

دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي لتحقيق التنمية

المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية □ دراسة ميدانية

د. حامد محمود الديباني

محاضر بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد/ درنة - جامعة عمر المختار

hamed.deeb877@gmail.com

المستخلص:

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي الى تحليل وتقييم دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في مراجعة البعد البيئي في تقارير التنمية المستدامة للمنشآت الاقتصادية الليبية من خلال دراسة ميدانية، ولقد تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، ومن أهم النتائج التي تم التوصل اليها هو وجود اهتمام لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية، غير أنه لا توجد دراية لديهم بأساليب القياس والافصاح البيئي، ومع ذلك توجد دراية لديهم بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة البيئية، التنمية المستدامة، تقييم الأداء البيئي، ديوان المحاسبة الليبي.

أولاً: مقدمة:

لا يزال العالم يشهد اهتماما متزايدا بتحقيق التنمية المستدامة من خلال أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية. وأصبحت مشكلة سوء استخدام الموارد الطبيعية وتدهور البيئة من المشاكل الكبيرة التي تواجهها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، الأمر الذي دعا الى تبني وإدخال المحاسبة البيئية ضمن إدارة المنشآت الاقتصادية بكافة أنواعها، والاهتمام بالمراجعة البيئية لمعرفة مدى مساهمة تلك المنشآت الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة.

وتتضمن المراجعة البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة مجموعة متنوعة من الأنشطة المتعلقة بمراجعة الإدارة، وشهادات المنتجات، وتدبير الرقابة الحكومية، والعديد من الأنشطة الأخرى التي تساهم في تحسين الأداء البيئي بشكل منتظم ودقيق.

وقد بدأت المنظمات العالمية المهتمة بالبيئة بوضع معايير لكيفية التعامل مع الموارد المتاحة، ولقد أصبح لدى العديد من المنشآت الاقتصادية في الدول المتقدمة

برامج مراجعة بيئية رسمية مقدمة لتلك المنشآت الاقتصادية لتطبيقها بما يتوازن مع المعايير البيئية العالمية. وقد ترتب على تطبيق الوحدات الاقتصادية لنظم وسياسات وبرامج الإدارة البيئية ضرورة اخضاعها للفحص للتأكد من مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها، كما أن التزام إدارة المنشأة الاقتصادية بمسؤوليتها تجاه البيئة ينشأ عنه تحملها لتكاليف وأعباء مالية يظهر تأثيرها على القوائم المالية لتلك الوحدة (باعاجه، 2012، ص 73).

ثانياً: مشكلة البحث:

بما أن المراجعة البيئية واسعة ومتعددة الأهداف، فإن الباحث يرى أنه للتأكد من سلامة موقف المنشآت الليبية من التزامها بالقوانين والتشريعات والمعايير واللوائح البيئية لابد من ديوان المحاسبة الليبي أن يهتم بتقديم تقارير تخص الأداء البيئي للمنشآت الليبية وخصوصاً الصناعية، وذلك للوقوف على مدى مساهمة المنشآت الليبية في الالتزام بالحفاظ على البيئة كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة بحكم أن ديوان المحاسبة الليبي يهدف الى التحقق من مدى ملاءمة أنظمة الرقابة والتقارير المالية، وبيان أوجه القصور في القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها، والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية لدى المنشآت التي تساهم فيها الدولة. وتتبلور مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- ما مدى دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية؟

ثالثاً: أهداف البحث:

يسعى هذا البحث بشكل رئيسي الى تحليل وتقييم دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في مراجعة البعد البيئي في تقارير التنمية المستدامة للمنشآت الاقتصادية الليبية من خلال دراسة ميدانية، وذلك بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على واقع المراجعة البيئية بديوان المحاسبة الليبي لتحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

2- بيان دور المراجعة البيئية بديوان المحاسبة الليبي في معالجة الآثار السلبية والمخالفات البيئية

3- تحديد مدى كفاية التأهيل العلمي والمهني للمراجعين بديوان المحاسبة الليبي لضمان مشاركتهم في أداء المراجعة البيئية بالمستوى اللائق من الجودة.

رابعاً: أهمية البحث:

تستمد أهمية البحث من أهمية الموضوع ذاته، وذلك من خلال الآتي:

1- اهتمامات المجتمعات والمنظمات والجهات الدولية بمراجعة الآثار البيئية لمنشآت الأعمال وخصوصاً الصناعية، إضافة إلى ما تتمتع به تلك المنظمات والجهات من تقدير وثقة المجتمع لتحقيق التنمية المستدامة.

2- تمكين المراجعين بديوان المحاسبة والجهات التابعة للدولة من الاستفادة من نتائج هذا البحث لتفعيل نظام رقابة بيئية يسعى للحصول على تقارير ومواصفات بيئية جيدة.

3- متابعة الجهود العلمية والبحثية التي تمت من أجل المساهمة في تفعيل المراجعة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة والاستفادة منها.

4- تحقيق التكامل بين المراجعين بالمنشآت الاقتصادية الليبية والمراجعين بديوان المحاسبة من أجل تفعيل نظم رقابة داخلية وخارجية فعالة من خلال الحصول على تقارير بيئية متعلقة بالتنمية المستدامة.

خامساً: فرضيات البحث:

يعتمد البحث على الفرضية الرئيسية التالية:

- لا يوجد دور للمراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى:

لا يهتم المراجعون بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

- الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد دراية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بالقياس والافصاح البيئي.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد دراية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بأهمية المراجعة البيئية

في تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

سادساً: حدود ومجال البحث:

لتحقيق أهداف البحث، اقتصرت الدراسة النظرية في التعرف على دور أنشطة المراجعة في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة. أما الدراسة الميدانية فقد ركزت على التعرف على واقع دور المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الشرقية في تقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

سابعاً: منهج البحث:

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي تضمن مسحا مكتيبا بالرجوع الى المصادر المتعددة لبناء الاطار النظري للبحث، الى جانب استخدام المسح الميداني لجمع البيانات بواسطة قائمة استبيان تمثل أداة البحث.

ثامناً: مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي، ونظرا لكبر حجم مجتمع البحث فقد تم اختيار عينة عشوائية من المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الشرقية.

تاسعاً: خطة البحث:

لتحقيق منهج البحث، فإن خطته تتشكل من عدة مباحث متعاقبة ومتكاملة، حيث تتناول المباحث الثلاثة التالية: المبحث الأول الاطار العام للمراجعة البيئية، المبحث الثاني علاقة المراجعة البيئية بالتنمية المستدامة، المبحث الثالث الدراسة الميدانية. واختتم البحث بنتائجه وتوصياته

المبحث الأول: الاطار العام للمراجعة البيئية

هناك اهتمام متزايد بأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمنشآت الاقتصادية. وفي هذا المجال يتناول الباحث الاطار العام للمراجعة البيئية من حيث الدراسات السابقة للمراجعة البيئية، مفهوم وأنواع المراجعة البيئية، المعايير والاصدارات الدولية للمراجعة البيئية.

1-1 الدراسات السابقة للمراجعة البيئية:

سيتم استعراض بعض الدراسات الحديثة نسبيا والتي تناولت المراجعة البيئية (على حد علم الباحث) وذلك على النحو التالي:

استهدفت دراسة (إبراهيم، 2012) الى التعرف على مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للمنشآت الليبية عند قيامه بعمليات المراجعة. ولقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي الاستنباطي، وتوصلت الى انه توجد مجموعة من الإصدارات المهنية فيما يتعلق بالمراجعة والمحاسبة البيئية وفي المقابل لا توجد معايير مهنية ليبية في هذا الجانب، وأن المراجع الخارجي الليبي ملم بأهداف المراجعة البيئية ولمل بالممارسات التي تدخل في نطاق المراجعة البيئية.

كما استهدفت دراسة (باعاجه، 2012) الى استكشاف وجهة نظر المراجعين الداخليين في شركات الاسمنت بالسعودية تجاه المراجعة البيئية والصعوبات المرتبطة بالسياسات والقوانين البيئية، والصعوبات الناجمة عن إدارة المنشأة، والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية عند قيامها بالمراجعة البيئية. ولقد اعتمدت هذه الدراسة على

المنهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي، ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها أن مسؤولية المراجعة البيئية تقع على المراجع الداخلي والخارجي معاً، كما أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق مختلف التخصصات.

كذلك تناولت دراسة (Usman, et.al,2013) التحديات البيئية السائدة من حيث صلتها بالمراجعين في الشركات النيجيرية. ولقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أنه لا توجد لوائح أو توجيهات محددة المعالم مدعومة بنص وروح القوانين في معظم الولايات النيجيرية والتي من شأنها أن تعطي التوجيه والالتزام القانوني للمراجعين لتنفيذ عملهم تجاه التنمية المستدامة بفعالية.

واستهدفت دراسة (اشميلة، 2014) الى التعرف على مدى ادراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة الاجتماعية، وكذلك لدراسة علاقة بعض العوامل بادراك المراجع لمفهوم المراجعة الاجتماعية. ولقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أن المحاسبين القانونيين يدركون مفهوم المراجعة الاجتماعية ولا يطبقونها عند فحص البيانات المالية كجزء من عملية المراجعة الشاملة. كما توصلت الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ادراك المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة الخارجية وبين المؤهل العلمي ومدة الخبرة ونوعية الشهادات المهنية.

كما استهدفت دراسة (المحجوب وأبو شعالة، 2017) الى تسليط الضوء على دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل المجهودات الرامية الى تطوير وتحسين الأداء البيئي والاجتماعي لشركة الحديد والصلب في ليبيا. ولقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أن الشركة تقوم بقياس والافصاح عن أدائها وفقاً لأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية بشكل متوسط، وأن هناك

دور للأشطة التي تمارسها المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تحقيق التنمية المستدامة.

وتناولت دراسة (عامر والمزوعي، 2017) مجالات وطرق مساهمة المراجع البيئي في تحقيق التنمية المستدامة من منظور حماية البيئة. ولقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للنفط الليبية تم التوصل الى هناك علاقة وترابط بين المراجعة البيئية والتنمية المستدامة، كما أن هناك صعوبات تواجه المراجعين من أجل القيام بعملية المراجعة البيئية.

واستهدفت دراسة (العريبي والمقريف، 2017) الى معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي في الشركات النفطية الليبية الواقعة في المنطقة الشرقية، بالإضافة الى معرفة مدى توفر الشهادات الأكاديمية والمهنية للمراجعين الداخليين للقيام بهذا الدور. ولقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أنه ليس هناك دور للمراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي في الشركات النفطية قيد الدراسة، وتوصلت أيضا الى أنه ليس لدى المراجعين الداخليين الشهادات المهنية التي تؤهلهم للقيام بهذا الدور.

كما استهدفت دراسة (Arora, 2017) الى مناقشة وضع المراجعة البيئية في الهند وتقديم بعض الاقتراحات لتحسين تنفيذ المراجعة البيئية. ولقد اتبعت هذه الدراسة المنهج التحليلي، وأشارت الى أن المراجعة البيئية تمثل أداة مهمة ليس فقط للتنمية المستدامة والبيئة النظيفة ولكن أيضا للكشف عن المشاكل البيئية على مستوى الصناعات، كما تزود الصناعات بالتدابير اللازمة للقضاء على مشاكل التلوث.

واستهدفت دراسة (الشعباني، 2018) الى التعرف على دور مراجعة البعد البيئي في منشآت الأعمال المصرية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال دراسة مدى التزام هذه المنشآت بالمراجعة البيئية لأغراض التنمية المستدامة. ولقد

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، و توصلت الى أن منشآت الأعمال المصرية تطبق مراجعة البعد البيئي سواء من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الالتزام البيئي، وتطبق بشكل نسبي ولكن لا تصل الى الدرجة الكاملة. واستنادا على ما سبق، فان الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة كونها تركز على دور ديوان المحاسبة الليبي في التقييم البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية. حيث أن ديوان المحاسبة الليبي بصفته جهاز رقابي حكومي يمارس رقابته على المنشآت التي تساهم فيها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة، وبيان أوجه القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.

1-2 فهم وأنواع المراجعة البيئية:

1-2-1 مفهوم المراجعة البيئية:

نتيجة للانتشار الواسع للعمليات التي تتصل بالبيئة وتعددها من أنشطة والالتزام بالقوانين واستغلال الطاقة وأمن العمليات. ونتيجة لحدثة مصطلح المراجعة البيئية، فانه يوجد تعريفات متعددة للمراجعة البيئية صدرت من بعض المنظمات المهنية ومن بعض الباحثين. وعليه سيتناول الباحث بعض هذه التعاريف كما يلي:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (1992) (IIA) المراجعة البيئية بأنها جزء من نظام الإدارة البيئية المتكامل ومن خلالها يتم تحديد مدى كفاءة وملائمة نظم الرقابة البيئية بالمنشأة، وتتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية وبمتطلبات السياسة الداخلية (IIA, 1992, p.2).

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (1998) IFAC المراجعة البيئية بأنها مراجعة مدى امتثال المنشآت للقوانين واللوائح والأنظمة البيئية مع مراعاة التفرقة

بين المراجعة البيئية ومراجعة تقرير الأداء البيئي (IFAC, IAPS1010, 1998,) (p.6).

1-2-2-1 أنواع المراجعة البيئية:

تتقسم المراجعة البيئية من حيث أهدافها الى ما يلي (لطي، 2000، ص 441) نقلا عن (باعجابه، 2012، ص ص 88-90):

1-2-2-1-1 مراجعة الالتزام:

تعتبر أكثر أنواع المراجعة انتشارا خاصة في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنايئة الناشئة عن انتهاك القوانين البيئية. فعدم الالتزام بالتشريعات البيئية له تأثير مالي على القوائم المالية للمنشأة الاقتصادية.

1-2-2-2-1 مراجعة نظم الإدارة البيئية:

اهتمت المنظمات الدولية بوضع معايير بهدف تحسين الأداء البيئي ولذلك كان مراجعة نظم الإدارة البيئية تهتم بقياس مدى التزام المنشآت الاقتصادية بمبادرات تقليل نسبة النفايات وحماية البيئة، ومن أجل ذلك يتم تحديد المسؤولية القانونية عن نظم الإدارة البيئية.

1-2-2-3-1 مراجعة انتقال الأصول:

وهي المراجعة التي تحدث عند انتقال ملكية الأصول والالتزامات المرتبطة بها سواء شراء أو بيعا، وتعتبر من أفضل الوسائل التي تستخدم في تقييم الأخطار البيئية المتعلقة بالأصول الثابتة بصفة عامة والأراضي بصفة خاصة، كما يهتم هذا النوع من المراجعة بفحص المنشآت لتحديد مدى خلوها من التلوث البيئي ويطلق عليها مراجعة الاستحواذ والتجريد.

1-2-2-4-1 مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج:

تتضمن متابعة الممتلكات ذات الخطورة من مصدرها الى أن يتم تدميرها والقضاء عليها. ويعتبر ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها البيئي، مما يعني تقييم المسؤوليات القانونية الكاملة والمتعلقة بالمعالجة والتخزين والتخلص من المواد الخطرة.

1-2-2-5 مراجعة منع التلوث والوقاية منه:

يهدف هذا النوع من المراجعة الى التعرف على فرص تقليل النفايات والقضاء على التلوث ومنعه من المنبع، حيث أن على المتسبب تحمل الآثار والنتائج الناجمة عن هذا التلوث، ولذا زاد الوعي البيئي بأهمية الحفاظ على البيئة مما دفع المنشآت الصناعية لوقف التلوث.

1-2-2-6 المراجعة المالية الناشئة عن المسؤوليات البيئية:

تواجه المنشآت الاقتصادية تحديات ومسؤوليات بيئية خارج نطاق حدودها مثل تسعير التعريفات وفرض الرسوم والضرائب عليها، ويأتي دور المراجعة البيئية للتحقق من معقولية التقديرات لتلك الالتزامات ومدى ملائمة الأسلوب المتبع للإفصاح عن تلك الالتزامات بالقوائم المالية.

1-2-2-7 مراجعة الأنشطة:

تركز هذه المراجعة على أنشطة معينة مثل نشاط الشراء أو البيع أو التوزيع أو النقل وتشمل مراجعة نشاط الشراء على استفسارات عن الإجراءات التي يتبناها الموردين للتأكد من التزامهم بالمعايير البيئية المقبولة، ويهدف هذا النوع من المراجعة الى فحص الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات.

1-2-2-8 مراجعة المنتج:

ان انتاج المنشأة الاقتصادية لمنتجات ذات أثر سلبي على البيئة يؤدي الى عزوف المستهلكين عن شراء تلك المنتجات، مما أدى الى ظهور هذا النوع من المراجعة والذي يقوم بتقييم العمليات الإنتاجية للتأكد من مدى تمشي المنتج مع المصالح البيئية الحساسة.

1-3-3 المعايير والاصدارات الدولية للمراجعة البيئية:

1-3-3-1 المعايير الدولية للمراجعة البيئية:

من أجل تحقيق التنمية المستدامة ينبغي الاستفادة من معايير المراجعة البيئية

الدولية والصادرة من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند فحص القوائم

المالية مع مراعاة الأمور البيئية. وهذه المعايير متمثلة في الآتي (IFAC, 2017 I,)

(2017 II) نقلا عن (الشعباني، 2018، ص ص 24 - 25):

1-3-3-1-1 معيار المراجعة الدولي رقم (250):

يوضح معيار المراجعة الدولي رقم (250) المبادئ الأساسية والإجراءات

الجوهرية حول مسؤولية الإدارة في الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية،

حيث يتعين على المراجع أن يعترف بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح والابلاغ

عن عدم الالتزام للمنشأة بها (بما فيها البيئية) قد يؤثر جوهريا على القوائم المالية، حيث

تنص الفقرة رقم (2) من نفس المعيار الى أنه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة،

وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائج المراجعة، فان على المراجع الادراك بأن عدم التزام

المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية.

1-3-3-1-2 معيار المراجعة الدولي رقم (265):

يشير معيار المراجعة الدولي رقم (265) الى وضع معايير وتوفير إرشادات

للحصول على فهم شامل للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية وعلى المخاطر التي

يمكن أن يواجهها المراجع، وتشير الفقرة (8) فيما يخص إجراءات الرقابة الى ضرورة أن

تقوم الإدارة البيئية للرقابة بتقديم التقارير واختبار وتأييد المطابقات البيئية، وفحص سجلات السيطرة البيئية وتقديم التقارير البيئية.

1-3-1 معيار المراجعة الدولي رقم (315):

يشير المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) أنه يتعين أن يتوافر للمراجع معرفة كافة أنشطة المنشأة لتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري عند أداء كافة عمليات المراجعة، ومما لاشك أن مستوى معرفة المراجع بالأمر البيئية يجب أن يكون كافياً لتمكينه من الحصول على فهم كافي بالأحداث والعمليات والتطبيقات المتعلقة بالأمر البيئية والتي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة البيئية، حيث تنص الفقرة رقم (10) من المعيار إلى ضرورة تحديد الظروف غير الاعتيادية مثل عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تخص البيئة وهو ما يدعو إلى ضرورة معرفة المراجع للعمل المنوط به.

1-3-1 معيار المراجعة الدولي رقم (540):

يوضح معيار المراجعة الدولي رقم (540) مراجعة التقديرات المحاسبية في الفقرة رقم (3) أن التقدير المحاسبي يقصد به تقدير القيمة لأحد البنود في ظل غياب وسائل دقيقة للقياس، بحيث تكون الإدارة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية وأن عملية التقدير المحاسبي تختلف باختلاف نوعية التقدير المحاسبي، وحيث أن الأمور البيئية تتسم بتنوع من عدم التأكيد، وبالتالي قد تتسم البنود المالية ذات العلاقة البيئية بنوع من عدم الدقة مما يجعل من غير الممكن عمل التقديرات المعقولة في مثل هذه الحالة، وبالتالي يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان التقدير المحاسبي للبند محل الدراسة يحتاج إلى تعديل ليتمشى مع معيار المراجعة الدولي للتدقيق رقم (700) تقرير المراجع حول البيانات المالية.

1-3-1 معيار المراجعة الدولي رقم (3000):

تناول معيار المراجعة الدولي رقم (3000) ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، المبادئ الأساسية والإجراءات والارشادات للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة بهدف اجراء عمليات التأكيد للأنشطة غير المالية التي لم تغطيها معايير المراجعة البيئية.

1-3-1-6 معيار المراجعة الدولي رقم (3410):

وتناول معيار المراجعة الدولي رقم (3410) عمليات التأكيد حول البيانات الخاصة بالغازات الدفيئة، اذ يشير الى: ضرورة فحص للغازات المنبعثة، وجوب تملك المراجعين للخبرات والمهارات في كيفية قياس الانبعاثات، واعداد التقارير حولها، تحديد الأهمية النسبية للغازات الدفيئة، حصول المراجع على اقرارات خطية من الإدارة، تحديد مسؤوليات المنشأة والمراجع، المعايير المطبقة، تقديم ملخص حول الإجراءات التي اتخذها المراجع، تحديد وضع الرقابة الداخلية في المنشأة.

1-3-2-1 الإصدارات الدولية للمراجعة البيئية:

ان الإصدارات الدولية للمراجعة البيئية تمثل مواصفات ومؤشرات موضوعية لتحديد ما اذا كان نظام إدارة البيئة بالمؤسسة يتوافق مع المعايير البيئية المتعارف عليها وايصالها للزبائن وأصحاب المصالح من هذه المنشأة. وهذه الإصدارات متمثلة في الآتي (ISO, 1996, GRI, 2013, INTOSAI, 2003, 2007) نقلا عن (الشعباني، 2018، ص ص 25 - 26):

1-2-3-1 إصدارات منظمة المعايير الدولية (ISO):

قدمت منظمة المعايير الدولية (ISO) معيار إدارة البيئة رقم (ISO 14000) الذي يحدد مسؤولية المنشآت تجاه البيئة، ومعيار المسؤولية الاجتماعية رقم (ISO 26000) للإرشادات حول كيفية عمل المؤسسات بطريقة مسؤولة وشفافة، ومعيار إدارة الطاقة رقم (ISO 50001) لكيفية استخدام الطاقة بكفاءة وفاعلية، ومعيار إدارة

المخاطر رقم (ISO 31000) لكيفية إدارة المخاطر البيئية التي تسببها أنشطة المنشآت الصناعية، ومعيار الصحة والسلامة المهنية رقم ((ISO45001 لكيفية حماية العمال والموظفين في بيئة العمل من الأضرار الصحية والاصابات المهنية.

1-2-3-2 إصدارات مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI):

أصدرت مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) سلسلة من المعايير التي تساعد المنشآت في تقارير الاستدامة، المجموعة الأولى سلسلة المعايير العامة (100): وقسمت الى معيار المبادئ العامة (101)، معيار الإفصاحات العامة (102)، معيار نهج الإدارة (103). المجموعة الثانية سلسلة المعايير الاقتصادية(200): وقسمت الى معيار المواد (301)، معيار الطاقة (302)، معيار المياه (303)، معيار التنوع البيولوجي (304)، معيار الانبعاثات (305)، معيار النفايات السائلة والصلبة (306)، معيار الامتثال البيئي للموردين (308). المجموعة الرابعة سلسلة المعايير الاجتماعية (400).

1-2-3-3 إصدارات المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (INTOSAI):

أصدرت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (INTOSAI) دليلا ارشاديا لأداء المراجعة للأنشطة ذات البعد البيئي مكون من ثلاثة أجزاء: الجزء الأول تمثل في المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير. الجزء الثاني تناول طرق ممارسة أداء المراجعة البيئية للتأثيرات المالية للقضايا البيئية ضمن المراجعة المالية. الجزء الثالث معايير فنية لقياس أداء المراجعة البيئية مقسم الى ثلاثة أنواع: النوع الأول المراجعة المالية للتكاليف والالتزامات والأصول البيئية، النوع الثاني مراجعة الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح والسياسات والاتفاقيات البيئية، النوع الثالث مراجعة الأداء من خلال التحقق من صدق مؤشرات الأداء البيئي للمنشآت.

وبعد أن تم التطرق في هذا المبحث الى الاطار العام للمراجعة البيئية والذي يعتبر الحجر الأساسي لهذا البحث، فان هذه الجوانب المتعلقة بالمراجعة البيئية لها تأثير في متطلبات التنمية المستدامة والتي سيتطرق اليها الباحث في المبحث التالي.

المبحث الثاني: علاقة المراجعة البيئية بالتنمية المستدامة

لقد تطور الفكر الاقتصادي الحديث آخذا في الاعتبار مفهوم التنمية المستدامة وأصبحت معظم المنظمات والمؤسسات والهيئات العالمية مهتمة بهذا المجال. وفي هذا السياق يتناول الباحث علاقة المراجعة البيئية بالتنمية المستدامة من حيث مفهوم التنمية المستدامة، الأبعاد المتعددة للتنمية المستدامة، المراجعة البيئية ودورها في دعم التنمية المستدامة.

1-2 مفهوم التنمية المستدامة:

ترتبط التنمية المستدامة بعدة مجالات من أجل تحقيق أهداف متعددة، فهي تتعامل مع أبعاد بشرية واقتصادية واجتماعية، وعليه فانه يوجد تعريفات متعددة للتنمية المستدامة سيتناولها الباحث كما يلي:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD(2002) التنمية المستدامة بأنها عبارة عن إدارة الموارد الاقتصادية بطريقة تحافظ على الموارد والبيئة، أو تحسينها وتلبية احتياجات الحاضر وبطريقة تتضمن ادماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع وذلك من خلال زيادة رفاهية البشرية بدون المساس بقدرة الأجيال البشرية المستقبلية على تلبية احتياجاتها (OECD, 2002,p.2).

ولقد عرف القانون الليبي في شأن حماية وتحسين البيئة (2003) التنمية المستدامة بأنها التنمية التي تحقق احتياجات أجيال الحاضر دون الاضرار بحاجات وقدرات أجيال المستقبل (المادة الأولى من القانون 15 في شأن حماية وتحسين البيئة، 2003، ص 3).

2-2 الأبعاد المتعددة للتنمية المستدامة:

نظرا للترابط الوثيق بين الاقتصاد والبيئة والتكنولوجيا والمجتمع من أجل تحقيق التنمية المستدامة، فإن هناك أبعاد متعددة للتنمية المستدامة متمثلة في الآتي (المحجوب وأبو شعالة، 2017، ص147):

2-2-1 البعد الاجتماعي:

يركز البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة على الانسان باعتباره غاية لأي برامج للتنمية، وفي نفس الوقت نفسه يعتبر وسيلة من وسائل تحقيق أهداف البرنامج، فلا يمكن تحقيق التنمية الا بتنمية السكان وتنمية الموارد البشرية، وذلك بالوفاء بالاحتياجات الأساسية اللازمة لتحسين الحياة المادية للسكان عبر توفير الغذاء، وتطوير قطاع التعليم والخدمات الصحية والقضاء على الأمية وتحسين الرفاهية الاجتماعية.

2-2-2 البعد الاقتصادي:

يدرس هذا البعد الاستدامة الاقتصادية والمالية من ناحية النمو والحفاظ على رأس المال والاستخدام الفعال للموارد والحفاظ عليها، والعمل في حدود الطاقة الاستيعابية للبيئة، خاصة في ظل وجود مؤشرات تدل على تراجع الاحتياطي العالمي من الطاقة، وفي ظل تناقص المدى الزمني اللازم لاستغلال هذه الطاقة أمام تزايد الطلب العالمي على الطاقة من طرف الدول الصناعية.

2-2-3 البعد البيئي:

يركز البعد البيئي على حسن التعامل مع الموارد الطبيعية، وذلك من خلال المحافظة على قاعدة ثابتة من الموارد، بالإضافة الى العمل على تجنب الاستنزاف الزائد للمواد المتجددة، ليتضمن ذلك حماية البيئة والاتزان الجوي وانتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخرى التي لا تصنف عادة كموارد اقتصادية.

2-2-4 البعد التكنولوجي أو التقني:

يشجع هذا البعد استخدام التكنولوجيا النظيفة التي لها نفايات بسيطة والتي ليس لها نفايات واستخدام التكنولوجيا صديقة البيئة، واستخدام مصادر الطاقة النظيفة، أي ينقل المجتمع الى عصر الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستخدم أقل قدر من الطاقة والموارد، وتنتج أقل ما يمكن من الغازات والملوثات التي تؤدي الى رفع درجة حرارة سطح الأرض والضارة بطبقة الأوزون.

2-3 المراجعة البيئية ودورها في دعم التنمية المستدامة:

تساعد المراجعة البيئية إدارة المنشأة على تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة من خلال مجالات المراجعة البيئية. ويتمثل هذا الدور كما يرى الباحث من خلال علاقتين وهي: علاقة المراجع الداخلي بالتنمية المستدامة، علاقة المراجع الخارجي بالتنمية المستدامة.

2-3-1 علاقة المراجع الداخلي بالتنمية المستدامة:

للمراجعة الداخلية دور في كل مرحلة من مراحل نظام إدارة التنمية المستدامة، وذلك على النحو التالي (المحجوب وأبو شعالة، 2017، ص 176):

- مرحلة وضع السياسات والاستراتيجيات.
- مرحلة التخطيط وإدارة المخاطر.
- مرحلة التنفيذ والتشغيل.
- مرحلة التحقق والإجراءات التصحيحية.
- مرحلة فحص الإدارة والتطوير المستمر.

2-3-2 علاقة المراجع الخارجي بالتنمية المستدامة:

لمراجعة الخارجية دور في إدارة التنمية المستدامة، وذلك في المجالات التالية

(أبو زيد وآخرون، 2008، ص ص 455-456):

- مدى توافق أنشطة الوحدة الاقتصادية مع التشريعات البيئية الحكومية، ويمكن القول بأنها مراجعة التزام.

- مدى ملائمة الإفصاح عن التأثيرات البيئية، وتوافق هذا الإفصاح مع المعايير المحاسبية.

- تحديد ما اذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لتحمل مخاطر والتزامات نتيجة لحصولها على أصول جديدة.

وبما أن ديوان المحاسبة في ليبيا بصفته منظمة مستقلة وأحد الأجهزة العليا للرقابة على المنشآت التي تساهم فيها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة، فإن له دور بارز كما يرى الباحث في التحقق من مدى توافق أداء المنشآت الليبية التي تساهم فيها الدولة والمنشآت العامة مع التشريعات البيئية الحكومية، ومدى افصاحها عن التأثيرات البيئية، وتحملها للمخاطر والالتزامات البيئية. ونظرا لحدثة الموضوع ولتحقيق أهداف هذا البحث، فإن هناك افتراض من قبل الباحث بأنه لا يوجد دور للمراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية والتي سبق الإشارة إليها في

فرضيات البحث ينبغي اجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة الاستبيان لتجميع البيانات اللازمة من فروع ديوان المحاسبة الليبي، وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث القادم.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء من البحث الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث للتعرف على واقع دور المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية لتحقيق التنمية المستدامة، وتحليل نتائج اختبار الفرضيات التي تم وضعها بغرض تحقيق أهداف البحث وذلك من خلال القيام بإعداد استقصاء ميداني موجه الى عينة من المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي، واجراء التحليل الاحصائي للبيانات التي أسفر عنها الاستقصاء.

3-1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الشرقية والذين يبلغ عددهم (218) مراجع، وذلك حسب الاستفسارات الشخصية التي قام بها الباحث للمسؤولين بالشؤون الإدارية بتلك الفروع. أما عينة الدراسة فتم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة وحجمها (150) مراجع، وتم توزيع قائمة الاستبيان على جميع أفراد العينة، واسترجع منها (96) أي بنسبة (64%) وخضعت جميعها للتحليل الاحصائي. والجدول رقم (1) يوضح توزيع مجتمع وعينة الدراسة.

جدول (1) توزيع عينة الدراسة

ر. م	فروع ديوان المحاسبة الليبي	مجتمع الدراسة	عدد المستقصين في الدراسة (عينة الدراسة)
1	درنة	30	23
2	البيضاء	35	18
3	طبرق	32	16
4	القبة	28	14
5	بنغازي	40	10
6	اجدابيا	27	9
7	المرج	26	6
	الإجمالي	218	96

3-2 أداة الدراسة:

انسجاماً مع أهداف البحث ولغرض جمع البيانات، تم تطوير قائمة استبيان تكونت من أربعة أقسام: القسم الأول تضمن بيانات ديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة، والقسم الثاني يحتوي على مقياس الاهتمام بتقييم الأداء البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي، والقسم الثالث يحتوي على مقياس الدراية بالقياس والافصاح البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي، والقسم الرابع يحتوي على مقياس الدراية بأهمية المراجعة البيئية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تحقيق التنمية المستدامة. ولقد صمم الباحث قائمة الاستبيان بالاعتماد على دراسة (إبراهيم، 2012) ودراسة (الشعباني، 2018) والتي سبق ذكرهما في الدراسات السابقة بعد اجراء تعديلات عليها لكي تتلاءم مع دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي للمنشآت الاقتصادية الليبية من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

وقد عرضت قائمة الاستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين للتحقق من مدى صدق فقراتها، ولقد تم الأخذ بملاحظاتهم حيث عدلت صياغة بعض الفقرات في ضوء اقتراحاتهم. وللتأكد من ارتباط أداة الدراسة، تم استخراج قيمة الارتباط باستخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correction Coefficients وبلغت قيمة معامل الارتباط Alpha لمقياس الاهتمام بتقييم الأداء البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي 0.88، وبلغت قيمة معامل ارتباط Alpha لمقياس الدراية بالقياس والافصاح البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي 0.86، كذلك بلغت قيمة معامل الارتباط Alpha لمقياس الدراية بأهمية المراجعة البيئية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تحقيق التنمية المستدامة 0.88، ولقد بلغت قيمة معامل الارتباط Alpha للمقياس الإجمالي لدور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي 0.87، وبالتالي فان جميع قيم معاملات الارتباط مرتفعة ومقبولة لأغراض البحث العلمي.

3-3 خصائص أفراد العينة:

جدول (2) خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	أقل من بكالوريوس	7	7.3%
	بكالوريوس أو ما يعادلها	83	86.5%
	دراسات عليا	6	6.2%
	المجموع	96	100%
التخصص العلمي	محاسبة	60	62.5%
	إدارة أعمال	6	6.3%
	هندسة	18	18.8%
	قانون	12	12.4%
	المجموع	96	100%
عدد سنوات الخدمة المهنية	أقل من 5 سنوات	15	15.6%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	22	22.9%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	32	33.3%
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	20	20.8%
	من 20 سنة فأكثر	7	7.4%
	المجموع	96	100%
المستوى الوظيفي	مدير	8	8.3%
	رئيس قسم	37	38.5%
	مراجع	51	53.2%
	المجموع	96	100%
المؤتمرات أو الندوات أو الدورات في مجال المراجعة	المراجعة المالية	24	25%
	المراجعة الاجتماعية	-	-
	المراجعة البيئية	-	-
	المراجعة التشغيلية	-	-
	أخرى	-	-
	ولا واحدة	72	75%
	المجموع	96	100%
الدراية بالقوانين والتشريعات والمعايير والاصدارات للمراجعة البيئية	-قانون حماية وتحسين البيئة في ليبيا	68	70.8%
	-المعايير الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن (IFAC)	-	-
	-الإصدارات الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن (ISO)	-	-
	-الإصدارات الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن (GRI)	-	-
	-الإصدارات الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن (INTOSAI)	10	10.4%
	-أخرى	-	-
	-ولا واحدة	18	18.8%
	المجموع	96	100%

يتضح من تحليل القسم الأول من إجابات قائمة الاستبيان (الجدول رقم 2)، أن أغلب أفراد العينة مؤهلين تأهيلا علميا ملائما، إذ أن أغلبهم من حملة البكالوريوس كحد أدنى (86.5%، 6.2%) ومن الملاحظ أيضا أن نسبة (62.5%) هم من تخصص المحاسبة. كما يلاحظ أن أفراد العينة يتمتعون بخبرة عالية في مجال المراجعة إذ تبلغ نسبة الذين لديهم خبرة لا تقل عن 5 سنوات (84.4%) وهي نسبة مرتفعة. ويلاحظ أيضا أن ما نسبته (8.3%، 38.5%، 53.2%) من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير أو رئيس قسم أو مراجع. ويتضح أن ما نسبته 25% فقط من أفراد عينة الدراسة حضر مؤتمرات أو ندوات أو دورات في مجال المراجعة المالية فقط وأن 75% منهم لم يحضر أي مؤتمر أو ندوة أو دورة في أي مجال من مجالات المراجعة الأخرى (وخصوصا المراجعة الاجتماعية أو البيئية). كذلك يتضح أن ما نسبته 70.8% من أفراد عينة الدراسة على دراية فقط بقانون حماية وتحسين البيئة في ليبيا وأن ما نسبته 10.4% منهم على دراية بالإصدارات الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (INTOSAI)، ولا يوجد أحد من أفراد عينة الدراسة على دراية بالمعايير والإصدارات الدولية الأخرى المتعلقة بالمراجعة البيئية.

ومما سبق، يتضح توافر المعرفة النسبية التي لا تصل إلى الدرجة الكاملة لدى أفراد عينة الدراسة على فهم قائمة الاستبيان بسبب عدم درايتهم بمجال المراجعة الاجتماعية أو البيئية ولا بالمعايير والإصدارات الدولية المتعلقة بالمراجعة البيئية.

3-4 عرض وتحليل أولي لإجابات المستقصين في الدراسة:

لقد صممت العبارات الموجودة في قائمة الاستبيان ابتداء من القسم الثاني إلى نهاية القسم الرابع بحيث تدفع المستقضي في الدراسة إلى افتراضات معينة ويعبر عن واقع دور المراجعين بفروع ديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي بالمنشآت

الاقتصادية الليبية سواء كان يوافق على هذا أو لا يوافق بخمس درجات تسمى مقياس Likert الخماسي للتدرج الآتي: موافق بشدة، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة. فإذا كان المتوسط الحسابي يقع بين 1 الى أقل من 1.80 فيعتبر ضعيفا جدا، أما اذا كان المتوسط الحسابي يقع بين 1.80 الى أقل من 2.60 فيعتبر ضعيفا، أما اذا كان المتوسط الحسابي يقع بين 2.60 الى أقل من 3.40 فيعتبر متوسطا، بينما اذا كان يقع بين 3.40 الى أقل من 4.20 فيعتبر مرتفعا، أما اذا كان يقع بين 4.20 الى 5 فيعتبر مرتفعا جدا. وفيما يلي نتائج وصفية مبدئية متعلقة بإجابات المستقيمين في الدراسة:

3-4-1 مقياس الاهتمام بتقييم الأداء البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي:

يبين الجدول رقم (3) توافر الاهتمام بتقييم الأداء البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الاهتمام (3.92) وبانحراف معياري (0.44).

جدول (3) خلاصة نتائج واقع الاهتمام بتقييم الأداء البيئي

لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
.59	4.02	1.يقوم المراجع بديوان المحاسبة الليبي بمراجعة التزام المنشآت الليبية بإجراءاتها البيئية وفقا لقانون رقم 15 لسنة 2003 في شأن حماية وتحسين البيئة.
.60	4.01	2.يقوم المراجع بديوان المحاسبة الليبي بالتحقق من قيام المنشآت الليبية بتحديد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها نتيجة القيام بأشطتها.
.73	4.01	3.يقوم المراجع بديوان المحاسبة الليبي بمراجعة مدى تعامل المنشآت الليبية مع المخاطر البيئية التي تتعرض لها ووضع الحلول الفورية لها.
.77	4.03	4.يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من وجود نظم بالمنشآت الليبية للتنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة ووضع الاستراتيجيات المناسبة لمواجهتها.
.71	3.90	5.يتأكد المراجع بديوان المحاسبة الليبي من قيام المنشآت الليبية بوضع الخطط وتحديد الإجراءات التصحيحية لتحسين أدائها البيئي
.71	3.86	6.توجد قوانين لديوان المحاسبة الليبي يتم من خلالها الحكم على مدى التزام المنشآت الليبية بما خططت له فيما يتعلق بمعالجة التأثيرات السلبية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
		لنشاطاتها على البيئة.
.67	3.96	7. يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من تنفيذ والتزام المنشآت الليبية بالقوانين والتشريعات البيئية للغرامات والتعويضات الناتجة عن المخالفات البيئية.
.62	3.81	8. يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من قياس ما تتحمله المنشآت الليبية من أعباء وتكاليف في سبيل الوفاء بالتزاماتها تجاه البيئة.
.59	3.79	9. يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من افصاح المنشآت الليبية عن الوفاء بالتزاماتها البيئية الى جميع الجهات التي يهمها ذلك عن طريق القوائم المالية المنشورة.
.55	3.90	10. يتأكد المراجع بديوان المحاسبة الليبي من وجود نظم للرقابة الداخلية على الجوانب البيئية في المنشآت الليبية.
.67	3.88	11. يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من صلاحية الأجهزة والمعدات المستخدمة في منع التلوث البيئي والالتزام بالإجراءات الوقائية بالمنشآت الليبية.
.61	3.86	12. يتحقق المراجع بديوان المحاسبة الليبي من وجود عمليات تطوير للنظام المحاسبي في المنشآت الليبية وبما يتلاءم مع التغيرات والتطورات الحاصلة في الإصدارات المتعلقة بالبيئة.
.44	3.92	الإجمالي

ومن خلال توافر هذا الاهتمام بتقييم الأداء البيئي، يتضح دور المراجعة البيئية بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من خلال مراجعته للالتزام المنشآت الليبية بإجراءاتها البيئية وفقاً لقانون حماية وتحسين البيئة، والتحقق من قيامها بتحديد وتقييم المخاطر البيئية، ووضع الخطط لتحديد وتحسين الأداء البيئي، وقياس ما تتحمله من أعباء وتكاليف من أجل الوفاء بالتزاماتها تجاه البيئة والافصاح عن ذلك في قوائمها المالية وذلك لمعالجة الآثار السلبية والمخالفات البيئية الصادرة منها مثل انبعاث الغازات الملوثة، ونقل المواد الخطرة التي ينبعث عنها غبار أو أبخرة تؤدي الى تلوث البيئة،

وكذلك القائها لأية مواد سامة وملوثة للمياه والتربة والجو والمواد الغذائية مثل مخلفات الوقود والمواد الكيماوية أو الزيوت.

3-4-2 مقياس الدراية بالقياس والافصاح البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي:

يتضح من الجدول رقم (4) عدم توافر الدراية بالقياس والافصاح البيئي لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة ضعيفة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذه الدراية (2.16) وبانحراف معياري (.45).

جدول (4) خلاصة نتائج واقع الدراية بالقياس والافصاح البيئي

لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
.62	2.18	1.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بمجال أنظمة المعلومات البيئية.
.62	2.16	2.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بالأساليب المحاسبية لقياس التكاليف البيئية.
.66	2.17	3.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بالدفاتر والسجلات المتعلقة بالرقابة على التلوث وتكاليف الأضرار البيئية المترتبة على نشاط المنشآت الاقتصادية.
.62	2.10	4.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الالمام بأساليب قياس الأنشطة البيئية.
.70	2.19	5.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بأساليب الإفصاح المالية الملائمة عن الأنشطة البيئية.
.66	2.21	6.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بأساليب الإفصاح الكمية الملائمة عن الأنشطة البيئية.
.55	2.16	7.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الدراية بأساليب الإفصاح الوصفية الملائمة عن الأنشطة البيئية.
.68	2.15	8.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الالمام بالتقديرات المحاسبية للالتزامات البيئية المحتمل مواجهتها في الفترات المستقبلية.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
.64	2.10	9.المراجع بديوان المحاسبة الليبي لديه الالمام بمجالات البيئة (الهندسة البيئية، الصحة البيئية، الجيولوجيا البيئية...الخ).
.82	2.19	10.يستعين المراجع بديوان المحاسبة الليبي بالخبراء في المجالات العلمية التخصصية ذات العلاقة بالبيئة (هندسة، جيولوجيا، كيمياء...الخ).
.45	2.16	الإجمالي

ومن خلال عدم توافر هذا الالمام الكافي بالقياس والافصاح البيئي، يتضح أنه لا توجد دراية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية بسبب أن الدورات التدريبية التي خضع لها المراجعون ركزت على الجوانب المالية والتشغيلية وأهملت الجوانب الاجتماعية والبيئية وهذا ما أكدته سابقا نسب حضور المؤتمرات أو الندوات أو الدورات في مجال المراجعة (خصائص أفراد العينة)، وكذلك بسبب عدم توافر المعرفة والخبرة الكافية لديهم في المجالات البيئية ومن ضمنها الصحة البيئية والهندسة البيئية والجيولوجيا والكيمياء...الخ، وبالتالي يوجد قصور من قبل ديوان المحاسبة الليبي تجاه الرقابة على المنشآت الاقتصادية الليبية للتأكد من تنفيذ القوانين والتشريعات البيئية.

3-4-3 مقياس الدراية بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي:

يتضح من الجدول رقم (5) توافر الدراية بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الاهتمام (4.08) وانحراف معياري (.35).

ومن خلال توافر هذه الأهمية للمراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، يتضح أن المراجعين بديوان المحاسبة الليبي لديهم ادراك بأهداف المراجعة البيئية وعلاقتها بتحقيق التنمية المستدامة، وان هذا يتطلب مجموعة من العوامل اللازمة للقيام بمثل هذا النوع من المراجعة، من أهمها تفعيل القوانين والتشريعات البيئية ومعايير المراجعة البيئية.

جدول (5) خلاصة نتائج واقع الدراية بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة لدى

المراجعين بديوان المحاسبة الليبي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
.50	4.04	1. يجب تقييم مستوى السياسات والإجراءات البيئية لدى المنشآت الاقتصادية الليبية.
.48	4.11	2. ينبغي وجود توازن بين احتياجات المجتمع الليبي والتناقص في الموارد الطبيعية لضمان احتياجات الحاضر دون المساس بحقوق الأجيال القادمة.
.56	4.15	3. ينبغي للأجهزة الرقابية الليبية التأكد من تطبيق المنشآت الصناعية لشروط ومعايير السلامة البيئية.
.59	4.14	4. يجب تقييم الأداء البيئي للمنشآت الاقتصادية الليبية للتحقق من امتثالها للقوانين والتشريعات البيئية.
.52	4.08	5. يجب تلبية أهداف ومطالب جماعة الضغط الاجتماعي والبيئي من خلال نشر الوعي البيئي وإنتاج منتجات صديقة للبيئة بالمنشآت الليبية.
.53	4.03	6. ينبغي تقييم العلاقة بين تحقيق المنشآت الليبية للتنمية الاقتصادية من جهة وبين تلبية المتطلبات البيئية من جهة أخرى.
.52	4.09	7. يجب التحقق من قدرة المنشآت الليبية على تقديم التقارير والقوائم والبيانات البيئية بالشكل المطلوب.
.60	4.02	8. يجب التحقق من مخاطر وجود أخطاء في الإفصاح المتعلق بالجوانب البيئية بالمنشآت الليبية.
.47	4.08	9. يجب تقييم مستوى الرقابة الداخلية على الأنشطة البيئية بالمنشآت الليبية.
.56	4.11	10. ينبغي تقييم السياسات والإجراءات البيئية للمنشآت الليبية.
.49	4.07	11. ينبغي زيادة المستوى العام للوعي البيئي لدى المنشآت الليبية.
.47	4.06	12. يجب التحقق من صحة ودقة البيانات المالية البيئية وعدم إخفاء الإدارة لأي بيانات بيئية تؤثر على صحة ودقة القوائم المالية بالمنشآت الليبية.
.35	4.08	الإجمالي

3-4-4 مقياس دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي:

تشير البيانات الموضحة في الجدول رقم (6) الى توافر دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية من أجل تحقيق التنمية المستدامة وبدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات على جميع العبارات ذات العلاقة بالمحاور السابقة التي تقيس ذلك الدور (3.46) وبانحراف معياري (0.27).

جدول (6) خلاصة نتائج دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي

بالمنشآت الاقتصادية الليبية من أجل تحقيق التنمية المستدامة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
0.27	3.46	المحاور السابقة معا

3-5 اختبار الفرضيات:

وبهدف اختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية تم اجراء اختبار (t) لعينة واحدة. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج هذا الاختبار.

جدول (7) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاهتمام بقييم الأداء المالي	20.680	95	.000	.9210	.8326	1.0094
القياس والافصاح البيئي	-18.490	95	.000	-.8406	-.9309	-.7504
أهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة	30.545	95	.000	1.0833	1.0129	1.1537
دور المراجعين ديوان المحاسبة البيئي في تقييم الأداء المالي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية البيئية	16.697	95	.000	.4602	.4055	.5149

حيث يتبين أن قيمة (t) المحسوبة ذات دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى وهذا ما أكدته قيمة sig(2-tailed) حيث تساوي 0.000، لذا يتم رفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى وقبول الفرضية الفرعية البديلة الأولى أي يهتم المراجعون بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية. ويتبين أيضا أن قيمة (t) المحسوبة ليس لها دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية وهذا ما أكدته قيمة sig(2-tailed) لذا يتم قبول الفرضية الفرعية العدمية الثانية ورفض الفرضية الفرعية البديلة الثانية أي لا توجد دراية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بالقياس والافصاح البيئي. وكذلك يتبين أن قيمة (t) المحسوبة لها دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة وهذا ما أكدته قيمة sig(2-tailed) لذا يتم رفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة وقبول الفرضية الفرعية البديلة الثالثة أي توجد دراية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

واستنادا على النتائج الموضحة بالجدول رقم (7)، يتبين أن قيمة (t) المحسوبة ذات دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية الرئيسية وهذا ما أكدته قيمة sig(2-tailed) لذا

يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة الرئيسية وبنسبة ثقة 95%، أي يوجد دور للمراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

النتائج والتوصيات:

1-4 النتائج:

من خلال العرض السابق، توصل الباحث الى النتائج التالية:

1- هناك ترابط وثيق بين المراجعة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة (الاجتماعية، والاقتصادية، والبيئية، والتكنولوجية)، وهذا يعود الى الاهتمامات العالمية بالبيئة والتوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة.

2- توجد مجموعة من المعايير والاصدارات الدولية للمراجعة البيئية، سواء الصادرة من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ((IFAC، أو من منظمة المعايير الدولية ((ISO، أو من مبادرة الإبلاغ العالمية ((GRI، أو من المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ((INTOSAI. وفي المقابل لا توجد معايير مهنية ليبية في هذا الجانب باستثناء قانون رقم 15 لسنة 2003 في شأن حماية وتحسين البيئة ولائحته التنفيذية في ليبيا.

3- ان تطبيق نظام فريق المتخصصين في المجالات البيئية من مهندسين، واداريين، وفنيين، ومحاسبين، ومراجعين، وقانونيين، وغيرهم يساهم في تفعيل دور المراجعة البيئية في المحافظة على البيئة وتحقيق التنمية المستدامة.

4- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود اهتمام لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الاقتصادية الليبية، غير أنه لا توجد دراية لديهم بأساليب القياس والافصاح البيئي، ومع ذلك توجد لديهم دراية بأهمية المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية.

5- يتضح دور المراجعة البيئية بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من خلال مراجعته للالتزام المنشآت الليبية بإجراءاتها البيئية وفقا لقانون حماية وتحسين البيئة، والتحقق من قيامها بتحديد وتقييم المخاطر البيئية، والافصاح عن ذلك في قوائمها المالية وذلك لمعالجة الآثار السلبية والمخالفات البيئية الصادرة منها مثل انبعاث الغازات الملوثة، ونقل المواد الخطرة، وكذلك القائها لأية مواد سامة وملوثة للمياه والتربة والجو والمواد الغذائية.

6- ان عدم الدراية الكافية لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بتقييم الأداء البيئي بالمنشآت الليبية يرجع الى أن الدورات التدريبية التي خضع لها المراجعون ركزت على الجوانب المالية والتشغيلية وأهملت الجوانب الاجتماعية والبيئية، وكذلك بسبب عدم توافر المعرفة والخبرة الكافية لديهم في المجالات البيئية مثل الصحة البيئية والهندسة البيئية والجيولوجيا والكيمياء... الخ.

7- استنادا على نتائج اختبار الفرضيات توصل الباحث الى نتيجة مفادها أنه يوجد دور للمراجعين بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي من أجل تحقيق التنمية المستدامة بالمنشآت الاقتصادية الليبية، ولكن بشكل نسبي ولا يصل الى الدرجة الكاملة وهذا يعود الى عدم درايتهم الكاملة بمجال المراجعة الاجتماعية أو البيئية ولا بالمعايير والإصدارات الدولية المتعلقة بالمراجعة البيئية، وهذا ما أكدته نتائج تحليل خصائص أفراد العينة، وتحليل الفرضية الفرعية الثانية.

4-2 التوصيات:

بناء على التوصيات والتحليلات السابقة، يوصي الباحث بما يلي:

1- تشجيع المنشآت الاقتصادية الليبية على الاهتمامات البيئية، وتأسيس إدارات بيئية متخصصة في هياكلها التنظيمية تعمل على الاستعانة بالخبراء البيئيين لإضفاء الثقة والمصادقية على التقارير البيئية.

- 2- ضرورة التنسيق والتكامل بين المراجعين بديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الداخليين بالمنشآت الاقتصادية الليبية من أجل تفعيل أداء عملية المراجعة البيئية.
- 3- ضرورة اهتمام ديوان المحاسبة الليبي بتطوير كادره الوظيفي في كيفية تقييم الجوانب البيئية، وخصوصا الاهتمام بالقوانين والتشريعات والمعايير والاصدارات المحلية والدولية للمراجعة البيئية. وذلك برفع كفاءة المراجعين بالديوان من خلال تدريبهم على الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات المحاسبية البيئية وكيفية مراجعتها، مع الاستعانة بالخبراء في المجالات البيئية.
- 4- ينبغي للجامعات والمعاهد الليبية الاهتمام بالجوانب البيئية وخصوصا ما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة البيئية، وجعلها ضمن المقررات الدراسية لأقسام المحاسبة، والتنسيق على تعليم وتدريب المحاسبين والمراجعين بالمنشآت الاقتصادية الليبية وديوان المحاسبة الليبي من أجل رفع وتنمية درايتهم بالجوانب المتعلقة بالقياس والافصاح والتقييم البيئي.

المراجع

5-1 المراجع العربية:

- أبو زيد، كمال خليفة وآخرون.(2008). دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية. دار المطبوعات الجامعية. الاسكندرية.مصر.
- إبراهيم، محمود عبدالسلام.(2012). مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا.
- اشميلة، ميلاد رجب.(2014). ادراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية " دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبيا " المجلة الجامعة.3(16): 127-162.
- الشعباني، منى محمد علي.(2018). دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة " دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية ".
www.alasu.journals.ekb.org
- العريبي، عبد الفتاح عثمان و المقريف، امحمد محمد.(2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. 4 (1): 381-400.
- المحجوب، حميدة و أبو شعالة، حنان. (2017). أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب "" دراسة حالة ". مجلة دراسات الاقتصاد والمال.5 (عدد خاص): 170-180.
- باعاجه، سالم سعيد. (2012). المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة. يناير (9): 72-120.

- عامر، عائشة و المزوغي، عمر مصباح. (2017). ادراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق التنمية المستدامة " دراسة حالة المؤسسة الوطنية للنفط". المؤتمر الأكاديمي الأول لدراسات الاقتصاد والمال. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراته. 29 أكتوبر، مصراته.

- قانون رقم (15) في شأن حماية وتحسين البيئة. (2003).

5-2 المراجع الأجنبية:

- Arora, P. (2017). Environmental Auditing – need of the hour. Journal of Advanced- Research in Engineering & Management. 03(04): 25-31.

- Institute of Internal Auditors (IIA). (1992). The role of internal auditors in environmental issues. A Research Foundation Study.

- International Federation of Accountants (IFAC).(1998). International Auditing Practice Statement 1010. The Consideration of environmental matters in the audit of financial statements.

<http://www.uenep.org/newscentre>.

- Organization of Economic Cooperation and Development (OECD).(2002).The DAC Guidelines: strategic for sustainable development.[www.http://www.oecd.org/dac](http://www.oecd.org/dac).

- Usman, T et.al.(2013). Green Audit and environmental sustainability in Nigeria: unveiling corporate perspectives. International Journal of Public Administration and Management Research. 2 (1): 101-111.