

## مقومات تفعيل دور المراجع المالي

### في توثيق الإفصاح البيئي

دكتور عادل ممدوح غريب (\*)

#### موضوع البحث :

شهدت الفترة الأخيرة اهتماما متزايدا بالبيئة على مستوى كافة الدول بهدف الحفاظ عليها وقد جاء هذا الاهتمام ردا على التلوث الذي شهدته البيئة خاصة من المشروعات الصناعية مثل مشروعات البتروكيماويات والغازات والبتترول وما شابهها . وقد أخذ هذا الاهتمام صورا متعددة منها إصدار قوانين وتشريعات تلتزم بها الشركات ، وإنشاء وزارات وهيئات للتحقق من مدى التزام هذه الشركات بهذه الإصدارات ، أيضاً إلزام الشركات بإصدار تقارير تفصح فيها عن مدى التزامها بالمحافظة على البيئة .

ففي مصر (على سبيل المثال) زاد الاهتمام بالبيئة خاصة بعد صدور القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م ، والذي بموجبه تم إنشاء جهاز شئون البيئة الذي يختص برسم السياسات العامة وإعداد الخطط اللازمة للحفاظ على البيئة وتنميتها ومتابعة تنفيذها بالتنسيق مع الجهات الإدارية المختصة ، كما يقع من اختصاصات هذا الجهاز وضع المعايير والاشتراطات الواجب على أصحاب المشروعات والمنشآت الالتزام بها قبل الإنشاء وأثناء التشغيل ، كما يقوم الجهاز بالمتابعة الميدانية لتنفيذ المعايير والاشتراطات التي تلتزم الأجهزة والمنشآت بتنفيذها واتخاذ الإجراءات التي ينص عليها القانون ضد المخالفين لهذه المعايير والإرشادات (المادة الثانية والخامسة من القانون) ، كما نجد أن القانون قد الزم المنشآت بالاحتفاظ بسجل لبيان تأثير نشاط

المنشأة على البيئة ويقع على جهاز شئون البيئة إجراء الاختبارات اللازمة لبيان تأثير نشاط المنشأة على البيئة وتحديد مدى التزامها بالمعايير الموضوعية لحماية البيئة (المادة ٢٢ من القانون).

ونظراً لأن القوانين المرتبطة بالبيئة قد تضمنت غرامات صارمة حال عدم الالتزام بها قد تصل إلى إيقاف الشركة عن العمل (انظر على سبيل المثال المواد من ٨٤ - ١٠١ من قانون البيئة المصري) ، كما أن أصحاب المصلحة في هذه الشركات (المساهمون - المقرضون - وغيرهم) أصبحوا في حاجة ماسة إلى معرفة مدى التزام إدارة الشركة بالمحافظة على البيئة وعدم الإضرار بها ، ظهرت الحاجة إلى قيام الشركات بالإفصاح عن أداؤها البيئي وأصبح توثيق (إقرار) هذا الإفصاح مطلباً أساسياً بهدف التحقق من مزاعم إدارة الشركة بشأن التزامها بالسياسات والقوانين البيئية وعمل كافة التدابير اللازمة للحفاظ على البيئة.

وعلى الرغم أن الإفصاح عن الأداء البيئي لم يأخذ صفة إلزام في العديد من الدول شأن الإفصاح (المحاسبي)، إلا أن هناك بعض الشركات التي تقوم بالإفصاح عن مساهمتها في منع التلوث البيئي خاصة إذا كانت لها إسهامات فعالة في هذا المجال.

وإذا كانت التقارير التي تصدرها الشركات الأداة أو الوسيلة الأساسية للتحقق من مدى صدق هذه الشركات في الحفاظ على البيئة ، كان لزاماً التحقق من مدى صدق المحتوى الإخباري لهذه التقارير ، وقد كثر الحديث في الأدب المحاسبي على التأكيد على مسئولية المراجع المالي في القيام بتوثيق الإفصاح البيئي للشركات شأن قيامه بتوثيق الإفصاح المحاسبي .

وهنا يثار تساؤلين أساسيين يمثلان مشكلة البحث أولهما : هل يمكن للمراجع المالي أن يقوم أو يساهم في توثيق الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات شأن قيامها بتوثيق القوائم المالية المنشورة ؟ وثانيهما : هل لدى المراجع المالي القدرة أو إمكانية المساهمة في القيام بهذا الدور ؟

#### هدف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف على دور المراجع المالي في توثيق الأداء البيئي للشركات ، ومدى كفاية القدرات والمؤهلات التي يمتلكها للقيام بهذا الدور ، وتقديم المقترحات التي تؤدي إلى تفعيل دوره في هذا المجال .

**أهمية البحث :** تنبع أهمية البحث لعدة أسباب تتمثل في :

- ١- الاهتمام بالبيئة وتشديد العقوبات على من يتسبب في الإضرار بها .
  - ٢- ندرة الأبحاث التي تناولت تقييم مدى قدرة المراجع المالي على توثيق الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات .
  - ٣- أن هذه الدراسة تعد المدخل للتعرف على التحديات التي تواجه المراجع المالي في هذا المجال وطرق التغلب عليها بهدف تفعيل دور المراجع المالي في هذا المجال .
  - ٤- أيضاً فإن التعرف على هذه التحديات وسبل مقاومتها يلعب دوراً فعالاً في تخفيض المخاطر التي قد يتعرض لها المراجع عند مراجعة الشركات ذات الأثر البيئي .
- منهج البحث :**

يقوم هذا البحث على المنهج الاستقرائي والمتمثل في دراسة واستقراء الدراسات السابقة في المجال البيئي سواء في أدبيات علم المحاسبة أو في العلوم الأخرى بهدف استنباط أو الإجابة على الأسئلة التي تمثل مشكلة البحث .

**خطة البحث :** لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى مبحثين هما :

**المبحث الأول :** الإفصاح البيئي من المنظور المحاسبي .

**المبحث الثاني :** مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي .

وسوف يختتم البحث بالنتائج والتوصيات  
المبحث الأول  
الإفصاح البيئي من المنظور المحاسبي

١/١ مفهوم الإفصاح البيئي

الإفصاح البيئي هو عرض أو نشر المعلومات والبيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة سواء كانت هذه البيانات والمعلومات وصفية أو كمية أو مالية .

ويلاحظ أن الكيفية التي يجب أن يفصح بها عن المعلومات والبيانات البيئية للشركات لم تتحدد بعد ولم تأخذ صفة الإلزام ولعل هذا ما أدى إلى تعدد وجهات النظر فيما يتعلق بالإفصاح البيئي من حيث الشكل والمضمون ، فهناك من يرى<sup>(١)</sup>، أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون في القوائم والتقارير المالية مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات عند تقييم الأداء البيئي، وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أن الإفصاح البيئي من حيث الشكل يمكن أن يتم في قوائم وتقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية، أما من حيث المضمون فإن الإفصاح البيئي يجب أن يشتمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفعالية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية ، وهناك رأي آخر<sup>(٣)</sup>، يرى أنه يجب أن يتم إعداد تقرير مستقل يتعلق بمدى فعالية نظم الإدارة البيئية يعبر فيه المراجع أو

(١) د. جمعه إبراهيم محمد شهاب، دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، ديسمبر ٢٠٠١ ، ص ٧٤.

(٢) د. محمد حسين أحمد ، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، العدد الأول والثاني ، ١٩٩٩ ، ص ١٥٧.

(٣) د. جورج دانيال غالي، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ص ١٥٤٨-١٥٤٩.

الفاحص عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على الأداء البيئي من خلال نظام الإدارة البيئية.

ويرى الباحث أن البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية قد تتمثل في بيانات وصفية تختص بالإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والسياسات البيئية، وقد تتمثل في بيانات مالية مثل التكاليف والإيرادات والأصول والخصوم المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة، ويمكن للإفصاح المحاسبي أن يسعها سواء داخل القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة.

وهناك عدة عوامل تبرز أهمية الإفصاح البيئي تتمثل في<sup>(١)</sup>:

- تطوير العرض والإفصاح عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء البيئي للمنشآت.
- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمنشأة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم.
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشآت بمسؤولياتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث.
- يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء التغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة فاعلية الخطط الاقتصادية للدولة.
- دعم وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، وفي

(١) د. جمعه إبراهيم محمد شهاب، مرجع سابق، ص ٩٨-٩٠.

المقابل زيادة الضغوط على المنشآت التي لا تفي بهذه المسؤولية لتحميلها بأعباء معالجة الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة.

- أن الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات قد يكون دافع لهذه الشركات على الحفاظ على البيئة<sup>(١)</sup>.

## ٢/١ العلاقة بين الإفصاح البيئي والإفصاح المحاسبي

يتمثل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ممثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة وكذلك الإيضاحات المرفقة لهذه القوائم والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، أما الإفصاح البيئي فكما سبقت الإشارة يتعلق بالبيانات والمعلومات البيئية في شكل مالي أو كمي أو وصفي. ومن الوجهة المحاسبية يعد الإفصاح البيئي جزء لا يتجزأ من الإفصاح المحاسبي حتى لو تم الإفصاح البيئي في شكل مستقل خاصة فيما يتعلق بالنواحي المالية، بمعنى أن المسائل البيئية المتعلقة بالشركة قد تنعكس ماليا إما في شكل مصروف أو إيراد أو أصول أو خصوم، وهذا ما جعل الإفصاح البيئي من الأمور التي لاقت اهتماما متزايدا في الفترة الأخيرة على صعيد البحث المحاسبي.

## ٣/١ دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي

يقصد بتوثيق الإفصاح البيئي هو إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تنشرها الشركات. ويعد هذا التوثيق نتاج لعمليات المراجعة لكافة الأنشطة البيئية (المراجعة البيئية).

(١) د. سمير كامل محمد، العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبترو، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠٠م، ص ١٣.

## مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي

د/ عادل ممدوح غريب

ومن المنظور المحاسبي فإن التزام الشركات بالمتطلبات القانونية عموماً يرتب العديد من الآثار المالية التي تنعكس في السجلات المحاسبية وبالتالي في القوائم المالية المنشورة للشركات، لهذا يجب على المراجع أن يولي اهتمامه إلى مثل هذه المتطلبات والآثار المالية المترتبة عليها .

ومن هذا المنظور أكدت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> على دور المراجع في توثيق الإفصاح البيئي أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية، لأن الموضوعية في المراجعة تتطلب أن يكون المراجع قادراً على التعبير عن رأيه فيما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية، ومن المسائل التي لها تأثير مباشر على ذلك التكاليف والالتزامات البيئية .

لهذا يجب على المراجع أن يقيم الإفصاح البيئي ضمن تقييمه للإفصاح الشامل للشركة ككل وفيما يتعلق بالإفصاح البيئي على وجه الخصوص فإن المراجع مطالب بـ<sup>(٢)</sup> :

أ - تقييم مدى ملاءمة الإفصاح عن الأمور الجوهرية في القوائم المالية فيما يرتبط بإبداء رأيه الفني بشأن عرض القوائم المالية بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

ب - فيما يتعلق باحتمالات الخسارة البيئية يجب عليه أن يقيم تقدير الإدارة لاحتمال الخسارة ومقدرتها على عمل تقدير معقول للخسارة المحتملة .

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

(1) INTOSAI working group on environmental auditing, Environmental Audit and Regularity Auditing , www. Environment auditing. org , 2004, p.1.

(٢) د. عبدالوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١م، ص ١٤٨ .

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

هـ - تقييم مدى كفاية وملاءمة الإفصاح عن عدم الثبات في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقواعد المحاسبة عن نتائج الأحداث والتصرفات البيئية للشركة .

أيضاً في حالة توثيق الإفصاح البيئي بشكل مستقل عن طريق ما يسمى بالمراجعة البيئية وذلك من خلال فريق عمل يكون المراجع الخارجي أحد أعضائه سواء كان هذا الفريق من نفس الشركة محل المراجعة أو كان الفريق مكلف من قبل جهات أخرى، في هذه الحالة فإن المسؤولية عن أداء المراجعة البيئية وإعداد التقرير تتوقف على موقع المراجع بمعنى : إذا كان المراجع يعمل كمسئول أو قائد الفريق فإن المراجع يعد مسئول مسؤولية كاملة عن أداء العمل تجاه الطرف الثالث وكذلك إعداد التقرير، أما إذا كان المراجع يعمل داخل فريق المراجعة كعضو من الأعضاء داخل التنظيم فإن المسؤولية تكون مشتركة على جميع أفراد التنظيم كل حسب ما كلف به من عمل ويجب أن ينعكس ذلك في تقرير المراجعة البيئية<sup>(1)</sup>.

يتضح من العرض السابق مسؤولية المراجع المالي عن توثيق المعلومات البيئية سواء قام بهذا العمل أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية، أو قام به ضمن فريق عمل المراجعة البيئية.

#### ٤/١ مدى قدرة المراجع المالي على توثيق الإفصاح البيئي :

يرى الأصوليون من أنصار البيئة أن ذلك مجال اختصاص علماء البيئة والمهندسين والكيميائيين أو غيرهم ممن لهم مهارات مماثلة، أما مجالات عمل المحاسبين والمراجعين من وجهة نظرهم فهي أقل ملاءمة في هذا المجال ، بل يرون أن

(1) Dixon, R., And others, the necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession, accounting forum , no.28, 2004, pp. 128 -129.



مشاركتهم قد تكون ضارة في مجال اتخاذ القرارات البيئية الفعالة لأنه يضعف التركيز بالنسبة للأمور البيئية الحقيقية<sup>(١)</sup>.

أما القائمون على مهنة المحاسبة والمراجعة يرون أن المراجع المالي مؤهل للقيام بدور جوهري في توثيق الأداء البيئي للشركات وأن هذه الملاءمة مبنية على الخبرة المحاسبية في مجال إجراءات وعمليات وأساليب المراجعة التي يمكن أن تطبق في العديد من المجالات التي تتطلب التقييم والتقرير ومنها بطبيعة الحال مجال المراجعة البيئية<sup>(٢)</sup>، وما يؤيد ذلك أن معايير المراجعة الدولية قد أشارت في معيارها رقم ٦٢٠ أنه يمكن للمراجع الاستعانة بالخبراء في المجالات الأخرى عند أدائه لعملية المراجعة.

لهذا يمكن للمراجع أن يقوم بتوثيق الإفصاح عن الأداء البيئي عن طريق الاستعانة بالخبراء في المجال البيئي، وتنبع أهمية استعانة المراجع بالخبراء في المجال البيئي إلى أن هناك العديد من القضايا البيئية تثير العديد من التساؤلات يحتاج المراجع الإجابة عليها بهدف تقييم أثرها على القوائم المالية، فمثلا قد يحتاج المراجع إلى الاستعانة برأي القانونيين للتعرف على القضايا المرفوعة ضد الشركة وموقف الشركة القانوني وذلك كمدخل لتقييم أو تقدير الالتزامات المحتملة.

ولكن نظرا لان المراجع مسئول عن أعمال مساعديه كما تقضى بذلك معايير المراجعة لهذا يجب أن يكون لديه من المقومات التي يستطيع بها تقييم عمل هؤلاء الخبراء.

(١) د. عوض لبيب فتح الله الديب، المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ملحق العدد الثاني، سبتمبر ١٩٩٨م، ص ٣٨-٣٩.  
(٢) المرجع السابق، ص ٣٩.

## المبحث الثاني

### مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي

يتضح من العرض السابق أن توثيق الإفصاح البيئي يستلزم من المراجع القيام بأداء العديد من الإجراءات شأن قيامه بتوثيق القوائم المالية ، وهذا يتطلب توافر لديه العديد من المقومات حتى في حالة استعانتة بالخبراء من مجالات أخرى ، من هذه المقومات على سبيل المثال تقييم وفحص نظم المعلومات البيئية ، تقييم أعمال المساعدين له من المتخصصين في المجال البيئي وأثر ذلك على القوائم المالية ، لهذا يجب أن تمتد معرفة المراجع إلى جوانب معرفية أخرى إلى جانب معرفته المجالية أو المهنية . وهناك من المقومات التي يمكن استخدامها كمدخل في إثراء الجوانب المعرفية المتصلة بالمسائل البيئية لدى المراجع بما يمكنه من القدرة على توثيق الإفصاح البيئي ، تتمثل في تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع ، أيضا تفعيل دور البحث المحاسبي ، ووجود إرشادات أو معايير مهنية تختص بمعالجة المسائل البيئية ، ويمكن توضيح ذلك على الوجه التالي :

#### ١/٣ تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع المالي

يعد تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع من الأمور اللازمة حتى يستطيع المراجع مقابلة المستجدات المهنية والتي منها القضايا أو المسائل البيئية ، ومما يؤكد ذلك أن إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، أشارت إلى أن الأداء الحالي للمراجع يحتاج إلى تطوير حتى يستطيع مقابلة الاحتياجات المتطورة لمستخدمي المعلومات .

ويرى الباحث أن هناك عدة مداخل يمكن بها تطوير تأهيل المراجع تتمثل في تحديث برامج التعليم المحاسبي سواء في مرحلة ما قبل مزاولة المهنة (التعليم الجامعي) ، أو في مرحلة ما بعد مزاولة المهنة ( التعليم المهني المستمر) .

(١) د. محمود السيد الناعى، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م، ص ٥٠٥ .

- فقد أشارت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup>، أن التعليم المحاسبي بوضعه الراهن غير قادر على مواجهة التغيرات العملية ويرجع ذلك إلى عدة عوامل هي :
- أن محتوى المناهج التعليمية قديم جداً وغير مرتبط بالواقع حيث يوجد فصل تام بين ما يدرس في المجال المحاسبي وواقع الممارسة العملية للأعمال .
  - أن التدريس المحاسبي يقوم على المنهج التقليدي وهو منهج الحفظ عن ظهر قلب بدلا من إدخال التفكير الانتقادي والابتكار والابتداع في هذا المجال .
  - أن التركيز ينصب فقط على المحتويات دون التركيز على تطوير المهارات .
  - أيضا أن إدخال التكنولوجيات في المجالات المحاسبية ما زالت محدودة جداً، فما زال التركيز ينصب فقط على بقايا التكنولوجيات مثل نظام إمساك الدفاتر بدلا من التركيز على كيفية استخدام التكنولوجيات كمدخل فعال في مجال صنع القرار .
- ويرى الباحث أن أوجه القصور هذه قد يترتب عليها تخريج طلاب غير قادرين ليس فقط على مقابلة المسائل البيئية ولكن أيضا على مقابلة كافة المسائل والممارسات المحاسبية الأخرى .
- لهذا يعد إثراء المناهج التعليمية في التعليم المحاسبي بالمحاسبة البيئية والمراجعة البيئية من مرتكزات تفعيل دور المراجع المالي في مواجهة المسائل البيئية المختلفة، فهناك العديد من المسائل البيئية لم تحتل مكانتها في الأدب المحاسبي بالقدر الكافي، فعلم المحاسبة مازال غير قادر على استيعاب محاسبة خاصة

(1) Howieson, B., Accounting practice in the new millennium : is accounting education ready to meet the challenge? the british accounting review, vol. 35, June 2003, pp. 69-103.

بالبيئة<sup>(١)</sup>، حيث يلاحظ أنه مازال هناك قصور في هذه المجالات سواء من حيث التعريف بالتكاليف البيئية والالتزامات البيئية وما هو منها قصير الأجل وما هو منها طويل الأجل، كل هذا مطلوب تحديده بدقة كمدخل أساسي للمعالجة المحاسبية سواء القياس أو الإفصاح أو تكوين الاحتياطات اللازمة<sup>(٢)</sup>.

أيضا أدبيات علم المراجعة تفتقر إلى تناول العديد من المسائل البيئية التي تواجه المراجع منها طبيعة المخاطر المرتبطة بها، وأثر هذه المسائل على تقرير المراجع.

أما على مستوى التعليم أثناء الممارسة المهنية فإنه بهدف تحديث المعرفة لدى المراجعين ألزمت العديد من الدول المراجع بتلقي برامج التعليم المستمر واعتبرته شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة، وتهدف هذه البرامج إلى تحديث المعلومات والمهارات المهنية والفنية في الموضوعات ذات العلاقة بمهنة المراجعة بغرض تطوير الكفاءة المهنية والفنية لممارسي المهنة، ومن هنا يعد وجود برامج للتعليم المهني المستمر بشكل ملزم أمراً ضرورياً، ليس فقط للارتقاء بمستوى المهنة وأداء أعضائها ولكن أيضاً لاكتساب ثقة مجموعة الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة، كما أن دور هذه البرامج يعد مكملاً لدوار المعايير وقواعد السلوك المهنية وغيرها من مقومات تنظيم وتطوير المهنة<sup>(٣)</sup>.

لهذا وكمدخل لتفعيل دور المراجع في توثيق الإفصاح البيئي يجب إدخال كافة المسائل البيئية والتي لها علاقة بالإفصاح البيئي ضمن برامج التعليم المهني المستمر

(١) د. أيمن فتحي الغباري، أهمية الإفصاح البيئي في إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٠م، ص ٢٣.

(2) INTOSAI working group on environmental auditing, op.cit. , p. 13.

(٣) د. حسام عبد المحسن العنقري، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، بدون ناشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤م، ص ٧٦.

وتطبيق هذه البرامج بشكل الزامى ، لان المراجع في حاجة إلى العديد من المهارات حتى يستطيع توثيق الإفصاح البيئي منها :

- مناهج تقييم أثر الاعتداء على البيئة على القوائم المالية .
- إجراءات تحليل المعلومات البيئة بكفاءة وموضوعية .
- تقدير وتقييم الالتزامات المحتملة والمرتبطة بالمسائل البيئية .

### ٢/٣ تفعيل دور البحث المحاسبي

يعد تواصل البحث العلمي في أية مهنة من المهن نواة التقدم والرقى ، كما يجعل للمهنة مكانتها وقدرتها على التكيف مع المستجدات المهنية ، ولكن شريطة أن يكون هذا البحث مرتبط بالواقع من جانب وقابل للتطبيق من جانب آخر . وعلى صعيد البحث المحاسبي تعددت أوجه القصور ومسبباته التي أصابت البحث المحاسبي مما جعلته غير قادرا على تطوير وتحسين الممارسة العملية ، فقد خلصت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، أن البحث المحاسبي عموما لا يستطيع مقابلة احتياجات ممارسي المهنة ومستخدمي المعلومات المحاسبية ويرجع ذلك إلى النقص الواضح في عدم الاتصال ووجود قنوات مشتركة بين الباحثين ومزاولي المهنة ومستخدمي المعلومات ، فالبحث المحاسبي بمعزل تام عن التعليم والممارسة ولا يوجد اتفاق بينهم ، وحتى يحدث اتفاق بينهم يجب على الباحثين أن يغادروا مكاتبهم والنزول إلى أرض الواقع والتعرف على الأحداث التي تقابل المنظمات وتقديم الحلول لها .

(1) Inange, E., And Schneider, W., the failure of accounting research to improve accounting practice: aproblem of theory and lack of communication, critical perspectives on accounting , vol. 16, April 2005, pp. 227 – 246 .

ووفق هذا المدخل يري الباحث أن البحث المحاسبي يمكن أن يلعب دورا فعالا في مجال الإفصاح البيئي وتوثيقه على وجه الخصوص وفي مجال الممارسة المهنية على وجه العموم وذلك من خلال :

- تطوير وتحديث مناهج التعليم المحاسبي على المستوى الجامعي وكذلك على مستوى التعليم المهني المستمر .
- تلبية احتياجات ممارسي المهنة ومستخدمي المعلومات عن طريق تقديم حلولاً للمشاكل التي تواجههم .
- إثراء المعرفة لدى المراجع المالي بالقضايا البيئية وطرق التعامل معها من المنظور المهني .

### ٣/٣ وجود إرشادات مهنية تختص بالمسائل البيئية

تعددت الدراسات<sup>(١)</sup>، التي تناولت المعايير المهنية واعتبرتها المدخل الاساسي والمرجع الذي يمكن للمراجع الرجوع إليه عند توثيق الإفصاح البيئي منها ما يلي :

- قائمة معايير المحاسبة رقم (٥) الخاصة بالمحاسبة عن الالتزامات المحتملة والتي أوجبت على المحاسب أن يحدد احتمالات الخسارة ونشأة الالتزام وفي ضوء درجة الاحتمال تتحدد المعالجة المحاسبية، والتي قد تتمثل في تكوين مخصص أو الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة مع القوائم أو عدم الإفصاح عنها تماما .

(١) لمزيد من التفصيل يرجع إلى :

- د . محمود السيد الناعى ، مرجع سابق ، ص ١٦٣ وما بعدها .
- د . محمد عبد الفتاح محمد ، منهج مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٢م، ص ص ٤٨٩-٤٩٦ .
- د . احمد عبد المولى الصباغ ، المراجعة البيئية: دراسة تحليلية مع تقييم الوضع في البيئة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٦م ، ص ص ١٤٨ - ١٥٨ .

- معيار المراجعة رقم ٢٥٠ (مراعاة القوانين واللوائح الحكومية في عملية مراجعة القوائم المالية)، هذا المعيار يهدف إلى وضع معايير وتقديم إرشادات عن مسئولية المراجع عن مراعاة القوانين واللوائح الحكومية عند مراجعة القوائم المالية، إذ يجب على المراجع عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير عنها أن يعي أن مخالفة القوانين واللوائح الحكومية قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.

- معيار المراجعة رقم ٣١٠ (المعرفة بأعمال المنشأة)، هذا المعيار أشار إلى أن المعرفة بأعمال المنشأة تعد الإطار الذي يمكن من خلاله أن يمارس المراجع تقديره المهني وفهم الأعمال وأداء عملية المراجعة (تقييم المخاطر وتحديد المشكلات وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتقييم أدلة الإثبات).

- معيار المراجعة رقم ٦٢٠ (استخدام عمل الخبير)، وقد أشار هذا المعيار أنه عند استعانة المراجع بالخبير فإنه يجب عليه أن يتأكد من الكفاءة المهنية للخبير وموضوعيته، كما يجب عليه تقييم مدى ملائمة الاعتماد على عمل الخبير كدليل إثبات، ويتم هذا التقييم من خلال قيام المراجع بدراسة مصدر المعلومات التي استخدمها الخبير، والطرق والافتراضات التي استخدمها الخبير، ومقارنة عمل الخبير مع المعرفة العامة المتوفرة لدى المراجع عن نشاط المنشأة ونتائج وإجراءات المراجعة الأخرى.

وباستقراء هذه المعايير يتضح أنها تتسم بالعموم وتصلح لكافة المسائل والقضايا التي تواجه المراجع، وفي حقيقة الأمر لا توجد معايير أو إرشادات مهنية خاصة بالمسائل البيئية.

و تنبع أهمية وجود إرشادات مهنية للمسائل البيئية لعدة أسباب<sup>(١)</sup>:

(١) د. ليلي عبد الحميد لطفي، المراجعة البيئية: دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير ٢٠٠٢م، ص ٤٤٧.

- صعوبة المحاسبة والإفصاح عن التكاليف البيئية ، فالنظم المحاسبية الحالية لا تفرق بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الإضافية مما يؤدي إلى الخطأ في تسعير المنتجات وعدم صدق وعدالة القوائم المالية ، لهذا فإن وجود معايير للقياس والإفصاح المحاسبي تعد مطلب ضروري لقدرة المراجع لأن محور اهتمامه بالأمور البيئية هو حاجته للمحاسبة السليمة عن الجوانب المالية لهذه الأمور البيئية خاصة ذات الطبيعة الاحتمالية <sup>(١)</sup> .

- صعوبة تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يجب الالتزام بها عند إتمام عملية المراجعة وعند التخطيط لها ، حيث أن مراجعة الأداء البيئي تواجه بكثير من التعقيدات والمشكلات خاصة ما يتعلق بالأفعال غير القانونية والمرتبطة بالأمور البيئية مما يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية ، لهذا فإن عدم وجود معايير للمراجعة البيئية يمثل مشكلة للمراجع <sup>(٢)</sup> .

- الأثر على تقرير المراجعة حيث يتأثر التقرير بالقضايا والالتزامات البيئية .

- عدم وجود مفاهيم بيئية معقولة ومتعارف عليها وعدم توافر مبادئ خاصة بهذا النوع من المراجعات يمكن الاسترشاد بها عند إتمام عملية المراجعة .

يتضح مما سبق أن هناك حاجة ماسة إلى وجود إرشادات أو معايير مهنية تختص بالمسائل البيئية سواء كانت إرشادات محاسبية تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأمور البيئية أو كانت إرشادات لمراجعة المسائل البيئية والتقرير عنها .

(١) د. عبدالوهاب نصر على، مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المصرية والدولية

عند التحقق من الحسابات البيئية الاحتمالية: دراسة نظرية ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، سبتمبر ٢٠٠١، ص ٤٦ .

(٢) د. محمد محمد عبد الغنى، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية ، مجلة كلية

التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٠م، ص ٢٥ .



## النتائج والتوصيات

تناول البحث مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي من خلال مبحثين، تناول المبحث الأول التعريف بالإفصاح البيئي، والعلاقة بينه وبين الإفصاح المحاسبي ودور المراجع المالي ومدى قدرته على توثيق الإفصاح البيئي، وتناول المبحث الثاني مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي، وتمثلت هذه المقومات في ثلاثة مقومات هي: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجع، توجيه البحث المحاسبي نحو المستجدات التي تواجه المتهنيين في الواقع العملي ومنها المسائل البيئية، ووجود إرشادات مهنية للمسائل البيئية، وقد خلصت الدراسة بالنتائج والتوصيات التالية:

### أولاً: النتائج:

- يقصد بالإفصاح البيئي نشر المعلومات والبيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركات، أما توثيق هذا الإفصاح فيعني التقرير عن مدى صدق المعلومات والبيانات المنشورة .
- تتمثل أهمية الإفصاح البيئي والتقرير عنه في تطوير العرض والإفصاح للبيانات المنشورة عن الشركات ، وبالتالي تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات ومساعدتهم في القدرة على اتخاذ قراراتهم بشكل سليم ، كما يكون للإفصاح دافع للشركات في الحفاظ على البيئة .
- يعد الإفصاح البيئي جزءاً من الإفصاح المحاسبي خاصة فيما يتعلق بالآثار المالية للمسائل البيئية على القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها .
- المراجع المالي مسئولاً عن توثيق الإفصاح البيئي المالي سواء قام بهذا العمل أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية ، أو قام به كعضو من أعضاء فريق المراجعة البيئية .

- قدرة المراجع المالي على توثيق الإفصاح البيئي مرهونة بتوافر عدة مقومات منها تطوير تأهيله العلمي والعملية، ووجود إرشادات مهنية تختص بالمسائل البيئية.
- التعليم المحاسبي بوضعه الراهن غير قادر على تخريج من لديهم القدرة على مواجهة المستجدات المهنية ومنها المسائل البيئية.
- أيضاً فإن البحث المحاسبي لا يستطيع إيجاد الحلول العملية للمشاكل المهنية في الممارسة العملية وكذلك مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية بسبب النقص الواضح في عدم الاتصال ووجود قنوات مشتركة بين الباحثين ومزاولي المهنة ومستخدمي المعلومات .
- تتسم المعايير المهنية المعمول بها بالعمومية وعدم كفايتها في مواجهة القضايا البيئية ، وبعد غياب المعايير المهنية للقضايا البيئية أحد التحديات التي تحد من قدرة المراجع على توثيق الإفصاح البيئي .

#### ثانياً: التوصيات :

- إجراء مزيد من الدراسات والبحوث المحاسبية في المسائل والقضايا البيئية وكيفية التعامل معها من المنظور المحاسبي مع مراعاة أن تكون هذه الدراسات والبحوث قابله للتطبيق في الممارسة العملية .
- تحديث مناهج التعليم المحاسبي في المرحلة الجامعية بالمسائل والقضايا المعاصرة حتى يمكن تخريج طلاب لديهم القدرة على التعامل مع هذه القضايا في الممارسة العملية .
- تطوير الكفاءة المهنية لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال برامج التعليم المهني المستمر ، مع جعل هذه البرامج إلزامية وشرطاً أساسياً للاستمرار في مزاولة المهنة وعلى أن تركز على المستجدات المهنية ومنها المسائل البيئية .

## مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي

د/ عادل ممدوح غريب

---

- يجب على الجهات القائمة على رعاية مهنة المحاسبة والمراجعة الإسراع في وضع معايير مهنية خاصة بالقياس والإفصاح والتوثيق المحاسبي للمسائل البيئية حتى يمكن استخدامها كمرشد في الممارسة العملية.



## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

#### (أ) الكتب :

- ١- د. حسام عبد المحسن العنقرى، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، بدون ناشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤م.
- ٢- د. عبد الوهاب نصر على ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال : المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠١م .
- ٣- د. محمود السيد الناعى ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة ، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٠م .

#### (ب) الدوريات :

- ١- د. أحمد عبد المولى الصباغ ، المراجعة البيئية : دراسة تحليلية مع تقييم الوضع في البيئة المصرية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية تجارة بنها ، جامعة الزقازيق، العدد الثاني ، ١٩٩٦م .
- ٢- د. أيمن فتحي الغبارى ، أهمية الإفصاح البيئي في إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركات ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ٢٠٠٠م .
- ٣- د. جمعه إبراهيم محمد شهاب ، دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة ، ديسمبر ٢٠٠١ .
- ٤- د. جورج دانيال غالى ، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني ، ١٩٩٥ .

- ٥- د . سمير كامل محمد ، العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبترو ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الثاني ، يوليو ٢٠٠٠ م .
- ٦- د . عوض لبيب فتح الله الديب ، المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ملحق العدد الثاني ، سبتمبر ١٩٩٨ م .
- ٧- د . عبد الوهاب نصر على ، مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المصرية والدولية عند التحقق من الحسابات البيئية الاحتمالية : دراسة نظرية ميدانية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، سبتمبر ٢٠٠١ .
- ٨- د . ليلي عبد الحميد لطفي ، المراجعة البيئية : دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير ٢٠٠٢ م .
- ٩- د . محمد حسين أحمد ، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول والثاني ، ١٩٩٩ .
- ١٠- د . محمد محمد عبد الغنى ، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ م .
- ١١- د . محمد عبد الفتاح محمد ، منهج مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية ، مجلة الدراسات المالية

والتجارية، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٢م.

ثانياً: القوانين :

١- قانون البيئة المصري رقم ٤ لسنة ١٩٩٤.

ثالثاً: المراجع الأجنبية :

- 1-Dixon, R., And others, the necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession ,accounting forum , No.28, 2004.
- 2- Howieson, B., Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge ? the british accounting review, vol. 35, June 2003.
- 3- INTOSAI working group on environmental auditing, Environmental Audit and Regularity Auditing, www.Environment auditing.org ,2004.
- 4- Inange, E., And Schneider, W., the failure of accounting research to improve accounting practice: aproblem of theory and lack of communication, critical perspectives on accounting, vol. 16, April 2005.