أن يتبع ذلك لاحقاً أبحاث أخرى تُعنى بتناول وجهات نظر هذه الفئات حول المراجعة البيئية.

كما اقتصر نطاق عينة الدراسة من الناحية الجغرافية على بعض مكاتب المراجعة الموجودة في مدينة جدة بمختلف أحجامها. وعليه؛ فإن النتائج التي تم التوصل إليها ستكون محدودة بالعينات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستبيان؛ ولذا فقد يكون من الصعوبة تعميم هذه النتائج خارج نطاق البيانات التي تم جمعها؛ بمعنى أن تعميم نتائج الدراسة الحالية مشروط أو محدد بأهدافها ومنهجيتها والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلباتها.

وفي رأي الباحث فإن هذه المحددات لن تقلل من أهمية الدراسة على اعتبار أن نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها سوف تزود الباحثين والممارسين والجهات ذات العلاقة بصورة معقولة عن الممارسات الحالية للمراجعة البيئية، ووجهات نظر المراجعين تجاه ما ينبغي أن تكون عليه المراجعة البيئية مستقبلاً.

## ٦ - منهاج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، ونطاقه ومحدداته، سوف يعتمد الباحث في الجزء النظري من البحث على ما يعرف بالمنهاج الاستقرائي النظري، ومنهاج تحليل المحتوى في نفس الوقت؛ حيث يتم استقراء البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع البحث، ثم تحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية والعملية التي اشتملت عليها تلك الدراسات؛ وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث.

وفي الجزء الميداني من البحث تم الاعتماد على كلا المنهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي؛ حيث تم التعرف على واقع الممارسات الحالية للمراجعة البيئية، ووجهات نظر المراجع الخارجي المستقبلية تجاهها من خلال قائمة الاستبيان التي تم تصميمها لهذا الغرض، ثم تجميع وتنظيم البيانات وتحليلها بهدف تفسيرها للوصول إلى التعميمات المناسبة بشأنها (العبد، ١٤١٧هـ)، (المطيري ومتولي، ١٤٢٣هـ).

### ثانياً: الدراسات السابقة

شهدت السنوات الأخيرة؛ وعلى وجه الخصوص من بداية العقد الأخير من الألفية الثانية اهتماماً واضحاً وتطوراً ملموساً في الدراسات المحاسبية التي اهتمت ببحث أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، وبخاصة في الدول المتقدمة، وسوف يعرض الباحث لأهم تلك الدراسات مما له علاقة مباشرة بموضوع البحث؛ وذلك على النحو الآتي:

أوضحت دراسة روبينز (Robbins, 1991) أن مشكلات وقضايا البيئة أصبحت ضمن استراتيجيات الشركات الصناعية في الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية، حيث اتسع نطاق الإفصاح عن المعلومات البيئية، سواء تلك التي تتعلق

بالدعوى القضائية المتوقعة عن الأضرار البيئية وتأثيراتها المالية المتوقعة، أو الأحداث المتوقعة بيئياً وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال مستقبلاً.

وخلصت الدراسة إلى أن على المراجع الخارجي أن يكون ملماً بالنواحي البيئية التي تؤثر في قيم الأصول والالتزامات، ويجب أن يحدد مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية، وأن يحدد مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتخلص من النفايات الصناعية وغيرها مما يكون سبباً في تلوث البيئة.

بحثت دراسة ديوار (Dewar, 1991) دور المراجعة البيئية في إمداد أصحاب المصلحة في المنشآت بالمعلومات التي تساعد في التعرف على مدى وفاء إدارة المنشأة بمسؤولياتها البيئية، على اعتبار أن هذه المعلومات لا تقل أهمية عن المعلومات الأخرى في اتخاذ القرارات.

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة البيئية سواء قام بها المراجع الداخلي أو الخارجي فإنها يجب أن تركز على مدى إدراك الإدارة لأهمية الحفاظ على البيئة؛ وبالتالي وضع السياسات والخطط اللازمة للمحافظة على البيئة، وإزالة ما يلحق بها من أضرار تكون المنشأة سبباً فيها، وأكدت على أهمية أن يقوم بالمراجعة مراجع مستقل من خلال فريق عمل يتمتع بقدر كافٍ من المعرفة والخبرة بشؤون البيئة.

قامت دراسة جراي وكوليسون (Gray and Collison, 1991) بالتعريف بالمراجعة البيئية وأهميتها وأنواعها ونشأتها، وخلصت إلى أن المراجعة البيئية أصبحت واقعاً ملموساً، وأن الاتحاد الأوروبي أصدر تشريعاً ملزماً بها على اعتبار أنها جزء من استجابة المنشأة لمسؤولياتها البيئية، وتطرق البحث إلى نطاق المراجعة البيئية والموضوعات التي يمكن أن تتضمنها، وأن على المراجع

أن يحدد أهم صور تفاعل المنشأة مع البيئة والأولويات التي يجب التركيز عليها، وتدريب المساعدين على فحص ومراجعة تقارير الأداء البيئي.

استهدفت دراسة روسي (Roussey, 1992) تحليل القوانين والتشريعات المتعلقة بمكافحة التلوث البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية، ومدى التزام المنشآت الصناعية بهذه القوانين والتشريعات، وتقدير تكاليف تنظيف مواقع التخلص من النفايات والمخلفات الصناعية، والمحاسبة عن الالتزامات الناتجة عن المخالفات البيئية، وأهمية مراجعة وإعداد التقارير ذات العلاقة بالالتزامات المحتملة الناجمة عن الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت سوف تلقي على عاتق المراجعة مسؤولية جديدة، وأن المخاطر البيئية ستصبح بشكل متزايد مخاطر مالية للشركات الصناعية، وسينشأ عن مكافحة التلوث التزامات وتكاليف بيئية، وأن هناك صعوبة في تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي، وتحديد إجراءات المراجعة الملائمة، وأثر ذلك على تقرير المراجع.

ناقشت دراسة كولبرت واسكاربرو (Colbert and Scarbrough, 1993) أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن هناك عددًا من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع أن يراعيها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير.

وخلصت إلى القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة، وأنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدي رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن



يتحفظ في رأيه. أما إذا كان هناك خروجًا عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملاءمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية، أو عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعليه أن يتحفظ في رأيه، أو يبدي رأيًا معاكسًا وفقًا للأهمية النسبية لهذا الخروج، وإذا لم يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية لكن لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي لأسباب تعود إلى الإدارة، فعليه في هذه الحالة أن يتحفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي.

كانت دراسة بينجتون وآخرون (Bebbington *et al.*, 1994) ميدانية، حيث تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على ألف شركة في المملكة المتحدة، وتوصلت إلى انخفاض مستوى اهتمام المحاسبين والمراجعين بالموضوعات البيئية التي تضمنها الاستقصاء؛ حيث بلغت نسبة الشركات الصناعية التي تقوم بالمراجعة البيئية للطاقة (٦٤٪)، (٥٧٪) للمراجعة البيئية للفاقد في استغلال الموارد، بينما بلغت نسبة الشركات الصناعية التي تمارس نشاط مراجعة وتقييم الموردين لتحليل دورة حياة المنتج (٥٠٪)، وخلصت إلى أن على الشركات الصناعية أن تهتم بالإفصاح عن المعلومات البيئية لكافة أطراف المجتمع ذات العلاقة بنشاط المنشأة.

تعرضت دراسة مالتبي (Maltby, 1995) لمفهوم المراجعة البيئية الذي أعدته غرفة التجارة الدولية، كما أبرزت أهمية أهداف المراجعة البيئية في الواقع العملي من خلال استبيان تم إرساله إلى مجموعتين من الشركات البريطانية، وذكرت أن اهتمام المنشآت بالمراجعة البيئية يعود إلى بعض الضغوط المباشرة كشرط تسجيل الشركة في بورصة الأوراق المالية، أو ضغوط غير مباشرة مثل زيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي إلى درجة أصبح يتم الإفصاح فيها عن الأداء البيئي للمنشأة من خلال قوائم بيئية مستقلة.

وخلصت إلى القول بأن زيادة الضغوط الخارجية على المنشآت من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة يؤكد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة.

ركزت دراسة هيلاري (Hillary, 1995) على أهم التطورات في مجال المراجعة البيئية، وعلى وجه الخصوص في دول الاتحاد الأوروبي، وأوضحت الدراسة أنه طبقاً للخطة الحالية فإن على الشركات التي ترغب التسجيل في البورصات الأوروبية أن يكون لديها سياسة بيئية واضحة، ونظام إدارة بيئية، وأهداف كمية محددة للتطوير والتحسين المستمر في الأداء البيئي، ويجب أن تقوم هذه الشركات بالمراجعة على فترات دورية منتظمة مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، وتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير مراجعة يرفع إلى الإدارة، بالإضافة إلى نشر قائمة بيئية، على أن يخضع كل من التقرير والقائمة للتحقق والمصادقة على صحتها من قبل جهة خارجية محايدة.

تناولت دراسة ديتنهوفر (Dittenhofer, 1995) مجالات المراجعة البيئية الخارجية والداخلية، ويرى الباحث أن المراجعة البيئية ينبغي أن يقوم بها كل من المراجع الداخلي والخارجي على أن يهتم المراجع الداخلي بمدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، ومجالات تحسين الأنشطة البيئية، بينما يهتم المراجع الخارجي بفحص أثر الأنشطة البيئية على القيم المالية للمشروع، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على القوائم المالية بالإضافة إلى التحقق من قيم الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية والالتزامات البيئية الحالية والمحتملة.

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة البيئية الداخلية والخارجية يجب أن تعمل كصمام أمان للمساعدة على تخفيض مخاطر التعرض للمشكلات البيئية ذات الأثر السلبي على المنشأة.

تناولت دراسة باور (Power, 1997) القائم بالمراجعة البيئية، وخلصت إلى أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق يضم عددًا من الخبراء في مجالات مختلفة في المحاسبة والمراجعة والهندسة والكيمياء والقانون وغيرها من المجالات، واستدللت على ذلك بأن ستة من كبرى مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية تتعاقد مع العديد من خبراء البيئة في مجالات مختلفة.

ناقشت دراسة توكر وكاسبر (Tucker and Kasper, 1998) أهمية المراجعة البيئية للشركات الأمريكية في ظل الاهتمام المتزايد من الوكالة الأمريكية لحماية البيئة والمنظمة العالمية للمواصفات القياسية، وخلصت إلى أن معظم الشركات ذات التأثير السلبي على البيئة تعتمد على المراجعة البيئية الداخلية للمساعدة في إنجاز الرقابة البيئية، وأكدت على أن المراجع الداخلي لوحده لا يمكن أن يقوم بالمراجعة البيئية، وأنه لا بد من وجود فريق يضم عددًا من المتخصصين في مجال البيئة.

تناولت دراسة هيلاري (Hillary, 1998) التطورات الحديثة في مجال المراجعة البيئية وأثرها على عملية المراجعة في الشركات الصناعية؛ حيث تناولت مشروع برنامج الإدارة والمراجعة البيئية المقترح من قبل اللجنة الأوروبية التاسعة للاتحاد الأوروبي، حيث تطلب البرنامج من الشركات الصناعية أن تقوم بتقييم التأثيرات البيئية لأنشطتها والإفصاح عن ذلك في شكل قوائم بيئية معتمدة من مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة بهدف التأكد من مدى التزام تلك الشركات بالتشريعات والقوانين البيئية، وتنفيذ سياسات وبرامج ونظم إدارة البيئة، والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تضمنتها القوائم المالية، وإمكانية اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات.

وخلصت إلى أن أهمية أداء المراجعة البيئية في الشركات الصناعية، وزيادة الطلب على خدماتها يعود إلى بعض الأسباب ومنها: الضغوط المتزايدة

من قبل مستخدمي المعلومات للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأنشطة هذه الشركات، وكذلك زيادة وعي وإدراك جميع الأطراف ذات العلاقة بأهمية ودور مهنة المحاسبة والمراجعة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة، وضرورة توثيق وتصديق هذا النوع من المعلومات من خلال الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره عن مدى التزام الشركات الصناعية بالمعايير البيئية؛ على اعتبار أن المراجع يعتبر وكيلاً عن المجتمع بجميع طوائفه، وانتهت إلى التأكيد على أن يقوم بالمراجعة البيئية فريق من المراجعين الداخليين والخارجيين.

عرضت دراسة السقا (١٩٩٩م) منهجاً إجرائياً مقترحاً لمراجعة الأداء البيئي من الناحية النظرية متضمناً أربعة عناصر وهي الترتيبات الأولية، والإعداد لخطة المراجعة، وعمليات المراجعة، والأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة، وأشارت إلى أن المنهج المقترح يتميز بتنوع أثر الأمور البيئية في مراحل الأربعة، وخلصت إلى قصور معايير المحاسبة والمراجعة السعودية الحالية في تناول القضايا البيئية، الأمر الذي يتطلب استكمال جهود تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية. وفتت الدراسة نظر الباحثين إلى بعض مجالات البحث المرتبطة بمراجعة الأداء البيئي ومنها: القيام بدراسة ميدانية عن اتجاهات المراجعين نحو مراجعة الأداء البيئي.

هدفت دراسة جهماني (١٩٩٩م) إلى تحديد مدى شمول نطاق المراجعة لبعض زوايا المراجعة الاجتماعية والبيئية وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين القانونيين في الأردن، وخلصت إلى أن المراجعين يتعرضون في عملهم للجانب الاجتماعي من منظور مالي، أما الجانب البيئي فيتم إهماله، وأنهم غير راغبين في المشاركة مستقبلاً في المراجعة البيئية، وأن الجهات الحكومية أكثر ملاءمة لذلك، وأن صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة ضروري لتزويد

المراجع بمرجعية يمكن الاعتماد عليها، كما أن هناك عدة مفاهيم في المحاسبة المالية تعتبر ملائمة للمراجعة البيئية، وأنه يجب أن يُفرد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة.

استهدفت دراسة عبدالغني (٢٠٠٠م) أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية بجميع مراحلها ابتداءً من مرحلة قبول التكاليف بالعمل ومرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة التنفيذ، وانتهاءً بمرحلة إبداء الرأي وإعداد التقرير.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستقراء، وتقييم أهم الإصدارات المحاسبية والمهنية والدولية والأمريكية والمصرية، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تتسبب في تلويث البيئة، خاصة تلك التي تعمل في صناعات معينة مثل صناعة البترول والبتروكيماويات والصلب والسيارات عادة ما تواجه التزامات بيئية محتملة بسبب خروجها على التشريعات البيئية، وأن هذه الالتزامات وما يرتبط بها من أرباح وخسائر محتملة وأصول محتملة من شأنها أن تؤثر ماليًا على القوائم المالية لهذه الشركات، وقد يكون هذا التأثير جوهريًا في بعض الأحيان، وأن الاعتبارات البيئية إذا أحدثت تحريفات في القوائم المالية للمنشآت، وكانت هذه التحريفات جوهريّة فإنها ستؤثر على رأي ونقيرير المراجع بلا شك، وأن الاعتبارات البيئية تدخل ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية الحالية، ولكن سيكون مطلوبًا من المراجع الاهتمام بأخذ أثرها على مراجعة القوائم المالية في الحسبان، وأن الكتابات السابقة لم تُجمع كما يرى الباحث على أن المراجعة البيئية يجب أن تكون مراجعة داخلية أو خارجية، ولكنها تكاد تُجمع على أن المراجعة البيئية الداخلية أداة للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمشروع، وأن المراجعة الخارجية هي مراجعة خارجية للقوائم المالية، ولكنها يجب أن تأخذ أثر الاعتبارات البيئية في الحسبان، ويجب أن يؤديها فريق مراجعة متكامل الخبرات.

وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات الميدانية للوقوف على وجهات نظر المراجع الخارجي حول المراجعة البيئية.

تناولت دراسة الغباري (٢٠٠٠م) الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل امتداد النشاط الدولي، وخلصت إلى أن المراجعة البيئية على المستوى الدولي التي تنفذها الشركات عابرة القوميات ما زالت غير محددة الأطر لوجود الكثير من الصعوبات والمشاكل التي من أهمها: التفاوت في التشريعات والنظم ودرجة الالتزام بها في ظل أولويات ومتطلبات التنمية بالدول المستضيفة، وأن هناك مسؤولية كبيرة على الشركات عابرة القوميات تجاه المجتمع الدولي باعتبارها كيانات ضخمة تقود الاقتصاد العالمي في ظل عصر العولمة؛ لذلك فعليها أن تقترح للشركات التابعة بالدول المستضيفة الأبحاث والدراسات وتقيم الندوات، وأن تعمل كذلك على تدريب الكوادر المحلية كمصدر غير مباشر لنقل الخبرات والمعارف وكيفية التعامل مع مشاكل البيئة الخارجية، كما أكدت الدراسة على أهمية أن يتضمن التقرير البيئي الخاص بفحص ومراجعة الشركة جميع أنشطة ومنتجات الشركة الأم والشركات التابعة لها، وتأثيرها على البيئة وتحديد مدى مراعاة كافة التشريعات والنظم القائمة بالدول المستضيفة، وكذلك تحديد مدى تمسك الشركات التابعة بالسياسات البيئية على مستوى الشركة ككل وأسبابها، وتحديد حجم المخاطر والالتزام على كل شركة على حدة، وكذلك على الشركة ككل، وأخيراً متطلبات الشركات التابعة حتى يمكن الالتزام بالسياسات البيئية على مستوى الشركات ككل.

هدفت دراسة منصور (٢٠٠١م) إلى اقتراح مدخل لقياس متغيرات المراجعة البيئية من وجهة نظر الشركات الصناعية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية. وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن غالبية متغيرات المراجعة البيئية التي شملتها الدراسة كانت مختلفة من حيث

العدد والمضمون والمحتوى في مصر عنها في المملكة العربية السعودية، وكذلك كان لكل من هذه المتغيرات قدرة تفسيرية مختلفة.

وأضاف الباحث أن عددًا من الدراسات والتوصيات الصادرة عن المنظمات والهيئات المهنية قد اتفقت على أن مراجعة الأداء البيئي للشركات الصناعية يجب أن تركز بشكل أساسي على معايير وقواعد وإرشادات واضحة ومحددة ومتعارف عليها لتحقيق الاتساق بين إجراءات المراجعة ومتطلبات البيئة.

تناولت دراسة تايلور وآخرون (Taylor et al., 2001) المنافع المرجوة من تطبيق المعايير الدولية لأيزو البيئة (١٤٠٠١) التي تتضمن مراجعة نظم الإدارة البيئية (EMS) في الشركات الصناعية؛ حيث قام الباحثون بدراسة استطلاعية ميدانية على المنطقة الجنوبية الشرقية من أستراليا، وقد استخدم الباحثون أسلوب التحليل الوصفي لبيانات الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة البيئية يجب أن يتولاها فريق من ذوي الخبرات والمهارات اللازمة من المراجعين الماليين الداخليين والخارجيين والمهندسين والفنيين والاقتصاديين والقانونيين والإداريين وغيرهم.

أشارت دراسة شيانج وليتبودي (Chiang and Lightbody, 2004) إلى أن هناك العديد من الادعاءات الدولية بأن المحاسبين والمراجعين يلعبون دورًا بارزًا ومهمًا في تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية، وأن بعض الدراسات الميدانية المبكرة التي أجريت أوائل التسعينيات أشارت إلى أن المحاسبين المزاويلين للمهنة في نيوزيلندا قاموا بدور نشط في مجال المراجعة البيئية الخارجية المستقلة، وبخاصة على مستوى الشركات التي تمارس أنشطة قد يكون لها تأثيرات سلبية جوهرية على البيئة، وأن هناك سببًا واضحًا متوقعًا من إلزام المراجعين الماليين بالمراجعة البيئية ربما يعود إلى تلك التغييرات البيئية التي حدثت في العقد الأخير من الألفية الثانية.

وقد قام الباحثان بدراسة ميدانية على عدد من المراجعين الماليين الذين يحملون عضوية (ICANZ) لتقييم دور المراجعين الماليين في المراجعة البيئية في نيوزيلندا خلال عام ٢٠٠١م. وخلصت الدراسة إلى أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به المراجع المالي ضمن فريق المراجعة البيئية على اعتبار أن هناك تماثلاً بين المراجعة البيئية والمراجعة المالية، وأن مقدرة المراجعين الماليين على العمل في المجال البيئي أصبحت واضحة بشكل متزايد في نيوزيلندا، وفتت الدراسة النظر إلى أن أغلب المراجعين الماليين المشاركين في الدراسة لم يكونوا يقومون بخدمات المراجعة البيئية لعملائهم بدعوى عدم وجود حاجة في الوقت الحالي لمثل هذا النوع من المراجعة البيئية، أو بدعوى عدم وجود المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة للقيام بذلك، وأضافت الدراسة بأن هناك ضغطاً متزايداً في نيوزيلندا سواء من جانب مستخدمي المعلومات أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأنشطة الشركات الصناعية، بالإضافة إلى الضغوط المرتبطة بتأكيد الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وأن هذه الضغوط في تزايد مستمر؛ وسيكون هناك زيادة تدريجية في الطلب على خدمات المراجعة البيئية في نيوزيلندا؛ وبالتالي فإن ذلك سيلقي عبئاً إضافياً على المحاسبين والمراجعين ليشركوا مشاركة فعالة عند ممارسة الأعمال المحاسبية والرقابية لاستعمال خبرتهم في هذا المجال للقيام بعمليات المراجعة البيئية ضمن فريق متكامل من ذوي الخبرات والمهارات من المراجعين وغيرهم.

قام واطسون وإيمري (Watson and Emery, 2004) بدراسة متطلبات نظام المراجعة البيئية الأوروبية الجديد (EMAS)، والمعايير الدولية لأيزو البيئية (١٤٠٠١) التي تتضمن مراجعة نظم الإدارة البيئية (EMS) حيث تطالب هذه البرامج الشركات الصناعية بقياس الآثار البيئية للأنشطة التي تقوم بها، كما



تطالبها بالمراجعة البيئية والإفصاح عن تلك الآثار في شكل قوائم بيئية معتمدة من مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه الشركات لسياسات برامج ونظم إدارة البيئة وتحسين أدائها، والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تتضمنها القوائم المالية، وإمكان اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات.

وأشارت الدراسة إلى أن هناك تهمتين توجهان إلى مثل هذه البرامج، أولهما صعوبة الرقابة المستمرة على الأنشطة التي قد يكون لها تأثيرات سلبية على البيئة، والأخرى صعوبة السيطرة الكاملة على تلك التأثيرات السلبية على البيئة، وهل ستؤدي هذه البرامج إلى تحسين الأداء البيئي؟ وخلصت الدراسة إلى أهمية أداء المراجعة البيئية في الشركات الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها، وأن هناك العديد من المنافع المتوقعة التي يمكن الحصول عليها بفعل استخدام مثل تلك البرامج.

تناولت دراسة واطسون (Watson, 2004) الإدارة البيئية ونظم المراجعة البيئية، وأوضحت أن موضوع البيئة أصبح يمثل مكانة كبيرة، واهتمامًا بالغًا في كافة أنحاء الاتحاد الأوروبي، وأرجعت ذلك إلى سن تلك الدول لعدد من الأنظمة والتشريعات البيئية التي يجب على المنشآت الصناعية أن تلتزم بها. وأن هناك حاجة لمتل هذه الأنظمة في الدول المتقدمة، وركزت الدراسة على ضرورة تبني مشروع بيئي أوروبي جديد في ضوء انضمام الدول الأعضاء الجديدة إلى الاتحاد الأوروبي لمراقبة الأنشطة البيئية في هذه الدول، وأنه يقع على إدارة المنشآت وكذلك المراجع الخارجي مسؤولية كبيرة في هذا الخصوص.

### ثالثاً: الدراسة الميدانية

تسعى الدراسة الميدانية إلى استطلاع وجهات نظر المراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية تجاه المراجعة البيئية سواء فيما يتعلق بالممارسات الحالية أو النظرة المستقبلية.

#### (أ) مجتمع الدراسة وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة كما في ١٤٢٦/٦/١٤ هـ وعددهم مائة وسبعون مراجعاً على مستوى المملكة العربية السعودية ([www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa))، مع ملاحظة أن مكتب المراجعة قد يضم أكثر من مراجع من هؤلاء، وقد اشتملت العينة على جميع مكاتب المراجعة الموجودة في مدينة جدة، وهذه المكاتب إما أن يكون مركزها الرئيس في مدينة جدة ولها فروع في بعض مدن المملكة العربية السعودية خاصة الرياض والمنطقة الشرقية، أو العكس بحيث يكون مركزها غير مدينة جدة ولها فروع في مدينة جدة، وقد تم توزيع مائتي استبانة أرسلت إلى العينة بشكل مباشر، واستمرت عملية المتابعة قرابة أربعة أشهر؛ حيث تم استرجاع ١٣٩ استبانة وتشكل ما نسبته (٦٩,٥٪) من الاستبانات الموزعة، وهي نسبة جيدة إحصائياً في العلوم الاجتماعية (عبيدات وآخرون، ٢٠٠٢م)، ونظراً لعدم اكتمال إجابات بعض الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة تم استبعاد ١٤ استبانة؛ وعليه فقد أصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل ١٢٥ استبانة وتشكل ما نسبته (٨٩,٩٪) من الاستبانات المستلمة و(٦٢,٥٪) من الاستبانات الموزعة. ويوضح الجدول رقم (١) عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة.

جدول (١). عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة.

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	نسبة الاستبانات المستلمة إلى الموزعة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستبانات الصالحة إلى المستلمة	نسبة الاستبانات الصالحة إلى الموزعة
٢٠٠	١٣٩	٪٦٩,٥	١٢٥	٪٨٩,٩	٪٦٢,٥

(ب) أداة جمع البيانات

استخدم الباحث الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لغايات الدراسة، وتتكون الاستبانة من ثلاثة أقسام، يتناول القسم الأول منها الخصائص الشخصية لأفراد العينة؛ مثل الدرجة العلمية والمهنية ونوع الوظيفة وعدد سنوات الخبرة، ويتناول القسم الثاني الوضع الحالي للمراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، أما القسم الثالث فيختص بوجهة نظر المراجعين المستقبلية تجاه المراجعة البيئية، ويتكون هذا القسم من عشرة محاور (أبعاد) يتضمن كل محور عددًا من البنود (المتغيرات) تم استقراؤها من دراسات وبحوث سابقة، وهي على النحو الآتي:

- (١) أهداف المراجعة البيئية.
- (٢) نطاق المراجعة البيئية.
- (٣) القائم بالمراجعة البيئية.
- (٤) جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.
- (٥) وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية.
- (٦) مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية.
- (٧) مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.
- (٨) كيفية التقرير عن نتائج المراجعة البيئية.
- (٩) متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية.
- (١٠) العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة؛ بحيث تكون الدرجة (٥) دالة على الموافقة مطلقاً، والدرجة (١) دالة على عدم الموافقة إطلاقاً، وتم تحديد درجة الموافقة وفقاً للمتوسط المرجح لإجابات العينة على النحو الآتي: (الصياد، ١٤٢٢هـ).

درجة الموافقة	موافق مطلقاً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
المتوسط المرجح	- ٤,٢ ٥,٠٠	- ٣,٤٠ ٤,١٩	- ٢,٦ ٣,٣٩	- ١,٨ ٢,٥٩	١ - ١,٧٩

كما تم التأكد من مدى صدق وثبات الاستبانة باستخدام مقياس ألفا (Analysis-Alpha Reliability)، وقد بلغ مجموع ألفا لجميع محاور الاستبانة ٠,٩٥٦٢، وبلغ ٠,٩٦١٨ لجميع محاور الدراسة باستثناء المحورين (ج، ح) لكونهما ذا طبيعة مختلفة حيث تقتضي الإجابة عن أحد البنود بالموافقة عدم الموافقة على البنود الأخرى. وهما درجتان مقبولتان في مثل هذه الدراسات؛ حيث من المتعارف عليه إحصائياً أنه يمكن قبول معامل ألفا إذا جاءت قيمته (٧٠٪) فأكثر، مما يدل على أن المقياس في هذه الدراسة ذو درجة صدق وثبات عالية (الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ).

#### (ج) أسلوب معالجة وتحليل البيانات

لتحقيق هدف البحث والإجابة عن تساؤلاته، تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة (الاستبانة) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الأساليب الإحصائية المسماة الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، أو ما أطلق عليه أخيراً كما جاء في الإصدار الحادي عشر (Statistical Package for Service Solutions)؛ واختصاراً (SPSS)؛ حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، وبعض

الاختبارات الأخرى مثل: اختبار الفرق بين متوسطين (ت) T-Test، واختبار تحليل التباين البسيط (one-way anova)، واختبار تحليل التباين (Manova)، واختبار أقل فرق دال (Least Significant Difference (L.S.D)).

#### (د) عرض ومناقشة نتائج الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، وبناءً على نتائج المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة؛ سوف يتم عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها لأقسام الدراسة الثلاثة، وذلك على النحو الآتي:

#### ١ - الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

يوضح الجدول رقم (٢) بعض خصائص أفراد عينة البحث من حيث؛ المؤهلات العلمية والمهنية، والوظيفة الحالية، وعدد سنوات الخبرة.

جدول (٢). بعض خصائص أفراد عينة البحث.

النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
٩١,٢	١١٤	بكالوريوس	المؤهل العلمي
٤	٥	ماجستير	
١,٦	٢	دكتوراه	
٣,٢	٤	أخرى	
٦,٤	٨	زمالة سعودية	المؤهل المهني
٨	١٠	زمالة أمريكية	
٠,٨	١	زمالة بريطانية	
١٢	١٥	زمالة عربية	
٤,٨	٦	أخرى	
٠,٨	١	زمالة سعودية وأمريكية	
١,٦	٢	زمالة عربية وأمريكية	
٦٥,٦	٨٢	لا يوجد	الوظيفة الحالية
١,٦	٢	صاحب مكتب	

النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
١,٦	٢	شريك	
٢٧,٢	٣٤	مدير	
٥٢,٨	٦٦	مراجع	
١٦,٨	٢١	تحت التمرين	
٣٢,٨	٤١	أكثر من عشر سنوات	سنوات الخبرة
٣٢,٨	٤١	من ٥ - ١٠ سنوات	
٢٢,٤	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
١٢	١٥	أقل من سنة	

٢ - الوضع الحالي للمراجعة البيئية (المراجعة البيئية الاختيارية)  
مدى قيام مكاتب المراجعة حالياً بفحص بعض الجوانب البيئية للمنشآت  
التي تتم مراجعتها.

يوضح جدول (٣) مدى قيام المراجعين حالياً بفحص بعض الجوانب البيئية  
للمنشآت التي يقومون بمراجعتها.

جدول (٣). مدى قيام المراجعين حالياً بفحص بعض الجوانب البيئية.

م	الجوانب البيئية التي تتم مراجعتها	الإيجابية الإيجابية	النسبة %
١	فحص دور المنشأة في مكافحة التلوث	١٢	٩,٦ %
٢	فحص درجة كفاءة المنشأة في استخدام الموارد الطبيعية	٢١	١٦,٨ %
٣	فحص دور المنشأة في تجميل البيئة	٨	٦,٤ %
٤	فحص مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية	٢٧	٢١,٦ %
٥	جوانب بيئية أخرى	٨	٦,٤ %
	جميع الجوانب	--	١٥ %

يتضح من الجدول رقم (٣) أن المراجعين حاليًا لا يقومون بفحص الجوانب البيئية للمنشآت التي يقومون بمراجعتها إلا في حدود ضيقة جدًا، ففي مجال فحص دور المنشأة في مكافحة التلوث بلغت النسبة (٩,٦٪)، وفيما يتعلق بفحص درجة كفاءة المنشأة في استخدام الموارد الطبيعية بلغت النسبة (١٦,٨٪)، بينما لم تتجاوز (٦,٤٪) في مجال فحص دور المنشأة في تجميل البيئة. وفيما يتعلق بفحص مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية لم تتجاوز النسبة (٢١,٦٪).

وعلى وجه العموم يلاحظ أن هناك عدم اهتمام بمراجعة الجوانب البيئية للمنشآت التي تتم مراجعتها؛ حيث بلغ متوسط النسبة لجميع هذه الجوانب (١٥٪) فقط وهي نسبة متدنية جدًا، ومعنى ذلك أن المراجعين لا يتعرضون في المنشآت التي يقومون بمراجعتها لفحص الأنشطة والتأثيرات التي تحدثها تلك المنشآت في البيئة التي تمارس فيها أنشطتها.

#### كيفية إفصاح المنشآت عن أدائها في المجال البيئي

يوضح الجدول رقم (٤) كيف تفصح المنشآت التي تم القيام بمراجعتها عن أدائها في المجال البيئي.

جدول رقم (٤). كيفية الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة.

م	كيفية الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة	الإجابة الإيجابية	النسبة٪
١	باستخدام قوائم وتقارير بيئية خاصة	١٣	١٠,٤٪
٢	الإفصاح ضمن التقارير المالية	٥	٤٪
٣	إهمال الإفصاح عنها كليًا	١٠٧	٨٥,٦٪

وفيما يتعلق بكيفية إفصاح المنشآت عن أدائها في المجال البيئي اتضح أن الجوانب البيئية يتم إهمال الإفصاح عنها كليًا وبنسبة بلغت (٨٥,٦٪) حيث لم تتجاوز نسبة الإفصاح ضمن التقارير المالية (٤٪)، ولم تتجاوز (١٠,٤٪) باستخدام قوائم وتقارير بيئية خاصة، ولعل ذلك يرجع إلى صعوبة قياس الآثار

الناجمة عن الجوانب البيئية؛ خاصة وأن معظم هذه الجوانب يخضع للتقدير بدرجة كبيرة، ولذلك فضل معظم من يقومون بالإفصاح البيئي - وإن كانت النسبة متواضعة جدًا حيث لم تتجاوز في عمومها (٤,٤٪) - الإفصاح عن الجوانب البيئية باستخدام قوائم وتقارير بيئية خاصة بدلاً من الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية.

والنتيجة السابقة في عمومها تؤكد عدم الاهتمام بموضوع المراجعة البيئية والإفصاح البيئي، ولعل ذلك يرجع من وجهة نظر الباحث إلى أن المراجعة البيئية وكذلك الإفصاح البيئي لازالا طوعيين (اختياريين) وحسب رغبة المنشآت، ولم يأخذا بعد صفة الإلزام، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن النتيجة تشير إلى انخفاض الوعي البيئي لدى هذه المنشآت. كما تؤكد هذه النتيجة ما انتهت إليه إحدى الدراسات السابقة في هذا المجال (الخويطر، ٢٠٠٣م)؛ حيث لم تتجاوز نسبة الإفصاح البيئي في الشركات التي شملتها الدراسة (٣,٤٪).

والنتيجة التي تضمنها الجدولان السابقان (٣، ٤) تؤكد أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لازال في بداياته، وتشير إلى ضعف الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في تبني المراجعة البيئية.

ويرى الباحث أن ضعف دور المراجعة البيئية، وقلة ممارستها في الوقت الحالي يرجع إلى عدم استعداد المنشآت ذاتها إلى مراجعة أدائها البيئي، وإلى عدم اهتمام المراجعين بهذه الجوانب، وربما يرجع ذلك بالنسبة للمراجعين إلى عدم وجود معايير أو إرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي، وكذلك إلى صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية؛ وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها.



### ٣ - وجهات نظر المراجعين تجاه المراجعة البيئية (النظرة المستقبلية) أهداف المراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (٥) وجهات نظر المراجعين تجاه أهداف المراجعة البيئية المقترحة.

جدول (٥). أهداف المراجعة البيئية.

م	أهداف المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	التحقق من مدى التزام المنشآت بالقوانين والتشريعات البيئية	٤,٢٢	٠,٩١	١	موافق مطلقاً
٢	فحص وتقييم نظم الإدارة البيئية	٣,٨٢	١,٠٣	٣	موافق
٣	تحسين صورة المنشأة أمام المجتمع	٣,٧١	١,٠٩	٥	موافق
٤	إيجاد مميزات لأنشطة المنشأة وتعظيم ربحيتها	٣,٦١	١,٠٨	٦	موافق
٥	فحص منظم للتفاعلات بين عمليات المنشأة والبيئة المحيطة بها	٣,٥٧	١,٢٤	٧	موافق
٦	مساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة	٣,٩٠	١,٠٠	٢	موافق
٧	تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية	٣,٧٤	١,٠٠	٤	موافق
	جميع الأهداف	٣,٨٠	٠,٧٧	-	موافق

إن أي علمٍ من العلوم أو مجالٍ من مجالات المعرفة لا بد وأن يكون له غاية أو هدف محدد؛ والموضوع الذي لا هدف له ولا غاية لا بد أن يكون هو نفسه هدفاً في ذاته، والمراجعة البيئية لا يمكن اعتبارها هدفاً في حد ذاتها، ولذلك لا بد أن يكون لها هدف أو أهداف محددة تسعى إلى تحقيقها.

ويرى الباحث أن تحديد أهداف المراجعة البيئية هي نقطة البداية في بناء إطارها لأن الأهداف هي التي سوف تحدد المفاهيم المناسبة للمراجعة البيئية

والأسس التي تسهم في إنجازها، وقد أشار ديتنهوفر (Dittenhofer, 1995) بأن وضع أهداف محددة وواضحة لأداء المراجعة البيئية يعتبر من أهم العناصر الرئيسية في بناء إطار المراجعة البيئية.

وكما هو معلوم فإن تحديد الهدف أو الأهداف جزء من التعريف، لكن المشكلة أنه حتى الآن لا يوجد تعريف متفق عليه للمراجعة البيئية؛ حيث يوجد العديد من التعريفات، كل منها ينظر إلى المراجعة نظرة مختلفة إلى حد ما عن الآخر (السقا، ١٩٩٩م). وإذا كانت أهداف المراجعة البيئية جزءاً من تعريفها فإن الأهداف كذلك لا زالت محل خلاف وجدل بين الباحثين في هذا المجال (Maltby, 1995).

وبالرجوع إلى الجدول رقم (٥) يتضح أن أهم هدف للمراجعة البيئية من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية ممن شملتهم الدراسة هو التحقق من مدى التزام المنشآت بالقوانين والتشريعات البيئية حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٢٢ وبدرجة موافقة عالية، وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة الدراسة التي أجراها كل من: (Maltby, 1995; Klayman and Siskina, 1994)؛ حيث جاء هذا الهدف في مقدمة أهداف المراجعة البيئية. ويرى المشاركون في الدراسة أن مساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة يأتي في المرتبة الثانية من بين أهداف المراجعة البيئية بمتوسط حسابي بلغ ٣,٩، بينما جاء هدف فحص وتقويم نظم الإدارة البيئية في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٨٢؛ وهذا أيضاً يتفق مع بعض الدراسات في هذا المجال ومنها: (Maltby, 1995; Marsh and Johnson, 1995) كما جاء هدف تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية كرابع هدف للمراجعة البيئية من حيث الأهمية وبمتوسط بلغ ٣,٧٤، بينما جاء هذا الهدف في مقدمة الأهداف ضمن تعريف الاتحاد الدولي للمراجعة البيئية (ICC, 1991).

وعلى وجه العموم فهناك اتفاق بين المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية ممن شملتهم الدراسة على أهمية هذه الأهداف جميعها، وإن اختلفوا في ترتيب أهميتها؛ حيث جاءت إجاباتهم عن جميع هذه الأهداف بالموافقة وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٨٠.

### نطاق المراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (٦) نطاق المراجعة البيئية بمعنى الجوانب التي تشملها عملية المراجعة البيئية من وجهة نظر المراجع الخارجي.

يتضح من الجدول رقم (٦) أن مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة يأتي في مقدمة البنود التي يجب أن يتضمنها نطاق المراجعة البيئية وبمتوسط بلغ ٤,٢٢، بينما جاء فحص القوائم والتقارير البيئية إن وجدت من حيث الأهمية في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي قدره ٤,١٠، وجاء في المرتبة الثالثة مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة وبمتوسط حسابي قدره ٤,٠٦، وفي المرتبة الرابعة جاء بند مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات الصناعية بمتوسط حسابي بلغ ٤,٠. ومن المعلوم أن النفايات والمخلفات الصناعية من أكثر العوامل المسببة لتلوث البيئة. وقد أكدت معظم الدراسات على أهمية مراجعة البنود الأربعة السابقة (Cambpell and Byington, Maltby, 1995; 1995).

كما جاء في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية، البنود الخاصة بمراجعة دور المنشأة في مكافحة التلوث بهدف تدنية التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلاً من محاولة السيطرة عليه في نهاية الأمر وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٩٦، وجاء بند مراجعة مدى جودة أداء نظم الإدارة البيئية في المرتبة السادسة من حيث الأهمية وبمتوسط بلغ ٣,٩٢.

## جدول (٦). نطاق المراجعة البيئية.

م	جوانب المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة	٤,٢٢	٠,٩٣	١	موافق مطلقاً
٢	مراجعة مدى جودة أداء نظم الإدارة البيئية	٣,٩٢	٠,٩٥	٢	موافق
٣	مراجعة أداء المنشأة من حيث علاقته بموضوعات معنية مثل إدارة النفايات، وكفاءة استخدام الطاقة، والتخلص من النفايات الصناعية... الخ	٣,٧٥	١,٢٣	٩	موافق
٤	مراجعة المنشآت التي تعتبر هدفاً للسيطرة أو الاندماج لتحديد مدى خلوها من التلوث البيئي	٢,٥٢	١,٢٤	١٣	موافق
٥	تقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية	٣,٨٧	٠,٩٥	٨	موافق
٦	مراجعة الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات ومتعهدي التخلص من النفايات	٣,٥٢	١,٢٥	١٤	موافق
٧	مراجعة دور المنشأة في مكافحة التلوث بهدف تلبية التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلاً من محاولة السيطرة عليه في نهاية الأمر	٣,٩٦	١,٠٣	٥	موافق
٨	مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة	٤,٠٦	٠,٩٦	٣	موافق
٩	تقويم ومراجعة خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية	٣,٩١	٠,٩٦	٧	موافق
١٠	مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات الصناعية	٤,٠٠	١,٠٢	٤	موافق
١١	مراجعة المنتجات بهدف التأكد من مدى مطابقتها للقيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة	٣,٦٨	١,١٨	١٠	موافق
١٢	مراجعة وتحليل دورة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته	٣,٦٢	١,٠٨	١١	موافق
١٣	مراجعة الآثار البيئية المترتبة على مشروع معين لخدمة الجهات ذات العلاقة	٣,٦٨	١,٠٥	١٠	موافق
١٤	فحص القوائم والتقارير البيئية ( إن وجدت )	٤,١٠	٠,٩٠	٢	موافق
	جميع الجوانب	٣,٨٤	٠,٨٣	-	موافق

وعلى وجه العموم فإن المراجعين ممن شملتهم الدراسة متفقون على أهمية البنود التي يجب أن يتضمنها نطاق المراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة على جميع البنود ٣,٨٤، وإن تشتتت آراؤهم حول أهمية هذه البنود حيث تراوح الانحراف المعياري بين ٠,٩٠ و ١,٢٥.

### القائم بالمراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (٧) من يجب أن يقوم بالمراجعة البيئية من وجهة نظر المراجعين (أفراد العينة).

جدول (٧). القائم بالمراجعة البيئية.

م	القائم بالمراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	المراجعة البيئية مسؤولية المراجع الداخلي فقط	٢,٣٦	١,١٥	٣	غير موافق
٢	المراجعة البيئية مسؤولية المراجع الخارجي فقط	١,٧٨	٠,٦٨	٤	غير موافق إطلاقاً
٣	المراجعة البيئية مسؤولية المراجع الداخلي والخارجي	٢,٧٥	١,٢٠	٢	محايد
٤	المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون	٣,٨٠	١,٣١	١	موافق

تشير نتائج الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (٧) إلى تشتت آراء عينة البحث فيما يتعلق بالجهة التي تتولى المراجعة البيئية؛ هل هو المراجع الداخلي فقط أو الخارجي فقط أو كليهما أو أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون؛ حيث تراوح الانحراف المعياري بين ٠,٦٨ و ١,٣١ وهذا يؤكد الاختلاف الذي أشارت إليه كثير من الدراسات فيما يتعلق بالقائم بعملية المراجعة؛ فعلى سبيل المثال يرى ديتهوفر (Dittenhofer, 1995) أن المراجعة البيئية يقوم بها في الوقت الحالي مراجعون

داخليون وخارجيون فكلاهما يهتم بكثير من المجالات المتماثلة في عمليات المنشأة لكن لأسباب مختلفة، ويؤكد سامسون وآخرون (Thomson *et al.*, 1993) على أن المراجعة البيئية لها كل من أهداف المراجعة الداخلية والخارجية؛ ولذلك يرى أن يقوم بها كليهما، بينما يرى روبين (Robbins, 1991) أن المراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية دون أن يمنع ذلك من الاستعانة بخبراء بيئيين متى استدعى الأمر ذلك. ويؤكد هيل (Hill, 1993) على دور المراجعين الداخليين في مجال المراجعة البيئية.

وعلى كل فقد جاءت آراء أغلب المشاركين في الدراسة لتؤكد على أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق من تخصصات مختلفة، من بينهم المحاسبون والمراجعون؛ فقد بلغ المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة ٣,٨٠. ولكون هذا النوع من المراجعة لا زال اختياريًا في المملكة العربية السعودية، وفي نفس الوقت عدم وجود الخبرة والمهارة اللازمة لدى هؤلاء المراجعين للقيام بعملية المراجعة؛ لذلك جاءت إجاباتهم بعدم الموافقة على قيام المراجع الخارجي بالمراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ١,٧٨. والإجابة في عمومها تدل وإن اتفقوا على أهمية المراجعة البيئية وأهدافها ونطاقها، إلا أنهم لا يريدون أن يتحملوا وحدهم مسؤولية القيام بها، ولعل هذه النتيجة تؤكد ما ذهب إليه ديوار (Dewar, 1991) من أن المراجعة البيئية لا ينبغي أن ينفرد بها المحاسبون والمراجعون، وأن من المناسب أن يشاركهم آخرون، ويرى جراي وكولسون (Gray and Collison, 1991) أن المراجعة البيئية لا يمكن لمجموعة واحدة أن تسيطر عليها لكنها مجال يشترك فيه فريق من تخصصات مختلفة كالكيمياء والأحياء والنبات والهندسة والمحاسبة والمراجعة على أن يظل الدور الرئيس للمحاسبة والمراجعة وخاصة في مجال العلاقات الخارجية للمنظمات، ويصبح التقرير السنوي مستندًا هامًا يتم من خلاله إعلام المجتمع الخارجي

والأطراف ذات العلاقة بالاستراتيجية البيئية للمنشأة. ويرى باور (Power, 1997) أن المراجعة البيئية وإن كانت من مسؤولية المراجعين من حيث الأصل إلا أنها قد تتطلب مراجعين من تخصصات أخرى، وهو بذلك يتفق مع كل من تايلور وآخرين ودينتهوفر (Taylor et al., 2001; Dittenhofer, 1995) الذين يرون أنه بالإضافة إلى ذوي الخبرة في المراجعة فإنه يجب أن يتاح لفريق المراجعة مهندسين وبيئيين مؤهلين متفرغين أو بصفة استشارية وإلى خبراء قانونيين. في حين يرى بعض أنصار البيئية: أن المراجعة البيئية هي مجال اختصاص علماء البيئة والكيميائيين والمهندسين والقانونيين وغيرهم ممن لهم مهارات مماثلة، أما المحاسبون والمراجعون فهم - من وجهة نظرهم - أقل ملاءمة للقيام بالمراجعة البيئية. بل ويرى بعض هؤلاء أن مشاركة المحاسبين والمراجعين قد تكون ضارة في مجال اتخاذ بعض القرارات البيئية الهامة، بل قد تضعف مشاركتهم التركيز على الجوانب البيئية، وأن مجال عمل هؤلاء لا يتعدى حماية الأموال (Dewar, 1991).

ويرى الباحث أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق متكامل من تخصصات مختلفة على أن يظل الدور الأساس للمراجعين الداخليين والخارجيين الماليين وخاصة المراجع الخارجي باعتباره وكيلاً عن الأطراف ذات العلاقة خارج المنشأة. وهو ما يؤكد ديتنهوفر (Dittenhofer, 1995) بأن المراجع الخارجي رغم أن يهتم بصفة أساسية بالتأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية في ضوء مبادئ وأسس المحاسبة المتعارف عليها إلا أنه يكون من الضروري أن يقوم بفحص كثير من الجوانب البيئية في عمليات المنشأة.

#### **جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية**

يوضح الجدول رقم (٨) جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

جدول (٨). جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

م	جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	الخبرة في مجال المراجعة المهنية	٤,٠٢	١,٠٥	٣	موافق
٢	الخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية	٣,٩٠	٠,٩٧	٥	موافق
٣	الخبرة في مجال تكنولوجيا نظم المعلومات وطرق رقابتها	٣,٧٨	٠,٩٩	٦	موافق
٤	الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة (الهندسة البيئية، الصحة البيئية، الجيولوجيا البيئية...)	٤,١٦	٠,٧٩	١	موافق
٥	مؤهلات علمية معينة لتحديد المخاطر القائمة أو المحتملة في حالات أو عمليات معينة	٣,٩٨	٠,٨٤	٤	موافق
٦	الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات التي تنطبق على عمليات المنشأة	٤,٠٩	٠,٩٠	٢	موافق
	جميع الجوانب	٣,٩٩	٠,٦٨	-	موافق

يرى المشاركون في الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة (الهندسة البيئية، الصحة البيئية، الجيولوجيا البيئية...) تأتي في مقدمة جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بعملية المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٦، في حين تأتي الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تنطبق على عمليات المنشأة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية وبمتوسط حسابي بلغ ٤,٠٩، وجاءت في المرتبة الثالثة الخبرة في مجال المراجعة المهنية حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٢ وهذه الإجابات تؤكد ما سبق ذكره في إجابات المحور السابق المتعلق بالقائم بعملية المراجعة؛ حيث اتفق معظم المشاركين على أن يقوم بعملية المراجعة فريق مؤهل من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون.



وفي نفس الوقت تتفق هذه النتيجة مع ما ذهب إليه مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) عام ١٩٩٢م من أن البيئة لا تختلف عن المجالات الأخرى التي يستعين فيها المراجع بخبراء مثل تقويم الأصول أو تفسير الاتفاقيات القانونية. كما أوضح مجمع المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) عام ١٩٩٢م جوانب المعرفة والمهارات اللازمة للمراجعة البيئية، وأن على المراجع أن يكون على إلمام بالقوانين والتشريعات البيئية و ببعض المجالات العلمية والهندسية والتكنولوجية، وأن يكون قادرًا على الاستفادة من عمل الخبراء الملائمين. ويؤكد ديوار (Dewer, 1991) أن المهارات المرتبطة ببعض جوانب المراجعة البيئية لا ينبغي أن ينفرد بها المحاسبون والمراجعون وحدهم ولكن يشاركون فيها متخصصون آخرون، ويرى باور (Power, 1997) أن المراجعة البيئية تتطلب فريقاً متكاملًا من خليط ملائم من الخبرات والمهارات؛ بحيث يتكون من مهندسين وكيميائيين وعلماء في مجال المياه وجيولوجيين ومحاسبين ومراجعين وغيرهم من القانونيين والإداريين.

وكما يلاحظ من الجدول رقم (٨) فقد جاءت بقية البنود المرتبطة بجوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة في مراتب أقل أهمية من البنود الثلاثة التي سبق ذكرها.

وعلى وجه العموم فقد جاءت إجابات المراجعين ممن شاركوا في هذه الدراسة بالموافقة على جميع جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ ٣,٩٩، وهذا يؤكد أهمية هذه الجوانب، وأن المعرفة المحاسبية وحدها لا تكفي للقيام بالمراجعة البيئية.

#### **وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية**

يوضح الجدول رقم (٩) وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية.

## جدول (٩). وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية.

م	وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	تدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملزمة	٤,١٩	٠,٩٣	١	موافق
٢	ضغوط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي	٤,١٢	٠,٩٦	٢	موافق
٣	ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على المنشآت للقيام بدورها البيئي	٤,٠١	٠,٩٥	٤	موافق
٤	وجود معايير محاسبية ومراجعة سعودية ملزمة	٤,٠٤	٠,٩٨	٣	موافق
	جميع الوسائل	٤,٠٩	٠,٨٢	-	موافق

يتضح من الجدول رقم (٩) أن المراجعين ممن شملتهم الدراسة يرون أن من أهم وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية أن تتدخل الدولة بسن قوانين وتشريعات بيئية ملزمة؛ حيث تأتي هذه الوسيلة في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، وبمتوسط بلغ ٤,١٩ وهي درجة موافقة مرتفعة، وتتفق هذه النتيجة مع ما انتهت إليه بعض الدراسات في هذا المجال ومنها: (Watson, 2004; Hillary, 1998; Gray and Collison, 1991). بينما تأتي ضغوط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي في المرتبة الثانية بمتوسط قدره ٤,١٢، يلي ذلك وجود معايير محاسبية ومراجعة سعودية ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن المعلومات البيئية ومن ثم إلزام المراجعين للقيام بالمراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٤. أما ضغوط الأطراف المتعددة في المجتمع على المنشآت للقيام بدورها البيئي فقد جاء في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ ٤,٠١ وهي درجة تقع في فئة موافق، وتتفق مع ما أشارت إليه إحدى الدراسات من أهمية ضغوط المجتمع على المنشآت للقيام بدور بيئي أفضل؛ على اعتبار أن المنشآت والمجتمع أطراف لعقد اجتماعي،

وأن هناك علاقة موجبة بين الربحية والأداء البيئي؛ وعلى اعتبار أن المستثمر الأخلاقي سيقوم بتقييم المنشأة ليس على أساس أدائها الاقتصادي فقط، ولكن كذلك على أساس أدائها في المجال البيئي (Stevens, 1991). ويلاحظ الباحث منطقية إجابات العينة حول هذه الوسائل ذلك أن الناحية الإلزامية تأتي في مقدمة هذه الوسائل، بينما تأتي ضغوط المجتمع في ذيل هذه الوسائل، وفي نفس الوقت يعتبر ذلك مؤشراً على ضعف الوعي البيئي لدى عينة الدراسة. وهذه النتيجة تتفق مع إجابات أفراد عينة البحث الخاصة بأهداف المراجعة البيئية؛ حيث جاء هدف تحسين صورة المنشأة أمام المجتمع، وإيجاد مميزات لأنشطة المنشأة وتعظيم ربحيتها في مؤخرة الأهداف من حيث الأهمية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما ٣,٧١، ٣,٦١ على التوالي، وهي درجة موافقة متواضعة مقارنة ببقية الأهداف.

وعلى وجه العموم فقد بلغت درجة موافقة عينة البحث على جميع هذه الوسائل ٤,٠٩ وتقع في فئة موافق.

#### مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (١٠) مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية.

جدول (١٠). مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية.

م	القائم بالمراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	القواعد والآداب المطبقة في المراجعة المالية	٣,٤٨	١,١٥	٤	موافق
٢	أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المراجعة المالية	٣,٤٦	١,٠٣	٥	موافق
٣	نظام الرقابة الداخلي المطبق في المراجعة المالية	٣,٥٤	١,٠٧	٣	موافق
٤	التأهيل العلمي والعملية للمراجع	٣,٨٨	٠,٩٩	٢	موافق
٥	الحياد والاستقلالية	٤,٠٠	١,٠٤	١	موافق

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن المراجعين ممن شملتهم الدراسة يرون أن حياد المراجع واستقلاليتهم لن يتأثرا بقيامه بالمراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٠ وهو أمر طبيعي ذلك أن الحياد والاستقلالية أمران مطلوبان سواء طبقاً في مجال المراجعة المالية أو البيئية، بينما جاء التأهيل العلمي والعملية ونظام الرقابة الداخلي المطبق في المراجعة المالية في المرتبتين الثانية والثالثة وبمتوسطين بلغا ٣,٨٨، ٣,٥٤ على التوالي، وجاءت القواعد والآداب وأدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المراجعة المالية في ذيل المفاهيم مما يدل على أن هناك تردداً بين المراجعين ممن شملتهم الدراسة حول مدى ملاءمة هذه المفاهيم للمراجعة البيئية، ولعل هذا التردد يتفق مع ما سبق من إجابات العينة المتعلقة بضرورة توافر بعض المهارات والخبرات فيمن يقوم بالمراجعة البيئية خلاف المهارات والخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة، كما تؤكد إجاباتهم المتعلقة بأن يقوم بالمراجعة فريق مؤهل متكامل من تخصصات مختلفة.

### مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي

يوضح الجدول رقم (١١) مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.

جدول (١١). مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.

م	الجوانب التي تتأثر بالمراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	حياد واستقلالية المراجع	٢,٥١	١,١٩	٤	غير موافق
٢	مسؤولية المراجع	٢,٩٦	١,١٢	٣	محايد
٣	حقوق وواجبات المراجع	٣,٣١	١,١٩	٢	محايد
٤	جوانب العلاقة بين المراجع والمنشأة	٣,٣٤	١,٢١	١	محايد

يتضح من الجدول رقم (١١) أن المراجعين ممن شملتهم الدراسة مترددون فيما يتعلق بمدى تأثير العلاقة بين المراجع والمنشأة عند قيام المراجع بمراجعة الجوانب البيئية للمنشأة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٣٤، وكذلك الحال

بالنسبة لحقوق وواجبات المراجع ومسؤوليته؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما ٣,٣١، ٢,٩٦ على التوالي وهما إجابتان محايدتان يقعان في فئة محايد، ولا غرابة في ذلك، لأن موضوع المراجعة البيئية من الموضوعات الجديدة بالنسبة للمراجعين في المملكة العربية السعودية، بينما جاءت إجابات أفراد العينة فيما يخص تأثير حياد واستقلالية المراجع الخارجي بعدم الموافقة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٥١ وهذه النتيجة تتسق وتتفق مع النتيجة السابقة؛ حيث جاءت الإجابة فيما يخص السؤال السابق بالموافقة من حيث ملاءمة مفهوم الحياد والاستقلالية للمراجعة البيئية على اعتبار أنهما أمران مطلوبان سواء في مجال المراجعة المالية أو البيئية، بينما جاءت إجاباتهم عن هذا السؤال بعدم الموافقة بمعنى أن الحياد والاستقلال لا يتأثران عندما يقوم المراجع بمراجعة الجوانب البيئية للمنشأة.

#### كيفية التقرير عن نتائج المراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (١٢) كيف يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية من وجهة نظر المراجعين.

جدول (١٢). كيفية التقرير عن نتائج المراجعة البيئية.

م	وسائل التقرير عن نتائج المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	ضمن تقرير المراجعة المالية	٢,٥٣	١,١٠	٣	غير موافق
٢	في تقرير خاص بالمراجعة البيئية	٣,٤٤	١,١٩	١	موافق
٣	في تقرير داخلي يقدم للإدارة فقط	٢,٩٠	١,٣١	٢	محايد

يتضح من الجدول رقم (١٢) عدم موافقة المراجعين ممن شملتهم الدراسة بأن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية ضمن تقرير المراجعة المالية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٥٣ وهو يقع في فئة غير موافق، ولعل ذلك يعود إلى حداثة موضوع المراجعة البيئية من ناحية، وإلى صعوبة الوسائل الموضوعية المتعلقة

بقياس آثار الجوانب البيئية على أداء المنشأة من ناحية أخرى؛ حيث يركز بعض المراجعين على وسيلة أو مستند القياس، وليس على موضوعية نتائج القياس. كما جاءت إجاباتهم فيما يخص التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير داخلي يقدم للإدارة فقط بنوع من الحيادية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٩٠ وهو يقع ضمن فئة محايد، بينما كان هناك موافقة معقولة بأن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ ٣,٤٤.

### متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية

ويوضح الجدول رقم (١٣) متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية.

جدول (١٣). متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية.

م	متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	معرفة دقيقة بكيفية إعداد التقارير	٤,١٠	٠,٩٥	٢	موافق
٢	وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقارير	٤,١٩	٠,٨٦	١	موافق
٣	تزويد الإدارة للمراجع بالمعلومات التي يتطلبها إعداد التقرير.	٤,٠٥	٠,٧٧	٣	موافق
٤	تحديد مواعيد صدور التقرير وأسلوب توزيعه ونشره	٣,٧٣	٠,٩٥	٤	موافق
	جميع هذه المتطلبات	٤,٠٢	٠,٧٢	-	موافق

يظهر من الجدول رقم (١٣) أن هناك شبه اتفاق بين المراجعين ممن شملتهم الدراسة على أن وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقارير يأتي في مقدمة متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٩، وهذه النتيجة تتسق مع ما سبق ذكره من أن تدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملزمة يعتبر من أهم وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية، كما تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة التي تؤكد على أهمية وجود القوانين والتشريعات المتعلقة بالمراجعة البيئية ومنها:

ووجود هذه القوانين والتشريعات يُعد بمثابة الداعم والمرشد في نفس الوقت للمراجع بالعناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

ويرى المشاركون في هذه الدراسة كذلك أن المراجع البيئي يجب أن يكون على معرفة دقيقة بكيفية إعداد تقارير المراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٠، يلي ذلك بند تزويد الإدارة للمراجع بالمعلومات التي يتطلبها إعداد التقرير؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٥ ذلك أن الإدارة ما لم تزود المراجع بمعلومات وافية عن أنشطتها ذات العلاقة بالبيئة فلن يستطيع أن يبدي رأياً يمكن الاعتماد عليه فيما يخص الجوانب البيئية للمنشأة، أما موضوع تحديد مواعيد صدور التقرير وأسلوب توزيعه ونشره فقد جاء من حيث الأهمية في ذيل البنود الأخرى؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٧٣.

وعلى وجه العموم فهناك اتفاق بين المشاركين في الدراسة حول متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية بصفة عامة؛ حيث بلغ المتوسط لجميع هذه المتطلبات ٤,٠٢.

#### **العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية**

يوضح الجدول رقم (١٤) العناصر التي يرى المراجعون (عينة البحث) أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن المراجعين ممن شملتهم الدراسة يرون أن من أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية الإفصاح عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية، وهذه النتيجة تؤكد ما سبق ذكره حول هذا البند؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٢٨ وهي درجة موافقة عالية وتقع في فئة موافق مطلقاً، كما بلغ المتوسط الحسابي الخاص بمدى كفاءة

وفعالية البرامج والأنشطة البيئية ٤,٢١ وبدرجة موافقة مرتفعة، يلي ذلك من حيث الأهمية كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية عن الجوانب البيئية في المنشأة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١١. بينما جاء بندي وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وتقويم الموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة من حيث الأهمية في ذيل العناصر التي يرى المشاركون في الدراسة أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية وبمتوسط حسابي بلغ لكل منهما ٤,٠٦، ٣,٩٠ على التوالي.

جدول (١٤). العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

م	العناصر (البند) التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية	٤,٢٨	٠,٨٠	١	موافق مطلقاً
٢	مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية	٤,٢١	٠,٨٠	٢	موافق مطلقاً
٣	مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها	٤,٠٦	٠,٧٩	٤	موافق
٤	تقويم للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة	٣,٩٠	٠,٨٤	٥	موافق
٥	كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية	٤,١١	٠,٨٥	٣	موافق
٦	مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة	٤,١١	٠,٨٦	٣	موافق
	جميع هذه العناصر (البند)	٤,١١	٠,٦٥	-	موافق



وبصفة عامة فهناك اتفاق بين المراجعين الذين شملتهم الدراسة على هذه العناصر؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع هذه العناصر ٤,١١، وهي درجة موافقة مرتفعة بصفة عامة، وتقع ضمن فئة موافق.

وباستثناء محوري القائم بالمراجعة البيئية (ج) وكيفية التقرير عن نتائج المراجعة البيئية (ح) لطبيعتهما الخاصة - حيث تقتضي العبارات الواردة في هذين المحورين اختيار أحد هذه العبارات فقط - يلخص الجدول رقم (١٥) إجابات المراجعين ممن شملتهم الدراسة عن جميع محاور البحث على النحو الآتي:

جدول (١٥). جميع محاور الدراسة.

م	عنوان محور الدراسة	عدد العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري
١	أهداف المراجعة البيئية	٧	٣,٣٤	٠,٧٧
٢	نطاق المراجعة البيئية	١٤	٣,٨٤	٠,٨٣
٣	جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية	٦	٣,٩٩	٠,٦٨
٤	وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية	٤	٤,٠٩	٠,٨٢
٥	مدى ملائمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية	٥	٣,٦٦	٠,٩٣
٦	مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي	٤	٣,٠٣	٠,٩٢
٧	متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية	٤	٤,٠٢	٠,٧٢
٨	العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية	٦	٤,١١	٠,٦٥
	جميع المحاور		٣,٧٦	٠,٥٦

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن المراجعين ممن شملتهم الدراسة متفقون على معظم محاور الدراسة؛ حيث جاء المتوسط الحسابي لإجاباتهم - باستثناء المحور الخاص بمدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي والمحور المتعلق بأهداف المراجعة البيئية - بين ٣,٦٦ - ٤,١١ وهذا المدى للمتوسط يقع في فئة موافق، بينما كان رأيهم محايداً فيما يخص محوري أهداف المراجعة

البيئية، ومدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.. إلا أن هذا الاستنتاج لا يمكن تعميمه على الوجه السابق لاختلاف خصائص أفراد عينة الدراسة؛ لذا يرى الباحث أن النتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة هي التي تتفق مع أهداف وتساؤلات البحث، وذلك بهدف الوصول إلى التعميمات المناسبة، وهو ما سيقوم به الباحث فيما تبقى من هذه الدراسة وذلك على النحو الآتي:

#### **اختبار الفرق بين متوسطين (ت)**

تم في هذا الجزء من الدراسة إجراء اختبار الفرق بين متوسطين (ت) لمعرفة مدى وجود فروق معنوية (جوهرية) بين متوسط إجابات المراجعين ممن شملتهم الدراسة (العينة) فيما يخص محاور الدراسة الثمانية السابقة، وذلك على النحو الآتي:

#### **حسب المؤهل العلمي**

كما هو واضح من الجدول رقم (٢) الخاص بخصائص أفراد عينة البحث فإن من يحملون درجة البكالوريوس يمثلون الغالبية العظمى من المراجعين، بينما المؤهلات الأعلى كانت قليلة جداً، ولذلك تم إعادة تقسيم العينة حسب المؤهل العلمي إلى فئتين فقط: (جامعي، وفوق الجامعي)؛ حيث جاءت إجاباتهم على محاور الدراسة وفق هذا التقسيم، وباستخدام اختبار الفرق بين متوسطين (ت) على النحو الموضح في الجدول رقم (١٦).

يتضح من الجدول رقم (١٦) عدم وجود اختلاف معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المراجعين حسب مؤهلاتهم العلمية (جامعي، فوق الجامعي)؛ بمعنى أن وجهة نظر أفراد العينة تجاه المراجعة البيئية لا تختلف باختلاف مؤهلاتهم العلمية. باستثناء المحور الخاص بمدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع؛ حيث اتضح وجود فرق معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط

إجابات العينة حسب المؤهل العلمي؛ حيث بلغت قيمة ف ٥,٤٧٩ وهي دالة إحصائيًا، حيث بلغ مستوى الدلالة ٠,٠٢١ وبلغت قيمة ت ١,٥١٨ وبلغ مستوى دلالة ت للطرفين ٠,٠٢٨ ومعنى ذلك وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند مستوى شك منخفض ٠,٠٢٨ بين متوسطي إجابات العينة حسب مؤهلاتهم العلمية؛ أي أن أفراد العينة ممن يحملون درجة البكالوريوس مترددون في مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٠٧ وهي درجة تقع في فئة محايد، بينما لا يوافق ذو المؤهلات فوق الجامعية على أن المراجعة البيئية تؤثر على المراجع الخارجي سواء من حيث حياده واستقلاله، أو من حيث مسؤولياته وحقوقه وواجباته، أو من حيث جوانب العلاقة بينه وبين المنشأة.

جدول (١٦). اختبار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب المؤهل العلمي.

محاورة الدراسة	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	جامعي	١١٨	٣,٣٤	٠,٧٨	٠,٨٠	٠,٣٧	٠,٠٦٧	٠,٩٥	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٣٢	٠,٦٢					
النطاق	جامعي	١١٧	٣,٨٣	٠,٨٤	١,٣٣	٠,٢٥	- ٠,٣٥٩	٠,٧٢	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٩٥	٠,٥٩					
الخبرة	جامعي	١١٨	٤,٠٠	٠,٦٨	٠,٠٣	٠,٨٦	٠,٨٩٦	٠,٣٧	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٧٦	٠,٧٢					
الوسائل	جامعي	١١٨	٤,٠٧	٠,٨٤	٠,٤٢	٠,٥٢	- ٠,٨٩١	٠,٣٨	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,٣٦	٠,٤٨					
المفاهيم	جامعي	١١٧	٣,٦٧	٠,٩١	٠,٤٤	٠,٥١	٠,٧٨٢	٠,٤٤	غير دال
	فوق الجامعي	٦	٣,٣٧	١,٨٠					
التأثير	جامعي	١١٨	٣,٠٧	٠,٨٨	٥,٤٨	٠,٠٢١	١,٥١٨	٠,٠٢٨*	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٢,٢٩	١,٣٦					
المتطلبات	جامعي	١١٨	٤,٠١	٠,٧٣	٠,٨٣	٠,٣٦	- ٠,٦١٧	٠,٥٤	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,١٨	٠,٥٣					
العناصر	جامعي	١١٨	٤,١٠	٠,٦٥	٠,٠٠٦	٠,٩٣٦	- ٠,٥٣٠	٠,٦٠	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,٢٤	٠,٥٣					

## حسب المؤهل المهني

تم اختبار الفرق بين متوسط إجابات العينة حسب مؤهلاتهم المهنية، وبالرجوع إلى الجدول رقم (٢) المتعلق بخصائص أفراد العينة يتضح أن أغلبية المراجعين ممن شملتهم الدراسة ليس لديهم مؤهلات مهنية، ولذلك تم إعادة تقسيم العينة حسب مؤهلاتهم المهنية إلى فئتين: (بمؤهلات مهنية، بدون مؤهلات مهنية)، وتم استخدام اختبار الفرق بين متوسطي إجاباتهم (ت)، وتم الحصول على قيم ت المحسوبة لجميع عبارات محاور الدراسة على النحو الذي يظهره الجدول رقم (١٧) فيما يلي:

جدول (١٧). اختبار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب المؤهل المهني.

محاو الدراسة	المؤهل المهني	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	بمؤهل مهني	٤٣	٣,٤٠	٠,٧٦	٠,٩٩	٠,٣٢	٠,٦٧	٠,٥١	غير دل
	بدون	٨٢	٣,٣٠	٠,٧٧					
النطاق	بمؤهل مهني	٤٣	٣,٩١	٠,٩١	٠,٠٢	٠,٨٩	٠,٦٤	٠,٥٢	غير دل
	بدون	٨١	٣,٨٠	٠,٧٩					
الخبرة	بمؤهل مهني	٤٣	٣,٨٦	٠,٦٨	٠,٣٥	٠,٥٦	- ١,٥٠	٠,١٤	غير دل
	بدون	٨٢	٤,٠٥	٠,٦٨					
الوسائل	بمؤهل مهني	٤٣	٣,٩٨	٠,٨٦	٠,٠٤	٠,٨٤	- ١,١٠	٠,٢٨	غير دل
	بدون	٨٢	٤,١٥	٠,٨٠					
المفاهيم	بمؤهل مهني	٤٢	٣,٧٣	٠,٩٢	٠,٧٧	٠,٣٨	٠,٦٥	٠,٥١	غير دل
	بدون	٨١	٣,٦٢	٠,٩٤					
التأثير	بمؤهل مهني	٤٣	٢,٨٧	١,١٠	٨,٠٥	٠,٠٠٥	- ١,٣٩	٠,١٧	غير دل
	بدون	٨٢	٣,١١	٠,٨١					
المتطلبات	بمؤهل مهني	٤٣	٣,٩٥	٠,٨٣	٠,١٩	٠,٦٦	- ٠,٧٧	٠,٤٤	غير دل
	بدون	٨٢	٤,٠٥	٠,٦٥					
العناصر	بمؤهل مهني	٤٣	٤,٠٩	٠,٨٠	١,٤٣	٠,٢٣	- ٠,٢٩	٠,٧٨	غير دل
	بدون	٨٢	٤,١٢	٠,٥٥					

يتضح من الجدول رقم (١٧) عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة حسب مؤهلاتهم المهنية (بمؤهل مهني، أو بدون مؤهل مهني)؛ بمعنى أن وجهة نظر المراجعين ممن شملتهم الدراسة تجاه المراجعة البيئية لا تختلف باختلاف مؤهلاتهم المهنية.

### حسب الوظيفة

تم اختبار الفرق بين متوسط إجابات العينة حسب وظائفهم الحالية، وبالرجوع إلى الجدول رقم (٢) يتضح أن أغلب المراجعين ممن شملتهم الدراسة يشغلون وظائف مدير، مراجع، مراجع تحت التمرين؛ ولذلك تم إعادة تقسيم الوظائف إلى قسمين حيث تم دمج وظيفة صاحب مكتب وشريك ومدير في فئة واحدة، والمراجع والمراجع تحت التمرين في فئة ثانية، وتم اختبار متوسطي إجابات الفئتين باستخدام اختبار (ت) فجاءت النتائج على النحو الذي يظهره الجدول رقم (١٨).

جدول (١٨). اختبار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب الوظيفة.

محاور الدراسة	الوظيفة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	الأولى*	٣٨	٣,٤٢	٠,٧٢	١,٣٤	٠,٢٥	٠,٨٢	٠,٤٢	غير دال
	الثانية	٨٧	٣,٣٠	٠,٧٩					
النطاق	الأولى	٣٨	٣,٨٩	٠,٨٢	٠,٣٥	٠,٥٥	٠,٤٤	٠,٦٦	غير دال
	الثانية	٨٦	٣,٨٢	٠,٨٤					
الخبرة	الأولى	٣٨	٤,٠٨	٠,٥٥	١,٨٩	٠,١٧	١,٠٥	٠,٣٠	غير دال
	الثانية	٨٧	٣,٩٤	٠,٧٣					
الوسائل	الأولى	٣٨	٤,٢٠	٠,٧٤	٠,٧٩	٠,٣٨	١,٠٤	٠,٣٠	غير دال
	الثانية	٨٧	٤,٠٤	٠,٨٦					
المفاهيم	الأولى	٣٧	٣,٨٤	٠,٨٢	٠,٨٧	٠,٣٥	١,٤٦	٠,١٥	غير دال
	الثانية	٨٦	٣,٥٨	٠,٩٧					
التأثير	الأولى	٣٨	٢,٩٧	١,٠١	٠,٥٤	٠,٤٧	- ٠,٤٥	٠,٦٦	غير دال
	الثانية	٨٧	٣,٠٥	٠,٨٩					
المتطلبات	الأولى	٣٨	٤,٠٤	٠,٧٦	٠,١١	٠,٧٤	٠,٢٤	٠,٨١	غير دال
	الثانية	٨٧	٤,٠١	٠,٧٠					
العناصر	الأولى	٣٨	٤,١٥	٠,٦٧	٠,١٧	٠,٦٨	٠,٤٧	٠,٦٤	غير دال
	الثانية	٨٧	٤,٠٩	٠,٦٤					

\* المقصود بالفئة الأولى: (صاحب المكتب، أو الشريك، أو المدير). والمقصود بالفئة الثانية: (المراجع، والمراجع تحت التمرين).

جدول (١٩). اختبار تحليل التباين البسيط (One- Way) بين متوسطات إجابات العينة حسب سنوات الخبرة.

محاورة الدراسة	عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٣,٤٨	٠,٦٩	٢,٨٨	٠,٠٣٩	دال *
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٣,٢٢	٠,٧٥			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,١١	٠,٩٥			
	أقل من سنة	١٥	٣,٧١	٠,٣٦			
النطاق	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٣,٩٢	٠,٧٧	٢,٥٠	٠,٠٦٣	غير دال
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤٠	٣,٦٧	٠,٨١			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,٧٣	١,٠١			
	أقل من سنة	١٥	٤,٣٠	٠,٤٥			
الخبرة	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٤,٠٤	٠,٥٤	٥,٦٨	٠,٠٠١	دال *
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٤,١٧	٠,٧٦			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,٥٥	٠,٧٣			
	أقل من سنة	١٥	٤,١٤	٠,٣٢			
الوسائل	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٤,٢١	٠,٧٣	٣,٤٣	٠,٠١٩	دال *
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٤,١٦	٠,٧٧			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,٦٧	١,٠٣			
	أقل من سنة	١٥	٤,٣٢	٠,٥١			
المفاهيم	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٣,٧١	٠,٨٨	٢,٣٤	٠,٠٧٧	غير دال
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤٠	٣,٧٨	١,٠١			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٧	٣,٢٦	١,٠١			
	أقل من سنة	١٥	٣,٩١	٠,٤٣			
التأثير	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٢,٨٦	٠,٩٢	٢,٩٦	٠,٠٣٥	دال *
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٢,٩٣	٠,٩٧			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,١١	٠,٩٢			
	أقل من سنة	١٥	٣,٦٣	٠,٥٥			
المتطلبات	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٣,٠٦	٠,٧٨	٠,٣١	٠,٨١٩	غير دال
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٤,٠٤	٠,٦٤			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,٩٠	٠,٨٣			
	أقل من سنة	١٥	٤,٠٥	٠,٥٢			
العناصر	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٤,١٨	٠,٦٦	٠,٤٧	٠,٧٠١	غير دال
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٤,٠٤	٠,٦٧			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٤,٠٧	٠,٦٩			
	أقل من سنة	١٥	٤,٢٠	٠,٤٥			

وكما يتضح من الجدول رقم (١٨) فإنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عينة الدراسة حسب وظائفهم في مكتب المراجعة، بمعنى أن اختلاف وظيفة المراجع ليس لها تأثير ذو دلالة إحصائية على رأي العينة بالنسبة لجميع محاور الدراسة؛ أي أن وجهة نظر المراجعين ممن شملتهم الدراسة تجاه المراجعة البيئية لا تختلف باختلاف وظائفهم داخل مكتب المراجعة.

### حسب سنوات الخبرة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ف) لمعرفة مدى وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات المراجعين ممن شملتهم الدراسة تجاه المراجعة البيئية حسب سنوات خبرتهم، وتم الحصول على قيم ف المحسوبة لجميع العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة كما يوضح ذلك الجدول رقم (١٩).

وللتأكد من دقة النتيجة السابقة تم استخدام اختبار آخر، وهو تحليل التباين متعدد المتغيرات فجاءت نتيجة الاختبار على النحو الذي يظهره الجدول رقم (٢٠):

جدول (٢٠). اختبار تحليل التباين (manova) بين متوسط إجابات العينة حسب سنوات الخبرة.

مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية	ف	محاور الدراسة
دال *	٠,٠٣٩	٢,٨٧	الأهداف
غير دال	٠,٠٦٨	٢,٤٣	النطاق
دال *	٠,٠٠١	٥,٨٣	الخبرة
دال *	٠,٠١٨	٣,٥١	الوسائل
غير دال	٠,٠٧٨	٢,٣٣	المفاهيم
دال *	٠,٠٤٠	٢,٨٦	التأثير
غير دال	٠,٧٣٦	٠,٤٣	المتطلبات
غير دال	٠,٦٧٠	٠,٥٢	العناصر

يتضح من الجدولين (١٩، ٢٠) ما يلي:

○ لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسط إجابات عينة الدراسة فيما يخص المحاور التالية:

- نطاق المراجعة البيئية.
- مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية.
- متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية.
- العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.

ومعنى ذلك إن زيادة أو قلة عدد سنوات الخبرة للمراجعين الخارجيين ممن شملتهم الدراسة ليس له تأثير معنوي على إجابات العينة بالنسبة لهذه المحاور.

○ يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسط إجابات عينة الدراسة فيما يخص المحاور التالية:

- أهداف المراجعة البيئية.
- جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.
- وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية.
- مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.

حيث بلغت قيم ف لهذه المحاور على التوالي كما يتضح من الجدول (١٩):  
(٢,٨٨ ، ٥,٦٨ ، ٣,٤٣ ، ٢,٩٦) عند مستوى معنوية (٠,٠٣٩ ، ٠,٠٠١ ، ٠,٠١٩ ، ٠,٠٣٥) على التوالي، وهذا يعني أن اختلاف سنوات الخبرة بين عينة الدراسة له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة فيما يخص هذه المحاور.

ولمعرفة أي سنوات الخبرة التي يوجد بينها هذا الفرق أو الاختلاف تم إجراء اختبار Least Significant Difference (L.S.D) أي أقل فرق دال لمعرفة مصدر الاختلاف، وقد أظهرت نتيجة هذا الاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية، كما يتضح ذلك من الجدول رقم (٢١) الآتي:



جدول (٢١). اختبار المقارنة لأقل فرق ممكن (L.S.D) لمتوسط إجابات العينة حسب سنوات الخبرة.

الدلالة	(J) الخبرة الفئة المقابلة	(I) الخبرة الفئة الأولى	محاوير الدراسة
٠,١١٧	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	الأهداف
٠,٠٥٠	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٣١٢	أقل من سنة		
٠,١١٧	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٠,٥٨٠	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
*٠,٠٣٢	أقل من سنة		
٠,٠٥٠	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
٠,٥٨٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٥	أقل من سنة		
٠,٣١٢	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
*٠,٠٣٢	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٥	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٣٦٥	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	الخبرة
*٠,٠٠٣	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٥٩٦	أقل من سنة		
٠,٣٦٥	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
*٠,٠٠٠	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٨٩٣	أقل من سنة		
*٠,٠٠٣	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
*٠,٠٠٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠٠٥	أقل من سنة		
٠,٥٩٦	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
٠,٨٩٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠٠٥	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٧٨٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	الوسائل
*٠,٠٠٦	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٦٦٩	أقل من سنة		
٠,٧٨٣	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
*٠,٠١٣	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٥٢٩	أقل من سنة		
*٠,٠٠٦	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
*٠,٠١٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٣	أقل من سنة		

الدلالة	(J) الخبرة الفئة المقابلة	(I) الخبرة الفئة الأولى	محاور الدراسة
٠,٦٦٩	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	التأثير
٠,٥٢٩	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٣	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
٠,٧٣٧	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	
٠,٢٦٦	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
*٠,٠٠٥	أقل من سنة		
٠,٧٣٧	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٠,٤١٧	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		
*٠,٠١١	أقل من سنة		
٠,٢٦٦	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
٠,٤١٧	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
٠,٠٧١	أقل من سنة		
*٠,٠٠٥	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
*٠,٠١١	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
٠,٠٧١	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		

يتضح من الجدول رقم (٢١) أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية فيما يخص المحاور الأربعة السابقة؛ حيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة وفقاً لسنوات خبرتهم في هذا المجال؛ فعلى سبيل المثال يميل المراجعون الأكثر خبرة إلى أن يكون المراجع الذي يقوم بالمراجعة البيئية مؤهلاً تأهيلاً مناسباً ولديه من الخبرة والمهارة ما يمكنه من القيام بهذا النوع من المراجعة، ذلك أن هؤلاء يدركون أن المراجعة البيئية تحتاج بالفعل إلى فريق مؤهل من ذوي الخبرة والكفاءة في مجالات عدة، كما يميل المراجعون الأقل خبرة فيما يخص مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي إلى أن المراجعة البيئية تؤثر على مسؤولية المراجع، وحقوقه وواجباته، وجوانب العلاقة بينه وبين المنشأة بخلاف المراجعين الأكثر خبرة الذين يميلون إلى عدم تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بحياده واستقلاله على اعتبار أن الحياد والاستقلال أمران مطلوبان من المراجع سواء في مجال المراجعة المالية أو البيئية.

## رابعاً: النتائج العامة والتوصيات

### أ. النتائج العامة

استهدفت هذه الدراسة استكشاف وجهة نظر المراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية تجاه المراجعة البيئية من حيث الوضع الراهن (الممارسات الحالية)، ونظرتهم المستقبلية تجاه هذا النوع من المراجعة (النظرة المستقبلية)؛ وذلك من خلال تصميم قائمة استبيان تضمنت مجموعة من المحاور تم صياغة بنودها بالاستفادة من الدراسات السابقة في هذا المجال، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

(١) أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لازال في بداياته؛ حيث لم يتجاوز نسبة هذا النوع من المراجعة (١٥٪)؛ ومعنى ذلك أن المراجعة البيئية تكاد تكون مهملة من قبل المراجعين، وأن المنشآت التي يقومون بمراجعتها نادراً ما تفصح عن المعلومات ذات العلاقة بالجوانب البيئية.

(٢) هناك شبه اتفاق بين المراجعين ممن شملتهم الدراسة على أهمية وضع أهداف واضحة ومحددة للمراجعة البيئية؛ حيث جاء هدف التحقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية في مقدمة هذه الأهداف من حيث الأهمية، وبمتوسط بلغ ٤,٢٢ مما يؤكد أهمية وجود مثل هذه القوانين والتشريعات من ناحية، والتأكد من التزام المنشآت بها من ناحية أخرى.

(٣) يرى معظم أفراد العينة ممن شملتهم الدراسة أن من أهم الجوانب التي تدخل ضمن نطاق المراجعة البيئية ما يلي:

- مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة.
- فحص القوائم والتقارير البيئية.
- مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة.
- مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات.

- مراجعة دور المنشأة في مكافحة التلوث.
- مراجعة مدى جودة أداء نظم الإدارة البيئية.
- تقويم ومراجعة خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية.
- تقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.

حيث بلغ متوسط الموافقة على هذه الجوانب بين ٤,٢٢ - ٣,٨٧ وهي تقع بين درجتى موافق مطلقاً وموافق.

(٤) هناك اتفاق بين المراجعين على أن يقوم بالمراجعة البيئية فريق مؤهل من المتخصصين في جوانب مختلفة، من بينهم المحاسبون والمراجعون؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٨٠.

(٥) اتفق معظم أفراد العينة على جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، وبمتوسط بلغ بين ٤,١٦-٣,٧٨؛ حيث جاء في مقدمة هذه الجوانب الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة، يليه خبرة المراجع ومعرفته الكافية بالقوانين والتشريعات البيئية التي تنطبق على عمليات المنشأة، وهذه النتيجة تتفق تماماً مع النتيجة السابقة التي تؤكد على أهمية وجود فريق مؤهل من المتخصصين في جوانب مختلفة من بينها المحاسبة والمراجعة.

(٦) يرى معظم أفراد العينة أنه يمكن تفعيل دور المراجع للقيام بالمراجعة البيئية باستخدام وسائل متعددة من أهمها: أن تتدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملزمة، وأن تضغط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت لتدفعها إلى الإفصاح عن أدائها البيئي، كما أكد هؤلاء على أهمية وجود معايير محاسبة ومراجعة بيئية سعودية ملزمة للمنشآت وللمراجعين للقيام بذلك، وأشاروا أخيراً إلى أهمية دور المجتمع من خلال ضغوط الأطراف المتعددة فيه على المنشآت للقيام بدور بيئي فعال تجاه المجتمع الذي تمارس أنشطتها فيه؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للتأكيد على أهمية هذه الوسائل بين ٤,١٩ - ٤,٠١.

(٧) يرى أفراد العينة متوسط حسابي بين ٤,٠٠ - ٣,٤٦ أنه يمكن الاستفادة من بعض مفاهيم المراجعة المالية وعلى وجه الخصوص مفهوم الحياد والاستقلالية، يليه مفهوم التأهيل العلمي والعملية للمراجع، كما يمكن الاستفادة بدرجة أخرى من نظام الرقابة الداخلية ومن قواعد وآداب المهنة بصفة عامة، كما يمكن الاستفادة من أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في مجال المراجعة المالية.

(٨) هناك تردد من قبل المراجعين حول مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي سواء فيما يخص مسؤوليته أو حقوقه وواجباته، أو جوانب العلاقة بينه وبين المنشأة التي يقوم بمراجعتها، ولعل ذلك يرجع إلى عدم معرفة هؤلاء المراجعين بالمطلوب منهم فيما يخص هذا النوع من المراجعة، وعدم استعدادهم للقيام بها رغم أهميتها، وإن كانوا من ناحية أخرى لا يوافقون على أن المراجعة البيئية تؤثر على حيادهم واستقلاليتهم؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٥١، وهي درجة تقع في فئة غير موافق، ولعل ذلك يرجع إلى أن الحياد والاستقلالية أمران مطلوبان بصفة عامة ولا علاقة لهما بمجال المراجعة، سواء كانت بيئية أو مالية.

(٩) يرى المراجعون ممن شملتهم الدراسة أن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ ٣,٤٤، كما يرى هؤلاء أن إعداد هذا التقرير يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداد وإصدار مثل هذا النوع من التقارير، كما يتطلب معرفة دقيقة بكيفية إعداده، ويؤكد هؤلاء على أهمية تزويد الإدارة للمراجع بالمعلومات التي تمكنه من إعداد هذا النوع من التقارير، وأن يُحدد ميعاد صدوره وأسلوب توزيعه ونشره.

(١٠) يرى المراجعون أن التقرير الخاص بنتائج المراجعة البيئية يجب أن يتضمن معلومات واضحة عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية، وعن مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية، وكفاءة نظام الرقابة على

تنفيذ الالتزامات البيئية، وأن يتضمن كذلك معلومات عن مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وكذلك تقويم الموضوعات ذات الصلة بأنشطة المنشأة، ومدى كفاية الإفصاح عن الجوانب البيئية في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة؛ حيث بلغ متوسط الموافقة على هذه العناصر بين ٤,٢٨ وهي درجة موافقة مطلقة و ٣,٩٠ وهي درجة مرتفعة من الموافقة.

### ب. التوصيات

في إطار النتائج السابقة؛ يقترح الباحث ما يلي:

١- إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بجوانب المراجعة البيئية للمنشآت، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج المراجعة البيئية، الأمر الذي سيثجع المراجع الخارجي للاهتمام بالمراجعة البيئية. ويمكن أن تسهم هيئة السوق المالية بدور إيجابي في هذا المجال بالنسبة للشركات المقيدة في هذه السوق.

٢) أن تتبنى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إصدار معيار خاص بالمراجعة البيئية محددًا لأهداف المراجعة البيئية ونطاقها، وكيفية التقرير عنها وجوانب المعرفة والخبرة اللازمة للقيام بها.

٣) تأهيل وتدريب فريق المراجعة البيئية باعتباره العنصر المؤثر في أداء المراجعة البيئية، على أن يضم هذا الفريق كفاءات من كافة التخصصات الضرورية من بينهم مراجعين مؤهلين تأهيلاً جيداً، مع التركيز في هذا المجال على جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية.

٤) تفعيل برامج التعليم المهني المستمر من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتعاون والتنسيق مع أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، وفي نفس الوقت تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في هذه الأقسام بحيث تتضمن المفاهيم والأسس والأبعاد ذات العلاقة بالمراجعة البيئية.

٥) تشجيع الدراسات والبحوث في مجالات المراجعة البيئية المختلفة، وخاصة البحوث الميدانية للوقوف على آراء الجهات ذات العلاقة بشأن قضايا المراجعة البيئية ومن أهمها: تشكيل فريق المراجعة، وجوانب الخبرة والمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، والعناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير نتائج المراجعة البيئية، وكيفية الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت.

٦) الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات لتبادل وجهات النظر حول هذا الموضوع المهم مع التركيز على الموضوعات التي قد تساهم في تفعيل دور المراجعة البيئية.

٧) نشر الوعي البيئي بين المراجعين والمنشآت والأطراف ذات العلاقة بالمنشآت، وعلى رأسهم المستثمرون والمقرضون، وأفراد المجتمع بصفة عامة عن طريق إقامة دورات تدريبية وحملات إعلامية للتوعية بأهمية العناية بالبيئة والمحافظة عليها، بحيث يصبح هؤلاء أطرافاً ضاغطة على المنشآت للقيام بدور هام في هذا المجال.

وفي الختام يلفت الباحث نظر الباحثين لإجراء مزيد من الدراسات الميدانية للوقوف على واقع الممارسات الحالية للمنشآت التي تمارس أنشطة أو تحدث آثاراً على البيئة، ودراسات ميدانية لمعرفة اتجاه المنشآت، والجهات ذات العلاقة بإصدار الأنظمة والقوانين البيئية نحو المراجعة البيئية مستقبلاً.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- التركستاني، حبيب الله محمد رحيم (١٩٩٧م) "دور المنشآت الصناعية في المحافظة على البيئة - دراسة تطبيقية على عينة من المصانع في المملكة العربية السعودية" *نورية النفط والتعاون العربي*، المجلد ٢٣، العدد ٨٣، ص ص: ٦٩ - ٩٩.
- جهماتي، يوسف بن فرج (١٩٩٩م) "المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونيين" *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، المجلد ١٢، العدد الثاني، ص ص: ١٥٥ - ١٨٢.
- الخويطر، عبدالرحمن (٢٠٠٣م) "المحاسبة والإفصاح البيئي في المملكة العربية السعودية"، *السجل العلمي، القصيم، جامعة الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة*، ص ص: ٣١٧ - ٣٤٩.
- السقا، السيد أحمد (١٩٩٩م) "مراجعة الأداء البيئي: إطار مقترح"، *مجلة الإدارة العامة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد ٣٩، العدد الثاني، ص ص: ٣٠١ - ٣٤١.*
- شاهين، ماجدة (٢٠٠٠م) "التجارة والبيئة" *مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية*، ص ص: ٦١ - ٧٨.
- الصيد، جلال (١٤٢٢هـ) *مقدمة الطرق الإحصائية*، جدة: دار عكاظ.
- الضحيان، سعود بن محمد، وحسن، عزت بن عبدالحميد محمد (١٤٢٣هـ) *معالجة البيانات باستخدام برنامج (SPSS 10)*، الرياض: بدون ناشر.
- العبد، عبداللطيف بن محمد (١٤١٧هـ) *التفكير المنطقي*، القاهرة: دار الثقافة العربية.
- عبدالبر، عمرو بن حسين (١٩٩٩م) "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية: حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC"، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، الدوحة: جامعة قطر، كلية الإدارة والاقتصاد*، العدد العاشر، ص ص: ٢٣١ - ٢٦٩.
- عبدالغني، محمد محمد (٢٠٠٠م) "أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المجلد ٣٧، العدد الأول، ص ص: ١ - ٣٥.*



عبيدات، ذوقان وآخرون (٢٠٠٢م) *البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه*، الرياض: دار أسامة للنشر والتوزيع.

الغباري، أيمن فتحي (٢٠٠٠م) "الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، ص ص: ٥٧٣-٦٠٧.

المطيري، عبيد بن سعد، ومتولي، طلعت (١٤٢٣هـ) "المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة"، *المجلة العربية للمحاسبة*، البحرين: جامعة البحرين، المجلد ٥، العدد الأول، ربيع الثاني، ص ص ٣-٣٦.

منصور، بهاء محمد حسين (٢٠٠١م) "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية مقارنة)"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، السنة الخامسة عشر، العددان الثالث والرابع، ص ص: ١٧١-٢٤٩.

النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بالأمر الملكي رقم أ/٩٠ في ٢٧/٨/١٤١٢هـ.

النظام العام للبيئة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٣٤ وتاريخ ٢٨/٧/١٤٢٢هـ.  
النظام العام للبيئة ونظام التقييم البيئي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٣ وتاريخ ٤/٢/١٤٢١هـ.

وزارة الاقتصاد والتخطيط، المملكة العربية السعودية، خطة التنمية الثالثة (١٤٠٠هـ - ١٤٠٥هـ).

وزارة الاقتصاد والتخطيط، المملكة العربية السعودية، خطة التنمية السابعة (١٤٢٠هـ - ١٤٢٥هـ).

وزارة الاقتصاد والتخطيط، المملكة العربية السعودية، خطة التنمية الثامنة (١٤٢٥هـ - ١٤٣٠هـ).

يوسف، حلمي شحادة (١٩٩٨م) "إدارة البيئة العربية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد ٢٢، العدد الأول، ص ص:

٤٢٤-٤٥٦.

#### ثانياً: المراجع الإنجليزية

**Bebbington, K.J., Gray, R.H., Thomson, I. and Walters, D.** (1994) "Accountants Attitudes and Environmentally Sensitive Accountant", *Accounting and Business Research*, 24(94), pp: 109-120.

**Beets, S.D. and Souther, C.C.** (1999) "Corporate Environmental Reports: the Need for Standards and an Environmental Assurance Service", *Accounting Horizons*, June, 13(2), pp: 129-145.

- Campbell, S.N. and Byington, J.R.** (1995) "Environmental Auditing: An Environmental Management Tool", *Internal Auditing*, Fall, **2**, pp. 9-18
- Chiang, C. and Lightbody, M.** (2004) "Financial auditors and environmental auditing in New Zealand", *Managerial Auditing Journal*, **19**(2), pp: 224-234.
- Colbert, J.L. and Scarbrough, C.** (1993) "Environmental Issues in a Financial Audit: which Professional Standards Apply?", *Managerial Auditing Journal*, **8**(5), pp: 26-32.
- Dewar, D.** (1991) "Environmental Auditing: The Fourth E", *Managerial Auditing Journal*, **6**(5), pp: 5-15.
- Dittenhofer, M.** (1995) "Environmental Accounting and Auditing", *Managerial Auditing Journal*, **10**(8), pp: 40-51.
- Epstein, M.J., and Freedman, M.** (1994) "Social disclosure and the individual investor", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **17**(4), pp: 94-109.
- Gray, R. and Collison, D.** (1991) "The Environmental Audit: Green-Gauge or Whilwash?", *Managerial Auditing Journal*, **6**(5), pp:17-25.
- Heller, M., Shields, D. and Beloff, B.** (1995) "Environmental Accounting Case Studies: Amoco York Town Refinery in Green Ledgers: Case Studies in Corporate Environmental Accounting", Washington, DC, *World Resources Institute*, pp: 47-81.
- Hillary, R.** (1995) "Developments in Environmental Auditing", *Managerial Auditing Journal*, **10**(8), pp: 34-39.
- Hillary, R.** (1998) "Environmental Auditing: Concepts, Methods and Developments", *International Journal of Auditing*, **2**(1), March, pp: 71-85.
- Hill, M.** (1993) "*The Role of Internal Auditor in Environmental Issues*", (Altamonte Springs, FL: Institute of internal Auditors Research Foundation), pp: 4-12.
- ICAEW** (1992) "*Business, Accountancy and the Environment, A Policy and Research Agenda*", London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- International Chamber of Commerce** (1991) "*An ICC Guid to Effective Environmental Auditing*", ICC Publishing, Paris.
- Kite, D., Louwers, T.J. and Radtke, R.R.** (1997) "Environmental Auditing An Emerging Opportunity", *Internal Auditing*, **12**, (winter).
- Klayman, B.M. and Siskind, R.W.** (1994) "Oregon Acts to Protect the Confidentiality of Environmental Audit Reports", *Journal of Environmental Regulation*, Spring, pp: 317-322.
- Maltby, J.** (1995) "Environmental Audit: Theory and Practices", *Managerial Auditing Journal*, **10**(8), pp: 15-26.
- Marsh, T. and Johnson, G.H.** (1995) "A Total Quality Management Approach to Environmental Auditing", *Internal Auditing*, Fall, pp: 3-8.
- Power, Michael** (1997) "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit", *Accounting Organization and Society*, **22**(2), pp: 123-193.
- Rezaee, Z. and Elam, R.** (2000) "Emerging ISO 14000 environmental standards: a step-by-step implementation guide", *Managerial Auditing Journal*, **15**(1/2), pp: 60-67.
- Robbins, N.** (1991) "Environmental Auditing-a Tool Whose Time Has Come", *Multinational Business*, (2), pp: 20-21.
- Roussey, R.S.** (1992) "Auditing Environmental Liabilities", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **11**(1), Spring, pp: 47-57.
- Stevens, W. P.** (1995) "The Auditing Profession and the Valdez Principles", *Managerial Auditing Journal*, **10**(8), pp: 40-51.
- Taylor, D.W., Suleiman, M. and Sheahan, M.** (2001) "Auditing of environmental management systems: a legitimacy theory perspective", *Managerial Auditing Journal*, **16**(7), pp: 411-422.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants** (1992) "Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession, Research Report", CICA.
- Thomson R.P. Simpson, T.E. and Le Grand, C.H.** (1993) "Environmental Auditing", *Internal Auditing*, April, pp: 19-32.

- Tucker, R. and Kasper, J.** (1998) "Pressures for Change in Environmental Auditing in the Role of the Internal Auditor", *Journal of Managerial*, **10**(3), pp: 340-354.
- Watson, M. and Emery, A.R.T.** (2004) "Environmental management and auditing systems-The reality of environmental self-regulation", *Managerial Auditing Journal*, **19**(7), pp: 916-928.
- Watson, M. and Mackay, J.** (2003) "Auditing For the Environment", *Managerial Auditing Journal*, **18**(8), pp: 625-630.
- Watson, M.** (2004) "Environmental auditing in the new Europe", *Managerial Auditing Journal*, **19**(9), pp: 1131-1139.
- [www.environmental-auditing.org](http://www.environmental-auditing.org).
- [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa).
- [www.unep.org](http://www.unep.org).

## **The Environmental Auditing in the Kingdom of Saudi Arabia: Current Practice and Future Perspective: An Empirical Study (Exploratory)**

S.A. Alsaad  
*Assistant Professor*  
*Department of Accounting*  
*Faculty of Economics & Administration*  
*King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

*Abstract.* The main objective of this study is to explore the external auditors' views on the environmental auditing; current practice and future perspective in Saudi Arabia. To achieve that, a questionnaire was constructed and distributed to a sample of external auditors operation in Saudi Arabia. The study findings include:

- Currently, the practice and requirements on environment auditing are still in their initial stages;
- For the future; views are on agreement as to the importance of stating clear objectives for environmental auditing, and determining the subjects to be included in environmental auditing;
- Environmental auditing requires knowledge, experience and skills;
- Legislations, roles, and standards are important for environmental auditing;
- Organizations and societies should exert some pressuring on corporations for implementing environmental requirements;
- It is possible to benefit from current financial auditing standards and concepts in the field of environmental auditing, particularly the concepts of independence objectivity and professional level of qualification;
- Environmental reports should be separately issued and supported by rules and regulations which determine the forms and timing of issuing these reports.