

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

صاغ من عبد الرحمن السَّعد

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبد العزيز - جدة

المستخلص : استهدفت هذه الدراسة استطلاع وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية تجاه المراجعة البيئية : الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية ، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم قائمة استبيان تضمنت عدداً من الجوانب ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تلخص فيما يخص الممارسة الحالية في أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لا زال في بداياته، أما فيما يخص النظرة المستقبلية فهناك اتفاق بين المراجعين الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة ومحددة للمراجعة البيئية، وعلى أهمية تحديد الموضوعات التي تدخل ضمن نطاق المراجعة البيئية، وأن يتولى القيام بهذا النوع من المراجعة فريق مؤهل من المتخصصين من بينهم المراجعون ، وتشغيل دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية ، أكدت النتائج على أهمية تدخل الدولة بسن قوانين وتشريعات ملزمة ، وعلى أهمية وجود معايير محاسبة ومراجعة بيئية سعودية ملزمة ، إضافة إلى ضغوط الهيئات والتنظيمات المهنية والأطراف المتعددة في المجتمع ، كما أكدت النتائج على أنه يمكن الاستفادة من بعض مفاهيم المراجعة المالية في مجال المراجعة البيئية وعلى وجه الخصوص مفهومي الحياد والاستقلالية ، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع ، وأن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص ، وأن هذا النوع من التقارير يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداده وإصداره ، وأن تتحدد كذلك مواعيد صدوره ، وأسلوب توزيعه ونشره .

أولاً : الإطار العام للبحث

١ - مقدمة البحث

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

ولعل أول اهتمام بالبيئة كان اهتماماً عملياً يتمثل في سعي الإنسان للمحافظة عليها بما يحفظ حياته غذاءً وكساءً ومأوى ، النقطة لما يهود الله به عليها ، استزراعاً لباقيها ، ثم استحضاراً وتصنيعاً لمعادنها ، وظل ذلك الاهتمام متصاعداً مع تطور الحياة إلى أن وصل القروية في عهد الثورة الصناعية التي يعيش الإنسان التطور الأكبر من أطوارها ، وما أحدثته - وعلى وجه الخصوص على مدى القرن الماضي - من أثر سلبي في البيئة الطبيعية استنزافاً لمواردها وتغييراً في بنيتها وتدخلات في نظمها ، وقد نشأ جراء ذلك ظواهر أخلت بتوازنها ، وتلوث في كثير من مزارعها ، وقد طفت تلك الظواهر تتكاثر في أنواعها ، وتتفاقم في أضرارها بمرور حث بلغت حداً أصبحت تلحق دماراً للبيئة وإفساداً للحياة الإنسانية على ظهرها .

إن تقادم المشكلات البيئية في العالم أجمع ، وما ترتب عليها من مخاطر تهدد ككل الكائنات على السواء ، أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفاعلة في مواجهة تلك المشكلات . ومن منطلق ذلك الخطر فلا يكاد يخلو اليوم محفل من محافل العلم ، ولا دائرة من دوائر البحث ، ولا مجمع من مباحث اتخاذ القرارات على مستوى العالم كله من اهتمام بالبيئة وقضاياها ، بل لا يبالغ الباحث إن قال إن قضية البيئة عدت شأناً إنسانياً عاماً يُعقد من أجله المؤتمرات العلمية والسياسية العالمية ، ويُخصص للاهتمام به ومتابعة أحواله والعمل من أجل حل مشاكله الهيئات والمنظمات المختصة على مستوى أممي فضلاً عن الهيئات والمنظمات ذات الطابع المحلي والإقليمي .

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

وفي مجال القوانين قامت العديد من الدول بسن التشريعات اللازمة لحماية بعض الشركات الصناعية المتقدمة إلى تجنب عبء تطبيق تلك القوانين في الدول فعمدت إلى إقامة استثماراتها في دول لا توجد فيها مثل تلك القوانين ، لكن العالم المتزايد لحماية البيئة ، وفي ظل العولمة والتحرير التجارية والترابط بين الأمم يُسمى بمفهوم التنمية المستدامة الذي طرح خلال الدورة التاسعة والثلاثين للجمعية العامة للأمم المتحدة عام ١٩٨٥ م ، وفي ظل توقيع مائة وأربع وخمسين دولة على الاتفاقية بدأ التفكير في الانتقال إلى دول أخرى لتجنب قوانين حماية البيئة بأخذ في الحسبان نظرت البلدان النامية عموماً إلى ذلك المفهوم بقدر كبير من الشك. التضحية بنمو اليوم من أجل الحفاظ على البيئة وضمان تنمية الأجيال القادمة والامتصاص والرياء. وقد تطلب الأمر مرور عدة سنوات وبلبل بمجهودات المجتمع الدولي في استنباط علاقة منسجمة بين التنمية والبيئة، وإرساء ترابط بالاتفاقية التي أبرمت عام ١٩٩٢ م في مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية بمدينة ريو دي جينيرو بالبرازيل. وقد أرسيت تلك الاتفاقية المبادئ الأساسية والإجراءات المحددة التي يتعين اتخاذها لتحقيق الأهداف البيئية المنصوص عليها مفصلاً في "أجندة ٢١". ويمثل هذا والذي يعرف بمؤتمر قمة الأرض عهداً جديداً للبيئة ، وقد توالى بعد ذلك المؤتمرات التي تعقد لهذا الهدف (يوسف ، ٢٠٠٠م)

وفي ذات السياق ومن منطلق ذلك الاهتمام ارتفع عدد المنظمات الحكومية لحماية البيئة إلى أكثر من عشرة آلاف منظمة بيئية منتشرة في الدول الصناعية الوكالة الأمريكية لحماية البيئة (Environmental Protection Agency) الأيرلندية لحماية البيئة (Ireland Environmental Protection Agency) الكندية للمحاسبين الإداريين (Management Accountants of Canada) (SMAC) ، وقد اهتمت هذه المنظمة بموضوع تلوث البيئة وأصدرت دليلاً للمفاهيم البيئية والاستراتيجيات الضرورية لمواجهة آثار تلوث البيئة وغيرها (عبد البر ، ١٩٩٩ م) .

وعلى مستوى المملكة العربية السعودية ومنذ أكثر من خمسة وعشرين عاماً صدر مرسوم ملكي بشأن مكافحة التلوث وحماية البيئة أسند تنفيذه لمصلحة الأرصاد وحماية البيئة ، وعليه تعتبر مصلحة الأرصاد وحماية البيئة في المملكة العربية السعودية بمثابة الإدارة المركزية فيما يختص بحماية البيئة . كما حاه النظام الأساسي للحكم مؤكداً على أهمية المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها كما أشارت إلى ذلك المادة ٣٢ من النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم أ / ٩٠ في ١٤١٢/٨/٢٧ هـ ، كما تضمنت خطط التنمية ابتداءً من الخطة الخمسية الثالثة (١٤٠٠ هـ - ١٤٠٥ هـ) التأكيد على الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها ومن ذلك المنطلق صدر النظام العام للبيئة بالمرسوم الملكي رقم م/٣٤ في ١٤٢٢/٧/٢٨ هـ المنع على قرار مجلس الوزراء رقم (١٩٣) وتاريخ ١٤٢٢/٧/٧ هـ .

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

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

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

٢- طبيعة مشكلة البحث

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

ولما كانت المراجعة البيئية أحد الروافد الفاعلة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة ؛ فإن الاهتمام بها بدأ في السبعينات ثم توقف لفترة محدودة من الوقت ، ثم عاد الاهتمام بها مرة أخرى مع بداية عام ١٩٨٦م حين أصدرت جمعية حماية البيئة بيان سياسة المراجعة البيئية ، ثم قامت أعمال المراجعة البيئية خلال فترة التسعينات بحيث قامت شركة (Price Waterhouse) بإجراء مسح عملي أربعمائة وخمسين شركة صناعية ، فكانت النتيجة أن ٧٣ ٪ من هذه الشركات قام بالمراجعة البيئية مقارنة بما نسبته ٤٠ ٪ عام ١٩٩٢م (Kite , 1997) .

كما ظهر ما يُعرف بالمستثمر الأخلاقي؛ حيث لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين ، وأصبح بعض المستثمرين يفضل توجيه استثماراته إلى الشركات التي لا ترتب على مزاوله أنشطتها حدوث أية أضرار بيئية وفي نفس الوقت تحقق عائداً مناسباً ، بل يرى بعض هؤلاء أنه توجد علاقة موجبة بين ربح المنشأة وأدائها البيئي على اعتبار أن المنشآت التي تحافظ على البيئة لديها قدرة أكبر على تحقيق أرباح مستقبلية لانخفاض التكاليف البيئية ؛ ولذلك بدأ

هؤلاء في المطالبة بضرورة قيام المراجع بفحص المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، وأن الأمر يتطلب وجود معايير لهذا النوع من المراجعة (Beets and Souther , 1999). وتأكيداً لذلك فقد توصل كل من (Epstein and freedman,1994) من خلال الاستقصاء الذي قاما به عام ١٩٩٤م إلى أن ما نسبته ٨٢,٢ % من المستثمرين يطالبون بالإفصاح البيئي، وأن ٣٧,٧ % من هؤلاء المستثمرين يطالبون بمراجعة هذا الإفصاح البيئي من قبل مراجعين محايدين (Epstein and freedman , 1994).

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

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

ممارسة الأنشطة البيئية ، ومع ذلك فإن توجهات المنشآت السعودية نحو الاهتمام بالأداء البيئي لم يكن مماثلاً لتوجهات الرعية بخصوص حماية البيئة والمحافظة عليها . كما كشفت دراسة أخرى (الحويطر ، ٢٠٠٣ م) انخفاضاً واضحاً في مستوى الإقصاد عن المعلومات البيئية من قبل الشركات العاملة في المملكة العربية السعودية . وطالبت دراسة ثالثة (السفا ، ١٩٩٩ م) بتوسيع الإقصاد البيئي في تقارير الشركات السعودية في إطار تزايد الاهتمام الرسمي بالممارسات البيئية وربطها بمخطط التنمية؛ وبالتالي أهمية تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن الأداء البيئي، كما طالبت الدراسة بتوسيع دور المراجعين عند إبداء الرأي على القوائم المالية ، وإضفاء بعد الثقة على مدى أوسع من المعلومات استحابة للاهتمام بالأداء البيئي .

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

٣- هدف البحث

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

- أ. مدى شمول نطاق المراجعة الحالية في المملكة العربية السعودية لبعض جوانب المراجعة البيئية ؟ وكيف تم الإقصاد عن ذلك ؟ (الممارسة الحالية) .
- ب. التعرف على وجهات نظر المراجعين تجاه المراجعة البيئية مستقبلاً ، وذلك فيما يخص الجوانب التالية :

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

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

٤- أهمية البحث

على ضوء طبيعة مشكلة البحث والمهدف منه ، يمكن إبراز أهمية البحث من خلال الآتي :

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

ب- إصدارات المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ذات العلاقة بالبيئة (ISO 14000) وما تضمنته هذا الإصدار من معايير خاصة بالمراجعة البيئية ومعايير كفاءة مراجعي البيئة حيث تبنت لجنة (TC 207) إعداد مقترحات للمعايير البيئية الدولية وقسمت

اللجنة العمل بين ست لجان فرعية بحيث تختص كل لجنة بموضوع معين؛ فمثلاً اللجنة الفرعية رقم (٢) تختص بموضوع المراجعة البيئية وقد قامت بتطوير ثلاثة معايير للمراجعة البيئية عام ١٩٩٦م ، وتشمل مبادئ عامة كإرشادات (إيزو ١٠٠-١٤) ، وإجراءات المراجعة (إيزو ١٤٠١١) وتتكون من ثلاثة أجزاء تختص الجزء الأول بمراجعة نظم الإدارة البيئية ، والجزء الثاني بمراجعة الالتزام بالتشريعات البيئية، بينما يختص الجزء الثالث بمراجعة القوائم البيئية ، كما تم إصدار (الإيزو ١٤٠١٢) ويشمل معايير كفاءة مراجعي البيئة . (Rezaee,2000)

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

د- أثبت التطبيق العملي للالتزام الإلزامي التشريعي لحماية البيئة ضعف كفاءته؛ إذ أن وجود أداة فعالة للرقابة يمكن عن طريقها التقرير عن المسؤولية عن حدوث الضرر البيئي والإفصاح عنه يجعل من المراجعة البيئية أداة لحماية البيئة مما يزيد من فعالية المراجعة كأداة للرقابة على الأداء البيئي للمنشآت .

هـ- تزايد الطلب من الجهات المختلفة المهتمة بنشاطات المنشأة على المعلومات الخاصة بمدى تحقيقها للمتطلبات والتشريعات البيئية ، ومدى استمرارها في المحافظة على البيئة؛ ومن ثم فإن إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المتعلقة بالبيئة التي تلتصق عنها المنشآت عن طريق مراجعتها والتحقق منها من قبل جهة مستقلة ومحايدة وتقييم تلك الجهة لطبيعة هذا الدور ، والمسؤولية المترتبة على القيام به تجاه المجتمع ، كل ذلك يعتبر من الأمور الهامة التي تساعد في تمأخ هذا الدور ، وهو ما يحاول البحث دراسته من خلال التعرف على آراء المراجعين الخاضعين في المملكة العربية السعودية تجاه الممارسات الحالية للمراجعة البيئية ، ونظراً للمستقبلية بتعامها .

و- أشارت خطة التنمية السابعة للمملكة العربية السعودية (١٤٢٠-١٤٢٥ هـ) إلى أن الوضع البيئي في المملكة العربية السعودية لم يصل بعد إلى المستوى المرضي ، وأن

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

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

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

٥- نطاق البحث ومحدداته

يتضمن أدب المراجعة عدداً من المصطلحات لوصف انعكاس التأثيرات البيئية على مجال المراجعة ، ومن هذه المصطلحات : المراجعة البيئية ، مراجعة الأداء البيئي ، المراجعة الخضراء ، مراجعة الالتزامات البيئية ، المراجعة التبوية (السقا ، ١٩٩٩ م) ، وتستخدم الدراسة مصطلح المراجعة البيئية باعتباره أكثر شمولاً واستخدماً في المجال المحاسبي .

ومن الناحية الميدانية تقتصر نطاق البحث على المراجع الخارجي ، ولم يمتد إلى المراجع الداخلي ، ولا إلى الفئات الأخرى ذات العلاقة ، على أمل أن يتبع ذلك لاحقاً أبحاث أخرى لمُعين يتناول وجهات نظر هذه الفئات حول المراجعة البيئية .

كما تقتصر نطاق عينة الدراسة من الناحية الجغرافية على بعض مكاتب المراجعة الموجودة في مدينة جدة بمختلف أحيائها . وعليه ، فإن النتائج التي تم التوصل إليها ستكون محدودة

بالعينات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستبيان ؛ ولذا فقد يكون من الصعوبة تعميم هذه النتائج خارج نطاق البيانات التي تم جمعها ؛ بمعنى أن تعميم نتائج الدراسة الحالية مشروط أو محدد بأعدادها ومنهجيتها والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلباتها .

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

٦- منهج البحث

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

وفي الجزء الميداني من البحث تم الاعتماد على كلا النهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي؛ حيث تم التعرف على واقع الممارسات الحالية للمراجعة البيئية، ووجهات نظر المراجعين الخارجيين للمستقبلية تجاهها من خلال قائمة الاستبيان التي تم تصميمها لهذا الغرض، ثم تجميع وتنظيم البيانات وتحليلها بهدف تفسيرها للوصول إلى التعميمات المناسبة بشأنها (العيد ، ١٩٩٧م) ، (الطوري ومتولي ، ٢٠٠٢م)

ثانياً : الدراسات السابقة

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

١- دراسة (Robbins 1991)

أوضحت هذه الدراسة أن مشكلات وفضايا البيئة أصبحت ضمن استراتيجيات الشركات الصناعية في الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية ، حيث اتسع نطاق الإفصاح عن المعلومات البيئية ، سواء تلك التي تتعلق بالدعاوى القضائية المتوقعة عن الأضرار البيئية وتأثيراتها المالية المتوقعة ، أو الأحداث المتوقعة بيئياً وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال مستقبلاً . وعلمت الدراسة إلى أن على المراجع الخارجي أن يكون ملعاً بالدواحي البيئية التي تؤثر في قيم الأصول والالتزامات ، ويجب أن يحدد مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية ، وأن يحدد مدى التزام الشركة بالقوانين والشريعات المتعلقة بالتحلص من النفايات الصناعية وغيرها مما يكون سبباً في تلوث البيئة .

٢- دراسة (Dewar 1991)

بحثت هذه الدراسة دور المراجعة البيئية في إمداد أصحاب المصلحة في المنشآت بالمعلومات التي تساعدهم في التعرف على مدى وفاء إدارة المنشأة بمسؤولياتها البيئية ، على اعتبار أن هذه المعلومات لا تقل أهمية عن المعلومات الأخرى في اتخاذ القرارات . وعلمت الدراسة إلى أن المراجعة البيئية سواء قام بها المراجع الداخلي أو الخارجي فلها يجب أن تركز على مدى إدراك الإدارة لأهمية الحفاظ على البيئة ، وبالتالي وضع السياسات والمخططات اللازمة للمحافظة على البيئة ، وإزالة ما يلحقها من أضرار لتكون المنشأة سبباً فيها ، وأكدت على أهمية أن يقوم بالمراجعة مراجع مستقل من خلال فريق عمل يتمتع بقدر كافٍ من المعرفة والخبرة بشؤون البيئة .

٣- دراسة (Gray and Collison 1991)

قام الباحثان من خلال هذه الدراسة بالتعريف بالمراجعة البيئية وأهميتها وأنواعها ونشأتها ، وعلمت إلى أن المراجعة البيئية أصبحت واقعاً ملموساً ، وأن الاتحاد الأوروبي أصدر تشريعاً ملزماً لها على اعتبار أنها جزء من استجابة المنشأة لمسؤولياتها البيئية ، وتطرق البحث إلى نطاق المراجعة البيئية والموضوعات التي يمكن أن تتضمنها ، وأن على المراجع أن يحدد أهم صور تفاعل المنشأة مع البيئة والأولويات التي يجب التركيز عليها، وتدريب المساعدين على فحص ومراجعة تقارير الأداء البيئي .

4- دراسة (Roussey , 1992)

استهدفت هذه الدراسة تحليل القوانين والتشريعات المتعلقة بمكافحة التلوث البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية ، ومدى التزام المنشآت الصناعية هذه القوانين والتشريعات ، وتقدير تكاليف تنظيف مواقع التخلص من النفايات والمخلفات الصناعية ، والحفاصة عن الالتزامات الناتجة عن المحالقات البيئية ، وأهمية مراجعة وإعداد التقارير ذات العلاقة بالالتزامات المتعلقة بالنسبة عن الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية .

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

5- دراسة (Colbert and Scarbrough , 1993)

ناقشت هذه الدراسة أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية ، وأوضحت أن هناك عدداً من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع أن يراعيها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير .

وخلصت إلى القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة ، وأنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يدي رأياً نظيفاً ، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يحتفظ في رأيه . أما إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملاءمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية ، أو عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعليه أن يحتفظ في رأيه أو يدي رأياً معاكساً وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج ، وإذا لم يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية لكن لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي لأسباب تعود إلى الإدارة فعليه في هذه الحالة أن يحتفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي .

٦- دراسة (Bebbington 1994)

كانت هذه الدراسة ميدانية ، حيث تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على ألف شركة في المملكة المتحدة ، وتوصلت إلى انخفاض مستوى اهتمام المحاسبين والمراجعين بالموضوعات البيئية التي تضمنها الاستقصاء ، حيث بلغت نسبة الشركات الصناعية التي تقوم بالمرابعة البيئية للطاقة ٦٤% ، ٥٧% للمراجعة البيئية للفاقد في استغلال الموارد ، بينما بلغت نسبة الشركات الصناعية التي تمارس نشاط مراجعة وتقييم الموردين لتحليل دورة حياة المنتج ٥٠% ، وحلصت إلى أن على الشركات الصناعية أن تهتم بالإفصاح عن المعلومات البيئية لكافة أطراف المجتمع ذات العلاقة بنشاط المنشأة .

٧- دراسة (Malby 1995)

تعرضت الدراسة لمفهوم المراجعة البيئية الذي أعدته غرفة التجارة الدولية ، كما أبرزت أهمية أهداف المراجعة البيئية في الواقع العملي من خلال استبيان تم إرساله إلى مجموعتين من الشركات البريطانية ، وذكرت أن اهتمام المنشآت بالمرابعة البيئية يعود إلى بعض الضغوط المباشرة كشرط تسهيل الشركة في بورصة الأوراق المالية ، أو ضغوط غير مباشرة مثل زيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي إلى درجة أصبح يتم الإفصاح فيها عن الأداء البيئي للمنشأة من خلال قوائم بيئية مستقلة . وحلصت إلى القول بأن زيادة الضغوط الخارجية على المنشآت من خلال القوانين والتشريعات البيئية الملزمة يؤكد الحاجة إلى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بالمصادقة وإضفاء الثقة على المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة .

٨- دراسة (Hillary 1995)

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

٩- دراسة (Dittenhofer 1995)

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

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

١٠- دراسة (Power 1997)

تناولت الدراسة القائم بالمراجعة البيئية ، وحصلت إلى أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق يضم عدداً من الخبراء في مجالات مختلفة في المحاسبة والمراجعة والهندسة والكيمياء والقانون وغيرها من المجالات ، واستندت على ذلك بأن ستة من كبرى مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية تتعاقد مع العدهد من خبراء البيئة في مجالات مختلفة .

١١- دراسة (Tucker and Kasper 1998)

ناقشت الدراسة أهمية المراجعة البيئية للشركات الأمريكية في ظل الاهتمام المتزايد من الوكالة الأمريكية لحماية البيئة والنظرة العالية للمواصفات القياسية ، وحصلت إلى أن معظم الشركات ذات التأثير السلبي على البيئة تعتمد على المراجعة البيئية الداخلية للمساعدة في إنعاز الرغابة البيئية ، وأكدت على أن المراجع الداخلي لوحده لا يمكن أن يقوم بالمراجعة البيئية ، وأنه لا بد من وجود فريق يضم عدداً من المتخصصين في مجال البيئة .

١٢- دراسة (Hillary 1998)

تناولت الدراسة التطورات الحديثة في مجال المراجعة البيئية وأثرها على عملية المراجعة في الشركات الصناعية ، حيث تناولت مشروع برنامج الإدارة والمراجعة البيئية المقترح من قبل اللجنة الأوروبية التاسعة للاتحاد الأوروبي ، حيث تطلب البرنامج من الشركات الصناعية أن تقوم بتقييم التأثيرات البيئية لأنشطتها والإفصاح عن ذلك في شكل قوائم بيئية معتمدة من مراجع

بعض مصروح له بمزاولة المهنة بهدف التأكد من مدى التزام تلك الشركات بالتشريعات والقوانين البيئية، وتنفيذ سياسات وبرامج ونظم إدارة البيئة، والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تضمنتها القوائم المالية، وإمكانية اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات.

وخلصت إلى أن أهمية أداء المراجعة البيئية في الشركات الصناعية، وزيادة الطلب على خدماتها يعود إلى بعض الأسباب ومنها: الضغوط المتزايدة من قبل مستخدمى المعلومات للحصول على معلومات موثوق فيها عن التأثيرات البيئية لأنشطة هذه الشركات، وكذلك زيادة وعي وإدراك جميع الأطراف ذات العلاقة بأهمية ودور مهنة المحاسبة والمراجعة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة، وضرورة توثيق وتصديق هذا النوع من المعلومات من خلال الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره عن مدى التزام الشركات الصناعية بالمعايير البيئية، على اعتبار أن المراجع يعتبر وكيلًا عن المجتمع بجمع طوائفه، وانتهت إلى التأكيد على أن يقوم بالمراجعة البيئية فريق من المراجعين الداخليين والخارجيين.

١٣- دراسة السقا (١٩٩٩م)

عرضت الدراسة منهجاً إحصائياً مقترحاً لمراجعة الأداء البيئي من الناحية النظرية متضمناً أربعة عناصر وهي الترتيبات الأولية، والإعداد لحطة المراجعة، وعمليات المراجعة، والأنشطة اللاحقة لعملية المراجعة، وأشارت إلى أن المنهج المقترح يتميز بتتبع أثر الأمور البيئية في مراحلها الأربع، وخلصت إلى قصور معايير المحاسبة والمراجعة السعودية الحالية في تناول القضايا البيئية، الأمر الذي يتطلب استكمال جهود تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية. ولفتت الدراسة نظر الباحثين إلى بعض مجالات البحث المرتبطة بمراجعة الأداء البيئي ومنها: القيام بدراسة ميدانية عن اتجاهات المراجعين نحو مراجعة الأداء البيئي.

١٤- دراسة جهماي (١٩٩٩م)

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

كما أن هناك عدة مفاهيم في الحاسبة المثالية تعتبر ملائمة للمراجعة البيئية ، وأنه يجب أن يُفرد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة .

١٥- دراسة عبد الغني (٢٠٠٠م)

استهدفت هذه الدراسة أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المثالية بجميع مراحلها ابتداءً من مرحلة قبول التكليف بالعمل ومرحلة تخطيط المراجعة ، ومرحلة التنفيذ ، وانتهاءً بمرحلة إنهاء الرأي وإعداد التقرير .

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

وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات الميدانية للتوقوف على وجهات نظر المراجع الخارجيين حول المراجعة البيئية .

١٦- دراسة العباري (٢٠٠٠م)

تناولت الدراسة الأبعاد الرقابية المقترحة لمراجعة البيئية في ظل امتداد النشاط الدولي ، وعلمت إلى أن المراجعة البيئية على المستوى الدولي التي تنفذها الشركات عابرة القوميات ما

زالت غير محددة الأطر لوجود الكثير من الصعوبات والمشاكل التي من أهمها : التفاوت في التشريعات والنظم ودرجة الالتزام بها في ظل أولويات ومتطلبات التنمية بالدول المستضيفة ، وأن هناك مسؤولية كبيرة على الشركات عابرة القوميات تجاه المجتمع الدولي باعتبارها كيانات ضخمة تقود الاقتصاد العالمي في ظل عصر العولمة ؛ لذلك فعليها أن تقترح للشركات التابعة بالدول المستضيفة الأبحاث والدراسات وتقييم الندوات ، وأن تعمل كذلك على تدريب الكوادر المحلية كمصدر غير مباشر لنقل الخبرات والمعارف وكيفية التعامل مع مشاكل البيئة الخارجية ، كما أكدت الدراسة على أهمية أن يتضمن التقرير البيئي الخاص بلخص ومراجعة الشركة جميع أنشطة ومنتجات الشركة الأم والشركات التابعة لها ، وتأثيرها على البيئة ولتحديد مدى مراعاة كافة التشريعات والنظم القائمة بالدول المستضيفة ، وكذلك تحديد مدى لتسك الشركات التابعة بالسياسات البيئية على مستوى الشركة ككل وأساسها ، وتحديد حجم المخاطر والالتزام على كل شركة على حدة وكذلك على الشركة ككل ، وأحياناً متطلبات الشركات التابعة حتى يمكن الالتزام بالسياسات البيئية على مستوى الشركات ككل .

١٧- دراسة منصور (٢٠٠٦ م)

هدفت الدراسة إلى اقتراح مدخل لتبليغ متغيرات المراجعة البيئية من وجهة نظر الشركات الصناعية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية . وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن غالبية متغيرات المراجعة البيئية التي شملتها الدراسة كانت مختلفة من حيث العدد والمضمون والمحتوى في مصر عنها في المملكة العربية السعودية ، وكذلك كان لكل من هذه المتغيرات قدرة تفسيرية مختلفة .

وأضاف الباحث بأن عدداً من الدراسات والتوصيات الصادرة عن المنظمات والمهيات المهنية قد التفتت على أن مراجعة الأداء البيئي للشركات الصناعية يجب أن تركز بشكل أساسي على معايير وقواعد وإرشادات واضحة ومحددة ومعترف عليها لتحقيق الاتساق بين إجراءات المراجعة ومتطلبات البيئة .

١٨- دراسة (Taylor et al., 2001)

تناولت الدراسة النافع المرجوة من تطبيق المعايير الدولية لإبزو البيئة (١٤٠٠٦) التي تتضمن مراجعة نظم الإدارة البيئية (EMS) في الشركات الصناعية ؛ حيث قام الباحثون

بدراسة استطلاعية ميدانية على المنطقة الجنوبية الشرقية من أستراليا ، وقد استخدم الباحثون أسلوب التحليل الوصفي لبيانات الدراسة ، وحصلت الدراسة إلى أن المراجعة البيئية يجب أن يتولاها فريق من ذوي الخبرات والمهارات اللازمة من المراجعين الماليين الداخليين والخارجيين والمهندسين والفنيين والاقتصاديين والقانونيين والإداريين وغيرهم .

١٩- دراسة (Chiang and Lightbody (2004

أشارت الدراسة إلى أن هناك العديد من الادعاءات الدولية بأن المحاسبين والمراجعين يلعبون دوراً بارزاً ومهماً في تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية ، وأن بعض الدراسات الميدانية المبكرة التي أجريت أوائل التسعينات أشارت إلى أن المحاسبين المزاويلين للمهنة في نيوزيلندا قاموا بدور نشط في مجال المراجعة البيئية الخارجية المستقلة ، وبخاصة على مستوى الشركات التي تمارس أنشطة قد يكون لها تأثيرات سلبية جوهرية على البيئة ، وأن هناك سبباً واضحاً متوقعاً من إلزام المراجعين الماليين بالمراجعة البيئية ربما يعود إلى تلك التغييرات البيئية التي حدثت في العقد الأخير من الألفية الثانية .

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

ممارسة الأعمال التجارية والرقابية لاستعمال حرمهم في هذا المجال للقيام بعمليات المراجعة البيئية ضمن فريق متكامل من ذوي الخبرات والمهارات من المراجعين وغيرهم .

٢٠- دراسة (Watson and Emery , 2004)

قام الباحثان بدراسة متطلبات نظام المراجعة البيئية الأوروبية الجديد (EMAS) ، والمعايير الدولية لإيزو البيئية (14001) التي تتضمن مراجعة نظم الإدارة البيئية (EMS) حيث تطالب هذه المواجع الشركات الصناعية بقياس الآثار البيئية للأنشطة التي تقوم بها ، كما تطالبها بالمراجعة البيئية والإفصاح عن تلك الآثار في شكل قوائم بيئية معتمدة من مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه الشركات لسياسات برامج ونظم إدارة البيئة وتحسين أدائها ، والتأكد من مصداقية معلومات الأداء البيئي التي تتضمنها القوائم المثالية ، وإمكان اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تلك المعلومات .

وأشارت الدراسة إلى أن هناك مخاوف توجّهت إلى مثل هذه المواجع ، أولها صعوبة الرقابة المستمرة على الأنشطة التي قد يكون لها تأثيرات سلبية على البيئة ، وثانيها صعوبة السيطرة الكاملة على تلك التأثيرات السلبية على البيئة ، وهل ستؤدي هذه المواجع إلى تحسين الأداء البيئي؟ . وحصلت الدراسة إلى أهمية أداء المراجعة البيئية في الشركات الصناعية وزيادة الطلب على خدماتها ، وأن هناك العديد من النافع المتوقعة التي يمكن الحصول عليها بفعل استخدام مثل تلك المواجع .

٢١- دراسة (Watson , 2004)

تناولت الدراسة الإدارة البيئية ونظم المراجعة البيئية ، وأوضحت أن موضوع البيئة أصبح يمثل مكانة كبيرة واعتماداً بالغا في كافة أنحاء الاتحاد الأوروبي ، وأرجعت ذلك إلى سن تلك الدول لعدد من الأنظمة والتشريعات البيئية التي يجب على المنشآت الصناعية أن تلتزم بها . وأن هناك حاجة مثل هذه الأنظمة في الدول المتقدمة ، وركزت الدراسة على ضرورة تبني مشروع بيئي أوروبي جديد في ضوء انضمام الدول الأعضاء الجديدة إلى الاتحاد الأوروبي لمراقبة الأنشطة البيئية في هذه الدول ، وأنه يقع على إدارة المنشآت وكذلك المراجعين الخاصين مسؤولية كبيرة في هذا الخصوص .

ثالثاً : الدراسة الميدانية

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

أ. مجتمع الدراسة وعينة البحث

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

جدول رقم (١)

عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة

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

ب . أداة جمع البيانات

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

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

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

درجة الموافقة	موافق مطلقاً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
٤,٢ - ٥,٠٠	٤,١٩ - ٣,٤٠	٣,٢٩ - ٢,٦	٢,٥٩ - ١,٨	١ - ١,٧٩	

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

جـ. أسلوب معالجة وتحليل البيانات

لتحقيق هدف البحث والإجابة عن تساؤلاته، تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة (الاستبانة) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الأساليب الإحصائية للسماعة الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، أو ما أطلق عليه أحياناً كما جاء في الإصدار الحادي عشر (Statistical Package for Service Solutions)، واستمدراً (SPSS)؛ حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، وبعض الاختبارات الأخرى مثل: اختبار الفرق بين متوسطين (ت) T-Test، واختبار تحليل التباين البسيط (One-Way ANOVA)، واختبار تحليل التباين (MANOVA)، واختبار أقل فرق دال (Least Significant Difference (L.S.D)).

د. عرض ومناقشة نتائج الدراسة

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

١- الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

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

جدول رقم (٢)
بعض خصائص أفراد عينة البحث

النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
٩١,٢	١١٤	بكالوريوس	التؤهل العلمي
٤	٥	ماجستير	
١,٦	٢	دكتوراه	
٢,٢	٤	أخرى	
٦,٤	٨	زمالة سعودية	التؤهل المهني
٨	١٠	زمالة أمريكية	
٠,٨	١	زمالة بريطانية	
١٢	١٥	زمالة عربية	
٤,٨	٦	أخرى	
٠,٨	١	زمالة سعودية وأمريكية	
١,٦	٢	زمالة عربية وأمريكية	
٦٥,٦	٨٢	لا يوجد	
١,٦	٢	صاحب مكتب	الوظيفة الحالية
١,٦	٢	شريك	
٢٧,٢	٣٤	مدير	
٥٢,٨	٦٦	مراجع	
١٦,٨	٢١	تحت التمرين	
٣٢,٨	٤١	أكثر من عشر سنوات	سنوات الخبرة
٣٢,٨	٤١	من ٥ - ١٠ سنوات	
٢٢,٤	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
١٢	١٥	أقل من سنة	

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

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

جدول رقم (٣)

مدى قيام المراجعين حالياً بفحص بعض الجوانب البيئية

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

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

وعلى وجه العموم يلاحظ أن هناك عدم اعتمام بمراجعة الجوانب البيئية للمنشآت التي تتم مراجعتها؛ حيث بلغ متوسط النسبة لجميع هذه الجوانب ١٥% فقط وهي نسبة متدنية جداً،

ومع ذلك أن المراجعين لا يتعرضون في المنشآت التي يقومون بمراجعتها لفحص الأنشطة والتأثيرات التي تحدثها تلك المنشآت في البيئة التي تمارس فيها أنشطتها .

❖ كيفية الإفصاح المنشآت عن أدائها في المجال البيئي

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

جدول رقم (٤)

كيفية الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة

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

وفيما يتعلق بكيفية إفصاح المنشآت عن أدائها في المجال البيئي التضح أن الجواب البيئية يتم إهمال الإفصاح عنها كلياً ونسبة بلغت ٨٥,٦% حيث لم تتجاوز نسبة الإفصاح ضمن التقارير المالية ٤% ، ولم تتجاوز ١٠,٤% باستخدام قوائم وتقارير بيئية خاصة ، ولعل ذلك يرجع إلى صعوبة قياس الآثار الناجمة عن الجواب البيئية ؛ خاصة وأن معظم هذه الجواب يتلخص لتقدير بدرجة كبيرة ، ولذلك فضل معظم من يقومون بالإفصاح البيئي - وإن كانت النسبة متواضعة جداً حيث لم تتجاوز في عمومها ١٤,٤% - الإفصاح عن الجواب البيئية باستخدام قوائم وتقارير بيئية خاصة بدلاً من الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية .

والنتيجة السابقة في عمومها تؤكد عدم الاهتمام بموضوع المراجعة البيئية والإفصاح البيئي ، ولعل ذلك يرجع من وجهة نظر الباحث إلى أن المراجعة البيئية وكذلك الإفصاح البيئي لازالا طوعيين (اعتبارياً) وحسب رغبة المنشآت ، ولم يأخذ بعد صفة الإلزام ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن النتيجة تشير إلى انخفاض الوعي البيئي لدى هذه المنشآت . كما تؤكد هذه النتيجة ما انتهت إليه إحدى الدراسات السابقة في هذا المجال (الحوطةر ، ٢٠٠٣ م) ؛ حيث لم تتجاوز نسبة الإفصاح البيئي في الشركات التي شملتها الدراسة ١٤,٣% .

والنتيجة التي تضمنتها الجدولان السابقان (٣ ، ٤) تؤكد أن الاهتمام بالمراجعة البيئية لازال في بداياته ، وتشير إلى ضعف الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في تسهيل المراجعة البيئية . ويرى الباحث أن ضعف دور المراجعة البيئية وقلة ممارستها في الوقت الحالي يرجع إلى عدم استعداد المنشآت ذاتها إلى مراجعة أفعالها البيئية ، وإلى عدم اهتمام المراجعين بهذه الجوانب ، وربما يرجع ذلك بالنسبة للمراجعين إلى عدم وجود معايير أو إرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي ، وكذلك إلى صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية؛ وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها .

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

❖ أهداف المراجعة البيئية

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

جدول رقم (٥)

أهداف المراجعة البيئية

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

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

ويرى الباحث أن تحديد أهداف المراجعة البيئية هي نقطة البداية في بناء إطارها لأن الأهداف هي التي سوف تحدد المفاهيم المناسبة للمراجعة البيئية والأسس التي تسهم في إنجازها، وقد أشار (Dittenhofer , 1995) بأن وضع أهداف محددة وواضحة لأداء المراجعة البيئية يعتبر من أهم العناصر الرئيسة في بناء إطار المراجعة البيئية .

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

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

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

❖ نطاق المراجعة البيئية

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

جدول رقم (٦)

نطاق المراجعة البيئية

م	جوانب المراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
١	مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة	٤,٢٢	٠,٨٣	١	ممتاز
٢	مراجعة مدى جودة أداء نظم الإدارة البيئية	٣,٤٢	٠,٩٥	٢	ممتاز
٣	مراجعة أداء المنشأة من حيث علاقته بموضوعات معينة مثل إدارة النفايات ، وكفاءة استخدام الطاقة ، والتخلص من النفايات الصناعية ... الخ	٣,٧٥	١,٢٣	٩	ممتاز
٤	مراجعة المنشآت التي تعتبر هدفاً للسيطرة أو الاندماج لتحدد مدى عبثها من التلوث البيئي	٣,٥٢	١,٢٤	١٣	ممتاز
٥	تلوهم مدى كفاءة وفعالية الرامج والأششطة البيئية	٣,٨٧	٠,٩٥	٨	ممتاز
٦	مراجعة الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات ومتعهدي التخلص من النفايات	٣,٥٢	١,٢٥	١٤	ممتاز
٧	مراجعة دور المنشأة في مكافحة التلوث بهدف تقنية التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلاً من محاولة السيطرة عليه في نهاية الأمر	٣,٩٦	١,٠٣	٥	ممتاز

موافق	3	0.96	4.06	8	مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة
موافق	7	0.96	3.91	9	تقوم ومراجعة حفظ وسياسات استخدام الموارد الطبيعية
موافق	4	1.02	4.00	10	مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات الصناعية
موافق	10	1.18	3.18	11	مراجعة المنتجات بهدف التأكد من مدى مطابقتها للقيود والمواصفات الكيميائية وفق للمصالح البيئية الحساسة
موافق	11	1.08	3.72	12	مراجعة وتحليل عبوة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته
موافق	10	1.05	3.08	13	مراجعة الآثار البيئية المترتبة على مشروع معين لحزمة الجهات ذات العلاقة
موافق	2	0.90	4.10	14	فحص القوائم والتقارير البيئية (إن وجدت)
موافق	1	0.83	3.84	جميع الجوانب	

يتضح من الجدول رقم (6) أن مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة بأل في مقدمة البنود التي يجب أن تتضمنها نطاق المراجعة البيئية وبمتوسط بلغ 2.22 ، بينما جاء فحص القوائم والتقارير البيئية إن وجدت من حيث الأهمية في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي قدره 4.10 ، وجاء في المرتبة الثالثة مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة وبمتوسط حسابي قدره 4.06 ، وفي المرتبة الرابعة جاء بند مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات الصناعية بمتوسط حسابي بلغ 4.0 . ومن المعلوم أن النفايات والمخلفات الصناعية من أكثر العوامل المسببة لتلوث البيئة وقد أكدت معظم الدراسات على أهمية مراجعة البنود الأربعة السابقة ومنها : (Malby , 1995 ; Campbell and Byington , 1995) .

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

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

❖ القوائم بالمراجعة البيئية

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

(أفراد العينة) .

جدول رقم (٧)

القوائم بالمراجعة البيئية

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

تشير نتائج الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (٧) إلى تشتت آراء عينة البحث فيما يتعلق بالجهة التي تتولى المراجعة البيئية ، هل هو المراجع الداخلي فقط أو الخارجي فقط أو كليهما أو أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون ، حيث تراوح الانحراف المعياري بين ٠,٦٨ و ١,٣١ وهذا يؤكد الاختلاف الذي

أشارت إليه كثير من الدراسات فيما يتعلق بالتقييم بعملية المراجعة ؛ فعلى سبيل المثال يرى (Dittenhofer , 1995) أن المراجعة البيئية يقوم بها في الوقت الحالي مراجعون داخليون وسارجيون فكلهما يهتم بكثير من الحالات المتعلقة في عمليات المنشأة لكن لأسباب مختلفة ، ويؤكد (Thomson et al., 1993) على أن المراجعة البيئية لها كل من أهداف المراجعة الداخلية والخارجية ؛ ولذلك يرى أن يقوم بها كليهما ، بينما يرى (Robbins , 1991) أن المراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية دون أن يمنع ذلك من الاستعانة بخبراء بيئيين من استعدى الأمر ذلك . ويؤكد (Hill , 1993) على دور المراجعين الداخليين في مجال المراجعة البيئية .

وعلى كل فقد جاءت آراء أغلب المشاركين في الدراسة لتؤكد على أن المراجعة البيئية يجب أن يقوم بها فريق من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون؛ فقد بلغ المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة 3,8٠ . ولكون هذا النوع من المراجعة لا زال اعتبارياً في المملكة العربية السعودية، وفي نفس الوقت عدم وجود الخبرة والمهارة اللازمة لدى هؤلاء المراجعين للقيام بعملية المراجعة ؛ لذلك جاءت إجاباتهم بعدم الموافقة على قيام المراجع الخارجي بالمراجعة البيئية حيث بلغ المتوسط الحسابي ١,٧٨ . والإجابة في عمومها تدل وإن اتفقوا على أهمية المراجعة البيئية وأهدافها ونطاقها إلا أنهم لا يريدون أن يتحملوا وحدهم مسؤولية القيام بها ، ولعل هذه النتيجة تؤكد ما ذهب إليه (Dewar , 1991) من أن المراجعة البيئية لا ينبغي أن يفرد بها المحاسبون والمراجعون ، وأن من المناسب أن يشاركهم آخرون، ويرى (Gray and Collison , 1991) أن المراجعة البيئية لا يمكن لمجموعة واحدة أن تسيطر عليها لكنها مجال يشترك فيه فريق من تخصصات مختلفة كالكيمياء والأحياء والبيات والمهندسة والمحاسبة والمراجعة على أن يظل الدور الرئيس للمحاسبة والمراجعة وخاصة في مجال العلاقات الخارجية للمنظمات ، ويصبح التقرير السنوي مستنداً هاماً يتم من خلاله إعلام المجتمع الخارجي والأطراف ذات العلاقة بالإستراتيجية البيئية للمنشأة . ويرى (Power , 1997) أن المراجعة البيئية وإن كانت من مسؤولية المراجعين من حيث الأصل إلا أنها قد تتطلب مراجعين من تخصصات أخرى، وهو بذلك يتفق مع كل من (Dittenhofer, 1995 ; Taylor et al., 2001) الذين يرون أنه بالإضافة إلى ذوي الخبرة في المراجعة فإنه يجب أن يتاح للفريق المراجعة مهندسين وبيئيين مؤهلين متفرغين أو بصفة استشارية

ورلى حواء قانونين . في حين يرى بعض أنصار البيئة أن المراجعة البيئية هي مجال اختصاص علماء البيئة والكيميائيين والهندسين والقانونيين وغيرهم ممن لهم مهارات مماثلة، أما المحاسبون والمراجعون فهم - من وجهة نظرهم - أقل ملاءمة للقيام بالمراجعة البيئية . بل ويرى بعض هؤلاء أن مشاركة المحاسبين والمراجعين قد تكون ضارة في مجال اتخاذ بعض القرارات البيئية الهامة بل قد تضعف مشاركتهم التركيز على الجوانب البيئية، وأن مجال عمل هؤلاء لا يتعدى حماية الأموال (1991، Dewar) .

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

❖ جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (8) جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية .

جدول رقم (8)

جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية

م	جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التوافق
١	الخبرة في مجال المراجعة المالية	٤.٠٢	١.٠٥	٣	موافق
٢	الخبرة في مجال النظم التشغيلية والإدارية	٣.٩٠	٠.٩٧	٥	موافق
٣	الخبرة في مجال تكنولوجيا نظم المعلومات وطرق رقابتها	٣.٧٨	٠.٩٩	٦	موافق
٤	الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة (المخدمة البيئية ، الصحة البيئية ، الجيولوجيا البيئية ...)	٤.١٦	٠.٧٩	١	موافق
٥	مؤهلات علمية معينة لتحديد المعايير القائمة أو المضافة في حالات أو عمليات معينة	٣.٩٨	٠.٨٤	٤	موافق
٦	الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات التي تنطبق على عمليات المنشأة	٤.٠٩	٠.٩٠	٢	موافق
	جميع الجوانب	٣.٩٩	٠.٦٨	-	موافق

يرى المشاركون في الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (8) أن الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة (الهندسة البيئية ، الصحة البيئية ، الجيولوجيا البيئية ، ...) تأتي في مقدمة جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بعملية المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,16 ، في حين تأتي الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تنطبق على عمليات المنشأة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية وبمتوسط حسابي بلغ 4,09 ، وجاءت في المرتبة الثالثة الخبرة في مجال المراجعة المهنية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,02 وهذه الإجابات تؤكد ما سبق ذكره في إجابات المحور السابق المتعلق بالقائم بعملية المراجعة؛ حيث اتفق معظم المشاركين على أن يقوم بعملية المراجعة فريق مؤهل من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون . وفي نفس الوقت تنقل هذه النتيجة مع ما ذهب إليه مجمع المحاسبين القانونيين بالبحرنا وويلز (ICAEW) عام 1992م من أن البيئة لا تختلف عن المجالات الأخرى التي يستعين فيها المراجع بخبراء مثل تنوع الأصول أو تفسير الاتفاقيات القانونية . كما أوضح مجمع المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) عام 1992م جوانب المعرفة والمهارات اللازمة للمراجعة البيئية ، وأن على المراجع أن يكون على إلمام بالقوانين والتشريعات البيئية وبعض المجالات العلمية والهندسية والتكنولوجية ، وأن يكون قادراً على الاستفادة من عمل الخبراء المتكاملين . ويؤكد (Dewar , 1991) أن المهارات المرتبطة ببعض جوانب المراجعة البيئية لا ينبغي أن يفرد لها المحاسبون والمراجعون وحدهم ولكن يشاركهم فيها متخصصون آخرون ، ويرى (Power , 1997) أن المراجعة البيئية تتطلب فريق متكامل من خليط ملائم من الخبرات والمهارات؛ بحيث يتكون من مهندسين وكيميائيين وعلماء في مجال المياه وجيولوجيين ومحاسبين ومراجعين وغيرهم من القانونيين والإداريين .

وكما يلاحظ من الجدول رقم (8) فقد جاءت بقية البنود المرتبطة بجوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة في مراتب أقل أهمية من البنود الثلاثة التي سبق ذكرها .

وعلى وجه العموم فقد جاءت إجابات المراجعين بمن شاركوا في هذه الدراسة بالموافقة على جميع جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ 3,99 ، وهذا يؤكد أهمية هذه الجوانب ، وأن المعرفة المحاسبية وحدها لا تكفي للقيام بالمراجعة البيئية .

❖ وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية

يرشح المدول رقم (٩) وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية .

جدول رقم (٩)

وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية

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

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

وعلى اعتبار أن المستمر الأخلاقي سلوك يتبسم المنشأة ليس على أساس أدائها الاقتصادي فقط ولكن كذلك على أساس أدائها في المجال البيئي (Stevens , 1991) . ويلاحظ الباحث منطقية إجابات العينة حول هذه الوسائل ذلك أن الناحية الإلزامية تأتي في مقدمة هذه الوسائل ، بينما تأتي ضغوط المجتمع في ذيل هذه الوسائل ، وفي نفس الوقت يعتبر ذلك مؤشراً على ضعف الوعي البيئي لدى عينة الدراسة . وهذه النتيجة تتفق مع إجابات أفراد عينة البحث الخاصة بأهداف المراجعة البيئية؛ حيث جاء هدف تحسين صورة المنشأة أمام المجتمع ، وإيجاد مميزات لأنشطة المنشأة وتعتظيم ربحيتها في معرفة الأهداف من حيث الأهمية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما ٣,٧١ ، ٣,٦٦ على التوالي ، وهي درجة موافقة متواضعة مقارنة بقيمة الأهداف .
وعلى وجه العموم فقد بلغت درجة موافقة عينة البحث على جميع هذه الوسائل ٤,٠٩ وتقع في فئة موافق .

❖ مدى ملائمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية

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

جدول رقم (١٠)

مدى ملائمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية

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

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن المراجعين ممن مثلتهم الدراسة يرون أن حيد المراجع واستقلاليته لن يتأثرا بقيامه بالمراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٠ وهو أمر طبيعي ذلك أن الحيد والاستقلالية أمران مطلوبان سواء طبقاً في مجال المراجعة المالية أو البيئية ، بينما جاء التأهيل العلمي والعمل للراجع ونظام الرقابة الداخلي المطبق في المراجعة المالية في المرتبتين الثانية

والثالثة وبمتوسطين بلغا ٣,٨٨ ، ٣,٥٤ على التوالي ، وحادت القواعد والأداب وأدلة وقرائن الإتيات المطبقة في المراجعة المالية في ذيل المفاهيم مما يدل على أن هناك تردداً بين المراجعين من شملتهم الدراسة حول مدى ملائمة هذه المفاهيم للمراجعة البيئية ، ولعل هذا التردد يتفق مع ما سبق من إجابات العينة المتعلقة بضرورة توافر بعض المهارات والخبرات فيمن يقوم بالمراجعة البيئية بخلاف المهارات والخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة ، كما يؤكد إجاباتهم المتعلقة بأن يقوم بالمراجعة فريق مؤهل متكامل من تخصصات مختلفة.

❖ مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي

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

جدول رقم (١١)

مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي

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

يتضح من الجدول رقم (١١) أن المراجعين من شملتهم الدراسة مترددون فيما يتعلق بمدى تأثير العلاقة بين المراجع والشركة عند قيام المراجع بمراجعة الجوانب البيئية للمنشأة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٣٤ ، وكذلك الحال بالنسبة لحقوق وواجبات المراجع ومسؤوليته؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما ٣,٣١ ، ٢,٩٦ على التوالي وهما إجابتان محايدتان يقعان في فئة محايد ، ولا غرابة في ذلك لأن موضوع المراجعة البيئية من الموضوعات الجديدة بالنسبة للمراجعين في المملكة العربية السعودية ، بينما حادت إجابات أفراد العينة فيما يخص تأثير حياد واستقلالية المراجع الخارجي بعدم الموافقة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٥١ وهذه النتيجة تتسق وتتنفق مع النتيجة السابقة ؛ حيث حادت الإجابة فيما يخص السؤال السابق بالموافقة من حيث ملاءمة مفهوم الحياد والاستقلالية للمراجعة البيئية على اعتبار أنهما أمران مطلوبان سواء في مجال

المراجعة المثالية أو البيئية ، بينما جاءت إجاباتهم عن هذا السؤال بعدم الموافقة بمعنى أن الحيات والاستغلال لا يتأثران عندما يقوم المراجع بمراجعة الجوانب البيئية للمنشأة .

❖ كفاءة التقرير عن نتائج المراجعة البيئية

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

نظر المراجعين

جدول رقم (١٢)

كفاءة التقرير عن نتائج المراجعة البيئية

م	وسائل التقرير عن نتائج المراجعة البيئية	التوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١	ضمن تقرير المراجعة المثالية	٢,٥٣	١,١٠	٣	غير موافق
٢	في تقرير خاص بالمراجعة البيئية	٣,٤٤	١,١٩	١	موافق
٣	في تقرير داخلي يقدم للإدارة فقط	٢,٩٠	١,٣٦	٢	محايد

يتضح من الجدول رقم (١٢) عدم موافقة المراجعين ممن شملتهم الدراسة بأن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية ضمن تقرير المراجعة المثالية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٥٣ وهو يقع في فئة غير موافق ، ولعل ذلك يعود إلى حداثة موضوع المراجعة البيئية من ناحية وإلى صعوبة الوسائل الموضوعية المتعلقة بقياس آثار الجوانب البيئية على أداء المنشأة من ناحية أخرى؛ حيث يركز بعض المراجعين على وسيلة أو مستند القياس وليس على موضوعية نتائج القياس . كما جاءت إجاباتهم فيما يخص التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير داخلي يقدم للإدارة فقط بنوع من الحيادية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٢,٩٠ وهو يقع ضمن فئة محايد ، بينما كان هناك موافقة معقولة بأن يتم التقرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ ٣,٤٤ .

❖ متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية

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

جدول رقم (١٣)

متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية

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

يظهر من الجدول رقم (١٣) أن هناك شبه اتفاق بين المراجعين من مجتمعهم الدراسة أن وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقارير يأتي في مقدمة متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٩ ، وهذه النتيجة تتسق مع ما سبق ذكره من أن تدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملزمة يعتبر من أهم وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية، كما تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة التي تؤكد على أهمية وجود القوانين والتشريعات المتعلقة بالمراجعة البيئية ومنها : (Gray and Watson , 2004)
 (Collison, 1991; Hillary, 1998). وبلا شك فإن وجود هذه القوانين والتشريعات يُعد بمثابة الداعم والمرشد في نفس الوقت للمراجع بالعناصر التي يجب أن تتضمنها تقرير المراجعة البيئية . ويرى المشاركون في هذه الدراسة كذلك أن المراجع البيئي يجب أن يكون على معرفة دقيقة بكيفية إعداد تقارير المراجعة البيئية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٠ ، يلي ذلك بند تزويد الإدارة للمراجع بالمعلومات التي تتطلبها إعداد التقرير؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٠٥

ذلك أن الإدارة ما لم تزود المراجع بمعلومات واضحة عن أنشطتها ذات العلاقة بالبيئة فلن يستطيع أن يبدى رأياً يمكن الاعتماد عليه فيما يخص الجوانب البيئية للمنشأة ، أما موضوع تحديد مواعيد صدور التقرير وأسلوب توزيعه ونشره فقد جاء من حيث الأهمية في ذيل البنود الأخرى؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٧٣ .

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

❖ العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية

يوضح الجدول رقم (١٤) العناصر التي يرى المراجعون (عينة البحث) أن

يتضمنها تقرير المراجعة البيئية

جدول رقم (١٤)

العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية

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

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن المراجعين ممن حملتهم الدراسة برون أن من أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية الإفصاح عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية ، وهذه النتيجة تؤكد ما سبق ذكره حول هذا البند؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٢٨ وهي درجة موافقة عالية وتقع في فئة موافق مطلقاً ، كما بلغ المتوسط الحسابي الخاص بمدى كفاءة وفعالية التوامج والأنشطة البيئية ٤,٢١ وبدرجة موافقة مرتفعة ، يلي ذلك من حيث الأهمية كفاية نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية ، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية عن الحواسب البيئية في المنشأة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,١١ . بينما جاء بندي وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولته نشاطها ، وتلوج الموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة من حيث الأهمية في ذيل العناصر التي يرى المشاركون في الدراسة أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية ومتوسط حساسي بلغ لكل منهما ٤,٠٦ ، ٣,٩٠ على التوالي .

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

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

جدول رقم (١٥)

جميع محاور الدراسة

م	عنوان محور الدراسة	عدد العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري
١	أهداف المراجعة البيئية	٧	٣,٣٤	٠,٧٧
٢	نطاق المراجعة البيئية	١٤	٣,٨٤	٠,٨٣
٣	حواسب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية	٦	٣,٩٩	٠,٦٨
٤	وسائل زيادة دور التوامج في مجالات المراجعة البيئية	٤	٤,٠٩	٠,٨٢

٥	مدى ملائمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية	٥	٣,٦٦	٠,٩٣
٦	مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي	٤	٣,٠٣	٠,٩٢
٧	متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية	٤	٤,٠٢	٠,٧٢
٨	العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية	٦	٤,١١	٠,٦٥
جميع الجداول			٣,٧٦	٠,٥٦

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن المراجعين من شملتهم الدراسة متفقون على معظم محاور الدراسة؛ حيث جاء المتوسط الحسابي لإجاباتهم - باستثناء محور الحاصل بمدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي والمحور المتعلق بأهداف المراجعة البيئية - بين ٣,٦٦ - ٤,١١ وهذا المدى للمتوسط يقع في فئة موافق، بينما كان رأيهم مهادناً فيما يخص بصوري أهداف المراجعة البيئية، ومدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي.. إلا أن هذا الاستنتاج لا يمكن تعميمه على الوجه السابق لاختلاف خصائص أفراد عينة الدراسة؛ لذا يرى الباحث أن النتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة هي التي تتفق مع أهداف وتساؤلات البحث، وذلك بهدف الوصول إلى التعميمات المناسبة، وهو ما سيلوم به الباحث فيما تبقى من هذه الدراسة وذلك على النحو الآتي:

❖ اختبار الفرق بين متوسطين (ت)

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

• حسب المؤهل العلمي:

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

جدول رقم (١٦)

اختيار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب المؤهل العلمي

محدود الترتيب	المؤهل العلمي	العدد	التوسط	الاختلاف المعياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مستوى الدلالة	المؤشر
الأهداف	جامعي	١١٨	٣,٣٤	٠,٧٨	٠,٨٠	٠,٣٧	٠,١٦٧	٠,٩٥	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٣٢	٠,٦٢					
المطاق	جامعي	١١٧	٣,٨٣	٠,٨٤	١,٣٣	٠,٢٥	٠,٣٥٩	٠,٧٢	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٩٥	٠,٥٩					
المفرد	جامعي	١١٨	٤,٠٠	٠,٦٨	٠,٠٣	٠,٨٦	٠,٨٩٦	٠,٣٧	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٣,٧٦	٠,٧٢					
الوسائل	جامعي	١١٨	٤,٠٧	٠,٨٤	٠,٤٢	٠,٥٢	٠,٨٩١	٠,٣٨	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,٣٦	٠,٤٨					
المفاهيم	جامعي	١١٧	٣,٦٧	٠,٩١	٠,٤٤	٠,٥١	٠,٧٨٢	٠,٤٤	غير دال
	فوق الجامعي	٦	٣,٣٧	١,٨٠					
المؤشر	جامعي	١١٨	٣,٠٧	٠,٨٨	٥,٤٨	٠,٠٢١	١,٥١٨	٠,٠٢٨	دال*
	فوق الجامعي	٧	٢,٢٩	١,٣٦					
المطلبات	جامعي	١١٨	٤,٠١	٠,٧٣	٠,٨٣	٠,٣٦	٠,٦١٧	٠,٥٤	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,١٨	٠,٥٣					
العناصر	جامعي	١١٨	٤,١٠	٠,٦٥	٠,٠٠٦	٠,٩٣٦	٠,٥٣٠	٠,٦٠	غير دال
	فوق الجامعي	٧	٤,٢٤	٠,٥٣					

يتضح من الجدول رقم (١٦) عدم وجود اختلاف معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المراجعين حسب مؤهلاتهم العلمية (جامعي، فوق الجامعي) ؛ بمعنى أن وجهة نظر أفراد العينة تجاه المراجعة البيئية لا تختلف باختلاف مؤهلاتهم العلمية . باستثناء محور الخاص بمدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع؛ حيث التضح وجود فرق معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حسب المؤهل العلمي؛ حيث بلغت قيمة ف ٥,٤٧٩ وهي دالة إحصائياً حيث بلغ مستوى الدلالة ٠,٠٢١ وبلغت قيمة ت ١,٥١٨ وبلغ مستوى دلالة ت للطرفين ٠,٠٢٨ ومعنى ذلك وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند مستوى شك منخفض ٠,٠٢٨ بين متوسطي إجابات العينة حسب مؤهلاتهم العلمية ؛ أي أن أفراد العينة ممن يحملون درجة

البكالوريوس مترددون في مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجي؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي ٣,٠٧ وهي درجة تقع في فئة محايد ، بينما لا يوافق ذو المؤهلات فوق الجامعية على أن المراجعة البيئية تؤثر على المراجع الخارجي سواء من حيث حياده واستقلاله أو من حيث مسؤولياته وحقوقه وواجباته ، أو من حيث جوانب العلاقة بينه وبين المنشأة .

• حسب المؤهل المهني :

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

جدول رقم (١٧)

اختبار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب المؤهل المهني

محاور الدراسة	المؤهل المهني	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	مؤهل مهني	٤٣	٣,٤٠	٠,٧٦	٠,٩٩	٠,٣٢	٠,٦٧	٠,٥٦	غير دال
	بدون	٨٢	٣,٣٠	٠,٧٧					
الطاقات	مؤهل مهني	٤٣	٣,٩١	٠,٩١	٠,٠٢	٠,٨٩	٠,٦٤	٠,٥٢	غير دال
	بدون	٨١	٣,٨٠	٠,٧٩					
الخبرة	مؤهل مهني	٤٣	٣,٨٦	٠,٦٨	٠,٣٥	٠,٥٦	١,٥٠	٠,١٤	غير دال
	بدون	٨٢	٤,٠٥	٠,٦٨					
الرسائل	مؤهل مهني	٤٣	٣,٩٨	٠,٨٦	٠,٠٤	٠,٨٤	١,١٠	٠,٢٨	غير دال
	بدون	٨٢	٤,١٥	٠,٨٠					
للفاهيم	مؤهل مهني	٤٢	٣,٧٣	٠,٩٢	٠,٧٧	٠,٣٨	٠,٦٥	٠,٥١	غير دال
	بدون	٨١	٣,٦٢	٠,٩٤					
التأثير	مؤهل مهني	٤٣	٢,٨٧	١,١٠	٨,٠٥	٠,٠٠٥	١,٣٩	٠,١٧	غير دال

					٠,٨١	٣,١١	٨٢	بدون	
المطلبات	غير دال	٠,٤٤	-٠,٧٧	٠,٦٦	٠,١٩	٠,٨٣	٣,٩٥	٤٣	تؤهل مهني
						-٠,٦٥	٤,٠٥	٨٢	بدون
العناصر	غير دال	٠,٧٨	-٠,٢٩	٠,٢٣	١,٤٣	٠,٨٠	٤,٠٩	٤٣	تؤهل مهني
						٠,٥٥	٤,١٢	٨٢	بدون

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

• حسب الوظيفة :

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

جدول رقم (١٨)

اختبار الفرق بين متوسطي إجابات العينة حسب الوظيفة

معايير الدراسة	الوظيفة	العدد	المتوسط	الانحراف العياري	ف	الدلالة الإحصائية	ت	مسوى الدلالة	المثال
الأعداد	الأولى*	٣٨	٣,٤٢	٠,٧٢	١,٣٤	٠,٢٥	٠,٨٢	٠,٤٢	غير دال
	الثانية	٨٧	٣,٣٠	٠,٧٩					
النطاق	الأولى	٣٨	٣,٨٩	٠,٨٢	٠,٣٥	٠,٥٥	٠,٤٤	٠,٦٦	غير دال
	الثانية	٨٦	٣,٨٢	٠,٨٤					
الحركة	الأولى	٣٨	٤,٠٨	٠,٥٥	١,٨٩	٠,١٧	١,٠٥	٠,٣٠	غير دال
	الثانية	٨٧	٣,٩٤	٠,٧٣					
الرسائل	الأولى	٣٨	٤,٢٠	٠,٧٤	٠,٧٩	٠,٣٨	١,٠٤	٠,٣٠	غير دال

					٠,٨٦	٤,٠٤	٨٧	الثانية
مردد	٠,١٥	١,٤٦	٠,٣٥	٠,٨٧	٠,٨٢	٣,٨٤	٣٧	الأولى
					٠,٩٧	٣,٥٨	٨٦	الثانية
مردد	٠,٦٦	- ٠,٤٥	٠,٤٧	٠,٥٤	١,٠١	٢,٩٧	٣٨	الأولى
					٠,٨٩	٣,٠٥	٨٧	الثانية
مردد	٠,٨١	٠,٢٤	٠,٧٤	٠,١١	٠,٧٦	٤,٠٤	٣٨	الأولى
					٠,٧٠	٤,٠١	٨٧	الثانية
مردد	٠,٦٤	٠,٤٧	٠,٦٨	٠,١٧	٠,٦٧	٤,١٥	٣٨	الأولى
					٠,٦٤	٤,٠٩	٨٧	الثانية

* المقصود بالثقة الأولى: صاحب المكتب، الشريك، المدير، والمقصود بالثقة الثانية: المراجع، والمراجع تحت التعيين.

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

• حسب سنوات الخبرة:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ف) لمعرفة مدى وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات المراجعين من شغلهم الدراسة تجاه المراجعة البيئية حسب سنوات خبرتهم، ولم الحصول على قيم ف المسوبة لجميع العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة كما يوضح ذلك الجدول رقم (١٩):

جدول رقم (١٩)

احصاء تحليل التباين البسيط (One-Way) بين متوسطات إجابات العينة حسب سنوات الخبرة

محاور الدراسة	عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	مستوى الدلالة	التأثير
الأهداف	أكثر من ١٠ سنوات	٤١	٣,٤٨	٠,٦٩	٢,٨٨	٠,٠٣٩	دال*
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤١	٣,٢٢	٠,٧٥			
	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٢٨	٣,١١	٠,٩٥			
	أقل من سنة	١٥	٣,٧١	٠,٣٦			

غير دال	٠,٠٦٣	٢,٥٠	٠,٧٧	٣,٩٢	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٨٦	٣,٦٧	٤٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			١,٠٦	٣,٧٣	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٤٥	٤,٣٠	١٥	أقل من سنة
المحرفة	٠,٠٠١	٥,٦٨	٠,٥٤	٤,٠٤	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٧٦	٤,١٧	٤١	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			٠,٧٣	٣,٥٥	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٣٢	٤,١٤	١٥	أقل من سنة
الوسائل	٠,٠١٤	٣,٤٣	٠,٧٣	٤,٢١	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٧٧	٤,١٦	٤١	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			١,٠٣	٣,٧٧	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٥٦	٤,٣٢	١٥	أقل من سنة
المقاييم	٠,٠٧٧	٢,٣٤	٠,٨٨	٣,٧١	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			١,٠١	٣,٧٨	٤٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			١,٠١	٣,٢٦	٢٧	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٤٣	٣,٩١	١٥	أقل من سنة
الشركر	٠,٠٣٥	٢,٩٦	٠,٩٢	٢,٨٦	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٩٧	٢,٩٣	٤١	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			٠,٩٢	٣,١١	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٥٥	٣,٦٣	١٥	أقل من سنة
المنظمات	٠,٨١٩	٠,٣٦	٠,٧٨	٣,٠٦	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٦٤	٤,٠٤	٤١	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			٠,٨٣	٣,٩٠	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٥٢	٤,٠٥	١٥	أقل من سنة
العناصر	٠,٧٠١	٠,٤٧	٠,٦٦	٤,١٨	٤١	أكثر من ١٠ سنوات
			٠,٦٧	٤,٠٤	٤١	من ٥ إلى ١٠ سنوات
			٠,٦٩	٤,٠٧	٢٨	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات
			٠,٤٥	٤,٢٠	١٥	أقل من سنة

وللتأكد من دقة النتيجة السابقة تم استخدام اختبار آخر ، وهو تحليل التباين متعدد التغيرات فحاولت تبعية الاختيار على النحو الذي يظهره الجدول رقم (٢٠) :

جدول رقم (٢٠)

اختبار تحليل التباين (MANOVA) بين متوسط إجابات العينة حسب سنوات الخبرة

مخاور الدراسة	ف	الدلالة الإحصائية	مستوى الدلالة
الأهداف	٢,٨٧	٠,٠٣٩	دال*
المطاق	٢,٤٣	٠,٠٦٨	غير دال
الخبرة	٥,٨٣	٠,٠٠٦	دال*
الوسائل	٣,٥٦	٠,٠١٨	دال*
المفاهيم	٢,٣٣	٠,٠٧٨	غير دال
التأثير	٢,٨٦	٠,٠٤٠	دال*
تطبيقات	٠,٤٣	٠,٧٣٦	غير دال
العناصر	٠,٥٢	٠,٦٧٠	غير دال

يتضح من الجدولين (١٩ ، ٢٠) ما يلي :

○ لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسط إجابات عينة الدراسة فيما

يتصل بالمخاور التالية :

- نطاق المراجعة البيئية .

- مدى ملاءمة مفاهيم المراجعة المالية للمراجعة البيئية .

- متطلبات إعداد تقرير المراجعة البيئية .

- العناصر التي تتضمنها تقرير المراجعة البيئية .

ومعنى ذلك أن زيادة أو قلة عدد سنوات الخبرة للمراجعين الخارجيين من ضمنهم الدراسة

ليس له تأثير معنوي على إجابات العينة بالنسبة لهذه المخاور .

○ يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسط إجابات عينة الدراسة فيما

يتصل بالمخاور التالية :

- أهداف المراجعة البيئية .

- جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية .

- وسائل زيادة دور المراجع في مجالات المراجعة البيئية .

- مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع الخارجى .

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

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

جدول رقم (٢١)

اختبار المقارنة لأقل فرق يمكن (L.S.D) لتوسط إجابات العينة حسب سنوات الخبرة

المصدر للمساورة	(أ) خبرة المدة الأقل	(ب) خبرة المدة الأعلى	الدلالة
الأعداد	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٠,١١٧
		من سنة إلى أقل ٥ سنوات	٠,٠٥٠
		أقل من سنة	٠,٣١٢
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	٠,١١٧
		من سنة إلى أقل ٥ سنوات	٠,٥٨٠
		أقل من سنة	*٠,٠٢٢
	من سنة إلى أقل ٥ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	٠,٠٥٠
		من ٥ إلى ١٠ سنوات	٠,٥٨٠
		أقل من سنة	*٠,٠١٥
	أقل من سنة	أكثر من ١٠ سنوات	٠,٣١٢
		من ٥ إلى ١٠ سنوات	*٠,٠٢٢
		من سنة إلى أقل ٥ سنوات	*٠,٠١٥
الخبرة	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٠,٣٦٥
		من سنة إلى أقل ٥ سنوات	*٠,٠٠٣
		أقل من سنة	٠,٥٩٦
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	٠,٣٦٥
	من سنة إلى أقل ٥ سنوات	*٠,٠٠٠	

٠,٨٩٣	أقل من سنة		
*٠,٠٠٣	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل • سنوات	
*٠,٠٠٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠٠٥	أقل من سنة		
٠,٥٩٦	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
٠,٨٩٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠٠٥	من سنة إلى أقل • سنوات		
٠,٧٨٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	الوسائل
*٠,٠٠٦	من سنة إلى أكثر • سنوات		
٠,٦٦٩	أقل من سنة		
٠,٧٨٣	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
*٠,٠١٣	من سنة إلى أقل • سنوات		
٠,٥٩٩	أقل من سنة		
*٠,٠٠٦	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل • سنوات	
*٠,٠١٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٣	أقل من سنة		
٠,٦٦٩	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
٠,٥٢٩	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
*٠,٠١٣	من سنة إلى أقل • سنوات		
٠,٧٣٧	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	الشركو
٠,٦٦٦	من سنة إلى أقل • سنوات		
*٠,٠٠٥	أقل من سنة		
٠,٧٣٧	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٠,٤١٧	من سنة إلى أكثر • سنوات		
*٠,٠١١	أقل من سنة		
٠,٦٦٦	أكثر من ١٠ سنوات	من سنة إلى أقل • سنوات	
٠,٤١٧	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
٠,٠٧١	أقل من سنة		
*٠,٠٠٥	أكثر من ١٠ سنوات	أقل من سنة	
*٠,٠١١	من ٥ إلى ١٠ سنوات		
٠,٠٧١	من سنة إلى أقل • سنوات		

يتضح من الجدول رقم (٢١) أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية فيما يخص المحاور الأربعة السالفة؛ حيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة وفقاً لسنوات حرقهم في هذا المجال ، فعلى سبيل المثال يجمل المزارعون الأكثر خبرة إلى أن يكون المزارع الذي يقوم بالمراعاة البيئية مؤهلاً تأهيلاً مناسباً ولديه من الخبرة والمهارة ما يمكنه من القيام بهذا النوع من المراعاة ، ذلك أن هؤلاء يفركون أن المراعاة البيئية تحتاج بالفعل إلى فريق مؤهل من ذوي الخبرة والكفاءة في مجالات عدة ، كما يجمل المزارعون الأقل خبرة فيما يخص مدى تأثير المراعاة البيئية على المزارع الخارصي إلى أن المراعاة البيئية تؤثر على مسؤولية المزارع وحقوقه وواجباته وجوانب العلاقة بينه وبين المنشأة بخلاف المزارعين الأكثر خبرة الذين يجملون إلى عدم تأثير المراعاة البيئية على المزارع الخارصي ، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمبادئه واستقلاليته على اعتبار أن الحياد والاستقلال أمران مطلوبان من المزارع سواء في مجال المراعاة المالية أو البيئية .

وأخيراً : النتائج العامة والتوصيات .

أ. النتائج العامة

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

١. أن الاهتمام بالمراعاة البيئية لازال في بداياته؛ حيث لم يتجاوز نسبة هذا النوع من المراعاة ١٥% ، ومعنى ذلك أن المراعاة البيئية تكاد تكون مهملتة من قبل المزارعين ، وأن المنشآت التي يقومون بمراجعتها نادراً ما تتفحص عن المعلومات ذات العلاقة بالجوانب البيئية .
٢. هناك شبه اتفاق بين المزارعين ممن شملتهم الدراسة على أهمية وضع أهداف واضحة ومحددة للمراعاة البيئية؛ حيث جاء هدف التحقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات

البيئية في مقدمة هذه الأهداف من حيث الأهمية ومتوسط بلغ ٤,٢٢ مما يؤكد أهمية وجود مثل هذه القوانين والتشريعات من ناحية ، والتأكد من التزام المنشآت بها من ناحية أخرى .

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

- مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية ذات العلاقة .
- فحص القوائم والتقارير البيئية .
- مراجعة الالتزامات البيئية على المنشأة .
- مراجعة عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات .
- مراجعة دور المنشأة في مكافحة التلوث .
- مراجعة مدى جودة أداء نظم الإدارة البيئية .
- تقويم ومراجعة خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية .
- تقويم مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية .

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

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

٥. اتفق معظم أفراد العينة على جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية، ومتوسط بلغ بين ٤,١٦ - ١٣,٧٨ حيث جاء في مقدمة هذه الجوانب الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة ، يليه خبرة المراجع ومعرفة الكافية بالتوازنات والتشريعات البيئية التي تنطبق على عمليات المنشأة ، وهذه النتيجة تتفق تماماً مع النتيجة السابقة التي تؤكد على أهمية وجود فريق مؤهل من المتخصصين في جوانب مختلفة من بينها المحاسبة والمراجعة .

٦. يرى معظم أفراد العينة أنه يمكن تفعيل دور المراجع للقيام بالمراجعة البيئية باستخدام وسائل متعددة من أهمها : أن تدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملائمة ، وأن تخفض الهبات والمنظمات المهنية على المنشآت لتدفعها إلى الإفصاح عن أداؤها البيئي ، كما أكد هؤلاء على

أهمية وجود معايير محاسبية ومراجعة بيئية سعودية ملازمة للمنشآت وللمراجعين للقيام بذلك ، وأشاروا أخيراً إلى أهمية دور المجتمع من خلال ضغوط الأطراف المتعددة فيه على المنشآت للقيام بدور بيئي فعال تجاه المجتمع الذي تمارس أنشطتها فيه؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للتأكيد على أهمية هذه الوسائل بين 4,19 - 4,01 .

7. يرى أفراد العينة عن شملتهم الدراسة وبمتوسط حسابي بين 4,00 - 3,46 أنه يمكن الاستفادة من بعض مفاهيم المراجعة المالية وعلى وجه الخصوص مفهوم الحياد والاستقلالية ، يليه مفهوم التأهيل العلمي والعملية للمراجع ، كما يمكن الاستفادة بدرجة أخرى من نظام الرقابة الداخلية ومن قواعد وأداب المهنة بصفة عامة ، كما يمكن الاستفادة من أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في مجال المراجعة المالية .

8. هناك تردد من قبل المراجعين عن شملتهم الدراسة حول مدى تأثير المراجعة البيئية على المراجع المحارسي سواء فيما يخص مسؤوليته أو حقوقه وواجباته ، أو جوانب العلاقة بينه وبين المنشأة التي يقوم بمراجعتها ، ولعل ذلك يرجع إلى عدم معرفة هؤلاء المراجعين بالمتطلبات منهم فيما يخص هذا النوع من المراجعة ، وعدم استعدادهم للقيام بها رغم أهميتها ، وإن كانوا من ناحية أخرى لا يوافقون على أن المراجعة البيئية تؤثر على حيادهم واستقلاليتهم حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,51 وهي درجة تقع في فئة غير موافق ، ولعل ذلك يرجع إلى أن الحياد والاستقلالية أمران مطلوبان بصفة عامة ولا علاقة لهما بمجال المراجعة سواء كانت بيئية أو مالية .

9. يرى المراجعون عن شملتهم الدراسة أن يتم التفرير عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص بالمراجعة البيئية وبمتوسط بلغ 3,44 ، كما يرى هؤلاء أن إعداد هذا التقرير يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداد وإصدار مثل هذا النوع من التقارير كما يتطلب معرفة دقيقة بكيفية إعداده ، ويؤكد هؤلاء على أهمية تزويد الإدارة للمراجع بالمعلومات التي تمكنه من إعداد هذا النوع من التقارير ، وأن يحدد ميعاد صدوره وأسلوب توزيعه ونشره .

10. يرى المراجعون عن شملتهم الدراسة أن التقرير عن نتائج المراجعة البيئية يجب أن يتضمن معلومات واضحة عن مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية ، وعن مدى كفاية وفعالية المراجع والأنشطة البيئية ، وكفاية نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية ، وأن يتضمن كذلك معلومات عن مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة

النشأة على الاستمرار في مزاوله نشاطها ، وكذلك تقوم الموضوعات ذات الصلة بأنشطة النشأة، ومدى كفاية الإفصاح عن الجوانب البيئية في القوائم والتقارير البيئية للنشأة ؛ حيث بلغ متوسط الموافقة على هذه العناصر بين ٤,٢٨ ، وهي درجة موافقة مطلقة و ٣,٩٠ وهي درجة مرتفعة من الموافقة .

ب. التوصيات .

في إطار النتائج السابقة ؛ يقترح الباحث ما يلي :

١. إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بمواكب المراجعة البيئية للمنشآت ، على أن تتضمن

هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج المراجعة البيئية ، الأمر الذي سيضجع المراجع الخارجي للاعتماد بالمراجعة البيئية . ويمكن أن تسهم هيئة السوق المالية بدور إيجابي في هذا المجال بالنسبة للشركات المتقدمة في هذه السوق .

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

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

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

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

٦. الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات لتبادل وجهات النظر حول هذا الموضوع المهم مع

التركيز على الموضوعات التي قد تساهم في تفعيل دور المراجعة البيئية .

٧. نشر الوعي البيئي بين المراجعين والشركات والأطراف ذات العلاقة بالشركات ، وعلى

رأسهم المستثمرين والمقرضين ، وأفراد المجتمع بصفة عامة عن طريق إقامة دورات تدريبية

وحملات إعلامية للتوعية بأهمية العناية بالبيئة والمحافظة عليها ، بحيث يصبح هؤلاء أطرافاً حافظة

على الشركات للقيام بدور هام في هذا المجال .

وفي الختام بلت الباحثة نظر الباحثين لإجراء مزيد من الدراسات الميدانية للوقوف على

واقع الممارسات الحالية للشركات التي تمارس أنشطة أو تحدث آثاراً على البيئة ، ودراسات

ميدانية لمعرفة اتجاه الشركات والمهات ذات العلاقة بإصدار الأنظمة والقوانين البيئية نحو المراجعة

البيئية مستقبلاً .

مراجع البحث

أولاً- المراجع العربية :

١. التركستاني، حبيب الله محمد رحيم ، " دور الشركات الصناعية في المحافظة على

البيئة - دراسة تطبيقية على عينة من المصانع في المملكة العربية السعودية " ،

دورية النفط والتعاون العربي ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الثالث

والثمانون ، ١٩٩٧ م ، ص-٦٩ -٩٩ .

٢. جهيمان، يوسف بن فرج ، " المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن : دراسة

ميدانية لآراء عينة من المراجعين القانونيين " ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :

الاقتصاد والإدارة ، المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٩ م ، ص - ص

١٥٥ - ١٨٢ .

٣. الحويطر، عبد الرحمن ، " المخاضة والإفصاح البيئي في المملكة العربية السعودية

" ، السجل العلمي ، التقصيم ، جامعة الملك سعود ، كلية الاقتصاد والإدارة ،

قسم المحاسبة ، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة ، ٢٠٠٣ م ، ص - ص

٣١٧ - ٣٤٩ .

٤. السقا، السيد أحمد ، "مراجعة الأداء البيئي : إطار مقترح " ، مجلة الإدارة العامة ، طنطا ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلد التاسع وثلاثون ، العدد الثاني ، ١٩٩٩ م ، ص - ص ٣٠١ - ٣٤١ .
٥. شاعين، مائدة ، " التجارة والبيئة " ، مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية ، ٢٠٠٠ م ، ص - ص ٦١ - ٧٨ .
٦. الصياد، حلال ، مقدمة الطرق الإحصائية ، حدة : دار عكاظ ، ١٤٢٢هـ .
٧. الضحيان، سعود بن محمد و حسن، عزت بن عبد الحميد محمد ، معالجة البيانات باستخدام برنامج spss ١٠ ، الرياض : بدون ناشر ، ١٤٢٣هـ .
٨. عبد العز، عمرو بن حسين ، " دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية : حالة دراسة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC " ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، الدوحة : جامعة قطر ، كلية الإدارة والاقتصاد ، العدد العاشر ، ١٩٩٩ م ، ص - ص ٢٣١ - ٢٦٩ .
٩. العبد، عبد الطيف بن محمد ، التفكير المنطقي ، القاهرة : دار الثقافة العربية ، ١٤١٧هـ .
١٠. عبد الغني، محمد محمد ، " أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد السابع وثلاثون ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ م ، ص - ص ٣٥ - ١ .
١١. عبيدات، ذوقان وأحرون ، البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه ، الرياض : دار أسامة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢ م .
١٢. الغباري، أيمن فتحي ، " الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ م ، ص - ص ٥٧٣ - ٦٠٧ .

١٣. لطوي، عبيد بن سعد و متولي، طلعت " المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والتقدي) وغياهما عن البحوث العربية في الحاسبة " المجلة العربية للحاسبة ، البحرين : جامعة البحرين ، المجلد الخامس ، العدد الأول، ربيع الثاني ، ١٤٢٣هـ ، ص - ص ٣ - ٣٦ .
١٤. المملكة العربية السعودية ، وزارة التخطيط ، خطة التنمية الثالثة (١٤٠٠هـ - ١٤٠٥هـ) .
١٥. المملكة العربية السعودية ، وزارة التخطيط ، خطة التنمية السابعة (١٤٢٠هـ - ١٤٢٥هـ) .
١٦. المملكة العربية السعودية ، وزارة الاقتصاد والتخطيط ، خطة التنمية الثامنة (١٤٢٥هـ - ١٤٣٠هـ) .
١٧. منصور، عام محمد حسين ، "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية مقارنة)" ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، السنة الخامسة عشر ، العددان الثالث والرابع ، ٢٠٠١ م ، ص - ص ١٧١ - ٢٤٩ .
١٨. النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بالأمر الملكي رقم ١ / ٢٧ / ٨ / ١٤١٢ هـ .
١٩. النظام العام للبيئة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٣٤ وتاريخ ٢٨ / ٧ / ١٤٢٢ هـ .
٢٠. النظام العام للبيئة ونظام التفويض البيئي مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م / ٣ / تاريخ ٤ / ٢ / ١٤٢١ هـ .
٢١. يوسف، حسي شحاتة ، " إدارة البيئة العربية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المنصورة ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الأول ، ١٩٩٨ م ، ص - ص ٤٢٤ - ٤٥٦ .

1. Bebbington, k. J., Gray, R. H., Thomson , I. and Walters, D., "Accountants Attitudes and Environmentally Sensitive Accountant" **Accounting and Business Research** .Vol.24,No.94, 1994, PP.109-120.
2. Beets, S. D., and Souther, C. C., " Corporate Environmental Reports : the Need for Standards and an Environmental Assurance Service " **Accounting Horizons** , June, Vol.13,No.2,1999 , pp. 129 - 145.
3. Campbell, S.N. and Byington, J.R., " Environmental Auditing: An Environmental Management Tool" , **Internal Auditing**, Fall, Vol.2 1995,PP.9-18
4. Chiang, C and Lightbody, M., " Financial auditors and environmental auditing in New Zealand " ,**Managerial Auditing Journal**, Vol.19 No. 2, 2004 , pp. 224-234.
5. Colbert, J.L., and Scarbrough, c., "Environmental Issues in a Financial Audit: which Professional Standards Apply?", **Managerial Auditing Journal** ,Vol.8, No.5, 1993, pp. 26-32.
6. Dewar, D., "Environmental Auditing: The Fourth E", **Managerial Auditing Journal**, Vol.6, No.5,1991, pp. 5-15.
7. Dittenhofer, M., "Environmental Accounting and Auditing", **Managerial Auditing Journal** ,Vol.10, No.8, 1995, pp. 40-51.
8. Epstein, M.J, Freedman, M., "Social disclosure and the individual investor", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.17 No.4,1994,pp. 94-109.
9. Gray, R. and Collison, D., "The Environmental Audit: Green - Gauge or Whitewash ?" **Managerial Auditing Journal**, Vol.6,No.5,1991, pp.17-25.
10. Heller, M., Shields, D. and Beloff, B., " Environmental Accounting Case Studies : Amoco York Town Refinery in Green Ledgers : Case Studies in Corporate Environmental Accounting " ,Washington , DC: **World Resources Institute** , 1995, PP. 47-81.
11. Hillary, R., " Developments in Environmental Auditing " , **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, No.8, 1995, pp.34-39.
12. Hillary, R., "Environmental Auditing: Concepts, Methods and Developments", **International Journal of Auditing**,Vol.2,No.1, March, 1998, PP. 71 - 85.
13. Hill, M., " **The Role of Internal Auditor in Environmental Issues** " ,

- (Altamonte Springs, FL : Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1993), PP.4 – 12.
14. ICAEW, "Business, Accountancy and the Environment: a Policy and Research Agenda," London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1992.
 15. International Chamber of Commerce, "An ICC Guide to Effective Environmental Auditing", ICC Publishing, Paris, 1991.
 16. Kite, D., Louwers, T. J., and Radtke, R. R., "Environmental Auditing An Emerging Opportunity", *Internal Auditing* Vol.12, winter 1997
 17. Klayman, B. M. and Siskind, R. W., "Oregon Acts to Protect the Confidentiality of Environmental Audit Reports", *Journal of Environmental Regulation*, Spring, 1994, pp. 317-322.
 18. Maltby, J., "Environmental Audit: Theory and Practices", *Managerial Auditing Journal*, Vol.10, No.8, 1995, pp. 15-26.
 19. Marsh, T., and Johnson, G.H., "A Total Quality Management Approach to Environmental Auditing", *Internal Auditing*, Fall, 1995, pp. 3 – 8.
 20. Power, Michael, "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit", *Accounting Organization and Society*, Vol.22, No.2, 1997, pp: 123-193.
 21. Rezaee, Z. and Elam, R." Emerging ISO 14000 environmental standards: a step-by-step implementation guide", *Managerial Auditing Journal*, Vol.15, No.1/2, 2000, pp. 60 – 67.
 22. Robbins, N., "Environmental Auditing - a Tool Whose Time Has Come", *Multinational Business*, No.2, 1991, pp.20-21.
 23. Roussey, R.S., "Auditing Environmental Liabilities", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.11, No.1, Spring, 1992, pp. 47-57.
 24. Stevens, William. P., "The Auditing Profession and the Valdez Principles", *Managerial Auditing Journal*, Vol.10, No.8, 1995, pp. 40 – 51.
 25. Taylor, Dennis W. Suleiman, Maliah. And Sheahan, Michael "Auditing of environmental management systems: a legitimacy theory perspective" *Managerial Auditing Journal*, Vol.16, No.7, 2001, pp. 411-422.
 26. The Canadian Institute of Chartered Accountants, "Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession, Research Report" CICA 1992.
 27. Thomson R.P., Thomas E. Simpson, and Charles H. Le Grand, "Environmental Auditing," *Internal Auditing*, April 1993, pp. 19-32.
 28. Tucker, R. and Kasper, J., "Pressures for Change in Environmental Auditing in the Role of the Internal Auditor", *Journal of Managerial* Vol.10, No.3, 1998, pp. 340-354.
 29. Watson, M. and Emery, A.R.T. "Environmental management and auditing systems-The reality of environmental self-regulation", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.7, 2004, pp. 916-928.

30. Watson, M and Mackay, J, "Auditing For the Environment", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18 No. 8, 2003, pp. 625-630.
31. Watson, M. , "Environmental auditing in the new Europe", **Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.9, 2004, pp. 1131-1139.
32. www.environmental-auditing.org.
33. www.socpa.org.sa.
34. www.unep.org.

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

Saleh A . Alsaad
Assistant Professor
Department of Accounting
Faculty of Economics & Administration
King Abdulaziz University , Jeddah

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

-For the future; views are on agreement as to the importance of stating clear objectives for environmental auditing, and determining the subjects to be included in environmental auditing;

- Environmental auditing requires knowledge, experience and skills;

- Legislations, roles, and standards are important for environmental auditing;

-Organizations and societies should exert some pressuring on corporations for implementing environmental requirements;

- It is possible to benefit from current financial auditing standards and concepts in the field of environmental auditing , particularly the concepts of independence objectivity and professional required level of qualification ;

- Environmental reports should be separately issued and supported by rules and regulations which determine the forms and timing of issuing these reports.