Taj Al-Ma'rifa Journal مجلة تاج المعرفة
ISSN : 3104-8846, ISSN-L: 3104-8838

The Extent of the Suitability of International Standards and Guidelines for Auditing the Environmental Activities of Libyan Industrial Companies

*** Mahmoud Abdelsalam Ibrahim Galam**

College of Applied Financial andAdministrative Sciences Bint Bayyah

MAHMOODGLM@GMAIL.COM

*Corresponding Author: * Mahmoud Abdelsalam Ibrahim Galam

Keyword

Environmental Auditing-Corporate Environmental Activities-International Guidance Statement (IGS) 1010

Abstract

This study aims to determine the suitability of international standards and guidelines for auditing the environmental activities of industrial companies operating in Libya. Given the increasing damage caused by industrial activities, the auditor's role in ensuring companies' compliance with their environmental responsibilities becomes crucial. Due to the absence of local standards regulating environmental auditing, the study focused on International Publication Statement No. 1010 issued by the International Federation of Accountants (IFAC). A descriptive-analytical approach was employed, and the sample consisted of external auditors. The findings indicate that the international standards and guidelines derived from Statement No. 1010 are suitable for application in Libya, particularly regarding the study of the nature of operations of entities with environmental impact, the assessment of environmental risks, the auditing of environmental obligations, and compliance with environmental laws and regulations. The study also highlights the possibility of engaging experts and requesting management declarations regarding environmental responsibilities. The study recommends the activation of environmental laws, the issuance or adoption of local standards for environmental auditing, the promotion of environmental awareness through training courses, and the inclusion of environmental accounting and auditing courses in educational programs. It also emphasizes the importance of supporting audit firms with environmental experts when auditing economic entities with environmental impact.

Received : 08/02/2026 Accepted : 15/03/2026

DOI: https://doi.org/10.64943/jkc.2026.040121

Copyright © 2026 JKC ; Published by Higher Institute of Science and Technology, Tajoura, Libya
This is an open access article licensed under CC BY: (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0)

مدى ملائمة المعايير والارشادات الدولية لمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الصناعية الليبية

دراسة استطلاعية لأراء عينة من المراجعين القانونيين

*** محمود عبدالسلام إبراهيم قلم**

محاضر بكلية العلوم المالية والإدارية التطبيقية بنت بيه

MAHMOODGLM@GMAIL.COM

***الباحث المرسل:** * محمود عبدالسلام إبراهيم قلم

الكلمة المفتاحية: المراجعة البيئية، الأنشطة البيئية للشركات، البيان الدولي 1010.

الملخص

تهدف الدراسة لتحديد مدى ملاءمة المعايير والإرشادات الدولية لمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الصناعية العاملة في ليبيا، وفي ظل تزايد الاضرار الناتجة عن الأنشطة الصناعية، يظهر دور المراجع لتأكيد التزام الشركات بدورها البيئي، وبسبب عدم وجود المعايير المحلية المنظمة للمراجعة البيئية، ركزت الدراسة على البيان الدولي رقم (1010) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث ان العديد من الدراسات في هذا المجال استخدمت هذا المنهج ، وتمثل المجتمع في المراجعين الخارجيين، وتمثلت النتائج في أن المعايير والإرشادات الدولية المنبثقة من البيان (1010) تعتبر ملائمة للتطبيق في ليبيا، خاصة فيما يتعلق بدراسة طبيعة عمل الوحدات ذات الأثر البيئي، وتقدير المخاطر البيئية، ومراجعة الالتزامات البيئية، والالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، إضافة إلى إمكانية الاستعانة بالخبراء وطلب إقرارات الإدارة بشأن المسؤوليات البيئية، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل القوانين البيئية، وإصدار أو تبني معايير محلية للمراجعة البيئية، وتعزيز الوعي البيئي بواسطة الدورات، وإدراج مقررات المحاسبة والمراجعة البيئية ضمن البرامج التعليمية، مع التأكيد على أهمية دعم مكاتب المراجعة بخبراء بيئيين عند مراجعة الوحدات الاقتصادية ذات الأثر البيئي.

تاريخ الإستقبال: 2026/02/08 تاريخ القبول: 2026/03/15

DOI: https://doi.org/10.64943/jkc.2026.040121

المقدمة:

ان ظاهرة التلوث البيئي فرضت اهتمام العديد من الجهات المهنية للقيام بدورها، واصبح من الضروري على الوحدات الاقتصادية ان تأخذ في اعتبارها ما تحدثه انشطتها من اثار سلبية على البيئة، وعليه فأن الانفاق لأجل حماية البيئة قد يترتب عليه تكاليف والتزامات ماليه محتمله او فعليه، حيث ان الانفاق لأجل حماية البيئة قد يتمثل في محاولة شراء الوحدات الاقتصادية للأصول للسيطرة على التلوث مثل الفلاتر المتعلقة بمصانع الاسمنت والوحدات الاقتصادية النفطية والمتعلقة بالتقليل من الأدخنة والغبار قدر المستطاع، وكذلك قيامها بدفع تعويضات مالية وغرامات قانونية نتيجة للانبعاثات التي تؤدي الى خلل في النظام البيئي القريب من الوحدات الاقتصادية الصناعية، الامر الذي يتطلب ضرورة قياسها والإفصاح عنها هذا وتعتبر القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها احدى الوسائل التي يمكن من خلالها التحقق من قيام الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح البيئي حيث

ان شراء اصول او دفع تعويضات سينعكس حتما على القوائم المالية، وللتأكيد على صحة ومعقولية هذه القوائم فأن الامر يتطلب ضرورة مراجعتها والتصديق على صحتها ومصداقيتها.

ان القضايا البيئية المتصاعدة سوف يكون لها اثر عاجلاً ام أجلاً على الوحدات الاقتصادية العاملة في الدولة الليبية وذلك من خلال زيادة المخاطر المالية والقانونية التي قد تتعرض لها هذه الوحدات، هذا الامر يجعل البعد البيئي من ضمن الابعاد الهامة التي ينبغي على المراجعين مراعاتها عند القيام بأعمال المراجعة، ونظراً لعدم وجود معايير مراجعة متعلقة بالأنشطة البيئية فيمكن الاعتماد الارشادات والمعايير الدولية في هذا الشأن، حيث قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين اسهامات في هذا الشأن تمثلت في الارشاد رقم 1010 رغم ان الدولة الليبية غير ملزمة بالتقيد بما ورد به الا انه يقدم اسهام يبين للمراجع إرشادات حول ضرورة مراعاة الاعتبارات البيئية عند القيام بأعمال المراجعة، وذلك من خلال ضرورة مراعاة او التأكد من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية وخاصة القانون رقم 15 لسنة 2003 بشأن حماية البيئة، وكذلك تقدم إرشادات فيما يتعلق بالاستفادة من عمل الخبير، وتقييم المخاطر والرقابة الداخلية، وفهم طبيعة النشاط، وغيرها من الأمور التي ينبغي على المراجع مراعاتها عند القيام بأعمال المراجعة للوحدات الاقتصادية، وفي ظل العديد من الاتفاقيات التي عقدتها الدولة الليبية في الآونة الأخيرة والتي ترتب عليها وجود شريك اجنبي في هذا الشأن فأن هذه الارشادات تعتبر هامة جداً ويمكن الاستفادة منها للتحقق من قيام الوحدات الاقتصادية بأعمالها بما يضمن حماية البيئة والالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، عليه فمن خلال هذه الدراسة سنسعى الى تحديد مدى ملائمة المعايير والارشادات البيئية الدولية والمتمثلة في البيان او الارشاد 1010 لمراجعة الأنشطة البيئية .

الدراسات السابقة:

1- (دراسة اشميلة2014) وهدفت الى التعرف على مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة الاجتماعية، وكذلك لدراسة علاقة بعض العوامل بادراك المراجع لمفهوم المراجعة الاجتماعية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أن المحاسبين القانونيين يدركون مفهوم المراجعة الاجتماعية ولا يطبقونها عند فحص البيانات المالية كما توصلت الى وجود علاقة دالة إحصائياً بين إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم المراجعة الخارجية وبين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة ونوعية الشهادات المهنية.

2- (دراسة كريبات 2017) تهدف الدراسة للتعرف على واقع تطبيق التدقيق البيئي لدى ديوان المحاسبة الليبي في الشركات ذات الأثر البيئي. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة الليبي لا يطبق التدقيق البيئي، وأن متطلبات التدقيق البيئي غير متوفرة بالديوان، بالإضافة إلى ذلك، يؤكد مراجعو ديوان المحاسبة الليبي أن هناك معوقات تواجههم في تطبيق التدقيق البيئي، واوصت الدراسة بضرورة اصدار معايير وقوانيين متعلقة بمراجعة الأنشطة البيئية.

3-(دراسة العريبي والمقريف2017) هدفت الدراسة الى معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء البيئي في الشركات النفطية الليبية الواقعة في المنطقة الشرقية، بالإضافة الى معرفة مدى توفر الشهادات الاكاديمية والمهنية للمراجعين الداخليين للقيام بهذا الدور. ولقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الى أنه ليس هناك دور للمراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي في الشركات النفطية قيد الدراسة، وتوصلت أيضا الى أنه ليس لدى المراجعين الداخليين الشهادات المهنية التي تؤهلهم للقيام بهذا الدور.

4- (*دراسة الديباني 2020*) هدفت بشكل رئيسي الى تقييم دور المراجعين بديوان المحاسبة الليبي في مراجعة البعد البيئي في تقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة الى وجود اهتمام من قبل المراجعين بالديوان بتقييم الاداء البيئي للوحدات الاقتصادية، ولا توجد لهم دراية بأساليب القياس والافصاح البيئي.

6- (دراسة الكشر 2022) تهدف للتعرف على المعوقات التي تواجه مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في تطبيق ممارسات المراجعة البيئية. وتم استخدام المنهج الاستقرائي، واستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها عدم كفاية العقوبات للمخالفات البيئية في الانظمة والقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك عدم توفر السجلات والبيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنظمات، تمثل أبرز وأهم المعوقات التي تعيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بصفتهم مراجعين خارجيين من القيام بممارسة هذا النوع من المراجعة.

الفجوة البحثية للدراسات السابقة: تتمثل أن الدراسات السابقة تطرقت لدراسة واقع المراجعة البيئية ودور المراجعين ومعوقات تطبيقها، وركزت على تشخيص الواقع فقط ولم تتطرق لتقييم ملائمة المعايير والارشادات الدولية في هذا الشأن نظراً لعدم وجود معايير محلية في هذا السياق، دون دراسة المتطلبات الدولية للمعايير والارشادات في هذا الشأن، ما يبرر الحاجة الى اجراء دراسة في هذا الشأن لسد الفجوة.

مشكلة الدراسة: تمثل البيئة المكان الذي نعيش فيه، ما يتطلب ضرورة المحافظة عليه، وفي هذا الصدد ووفقاً لما نلحظه اليوم من وجود اثار بيئية خطيرة تصدر من الشركات الصناعية سواء محلياً او دولياً، وعليه يبرز دور المراجع الخارجي للتحقق من التزام الشركات بالأبعاد البيئية في هذا الشأن، وبسبب قلة المعايير التي يمكن ان يعمل بها المراجع لمراجعة الأداء البيئي فأنه بالإمكان الاسترشاد بالبيان الدولي 1010 وعليه فأن سؤال الدراسة الرئيسي يتمثل في الأتي(ما مدى ملائمة المعايير والارشادات الدولية لمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الصناعية) وللإجابة على هذا السؤال سيتم طرح الأسئلة الفرعية التالية

1- ما مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية.

2- ما مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

3- ما مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

4- ما مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية.

5- ما مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بكيفية الاستفادة من عمل الخبير وطلب الاقرارات من الادارة.

فرضية الدراسة: تتمثل في الفرضية الفرعية التالية (عدم ملائمة المعايير والارشادات الدولية للمراجعة البيئية في ليبيا) ولاختبار صحة هذه الفرضية سيتم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1- عدم ملائمة المعايير الارشادات البيئية المتعلقة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية.

2- عدم ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

3- عدم ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

4- عدم ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية.

5- عدم ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بكيفية الاستفادة من عمل الخبير وآلية طلب الاقرارات من الادارة.

اهداف الدراسة: تهدف الدراسة الى التعرف على مدى ملائمة المعايير والارشادات الدولية لعملية المراجعة البيئية في ليبيا، ولتحقيق ذلك سيتم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية.

2- التعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

3- التعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

4- التعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية.

5- التعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بكيفية الاستفادة من عمل الخبير والتعرف على مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بكيفية طلب الاقرارات من الإدارة.

أهمية الدراسة: تكمن الأهمية في تحديد مدى ملائمة المعايير والارشادات الدولية والتي يمكن ان يسترشد بها المراجع الخارجي الليبي للتحقق من الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا، بما يسهم في زيادة المعرفة في مجال المراجعة للأنشطة البيئية وتعزيز الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الليبية.

منهجية الدراسة: تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث ان غالبية الدراسات السابقة في هذا المجال اعتمدت على هذا المنهج مما يعزز استخدامه لمثل هذه الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة من المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا، وتمثلت العينة في عدد 50 مراجع خارجي موزعين بين طرابلس وسبها حيث ان هذا المجتمع امكن الوصول اليه وقت اجرا الدراسة.

حدود الدراسة: تمثلت الحدود الزمنية في الفترة 2024- 2025، والحدود المكانية تمثلت في عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة في طرابلس وسبها.

تقسيمات الدراسة:

القسم الأول: مفهوم المراجعة البيئية وأهدافها، وانواعها، واهم النقاط الواردة في البيان الدولي 1010

القسم الثاني: الدراسة الميدانية.

القسم الأول: المراجعة البيئية

أولاً: مفهوم المراجعة البيئية: لا يوجد تعريف متعارف عليه بين كتاب المراجعة، والشاهد على ذلك هو وجود عدد من المصطلحات للمراجعة البيئية ومنها الفحص البيئيReview، المسح البيئيSurvey، التقييم البيئيAppraisal، المراقبة والإشراف البيئي.Surveillance (ابوزيد 2008، ص 453) وعليه سنتناول بعض تعريفات المراجعة البيئة الواردة عن بعض المنظمات المهنية، وكذلك بعض الباحثين في هذا المجال، وذلك لإيضاح مفهوم المراجعة البيئية ومنها تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي حيث عرفت المراجعة البيئية بأنها: "عملية فحص تهدف للتأكد من إن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة"(لطفي،2005، ص 134)، أما وكالة حماية البيئة الأمريكية فأشارت بأنها عن" فحص موضوعي منظم، دوري وموثق، للممارسات البيئية للمنشأة، للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة، وسياسات المنشأة"، كما عرفت الغرفة التجارية الدولية بأنها "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظم الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية".

ثانياً: اهداف المراجعة البيئية: تتمثل أهداف المراجعة البيئية في:

1- التحقق من مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية ومساعدة الإدارة في تحقيق هدف حماية البيئة.

2- فحص وتقويم نظام الإدارة البيئية في حالة وجود هذا النظام في الوحدة الاقتصادية.

3- تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية. 4- تحسين صورة الوحدة الاقتصادية أمام المجتمع.

5- تدعيم التنمية الحقيقية عن طريق إدارة الموارد الطبيعية والثقافية واضعين في الاعتبار احتياجات أجيال الحاضر والمستقبل (لطفي،2007)

ثالثا: أنواع المراجعة البيئية: تتمثل الأنواع في الأتي (الصحن وآخرون، 2007)

1- مراجعة الالتزام 2- مراجعة المنتج 3- مراجعة نظم الإدارة البيئية 4- مراجعة منع التلوث

5ـ مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج، وغيرها حيث ان الأنواع تختلف من مرجع لآخر

رابعاً: معايير وارشادات المراجعة البيئية: حيث يم تناول الارشاد رقم 1010 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث ان هذا البيان قدم إرشادات تساعد المراجع الخارجي بالقيام بمهامه عند مراجعة الوحدات الاقتصادية ذات الاثار البيئية الملموسة، حيث وضحت كيفية التعامل مع بعض المعايير سيتم تناولها تباعاً على النحو التالي:

1ـ ارشاد بتطبيق المعيار الدولي رقم (310) الخاص بمعرفة طبيعة عمل المنشاة: فيما يخص هذا المعيار مجموعة من الأسئلة يمكن اعتبارها مؤشرات للأداء البيئي وهي:

ـ هل تعمل الوحدة الاقتصادية في قطاع معرض لمخاطر بيئية مهمة، والتي قد تؤثر سلباً على البيانات المالية لها؟

ـ ما هي القضايا البيئية لقطاع الوحدة الاقتصادية بشكل عام؟

ـ هل هناك مواد تستعمل من قبل الوحدة الاقتصادية والتي قد تشكل مخطط تدريجي مطلوب بموجب القانون أو تبناه طوعاً القطاع الذي يعمل فيه العميل؟

ـ هل تقوم الوكالات الملزمة بحماية البيئة بمتابعة تنفيذ الوحدات الاقتصادية للقوانين والتشريعات البيئية؟

ـ هل تم اتخاذ إجراءات نظامية أو إن هناك تقارير تم إصدارها من قبل الوكالات الملزمة لحماية البيئة والتي قد يكون لها أثر على البيانات المالية؟

ـ هل هناك جداول معينة للقيام بوضع حد للأضرار البيئية أو تعويض بيئي أو معالجة المصادر البيئية المتجددة وغير المتجددة؟

ـ هل هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية؟

ـ هل هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية؟

ـ هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوي قضائية ضد الوحدة الاقتصادية أو أحد مدرائها تتعلق بأمور بيئية، وإن كان الأمر كذلك ما هو سبب هذه الدعاوي؟

2ـ المعيار الدولي رقم (400) بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية: وفر إرشادات إضافية حول تطبيق المعيار الدولي رقم (400) وذلك بشرح العلاقة بين الأمور البيئية ونماذج من مخاطر المراجعة وذلك عن طريق حصول المراجع عن إجابات الأسئلة التالية وهي

ـ ما هي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة؟

ـ هل هيكل تشغيل الوحدة الاقتصادية يتضمن تحديد المسؤوليات ومن ضمنها الفصل بين واجبات الأفراد المعنيين بالرقابة على البيئة؟

ـ هل لدى الوحدة الاقتصادية نظام معلومات بيئية يستند إلى متطلبات المنظمين أو إلى قيام الوحدة الاقتصادية بتقييم المخاطر البيئية؟

ـ هل تقوم الوحدة الاقتصادية بتشغيل نظام الإدارة البيئية؟

ـ هل قامت الوحدة الاقتصادية بنشر تقرير بيئي؟ وهل تم التحقق من هذا التقرير من قبل طرف مستقل؟

ـ هل لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات لمعالجة الشكاوى المتعلقة بأمور بيئية؟

ـ هل لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات للتعامل مع النفايات الخطرة؟

ـ هل توجد لدى الوحدة الاقتصادية إجراءات رقابية لتحديد وتقييم الأخطار البيئية؟

ـ هل لدى الإدارة معرفة بوجود مخاطر التزامات تنشأ نتيجة تلوث البيئة، وشكاوي من موظفين أو أطراف أخرى تتعلق بأمور بيئية؟

3ـ المعيار الدولي رقم (540) بعنوان تدقيق التقديرات المحاسبي: إن الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية لبعض المصروفات والتكاليف البيئية حسب البيان 1010 هي:

ـ تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من أن التقدير المحاسبي لبنود الالتزامات البيئية قد تم تقديرها بطريقة معقولة.

ـ فهم بيئة الوحدة الاقتصادية في مجال التقديرات.

ـ قيام المراجع الخارجي بعمل تقدير مستقل وذلك لأجل مقارنته مع التقدير المعد من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.

ـ فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها.

ـ فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية.

ـ دراسة الحاجة إلى الاستعانة بخبير بيئي أثناء القيام بفحص التقديرات.

ـ فحص المعلومات المتجمعة لدى الإدارة والتي على أساسها ثم وضع التقديرات.

ـ مقارنة التقديرات الخاصة بالموقع مع التقديرات المحاسبية الخاصة بمواقع أخرى مشابهة.

ـ الفحص المستندي لهذه التقديرات ومناقشة الإدارة والاطلاع على المراسلات مع المستشار القانوني بخصوص قيمة العقوبات والمخالفات إن وجدت.

4ـ المعيار الدولي رقم (250) والخاص بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية : أن مسؤولية الإدارة التأكد من أن عمليات الوحدة الاقتصادية تدار وفقاً للقوانين واللوائح البيئية، كما إن اكتشاف عدم الالتزام يقع على عاتق الإدارة؛ وبالتالي فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان كلاً من:

ـ القوانين والأنظمة التي تفرض لغرض التعويض عن التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة .

ـ القوانين المتعلقة برقابة التلوث

ـ التراخيص البيئية (مثل تحديد المستويات العليا من التلوث).

ـ متطلبات السلطة النظامية المتعلقة بأمور بيئية .

و ينبغي على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة وتقييم نتائجها وإعداد تقريره عنها، أن يراعي القوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية؛ حيث إن عدم التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية قد يؤثر جوهرياً على القوائم المالية.

5- المعيار الدولي رقم (620) الموسوم بالاستفادة من عمل الخبير.

بين هذا المعيار بأن الخبير: هو "أي شخص أو مكتب يمتلك مهارة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة"، وتستعين الإدارة بالخبير البيئي عندما تكون هناك صعوبة في تقدير قيمة أحد البنود، وعند قيام الإدارة بالاستعانة بخبير بيئي في هذا الجانب يتطلب الأمر ضرورة قيام المراجع الخارجي بتقييم عملية التقديرات في جميع مراحلها، والتأكد من معقولية هذا التقدير...

6- المعيار الدولي للمراجعة رقم (580) بعنوان إقرارات الإدارة :إن قيام المراجع الخارجي بطلب إقرارات من قبل الإدارة يتم عندما لا توجد أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالجوانب التي يصعب فيها الحصول على دليل إثبات لعملية المراجعة .**وفيما يخص مراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية فأن الإقرارات المطلوب الحصول عليها من قبل الإدارة تتمثل في الاتي:**

ـ الإدارة ليست مسئولة عن الأحداث العرضية أو الالتزامات البيئية التي تنشأ عن الأنشطة البيئية ومن ضمنها مخالفة القوانين واللوائح البيئية

ـ الإدارة ليست على علم بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول

ـ قيام الإدارة بالإفصاح الكافي عن كل الأمور البيئية التي لها علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

القسم الثاني

الدراسة الميدانية

1- إجراءات الدراسة الميدانية: تم استخدام البرنامج spss لتحليل البيانات، بمستوى الثقة 95%، وتم اختبار الثبات، وأساليب الإحصاء الوصفي المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية واختبار t.

1-1-مجتمع وعينة الدراسة: يتكون من المراجعين الخارجيين في بعض مكاتب طرابلس وسبها، والعينة تم اختيارها بطريقة عشوائية والذي أمكن الوصول اليهم وقت اجراء الدراسة، وتم توزيع 55 استمارة استبيان الصالح منها 50 استمارة وبنسبة 91% وهي نسبة صالحة للتحليل الاحصائي.

1-2- ثبات وصدق أداة الدراسة: للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة من حيث الوضوح والصياغة تم اجراء اختبار الثبات باستخدام معامل الفا كرونباخ وكانت النتيجة (0.833)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.833	25

2- تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

2-1 - تحليل البيانات الشخصية: توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي وسنوات الخبرة

الجدول رقم (1) المؤهل العلمي سنوات الخبرة

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	27	%54
ماجستير	18	%36
دكتوراه	5	%10
المجموع	50	%100
سنوات الخبرة	العدد	النسبة
اقل من 5 سنوات	4	%8
من 5 الى اقل من 10 سنوات	10	%20
من 10 الى اقل من 15 سنة	26	%52
من 15 سنة فما فوق	10	%20
المجموع	50	%100

من خلال النظر الجدول رقم (1) يتضح ان غالبية المشاركين يحملون مؤهلات علمية يمكن الاعتماد عليها للحكم على كفاءة الإجابة، كما يتضح ايضاً ان ما نسبته 92% من المشاركين في الدراسة تزيد خبرتهم عن 5 سنوات ما يدل على ان مستوى الخبرة للمشاركين يمكن الاعتماد عليه لتأكيد النتائج المتوصل اليها.

2-2- وصف البيانات الأساسية: تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي من خلال إعطاء الوزن 5 للخيار موافق بشدة وذلك بحسب طبيعة الأسئلة، حيث ان المتوسط النظري بلغ (3) والجدول التالي يوضح المتوسط المرجح حسب مقياس ليكارت الخماسي:

جدول رقم (2) توزيع الأوساط حسب مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5 -4.20	4.19 -3.40	3.39- 2.60	2.59-1.80	1.79 -1

ـ المحور الأول: مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية

الجدول رقم (3) مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمعرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
1	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لمخاطر بيئية	3.74	.31008	موافق	الثالث
2	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستخدم مواد خطرة	3.68	.39167	موافق	الرابع
3	تحديد ما إذا كانت الوحدة تستخدم مواد مطلوبة قانوناً لتقليل المخاطر	3.66	.21339	موافق	الخامس
4	تحديد ما إذا كانت هناك اجراءات مفروضة على الشركة من هيئة حماية البيئة	3.96	.37331	موافق	الثاني
5	تحديد ما إذا كانت هناك دعاوي قضائية غير مفصول فيها على الشركة	4.10	.17907	موافق	الاول
	المجموع	3.9240	.31008	موافق	

من خلال الجدول رقم (3) يرى المشاركين في الدراسة ان الإرشادات التي وفرها البيان 1010 والمتعلق بمعرفة طبيعة النشاط كأجراء هام للقيام بالمراجعة البيئية ملائم للمراجعين وجاء بمتوسط حسابي اجمالي 3.9240 وان الانحراف المعياري بلغ 0.31008، وأشار المشاركين في الدراسة ان تحديد ما إذا كانت الوحدة قد تم رفع دعاوي قضائية عليها يعتبر اجراء ملائم جداً لفهم طبيعة النشاط وجاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.10 وجاء في المرتبة الأخيرة لهذا المحور تحديد ما إذا كانت الوحدة تستخدم مواد مطلوبة قانوناً لتقليل المخاطر وبمتوسط قدر بـ 3.66

ـ المحور الثاني: ملائمة المعايير والارشادات بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:

يتضح من الجدول رقم (4) يتضح ان الارشادات التي وفرها البيان 1010 بخصوص إجراءات تقدير المخاطر والرقابة الداخلية تعتبر ملائمة حيث كان المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور ككل (3.7920) وجاء في المرتبة الأولى كأجراء ملائم هو تحديد ما إذا كانت للوحدة نظام للإدارة البيئية بمتوسط قدر بـ 4.38 وجاء في المرتبة الأخيرة هو تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية وبمتوسط حسابي قدر بـ 3.52.

الجدول رقم (4) ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
1	تحديد ما إذا كانت هناك تغطية تأمينية للمخاطر البيئية	3.5200	1.05444	موافق	الخامس
2	تحديد ما إذا كان هيكل تشغيل الوحدة الاقتصادية يتضمن تحديد المسؤوليات والواجبات للأفراد العاملين بالوحدة الاقتصادية المعنين برقابة البيئة	4.3200	.65278	موافق	الثاني
3	تحديد ما إذا كان للوحدة الاقتصادية نظام للإدارة البيئية	4.3800	.53031	موافق	الاول
4	تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بنشر تقرير بيئي	4.0000	.90351	موافق	الرابع

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
5	تحديد ما إذا كانت هناك شكاوى مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية تتعلق بأنشطة بيئية	4.2800	.67128	موافق	الثالث
	المجموع	3.7920	.39167	موافق	

ـ المحور الثالث: مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية:

الجدول رقم (5) مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
1	تجميع الادلة اللازمة للتأكد من ان التقديرات المحاسبية لبنود الالتزامات البيئية قد تم اعدادها بطريقة معقولة	4.0000	.63888	موافق	الرابع
2	عمل تقدير مستقل من قبل المراجع الخارجي ومقارنته مع التقدير المعد من قبل الادارة بخصوص الالتزامات البيئية	4.3600	.63116	موافق	الاول
3	فحص واختبار المعالجة المحاسبية من قبل الادارة لوضع التقديرات المحاسبية للالتزامات البيئية والافصاح عنها	4.2000	.69985	موافق	الثاني
4	فحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة بخصوص التقديرات المحاسبية	3.9400	1.05772	موافق	الخامس
5	مقارنة التقديرات للالتزامات البيئية الخاصة بالشركة مع تقديرات محاسبية خاصة بشركات او مواقع مماثلة	4.1800	.71969	موافق	الثالث
	المجموع	3.7920	.21339	موافق	

من خلال الجدول رقم (5) يتضح ان الارشادات التي وفرها البيان 1010 كإجراءات لمراجعة التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات البيئية ملائمة للمراجعين وبمتوسط حسابي اجمالي قدر بـ 3.4760 وبانحراف معياري 0.21339 كأجراء في المرتبة الأولى كأجراء ملائم هو عمل تقدير مستقل من قبل المراجع الخارجي ومقارنته مع التقدير المعد من قبل الادارة بخصوص الالتزامات البيئية وبمتوسط قدر بـ 4.3600، وفي المرتبة الأخيرة الاجراء المتعلق بفحص كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة بخصوص التقديرات المحاسبية بمتوسط حسابي قدر بـ 3.9400.

ـ المحور الرابع: ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية

الجدول رقم (6) ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
1	التعرف على القوانين التي تفرض لغرض تعويض التلوث البيئي الناشئ عن عمليات سابقة	4.3800	.49031	موافق	الثالث
2	التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث	4.4800	.50467	موافق بشدة	الاول
3	التعرف على التراخيص البيئية الممنوحة من قبل الهيئة العامة للبيئة	4.1600	.65027	موافق	الرابع

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
4	الاستفسار من الادارة فيما يخص التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية	4.7400	.44309	موافق بشدة	الثاني
5	التعرف على المخالفات القانونية التي إذا ارتكبتها الوحدة الاقتصادية يؤثر على استمراريتها	4.0800	.92229	موافق	الخامس
	المجموع	4.2320	0.37331	موافق	

من خلال الجدول رقم 6 يتبين بأن الارشادات التي حددها البيان الدولي 1010 بخصوص ضرورة قيام المراجع الخارجي الليبي بمراعاة القوانين والتشريعات البيئية ملائمة وبمتوسط حسابي اجمالي قدر بـ 4.232، كما ان من اهم الارشادات في هذا الشأن تمثلت في ضرورة التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث وجاء في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي قدر بـ 4.4800، وفي المرتبة الأخيرة جاء الاجراء المتعلق بالتعرف على المخالفات القانونية التي إذا ارتكبتها الوحدة الاقتصادية يؤثر على استمراريتها وبمتوسط حسابي قدر بـ 4.080.

ـ المحور الخامس: مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بكيفية الاستفادة من عمل الخبير وطلب الاقرارات من الادارة.

الجدول رقم (7) مدى ملائمة الارشادات المتعلقة بكيفية الاستفادة من عمل الخبير وطلب الاقرارات من الإدارة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	المرتبة
1	طلب اقرارت من الادارة حوا مسؤولياتها البيئية	4.2600	.44309	موافق	الثاني
2	طلب اقرارت في الامور البيئية التي قد تؤدي الى تخفيض قيمة اصولها	4.3400	.47852	موافق	الاول
3	طلب اقرار بالإفصاح الكافي عن كل الامور البيئية الخاصة باشركة	3.9200	.27405	موافق	الثالث
4	استعداد المراجع بالاستعانة بخبير بيئي في بعض الجوانب البيئية الدقيقة	3.6800	.47121	موافق	الرابع
5	في حال استعانة الادارة بخبير بيئي يجب التأكد من الكفاءة المهنية للخبير	2.9200	.63374	محايد	الخامس
	المجموع	3.824	0.179	موافق	

من خلال الجدول رقم (7) يتبين ان المشاركين في الدراسة يؤيدون تطبيق هذه الإجراءات من خلال الاسترشاد بما ورد في البيان 1010 وبمتوسط حسابي اجمالي قدر بـ 3.824 ، كما تبين ان التأييد الأعلى لهذه الارشادات تمثلت في طلب اقرارت من الادارة في الامور البيئية والتي قد تؤدي الى تخفيض قيمة أصولها، وجاء في المرتبة الأخيرة وتمثلت الإجابة في الحياد في حال استعانة الادارة بخبير بيئي يجب التأكد من الكفاءة المهنية للخبير وبمتوسط حسابي قدر بـ 2.92.

3-2- اختبار الفرضيات

الجدول رقم (8) نتائج اختبار الفرضيات

الفرضيات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة P	مستوى المعنوية	القرار
الفرضية الاولى	3.9240	.31008	21.071	.000	0.05	رفض
الفرضية الثانية	3.7920	.39167	14.299	.000	0.05	رفض
الفرضية الثالثة	3.4760	.21339	15.773	.000	0.05	رفض
الفرضية الرابعة	4.2320	.37331	23.336	.000	0.05	رفض
الفرضية الخامسة	3.8240	.17907	32.538	.000	0.05	رفض

من خلال الجدول رقم (8) فقد تم رفض جميع الفرضيات الفرعية حيث ان قيمة P المحسوبة كانت اقل من مستوى المعنوية 0.05، كما ان قيمة T المحسوبة لجميع الفرضيات جاءت اقل من قيمة T الجدولية عند 1.96 وعليه فأن **الفرضية الرئيسة** التي تنص على عدم ملائمة المعايير والارشادات الدولية الصادرة عن البيان 1010 والمتعلقة بمراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا تم رفضها لصالح **الفرضية البديلة** التي تنص على ملائمة المعايير والارشادات الصادرة عن البيان 1010 لمراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العاملة في ليبيا.

3- النتائج والتوصيات:

النتائج: (تمثلت النتيجة الرئيسية في ملائمة المعايير والارشادات الدولية للمراجعة البيئية الصادرة عن الاتحاد الدولي للتطبيق في بيئة المراجعة الليبية من خلال الأتي):

ـ ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بالإجراءات اللازمة التي يقوم بها المراجع الخارجي الليبي بدراسة طبيعة عمل الوحدات الاقتصادية ذات الأثر البيئي.

ـ ملائمة المعايير والارشادات المتعلقة بخصوص تقدير المخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وكذلك إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ـ ملائمة الإجراءات الصادرة عن الاتحاد الدولي والمنبثقة عن البيان 1010 لمراجعة التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات البيئية، ومن أهمها إمكانية عمل تقدير مستقل من قبل المراجع الخارجي ومقارنته مع التقديرات للالتزامات البيئية المحتملة والمقدرة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.

ـ ملائمة الارشادات المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية ومن أهمها ضرورة التعرف على القوانين المتعلقة برقابة التلوث البيئي.

ـ الاستعداد التام من قبل المراجع الخارجي الليبي للاستعانة بخبراء البيئة للقيام بأعمال المراجعة المالية للوحدات الاقتصادية ذات الأثر الملموس على البيئة.

ـ ملائمة الإجراءات الصادرة عن الاتحاد الدولي والمنبثقة من البيان 1010 بخصوص طلب المراجع الخارجي الليبي اقرارات من الإدارة بخصوص دورها ومسؤولياتها البيئية.

التوصيات: بناء على النتائج السابقة نوصي بالأتي:

ـــ ضرورة تفعيل القوانين والتشريعات البيئية الصادرة عن الدولة الليبية ومنها القانون الصادر عن هيئة حماية البيئة لسنة 2003 ولزام الوحدات الاقتصادية بالتقيد بها.

ـ ضرورة قيام الجهات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بإصدار معايير او إرشادات للمراجعة البيئية او تبني معايير دولية في هذا الشأن.

ـ عقد الدورات والندوات والورش اللازمة لتنمية الوعي البيئي للأفراد والوحدات الاقتصادية والمراجعين.

ـــ استحداث مقررات دراسية في برامج التعليم المحاسبي الليبي للمحاسبة والمراجعة البيئية.

ـ نظراً لخصوصية مراجعة التأثيرات البيئية نوصي بضرورة قيام مكاتب المراجعة بتدعيم مكاتبها بخبراء البيئة عند مراجعة البيانات المالية للوحدات الاقتصادية ذات الأثر البيئي لتأكيد مصداقية النتائج.

المراجع

1ـ التهامي عثمان الكشر، معوقات تطبيق ممارسات المراجعة البيئية في ليبيا من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة الجامعة الاسمرية للعلوم الشرعية، 35(4) 2022.

2- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية 2005.

3- أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، 2007.

4- خالد محمود الديباني، دور ديوان المراجعة بديوان المحاسبة الليبي في تقييم الأداء البيئي لتحقيق التنمية المستدامة بالمنشأت الاقتصادية الليبية، المؤتمر العلمي السنوي الأول، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن 2020.

5ـ عبدالفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، 2007، 2008.

6ـ عبد الفتاح عثمان العريبي، امحمد محمد المقريف، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 4(1) 2017.

7- كمال خليفة ابوزيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية 2005

8- موسى محمد كريبات، واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، مجلة افاق الاقتصادية، 8(15)،2022.

9ـ ميلاد رجب اشميلة، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبيا، المجلة الجامعة، 3(16)، 2014.