

مدرسة العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره

(دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة)

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على الإجازة العالية

" الماجستير" في المحاسبة

إعداد الطالب

أبوبكر محمد مصباح الحويل

بكالوريوس محاسبة- كلية الاقتصاد والتجارة- جامعة المرقب- 2006

إشراف الدكتور: الصديق عثمان الساعدي

أستاذ مساعد في المحاسبة والمراجعة- كلية المحاسبة- جامعة الجبل الغربي

خريف: 2015

Libyan Academy
School of Administrative of
Financial Sciences
Department // Accountancy

الأكاديمية الليبية
مدرسة العلوم الإدارية والمالية
قسم // المحاسبة

قرار لجنة المناقشة النهائي للطالب

أبوبكر محمد مصباح الحويل - رقم القيد (11891)

للحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

قامت اللجنة المشكلة بقرار وكيل الأكاديمية للشؤون العلمية- المكلف رقم(168) الصـــادر بتـــاريخ 2015/05/17 ف بمناقشة الرسالة المقدمة من الطالب/ أبوبكر محمد مصباح الحويل لنيل درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة وعنوانها:

((مدى إهتمام المراجع الخارجي الليبي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره

دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة)).

وبعد مناقشة الرسالة علنياً على تمام الساعة (12) يوم الإربعاء الموافق 2015/07/29 ف بقاعة المناقشات بالأكاديمية وتقويم المستوى العلمي للرسالة والمنهج الذي اتبعه الطالب في إعدادها قررت اللجنة ما يلي:

قبول الرسالة ومنح الطالب/ أبوبكر محمد مصباح الحويل درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة.

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع	التاريخ
1. الدكتور : الصديق عثمان الساعدي	مشرفاً		2015/12/6
2. أ. الدكتور : نصر صالح محمد	ممتحناً		2015/12/15
3. الدكتور: فتحي رمضان الماقوري	ممتحناً		2015/12/06

يعتمد

د. أحمد الطاهر عبدالرحيم
عميد مدرسة العلوم الإدارية و المالية

التوقيع: _____

التاريخ: 2015/12/28

د. حسين عبداللطيف الشريف
وكيل الشؤون العلمية بالأكاديمية

التوقيع: _____

التاريخ: _____

بسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ

إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾



سورة التوبة الآية (105)

الإهداء

إلى روح والدي الحبيب الذي توفاه الأجل أثناء دراستي رحمه الله رحمة واسعة، واسكنه فسيح جناته.

إلى مصدر سعادتي ومنيرة دربي والدتي، حفظها الله تعالى.

إلى مصدر عزتي وقرة عيني إخوتي الأعزاء جميعاً.

إلى أعضاء هيئة التدريس بالأكاديمية الليبية للدراسات العليا.

إلى أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل.

إلى أحبائي وأصدقائي وزملاء دراستي.

إلى كل من قدم لي ولطلاب العلم والباحثين العون والمساعدة.

إليكم جميعاً أقدم هذا الجهد

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك . اللهم علمنا بما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا ، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين وبعد .

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل، وأخص بالشكر للدكتور الصديق عثمان الساعدي الذي كان نعم الموجه والمشرف، والذي لم يبخل عليَ بوقته وسعة صدره، فلقد تعلمت منه الكثير مما مكنني من إتمام وإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود .

وشكري وتقديري الخالص أيضاً إلى الأساتذة، الدكتور أبوبكر بلعيد أبو القاسم والدكتور مصطفى ساسي أفتوحه والدكتور عادل إمحمد الشويرف والدكتور عادل رمضان حيدر والدكتور إبراهيم عيسى .

وإلى كل من ساهم في إثراء هذا العمل أتقدم بخالص شكري وتقديري ودعائي للجميع بأن يجزيهم الله خير الجزاء .

والله ولي التوفيق،،،،

الباحث

الأكاديمية الليبية

خريف 2015

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وكذلك التعرف على معوقات الإفصاح البيئي وتحديد تأثيرها على المراجع الخارجي، حيث أجريت الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومراجعي ديوان المحاسبة.

وتحقيقاً لأهدافها فقد اعتمدت منهجيتها على أسلوبين ويمتثل الأسلوب الأول في الدراسة النظرية للبحوث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وتحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية التي احتوت عليها تلك الدراسات والبحوث وذلك لغرض تكوين الإطار النظري للدراسة. أما الأسلوب الثاني فقد تمثل في الدراسة الميدانية بالاعتماد على "المنهج الوصفي التحليلي" في تحليل بياناتها، بالإضافة إلى إجراء بعض الاختبارات الاحصائية في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ولأجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختيار الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفقاً للفرضيات التي تحاول الدراسة اختبارها وقد روعي في صياغتها البعد عن التعقيد والغموض بقدر الإمكان للتسهيل وللحصول على بيانات دقيقة ما أمكن ذلك ، وباستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة Statistical Package For Social Science (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا يهتمون بالإفصاح البيئي في إعداد تقاريرهم، وكما خلصت أيضاً بوجود ثأتير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمامهم بالإفصاح البيئي، وقد أوصت الدراسة برفع الكفاءة العلمية والمهنية للمراجعين الخارجيين ومراجعي ديوان المحاسبة، وإصدار معايير تلزم العميل الاهتمام بالإفصاح البيئي، والعمل على إصدار معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي والإفصاح عنه، وكذلك أيضاً بأن تهتم الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع الخارجي للاهتمام بالإفصاح البيئي للعميل.

فهرس الموضوعات

التسلسل	الموضوع	رقم الصفحة
	الآية القرآنية.	أ
	الإهداء.	ب
	الشكر والتقدير.	ت
	ملخص الدراسة.	ث
	فهرس الموضوعات.	ج- خ
	فهرس الجداول.	د- ذ
	فهرس الأشكال.	ر
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة		
1.1	مقدمة.	2
2.1	الدراسات السابقة.	4
3.1	مشكلة الدراسة.	12
4.1	أهداف الدراسة.	14
5.1	فرضيات الدراسة.	14
6.1	أهمية الدراسة.	14
7.1	منهجية الدراسة.	15
8.1	حدود الدراسة.	19
9.1	مصطلحات إجرائية مستخدمة في الدراسة.	20

10.1	تقسيمات الدراسة.	20
التسلسل	**الموضوع**	**رقم الصفحة**
الفصل الثاني: الإطار النظري للإفصاح البيئي		
2.1	مقدمة.	32
2.2	مفهوم الإفصاح البيئي.	32
3.2	أهمية الإفصاح البيئي.	25
4.2	أهداف الإفصاح البيئي.	30
5.2	تصنيفات الإفصاح البيئي.	31
2.6	أساليب الإفصاح البيئي.	33
7.2	نماذج الإفصاح البيئي.	53
8.2	متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية.	74
9.2	معايير الإفصاح الخاصة بالأداء البيئي.	84
10.2	دور المنظمات المهنية والدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي.	50
11.2	القوانين والتشريعات البيئية في ليبيا.	15
12.2	خلاصة.	55
الفصل الثالث: الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي		
1.3	مقدمة.	75
2.3	اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي.	75
3.3	دور المنظمات المهنية الدولية والمحلية في إصدار معايير	26

	وإرشادات المراجعة الخاصة بالأداء البيئي.	
التسلسل	**الموضوع**	**رقم الصفحة**
3.4	التقرير والإفصاح عن آثار الأداء البيئي على القوائم المالية.	66
1.4.3	تقرير المراجع برأي غير متحفظ.	76
2.4.3	تقرير برأي غير متحفظ مع الاشارة لفقرة توضح التأكيد على أمر هام.	76
3.4.3	تقرير المراجع برأي متحفظ.	96
3.4.4	تقرير المراجع برأي عكسي.	70
3.4.5	الامتناع عن إبداء الرأي.	17
3.5	معوقات الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي.	17
6.3	خلاصة.	37
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية		
4.1	مقدمة.	57
4.2	الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة.	57
4.3	الأساليب الاحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات.	97
44.	تحليل البيانات واختبار الفروض.	38
4.5	اختبار فروض الدراسة.	88
	النتائج والتوصيات.	99
	قائمة المراجع.	210
	الملاحق.	011

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-4)	توزيع مجتمع الدراسة.	77
(2-4)	التوزيع التكراري والنسبي لعدد استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها والفاقد منها.	79
(3-4)	ترميز الإجابات بمقياس لكرت الخماسي.	84
(4-4)	نتائج اختبار كرونباخ ألفا.	58
(5-4)	التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب الوظيفة.	58
(6-4)	التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب المؤهل.	68
(7-4)	التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.	78
(8-4)	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.	89
(9-4)	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.	19
(10-4)	يوضح نسبة الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية.	29
(11-4)	نتائج اختبار ولكوكسن حول المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالافصاح البيئي في إعداد تقريره.	93

(12-4)	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.	95
(13-4)	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسط إجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.	97
(14-4)	يوضح نسبة الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة.	98
(15-4)	نتائج اختبار ولكوكسن حول المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي.	99

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-2)	قائمة التأثيرات الاجتماعية.	83
(2-2)	تقرير النشاط الاجتماعي والاقتصادي.	40
(3-2)	نموذج عبد المجيد.	34
(4-2)	التقرير السنوي الخاص بالاستثمارات والمصاريف الخاصة بالبيئة.	64

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة.

2.1 الدراسات السابقة.

3.1 مشكلة الدراسة.

4.1 أهداف الدراسة.

5.1 فرضيات الدراسة.

6.1 أهمية الدراسة.

7.1 منهجية الدراسة.

8.1 حدود الدراسة.

9.1 مصطلحات إجرائية.

10.1 تقسيمات الدراسة.

1.1مقدمة:

شهد النصف الثاني من القرن العشرين أضراراً لحقت بالبيئة نتجت عن التأثيرات السالبة لأنشطة الشركات الصناعية، ولعل أشهرها حدوث ثقب في طبقة الأوزون والتغيرات المناخية والإمطار الحمضية، وتلوث الهواء والمياه، والمواد الكيماوية السامة المنبعثة من المصانع، مما أدى إلى قيام كثير من الدول بفرض قوانين حماية البيئة (جربوع، حلس، 2006،11)، وقد أصبح هذا الاهتمام يتزايد في السنوات الأخيرة من القرن العشرين بقضية المحافظة على البيئة من الآثار الضارة بمختلف أنواعها والناتجة من ممارسة الشركات لعملياتها الصناعية وقد أصبحت من القضايا الأساسية التي تحظى باهتمام الكثيرين (سعود؛ والمجدوب، 2012، 90)، وكذلك أدت الثورة الصناعية إلى تطورات اقتصادية كبيرة كان من نتائجها ظهور كيانات اقتصادية ضخمة، وانتشار الشركات الصناعية التي تتحكم بالموارد البيئية والبشرية، وكما أفرزت العديد من الآثار السلبية المختلفة على البيئة ولعل أبرزها التلوث البيئي ونفاد المصادر الطبيعية والأضرار بالمجتمع (أبوعين وآخرون، 2012، 180).

وزاد الاهتمام على المستوي الدولي برعاية الأمم المتحدة بعقد مؤتمر (ستوكهولم) عام 1972 للبيئة والذي أنشئ بموجبه برنامج الأمم المتحدة للبيئة، حيت كان منطلقاً أساسياً في ذلك الوقت لعقد الاتفاقيات والمعاهدات الدولية، وكما انعقد مؤتمر الأمم المتحدة بالبرازيل عام 1992، و كان أحد عناصره الأساسية حماية البيئة والمحافظة عليها، وفي هذا 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، والوكالة الأيرلندية لحماية البيئة، والمنظمة الكندية للمحاسبين الإداريين (السعد، 2007، 76).

وتعتبر البيانات والمعلومات البيئية ذات أهمية جوهرية على القوائم المالية للشركات الصناعية، و محل اهتمام لعدد كبير من مستخدمي التقارير والقوائم المالية، كما يترتب عن عدم الاهتمام بالبيانات والمعلومات البيئية مخاطر بيئية، قد تكون جوهرية وتؤثر على قدرة

الشركة في الاستمرار، والتي قد تتزايد عند عدم الإفصاح عنها بالتقارير والقوائم المالية للشركات الصناعية، وتقع مسؤولية الاعتراف بالبيانات والمعلومات البيئية وقياسها والإفصاح عنها على إدارة الشركات (لطفي، 2007، 226)، حيث أن الاعتراف بالبيانات والمعلومات البيئية وقياسها والافصاح عنها يتطلب من مهنة المحاسبة الخروج عن إطارها التقليدي في رصد الأحدث والتقرير عنها، إلى الأخذ بعين الاعتبار قياس الأداء البيئي والإفصاح عنه، فقد ظهر في علم المحاسبة موضوع المحاسبة عن المسؤولية البيئية، والذي يعد من الموضوعات الحديثة نسبيا في مجال تطور مهنة المحاسبة.

حيث أن أي تطور في المحاسبة يستلزم أن يتبعه تطور موازي في المراجعة، لهذا فقد ظهرت المراجعة البيئية عن المسؤولية البيئية للشركات، مسؤولية بيئية لمهنة المراجعة، لمواكبة التطور الذي ظهر في مهنة المحاسبة، والذي يتطلب من المراجع الخارجي توسيع وتحسين خدماته ليشمل مراجعة الأداء البيئي (أبوعين وآخرون، 2012، 180)، وأن يأخذ في حسبانه تلك المخاطر البيئية ومعرفة تأثيراتها الجوهرية على القوائم المالية، والتأكد من كفاية الإفصاح عنها وتقييمه لها، حتى يتمكن من إبداء رأيه بصورة صحيحة على مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للأداء المالي والبيئي للشركة محل المراجعة (لطفي، 2007، 226)، استجابة لما يحدث من تطورات في علم المحاسبة والمراجعة، ووفائهم لالتزاماتهم ومسؤولياتهم البيئية تجاه البيئة والمجتمع.

وفي ليبيا أصبح الاهتمام بالبيئة وحمايتها من مختلف الأضرار يزداد في السنوات الاخيرة بإصدار العديد من القوانين واللوائح والقرارات، وأبرز هذه القرارات وأشهرها قرار رقم (263) لسنة 1999 الخاص بإنشاء الهيئة العامة للبيئة، بحيث تكون مسؤولة عن حماية المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية بما في ذلك الماء والتربة والهواء والغذاء، وكما صدر القانون رقم 15 لسنة 2003 بهدف الرقابة على البيئة و حمايتها وتحسينها حيث نص القانون في المادة الثالثة منه على أن تقوم كافة الهيئات والشركات وكذلك الافراد، بجهود كافية لمكافحة التلوث بمختلف أنواعه ومسبباته والإسهام في الحد من انتشاره، وكما أصدر ديوان المحاسبة القرار رقم (78) لسنة 2014 بشأن

دراسة الاضرار البيئية التي تنتج عن مصانع الاسمنت والحديد وما شابهها من مصانع والإجراءات المتخذه من قبل المؤسسة المختصة لمعالجة الاضرار والتأكد من مدى التزام الجهات بالقوانين والتشريعات واللوائح البيئية، والتحقق من التزام الجهات بوضع الإجراءات الكفيلة بالمحافظة على البيئة وكذلك متابعة التوافق بين التشريعات البيئية مع المعايير الدولية للمحافظة على البيئة.

2.1 الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي من الموضوعات الهامة والحديثة نسبياً، ومن خلال إطلاع الباحث على الأدب المحاسبي، ومراجعة الدراسات والأبحاث السابقة، والمتعلقة بهذا الموضوع، لوحظ ندرة الدراسات حول هذا الموضوع وهذا يدل على الحداثة النسبية لهذا الموضوع رغم أهميته الحيوية لكثير من الجهات.

إن الدراسات التي تمكن الباحث من الحصول عليها في مجملها استعرضت الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية، وتجدر الإشارة في هذا الشأن إلى أن إحدى الدراسات قد بينت مقومات تفعيل دور المراجع الخارجي في توثيق الإفصاح البيئي، والتي في رأي الباحث تمثل مصدراً خصباً لإثراء الدراسة الحالية وتكوين افتراضاتها البحثية. وفيما يلي عرض مختصر للدراسات السابقة التي أمكن الحصول عليها في هذا الموضوع:

دراسة صليب (1998)، استهدفت هذه الدراسة إضافة البعد البيئي لفهم المراجع لطبيعة ونشاط العميل وما يترتب عليه من ترشيد خطوات التخطيط لعملية المراجعة في مصر، وقد خلصت إلى أن فهم المراجع للصناعة ونشاط العميل يساعده في التخطيط السليم لعملية المراجعة وكذلك يدخل في نطاق ومسئولية المراجع التقرير عن الأداء البيئي ومدى التزامها بالقوانين ومدى صحة تقديراتها المحاسبية وملائمة فرض الاستمرارية.

دراسة المليجى (2001)، هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى شمول نطاق المراجعة في جمهورية مصر العربية لبعض زوايا المراجعة الاجتماعية والبيئية، وتهدف أيضاً إلى

استكشاف وجهة نظر المراجعين حول إمكانية ممارسة المراجعة الاجتماعية والبيئية مستقبلا في مصر، واستخدمت صحيفة الاستبيان كوسيلة رئيسة لجمع بياناتها، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من (50) مفردة من مراجعي الحسابات الذين قاموا بمراجعة حسابات الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية، و باستخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي التحليلي بالاعتماد على الجداول التكرارية بالنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ومقياس لكرت الخماسي لتحديد الاجابة وتحليل جوانبها، خلصت إلى أن برامج المراجعة التي يعدها مراجعو الحسابات تشمل بعض الجوانب الاجتماعية، وأن مجال اهتمامهم بها ينصب على الأثر المالي وليس الأثر الاجتماعي، كما أن المراجعة البيئية تكاد تكون مهملة من قبل المراجعين.

دراسة الغبارى (2002)، تناولت هذه الدراسة توضيح أهمية الإفصاح البيئي في إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركات الكويتية، حيث اعتمدت على دراسة وتحليل الإفصاح البيئي في التقارير السنوية من الفترة 1999 إلى 2000 باعتبار أن التقرير السنوي هو التقرير الرسمي الصادر عن الشركات الكويتية ويضم كل الافصاحات القانونية والاختيارية التي يتم إصدارها بانتظام وبطريقة تستند إلى أسس ومعايير متعارف عليها، وقد أجريت على عينة مكونة من (60) شركة كويتية عاملة في قطاع النفط، وتوصلت إلى أن عمليات الإفصاح البيئي أصبحت هامة وذات علاقة بمدى مشروعية الأنشطة الرئيسية لهذه الشركات.

دراسة الرحيلى (2005)، ناقشت هذه الدراسة مستوى الإفصاح البيئي التطوعي للشركات المساهمة السعودية، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت أسلوب دراسة المحتوى للتقارير المالية المنشورة للسنوات 2003؛ 2004؛ 2005 لمجموعة سابك الصناعية باعتبارها واحدة من أكبر الشركات الصناعية على المستوى المحلي والإقليمي والتي تضم سبعة عشر شركة عاملة بالمملكة العربية السعودية، وتوصلت إلى أن هناك تجاوباً من قبل مجموعة سابك الصناعية حيال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيئة في تقاريرها المالية السنوية.

دراسة محمد (2005)، تناولت تحديد معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات المصرية، ولتحقيق هدفها فقد صممت استمارة استبيان كوسيلة لجمع بياناتها من مجتمع الدراسة، وقد أجريت على عينة عشوائية مكونة من (50) شركة من الشركات المصرية المسجلة في سوق المال وعينة أخرى مكونة من (139) عنصر من أعضاء الجمعية المصرفية للأوراق المالية، وقد توصلت إلى أن معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية تشمل عدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي ونقص الوعي بالقضايا البيئية، ولا توجد معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية وغياب البعد البيئي في تقييم نجاح الشركة.

دراسة غريب (2006)، تناولت دور المراجع المالي في توثيق الأداء البيئي للشركات، ومدى كفاية القدرات والمؤهلات التي يمتلكها للقيام بهذا الدور، وتوصلت إلى أن المراجع المالي مسئول عن توثيق الإفصاح البيئي المالي أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية، وأن قدرته في توثيق الإفصاح البيئي مرهونة بتوافر عدة مقومات منها تطوير تأهيله العلمي والعملي ومدى وجود إرشادات مهنية تختص بالمسائل البيئية.

دراسة الكشر (2006)، هدفت إلى التحقق من إمكانية تحديد وقياس التكاليف والالتزامات البيئية والإفصاح عنها في أحد مصانع الشركة الأهلية للاسمنت (مصنع اسمنت زليتن) ولتحقيق هدفها اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة في تجميع بياناتها ومعلوماتها من خلال الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية والمطبوعات التي تصدرها الشركة وكذلك التقارير التي تصدرها الإدارات المختلفة بالمصنع والمقابلة الشخصية مع بعض المسؤلين بالمصنع، حيث توصلت إلى أنه لايوجد تعاون بين مكاتب السلامة المهنية العامة واقسام التكاليف في مجال تبادل المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي، ولايوجد نظام لقياس وإدارة التكاليف والالتزامات البيئية.

دراسة درويش (2007)، تهدف للوقوف على أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية للشركات الصناعية الأردنية كاتجاه أخلاقي، ولتحقيق هدفها اعتمدت على الاستبيان والمقابلة الشخصية لجمع بياناتها لعينة من (100)

مفردة من مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين في الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان، والوسطاء الماليين و إدارات الائتمان بالمصارف وتحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد خلصت بوجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين كل من ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل، وتعظيم القدرة التنافسية للشركة ذاتها، وكذلك توصلت أيضاً إلى أنه لم ترد أي إشارة بتقارير مراجعي الحسابات عن الشركات الصناعية الأردنية عن مدى التزام الشركة بتنفيذ الأداء البيئي المطلوب بالرغم من وجود العديد من القوانين والمعايير البيئية.

دراسة السعد (2007)، تناولت وضع الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية للمراجعة البيئية، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق هدفها استخدمت استمارة استبيان لجمع بياناتها، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من (170) مراجعاً، وتحليل بياناتها باستخدام الحاسب الآلي عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد توصلت إلى أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لازال في بداياته، أما فيما يتعلق بالنظرة المستقبلية، أتفق المراجعون الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة للمراجعة البيئية، وتحديد الموضوعات التي تدخل ضمن نطاقها، كما أكدت على ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة، ووجود معايير للمراجعة البيئية تناسب البيئة السعودية وكما يمكن الاستفادة من بعض مفاهيم المراجعة المالية في المراجعة البيئية، وأن يفصح المراجع عن مدى وكفاية الإفصاح عن الجوانب البيئية في تقرير مستقل.

دراسة محمص (2009)، هدفت للتحقق من مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لأثر البعد البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، ولتحقيق هدفها استخدمت صحيفة الاستبيان كوسيلة رئيسة لتجميع بياناتها من مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب المراجعة الخارجية المرخص لهم بمزولة المهنة في مدينة طرابلس والبالغ عددهم (120) مكتباً، واختيرت عينة عشوائية مكونة من (27) مكتباً موزعة في إنحاء مختلفة من مدينة طرابلس، وتحليل بياناتها باستخدام الأساليب الاحصائية والتكرارات

والمتوسطات واختبار ولكوكسن ورتب الاشارة، وخلصت إلى أن المراجعين في ليبيا يدركون أثر البعد البيئي على عملية المراجعة في مراحلها المختلفة التخطيط، التنفيذ، وإعداد التقرير.

دراسة قرقد (2010)، تناولت موقف الإدارة في الشركات الصناعية الليبية من المسؤولية البيئية، وتحديد الأسباب التي أدت إلى تدني مستوى الإفصاح البيئي التي تدفع المديرين إلى عدم الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي، ولتحقيق هدفها صممت استمارة استبيان كوسيلة لتجميع بياناتها من مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية الليبية، وتحليل بياناتها باستخدام التكرارات الاحصائية المتعلقة بإجابات المستجوبين على العوامل المختلفة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، وقد خلصت إلى أن المديرين في الشركات الليبية يدركون المسؤولية الملقاة على عاتقهم، وأن من الأسباب التي أدت إلى تدني مستوى الإفصاح البيئي، الافتقار للبحوث، وغياب المعايير المطلوبة من الجهات المختصة ومن ديوان المحاسبة وغيرها.

دراسة عثمان (2011)، ناقشت موقف المحاسبين في الشركات النفطية الليبية من الإفصاح البيئي، من خلال معرفة إدراكهم للمسؤولية البيئية وبأهمية توفير المعلومات البيئية في التقارير السنوية، واختبار إمكانية التنبؤ بمستقبل الإفصاح البيئي في الشركات النفطية، وقد استخدمت صحيفة الاستبيان كوسيلة رئيسة لتجميع بياناتها من مجتمع الدراسة المكون من شركات إنتاج وتصنيع النفط والغاز التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط واختيرت عينة مكونة من (13) شركة للإجابة على الاستبيان، وقد توصلت إلى أن المحاسبين يدركون مسؤولية شركاتهم البيئية وبأهمية توفير المعلومات البيئية، كما أوضحت أنه يمكن التنبؤ بمستقبل الإفصاح البيئي في الشركات النفطية الليبية.

دراسة عشري (2011)، هدفت إلى تحليل واختبار أثر الإفصاح المحاسبي البيئي لمنظمات الأعمال في زيادة فاعلية قرارات الاستثمار في أسهم هذه المنظمات، حيث استخدمت صحيفة الاستبيان كوسيلة رئيسة لجمع البيانات، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من (100) مفردة من مجتمع الدراسة المكون من (المساهمون، المقرضون

والدائنون، المحللون الماليون)، وتحليل بياناتها باستخدام حزمة البرامج الاحصائية الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد خلصت إلى أنها تتفق مع نتائج الدراسات السابقة بأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يعتبر في غاية الأهمية لما يوفره من معلومات تساعد متخذ القرار على إعادة توقع قيمة الاستثمار في الأسهم، وأن الإفصاح البيئي بوضعه الراهن في مصر غير كافي، أيضاً تتفق مع الدراسات السابقة بأن معوقات الإفصاح عن المسئولية البيئية لمنظمات الأعمال في مصر تتمثل في حجم المنظمة وأدائها الاقتصادي، وقوة حملة الأسهم والتشريعات البيئية وطبيعة الصناعة.

دراسة عطية، زهران (2011)، استهدفت هذه الدراسة التعرف على دور القطاع المصرفي في تحسين مستوى الإفصاح البيئي وتحديد المعوقات التي قد تمنع المصارف من الوفاء بمسئولياتها البيئية، ولتحقيق اهدافها فقد صممت استمارة استبيان متضمنة عدة محاور لتجميع بياناتها من مجتمع الدراسة المتمثل في القطاع المصرفي السعودي المكون من المصارف الخارجية والخاصة ومؤسسات الإقراض المختص، واختيرت عينة عشوائية مكونة من (392) مصرفا من فروع المصارف العاملة في المدن الرئيسية بالمملكة العربية السعودية، وباستخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية في اختبار وتحليل البيانات، وخلصت إلى أن القطاع المصرفي له دور فعال في تحسين مستوى الإفصاح البيئي من خلال مطالبة الشركات بإدراج معلومات رئيسية عن أدائها البيئي في تقاريرها وقوائمها المالية وملحقاتها وكما توجد معوقات تمنع المصارف من القيام بمسئولياتها البيئية تجاه المجتمع.

دراسة الطاهر (2011)، هدفت للتعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، والتعرف على المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي، حيث اعتمدت على الإستبانة كوسيلة رئيسة لتجميع البيانات اللازمة للدراسة، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من (36) موظفاً بالشركة واستخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري واختبار (t) للعينة الواحدة في تحليل البيانات، وخلصت الدراسة إلى أن الشركة لا تقوم بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي لوجود

مجموعة من المعوقات تحد من قيامها بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي وأبرز تلك المعوقات عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وعدم وجود رغبة من الشركة للإفصاح عن تلك التكاليف المرتبطة بالاضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى لو أمكن قياسها، وقلة البرامج التعليمية للتعريف بالافصاح البيئي.

دراسة أبوعين وآخرون (2012)، هدفت إلى التعرف على مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي لمفهوم المراجعة عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات، حيث أجريت الدراسة على عينه من المراجعين الخارجيين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وقد استخدمت الإستبانة كأداة لجمع البيانات، و وزعت بطريقة عشوائية على عينة الدراسة وأستخدم المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات، بالإضافة إلى إجراء بعض الاختبارات الإحصائية في تحليل واختبار فرضيات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات ليس لديهم إلمام كاف بالإجراءات المستخدمة للمراجعة الاجتماعية والبيئية، كما خلصت إلى عدم وجود إجراءات تنفيذية مكتوبة لدى مكاتب المراجعة للقيام بمراجعة الأداء الاجتماعي للشركات في ليبيا، كما بينت الدراسة أن مكاتب المراجعة لا تطبق إجراءات المراجعة الاجتماعية عند فحص البيانات المالية لعملائها، أشارت الدراسة أيضاً إلى أنه لا توجد علاقة بين وجود وتطبيق إجراءات المراجعة الاجتماعية في مكاتب المراجعة في ليبيا، وبين حجم المكتب، والعمر الزمني للمكتب، وعدد العاملين بالمكتب، كما أوصت الدراسة بضرورة صدور تشريعات قانونية خاصة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، تكون مرجعية يعتمد عليها المراجع عند قيامه بالمراجعة عن الأداء الاجتماعي لتلك الشركات، وكذلك أوصت بإعداد البحوث والدراسات العلمية في مجال عملية القياس ووضع الأسس والمعايير والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركات إلى جانب أدائها الاقتصادي.

وأخيراً دراسة الزين (2013)، ناقشت مدى توافر المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الأجنبية العاملة في ليبيا، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة الإستبانة

كأداة لتجميع بياناتها عن مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية الأجنبية العاملة في ليبيا وقد تم تحديد حجم العينة في (12) شركة عاملة في مدينة طرابلس من حجم مجتمع الدراسة الأصلي، واستخدمت المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف كذلك اختبار العينة الأحادية (t) في تحليل البيانات، وتوصلت إلى أن الشركات الصناعية الأجنبية العاملة في ليبيا يتوفر لديها المتطلبات الإدارية، والفنية، والمادية والبشرية الخاصة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

ومن خلال العرض المختصر للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة يستنتج الباحث مايلى:

1- أن معظم الدراسات هدفت إلى التعرف على الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية، من وجهات نظر متابينة، وفي بيئات مختلفة، والتي ركزت في مجملها على أهميته وأنواعه ومقوماته ومعوقات تطبيقه، وكذلك تأثيره على تحسين وجودة التقارير المالية للشركات الصناعية وترشيد قرارات الاستثمار، والتعرف على دور الجهات في تحسين مستواه، ومعرفة مدى التزام الشركات به وموقف المحاسبين منه، وركزت أيضا على وجهات نظر المراجعين من مراجعة الأداء البيئي في الحاضر والمستقبل وفي مراحل المراجعة المختلفة، كما توجد دراسة تناولت مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي من جانب نظري فقط، واستخدمت اغلب الدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة المحتوى، وتوصلت إلى أن هناك الكثير من القصور والضعف في الاهتمام بالإفصاح البيئي، وركزت في معظمها على وجهة نظر الشركات الصناعية ولم تتناول اهتمام الجهات الأخرى المستفيدة من الإفصاح، ولهذا جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى اهتمام مراجعي الحسابات في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقاريرهم.

2- أن الدراسات في البيئة المحلية محدودة (حسب علم الباحث) مقارنة مع الدراسات العربية الأخرى، وبذلك تكون هذه الدراسة إضافة جديد للبيئة المحلية، وستسهم في سد الفجوة في هذا المجال.

3- نظراً لوجود دراسة خاصة حول الموضوع عنوانها (مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي)، وتوصلها إلى مجموعة من النتائج، هي في مجملها نتائج دراسة نظرية، ولهذا وُظِّفتْ الدراسة الحالية للتعرف على الواقع التطبيقي العملي لاهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره في البيئة المحلية، وتقديم التوصيات والمقترحات المناسبة بما يكفل تحقيق أهداف هذه الدراسة.

4- ومن المهم التأكيد أيضاً أن هذه الدراسة تتميز بتطبيقها على مجتمع لم تشمله الدراسات السابقة (في حدود علم الباحث)، حيث تستطلع أراء مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة.

3.1 مشكلة الدراسة:

تعتبر مشكلة التلوث البيئي من أهم المشاكل التي تواجه العالم في السنوات الأخيرة نتيجة لوعي العالم بقوانين حماية البيئة من الآثار السلبية من الملوثات الصناعية الضارة على مختلف فئات المجتمع من ناحية وعلى الأداء الاقتصادي والمالي وعلى الموارد الطبيعية من ناحية أخرى، حيت اهتمت العديد من التنظيمات المهنية والمؤسسات وعقدت العديد من المؤتمرات للمحافظة على البيئة من التلوث المنبعث من الشركات الصناعية، وأبرز تلك الجهود الدولية مؤتمر الامم المتحدة الذي انعقد في البرازيل عام 1992 والذي أكد على دور البيئة في التنمية المستدامة، وغيرها من الجهود الدولية والمحلية، حيث أصدرت لجنة ممارسة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بيانا حول مراعاة القضايا البيئية في مراجعة القوائم المالية، لذلك أصبحت مهنة المراجعة مطالبة بتوسيع خدماتها ومسؤوليتها في خدمة المجتمع ككل، وذلك بفحص الأداء المالي والاقتصادي و البيئي للشركات وتقديم التقارير الملائمة للجهات المعنية.

والمجتمع الليبي يعاني كغيره من المجتمعات من ارتفاع نسبة التلوث البيئي بمختلف أنواعه وكما توصلت إليه نتائج دراسة واصل (2012)، والذي يتطلب تظافر جهود الأفراد والمنظمات المهنية والشركات الصناعية للالتزام بالقوانين الصادرة من الدولة لحماية البيئة للحد من التلوث البيئي وآثاره السلبية على مختلف الاطراف تأكيداً لما نص عليه قانون رقم

15 لسنة 2003 وهو أن تقوم كافة الهيئات والمؤسسات والمصالح عامة كانت أو خاصة وطنية أو أجنبية ببذل كافة الجهود لوقف ظاهرة التلوث بمختلف مسبباته والمساهمة في الحد من انتشار تلك الظاهرة، فإذا تسبب أي من المذكورين بعمله في ثلوت البيئة بأي شكل من الأشكال وجب عليه اتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية لإزالته، ومن خلال مراجعة الباحث للدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح البيئي من جوانب مختلفة، وكما أكدت عليه دراسة الكشر(2006) بوجود التزامات بيئية مالية قائمة ومحتملة وارتفاع القضايا البيئية المرفوعة ضد الشركة الاهلية للاسمنت بسبب الاضرار البيئية الناتجة من مزاولة الشركة لنشاطها، حيت وصلت نسبة القضايا عن الاضرار البيئية سنة 2014 إلى 47% من إجمالي القضايا المرفوعة ضد مصانع الشركة، وبما أن هذه الدراسة تناولت أحد مصانع الشركة (مصنع إسمنت زليتن)، فقد يترتب عن هذه الالتزامات تعرض الشركة لمخاطر بيئية كبيرة تكون لها آثار جوهرية على القوائم المالية وقد تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرارفي مزاولة نشاطها في المستقبل (الكشر، 2006، 96).

وبصدور المعيار الدولي رقم 310 الخاص بالتعرف على طبيعة ونوع نشاط العميل، حيث ينص المعيار" أن المراجع يجب أن يكون على دراية كافية بطبيعة الأعمال الخاصة بالعملاء من أجل فهم التأثير المحتمل للقضايا البيئية على النواحي المالية، حيث أن معرفة المراجع بالصناعة وبطبيعة النشاط الاستثماري يمكنه من التعبير عن فهمه للأحداث والمعاملات المتعلقة بالأداء البيئي التي تؤثر على النواحي المالية، وإذا لم تكن لدى المراجع المعرفة الكافية فإنه يجب عليه الاعتماد على الجهود والأعمال التي قام بها الخبراء الآخرون مثل المهندسين والكيميائيين حيث يتطلب من المراجع معرفة كافية بنشاط العميل عند تنفيد عملية المراجعة، ليتمكن من تحديد وفهم كافة الأمور التي يمكن أن يكون لها تأثيرات جوهرية على القوائم المالية وإعداد تقريره متضمنا رأيه عن الأداء المالي والبيئي، إن عدم اهتمام المراجع الخارجي بالافصاحات البيئية الخاصة بالأداء البيئي سواء التحقق من وجودها ومدى كفايتها وإعداد تقريره عن الشركة متضمنا الافصاحات المالية

فقط، يجعل تقريره لايعبر بصورة واضحة عن أداء الشركة بسبب وجود التزامات بيئية محتملة قد تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرارفي مزاولة نشاطها.

ولذا تمثلت مشكلة هذه الدراسة في الحاجة إلى معرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، حيث يرى الباحث أن الحاجة ملحة للقيام بهذه الدراسة في ليبيا خاصة - حسب علم الباحث- تعتبر من أولى الدراسات التي تسعي إلى التعرف على مدى اهتمام مراجعي الحسابات في ليبيا بالإفصاح البيئي، هذا بالإضافة إلى كونها امتداد طبيعي ومكمل لتلك الدراسات التي تمت في ليبيا وفي بلدان وبيئات مختلفة عن ليبيا، **ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:**

هل يهتم المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره؟

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

2- تحديد مدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

5.1 فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضياتها كالأتي:

الفرضية الأولي:

لا يهتم المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

الفرضية الثانية:

لايوجد تأثير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

6.1 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية تطور مهنة المراجعة لمواكبة التطورات التي طرأت على المحاسبة، وكذلك من الاهتمام المتزايد من الأفراد والمجتمعات ومنظمات حماية البيئة، واستجابة للبيان الصادر عن لجنة ممارسة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي

للمحاسبين حول مراعاة المسائل الاجتماعية والبيئية في مراجعة البيانات المالية باعتبار الأداء البيئي ذا أهمية جوهرية لعدد متزايد من الشركات قد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، كما أن الآثار البيئية أصبحت تثير اهتماماً متزايداً من مستخدمي البيانات المالية.

وتتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العلمية في كونها تمثل إضافة متواضعة من خلال نتائجها في إثراء المكتبة العربية بشكل عام، والأدبيات في مجال المراجعة بشكل خاص حيث يستفاد منها في التعرف على طبيعة اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره وتشجيع الباحثين وكل طوائف المجتمع والمهتمين بالقضايا البيئية لإجراء العديد من الدراسات في هذا الموضوع.

وكما تتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية في زيادة رصيد المعرفة العلمية والعملية للباحث، وذلك من خلال إطلاع الباحث على ماهو مكتوب وما توصل إليه الباحثون في هذا المجال، وكذلك الفائدة العملية من الدراسة الميدانية التي أجراه الباحث حيث تمكن من التعرف على وجهات النظر واقتراحات المراجعين الخارجيين ومعرفة الواقع النظري والتطبيقي، وتطوير أداء المراجعين لخدمة جميع فئات المجتمع والمساهمة في الحد من انتشار المخاطر البيئية وتأثيراتها على القوائم المالية.

7.1 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم تقسيم منهجيتها على النحو التالي:

أ- أسلوب الدراسة النظرية:

يتناول هذا الجانب من الدراسة مراجعة الأدب المحاسبي حول الموضوع، للبحوث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وتحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية التي اشتملت عليها تلك البحوث و الدراسات، وذلك لغرض تكوين الإطار النظري للدراسة.

وقام الباحث بإجراء الدراسة النظرية من خلال الفصلين الثاني والثالث، وذلك بدراسة الإطار النظري للإفصاح البيئي، ثم بيان اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

ب- أسلوب الدراسة الميدانية:

اعتمدت الدراسة في هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي، لمعرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وسيتم توضيح ذلك من خلال اختبار فروض الدراسة ليتم التوصل إلى نتائج وتوصيات يمكن تعميمها بما يخدم التساؤل الوارد في مشكلة الدراسة، وانتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملائمته للدراسة باعتبارها دراسة وصفية تستهدف اكتشاف ظاهرة أو مجموعة من الظواهر وتسليط الضوء عليها بهدف الإحاطة التامة بالظاهرة، والحصول على كم من المعلومات تشكل خلفية لدراستها دراسة معمقة.

ج- وسيلة جمع البيانات:

استخدم الباحث الإستبانة كوسيلة مناسبة لجمع البيانات، لمعرفة اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، لان الدراسات الوصفية تعتمد الاستبيانات والمقابلات الشخصية والملاحظة بجميع أشكالها في الحصول على البيانات الخاصة بموضوعات الظواهر التي تدرسها (سركز و امطير، 2002، 115)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان، من خلالها تم تجميع البيانات والمعلومات العملية، وتحليلها وصفياً وإحصائياً بهدف اختبار فروض الدراسة، ويتكون الاستبيان من أربعة محاور رئيسية:

المحور الأول: خاص بمجموعة من الفقرات تتعلق بخصائص عينة الدراسة.

المحور الثاني: (ويهدف إلى التعرف على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي).

المحور الثالث: (ويهدف إلى التعرف على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره).

المحور الرابع: (ويهدف إلى التعرف على المعوقات التي قد تؤثر على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره).

د- مجتمع الدراسة وعينتها:

نظراً لحداثة موضوع الإفصاح البيئي نسبياً، وخاصة في ليبيا، وكذلك وجود العديد من الشركات الصناعية تراجع من خلال مكاتب مراجعة خارجية ومن مراجعي ديوان المحاسبة، فيرى الباحث من الضروري أن يشتمل مجتمع الدراسة على هاتين الفئتين للوصول إلى نتائج دقيقة وواقعية تتمثل الفئة الأولى: في أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية المرخص لهم بمزاولة المهنة والمستمرين في مزاولتها، وعددهم (50) مكتباً، بينما تتمثل الفئة الثانية: في مراجعي الإدارة العامة لفحص حسابات الشركات بديوان المحاسبة في مدينة طرابلس، والبالغ عددهم (30) مراجعاً، وقد وقع الاختيار على مدينة طرابلس وذلك لاعتبارات الجهد والتكلفة ولأن مكاتب المراجعة الممارسة للمهنة تتركز أساساً في هذه المدينة أكثر من غيرها، كما أن أغلب الشركات الصناعية المحلية والأجنبية تكون إداراتها الرئيسية بهذه المدينة، وكذلك وجود المقر الرئيسي لديوان المحاسبة بها، حيث ترسل له التقارير الخاصة بمراجعة أداء الشركات الصناعية من مختلف فروع الديوان المنتشرة في ربوع ليبيا.

وقد تم تحديد حجم المجتمع بالاعتماد على قائمة مكاتب المراجعة (بيوت الخبرة) بمصرف ليبيا المركزي كباقي الدراسات التي اعتمدت على هذه القائمة، ومنها على سبيل المثال دراسة (زكري، 2013، 4)، ويرجع اعتماد الباحث على هذه القائمة للأسباب التالية:

• لم يتمكن الباحث من الحصول على قائمة بمكاتب المراجعة من نقابة المحاسبين بطرابلس، حسب ما أفادنا به رئيس النقابة بأنه تم انتخابه مؤخراً وأن النقابة في طور إعادة تنظيمها ونقلها إلى مقرها الجديد ولا يوجد لديه قائمة فعلية بمكاتب المراجعة المسجلين بالنقابة ولا عناوينهم.

• إن من شروط القيد في سجل مصرف ليبيا المركزي أن يكون المراجع مجدداً اشتراكه في النقابة وكذلك مقيداً في سجل سوق الأوراق المالية الليبي، وكذلك أيضاً قيام المراجع بمراجعة أكثر من شركة، وأن يقدم قائمة بعدد موظفيه بالإضافة لعنوانه وهاتفه، وقد ساعد مكتب (بيوت الخبرة) بمصرف ليبيا المركزي الباحث في تحديد حجم المجتمع، والمكاتب المستمرة والمعتمدة بنقابة المحاسبين، وكذلك في تحديد عناوينهم والتواصل معهم بشكل مباشر حتى تمكن الباحث من تجميع بيانات دقيقة وموضوعية للدراسة، أما مراجعي ديوان المحاسبة من خلال التواصل مع الإدارة بمقر الديوان بطرابلس.

و استخدام الباحث أسلوب الحصر الشامل في تحديد حجم المشاركين في الدراسة فقد توزيع (80) إستبانة، (50) على أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية المرخص لهم بمزاولة المهنة والمستمرين في مزولتها والموزعين في أنحاء مختلفة في مدينة طرابلس و(30) على مراجعي الإدارة العامة لفحص حسابات الشركات بديوان المحاسبة في مدينة طرابلس.

هـ - الأساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل:

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS) في تحليل بيانات الدراسة واستخلاص النتائج، والتحقق من فرضيات الدراسة للوصول إلى الأهداف، وقد تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية:

1- اختبار كرونباخ ألفا(α) للصدق والثبات:

يعتبر اختبار ألفا من الاختبارات الاحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، حيث أنه قبل القيام بأي تحليل لبيانات الاستبيان يجب إجراء اختبار ألفا، وهو اختبار يبين مدى مصداقية إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبيان (البياتي، 2005، 49).

2- التوزيع النسبي:

يستخدم هذا الأسلوب لوصف طبيعة الاجابة حول ظاهرة معينة عندما يكون المقياس المستخدم ليكرت الخماسي، وذلك بتحديد شكل وتوزيع الإجابات حول الأسئلة (رزق الله، 2002، 158).

3- اختبار ولكوكسن حول المتوسط:

يستخدم اختبار (ولكوكسن) لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة(μ) إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب أو كمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي، و يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل سؤال من أسئلة الاستبيان (عاشور وآخرون، 1995، 29).

4- اختبار (z) حول المتوسط:

يستخدم اختبار **(z)** حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا كانت بيانات العينة كمية (في المستوى الفتري على الأقل) وتتبع التوزيع الطبيعي أو حجم العينة كبير (البليدواي، 1997، 332).

8.1 حدود الدراسة:

اقتصرت حدود الدراسة من الناحية الموضوعية على مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، ولم تشمل المراجعين الداخليين والفئات ذات العلاقة على أمل أن يتبع ذلك لاحقا دراسات وأبحاث أخرى، تتناول وجهات نظر هذه الفئات.

كما اقتصرت الدراسة الميدانية على أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية المرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بمختلف إحجامها والمراجعين التابعين لديوان المحاسبة في مدينة طرابلس، تمشيا مع إمكانيات الباحث المادية، وكذلك لوجود عدد كبير من هذه المكاتب الممارسة لمهنة المراجعة في هذه المدينة، كما تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من5/23/ إلى 12/26/ 2014م.

9.1 مصطلحات إجرائية:

المراجع الخارجي:

هو من يقوم بعملية المراجعة، من فحص موضوعي للعمليات المالية وجمع الأدلة وتقييمها والتحقق من التقديرات المحاسبية و الافصاحات الخاصة بها لتمكينه من إصدار رأى فني محايد عن صحة إعداد وعرض القوائم المالية وتمثيلها للواقع (المطارنة، 2005، 38-44).

الإفصاح البيئي:

هو عرض البيانات المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة في القوائم المالية والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد القرارات (حسن، 1999، 168).

تقرير المراجع:

تقرير المراجع الخارجي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، والذي من خلاله يتم توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية (محمد،2005، 48).

10.1 تقسيمات الدراسة:

بناء على طبيعة الدراسة وأهدافها وأهميتها فقد تم تقسيمها إلى أربعة فصول، يهدف الفصل الأول إلى عرض الإطار العام للدراسة، حيث تناول مقدمة وعرض للدراسات السابقة والتعريف بمشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها وأهميتها ومنهجيتها وحدودها، وقد خصص الفصل الثاني لدراسة الإطار النظري للإفصاح البيئي، وذلك من خلال مفهوم الإفصاح البيئي، وأهميته وأهدافه وأنواعه، وأساليبه، وكذلك نماذج الإفصاح البيئي، ومتطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية، ومعايير الإفصاح البيئي، وكذلك دور المنظمات المهنية والدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، وبعض القوانين والتشريعات البيئية في ليبيا، أما الفصل الثالث فقد تناول الإفصاح البيئي

في تقرير المراجع الخارجي، وذلك من خلال عرض حاجة المراجع للاهتمام بالإفصاح البيئي في تقريره، وبيان دور المنظمات المهنية الدولية والمحلية في إصدار إرشادات المراجعة الخاصة بالأداء البيئي، وكذلك العلاقة بين المراجع الخارجي والإفصاح البيئي، والعلاقة بين العمليات البيئية ومسئولية المراجع الخارجي في إعداد تقريره، والتقرير والإفصاح عن آثار الأداء البيئي على القوائم المالية، وكذلك عرض معوقات الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي، وقد خصص الفصل الرابع لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة من خلال توضيح الخطوات التي اتبعها الباحث في سبيل تنفيذ الدراسة الميدانية، ومن تم تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، وقد احتوى الفصل على نتائج الدراسة وتوصياتها.

الفصل الثاني

الإطار النظري للإفصاح البيئي

1.2 مقدمة.

2.2 مفهوم الإفصاح البيئي.

3.2 أهمية الإفصاح البيئي.

4.2 أهداف الإفصاح البيئي.

5.2 أنواع الإفصاح البيئي.

6.2 أساليب الإفصاح البيئي.

7.2 نماذج الإفصاح البيئي.

8.2 متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية.

9.2 معايير الإفصاح الخاصة بالأداء البيئي.

10.2 دور المنظمات المهنية والدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي.

11.2 القوانين والتشريعات البيئية في ليبيا.

12.2 خلاصة.

1.2 مقدمة:

إن زيادة الوعي العالمي للاهتمام بالبيئة أدى إلى ظهور وتكون منظمات حماية البيئة وانعقاد المؤتمرات والندوات العالمية من أجل المحافظة على البيئة وحمايتها والتوقيع على الاتفاقيات والمعاهدات الدولية بين الدول برعاية الامم المتحدة وصدور القوانين واللوائح بشان المحافظة على البيئة، التي يعيش فيها الانسان من التلوث هذا مما أوضح للشركات أنها لا تعمل بمفردها في البيئة، ولذلك ألزمت الشركات الصناعية بالاهتمام بها، من حيث استخدام مواردها في الإنتاج دون الاضرار بها، ولذا أصبح على الشركات الاهتمام بأدائها البيئي و الإفصاح عنه في تقاريرها وقوائمها المالية مما ظهرت الحاجة للإفصاح عن الأداء البيئي.

إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي في الوقت الحاضر لا يعكس صورة واضحة عن أداء الشركات الصناعية في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الإعمال المعاصرة من تنوع هائل في أنشطة الشركات الصناعية، ومع تطور ثقافة المجتمع والمستخدمين للمعلومات المحاسبية، زادت الحاجة للطلب على المعلومات البيئية وارتفاع القضايا البيئية والتزاماتها، كل هذا يعتبر من الأحداث الهامة التي سعت للاهتمام بالأداء البيئي ومطالبة الشركات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي في تقاريرها المالية أو في تقارير منفصلة، وأصبحت مسؤولية إعداد البيانات والمعلومات البيئية والإفصاح عنها تقع على عاتق الإدارة، إلا أنه يتطلب من المراجع الخارجي ضرورة الإفصاح في تقريره عن أي معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة القوائم المالية، وأن المراجع يلعب دورا كبيراً في تحديد المعلومات البيئية التي تقوم الشركات بعرضها للمستخدمين، نظرا لان تقرير المراجع يعتبر أساس الثقة والمصداقية على صدق وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للواقع.

2.2 مفهوم الإفصاح البيئي:

يعتبر الإفصاح الكامل أحد خصائص جودة المعلومات في الفكر المحاسبي، فالإفصاح الكامل هو وسيله الإعلام الرئيسة للمعلومات المتعلقة بأداء الشركة للمستخدمين لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية، ويعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الكامل في

تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية بالبيانات والمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى وفاء الشركة بمسئولياتها البيئية في حماية البيئة.

لقد تزايدت في السنوات الاخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات لمواجهة القصور في الإفصاح التقليدي في تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد رغبات المستخدمين وتباين احتياجاتهم، ويمكن القول بأن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات مستخدمي المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسئولية البيئية تجاه حماية البيئة، ومن هذا المنطلق كان هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي سواء في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم المالية والتقارير التقليدية أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة حسب الحاجة إليه، مما يؤدى إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة مستخدمي المعلومات لترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم الأداء البيئي والاقتصادي للشركة.

ينبع اهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي انطلاقا من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها، حيث أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج من عدم التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية، على الرغم من الاهتمام المتزايد من الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي إلا أنه مازال حديثاً في بعض الدول ويكاد يختفي في البعض الأخر (حسن، 1999، 162)، نورد فيما يلي مفاهيم الإفصاح البيئي التي تناولها الباحثون.

أشار حسن (1999، 168)، "أنه ينظر إلى الإفصاح البيئي من زاويتي الشكل والمضمون، فمن حيث الشكل يمكن أن يتم الإفصاح البيئي في قوائم وتقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية بالإضافة إلى المرفقات الإيضاحية بهذه القوائم، أما من حيث المضمون فإن الإفصاح البيئي يجب أن يشمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفنية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة".

وعرف درويش (2007، 391)، الإفصاح البيئي بأنه " الأسلوب أو الأداء التي من خلالها تستطيع الشركة إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية، وانعكاسات ذلك على البيانات المالية، على أن يتحقق ذلك طريق القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها".

وعرف السيد وآخرون (2009، 13)، الإفصاح البيئي بأنه "العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء".

ومن خلال دراسة التعريفات السابقة لمفهوم الإفصاح البيئي يستنتج الباحث مجموعة من الخصائص للإفصاح البيئي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- أنه عرض للبيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية.
- يكون الإفصاح في التقارير الدورية والإيضاحية المرفقة بها مستقلة.
- يشمل الإفصاح البيئي البيانات والمعلومات المالية والكمية والفنية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية.
- يوفر معلومات تساعد في للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء البيئي واتخاذ القرارات.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن الإفصاح البيئي هو عرض للبيانات والمعلومات الكمية والوصفية للتكاليف والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة وتأثيراتها السلبية والإيجابية، والتزاماتها البيئية والمالية والقانونية في تقارير مستقلة أو في القوائم المالية ومرفقاتها لتوفير المعلومات للمساعدة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

3.2 أهمية الإفصاح البيئي:

زادت الحاجة للاهتمام بالإفصاح البيئي في السنوات الاخيرة من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية، نتيجة لقصور الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي (التقليدي) (الطاهر، 2011، 447)، في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات

المتعلقة بالأنشطة البيئية السلبية والايجابية التي تساعدهم في تقييم كفاءة شركاتهم فيما يتعلق بالاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها البيئية في حماية البيئة والمحافظة على مواردها وتجنب المجتمع مخاطر التلوث البيئي (أحمد، 2013، 670)، وترشيدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ولزيادة الثقة في المعلومات المعروضة في التقارير والقوائم المالية لابد من مراجعتها من قبل مراجعين مستقلين ومحايدين، ومراجعة مثل هذه التقارير تُلقي على عاتق المراجع الخارجي مسئولية كبيرة (المليجي، 2001، 4)، وقد زاد الاهتمام من قبل المستثمرين وحملة الأسهم تجاه الحصول على المعلومات البيئية ومطالبة الشركات للإفصاح عنها باعتبارها ذات قيمة لمتخذي القرارات (درويش، 2007، 391).

كما أن بعض الشركات لا تهتم بالإفصاح عن معلومات الأداء البيئي بحجة عدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية ، رغم أهمية الإفصاح والتقرير عن الأداء البيئي للشركات إلا أن النظم المحاسبية في كثير من هذه الشركات لا تقدم معلومات أو تقارير عن الأداء البيئي لها، ومبرراتها في ذلك عدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي، وصعوبة القياس المالي لأنشطة الأداء البيئي، وكذلك المعلومات البيئية غير مدرجه في خريطة الحسابات، وبالنظر لهذه المبررات وتحليلها في ظل التطورات الحديثة، يمكن القول بأنه لم يعد هناك مجال أو مبرر أمام الشركات للتخلي عن مهامهم ودورهم في الإفصاح البيئي والتقرير عن المعلومات البيئية وذلك للأسباب التالية: (المليجي، 2001، 393).

1- تعتبر رقابة الأداء البيئي للشركة مسئولية كل الإدارات بما فيها الإدارة المالية.

2- إمكانية إخضاع معظم عناصر تكاليف النشاط البيئي للقياس المالي.

3- طبيعة علم المحاسبة كعلم اجتماعي يحتم عليها التكيف مع كل الظروف والمستجدات البيئية بحيث لا تكون في معزل عنها خاصة فيما يتعلق بالبيئة.

4- إن غالبية أنشطة الأداء البيئي لها جوانب مالية تنعكس آثارها بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للشركات ومن ثم على المستخدمين.

5- أهمية الاعتماد على الأداء البيئي للشركة كأدوات تستخدمها الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

6- يؤدى عدم الإفصاح البيئي إلى آثار سلبية على سمعة الشركة ومركزها المالي مما ينعكس على قرارات المستثمرين، وهذا يتعارض مع القواعد المتعارف عليها بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير على قيمة الشركة.

ويحقق إفصاح الشركات عن أدائها البيئي عدة منافع اقتصادية (الطاهر، 2011؛ أحمد، 2013) يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1- الحصول على إعفاءات ضريبية وتخفيض الضرائب المفروضة عليها على سبيل المثال تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول اهتماما بتشجيع الشركات على حماية البيئة، وذلك من خلال منح تلك الشركات معاملة ضريبية متميزة لتكاليفها البيئية التي تتحملها في سبيل المحافظة على البيئة.

2- زيادة ثقة الأطراف الداخلية والخارجية في الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة وتشجيع المستثمرين للاستثمار فيها وزيادة الإقبال على منتجاتها.

3- استغلال مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وحماية البيئة من الآثار الضارة.

4- يساعد الإفصاح في عرض وتطوير السياسات البيئية للمحافظة على البيئة، وذلك من خلال الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية التي تتكبدها الشركة للمستخدمين من اجل توضيح سياسات الشركة في المحافظة على البيئة لترشيد قراراتهم.

ويرى عبد (2008، 32)، أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يخدم عدة أغراض يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- يشكل قاعدة أساسية ممتازة لإجراء دراسات عن الآثار البيئية.

2- يساعد في التعرف على المشاكل التي تتعلق بمصادر التلوث.

3- يساعد إدارة الشركة في إزالة الخطر فيما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة.

4- معرفة مالكي الشركة بطبيعة وحجم مسؤولياتهم البيئية في مرحلة مبكرة مما يساعد الإدارة في تخفيض التكاليف.

5- عرض مزايا ومنافع تكاليف حماية البيئة للمستخدمين.

وبناءً على ما سبق ذكره يمكن القول بأن أهمية الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية تكون في تضمين التقارير المالية معلومات كافية عن الأنشطة التي تقوم بها الشركة لغرض حماية البيئة، نتيجة التزاماتها بالنظم والقوانين البيئية، ويمكن القول أن أهمية الإفصاح البيئي تكمن في تحقيق الأهداف التالية (كرم، 2012؛ أحمد، 2013؛ غريب، 2006).

1- تطوير معاير الإفصاح عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات من حيت الشكل والمضمون لتشمل الأداء البيئي والمالي للشركة.

2- تلبية احتياجات المستخدمين للتقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية، في ظل تعدد وتنوع هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.

3- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير والقوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركة بمسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة.

4- دعم وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤولياتها البيئية، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها.

5- يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية للدولة، مما يؤدى إلى زيادة فعالية الخطط الاقتصادية للدولة.

6- إن الإفصاح البيئي للشركات قد يكون دافعاً لهذه الشركات على الحفاظ على البيئة.

من خلال عرض أهمية الإفصاح البيئي التي تناولها كل من (الطاهر، 2001؛ عبد، 2008؛ درويش، 2007؛ احمد، 2013؛ المليجى، 2001)، يستنتج الباحث أنهم يركزون في مضمونهم على أهمية الإفصاح البيئي خارجيا بشكل عام، ودراسة وتحليل مبررات عدم اهتمام الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي، وكذلك عرض منافع الاهتمام به، دون الخوض في التفاصيل أو الأسباب التي أدت للاهتمام بالإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية للشركات الصناعية، ونظراً لوجود حاجة ملحة من قبل المستثمرين والمستهلكين

والمنظمات المهنية والتشريعية والمحاسبة والمراجعة إلى المزيد من الاهتمام بالإفصاح البيئي في القوائم المالية وإرفاقها بإيضاحات عن أي معلومات لا تتضمنها القوائم والتقارير المالية، حتى تتمكن الجهات الخارجية من الحكم على أدائها في مجال حماية البيئة، وتوفير أساس يستند عليه المراجع يمكنه من إبداء رأيه بكل صراحة عن اداء الشركة بيئياً وماليا.

ومن بين هذه الأسباب التي أدت للاهتمام بالافصاح البيئي والتي أكد عليها (الزين، 2013؛ قرقد، 2010؛ على، 2008)، يمكن تلخصها فيما يلي:

1- كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الالتزامات البيئية أدى إلى زيادة الدعاوى القضائية التي كسبها أصحابها، ضد الشركات التي تسبب أعمالها التشغيلية أضراراً بالبيئة.

2- وقوع العقوبات والغرامات والتعويضات المالية من قبل الدولة على الشركات المخالفة للقوانين والنظم البيئية أدى ذلك إلى إلزام الشركات بضرورة الإفصاح عن أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة.

3- انتشار الوعي البيئي بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات العلاقة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي التي تعرضها الشركات، بهدف تقييم المسئولية لها بصورة موضوعية.

4- زيادة الاهتمام بصحة الانسان والأمان البيئي، نتيجة اهتمام الشركات بالبيئة وتقييم أدائها البيئي.

5- زيادة الطلب على معلومات التكاليف البيئية بهدف الإفصاح عن مدى قدرة الشركات على تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتي تتمثل في إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبسعر مناسب دون الإضرار بالبيئة.

6- عدم اهتمام الشركات في السابق بالإفصاح البيئي، ولم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في الآونة الأخيرة لغياب المعايير والقوانين التشريعية دولياً ومحليا.

7- قصور المحاسبة التقليدية في إنتاج وتوفير معلومات التكاليف و الالتزامات البيئية، وعدم اهتمام الإدارة بشأن إعادة النظر في تطوير وتصميم النظم المحاسبية لتتلائم مع احتياجات المستخدمين.

8- ضغوط الفئات الاجتماعية المستفيدة من الإفصاح البيئي، والتي تمارس ضغوطها على المنظمات من أجل القيام بمسؤولياتها البيئية المفروضة عليها، وبالتالي كان دافعاً لدى المنظمات، ومن ثم مهنة المحاسبة والمراجعة للاهتمام بالقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية.

4.2 أهداف الإفصاح البيئي:

نظرا لوجود صعوبة في تحديد الأهداف المرجوة من الإفصاح البيئي، وحفاظاً على ما يحققه من آثار ايجابية لكافة الأطراف، فقد تم تقسيم أهداف الإفصاح البيئي إلى نوعين داخلية وخارجية (جمعه، 2011؛ السيد وآخرون، 2009).

أولاً: أهداف داخلية:

1- المحافظة على المركز التنافسي للشركة بين الشركات المتماثلة في الصناعة من خلال تحسين سمعتها تجاه الاطراف ذات العلاقة بنشاطها الاقتصادي والبيئي.

2- إظهار مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضفي على وجودها شرعية لمزاولة نشاطها.

3- يوفر قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركة والعاملين فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات للمحافظة على البيئة وسلامتها، وتوفير معلومات للإدارة عن حجم التكاليف التي تتحملها من أجل المحافظة على البيئة.

4- توفير الاستقرار النفسي والصحي للعاملين في الشركات الصناعية والتقليل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

ثانياً: أهداف خارجية:

1- بيان التزام الشركة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

2- يعد الإفصاح وسيلة الإدارة للتفاوض بين أصحاب وحقوق الملكية والغير ممن يمارسون ضغوطاً على الشركات والهيئات الاجتماعية.

3- عرض جهود ونشاطات الشركة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث مما يخلى مسؤوليتها القانونية عن الأضرار والإصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مخالفة لقوانين حماية البيئة.

4- يساعد الإفصاح البيئي في توفير المعلومات للمستخدمين، في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

5- الحصول على رضا وقناعة المستهلكين والعاملين والمستخدمين، لما تطرحه الشركة من سلع وخدمات في السوق.

ويتفق الباحث مع هذه الأهداف والتي سبق عرضها للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية ذات التأثيرات البيئية (السلبية والايجابية)، و يرى أيضا أن هذه الأهداف الداخلية والخارجية تنسجم مع تصنيفات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، وحفاظاً على العرض المنطقي للأفكار و تسلسلها، يمكن بيان هذه التصنيفات على النحو التالي:

5.2 تصنيفات الإفصاح البيئي:

يتم الإفصاح عن البيانات والمعلومات البيئية للمستخدمين إما بشكل طوعي أو إلزامي كما يلي:

أولاً: الإفصاح التطوعي (الاختياري):

تقوم به الشركة وفقاً لقرارات إدارية داخلية متعلقة بطبيعة نشاط الشركة ذاتها، وهو بمثابة إعلام مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عن مدى مساهمة الشركة في الحفاظ على البيئة من التلوث والمخاطر البيئية استناداً لمجموعة من العوامل منها (القيم والمبادئ

الأخلاقية، والأعراف ومستوى الوعي البيئي في الشركات)، (جبار، 2011، 60)، أما من الناحية النظرية فيجب أن تفصح الشركات طوعاً عما لديها من معلومات سواء بيئية أو مالية (محمد، 2005، 49)، ويرى البعض أن الإفصاح البيئي الاختياري ما هو إلا إستراتيجية تلجأ إليها الشركات ذات الحساسية البيئية لتحقيق أهدافها ذات الصلة بالبيئة، ولذا أصبح مطلباً ملحاً للشركات التي تسعى للحصول على شهادات الأيزو لإغراض اقتصادية (بن عمارة، 2011، 276)، ويرى الباحث من خلال هذا العرض بأن الإفصاح البيئي الاختياري لم يكن بالشكل المطلوب، حيث أن الإفصاح البيئي التطوعي غير كامل ولا يمت بصلة للأداء البيئي الحقيقي للشركات وأن المعلومات الايجابية هي السائدة في هذا الإفصاح، حيث تفصح الشركات عن المعلومات التي في صالحها وتحجب المعلومات التي تؤثر سلباً في الإيرادات المستقبلية والتدفقات النقدية وتلك التي تعرضها للعقوبات القانونية والغرامات، ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة للإفصاح البيئي بالقوانين والتشريعات البيئية (محمد، 2005، 50).

ثانياً: الإفصاح الإلزامي:

أظهرت نتائج العديد من الدراسات، إلى أن الإفصاح البيئي والتقرير عنه مازال أحد إشكال الإفصاح التطوعي للشركات، وكما أكدت عليه دراسة (الدباغ، 2011)، بأن الإفصاح التطوعي في هذا المجال مازال دون المستوى المطلوب إذ لا يتجاوز نسبته 50%، وهي تعتبر نسبة ضعيفة مقارنة مع حجم الكوارث والأضرار والانتهاكات البيئية التي يعاني منها العالم، وقد أصبحت تأثيراتها السلبية تتزايد بشكل مستمر مما يتطلب ضرورة صياغة القوانين والمعايير من قبل الدول والمنظمات المهنية والبيئية العالمية والأسواق المالية التي تلزم الشركات بإعداد تقارير بيئية سنوية تفصح فيها عن أدائها، ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة للإفصاح البيئي الإلزامي لتحفيز الشركات للارتقاء بمستويات أدائها البيئي، حيث أصدرت الدول الأوربية كالدنمارك واستراليا تشريعات بيئية تلزم الشركات بإعداد تقارير تفصح عن أدائها البيئي (الدباغ، 2011، 2246).

واستناداً إلى القوانين واللوائح ذات العلاقة بنشاطها وتعهدات وتعاقدات والتزامات الشركة القانونية مع أطراف أخرى ذات العلاقة بنشاطها، وكما أن بعض الشركات تتجه إلى الإفصاح البيئي الايجابي وتهمل الإفصاح البيئي السلبي، لذا ظهر مفهوم الإفصاح البيئي الإلزامي (الإجبارى) (بن عمارة، 2011، 276)، ويمكن تعريف **الإفصاح الإلزامي بأنه:** هو إيصال معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط الشركات على البيئة وإجراءات حمايتها وتحسينها من مخاطر التلوث للمستخدمين، التزاماً بالقوانين والتشريعات البيئية المحددة من قبل منظمات وجهات حكومية تلزمها بالعمل على حماية البيئة.

6.2 أساليب الإفصاح البيئي:

نظراً لغياب التشريعات المهنية الخاصة بتوسيع مجال الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية ليشمل معلومات الأداء البيئي، ونتيجة لتركيز الاهتمام بالإفصاح المحاسبي التقليدي على الأداء المالي للشركات وإهمال الإفصاح عن الأداء البيئي لها سواء من معدي البيانات المالية أو المراجعين، وانطلاقا من هذا الشأن فقد تناول باحثون مهتمون على سبيل المثال (عبد الحميد، 1996؛ ومطاوع، 1974؛ Estes، 1976؛ شهاب، 2001)، الإفصاح المحاسبي البيئي بوجهات نظر متباينة.

حيث يرى البعض أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للشركات في تقرير واحد، بحيث تصبح المعلومات البيئية جزءاً من المعلومات المالية، على أساس التكامل بين المعلومات البيئية من ناحية والمعلومات المالية من ناحية أخرى وذلك من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير التقليدية دون الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي التقليدي (بن عمارة، 2001، 278).

إلا أن الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية الأساسية قد يولد ضغطاً كبيراً على الشركة مما يجعلها تهتم بالجوانب البيئية على حساب الجوانب الاقتصادية، وهذا قد لا يساهم في تنمية مواردها الاقتصادية، وكذلك فرض تعظيم الأرباح لم يعد الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه الشركات على حساب مسؤوليتها تجاه المجتمع بالأضرار التي قد

تسببها على البيئة والعاملين بشكل عام (جبار، 2011، 63)، وكذلك يستبعد المنافع البيئية فلا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية التقليدية، وهذا لا يمانع الإفصاح عنها في تقارير أخرى وصفية أو كمية، على الرغم من أن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاقتصادي في قائمة واحدة قد يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين الأداء البيئي والاقتصادي، ومن ثم يقيم أداء الشركة بشكل كامل، ويساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والبيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأداء البيئي للشركة يؤثر على الأداء الاقتصادي، بالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية (بن عمارة، 2001، 279).

ويرى البعض الأخر (شهير، 1998؛ بن عماره، 2001؛ جبار، 2011)، أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير كونه وصفياً أو مالياً سواء كان شاملا أو جزئياً، وبشكل منفصل أو مستقل عن المعلومات المالية، ويستند هولاء في هذا الاتجاه على الفصل بين المعلومات البيئية والمعلومات المالية (جبار،2011، 62)، باعتبار أن كلاً منهما يحقق أهدافاً مختلفة، وبالتالي يجب الإفصاح عنهما في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، ويعتمد هذا الاتجاه على ثلاثة أساليب يمكن بيانها على النحو التالي:

أولاً: أسلوب التقارير الوصفية:

هو أن تفصح الشركة عن أدائها البيئي بأسلوب السرد الوصفي، ويتضمن التقرير البيئي وصفاً لتأثيرات نشاط الشركة على البيئة، والأنشطة البيئية التي مارستها في إطار المساهمة في حماية البيئة، حيث يمتاز هذا الأسلوب بالبساطة والسهولة في إعداد التقارير وانخفاض تكاليف تنفيذه (جبار، 2011، 62)، إلا أن من عيوبه أنه لا يتضمن على أي تحليلات للتكاليف الخاصة بالأنشطة البيئية ولا على قيم المنافع التي حققتها، وكذلك يعتبر هذا النوع من التقارير محدود الفائدة لصعوبة تتبع الأداء الداخلي للشركة، ولا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين الشركات المختلفة (بن عمارة، 2001، 277)، وصعوبة التحقق من البيانات الواردة فيها وإخضاعها للمراجعة لاعتمادها على القياس الوصفي.

ثانياً: أسلوب التقارير البيئية:

بموجب هذا الأسلوب يتم التقرير عن المعلومات البيئية من خلال الإفصاح التفصيلي عن التكاليف التي تتكبدها الشركة في إطار المساهمة في حماية البيئة (جبار،2011، 63)، وتعتمد هذه التقارير على نماذج مختلفة مثل نموذج (Este) الذي اقترح نموذج للتقرير البيئي الشامل في صورة قائمة أطلق عليها قائمة التأثرات البيئية، ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الشركة، وتمتاز هذه التقارير بأنها تتضمن المنافع الكلية والتكاليف الكلية للأنشطة البيئية، وتقاس جميع عناصر النموذج بأسلوب القياس النقدي ويعتبر النموذج مدخلاً نظرياً لتقييم الأداء البيئي للشركة.

ثالثا: التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط:

تستخدم هذه التقارير للإفصاح عن التكاليف البيئية دون التعرض لقيمة المنافع البيئية وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات، وتمتاز هذه التقارير بأنها أكثر تحليلاً من سابقتيها للأنشطة التي تتضمن التكاليف البيئية (بن عمارة، 2001، 277)، وتعطي صورة كاملة عن الأنشطة البيئية المطبقة داخل الشركة.

7.2 نماذج الإفصاح البيئي:

إن تعدد مستخدمي القوائم والتقارير المالية واختلاف رغباتهم، وضع المنظمات المهنية أمام مشكلة تحديد نموذج ومستوى افصاح مناسب يلبي احتياجاتهم، ومن هذا المنطلق قدم عدد من الباحثين مثل (عبد الحميد، 1996؛ ومطاوع، 1974؛ Estes، 1976؛ شهاب، 2001)، مقترحات لحل هذا الجدل وذلك بإعداد نماذج تلبي احتياجاتهم (السيد وآخرون، 2009، 14).

وهنا سيعرض الباحث مجموعة من نماذج الإفصاح البيئي التي وضعتها المنظمات العالمية، مثل نموذج جمعية المحاسبة الأمريكية والباحثين وكذلك نماذج بعض الشركات التي اهتمت بالافصاح البيئي في بعض الدول فيما يلي:

أولاً: نموذج جمعية المحاسبة الأمريكية:

بدأت لجنة منبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية بدراسة التأثيرات البيئية لسلوك الشركات وذلك باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات الشركة على البيئة، وعلى الرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات، إلا أن اللجنة أوصت بأنه لا توجد أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف البيئية الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناتجة من عمليات الشركة للأسباب التالية:

1- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلزم بها الشركات، حيث أن الاضرار البيئية التي تسببها الشركات أصبحت خارجة عن التزاماتها في غياب هذه المعايير.

2- صعوبة القياس النقدي للأضرار البيئية بطريقة موضوعية موثوق بها بالرغم من أن هذه الحقيقة لا تعوق استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار.

3- عدم توفر أسس مقبولة لتوزيع تكاليف الأضرار البيئية.

4- عدم رغبة العديد من الشركات في الإفصاح اختيارياً عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة من عملياتها حتى لو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة.

واستناداً لهذه الأسباب اقترحت اللجنة نموذجاً يقوم على الإفصاح الروائي لجهود الشركات في حل المشاكل البيئية وأوصت بتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود باستخدام أسلوب الإفصاح الوصفي (بامزاحم، 2003، 29؛ جمعه، 2011، 57)، يمكن تخليصها فيما يلي:

أ- المشاكل البيئية الرئيسية، حيث يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة فيما يتعلق بالرقابة على التلوث البيئي، والمعايير المسموح بها والعقوبات المحتملة على من يتجاوزها.

ب- خطط الشركة للحد من هذه المشاكل، حيث يتم الوصف تفصيلياً لخطط الشركة لتخفيض التلوث، وكذلك الجدول الزمني المحدد لتنفيذ الموازنة التخطيطية لتكاليف الرقابة على التلوث.

ج- التقدم الذي حققته الشركة في حل هذه المشاكل، حيث يتم توضيح ما قد وصلت إليه الشركة بخصوص المشكلة وتحديد التكاليف التي تترتب على الشركة، وكذلك التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي وعلى نتيجة عملياتها.

ثانياً: نموذج Estes:

جاء هذا النموذج شاملاً للتعبير عن الأداء البيئي للشركة فتضمن الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف البيئية والاجتماعية، وقد أخذ (Estes) بوجهة نظر المجتمع كأساس للنموذج المقترح والذي أطلق عليه (قائمة التأثير الاجتماعي) بأن المنافع لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها الشركة من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية، وإنما تقاس بالمنافع التي تعود على المجتمع سواء كانت اقتصادية أو غير اقتصادية، داخلية أو خارجية سواء حصلت الشركة على مقابل لهذه المنافع أو لم تحصل، ويعتبر التكاليف البيئية والاجتماعية بأنها تكلفة أو تضحية أو ضرر للمجتمع سواء كان اقتصادياً أو غير اقتصاديا داخلياً أو خارجياً سواء دفعت الشركة مقابلاً أو لم تدفع وقد اعتمد هذا النموذج على أساس المقابلة بين التكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية ولكن من وجهة نظر المجتمع، مستخدما القياس النقدي واستناداً لوجهة النظر هذه قام (Estes) باقتراح نموذج للتقرير الاجتماعي البيئي في صورة قائمة أطلق عليها قائمة التأثيرات الاجتماعية كما هو في الشكل التالي رقم (2-1) (شهير، 1998، 90).

نموذج Estes

قائمة التأثرات الاجتماعية عن السنة المنتهية في / /

المنافع الاجتماعية:			
السلع والخدمات.		xx	
مدفوعات للعناصر الاجتماعية.	x		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات.	x		
ضرائب مدفوعة.	x		
توزيعات أرباح.	x		
قروض ومدفوعات أخرى.		xx	
منافع إضافية مباشرة للعاملين.		xx	
هبات من الغير(معدات ، خدمات).		xx	
تحسينات بيئية.		xx	
منافع أخرى.		xx	
إجمالي المنافع الاجتماعية.		___	xxx
التكاليف الاجتماعية:			
سلع ومواد أولية.	x		
مباني ومعدات.	x		
عمل وخدمات مستخدمة.	x		
فروق وظيفة:	x		
في التعيين..	x		
في المركز الوظيفي.	x		
اضرار وأمراض سببتها عمليات الشركة.	x	xx	
خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة.	x	xx	
أضرار بيئية:	x		
أضرار بالأرض.	x		
تلوث الهواء.	x		
تلوث المياه.	x		
مخلفات صلبة.			
تشويه الشكل الجمالي للبيئة.	____		

أضرار أخرى للبيئة .			
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع.			
مدفوعات مقابل سلع وخدمات.			
سلف.			
مدفوعات أخرى.			
تكاليف أخرى.			
إجمالي التكاليف الاجتماعية.		XX	
الفائض (العجز) الإجمالي العام.			XXX
الفائض (العجز) المتجمع في بداية العام.			XXX
الفائض (العجز) المتجمع في نهاية العام.			XXX

الشكل رقم (2-1)

المصدر: نقلا عن، (بامزاحم، 2003، 30).

ثالثاً: نموذج (Linowes):

يهتم هذا النموذج الذي اقترحه Linowes والذي أطلق عليه (تقرير النشاط الاجتماعي والاقتصادي) بالافصاح عن التكاليف المترتبة على كل نشاط من أنشطة المسئولية الاجتماعية التي تقوم بها الشركة، دون أن يكون للمنافع التي حققتها أي أثر فيها. ويوضح الشكل رقم (2-2) صورة لهذا النموذج.

نموذج (Linowes

تقرير النشاط الاجتماعي والاقتصادي

أولا: الأنشطة الخاصة بالإفراد.			
المزايا.			
برامج تدريب العاملين.	xx		
تبرعات للمؤسسات التعليمة والعلمية.	xx		
تكاليف معالجة معدل دوران العمال.	xx		
تكلفة مدرسة الحضانة الخاصة بالعاملين.	xx		
مجموع المزايا المتحققة للأفراد.	xx		
مطروحا منه الاضرار:		xxx	
تأجيل إضافة أجهزة أمان في الآلات.		xx	
صافي المزايا أو الاضرار في الأنشطة الاجتماعية.		____	xxx
ثانياً: الأنشطة الخاصة بالبيئة.			
المزايا.			
تكاليف استصلاح الأراضي.	xx		
تكاليف إضافة أجهزة الرقابة على التلوث.	xx		
تكاليف استبعاد المواد السامة.	xx		
مجموع المزايا.	_____	xx	
مطروحا منه الاضرار.			
التكلفة التي كان يجب تحملها لإعادة تشجير الأرض.	xx		
التكاليف المقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث.	xx		
مجموع الاضرار.	_____	xx	
صافى المزايا أو الاضرار في الأنشطة الخاصة بالبيئة.			xxx
ثالثاً:الأنشطة الخاصة بالإنتاج.			
المزايا.			
رواتب لجان الأمن المنتج.		xx	
تكلفة التحويرات على المنتج لرفع أمانه.		xx	
مجموع المزايا.		_____	xxx
تطرح الاضرار.			

تكاليف أجهزة الأمان الموصى باستخدامها.		Xx	
صافى المزايا أو الاضرار في الأنشطة الخاصة بالإنتاج.			xxx
صافى العجز الاجتماعي و الاقتصادي للسنة.			xxx
الصافي الكلي الاجتماعي و الاقتصادي في 12/31			xxx

الشكل رقم (2-2)

المصدر: نقلا عن (الفضل، 1994، 67).

وان الهدف من إعداد هذا النموذج هو بيان الأداء الاجتماعي والبيئي للشركة خلال فترة زمنية من 1/ 1/ إلى 12/31/، ذلك لغرض التعرف على الجوانب السلبية والايجابية لكل نشاط من الأنشطة الاجتماعية والبيئية التي تقوم بها الشركة، والتي حددها مقترح هذا النموذج في ثلاثة جوانب أساسية كما يلي: (الفضل، 1994، 68).

1- الأنشطة الخاصة بالأفراد بشكل عام.

2- الأنشطة الخاصة بالبيئة.

3- الأنشطة الخاصة بالإنتاج.

رابعاً: نموذج Dilley:

اقترح Dilley نموذجاً للإفصاح أطلق عليه (التقرير السنوي عن المسؤولية الاجتماعية والبيئة)، ويتكون هذا النموذج من قوائم تفصيلية كل منها يختص بنشاط معين من الأنشطة الاجتماعية، على أن يتم تجميع القوائم التفصيلية في قائمة رئيسية واحدة وهى (قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية)، وقد تضمنت القوائم التفصيلية بيانات عن الشركة وعن المجتمع الذي تعمل فيه والأنشطة الخاصة بمنع التلوث والصحة والأمان وترفيه العاملين، وقد تم التعبير عن بعض عناصر هذه القوائم بشكل نقدي، أما قائمة التدفق النقدي فقد تضمنت الإفصاح عن المبالغ التي تم إنفاقها على الأنشطة الاجتماعية المختلفة مثل (حماية البيئة، التبرعات الخيرية، المزايا المقدمة للعاملين)، ويعاب على هذا النموذج بتعدد القوائم الفرعية وما تتضمنه من تفاصيل.

خامساً: نموذج شركة Scovill:

يعتبر من النماذج التي استخدمت في التطبيق العملي للإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي، حيث ضمنت الشركة تقريرها السنوي تقريراً اجتماعياً مستقلاً بعنوان تقرير النشاط الاجتماعي وهو مقسم إلى أربعة أقسام كل منها يغطى مجالاً من مجالات المسئولية الاجتماعية مثل (فرص العمالة، الرقابة البيئية، التفاعل مع المجتمع، خدمة المستهلكين)، وتعتمد فكرة هذا النموذج على تقسيم الأنشطة الاجتماعية إلى مجموعتين: الأنشطة التي لها تأثيرات اجتماعية موجبة، وتلك التي لها تأثيرات اجتماعية سالبة، ويتم عرض الأنشطة السابقة على شكل ميزانية، حيث تكون الأنشطة الموجبة جانب الأصول والأنشطة السالبة جانب الخصوم، وكذلك يعتمد هذا النموذج على الأسلوب الوصفي المدعم ببعض المؤشرات (شهير، 1998، 52).

سادساً: نموذج عبد المجيد:

يهدف هذا النموذج إلى ضرورة إعطاء صورة شاملة وكاملة عن الأداء الكلى للشركة، وذلك من خلال الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاقتصادية في تقرير واحد، حيث يوضح في نموذجه بأن مجالات المسئولية البيئية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية وهي أربعة مجالات أساسية كما يلي:

1- مجال العاملين.

2- مجال التفاعل مع البيئة.

3- مجال حماية المستهلك.

4- مجال الرقابة على التلوث.

وفى ظل هذا النموذج يكون الإفصاح عن تلك المجالات الأربعة مقتصراً على تكاليفها دون المنافع المحققة منها، ذلك للصعوبات التي تعيق عملية القياس (أي المنافع) والتعبير النقدي لها بالإضافة لما تتطلبه عملية قياسها من ضرورة الاتجاه إلى التقدير الشخصي، وقد عرف عبد المجيد التكاليف الاجتماعية: بأنها كل المبالغ التي تتكبدها الشركة نتيجة لقيامها اختيارياً ببعض الأنشطة الاجتماعية والتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرضها

الدولة، بالإضافة إلى قيمة الاضرار التي تسببها الشركة، ويتحمل عبئها المجتمع. ويوضح الشكل رقم (2-3) النموذج الذي اقتراحه عبد المجيد، (الفضل، 1994، 76).

نموذج عبد المجيد

التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي:			مجمل الربح.	xx	
مصاريف إدارية .	x		إيرادات أوراق مالية.	xx	
فوائد السندات وقروض.	x		شركات تابعة.	xxx	
مصاريف عرضية.	x		أوراق مالية أخرى.	xxx	
مخصصات.	x		إيرادات متنوعة.	xx	
صافي الربح.	xx		صافي الربح.	xxx	
مخصصات إضافية.	x		إيرادات سنوات سابقة.	xx	
مخصص ضرائب.	x		مخصصات او احتياطات.	xxx	
صافي الربح من الأنشطة الاقتصادية.	x		صافي الربح الاقتصادي.		
تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي:	x				
أنشطة خاصة بالعاملين.	x				
تكاليف أخري.	x				
أنشطة اجتماعية أخرى:	x				
أنشطة خاصة بالتفاعل مع البيئة.	x				
تكاليف خاصة بحماية المستهلك.	x				
تكاليف خاصة بالرقابة على التلوث.	x				
استهلاك معدات الرقابة على التلوث.	x				
تكاليف أخرى.تكاليف أضرار بيئية تخص السنة الحالية.	x				
غرامات مخالفة قوانين خاصة بأمان العاملين وتلوث البيئة.	x				
مخصص التزامات اجتماعية.	x				
صافى الربح الاقتصادي الاجتماعي.					
تكاليف علاج أضرار بيئية تخص	xx				

سنوات سابقة. صافى الربح الاقتصادي الاجتماعي القابل للتوزيع	xxx xx		صـــافى الـــربح الاقتصـــادي والاجتماعي.		
	xxx				

الشكل رقم (2-3)

المصدر: نقلا عن (بامزاحم، 2003، 35).

ويلاحظ أنه يركز اهتمامه حول التكاليف الاجتماعية للشركة ويستبعد المنافع الاجتماعية، فلا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المقترحة، وهذا يقلل من شموليته وكذلك يتصف النموذج بسهولة إعداده حيث لم يتعرض لأي مشكلات ترتبط بقياس المنافع الاجتماعية.

سابعاً: نموذج عبد الحميد:

قدم نموذجاً للمقابلة والافصاح من خلال قائمتين هما قائمة نتائج النشاط الاجتماعي وهي تتضمن كل التكاليف الاجتماعية من جانب الشركة فقط، وكل المنافع الملموسة المحققة للمجتمع وفئاته مضافاً إليها صافى المنافع غير الملموسة، وقائمة التفاعل مع المجتمع وفئاته، وتتم المقابلة في هذه القائمة بين المنافع التي حصل عليها المجتمع من قيام الشركة بأنشطتها ذات الأثر الاجتماعي والتكاليف الاجتماعية التي ضحى بها المجتمع من أجل الشركة حتى تستطيع القيام بأنشطتها المختلفة(شهير، 1998، 51- 54).

ثامناً :نموذج مطاوع:

قدم نموذجاً للتقرير عن المحاسبة الاجتماعية للشركات الاقتصادية، وهو يعد بصورة منفصلة عن التقارير المالية ويتضمن قائمتين الأولى: قائمة الدخل الاجتماعي وتحتوى على مقدار المنافع التي قدمتها الشركة للبيئة المحيطة بها، والتكاليف الاجتماعية تتضمن الفوائد التي ضحى بها المجتمع من أجل دعم الشركة وتقديم الخدمات لها، وكذلك الأضرار البيئية التي أحدثتها الشركة من مزاولة نشاطها ويكون صافى الدخل أو العجز الاجتماعي

للشركة هو ناتج المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية، أما الثانية فتتضمن قائمة المركز الاجتماعي وتتضمن الأصول والخصوم (شهير، 1998، 51- 54).

تاسعاً: نموذج Abt:

قدم نموذجاً للتقرير عن الأداء الاجتماعي في صورة قائمة للدخل الاجتماعي، وميزانية اجتماعية، بصورة مستقلة عن القوائم المالية التقليدية، إلا أن Abt طور نموذجه السابق بالتعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي بالقوائم المالية التقليدية، حيث أعد قائمة موحدة عرفت بقائمة الدخل الاجتماعي والمالي تضمنت كل من المنافع والتكاليف، وميزانية اجتماعية تضمنت الأصول والخصوم للشركة، ويعاب على هذا النموذج عدم الارتباط بين قائمة الدخل والميزانية وغموض بعض المصطلحات المستخدمة فيه وصعوبة قياس بعض عناصره وعلى الأخص المنافع الاجتماعية (شهير، 1998، 51- 54).

عاشراً:نموذج الشركات الصناعية الكيماوية والصيدلانية الأمريكية:

اهتمت هذه الشركات بالإفصاح عن نفقاتها الجارية والرأسمالية خلال الفترة فيما يتعلق بسلامة المنتج والعمليات وحماية البيئة، وكذلك المحافظة على مواقع العمل ومنع الحوادث ومعالجة الانبعثات خلال العمليات الإنتاجية.

فقد ضمنت تقاريرها السنوية النفقات الجارية والرأسمالية، بعد أن أوردت تعريفاً وتحديداً لما تعتبره نفقات بيئية رأسمالية تهدف لتخفيض الأضرار البيئية الناتجة من عملياتها الإنتاجية وفي حالة صعوبة فرز التكاليف المرتبطة بالبيئة لأن منافع الاستثمار لا تحدد في نطاق الحفاظ على البيئة فقط، ولذلك يؤدي إلى وضع تقديرات مناسبة للجزء الذي يرتبط بالأنشطة البيئية كنسبة أو كمبلغ مطلق من مبلغ الاستثمار الكلي، ويوضح الشكل رقم (2-4) التقرير السنوي الخاص بالاستثمارات والمصاريف الخاصة بالبيئة (السيد وآخرون، 2009، 14).

البيان	المبلغ
الاستثمارات الرأسمالية: *معالجة المياه المختلفة. *معالجة تلوث الهواء. *معالجة النفايات الصلبة. *أخرى. تكاليف التشغيل: *معالجة المياه المختلفة. *معالجة النفايات الصلبة. *أخرى. المجموع. مصاريف البحث والتطوير: *تطوير العمليات الإنتاجية. *تطوير العمليات لتخفيض النفايات. *أخرى. المجموع. الإدارة والتخطيط البيئي: تكاليف الإصلاح: التكاليف المستردة: *قيمة الخامات المستردة. *قيمة الطاقة المستردة. *قيمة الخدمات المقدمة لإطراف اخرى.	

الشكل رقم (2-4)

المصدر: نقلا عن (السيد وآخرون، 2009، 14).

ويرى الباحث من خلال عرضه لنماذج الإفصاح البيئي وعلى سبيل المثال نموذج (جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)؛ نموذج ،Estes ؛ ونموذج عبد الحميد، 1996؛

ونموذج مطاوع، 1974)؛ ونموذج الشركات الأمريكية)، أن أغلب هذه النماذج تفصح عن معلومات الأداء البيئي ضمن معلومات الأداء الاجتماعي وكذلك تنوع وتعدد المعلومات التي تفصح عنها، سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية مرتبطة بالأداء البيئي لهذه الشركات.

8.2 متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية:

إن من أهم متطلبات الإفصاح البيئي عن التكاليف والالتزامات البيئية التي يجب أن يهتم بها المراجع الخارجي، والتأكد منها في التقارير والقوائم المالية عند قيامه بعملية المراجعة وفي إعداد تقرير كما يلي: (أبو زيد وآخرون، 2008، 460-465).

1- وصف التكاليف والالتزامات البيئية.

2- الإفصاح عن الالتزامات البيئية بصورة مستقلة سواء كان في الميزانية العمومية أو في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

3- الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية.

4- في حالة وجود التزامات بيئية هامة يجب الإفصاح عنها بوصف مختصر لطبيعة الالتزامات وتحديد المؤشرات الهامة الخاصة بشروط الوفاء بالالتزامات، في حالة عدم وجود تأكيد جوهري فيما يتعلق بمقدار الالتزامات أو توقيت الوفاء بهذه الالتزامات.

5- عند استخدام مدخل (القيمة الحالية) كأساس لقياس الالتزامات فإنه يجب الإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجية والالتزامات المعترف بها في القوائم المالية.

6- تقدير المصروفات البيئية المحملة على قائمة الدخل مع التمييز بين تكاليف التشغيل وغيرها، وتحليلها حسب طبيعة وحجم الشركة وأنواع المسائل البيئية الملائمة للشركة.

7- الإفصاح عن مقدار المصروفات التي تمت رسملتها خلال الفترة بصورة مستقلة.

8- الاهتمام بالإفصاح عن أية تكاليف تتحملها الشركة نتيجة لغرامات أو عقوبات لعدم التوافق أو الالتزام بالتشريعات البيئية، وكذلك التعويضات المدفوعة للأطراف نتيجة لخسائر أو أضرار ناتجة عن إصابتهم بتلوث بيئي سابق.

9- الإفصاح عن التكاليف البيئية المسجلة كعناصر مصروفات طارئة بصورة منفصلة.
10- الإفصاح عن أية حوافز حكومية ممنوحة للشركات مثل المزايا الضريبية للمساهمة في تكاليف حماية البيئة التي تتحملها الشركة.

9.2 معايير الإفصاح الخاصة بالأداء البيئي:

إن المعيار رقم (FAS-5) حدد ما يجب الإفصاح عنه من المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية للشركات، وقد بين هذا المعيار بعض المعلومات البيئية الأخرى والتي قد يفصح عنها في الهوامش المرفقة بالقوائم المالية، وكما أكد المعيار رقم 92- SAB على ضرورة الإفصاح التام للالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة في القوائم المالية، وكما أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية المعيار رقم 6-94 SOP حيث اختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد وكذلك المعيار رقم 1-96 SOP الخاص بالإفصاح عن طريقة معالجة الالتزامات البيئية في التقارير المالية، ولكن قد تفصح الشركات عن السياسات البيئية وعرضها في أجزاء معينة من التقرير السنوي، وكما أن الإفصاح عن السياسات والممارسات والالتزامات البيئية لحملة الأسهم أمر مطلوب من الشركات لكي تقوم بالوفاء بمتطلبات الإفصاح التام، حيث يجب أن تتضمن التقارير السنوية للشركات مجموعة من الافصاحات البيئية (عبد البر،2001؛ المليجى، 2001)، يمكن بيانها على النحو التالي:

أولاً: الإفصاح في الميزانية وفقاً للمعيار (SOP 96-1).

قد تتضمن الميزانية أصولاً متعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، ويشمل ذلك المدينون من الاطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم (وهم محل اتفاقات التعويض للأضرار) وبصفة عامة هذه المبالغ يجب ألا تعوض بمقابل الالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية، لذلك يجب التأكد من أن هذه المبالغ سجلت كأصول.

ثانياً: الإفصاح في قائمة الدخل وفقاً للمعيار (Sop 96-1).

يتبادر للذهن عند الإفصاح في قائمة الدخل ما إذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروف تشغيل، فإذا كانت الإجابة (لا) فإن اعتبارها نفقات جارية يجب أن تتحقق بأحد المعايير التالية:

1- حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو زيادة كفاءة الأصل.

2- حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي وإلا فإنها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي.

3- حدوث نفقات لإعداد أصل للبيع.

4- حدوث النفقات لتطبيق المعيار(APB.No.16) الخاص بدمج المشروعات.

ثالثاً: الإفصاح عن المبادئ المحاسبية وفقاً للمعيار(Sop 96-1).

تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية قد تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي أو نتائج التشغيل، وهل تم الإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك، وكذلك أيضا يجب أن تفصح القوائم المالية ما إذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم، و الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناتجة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية.

رابعاً: الإفصاح عن الخسائر الطارئة الناتجة عن علاج الالتزامات البيئية وفقاً للمعيار(1-Sop96).

ويطالب هذا المعيار الشركات بالإفصاح في هوامش القوائم المالية عن قيمة الالتزام الطارئ والمتوقع حدوث خسائر إضافية منه ومن أجل ذلك طالب هذا المعيار بالآتي: (عبد البر، 2002، 32).

1- الإفصاح عن قيمة الالتزامات البيئية وأنواعها.

2- أن تفصح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات، نظراً لتأثيراتها بشكل كبير على القوائم.

3- تشجيع الشركات والمصانع للإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية.

10.2 دور المنظمات المهنية والدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي:

زادت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة، وخاصة دور الشركات ومسئوليتها في هذا المجال أدى ذلك إلى اهتمام المنظمات المهنية والمحاسبة الدولية، سواء كان ذلك اختيارياً من الشركات التي تسبب في التلوث، أو بشكل إجباري، من خلال قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الاهتمام بالإفصاح البيئي، فيما يلي عرض لدور بعض المنظمات: (صالح، 2009؛ المليجي، 2001؛ جمعه، 2011).

1- دور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. AICPA

أصدر المعهد في سنة 1996 المعيار (Sop96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية ويتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة جديدة وشاملة تتعلق بالمحاسبة البيئية، وفقا لهذا المعيار تشمل الافصاحات (عرض الميزانية وقائمة الدخل) وإضافة نوعين من الافصاحات هما الإفصاح عن المبادئ المحاسبية والافصاح عن الخسائر الطارئة.

2- دور معهد المحاسبين القانونيين البريطاني. BICA

أصدر المعهد عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحثي عن إعداد التقارير البيئية، وعن تكاليف الأداء البيئي والالتزامات البيئية، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية للشئون المالية.

3- دور مجلس معايير المحاسبة المالية. FASB

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للمجلس في سنة 2004 مجموعة من معايير المحاسبة الدولية أطلقت عليها "المعايير الدولية لإعداد التقارير"، ومن بين هذه المعايير معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بعنوان "عرض البيانات المالية" والذي نص في فقرته التاسعة على تقديم العديد من الشركات خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية، وذلك بشكل خاص عن الشركات الصناعات.

4- دور المنظمات وجمعية المحاسبة الأمريكية. AAA؛ SEC؛ AICPA

صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي للشركات، منها على سبيل المثال: المعيار رقم (5) والنشرة رقم (14) الخاص بالمحاسبة عن الظروف الطارئة، والذي يمكن أن يستخدم لفهم متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية، هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة سوق المال الأمريكي رقم (92) والخاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة (درويش، 2007، 495).

11.2 القوانين والتشريعات البيئية في ليبيا:

لقد ظهرت في الآونة الأخيرة جهود المشرع الليبي في المحافظة على البيئة خلال العقود السابقة من عمر الدولة الليبية، وهذا ما يؤكد لنا بأن ليبيا ليست غائبة عن الاهتمام بالأداء البيئي، فقد أصدر المشرع الليبي العديد من القوانين واللوائح والقرارات بعضها مانع والأخر علاجي وكذلك تمثيل ليبيا في العديد من الندوات والمؤتمرات الخاصة بالبيئة والتصديق على الاتفاقيات والمعاهدات الدولية وإنشاء هيئة متخصصة بالبيئة ومن بين هذه القوانين ما يلي (مدونة التشريعات الليبية).

القانون رقم (7) لسنة 1982 بشأن حماية البيئة: يهدف هذا القانون إلى حماية المحيط الذي يعيش فيه الانسان وجميع الكائنات الحية بما في ذلك الماء والتربة والغذاء من التلوث مع إيجاد الطرق المناسبة لقياس التلوث من أجل وضع الخطط والبرامج العامة للحد من تلوث البيئة.

القانون رقم (10) لسنة 1982: بشأن تنظيم استعمال الإشعاعات المنبعثة من المواد ذات النشاط الإشعاعي أومن المفاعلات الذرية أو مولدات الأشعة السينية أو النظائر المشعة أو استيراد أو نقل أجهزة الإشعاعات النووية ولا يصدر الترخيص إلا إذا توافرت اشتراطات الوقاية المطلوبة.

قانون رقم (13) لسنة 1984 بشأن أحكام النظافة العامة: حيث نص في المادة الثالثة منه على أنه يحظر على الأفراد والهيئات والمؤسسات والشركات والمنشآت والمصالح العامة أو الخاصة إلقاء النفايات والفضلات والقمامة، أو التخلص منها في غير الأماكن

المخصصة لهذا الغرض، وقد ألزم في المادة السادسة منه الشركات والمنشآت وغيرها من الوحدات الاقتصادية التي تنتج أنشطتها مخلفات خطرة أو ضارة بالصحة العامة، مثل المخلفات الصناعية والكيماوية والمعامل والمستشفيات، بنقل مخلفاتها والتخلص منها بالوسائل الفنية التي توافق عليها أجهزة الدولة في البلدية المختصة، وكما حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون الطرق والضوابط الخاصة بتجميع القمامة، والمخلفات من المواد الأخرى المعدومة، وكذلك الجهات التي تتولى أداء هذه المهام، والشروط الفنية والصحية المناسبة للتخلص من تلك الفضلات (مدونة التشريعات الليبية، القانون رقم 13 لسنة 1984).

قرار رقم (263) لسنة 1999 الخاص بإنشاء الهيئة العامة للبيئة: الهدف من إنشاء هذه الهيئة هو حماية المحيط الذي يعيش فيه الانسان وجميع الكائنات الحية بما في ذلك الماء والتربة والهواء والغذاء من التلوث، وقد أكدت الهيئة العامة للبيئة على الشركات الصناعية الليبية بضرورة تحسين أدائها البيئي من أجل إنتاج سلع صديقة للبيئة تلقى القبول من المستهلكين وذات جودة عالية، وكما نصت المادة الخامسة من هذا القرار على كل الجهات بما فيها الشركات الصناعية إبلاغ الهيئة عن الحوادث التي قد تقع بسبب مزاولتها لنشاطاتها، وكذلك نصت المادة الثامنة على أن يكون للهيئة حق التفتيش على كافة الجهات (الأمانات والبلديات والمؤسسات والهيئات والمصالح العامة وكذلك المنشآت والشركات وغيرها من الجهات الأخرى العامة والخاصة وطنية أو أجنبية ينشأ عنه تلوث البيئة)، والإشراف عليها وذلك كجمع العينات وقياس حجم التلوث وعلى كافة الجهات تمكين الهيئة من تنفيذ اختصاصاتها.

قانون رقم (15) لسنة 2003 بشأن حماية وتحسين البيئة: نص القانون في المادة الثانية منه على أنه يهدف إلى تحقيق الرقابة على البيئة بقصد حمايتها وتحسينها باعتبارها المحيط الذي يعيش فيه الانسان وجميع الكائنات الحية، بما في ذلك الماء والتربة والغذاء من التلوث، مع إيجاد الطرق المناسبة لقياس التلوث والأضرار المختلفة الناتجة عنها ومحاربتها والتقليل منها، وتحسين إطار الحياة وظروفها، ووضع الخطط والبرامج العملية

من أجل ذلك، ويهدف القانون أيضاً إلى تحقيق التنمية المستدامة والاستفادة من الموارد الطبيعية والعمل على استغلالها الاستغلال الأمثل.

وكما نصت المادة الثالثة منه على أن" تقوم كافة الهيئات والمؤسسات والمصالح عامة كانت أو خاصة وطنية أو أجنبية ببذل كافة الجهود لوقف ظاهرة التلوث بمختلف مسبباته والمساهمة في الحد من انتشار تلك الظاهرة، فإذا تسبب أي من المذكورين بعمله في تلوث البيئة بأي شكل من الأشكال وجب عليه اتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية لإزالته، وذلك في حدود ما أحدثه من تلوث، وعلى تلك الجهات أن تقوم بتطبيق جميع الاشتراطات المنصوص عليها في هذا القانون وغيره من القوانين ذات العلاقة بشؤون البيئة".

وقد أسند للجهات المختصة في المادة السادسة منه القيام بالمهام التالية:

1- اقتراح الخطط والبرامج الخاصة بالبيئة في ليبيا، والإشراف على تطبيقها ومتابعة تنفيذها.

2- الإشراف على إصحاح البيئة ومواكبة التطور العلمي والتقني في مجال حماية البيئة بالإضافة إلى التعاون مع الجهات الدولية لإزالة أسباب التلوث وحماية مصادر المياه ومراقبتها.

3- القيام بحملات التوعية بمختلف الوسائل للتعريف بالبيئة وقواعد وأسس حمايتها من التلوث وإزالة أسبابه في حالة وجوده.

4- إعطاء الأذونات اللازمة لممارسة الأنشطة التي قد يحدث عنها التلوث، على أن يضمن الإذن الصادر القواعد والشروط اللازمة مع إلزام المستفيد التقيد بالشروط الواردة فيه.

5- القيام بتسجيل جميع المواد الكيماوية التي قد ينتج عنها تلوث للبيئة بما فيها المبيدات المستخدمة لأغراض الزراعة والبيطرة، التي يصدر بتحديدها قرار من الجهة المختصة.

6- إصدار الأذونات اللازمة للتصنيع أو البيع أو تداول المواد الكيماوية التي قد ينتج عنها تلوث والتي يصدر بتحديدها قرار من الجهة المختصة، مع وضع الاشتراطات الفنية المتعلقة بذلك.

7- الإذن بالإفراج عن منتجات التقنية الحيوية المراد استخدامها بعد التأكد من عدم إضرارها بالبيئة وحماية مستقبل البذور والسلالات الوطنية.

8- اعتماد تراخيص مزاولة الأنشطة المعنية بالبيئة ومتابعتها وتقييمها، بالإضافة إلى تشجيع ودعم المؤسسات والجمعيات التي يندرج نشاطها ضمن مجال حماية البيئة والإشراف المباشر على اللجان الوطنية في مجال حماية البيئة.

9- تحديد الاشتراطات التي يجب مراعاتها عند تنفيذ أي مشروع بعد مراجعته ودراسة الأثر البيئي، وتتولى الجهات التنفيذية التقيد بالشروط عند التنفيذ.

10- متابعة الاتفاقيات والمعاهدات والمستجدات الدولية في مجال حماية البيئة والاستفادة منها.

11- مراجع التشريعات والقرارات المتعلقة بحماية البيئة أو المشاركة في إعدادها.

12- إجراء الدراسات والأبحاث المتعلقة بالبيئة داخل ليبيا، بهدف حمايتها من جميع الملوثات بصفة عامة، وذلك بالتعاون مع مراكز البحوث والهيئات والمؤسسات المحلية والدولية.

13- تقييم الأخطار والآثار المحتملة لاستخدام البذور والسلالات المحسنة جينياً والمعالجة عن طريق الهندسة الوراثية قبل دخولها إلى ليبيا.

وألزم القانون في المادة الحادية عشر منه كل منشأة أو مصنع أو معمل تنبعث منه ملوثات الهواء الاحتفاظ بتسجيل لنوعية ومكونات وكمية هذه الملوثات المطرودة وتقديمها للجهة المختصة، وأجاز القانون في المادة الثانية عشر للجهة المختصة إصدار التعليمات اللازمة لأي مصنع أو منشاة أو معمل بإدخال تغيرات على المبنى الخاص بها أو طريقة التشغيل أو التخلص من ملوثات الهواء أو تغير نوع الوقود أو إغلاقه للمدة التي تحددها، وذلك إذا ثبت لها أن كمية الملوثات الهوائية المنبعثة تجاوز القواعد والمعايير الصادرة، ومنع القانون في المادة الرابعة عشر منه إشعال النيران في المواد المطاطية والنفطية والقمامة وكذلك المواد العضوية لغرض التخلص منها في المناطق الأهلة بالسكان أو المجاورة لها، كما حظر القانون في المادة الثالثة والثلاثين منه الجهات والشركات من إلقاء

النفايات أو الفضلات أو المواد السامة أو المخلفات في الشواطئ والمياه الإقليمية الليبية، ويحدد بقرار من جهة الاختصاص ما يلي:

أ- النفايات أو الفضلات والمواد السامة التي يُحظر إلقائها.

ب- المخلفات والنفايات التي يتطلب إلقائها تصريحاً خاصاً.

ج- وضع الشروط الخاصة بالتصريح بإلقاء المخلفات والنفايات.

وعلى تلك الجهات الرد على مقدمي طلب التصريح الخاص بإلقاء المخلفات والنفايات وفقاً للقواعد والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون (مدونة التشريعات الليبية، القانون رقم (15) لسنة 2003).

2. 12 خلاصة:

تناول هذا الفصل دراسة وتحليل الإطار النظري للإفصاح البيئي من جوانبه المختلفة، وذلك من خلال التعريف بمفهومه، وأهميته وأهدافه الداخلية والخارجية وأنواعه، وكذلك الأسباب التي أدت للاهتمام بالإفصاح البيئي، وأساليبه ووجهات نظر الباحثين فيما يتعلق بأساليب الإفصاح البيئي، وكذلك نماذج الإفصاح البيئي، ومتطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية ومعايير الإفصاح البيئي، وكذلك دور المنظمات المهنية والدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي وبعض القوانين والتشريعات البيئية في ليبيا.

وانتهت الدراسة بهذا الفصل إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية، أصبح محل اهتمام العديد من الجهات والمنظمات ومستخدمي المعلومات البيئية، مما ظهرت الحاجة للمراجعة والتقرير عنه شأنه شأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي وإبداء رأي فني محايد بخصوصه.

وبعد دراسة وتحليل الإطار المتكامل للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية، فإن الخطوة التالية تتمثل في دراسة وتحليل اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وتحديد المعوقات التي قد تؤثر على اهتمامه، وهذا ما سيتم مناقشته وتحليله في الفصل التالي.

الفصل الثالث

الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي

1.3 مقدمة.

2.3 اهتمام المراجع بالإفصاح البيئي.

3.3 دور المنظمات المهنية الدولية والمحلية في إصدار معايير وإرشادات المراجعة الخاصة بالاداء البيئي.

4.3 التقرير والإفصاح عن آثار الأداء البيئي على القوائم المالية.

1.4.3 تقرير برأي غير متحفظ.

2.4.3 تقرير برأي غير متحفظ مع الاشارة لفقرة توضح التأكيد على أمر هام.

3.4.3 تقرير المراجع برأي متحفظ.

4.4.3 تقرير المراجع برأي عكسي.

5.4.3 الامتناع عن إبداء الرأي.

5.3 معوقات الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي.

6.3 واقع الاهتمام بالإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي في ليبيا:

7.3 خلاصة.

1.3 مقدمة:

يعتبر تقرير المراجع المنتج النهائي لعملية مراجعة الحسابات، ووسيلة الاتصال التي يعتمدها المراجع في توصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن وإبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة القوائم المالية للشركة، ويلعب تقرير المراجع دوراً رئيسا في مساعدة مستخدمي القوائم والتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ونظرا للأهمية الكبيرة والمتزايدة لتقرير المراجعة، ونتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وما يصاحب هذه التطورات من تأثير الأداء البيئي على تقرير المراجع، ومن هذا المنطلق اهتمت المنظمات المهنية بتقرير المراجع الخارجي وذلك من خلال إصدار المعايير الملائمة لإعداد التقرير وتحديد المتطلبات الشكلية والموضوعية ليتضمن محتوى تقريره الأداء المالي والبيئي للشركة (محمود وآخرون،2011، 191).

2.3 اهتمام المراجع بالإفصاح البيئي في تقريره:

إن حاجة المراجع الخارجي للاهتمام بالإفصاح البيئي تنبع أساساً من أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأداء البيئي ذات طبيعة كمية ومالية، قد تؤثر تأثيراً جوهرياً على أصول الشركة ومركزها المالي، حيث يترتب على تنفيذ قوانين البيئة وجود تكاليف تتحملها الشركة سواء في إزالة التلوث أو منعه وباقتناء أجهزة ذات تقنية عالية، حيث أن عدم الالتزام بهذه القوانين والنظم البيئية يترتب عنه التزامات بيئية فعلية تتحملها الشركة أو محتملة نتيجة لتنفيذ العقوبات والغرامات والأحكام القضائية البيئية التي تفرضها الدولة، فالقوائم المالية يجب أن تفصح عن الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة التي تنتج لعدم الالتزام بالقوانين والنظم البيئية، لذا كان لابد من وجود رأى فني محايد عن مدى كفاءة الإفصاح عن هذه الالتزامات في القوائم المالية، ويمكن حصر حاجة المراجع للاهتمام بالإفصاح البيئي (عبد الجليل، 1996، 159- 160)، في النقاط التالية:

1- مع تزايد الاهتمام البيئي والآثار المترتبة من عدم تنفيذ القوانين والنظم البيئية أصبح مستخدمو القوائم المالية ينظرون بعناية إلى مدى كفاية الإفصاح عن إزالة التلوث البيئي وآثاره المالية على القوائم المالية، بالتالي وجب على مراجعي القوائم المالية تقييم ما إذا

كانت الموضوعات البيئية قد أخذت بدقة في الاعتبار، وما إذا كانت الالتزامات البيئية قد انعكست في تلك القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- ضرورة مواكبة المهنة للتطورات الجديدة وتلبية حاجة المجتمع للتحقق من الأداء البيئي، وتقييم التأثيرات السلبية والايجابية التي تحدثها في مجال البيئة، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكافي بشئون الشركة ونظم إدارتها، فضلا عن بذل الجهد لتحسين نوعية ومدى الإفصاح.

3- زيادة الاهتمام بالأداء البيئي للشركات، ظهرت الحاجة إلى الحصول على المعلومات التي تُعطي صورة كاملة عن مدى وفاء الشركات بمسئولياتها الجديدة تجاه البيئة وضرورة الإفصاح عن أدائها البيئي بجانب أدائها الاقتصادي، ولم يعد المستثمرون يوجهون استثماراتهم في المشروعات التي تعظم الإرباح، بل يأخذون في الاعتبار التزام الشركة بمسئولياتها البيئية، وبالتالي أصبحوا في حاجة إلى معلومات صحيحة ودقيقة عن الأداء البيئي.

4- اتجاه الدراسات والبحوث المحاسبية إلى ضرورة تحميل الشركة تكاليف المحافظة على البيئة، مما أوكل لمحاسب الشركة مسئولية قياس وتسجيل التكاليف البيئية، حيث أن عدم اعتبارها عبئا تحميليا على الشركة يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية، حيث احتاج الأمر إلى التحقق من سلامة العرض وكفاية الإفصاح عن هذه التكاليف وإلا اعتبرت القوائم المالية مضللة.

5- الاتجاه المتزايد للمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وغيرها من المنظمات المختصة بموضوعات المحاسبة والمراجعة والبيئة إلى ضرورة ألا يكون الإفصاح البيئي اختيارياً، وأصبح لدى كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC) اهتماماً كبيراً حول القياس والاعتراف والإفصاح عن الالتزامات الفعلية والمحتملة الناتجة عن مخالفة القوانين البيئية.

1.2.3 العلاقة بين المراجع الخارجي والإفصاح البيئي:

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية من مسؤولية معدي البيانات المالية، إلا أنه يتطلب من المراجع الخارجي وكما أشار إليه المعيار الثالث من معايير إعداد التقارير"ضرورة الإفصاح بتقرير المراجع عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض" وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، إلا أن المراجع ليس لديه الصلاحية لإجبار إدارة الشركة على تعديل القوائم المالية لتعكس الإفصاح البيئي المناسب، ولكنه يستطيع التحكم في محتوى تقريره، ومن ثم تقع عليه مسئولية تضمينه الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق، وبذلك يكون للمراجع دور مهم في تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالأداء البيئي والتي تقوم الشركات بعرضها للمستخدمين (الذهبي؛ محمد، 2009، 87)، لأن رأيه يمثل أساس المصداقية في تلك المعلومات التي تقدم إلى كافة مستخدمي القوائم المالية وتؤثر عليهم في اتخاذ قراراتهم، (صليب، 1998، 328).

لذلك جاء اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي لإبداء رأيه في مدى صدق وعدالة البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تعرضها الشركات، وانطلاقا من المنظور المحاسبي فإن التزام الشركات بالمتطلبات القانونية أو عدم التزامها يترتب عليها العديد من الآثار المالية التي تنعكس في السجلات المحاسبية وبالتالي في القوائم المعروضة للشركات، ولهذا يجب على المراجع أن يولي اهتمامه إلى مثل هذه المتطلبات والآثار المالية المترتبة عليها، ويتركز اهتمام المراجع بالإفصاح البيئي أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية، لان الموضوعية في المراجعة تتطلب أن يكون المراجع قادراً على التعبير عن رأيه فيما إذا كان هناك مخالفات جوهرية في القوائم المالية، ومن المسائل التي لها تأثير مباشر على ذلك التكاليف والالتزامات البيئية.

ولهذا يجب على المراجع أن يهتم بتقييم الإفصاح البيئي ضمن تقييمه الإفصاح التقليدي للشركة ككل (غريب، 2006، 54-56)، وفيما يتعلق بالإفصاح البيئي على وجه الخصوص فإن المراجع مطالب بالآتي:

1- تقييم مدى ملائمة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية فيما يتعلق بإبداء رأيه الفني عن عرض القوائم المالية بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية.

2- يجب عليه أن يقيم مدى موضعية تقدير الإدارة للخسائر البيئية الفعلية والمحتملة.

3- تقييم مدى ملائمة الإفصاح البيئي الملزم بما في ذلك أية استنتاجات عبرت عنها الإدارة بخصوص العائد المتوقع لمثل هذه المفردات المحتملة.

4- تقييم أثر الإفصاح عن الأمور والأحداث البيئية على القوائم المالية ككل.

5- تقييم مدى كفاية وملائمة الإفصاح عن عدم الثبات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2.2.3 العلاقة بين العمليات البيئية ومسؤولية المراجع الخارجي في إعداد تقريره:

يمكن صياغة هذه العلاقة في مجموعة نقاط (علي، 2004، 167).

1- تمثل مسؤولية المراجع في التحقق من العمليات والأنشطة البيئية وآثارها المالية في حصوله على أدلة الإثبات الكافية التي عن طريقها يتحقق من العمليات البيئية في القوائم المالية.

2- يقوم المراجع بتحديد وتقييم حجم الأخطار التي تنتج من عدم إدراج أثر العمليات البيئية للشركة بالقوائم المالية، وقد يطلب المراجع من إدارة الشركة إعداد بيان معتمد منها بقيمة الآثار البيئية أو الإشارة إلى ذلك في تحفظه في إعداد تقريره في حالة رفض الإدارة ذلك.

3- في حالة وجود تشريعات بيئية سائدة فيجب على المراجع أن يقوم بالتحقق من قيام الشركة التي يراجع قوائمها من التزامها بالرقابة على عناصر التلوث البيئي في حدود التشريعات البيئية السائدة بخصوص الالتزامات البيئية التي تقع على إدارة الشركة.

4- يقوم المراجع بتقييم الأنشطة البيئية والتقرير عنها من خلال توقعه بأن الشركة لا تعطى اهتماماً لهذه الأنشطة.

5- تتحدد مسؤولية المراجع تجاه العمليات البيئية وآثارها المالية على القوائم المالية في مدى إمكانية قياس وتقييم الآثار المالية البيئية أو الاستعانة بخبير متخصص بخصوص الآثار البيئية امتثالاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ويتفق الباحث مع (أرينز ولوبك، 2002؛ والسقا، 2011)، بشأن ضرورة الاهتمام بالتأثيرات البيئية والإفصاح عنها و تضمينها في تقرير المراجع الخارجي والتي من بينها:

1- طبيعة التأثيرات البيئية الناجمة من مزولة الشركة نشاطها.

2- مدى الإفصاح عن كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة البيئية التي قامت بها الشركة.

3- الإفصاح عن مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الصادرة من هيئات ومنظمات بيئية.

4- الإفصاح عن مدى ثأتير التأثيرات البيئية على قدرة الشركة في الاستمرار في مزاولة نشاطها.

5- الإفصاح عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر ومعالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية.

6- مدى كفاءة الإفصاح عن التأثيرات البيئية في التقارير والقوائم المالية والإيضاحات المتعلقة بها.

ونظرا للأهمية الكبيرة والمتزايدة لتقرير المراجعة، ونتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وتأثيرها على تقرير المراجع، اهتمت المنظمات المهنية بتقرير المراجع الخارجي وذلك من خلال إصدار المعايير الملائمة لإعداد التقرير، وتمكينه من إبداء رأيه عن الإفصاح المحاسبي للأداء المالي والبيئي للعميل، (محمود وآخرون،2011، 193).

3.3 دور المنظمات المهنية الدولية في إصدار معايير وإرشادات المراجعة الخاصة بالأداء البيئي:

لقد أدت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة إلى زيادة وعي واهتمام المجتمع والمنظمات المهنية الدولية والمحلية بالأداء البيئي وآثاره الجوهرية، فقد أصدرت هذه المنظمات المهنية مجموعة من المعايير المتعلقة بالأحداث البيئية ومن بين الدراسات التي تناولت هذه المعايير واعتبرتها المدخل الأساسي والمرجع الذي يمكن للمراجع الرجوع إليه عند الاهتمام بالافصاح عن الأداء البيئي (درويش،2007؛ عطيه، 2000؛ صالح، 2009؛ البتانوني، 2007؛ كرم، 2012؛ غريب، 2006)، حيث أوضحت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 2004، مجموعة من معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأحداث البيئية، ومن هذه المعايير:

معيار المراجعة الدولي رقم (250)، الخاص بالقوانين واللوائح، حيث ينص هذا المعيار "على المراجع مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" وجاء في محتويات المعيار أنه "عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائجها، يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام الشركة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية "وطبقا لهذا المعيار فأن عدم التزام الشركات بمثل هذه القوانين واللوائح قد ينتج عنها عواقب مالية قد تصل إلى حد التوقف عن مزاولة نشاطها، وكما نصت الفقرة (14) منه " يطلب من المراجع على وجه الخصوص، وكجزء من عملية مراجعة البيانات المالية، التقرير عما إذا كانت الشركة تلتزم بنص فقرات القوانين واللوائح".

معيار المراجعة الدولي رقم (310)، الخاص بالتعرف على طبيعة ونوع نشاط العميل: ينص المعيار على " أن المراجع يجب أن يكون على دراية كافية بطبيعة الأعمال الخاصة بالعملاء من أجل فهم التأثير المحتمل للقضايا البيئية على النواحي المالية، إذ أن مستوى معرفة المراجع بالصناعة وبطبيعة النشاط الاستثماري يمكنه من التعبير عن فهمه للأحداث والمعاملات المتعلقة بالأمور البيئية التي تؤثر على النواحي المالية، وإذا لم تكن لدى

المراجع المعرفة الكافية فإنه يجب عليه الاعتماد على الجهود والأعمال التي قام بها الخبراء الآخرون مثل المهندسين والكيميائيين".

وطبقاً لنص هذا المعيار يعتبر المراجع الخارجي مطالباً بالحصول على معرفة كافية بطبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها خاصة فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات والممارسات والأحداث ذات الأثر البيئي والتي قد يكون تأثيرها مالياً وجوهرياً على القوائم المالية، وعلى المراجع أن يقوم أيضاً بدراسة نوع الصناعة التي تعمل فيها الشركة لأنها قد تكون مؤشراً على احتمال حدوث التزامات بيئية بسبب أن بعض الصناعات تميل بطبيعتها إلى التعرض إلى مخاطر بيئية جوهرية مثل صناعة الأسمنت وإنتاج الغاز.

معيار المراجعة الدولي رقم (620)، الخاص باستخدام عمل الخبراء، حيث إذا ما قرر المراجع الاستعانة بخبير بيئي كجزء من عملية المراجعة، لفهم طبيعة الآثار البيئية طبقاً لنص المعيار "أنه عند استعانة المراجع بالخبراء فإنه يجب عليه التأكد من الكفاءة المهنية للخبير وموضوعيته، كما يجب عليه تقييم مدى ملائمة الاعتماد على عمل الخبير كدليل إثبات" ويتم هذا التقييم من خلال قيام المراجع بدراسة مصدر المعلومات التي استخدمها الخبير، والطرق والافتراضات التي استخدمها الخبير، ومقارنة عمل الخبير مع المعرفة العامة المتوفرة لدى المراجع عن نشاط الشركة ونتائج وإجراءات المراجعة الأخرى.

معيار المراجعة الدولي رقم (1010)، الخاص باعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع المتعلقة بالأمور البيئية والتي نوردها فيما يلي:

1- أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من الشركات وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، على بياناتها المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسئولية الإدارة.

2- كما نصت الفقرة الثانية على أنه "عندما تكون الأمور البيئية هامة لمنشأة ما، فقد تكون هناك مخاطر جوهرية في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية".

3- نصت الفقرة العاشرة على أنه "تتحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة، وعواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين".

4- تتضمن الفقرة الحادية عشر من المعيار أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية منها:

أ- صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة ومن ثم شطب تكاليفها.

ب- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو التخلص من النفايات أو غيرها أو التغير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.

ج- تتكبد بعض الشركات كالصناعات الإستراتيجية أو الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، التزامات بيئية متنوعة.

د- التزامات بيئية تنتج عن ممارسات طوعية، فعلى سبيل المثال قد تسبب شركة ما تلوثاً في البيئة، ومع عدم وجود التزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث، حفاظاً على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.

هـ- حاجة بعض الشركات إلى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها بشكل موضوعي.

5- نصت الفقرة الثامنة والعشرون على " أن أحد إمكانيات المراجع للحصول على فهم رقابة الشركة على الأمور البيئية يكون بالاطلاع على تقرير الشركة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية".

6- نصت الفقرة الأربعون على أنه "عند تنفيذ عملية المراجعة، قد يلفت انتباه المراجع في أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، التي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع أو الصادر من الوكالات المختصة".

7- نصت الفقرة التاسعة والأربعون على "أن يراعي المراجع، عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية".

وفي ليبيا أصدر ديوان المحاسبة القرار رقم (78) لسنة 2014، بشأن التنظيم الداخلي للديوان، حيث نصت المادة الثانية منه بتحديد اختصاصات الإدارة العامة لفحص ومراجعة حسابات الشركات في النقاط التالية:

1- دراسة الأضرار البيئية التي تنتج عن مصانع الاسمنت والحديد والصلب وماشابهها من مصانع والإجراءات المتخذه من قبل المؤسسة المختصة لمعالجة الاضرار.

2- التأكد من قيام الجهات الخاضعة لمراجعة الديوان بالتزامها بالتشريعات واللوائح ذات العلاقة بالمحافظة على البيئة والتحقق من التزام الجهات بوضع الإجراءات الكفيلة للمحافظة على البيئة.

3- متابعة التشريعات الخاصة بحماية البيئة ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمحافظة على البيئة.

وكما حددت الفقرة الخامسة من القرار اختصاصات الإدارة العامة لفحص ومراجعة حسابات قطاع الطاقة في النقاط التالية:

1- دراسة الاضرار البيئية التي تنتج عن استخراج النفط والغاز والإجراءات المتخذة من المؤسسة المختصة لمعالجة هذه الاضرار.

2- التأكد من قيام الجهات الخاضعة لمراجعة الديوان بالتزامها بالتشريعات واللوائح ذات العلاقة بالمحافظة على البيئة.

3- متابعة التشريعات الخاصة بحماية البيئة ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمحافظة على البيئة.

ويرى الباحث أنه من خلال إصدار المعايير والإرشادات والقرارات المتعلقة بالبيئة الدولية والمحلية يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن الاهتمام بالقضايا البيئية وآثارها الجوهرية على القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني بشأنها.

4.3 التقرير والافصاح عن آثار الأداء البيئي على القوائم المالية:

طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) "يجب على المراجع عند إبداء رأيه المهني أن يأخذ في اعتباره مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي وآثاره على القوائم المالية" بعد أن يقوم المراجع بأداء إجراءات التحقق لاكتشاف أي تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب الآثار البيئية والتحقق من كفاية الإفصاح عن ذلك، ويجب عليه أن يحدد أثر ذلك على تقريره عن القوائم المالية، وعلى سبيل المثال أن يراعي المراجع عند إعداد تقريره (لطفي، 2005، 257)، ما يلي:

1- عندما يقوم المراجع بتكوين رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة عليه دراسة ما إذا كانت الآثار البيئية قد تم معالجتها والإفصاح عنها بشكل كافي طبقاً لإطار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية، وكذلك يقوم المراجع بالتحقق من أي معلومات أخرى قد تم تضمينها في القوائم المالية، لأجل تحديد أية اختلافات جوهرية فيما يتعلق بالآثار البيئية، على سبيل المثال قيمة الالتزامات المالية البيئية المتوقعة والتي قد تزيد في حالة عدم التزام الشركة بالقوانين واللوائح البيئية ذات الصلة (علي، 2004، 189).

2- خضوع كل التكاليف والالتزامات البيئية التي تظهر بالحسابات والسجلات للمراجعة المالية الخارجية للقوائم المالية، على ضوء التوصيات التي أصدرتها اللجنة الاستشارية للمشروعات البيئية في سنة (1997)، والتي أشارت إلى ضرورة دخول العمليات البيئية في نطاق عمليات مراجعة القوائم المالية باعتبار أن لها آثاراً جوهرية على القوائم المالية.

3- تعتبر تقديرات الإدارة للأحداث غير المؤكدة ونطاق الإفصاح عنها في القوائم المالية من المشاكل الرئيسية في تحديد الأثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، وقد يتوصل إلى استنتاج بأن هناك أحداثاً غير مؤكدة وجوهرية وافصاحات غير ملائمة بسبب الآثار البيئية، والتي قد يراها المراجع سبباً لطرح مشكلة عدم ملائمة فرض الاستمرارية للشركة في مزاولة نشاطها.

4- الحصول على أدلة إثبات بخصوص آثار تلك العمليات البيئية، حيث تعتبر عملية الحصول على الأدلة من الأمور الأكثر تعقيداً عند إجراء المراجعة المالية بسبب وجود درجة مرتفعة من عدم التأكد المحيطة بالبيانات المالية للعمليات البيئية (لطفي، 2005، 527)، وذلك من خلال ما يبذله المراجع من جهد من أجل جمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تبين مدى التزام إدارة الشركة بالمعايير والقوانين والأنظمة والتشريعات والضوابط المتعلقة بالبيئة، وإبداء رأيه حول درجة الالتزام بالقوانين البيئية ومدى تأثير عدم الالتزام بالقوانين على الأداء الاقتصادي في حالة عدم الالتزام بذلك.

يستطيع المراجع إبداء رأيه عند إعداد تقريره بخصوص الإفصاح عن آثار الأداء البيئي على القوائم المالية (البتانونى، 2007؛ على، 2004؛ كرم، 2012؛ محمص، 2009؛ معيار المراجعة الدولي 700)، بأحد التقارير التالية:

1.4.3 تقرير برأي غير متحفظ:

طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) يبدي المراجع رأياً غير متحفظ (نظيف) في حالة استنتاج المراجع أن البيانات تعبر بصورة حقيقية وعادلة وتعبر بعدالة عن كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار التقارير المالية، والتأكد من أن القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولايوجد تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب الآثار البيئية وكان الإفصاح عنها كافياً ومناسباً، وفي هذه الحالة يكون شكل التقرير من ثلاث فقرات وهي الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق وفقرة الرأي.

2.4.3 تقرير برأي غير متحفظ مع الاشارة لفقرة توضح التأكيد على أمر هام:

أشار معيار المراجعة الدولي رقم (701) بعنوان تقرير المراجع الخارجي على القوائم المالية المراجعة، إلى أنه في حالات معينة قد يتم تعديل تقرير المراجع الخارجي بإضافة فقرة توضيحه لتوجيه انتباه القارئ لأمر هام يؤثر على القوائم المالية ورد ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ونظراً لأن إضافة هذه الفقرة لا تؤثر على رأي المراجع، تضاف هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مع الاشارة إلى حقيقة أن رأي المراجع لا

يعتبر متحفظاً في هذا الخصوص، للتأكيد على ذلك سيعرض الباحث الحالات التي تتطلب من المراجع إضافة فقرة للفت انتباه القارئ في الآتي:

أ- الشك في استمرارية الشركة وكان الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية كافياً:

وفقاً لنص معيار المراجعة الدولي رقم (701) " يجب على المراجع أن يضيف فقرة توضيحية تركز على أمر هام بعد فقرة الرأي، دون إبداء رأي متحفظ " إذا كان هناك شك من قبل المراجع بخصوص استمرارية الشركة بسبب تأثيرات بيئية (على اعتبار أن الأمر متعلق بتأثير الآثار البيئية على القوائم المالية) وكان الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية كافياً بخصوص هذا الأمر فعلى المراجع أن يبدي رأياً غير متحفظ، إلا أنه يعدل تقريره بإضافة تأكيد على أمر معين بالإشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري متعلق بالحدث أو الظرف الذي يثير شكاً هاماً حول قدرة الشركة على الاستمرار، مع لفت الانتباه إلى الإفصاح الموجود في القوائم المالية المرتبط بذلك الحدث.

وفيما يلي مثال على هذه الفقرة والتي يكون المراجع مقتنعاً بمدى وكفاية الإفصاح البيئي.

"بدون أي تحفظات على رأينا فإننا نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم (x) الوارد ضمن قوائم الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والذي يدل على أن الشركة قد حققت صافي خسارة وقدرها..... خلال السنة المالية.....، حيث أنه في ذلك التاريخ كانت التزامات الشركة السابقة .....دينار بما فيها الالتزامات البيئية تزيد عن إجمالي أصولها..... دينار و إضافة إلى الأمور الأخرى المذكورة في الإيضاح رقم (x) تدل على وجود عدم تأكد جوهري، هذا قد يؤثر على قدرة الشركة في الاستمرار".

ب- أي أمور أخرى تتعلق بعدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة الاستمرارية:

وهى أمور ترتبط بأحداث وعمليات بيئية، التي تثير اهتمام المراجع حيث قد يرى على الرغم من جهود الشركة لإزالة التلوث إلا أن هناك احتمالاً لوجود خسارة محتملة مرتبطة بهذا التلوث أو تعرض الشركة لجزاءات مالية أو التزامها بإزالة آثار التلوث وكان أثره جوهرياً على المركز المالي للشركة، وهذا يعتبر حالة من حالات عدم التأكد ومن بينها أيضاً القضايا المرفوعة ضد الشركة بسبب انتهاكات للقوانين والتشريعات البيئية مطالبة

الشركة بسداد التعويضات، ولم يتم البث في هذه القضية حتى تاريخ إعداد التقرير، وفيما يلي مثال على فقرة لفت الانتباه للقارئ إلى عدم التأكد بخصوص هذه الأمور.

"مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً، وكما هو مبين في الإيضاح رقم (x) توجد قضية مرفوعة على الشركة بسبب انتهاكها للقوانين والتشريعات البيئية السائدة وذلك من السكان المجاورين للشركة والذين يطالبون بتعويضات مالية عما أصابهم من أضرار صحية، بدعوى أنها ناتجة من تلوث البيئة بسبب مخلفات وعوادم الشركة، وحتى هذا التاريخ لم يتم الحكم النهائي في القضية، ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر، والشركة تعيد الآن فحص وتطوير آليات مراعاة الاشتراطات البيئية في مخلفات عملياتها الإنتاجية وبناءاً عليه لم تتضمن القوائم المالية للشركة أية مخصصات لمواجهة أي التزام بيئي قد ينشأ عن هذه القضية".

3.4.3 تقرير المراجع برأي متحفظ:

وفقاً لنص معيار المراجعة الدولي رقم (701) يجب على المراجع أن يتحفظ في رأيه في الحالات التالية:

أ- إذا شك المراجع في استمرارية الشركة بسبب الأمور والعمليات البيئية ويتضمن مظاهر عدم تأكد جوهري، ولم يتم إدراج إفصاح كافي في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، فعلى المراجع إصدار رأياً متحفظاً أو مقيداً، وسنوضح فقرة التحفظ وإبداء الرأي في هذه الحالة، فيما يلي كمثال لهذه الحالة:

"انتهت ترتيبات الشركة التمويلية والإقساط المؤجلة التي تستحق الدفع في.....
وأصبحت الشركة غير قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على مصادر تمويل أخرى، وهذا ما يدل على وجود عدم تأكد جوهري، والذي قد يثير شكاً حول قدرة الشركة على الاستمرار، وبالتالي قد تصبح الشركة غير قادرة على الحفاظ على أصولها وتحمل التزاماتها (بما فيها الالتزامات البيئية) من خلال عملها المعتاد، كما أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم تفصح عن هذه الحقيقة".

في رأينا باستثناء المعلومات الواردة في الفقرة السابقة، أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة في كافة جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في 12/31/..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.

ب- إذا اتضح للمراجع أن هناك التزامات بيئية محتملة يمكن أن تتعرض لها الشركة نتيجة انتهاك القوانين والتشريعات البيئية والتي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، إلا أن الإدارة لم تفصح عنها بطريقة ملائمة وفقاً لمعايير المراجعة، مما يتطلب من المراجع التحفظ في تقريره.

ج- إذا توصل المراجع إلى أن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية المتبعة في معالجة الالتزامات البيئية وأن الإفصاح غير مناسب وكان من الواجب تعديلها إلا أن الإدارة رفضت ذلك فيجب في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ في تقريره إذا يرى أن الأمر لا يستدعي إصدار تقرير معاكس.

د- إذا فرضت الإدارة قيوداً على عمل المراجع ولم يستطيع الحصول على أدلة الإثبات الكافية للتحقق من الالتزامات البيئية المفصح عنها في القوائم المالية ورأى أنها لا تحتاج إلى امتناع عن إبداء الرأي واكتفى بالتحفظ.

4.4.3 تقرير المراجع برأي عكسي:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) يجب على المراجع أن يصدر تقريراً معاكساً وذلك في الحالات الآتية:

أ- في حالة رفض المراجع السياسات المحاسبية البيئية، وطرق تطبيقها، أو كان هناك خروج عن متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي جوهرياً حسب حكمه المهني، بحيث لا يستطيع إبداء رأى متحفظ.

ب- إذا نفذ المراجع برنامج المراجعة، وجمع الدليل الكافي والملائم على وجود تحريف جوهري في البيانات البيئية، أو وجود تصرف غير قانوني من جانب الشركة في هذا الشأن البيئي لم يتم المحاسبة والإفصاح عنه بطريقة سليمة، ويري المراجع حسب حكمه

المهني أن تأثير ما سبق على القوائم المالية كان جوهرياً بالقدر الكافي الذي جعلها غير صادقة، أو متضمنة لتحريفات جوهرية.

ج- قد يبدى المراجع رأياً عكسياً إذا كان هناك شك في استمرارية الشركة بسبب أي أمور بيئية، وكان هذا الشك جوهرياً ومؤثراً على القوائم المالية، ولم تفصح الإدارة عن هذه الأمور.

د- إذا رفض المراجع رفضاً تاماً للسياسات المحاسبية البيئية التي تتبعها الشركة، أو وجد خروجاً عن متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للالتزامات البيئية، وكانت هذه العوامل جوهرية بما يكفي لا يصدر تقريراً متحفظاً.

5.4.3 الامتناع عن إبداء الرأي:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) " يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي إذا لم يتمكن من الوصول إلى نتيجة مقبولة بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية، تعبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها أم لا" وإذا لم يستطيع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، بما فيها التحريفات في الحسابات المالية بسبب الأمور البيئية، ويمتنع المراجع عن إبداء الرأي في ظل العديد من الحالات (علي، 2004، 190- 195)، أهمها:

أ- أذا فرضت الإدارة قيوداً على عمل المراجع، كأن تتعمد بحجب معلومات وحقائق هامة عنه، أو تمنعه من أداء إجراء معين قد يعتبره إجراءاً ضرورياً لعملية المراجعة، بحيث لا يستطيع التحقق من مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للالتزامات البيئية.

ب- إذا فقد المراجع استقلاليته.

ج- إذا كان هناك تأكد جوهري بعدم قدرة الشركة على الاستمرار.

5.3 معوقات الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي:

لقد أوضحت العديد من الدراسات المحلية والدولية بوجود مجموعة من المعوقات تؤثر على اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، ومن بين المعوقات التي أكد عليها، (دربياتي، 2009؛ الغبارى، 1997؛ المطارنة والبشتاوي، 2008؛ قرقد،

2010 ؛ صالح، 2009؛ علي، 2004؛ غريب، 2006؛ بامزاحم، 2003؛ محمد، 2005)، تواجه المراجع الخارجي، والتي تمت صياغتها لكي تتلائم مع متطلبات الدراسة وواقعها العملي في ليبيا لتسهيل دراستها وتحديد مدى تأثيرها على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، يمكن توضيحها في الآتي:

1- نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.

2- عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وآثاره البيئية على البيئة.

3- عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الآثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.

4- عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.

5- صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.

6- عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.

7- ضعف في نظام للرقابة البيئية للعميل.

8- عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.

9- لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة ومساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.

ومن بين المعوقات السائدة في البيئة الليبية والتي أكد عليها (قرقد، 2010؛ إمحمد، 2009)، يمكن بيانها على النحو التالي:

1- عدم وجود معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.

2- عدم وجود معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.

6.3 خلاصة:

استعرض هذا الفصل بالدراسة والتحليل اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، حيث ناقش الباحث حاجة المراجع الخارجي للاهتمام بالإفصاح البيئي في تقريره، تم تناول العلاقة بين المراجع الخارجي والإفصاح البيئي، والعلاقة بين العمليات البيئية ومسئولية المراجع الخارجي في إعداد تقريره، وبيان دور وجهود المنظمات المهنية الدولية والمحلية في إصدار إرشادات المراجعة الخاصة بالأداء البيئي، والتقرير والإفصاح عن الآثار البيئية على القوائم المالية على رأي المراجع، وكذلك عرض معوقات الإفصاح البيئي في تقرير المراجع الخارجي، وأخيراً بينت الدراسة إن اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره جاء لمواكبة التطور الذي طرأ في مجال المحاسبة، حيث أنه أي تطور في المحاسبة يستلزم أن يتبعه تطور موازي له في المراجعة، والذي يتطلب من المراجع توسيع وتحسين خدماته والتحقق من كفاية الإفصاح والتقرير عن الآثار البيئية السلبية ومخاطرها الجوهرية على القوائم المالية وإبداء رأيه معتمداً على الافصاحات البيئية والمالية، ولقد تم التطرق إلى كيفية توظيف اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وكذلك على نوع تقريره، والتعرف على المعوقات التي قد تؤثر على توظيف هذا الإفصاح.

وفي نهاية هذا الفصل، وبعد عرض ودراسة اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، يبقى أن يجد الباحث دليلاً عملياً حول اهتمام المراجعين الخارجيين في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقاريرهم هذا ما سيتم تناوله في الفصل الرابع عن طريق إجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة في مدينة طرابلس.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

1.4 مقدمة.

2.4 الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة.

3.4 الأساليب الاحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات.

4.4 تحليل البيانات واختبار الفروض.

5.4 اختبار فروض الدراسة.

1.4 مقدمة:

تناولت الفصول السابقة من الدراسة التأصيل العلمي لجوانب الفروض النظرية والاتجاه بالدراسة نحو وجهة نظر معينة قابلة للاختبار، ويتناول هذا الفصل الجانب الميداني والذي يتجه إلى الواقع العملي لجمع الأدلة التي تؤيد وجهة النظر التي تم تكوينها، وبالتالي فإن هذا الفصل يهدف إلى اختبار الفروض الخاصة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وتوضيح الخطوات المنهجية التي اتبعت في سبيل تحقيق أهداف الدراسة، وبيان الأساليب التي استخدمت في تحليل ومعالجة البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان، واختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج وتفسيرها.

2.4 الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى معرفة الخطوات التي اتبعها الباحث في سبيل إجراء الدراسة الميدانية، حيث قسمت منهجيتها إلى قسمين: أسلوب الدراسة النظرية ويتناول هذا الجانب من الدراسة مراجعة الأدب المحاسبي حول الموضوع للبحوث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وتحليل الأفكار والعلاقات والجوانب العلمية التي احتوت عليها تلك الدراسات والبحوث وذلك لغرض تكوين الإطار النظري للدراسة ومقارنته بالواقع العملي: وأسلوب الدراسة الميدانية والذي انتهجت فيه الدراسة في هذا الجانب المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمشكلة الدراسة من الواقع العملي باستخدام استمارة الاستبيان، وتتمثل الخطوات التي اتبعها الباحث في سبيل إجراء الدراسة الميدانية في الأتي:

1- مجتمع وعينة الدراسة:

نظراً لحداثة موضوع الإفصاح البيئي نسبياً، وخاصة في ليبيا، وكذلك وجود العديد من الشركات الصناعية تراجع من خلال مكاتب مراجعة خارجية ومن مراجعي ديوان المحاسبة، فيرى الباحث من الضروري أن يشتمل مجتمع الدراسة على هاتين الفئتين للوصول إلى نتائج دقيقة وواقعية تتمثل الفئة الأولى: في أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية المرخص لهم بمزاولة المهنة والمستمرين في مزولتها، وعددهم (50) مكتباً، بينما تتمثل

الفئة الثانية: في مراجعي الإدارة العامة لفحص حسابات الشركات بديوان المحاسبة في مدينة طرابلس، والبالغ عددهم (30) مراجعاً، وقد وقع الاختيار على مدينة طرابلس وذلك لاعتبارات الجهد والتكلفة ولأن مكاتب المراجعة الممارسة للمهنة تتركز أساساً في هذه المدينة أكثر من غيرها، كما أن أغلب الشركات الصناعية المحلية والأجنبية تكون إداراتها الرئيسية بهذه المدينة، وكذلك وجود المقر الرئيسي لديوان المحاسبة بها، حيث ترسل له التقارير الخاصة بمراجعة أداء الشركات الصناعية من مختلف فروع الديوان المنتشرة في ربوع ليبيا.

وقد تم تحديد حجم المجتمع بالاعتماد على قائمة مكاتب المراجعة (بيوت الخبرة) بمصرف ليبيا المركزي كباقي الدراسات التي اعتمدت على هذه القائمة، ومنها على سبيل المثال دراسة (زكري، 2013، 4)، ويرجع اعتماد الباحث على هذه القائمة للأسباب التالية:

أ- لم يتمكن الباحث من الحصول على قائمة بمكاتب المراجعة من نقابة المحاسبين بطرابلس، حسب ما أفادنا به رئيس النقابة بأنه تم انتخابه مؤخراً و أن النقابة في إعادة تنظيمها ونقلها إلى مقرها الجديد ولا يوجد لديه قائمة فعلية بمكاتب المراجعة المسجلين بالنقابة وكذلك عناوينهم وخاصة المستمرين في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

ب- من شروط القيد في سجل مصرف ليبيا المركزي أن يكون المراجع مجدداً اشتراكه في النقابة وكذلك مقيداً في سجل سوق الأوراق المالية الليبي، وكذلك أيضاً أن قام المراجع بمراجعة أكثر من شركة، وأن يقدم قائمة بعدد موظفيه بالإضافة لعنوانه وهاتفه، حيث أن مكتب بيوت الخبرة بمصرف ليبيا المركزي ساعد الباحث في تحديد حجم المجتمع، والمكاتب المستمرة والمعتمدة بنقابة المحاسبين، وكذلك في تحديد عناوينهم والتواصل معهم بشكل مباشر ليتمكن الباحث من تجميع بيانات دقيقة وموضوعية للدراسة، كباقي الدراسات التي اعتمدت على هذه القائمة، ومنها على سبيل المثال دراسة (زكري، 2013، 4)، أما مراجعو ديوان المحاسبية فقد تم ذلك من خلال التواصل مع الإدارة بمقر ديوان المحاسبة بطرابلس، والجدول رقم (4-1) يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب هاتين الفئتين.

الجدول رقم (4- 1)
توزيع مجتمع الدراسة

الفئة	العدد
مراجعي ديوان المحاسبة	30
أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية	50
المجموع	80

2- أداة جمع البيانات:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة حول الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، والنتائج التي توصلت إليها، والمقاييس التي استخدمت فيها، وانسجاماً مع أهداف الدراسة ولجمع البيانات واختبار فروض الدراسة، اعتمد الباحث على استمارة استبيان للحصول على البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك لأن الاستبيان أكثر الأدوات استعمالا في البحوث العلمية لجمع البيانات، كما أنها وسيلة سريعة واقتصادية وفعالة، لذلك قام الباحث بتصميم استمارة استبيان للحصول على البيانات اللازمة في اختبار فروض الدراسة وتتكون استمارة الاستبيان من أربعة أجزاء رئيسة:

الجزء الأول: يضم (3) أسئلة شخصية وتشمل الوظيفة والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: ويشمل (11) عبارة حول مدى اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي.

الجزء الثالث: ويشمل (13) عبارة حول مدى اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

الجزء الرابع: ويشمل (11) عبارة حول مدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي.

3- تحكيم استمارة الاستبيان:

وللتحقق من صدق استمارة الاستبيان تم استخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين (Construct Validity)، حيث تم عرض استمارة الاستبيان في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس بالأكاديمية والجامعات الليبية، وذوي الخبرة الأكاديمية والمتخصصين في مجالات المراجعة والمحاسبة والإحصاء، وكذلك على بعض ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لمراجعتها والتأكد من مدى صلاحيتها وملاءمتها للدراسة، كذلك التأكد من مدى تغطية فقرات الاستبيان لمختلف جوانب مشكلة الدراسة وفروضها وأهدافها، وقد تم الأخذ بآراء ونصائح المحكمين من تعديل بعض العبارات واستبعاد البعض الأخر وإضافة عبارات جديدة، حتى تكون واضحة وسهلة الفهم لمختلف مستويات العينة وللحصول على بيانات دقيقة، وبعد عملية التحكيم تم توزيع (80) استمارة استبيان على أفراد مجتمع الدراسة بشكل شامل، وبعد فترة تم استرجاع عدد (66) استمارة من الاستمارات الموزعة، وبالتالي تكون نسبة الردود (83%)، وقد كان عدد الفاقد من الاستمارات الموزعة (14) استمارة.

وترجع أسباب الفاقد من استمارات الاستبيان إلى:

أ- ضياع بعض استمارات الاستبيان من أفراد مجتمع الدراسة.

ب- المعاملة السلبية من بعض أفراد مجتمع الدراسة والتأخر والامتناع في الرد على الأسئلة الواردة في الاستبيان وإعادتها، رغم مراجعتهم أكثر من مرة، وكان ذلك على حساب الوقت والجهد بدون فائدة.

ج- عدم التمكن من الوصول إلى بعض أفراد مجتمع الدراسة بسبب ظروف الحرب وصعوبة التنقل لجمعها.

والجدول رقم (4-2) يبين التوزيع التكراري والنسبي لعدد استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها والفاقد منها.

الجدول رقم (4- 2)

التوزيع التكراري والنسبي لعدد استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها والفاقد منها

الفئة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المتحصل عليها	الفاقد	نسبة الردود %	نسبة الفاقد %
مراجعي ديوان المحاسبة	30	27	3	%90	%10
أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية	50	39	11	%78	%22
المجموع	80	66	14	%83	%17

3.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات:

1- اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات:

يعتبر اختبار ألفا من الاختبارات الاحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، وقبل القيام بأي تحليل لبيانات الاستبيان يجب إجراء اختبار ألفا، وهو اختبار يبين مدى مصداقية إجابات المشاركين على أسئلة الاستبيان، ويمكن تحديد ألفا باستخدام المعادلة التالية: (البياتي، 2005، 49)،

$$\alpha = (\frac{N}{N-1})(1-\frac{\sum \sigma^2{}_q}{\sigma^2{}_t})$$

حيث أن:

α= معامل الثبات N= عدد الأسئلة في المجموعة σ_q^2= تباين السؤال σ_t^2 = تباين جميع الأسئلة.

وتكون قيمة معامل ألفا ما بين (0 ،1) ويبين مدى الارتباط بين الإجابات، فعندما تكون قيمة ألفا صفر فيدل على عدم وجود ارتباط مطلق ما بين إجابات المشاركين في الدراسة.

أما إذا كانت قيمة معامل ألفا واحد صحيح، فإن ذلك يدل على أن هناك ارتباطاً تاماً ما بين إجابات المشاركين في الدراسة، وبالتالي تكون أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا (α) هي 0.60 وأفضل قيمة تتراوح بين (0.70 إلى 0.80) وكلما زادت قيمته عن 0.80 كان ذلك أفضل (البياتى، 2005، 49).

2- التوزيع النسبي:

يستخدم هذا الأسلوب لوصف طبيعة إجابات المشاركين في الدراسة حول ظاهرة معينة عندما يكون المقياس المستخدم هو مقياس ليكرت الخماسي حيث يتم الوصف كالآتي: (رزق الله، 2002، 158).

أ- إذا كانت أكبر نسبة لإجابات المشاركين في الدراسة عند (غير مهتم بشدة أكبر) يشير إلى أن درجة الأهمية منخفضة جدا.

ب- إذا كانت أكبر نسبة لإجابات المشاركين في الدراسة عند (غير مهتم بشدة) يشير إلى أن درجة الأهمية منخفضة.

ج- إذا كانت أكبر نسبة لإجابات المشاركين في الدراسة عند (غير مهتم) يشير إلى أن درجة الأهمية متوسطة.

د- إذا كانت أكبر نسبة لإجابات المشاركين في الدراسة عند (مهتم) يشير إلى أن درجة الأهمية عالية.

هـ- إذا كانت أكبر نسبة لإجابات المشاركين في الدراسة عند (مهتم بشدة) يشير إلى أن درجة الأهمية عالية جدًا.

3- اختبار ولكوكسن حول المتوسط: (Wilcoxon – test)

يستخدم اختبار ولكوكسن لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة(μ) إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب أو كمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل سؤال من أسئلة الاستبيان، ويتم ذلك وفقاً للخطوات التالية:

أ- تقبل الفرضية الصفرية إذا كان متوسط درجة الموافقة على السؤال لا يختلف معنوياً عن المتوسط المفترض (μ_0).

ب- تقبل الفرضية البديلة إذا كان متوسط درجة الموافقة على السؤال يختلف معنوياً عن المتوسط المفترض (μ_0).

حيث أن: (μ_0) تمثل القيمة المفترضة لمتوسط المجتمع وفي مقياس لكارت الخماسي ($\mu_0 = 3$).

ج- يطرح المتوسط المفترض (μ_0) من كل مفردة من مفردات العينة ونراقب إشارات الفروق وقيمتها، إذا كان الفرق صفر(أي قيمة المفردة تساوى المتوسط المفترض) تستبعد هذه المفردة من حجم العينة، ويكون حجم العينة الذي يجري على أساسه الاختبار يساوى حجم العينة مطروح منه عدد المفردات التي تساوى المتوسط المفترض.

د- تهمل إشارات الفرق مؤقتاً، ويعطى لكل فرق من الفروق رتبة خاصة بها مراعين في ذلك الترتيب التصاعدي.

هـ- إيجاد مجموع الرتب التي إشاراتها سالبة (-R) أو مجموع رتب الفروق التي إشاراتها موجبة (+R) أيهما أقل وليكن R، وبالتالي يتم إيجاد قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة (احتمال رفض الفرضية الصفرية وهو في الواقع صحيح) باستخدام التوزيع الطبيعي المعياري ومقارنته بمستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%)، (سمير وآخرون، 1995، 29)، ويمكن الحصول على إحصائي الاختبار Z باستخدام المعادلة التالية:

$$Z = \frac{R - \frac{n(n+1)}{4}}{\sqrt{\frac{n(n+1)(2n+1)}{24}}}$$

حيث مستوى المعنوية (5%) للقيمة القصوى لاحتمال الوقوع في الخطأ في هذه الدراسة، وتجدر الاشارة هنا إلى أنه لا توجد قاعدة عامة لتحديد مستوى المعنوية وإنما أمر

اعتباري تحدده الظاهرة، ولكن معظم الباحثين يستخدمون مستويات معنوية حجمها 1% أو5% أو10% (العماري؛ العجليي، 2008، 506).

و- فإذا كانت قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن المتوسط المفترض (μ_0)، ولمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة عالية أو منخفضة نقارن متوسط إجابات المشاركين في الدراسة بالمتوسط المفترض(μ_0) فإذا كان متوسط إجابات المشاركين في الدراسة أكبر من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يزيد معنوياً عن المتوسط المفترض مما يشير إلى ارتفاع درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط إجابات المشاركين في الدراسة أقل من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يقل معنوياً عن المتوسط المفترض مما يشير إلى انخفاض درجة الموافقة.

4- اختبار Z حول المتوسط:

يستخدم اختبار **Z** حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا كانت بيانات العينة كمية أي (في المستوى الفتري على الأقل) وتتبع التوزيع الطبيعي:

الفرضية الصفرية: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة لا يختلف معنوياً عن المتوسط المفترض (μ_0).

الفرضية البديلة: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة يختلف معنوياً عن المتوسط المفترض (μ_0).

فإذا كان حجم العينة كبير(أكبر من 30 مفردة) يكون إحصائي الاختبار Z علما بأن

$$Z = \frac{(\bar{x} - \mu_0)\sqrt{n}}{S}$$

حيث أن: $\bar{x}$ يمثل متوسط العينة و S يمثل الانحراف المعياري للعينة.

لذلك يتم إيجاد قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة باستخدام التوزيع الطبيعي المعياري ومقارنته بمستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%)، فإذا كانت قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن المتوسط المفترض (μ_0)، ولمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة عالية أو منخفضة نقارن متوسط إجابات المشاركين في الدراسة بالمتوسط المفترض (μ_0) فإذا كان متوسط إجابات المشاركين في الدراسة أكبر من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يزيد معنوياً عن المتوسط المفترض مما يشير إلى ارتفاع درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة أقل من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يقل معنوياً عن المتوسط المفترض مما يشير إلى انخفاض درجة الموافقة (البلداوى، 1997، 332).

4. 4 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

1- تحليل البيانات:

بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز إجابات المشاركين في الدراسة حيث تم ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس لكرت الخماسي كما بالجدول رقم (4-3).

الجدول رقم (4- 3)

ترميز إجابات المشاركين في الدراسة بمقياس لكرت الخماسي

الإجابة	غير مهتم بشدة أكبر	غير مهتم بشدة	غير مهتم	مهتم	مهتم بشدة
	لا تؤثر على الإطلاق	تؤثر بشكل ضعيف	توثر بشكل متوسط	تؤثر بشكل كبير	تؤثر بشكل كبير جداً
الرمز	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (4-3) يلاحظ أن متوسط هذه الدرجات (3)، فإذا كان متوسط درجة إجابات المشاركين في الدراسة لا يختلف معنوياً عن (3) فيدل على أن درجة الاهتمام أو التأثير متوسطة، وإذا كان متوسط درجة إجابات المشاركين في الدراسة يزيد معنوياً عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الاهتمام أو التأثير، أما إذا كان متوسط درجة إجابات المشاركين في الدراسة يقل معنوياً عن (3) فيدل على انخفاض درجة الاهتمام أو التأثير وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة إجابات المشاركين في الدراسة تختلف معنوياً عن (3) أم لا، وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات و إدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة SPSS (Statistical Package for Social Sciences) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات كما يلي:

أ- نتائج اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات:

من أجل اختبار مصداقية المشاركين في الدراسة على أسئلة الاستبيان فقد تم استخدام معامل ألفا (α) فوجد أن قيم معامل كرونباخ ألفا لكل مجموعة من العبارات كما بالجدول رقم (4-4).

الجدول رقم (4- 4)

نتائج اختبار كرونباخ ألفا

م	مجموعة العبارات	قيمة معامل ألفاء
1	مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.	0.896
2	مدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي.	0.926

من خلال الجدول رقم (4-4) يتضح أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات أكبر من (0.60) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات المشاركين في الدراسة على هذه الأسئلة، مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

ب- **خصائص المشاركين في الدراسة:**

أولا: توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (4-5) يبين التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب الوظيفة.

الجدول رقم (4- 5)

التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة %
مراجع بديوان المحاسبة	27	%59
مراجع بمكتب خارجي خاص	39	%41
المجموع	66	100.0

من خلال الجدول رقم (4-5) يلاحظ أن معظم المشاركين في الدراسة وظيفتهم مراجع بمكتب خارجي خاص ويمثل نسبة 59% من المشاركين في الدراسة والباقي وظيفتهم مراجع بديوان المحاسبة ويمثل 41% من المشاركين في الدراسة ذلك لأن التركيز كان

علـى مراجعـي الإدارة العامـة لفحـص حسـابات الشـركات دون مراجعـي بـاقي الإدارات الأخرى بالديوان باعتبارهم متخصصون في مراجعة الشركات الصناعية مقارنـة بمراجعي المكاتب الخاصة الذين يراجعون جميع الجهات والشركات.

ثانياً: توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم(4-6) يبين التوزيع التكراري والنسبي للمشـاركين فـي الدراسـة حسـب المؤهل العلمي.

الجدول (4- 6)

التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	6	9.1
ماجستير	7	10.6
بكالوريوس	43	65.2
دبلوم عالي	9	13.6
دبلوم متوسط	1	1.5
المجموع	66	100.0

من خلال الجدول (4-6) يلاحظ أن معظم المشـاركين فـي الدراسـة مـن حملـة البكـالوريوس وتمثل نسبة 65.2% من جميع المشـاركين فـي الدراسـة ثم يليـه حملـة الـدبلوم العـالي وتمثـل نسـبة 13.6% مـن جميـع المشـاركين فـي الدراسـة، و يليـه حملـة الماجسـتير وتمثـل نسـبة 10.6% من جميع المشاركين في الدراسة تم يليـه حملـة الـدكتوراه وتمثـل نسـبة 9.1% مـن جميع المشاركين في الدراسة والباقي حملة الدبلوم المتوسط وتمثل نسبة 1.8% مـن جميـع المشـاركين فـي الدراسـة، وهـذا يعكـس واقـع المـؤهلات العلميـة للمـراجعين، أي أن نسـبة

84.9% من المشاركين هم من ذوي المؤهلات الجامعية، الأمر الذي يدعم الثقة في البيانات المتحصل عليها منهم.

ثالثاً: توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (4-7) يبين التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (4- 7)

التوزيع التكراري والنسبي للمشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	15.2
من 5 إلى 10 سنوات	26	39.4
من 10 إلى 15 سنة	14	21.2
من 15 إلى 20 سنة	7	10.6
من 20 سنة فأكثر	9	13.6
المجموع	66	100.0

من خلال الجدول رقم (4-7) يلاحظ أن معظم المشاركين في الدراسة خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات وتمثل نسبة 39.4% من المشاركين، ثم يليه ممن سنوات خبرتهم من 10 إلى 15 سنة وتمثل نسبة 21.2% من جميع المشاركين في الدراسة، و يليه ممن سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات وتمثل نسبة 15.2% من جميع المشاركين في الدراسة، وأخيراً مما سنوات خبرتهم من 15 إلى 20 سنة وتمثل نسبة 13.6% من جميع المشاركين في الدراسة، وبذلك يمكن القول بأن ما يزيد عن 85% من المشاركين في الدراسة تزيد سنوات خبرتهم عن خمس سنوات، وهذا يعطي دعماً وثقة لنتائج الاستبيان نتيجة الخبرة التي يتمتع بها هؤلاء المراجعين.

4. 5 اختبار فروض الدراسة:

يهدف هذا الجزء إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية بهدف اختبار فروض البحث ميدانياً وذلك على النحو التالي:

أولاً: فيما يتعلق بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره:

لمعرفة اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئة

ي في إعداد تقريره، فقد وجهت مجموعة من الأسئلة ذات الصلة بذلك على المشاركين في الدراسة، وبموجب الردود التي تم جمعها منهم، يمكن التعرف مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، ولتحقيق ذلك ينبغي اختبار الفروض ذات الدلالة على ذلك، والتي تم صياغتها على النحو التالي:

الفرض الصفري: لا يهتم المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

الفرض البديل: يهتم المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

تم اختبار هذا الفرض من خلال عدة عوامل موضحة بالجدول رقم (4-8) والجدول رقم (4-9) ومن خلال البيانات المعروضة بالجدولين (4-8)؛ (4-9) يمكن التعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، حيث يوضح الجدول رقم (4-8) التوزيع التكراري و التوزيع النسبي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره ودرجات الاهتمام بهذه العبارات حسب أسلوب التوزيع النسبي، بينما يبين الجدول رقم (4-9) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.

الجدول رقم (4- 8)

التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره ودرجات الاهتمام بهذه العبارات حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة		غير مهتم بشدة أكبر	غير مهتم بشدة	غير مهتم	مهتم	مهتم بشدة	درجة الاهتمام
1	تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي آثاره السلبية.	التكرار	3	1	22	38	2	عالية
		النسبة	4.5	1.5	33.3	57.7	3.0	
2	تهتم كمراجع بمدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.	التكرار	2	3	34	24	3	متوسطة
		النسبة	3.0	4.5	51.5	36.5	4.5	
3	تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.	التكرار	2	3	29	23	9	متوسطة
		النسبة	3.0	4.5	43.9	34.9	13.7	
4	تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريريك.	التكرار	2	5	24	27	8	
		النسبة	3.0	7.6	36.4	40.9	12.1	
5	تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.	التكرار	3	2	25	30	6	عالية
		النسبة	4.5	3.0	37.9	45.5	9.1	
6	تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	التكرار	2	5	28	24	7	متوسطة
		النسبة	3.0	7.6	42.4	36.4	10.6	
7	تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	التكرار	3	2	29	25	7	متوسطة
		النسبة	4.5	3.0	43.9	37.9	10.7	
8	تهتم بمدى افصاح العميل	التكرار	1	4	24	24	13	متوسطة

	عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريريك.	النسبة	1.5	6.0	36.4	36.4	19.7	
9	تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريك.	التكرار	2	4	32	22	6	متوسطة
		النسبة	3.0	6.1	48.5	33.3	9.1	
10	تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.	التكرار	3	2	11	36	14	عالية
		النسبة	4.5	3.0	16.7	54.5	21.3	
11	تهتم بالقضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وآثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه في إعداد تقريريك.	التكرار	1	3	22	33	7	عالية
		النسبة	1.5	4.5	33.4	50.0	10.6	
12	تهتم بمدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريريك.	التكرار	0	4	27	30	5	عالية
		النسبة	0.0	6.1	40.9	45.5	7.5	
13	تهتم بمدى إفصاح العميل عن التأثيرات البيئية على شكل ونوع تقريرك (غير متحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي).	التكرار	2	3	35	21	5	متوسطة
		النسبة	3.0	4.5	53.0	31.8	7.7	

ولاختبار معنوية درجة الاهتمام على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالافصاح البيئي في إعداد تقريره تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (4-9).

جدول رقم (4- 9)

نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي آثاره السلبية.	3.53	0.789	-4.467	0.000
2	تهتم كمراجع بمدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.	3.35	0.774	-3.274	0.001
3	تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.	3.52	0.899	-3.905	0.000
4	تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريريك.	3.52	0.916	-3.896	0.000
5	تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.	3.52	0.881	-3.951	0.000
6	تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	3.44	0.897	-3.497	0.000
7	تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	3.47	0.898	-3.590	0.000
8	تهتم بمدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريريك.	3.67	0.917	-4.668	0.000
9	تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريك.	3.39	0.857	-3.307	0.001
10	تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.	3.85	0.949	-5.175	0.000

11	تهتم بالقضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وآثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه في إعداد تقريريك.	3.64	0.797	−5.003	0.000
12	تهتم بمدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريريك.	3.55	0.727	−4.872	0.000
13	تهتم بمدى إفصاح العميل عن التأثيرات البيئية على شكل ونوع تقريرك (غير متحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي).	3.36	0.816	−3.215	0.001

يمكن وضع ملخص لبيانات الجدولين السابقين في الجدول رقم (4- 10) كالآتي:

الجدول رقم (4- 10)

نسبة الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية

العبارات	الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار	درجة الموافقة
12،11،10،5،1	أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات المشاركين في الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض	عالية
9،8،7،6،4،3،2	أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات المشاركين في الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض	متوسطة

ولاختبار الفرضية الأولى المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي في إعداد تقريره تم إيجاد المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (4-11) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره لا يختلف معنوياً عن (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (11- 4)

نتائج اختبار ولكوكسن حول المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى اهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي في إعداد تقريره.	3.5221	0.57255	-7.409	0.000

من خلال الجدول رقم (11-4) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار7.409- بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.5221 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يدل على أن المراجعين الخارجيين في ليبيا يهتمون بالإفصاح البيئي في إعداد تقاريرهم.

ثانياً: فيما يتعلق بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

من أجل تحديد مدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا، وجهت مجموعة من الأسئلة ذات الصلة بذلك للمشاركين في الدراسة، وبموجب الردود التي تم جمعها منهم يمكننا تحديد تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع

الخارجي في ليبيا، ولتحقيق ذلك ينبغي اختبار الفروض ذات الدلالة على ذلك، والتي تم صياغتها على النحو التالي:

الفرض الصفري: لا يوجد تأثير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

الفرض البديل: يوجد تأثير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

ولقد تم اختبار هذا الفرض من خلال عدة عوامل موضحة بالجدولين رقم (4-12)؛ (4- 13)، ومن خلال البيانات الواردة بالجدولين يمكن تحديد مدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا، حيث يوضح الجدول رقم (4-12) التوزيع التكراري و التوزيع النسبي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا ودرجات تأثيرها حسب أسلوب التوزيع النسبي، حيث يوضح الجدول رقم (4-13) نتائج اختبار ولكوكسن حول المتوسط.

الجدول رقم (4- 12)

التوزيع التكراري و التوزيع النسبي المئوي لإجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا ودرجات تأثير هذه العبارات حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة		لا تؤثر على الإطلاق	تؤثر بشكل ضعيف	تؤثر بشكل متوسط	تؤثر بشكل كبير	تؤثر بشكل كبير جداً	درجة التأثير
1	نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.	التكرار	1	3	9	16	37	عالية جدا
		النسبة	1.5	4.5	13.6	24.2	56.1	
2	عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وآثاره البيئية على البيئة.	التكرار	0	5	10	29	22	عالية
		النسبة	0.0	7.6	15.2	43.9	33.3	
3	عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الاثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.	التكرار	2	7	13	29	15	عالية
		النسبة	3.0	10.6	19.7	43.9	22.7	
4	عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.	التكرار	2	4	11	18	31	عالية جداً
		النسبة	3.0	6.1	16.7	27.3	47.0	
5	صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت	التكرار	2	7	15	27	15	عالية
		النسبة	3.0	10.6	22.7	40.9	22.7	
6	عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.	التكرار	0	4	12	25	25	عالية
		النسبة	0.0	6.1	18.2	37.9	37.9	
7	لا توجد معايير مهنية تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي .	التكرار	2	5	8	13	38	عالية جدا
		النسبة	3.0	7.6	12.1	19.7	57.6	

8	لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.	التكرار	2	6	8	12	38	عالية جدا
		النسبة	3.0	9.1	12.1	18.2	57.6	
9	لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.	التكرار	3	1	15	17	30	عالية جدا
		النسبة	4.5	1.5	22.7	25.8	45.5	
10	عدم إفصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.	التكرار	3	2	19	15	27	عالية جد
		النسبة	4.5	3.0	28.8	22.7	40.9	
11	لا يوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.	التكرار	2	2	19	14	29	عالية جدا
		النسبة	3.0	3.0	28.8	21.2	43.9	

ولاختبار معنوية درجة تأثير كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (4- 13) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة تأثير العبارة لا يختلف معنوياً عن (3).

الفرضية البديلة: متوسط درجة تأثير العبارة يختلف معنوياً عن (3).

الجدول رقم (4- 13)

نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات المشاركين في الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.	4.29	0.973	−6.283	0.000
2	عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وآثاره البيئية على البيئة.	4.03	0.894	−6.007	0.000
3	عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الآثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.	3.73	1.031	−4.588	0.000
4	عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.	4.09	1.077	−5.607	0.000
5	صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.	3.70	1.037	−4.444	0.000
6	عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.	4.08	0.900	−6.067	0.000
7	لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.	4.21	1.117	−5.924	0.000
8	لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.	4.18	1.149	−5.847	0.000
9	لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.	4.06	1.080	−5.350	0.000
10	عدم إفصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.	3.92	1.114	−4.933	0.000
11	لا يوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.	4.00	1.067	−5.326	0.000

يمكن وضع ملخص لبيانات الجدولين السابقين في الجدول رقم (4- 14) كالأتي:

الجدول رقم (4- 41)

يوضح نسبة الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة

العبارات	الدلالة المعنوية لإحصاء الاختبار	درجة التأثير
11،10،9،8،7،6،5،4،3،2،1	أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات المشاركين في الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض3	عالية

ولاختبار الفرضية الثانية المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا تم إيجاد المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (4- 15) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا لا يختلف معنوياً عن (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا يختلف معنوياً عن (3).

الجدول رقم (4- 15)

نتائج اختبار ولكوكسن حول المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير معوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي.	4.0262	0.79088	-10.541	0.000

من خلال الجدول رقم (4- 15) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 10.541- بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات المشاركين في الدراسة 4.0262 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يدل على وجود تأثير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا.

النتائج والتوصيات

يورد الباحث فيما يلي أهم النتائج والتوصيات التي توصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية التي أُجريت على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة لمعرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره، وفيما يلي عرض لأهم هذه النتائج:

أولاً: توصلت الدراسة إلى وجود اهتمام من قبل المراجعين الخارجيين في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقاريرهم، وذلك من خلال الاهتمام بالآتي:

1- معلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي آثاره السلبية.

2- مدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل.

3- إفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية.

4- مدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية.

5- قيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل.

6- مدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة.

7- مدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة.

8- مدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية.

9- معايير المراجعة الدولية.

10- القضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وآثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه.

11- مدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية.

ثانياً: توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لمعوقات الإفصاح البيئي على اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا، حيث بينت الدراسة المعوقات في العوامل التالية:

1- نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.

2- عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وآثاره على البيئة.

3- عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الآثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.

4- عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.

5- صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.

6- عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.

7-عدم وجود معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل بالاهتمام بالأداء البيئي.

8- عدم وجود معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.

9- لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.

10- عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.

11- لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.

التوصيات:

بناء على النتائج السابقة فإن الباحث يوصي بما يلي:

1- ضرورة رفع وتطوير الكفاءة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي للمعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.

2- تطوير وتأهيل قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وآثاره على البيئة.

3- تطوير وتأهيل قدرة المراجع لتحديد قيمة الآثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.

4- ضرورة تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.

5- تخصيص مساحات لتقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل لتفادى ضيق الوقت.

6- ضرورة إلزام للعميل من المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير والقوائم المالية.

7- ضرورة إصدار معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.

8- العمل على إصدار معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.

9- ضرورة التزام العميل بتوفير وتطبيق نظام للرقابة البيئية.

10- ينبغي أن يفصح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.

11- يجب أن تهتم الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.

قائمة المراجع

1. القران الكريم.
2. أبو زيد، كمال خليفة؛ سمير كامل عيسى؛ رجب السيد راشد، (2008)، "دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
3. أبوعين، محمد شعبان؛ الصديق عثمان الساعدي؛ مسعود محمد إمريود، (2012)، " مدي ادراك وتطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا لمفهوم المراجعة الاجتماعية"، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس، العدد العاشر، ص 179-212.
4. أحمد، محمد عبدالله محمود، (2013)، "أثر الإفصاح المحاسبي على الأداء البيئي والاجتماعي على القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، ص 653- 694.
5. أرنز ولبوك، (2002)، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطى، الملكة العربية السعودية: دارالمريح.
6. إمحمد، محمد بن عيسى، (2009)، "واقع المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها" رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.
7. ابوسمرة، حامد أحمد صالح،(2009)، " معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة.
8. المطارنة،غسان فلاح؛ حسين البشتاوي، (2008)، "التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد 30، العدد 1، ص 109- 135.
9. المطارنة، غسان فلاح، (2005)، "تدقيق الحسابات المعاصر"، (عمان: دار المسيرة).

10. الدباغ، لقمان محمد أيوب؛ ياسمين أكرم جاسم الدباغ، (2011)، "تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليج"، بحث غير منشور مقدم إلي المؤتمر الثاني والعشرون للاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات حول، "نظم وخدمات المعلومات المتخصصة في مؤسسات المعلومات العربية، الواقع التحديات والطموح"، الخرطوم، ص2238- 2268.

11. الطاهر، عادل البهلول حميدان، (2011)، "الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت دراسة استطلاعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، ص 441- 459.

12. الكشر، التهامي عثمان، (2006)، "امكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.

13. السعد، صالح عبد الرحمن، (2007)، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، النظرة الحالية والمستقبلية، دراسة ميدانه (استكشافية)"، مجلة جامعة عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة ، المجلد 21، العدد 2، ص83- 150.

14. السيد، ناظم حسن عبد؛ أياد شاكر سلطان؛ زينب جبار يوسف، (2009)، "المحاسبة البيئية، الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد"، مجلة التقي، المجلد 22 العدد5، 1- 25.

15. الذهبي، على ناجى سعيد؛ عبد الحسين موفق محمد، (2009)، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، العدد 9، ص61- 97.

16 . المليجي، إبراهيم السيد ،(2001)، "مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية"، مجلة التجارة والتمويل ،كلية التجارة، جامعة طنطا ملحق 998، ص 1-55.

17. الزين، على بشير محمد،(2013)، "مدى توافر المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الأجنبية العاملة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.

18. الفضل، مؤيد محمد على، (1994)، "الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في التقارير المالية الخارجية نموذج مقترح لمنشآت الأعمال في العراق"،المجلة العربية للإدارة، المجلد السادس عشر، العدد 2، ص159- 104.

19. الغبارى، أيمن فتحي، (2002)، "أهمية الافصاح البيئي في إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركات"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 4، ص 659- 691.

20. الغباري ، أيمن فتحي، (1997)، " إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة في ظل الاتجاه المتنامي لدعم قضايا التنمية المستدامة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، ص 151 - 189.

21. الرحيلي، عوض بن سلامة، (2005)، "الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية"، الشركة السعودية للصناعات الاساسية (سابك)، كدراسة حالة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 3، ص249 - 290.

22. البياتي، محمود مهدي، (2005)، "تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، عمان: دار حامد.

23. البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد، (1997)، "الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية"، عمان: دار الشروق.

24. العماري، على عبد السلام؛ على حسين العجيلى ،(2008)، "الاحصاء والاحتمالات النظرية والتطبيق"، طرابلس: دار الحكمة، ط.3

25. الدولة الليبية، مدونة التشريعات الليبية، (قانون رقم 1982/7 بشأن حماية البيئة).

26. الدولة الليبية، مدونة التشريعات الليبية، (قانون رقم 1982/10 بشأن حماية البيئة).

27. الدولة الليبية، مدونة التشريعات الليبية، (قانون رقم 1984/13 بشأن الأحكام العامة للنظافة).

28. الدولة الليبية، مدونة التشريعات الليبية، (قرار رقم 263 /1999 بشأن بإنشاء الهيئة العامة للبيئة حماية البيئة).

29. الدولة الليبية، مدونة التشريعات الليبية، (قانون رقم 2003/15 بشأن حماية وتحسين البيئة).

30. الدولة الليبية، ديوان المحاسبة الليبي، (قرار رقم 78/ 2014 بشأن التنظيم الداخلي للديوان).

31. البتانوني، علاء محمد، (2007)، "إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 2، ص181- 232.

32. السقا، زياد هشام، (2011)، "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاماً"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد7، ص 296- 309.

33. با مزاحم، فايز محمد شيخ، (2003)، "أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على قرارات الاستثمار في الشركات المساهمة العامة في الاردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل بيت، الاردن.

34. بن عمارة، نوال، (2011)، "نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي"، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر.

35. جبار، ناظم شعلان، (2011)، "تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئ وأثرة في حماية البيئية ووقايتها من التلوث"، مجلة القادسية، المجلد 13، العدد 4، ص 50-71.

36. جربوع، يوسف محمد؛ سالم عبدالله حلس، (2006)، "مدى تأتير الاداء البيئي على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية"، مجلة تنمية الرافدين المجلد 83، العدد 28، ص 9-34.

37. جمعه، أنس بهجت، (2011)، "مشكلات الإفصاح عن المحاسبة البيئية والاجتماعية للشركات المساهمة الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان الاردن.

38. حسن، محمد حسين أحمد، (1999)، "الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية"، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 13، العدد (1/2)، ص152- 198.

39. طشطوش، سلميان محمد، (2001)، "أساسيات المعاينة الاحصائية"، عمان: دار الشروق لنشر والتوزيع.

40. درويش، عبد الناصر محمد سيد، (2007)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، مدخل أخلاقي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد 1، ص381-420.

41. دريباتي، رادة فاروق، (2009)، "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي" ،دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين.

42. رزق الله، عيادة نخله، (2002)، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي"، القاهرة: دار الكتب.

43. زكـري، محمـد ابوالقاسـم، (2013)، "المشـاكل التـي تـؤثر علـى كفـاءة المراجـع الخارجي الليبي"، بحث غير منشور مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث حول، واقع مهنـة المحاسبة في ليبيا، المنعقد في الأكاديمية الليبية للدراسات العليا طرابلس.

44. سـعود، المكـي معتـوق؛ عبـد الحميـد عاشـور المجـدوب، (2012)، "تطـوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة الاداء البيئي "، مجلة الاقتصـاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، العدد التاسع، السنة الثامنة، ص89 -133.

45. سركز، العجيلي؛ عياد امطير، (2002)، "البحث العلمي أساليبه وتقنياتـه"، بنغـازي: دار الكتب الوطنية.

46. شـهير، أحمـد، (1998)، "إمكانيـة التعبيـر عـن الأداء البيئـي والاجتمـاعي للمنشـآت الاقتصـادية مـن خـلال الإطـار الفكـري للنظريـة المحاسـبية، المجلـة العلميـة"، كليـة التجارة جامعة أسيوط ، المجلد 17، العدد 25، ص 38 - 119.

47. صـالح ، رضـا إبـراهيم، (2009)، "دور الإفصـاح المحاسـبي عـن الأداء البيئـي فـي ترشـيد القـرارات و تحسـين جـودة التقـارير الماليـة"، مجلـة البحـوث التجاريـة، كليـة التجارة، جامعة الزقازيق ، المجلد 31، العدد (2/1)، ص100-53.

48. صـليب، ليلـى عزيـز، (1998)، "البعـد البيئـي لفهـم المراجـع لطبيعـة نشـاط العميـل والصناعة وأثره على مرحلة التخطيط لعملية المراجعة"، المجلة المصـرية للدراسـات التجارية، المجلد 22، العدد 1، ص321 - 364.

49. عشـري، محمـد رزق، (2011)، "أثـر الإفصـاح المحاسـبي البيئـي فـي زيـادة فاعليـة قـرارات الاسـتثمار فـي منظمـات الأعمـال"، مجلـة البحـوث الماليـة والتجاريـة، كليـة التجارة جامعة بور سعيد، العدد1، ص 1- 21.

50. عبد، احسـان ذيبـان ،(2008)، "تحليـل التكـاليف البيئيـة فـي الشـركة العامـة للاسـمنت الشمالية "، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، ص 26- 50.

51. عبد البر،عمرو حسين، (2001)، "المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد1، ص 3-51.

52. على، محمود أحمد أحمد، (2004)، "تطوير دور وأداء المراجع في التقييم عن اقتصاديات الاداء البيئي"، دراسة نظرية تطبقيه في ضوء متطلبات المراجعة البيئية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة.

53. علي، أيمن صابر سيد، (2008)، "مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 12، العدد 2، ص 274- 343.

54. عاشور، سمير كامل؛ سامية أبوالفتوح، (1995)، "الاختبارات اللامعلمية"، القاهرة: معهد الإحصاء.

55. عبد الجليل، محمد حسني، (1996)، "إطار فكري مقترح للمراجعة البيئية للتطبيق بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 10، العدد 1، ص 144- 217.

56. عطية ، خالد عبدالعزيز؛ علاء الدين محمود زهران، (2011)،" تفعيل دور القطاع المصرفي في تحسين مستوى الافصاح البيئي للشركات المساهمة"، دراسة ميدانية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد 19، العدد 1، ص141 - 196.

57. عطية ، محمد راضي، (2000)، "دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد 2، ص253 - 315.

58. عثمان، حسن مسعود، (2006)، "موقف المحاسبين في قطاع النفط الليبي من الإفصاح البيئي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.

59. غريب، عادل ممدوح، (2006)، "مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي"، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 10، العدد 29، ص 49 - 70.

60. قرد، علي مفتاح، (2010)، "المسؤولية البيئية والافصاح البيئي من وجهة نظر مديري الشركات الصناعية الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.

61. كرم، ياسمين حمدان، (2012)، "التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونين في قطاع غزة"، دراسة استكشافية، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية غزة.

62. لطفي، أمين السيد احمد، (2007)، " نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية"، القاهرة: الدار الجامعية.

63. لطفي، أمين السيد احمد، (2005)، "المراجعة البيئية"، القاهرة: الدار الجامعية.

64. محمود، رأفت سلامة؛ احمد يوسف كلبونة؛ عمر محمد زريقات، (2011)، "علم تدقيق الحسابات النظري"، عمان: دار المسيرة.

65. محمص، كمال عبد السلام محمد، (2009)، "مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لأثر البعد البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية "، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس.

66. محمد، فهيم أبو العزم، (2005)، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية، حالة جمهورية مصر العربية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 45، العدد 1، ص42-91.

67. واصل، محمد شحاته، (2012)، "الشباب الليبي ودوره في حماية البيئة : دراسة ميدانية على عينة من شباب مدينة طبرق"، مجلة كلية الآداب، جامعة طنطا مصر ، المجلد 2، العدد 25، ص 650 – 762.

الملاحق

ملحق رقم (1)

استمارة الاستبيان

عنوان البحث

(مدى اهتمام المراجع الخارجي في ليبيا بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره)

أخي المراجع

تحية طيبة وبعد:

أصبحت القضايا البيئية في وقتنا الحاضر محل اهتمام العديد من المنظمات البيئية والمهنية، وكذلك اتجاهات المراجعة الحديثة التي تقتضي على المراجع الاهتمام بالأداء البيئي للشركات محل الفحص وأثناء كتابة تقريره عن تلك الشركات، للإسهام في الحفاظ على البيئة وتطوير أداؤه ليواكب هذه الاتجاهات والتطورات، لذا تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره عن تلك الشركات وتحديد المعوقات التي قد تؤثر على اهتمامه في توظيف هذا الإفصاح، وذلك بمساعدتكم بتخصيص جزء من وقتكم الثمين في إثرائها بإجاباتكم القيمة وبملاحظاتكم المهمة.

نأمل منكم الإجابة عن الأسئلة التي تحتويها الاستمارة وبإمكانكم إضافة أية ملاحظات قد تجدوها ضرورية، ونؤكد لكم بأن ما تقدمونه من معلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي وسوف تعامل بسرية تامة، مساهمتكم سوف يكون لها أثر مباشر على نجاح هذا العمل ليسهم في الرقي بمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. ونشكركم على حسن تعاونكم

والسلام عليكم

الباحث. أبوبكر محمد مصباح الحويل
هاتف. 0911785067
بريد اكتروني.
bakr_mhamd2006@yahoo.com

بيان بعض المصطلحات الواردة بالاستبيان وتحديد المقصود من كل منهما، في إطار هذا البحث

1- الإفصاح البيئي:

هو عرض للبيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها (كرم، 2012 ،31).

السياسة البيئية:

هي وثيقة مكتوبة توضح توجهات الشركة نحو البيئة، كما توضح موقف الشركة من البيئة وتشمل كحد أدنى الالتزام بالقوانين واللوائح، والحد من التلوث، وكما تأخذ السياسة البيئية في الاعتبار مقدار الآثار البيئية المترتبة على أنشطة ومنتجات وخدمات الشركة بالإضافة إلى وضع الخطوط العريضة لإقامة أهداف بيئية محددة ومراجعتها (الزين، 2013، 105).

2- المخاطر البيئية:

هي كل ما قد يسبب أضراراً للعاملين، ولأفراد المجتمع، وللشركات والبيئة بصفة عامة نتيجة للتأثيرات البيئية المترتبة على مزاولة الشركات لأنشطتها والتي قد يترتب عليها التزامات بيئية (جمعه، 2011، 27).

أولا: بيانات عامة:

للإجابة على هذه الأسئلة يرجى وضع علامة (√) بين القوسين أمام الإجابة المناسبة:

1- الوظيفة.

مراجع بديوان المحاسبة ( ).

مكتب مراجعة خارجي ( ).

2- المؤهل العلمي.

دكتوراه ( ).

ماجستير ( ).

بكالوريوس ( ).

دبلوم عالي ( ).

دبلوم متوسط ( )، مؤهلات أخرى أذكرها.....

3- سنوات الخبرة للمراجع.

أقل من خمس سنوات ( ).

من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ( ).

من 10سنوات إلى أقل من15 سنة. ( ).

من 15 إلى أقل 20 سنة ( ).

أكثر من 20 سنة ( ).

ثانياً: العبارات المتعلقة باهتمام المراجع الخارجي بالافصاح البيئي في إعداد تقريره، يرجى وضع علامة (√) في العمود المناسب والذي يعبر عن رأيك تجاه كل عبارة.

العبارة	غير مهتم بشدة اكبر	غير مهتم بشدة	غير مهتم	مهتم	مهتم بشدة
1- تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل و آثاره السلبية.					
2- تهتم كمراجع بمدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.					
3- تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية والمخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.					
4- تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريريك.					
5- تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.					
6- تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريرك.					
7- تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريرك.					
8- تهتم بمدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريرك.					
9- تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريرك.					
10- تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.					

العبارة	غير مهتم بشدة اكبر	غير مهتم بشدة	غيـــر مهتم	مهتم	مهتم بشدة
11- تهـتم بالقضـــايا البيئيـــة المرفوعـــة ضـــد العميـل وآثارهـا الجوهريـة علـى القـوائم الماليـة وعلـى اسـتمرارية العميـل فـي نشـاطه فـي إعـداد تقريرك.					
12- تهـتم بمـدى كفايـة الإفصـاح عـن التـأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريرك.					
13- تهـتم بمـدى إفصـاح العميـل عـن التـأثيرات البيئيـة علـى شـكل ونـوع تقريـرك (غيـر مـتحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي).					

ثالثـاً: العبـارات المتعلقـة بتـأثير المعوقـات لاهتمـام المراجـع الخـارجي فـي ليبيـا بالإفصـاح البيئي، يرجى وضع علامة (√) في العمود المناسب والذي يعبر عن رأيك تجاه كل عبارة.

العبارة	تؤثر بشكل كبير جداً	تؤثر بشكل كبير	توثر بشكل متوسط	تؤثر بشكل ضعيف	لا تؤثر على الإطلاق
1- نقـص فـي الكفـاءات العلميـة والمهنيـة والخبـرات العمليـة وفـي المعرفـة بـالعلوم الأخـرى كالهندسـة وعلـوم البيئـة والصـحة والجيولوجيا.					
2- عـدم قـدرة المراجـع علـى الفهـم الكامـل لنشاط العميل وآثاره البيئية على البيئة.					
3- عدم قدرة المراجع فـي تحديد قيمـة الآثـار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.					
4- عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.					

العبارة	تؤثر بشكل كبير جداً	تؤثر بشكل كبير	توثر بشكل متوسط	تؤثر بشكل ضعيف	لا تؤثر على الإطلاق
5- صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.					
6- عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.					
7- لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.					
8- لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.					
9- لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.					
10- عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.					
11- لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.					

أي إضافات أخرى تراها مناسبة لهذا البحث:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ملحق(2)

نتائج الحاسب الآلي

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.908	11

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.926	11

Frequency Table

a1الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1مراجع بديوان المحاسبة	27	40.9	40.9	40.9
	2مراجع بمكتب خارجي خاص	39	59.1	59.1	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

a2المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1دكتوراه	6	9.1	9.1	9.1
	2ماجستير	7	10.6	10.6	19.7
	3بكالوريوس	43	65.2	65.2	84.8
	4دبلوم عالي	9	13.6	13.6	98.5
	5دبلوم متوسط	1	1.5	1.5	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

a3سنوات الخبرة للمراجع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1أقل من 5 سنوات	10	15.2	15.2	15.2
	2من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	26	39.4	39.4	54.5
	3من 10سنوات إلى أقل من15 سنة	14	21.2	21.2	75.8
	4من 15 إلى أقل 20 سنة	7	10.6	10.6	86.4
	20 5سنة فأكثر	9	13.6	13.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

Frequency Table

Frequency Table

q2.1تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي أثاره السلبية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	3	4.5	4.5	4.5
	2غير مهتم بشدة	1	1.5	1.5	6.1
	3غير مهتم	22	33.3	33.3	39.4
	4مهتم	38	57.6	57.6	97.0
	5مهتم بشدة	2	3.0	3.0	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.2تهتم كمراجع بمدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	3	4.5	4.5	7.6
	3غير مهتم	34	51.5	51.5	59.1
	4مهتم	24	36.4	36.4	95.5
	5مهتم بشدة	3	4.5	4.5	100.0

q2.2تهتم كمراجع بمدى تأثير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	3	4.5	4.5	7.6
	3غير مهتم	34	51.5	51.5	59.1
	4مهتم	24	36.4	36.4	95.5
	5مهتم بشدة	3	4.5	4.5	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.3تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	3	4.5	4.5	7.6
	3غير مهتم	29	43.9	43.9	51.5
	4مهتم	23	34.8	34.8	86.4
	5مهتم بشدة	9	13.6	13.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.4تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريرك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	5	7.6	7.6	10.6
	3غير مهتم	24	36.4	36.4	47.0
	4مهتم	27	40.9	40.9	87.9
	5مهتم بشدة	8	12.1	12.1	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.5تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	3	4.5	4.5	4.5
	2غير مهتم بشدة	2	3.0	3.0	7.6
	3غير مهتم	25	37.9	37.9	45.5
	4مهتم	30	45.5	45.5	90.9
	5مهتم بشدة	6	9.1	9.1	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.6تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	5	7.6	7.6	10.6
	3غير مهتم	28	42.4	42.4	53.0
	4مهتم	24	36.4	36.4	89.4
	5مهتم بشدة	7	10.6	10.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.7تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	3	4.5	4.5	4.5
	2غير مهتم بشدة	2	3.0	3.0	7.6
	3غير مهتم	29	43.9	43.9	51.5
	4مهتم	25	37.9	37.9	89.4
	5مهتم بشدة	7	10.6	10.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.8تهتم بمدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	1	1.5	1.5	1.5
	2غير مهتم بشدة	4	6.1	6.1	7.6
	3غير مهتم	24	36.4	36.4	43.9
	4مهتم	24	36.4	36.4	80.3
	5مهتم بشدة	13	19.7	19.7	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.9تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	4	6.1	6.1	9.1
	3غير مهتم	32	48.5	48.5	57.6
	4مهتم	22	33.3	33.3	90.9
	5مهتم بشدة	6	9.1	9.1	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.10تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	3	4.5	4.5	4.5
	2غير مهتم بشدة	2	3.0	3.0	7.6
	3غير مهتم	11	16.7	16.7	24.2
	4مهتم	36	54.5	54.5	78.8
	5مهتم بشدة	14	21.2	21.2	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.11تهتم بالقضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وأثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه في إعداد تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	1	1.5	1.5	1.5
	2غير مهتم بشدة	3	4.5	4.5	6.1
	3غير مهتم	22	33.3	33.3	39.4
	4مهتم	33	50.0	50.0	89.4
	5مهتم بشدة	7	10.6	10.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.12تهتم بمدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريريك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2غير مهتم بشدة	4	6.1	6.1	6.1
	3غير مهتم	27	40.9	40.9	47.0
	4مهتم	30	45.5	45.5	92.4
	5مهتم بشدة	5	7.6	7.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q2.13تهتم بمدى إفصاح العميل عن التأثيرات البيئية على شكل ونوع تقريرك (غير متحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي.(

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1غير مهتم ببشدة اكبر	2	3.0	3.0	3.0
	2غير مهتم بشدة	3	4.5	4.5	7.6
	3غير مهتم	35	53.0	53.0	60.6
	4مهتم	21	31.8	31.8	92.4
	5مهتم بشدة	5	7.6	7.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q2.1تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي أثاره السلبية.	66	3.53	.789	1	5
q2.2تهتم كمراجع بمدى تأتير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.	66	3.35	.774	1	5
q2.3تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.	66	3.52	.899	1	5
q2.4تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريريك.	66	3.52	.916	1	5
q2.5تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.	66	3.52	.881	1	5
q2.6تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	66	3.44	.897	1	5
q2.7تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	66	3.47	.898	1	5
q2.8تهتم بمدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريريك.	66	3.67	.917	1	5
q2.9تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريك.	66	3.39	.857	1	5

q2.10تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.	66	3.85	.949	1	5
q2.11تهتم بالقضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وأثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه في إعداد تقريريك.	66	3.64	.797	1	5
q2.12تهتم بمدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريريك.	66	3.55	.727	2	5
q2.13تهتم بمدى إفصاح العميل عن التأثيرات البيئية على شكل ونوع تقريرك (غير متحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي.(	66	3.36	.816	1	5
mmm	66	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics[b]

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
mmm - q2.1تهتم كمراجع بتضمين تقريرك بمعلومات عن طبيعة ونوع نشاط العميل أي أثاره السلبية.	-4.467[a]	.000
mmm - q2.2تهتم كمراجع بمدى تأتير الآثار البيئية على عدالة القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في إعداد تقريرك.	-3.274[a]	.001
mmm - q2.3تهتم بإفصاح العميل عن الانتهاكات البيئية ومخاطر الجوهرية في إعداد تقريريك.	-3.905[a]	.000

mmm - q2.4تهتم بمدى التزام العميل بالقوانين والتشريعات البيئية في إعداد تقريريك.	-3.896[a]	.000
mmm - q2.5تهتم كمراجع بقيمة المخالفات والجزاءات البيئية التي تقع على العميل في إعداد تقريرك.	-3.951[a]	.000
mmm - q2.6تهتم بمدى إفصاح العميل عن التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	-3.497[a]	.000
mmm - q2.7تهتم بمدى إفصاح العميل عن الالتزامات البيئية الحالية والمستقبلية والسابقة في إعداد تقريريك.	-3.590[a]	.000
mmm - q2.8تهتم بمدى افصاح العميل عن المبادئ المحاسبية المستخدمة لمعالجة الالتزامات والخسائر البيئية في إعداد تقريريك.	-4.668[a]	.000
mmm - q2.9تهتم كمراجع بكفاءة وفاعلية السياسات البيئية للعميل في إعداد تقريك.	-3.307[a]	.001
mmm - q2.10تهتم بمعايير المراجعة الدولية في إعداد تقريرك.	-5.175[a]	.000
mmm - q2.11تهتم بالقضايا البيئية المرفوعة ضد العميل وأثارها الجوهرية على القوائم المالية وعلى استمرارية العميل في نشاطه في إعداد تقريريك.	-5.003[a]	.000
mmm - q2.12تهتم بمدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية والإيضاحات المتعلقة بها للعميل في تكوين رأيك عن عدالة القوائم المالية في تقريريك.	-4.872[a]	.000
mmm - q2.13تهتم بمدى إفصاح العميل عن التأثيرات البيئية على شكل ونوع تقريرك (غير متحفظ، متحفظ معاكس الامتناع عن الرأي.(	-3.215[a]	.001

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
mq2مدى اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.	66	3.5221	.57255	.07048

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of t Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
mq2مدى اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي في إعداد تقريره.	7.409	65	.000	.52214	.3814	.6629

Frequency Table

q3.1نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	1	1.5	1.5	1.5
	2تؤثر بشكل ضعيف	3	4.5	4.5	6.1
	3تؤثر بشكل كبير	9	13.6	13.6	19.7

	4تؤثر بشكل متوسط	16	24.2	24.2	43.9
	5تؤثر بشكل كبير جداً	37	56.1	56.1	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.2عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وأثاره البيئية على البيئة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2تؤثر بشكل ضعيف	5	7.6	7.6	7.6
	3تؤثر بشكل كبير	10	15.2	15.2	22.7
	4تؤثر بشكل متوسط	29	43.9	43.9	66.7
	5تؤثر بشكل كبير جداً	22	33.3	33.3	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.3عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الاثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	7	10.6	10.6	13.6
	3تؤثر بشكل كبير	13	19.7	19.7	33.3
	4تؤثر بشكل متوسط	29	43.9	43.9	77.3
	5تؤثر بشكل كبير جداً	15	22.7	22.7	100.0

q3.3عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الاثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	7	10.6	10.6	13.6
	3تؤثر بشكل كبير	13	19.7	19.7	33.3
	4تؤثر بشكل متوسط	29	43.9	43.9	77.3
	5تؤثر بشكل كبير جداً	15	22.7	22.7	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.4عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	4	6.1	6.1	9.1
	3تؤثر بشكل كبير	11	16.7	16.7	25.8
	4تؤثر بشكل متوسط	18	27.3	27.3	53.0
	5تؤثر بشكل كبير جداً	31	47.0	47.0	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.5صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	7	10.6	10.6	13.6
	3تؤثر بشكل كبير	15	22.7	22.7	36.4
	4تؤثر بشكل متوسط	27	40.9	40.9	77.3
	5تؤثر بشكل كبير جداً	15	22.7	22.7	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.6عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2تؤثر بشكل ضعيف	4	6.1	6.1	6.1
	3تؤثر بشكل كبير	12	18.2	18.2	24.2
	4تؤثر بشكل متوسط	25	37.9	37.9	62.1
	5تؤثر بشكل كبير جداً	25	37.9	37.9	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.7لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	5	7.6	7.6	10.6
	3تؤثر بشكل كبير	8	12.1	12.1	22.7
	4تؤثر بشكل متوسط	13	19.7	19.7	42.4
	5تؤثر بشكل كبير جداً	38	57.6	57.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.8لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	6	9.1	9.1	12.1
	3تؤثر بشكل كبير	8	12.1	12.1	24.2
	4تؤثر بشكل متوسط	12	18.2	18.2	42.4
	5تؤثر بشكل كبير جداً	38	57.6	57.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.9لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	3	4.5	4.5	4.5
	2تؤثر بشكل ضعيف	1	1.5	1.5	6.1
	3تؤثر بشكل كبير	15	22.7	22.7	28.8
	4تؤثر بشكل متوسط	17	25.8	25.8	54.5
	5تؤثر بشكل كبير جداً	30	45.5	45.5	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.10عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	3	4.5	4.5	4.5
	2تؤثر بشكل ضعيف	2	3.0	3.0	7.6
	3تؤثر بشكل كبير	19	28.8	28.8	36.4
	4تؤثر بشكل متوسط	15	22.7	22.7	59.1
	5تؤثر بشكل كبير جداً	27	40.9	40.9	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

q3.11لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1لا تؤثر على الاطلاق	2	3.0	3.0	3.0
	2تؤثر بشكل ضعيف	2	3.0	3.0	6.1
	3تؤثر بشكل كبير	19	28.8	28.8	34.8
	4تؤثر بشكل متوسط	14	21.2	21.2	56.1
	5تؤثر بشكل كبير جداً	29	43.9	43.9	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q3.1نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.	66	4.29	.973	1	5
q3.2عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وأثاره البيئية على البيئة.	66	4.03	.894	2	5
q3.3عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الاثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.	66	3.73	1.031	1	5
q3.4عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.	66	4.09	1.077	1	5
q3.5صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.	66	3.70	1.037	1	5

q3.6عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.	66	4.08	.900	2	5
q3.7لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.	66	4.21	1.117	1	5
q3.8لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.	66	4.18	1.149	1	5
q3.9لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.	66	4.06	1.080	1	5
q3.10عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.	66	3.92	1.114	1	5
q3.11لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.	66	4.00	1.067	1	5
mmm	66	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics[b]

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
mmm - q3.1نقص في الكفاءات العلمية والمهنية والخبرات العملية وفي المعرفة بالعلوم الأخرى كالهندسة وعلوم البيئة والصحة والجيولوجيا.	-6.283[a]	.000
mmm - q3.2عدم قدرة المراجع على الفهم الكامل لنشاط العميل وأثاره البيئية على البيئة.	-6.007[a]	.000
mmm - q3.3عدم قدرة المراجع في تحديد قيمة الاثار البيئية للعميل سواء كان وصفياً أو كمياً.	-4.588[a]	.000

mmm - q3.4عدم تطبيق العميل نظام المحاسبة البيئية.	-5.607[a]	.000
mmm - q3.5صعوبة تقييم بعض الموضوعات البيئية للعميل من قبل المراجع لضيق الوقت.	-4.444[a]	.000
mmm - q3.6عدم وجود إلزام للعميل من قبل المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير.	-6.067[a]	.000
mmm - q3.7لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم العميل للاهتمام بالأداء البيئي.	-5.924[a]	.000
mmm - q3.8لا توجد معايير مهنية في ليبيا تلزم المراجع بالاهتمام بالأداء البيئي.	-5.847[a]	.000
mmm - q3.9لا يوجد نظام للرقابة البيئية للعميل.	-5.350[a]	.000
mmm - q3.10عدم افصاح العميل عن الأنشطة والممارسات البيئية في القوائم المالية.	-4.933[a]	.000
mmm - q3.11لايوجد اهتمام من الجهات العامة والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال حماية البيئة لمساعدة المراجع للاهتمام بالأداء البيئي للعميل.	-5.326[a]	.000

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
mq3مدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي	66	4.0262	.79088	.09735

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
mq3مدى تأثير المعوقات على اهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح البيئي	10.541	65	.000	1.02617	.8317	1.2206

ملحق رقم (3)

قائمة الاختصارات لبعض المصطلحات المستخدمة في الدراسة

اختصار المصطلح	مضمونه باللغة الإنجليزية	مضمونه باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Instiute of ceritified public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SOP1-96	Statement of Position	إصدار المعيار 1-96
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
-5FAS	Financial Accounting -5 Standard	معيار مجلس معايير المحاسبة الدولي رقم 5
APB	Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبية
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية
SPSS	Statistical Package For Social Sciences	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

Abstract

The aim of this study is to examine the extension of the external auditor consideration in Libya about the environmental disclosure in his report, and to know the obstacles of the environmental disclosure in order to specify its affects on the external auditor. This study is conducted on a sample of some external auditors who are practicing the accountancy profession and auditing in Libya along with the auditors of *Diwan Al-Muhasaba*.

This study used the theoretical inductive method of the previous studies related to the topic of his study. He analyzed the ideas, relations and the scientific parts which were contained in the previous studies and research in order to form a theoretical frame work for his study. This study is also based on the descriptive analyzing method of the data analysis as well as conducting some statistical tests of data analysis to examine the study hypothesis.

In order to achieve the study objectives, a questionnaire has been prepared as a tool for data collection according to the hypothesis to be examined. The questionnaire was formulated in a simple way to avoid ambiguity and complexity in order to collect accurate information which analyzed by (SPSS) software.

The study has reached to a result that the external auditing bureaus and the auditors of *Diwan Al-Muhasaba* in Libya pay attention to the environmental disclosure when they prepare their reports. The study has also come to a conclusion that there were some obstacles affected on the environmental disclosure.

The study recommendation is to promote the professional and academic proficiency of the external auditors. Furthermore, standards must be issued to enforce the client to pay attention to the environment disclosure. Besides, the public authorities and the environmental organization should pay attention to the environmental disclosure of the client.



School of Management and Finance Sciences

Accountancy Department

The Extension of the External Auditor Consideration in Libya about The Environmental Disclosure When He Prepares His Report

An Applied Study on the External Auditing Bureaus and On the Auditors of Diwan Al-Muhasaba

Prepared by the student:

Abubaker Mohamed Misbah Al-Haweel

BSc in Accountancy – Faculty of Economics and Commerce,
Al-Mergib University, 2006

Supervisor: Dr. Al-Sedeg Othman Al-Saadi
Assistant Prof. in Accountancy & Auditing
Faculty of Accountancy,
Al-Jabal Al-Gharbi University

Fall 2015