

معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية:
دراسة ميدانية

**Constraints of the Environmental Audit Practice
in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study**

كلية الاقتصاد والإدارة- جامعة الملك عبد العزيز- المملكة العربية السعودية

إعداد

سعيد بن عبد الرزاق هوساوي

Prepare

Saeed bin Abdul Razzaq Hawsawi

مستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية. وقد اعتمدت الدراسة في جانبيها النظري والميداني على المنهج الاستقرائي؛ وتكون مجتمع الدراسة من موظفي وموظفات المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي، والمحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) في المملكة العربية السعودية، ونظراً لكبير مجتمع الدراسة قام الباحث باختيار عينة عمدية بالنسبة للمراجعين الخارجيين وعينة عشوائية بالنسبة للمنشآت المسببة للتلوث البيئي؛ حيث تم توزيع الاستبانة على (٢٥٠) فرداً من مجتمع الدراسة، وتم استرداد (١٩٦) منها، وقد كانت الاستبانات الصالحة منها للتحليل (١٨٥) استبانة؛ بنسبة (٧٤%) من الاستبانات الموزعة، وهو ما شكل عينة الدراسة النهائية، وكان منهم (٩٠) من موظفي وموظفات المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي و(٩٥) من المراجعين الخارجيين، واشتملت الاستبانة على ثلاثة محاور؛ وهي: المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية، والمعوقات المتعلقة

بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي، وأخيراً المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين، وتضمنت (٣١) عبارة تم الإجابة عنها وفقاً لنظام ليكرت الخماسي من موافق تماماً إلى غير موافق تماماً. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج؛ من أهمها: أن عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية يعتبر من أبرز المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية في المملكة العربية السعودية، وافتقار نظم الرقابة الداخلية في المنشآت لإجراءات التعامل مع الأحداث البيئية يمنع المنشآت المسببة للتلوث البيئي من القيام بعملية المراجعة البيئية، وكذلك فإن نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية، وصعوبة تحديد وقياس الأثر البيئي للأنشطة في المنشآت، يجعل المنشآت المسببة للتلوث البيئي تتجنب ممارسة المراجعة البيئية. وقد أوصت الدراسة بتوحيد الجهة المصدرة للتشريعات البيئية حتى يمكن متابعة ومراقبة التجاوزات البيئية بشكل أفضل، وأن على الجهات المعنية القيام بالتعديلات اللازمة في القوانين من أجل إلزام المنشآت المسببة للتلوث بتوفير المعلومات المالية وغير المالية للأحداث البيئية والإفصاح عنها حتى يمكن القيام بالمراجعة البيئية على الوجه الصحيح، وكذلك التوصية للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار خاص بالمراجعة البيئية.

كلمات مفتاحية: معوقات- ممارسة- المراجعة البيئية- المملكة العربية السعودية.

Abstract

The study aimed to identify the constraints to the practice of environmental auditing in the Kingdom of Saudi Arabia. The study relied on the inductive method. The study population consisted of employees of economic facilities that cause environmental pollution, Public Accountants in the Kingdom of Saudi Arabia. The researcher selected an intentional sample for the Public Accountants and a random sample for the economic facilities that cause environmental pollution due to the large population of the study. The questionnaires were distributed to

(250) person from the study population, (196) were retrieved, the questionnaires valid for analysis were (185) with (74%) from the distributed questionnaires. The final sample consisted of (90) were employees of the economic facilities that cause environmental pollution and (95) were Public Accountants. The questionnaire consisted of three axes: the constraints facing the practice of environmental auditing related to environmental legislation and regulations. The consisted related to the economic facilities that cause environmental pollution, and the constraints related to the external auditors, and it included (31) items answered according to the Likert's scale of five, from completely agree to completely disagree. The study has reached a number of results, the most important of which are: The absence of deterrent penalties for environmental violations is one of the most important obstacles related to environmental legislation and regulations in the Kingdom of Saudi Arabia. The lack of internal audit systems in economic facilities for dealing with environmental events prevents the facilities that cause environmental pollution from doing the environmental auditing. The lack of environmental accounting records and data limits the ability of Public Accountant to perform environmental audits. The difficulty of identifying and measuring the environmental impact of activities, making the facilities causing environmental pollution to avoid the practice of environmental auditing. The study recommended the unification of the authority issuing

environmental legislation so that environmental violations can be better monitored. The concerned authorities should make the necessary amendments to the laws in order to oblige the facilities that cause pollution to provide financial and non-financial information on environmental events and to disclose them so that the environmental review can be done properly. Recommend to Saudi Organization for Certified Public Accountants to issues a special standard for environmental auditing.

Key words: Obstacles - Practice - Environmental Auditing - Kingdom of Saudi Arabia.

مقدمة

إن تفاقم المشكلات البيئية في العالم أجمع، وما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على السواء؛ أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفاعلة في مواجهة تلك المشكلات؛ (حيث إن مسؤولية المنشآت لم تعد تقتصر على أداء أعمالها فقط والحصول على الأرباح بل يجب عليها الاهتمام بالبيئة وعدم إلحاق أذى ضرر بها، سواء من خلال استخدام الموارد الطبيعية أو التأثير سلباً على البيئة أو أفراد المجتمع، ويتعين على منشآت الأعمال أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بما يضمن الحد من الانتهاكات البيئية؛ حيث يعتقد أن عدم الاهتمام بها أدى إلى الاحتباس الحراري وما خلفه من آثار على تغير المناخ وارتفاع حرارة الجو وغيرها (السعد، ٢٠٠٧م، ص: ٨٥).

وقد أدى الاهتمام الدولي والإقليمي والمحلي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع؛ ومعنى ذلك إن 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 تقف المنشأة موقفاً سلبياً تجاه

مشكلات البيئة التي تنتج عن عملها؛ لأن ذلك سيؤثر عاجلاً أم آجلاً على أداؤها؛ وبالرغم من اعتماد معظم الدول في الوقت الحاضر على معايير المراجعة البيئية لتحقيق التقدم في مختلف المجالات إلا أنه من الملاحظ أن هذا التقدم المتحقق بفعل المعايير البيئية قد رافقه ظهور مشكلات بيئية وتدهور للموارد الطبيعية (باوزير، ٢٠٠٧م، ص: ٣، موسى، ٢٠١٣م، ص: ٥٣).

وإذا كان إعداد تقارير المراجعة البيئية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين؛ فإن إعداد تقارير المراجعة البيئية يعتبر كذلك إخلاءً لمسؤولية المنشأة تجاه المجتمع، على أن إعداد مثل هذه التقارير لا زالت تكتنفه بعض العقبات، فوفقاً للمعايير والإرشادات المهنية أصبح المراجعون مسؤولين عن المراجعة البيئية للمنشآت المسببة للتلوث البيئي، وعلى الرغم من ذلك يتقاعس بعضهم عن أداء دوره في هذا الشأن لأسباب عديدة منها: شعورهم بعدم الإلزامية، وضعف الأنظمة المحلية التي تختص بالبيئة، وعدم وجود البيئة المناسبة في الجهات التي لعملها علاقة بالتلوث البيئي؛ ذلك أن كثيراً من المراجعين الماليين يربحون في القيام بأعمال المراجعة البيئية، والقليل منهم يقومون بها؛ نظراً لوجود كثير من المعوقات التي تحد من قدرتهم للقيام بهذه المراجعة (السعد، ٢٠٠٧م، ص: ٨٧).

ومن هنا جاءت فكرة هذه الدراسة؛ لتوضيح أهم معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية.

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في التحدي الذي يواجه المراجعة للقيام بدورها تجاه المراجعة البيئية؛ حيث إن التوجه للصناعة وتحفيزها يزداد داخل المملكة العربية السعودية لتتوسع مصادر الدخل وعدم الاعتماد على النفط ومشتقاته فقط؛ ويلاحظ أن معظم المدن الصناعية داخل المملكة العربية السعودية قريبة من البحار وبعضها على ضفافها، وهذا يؤثر تأثيراً مباشراً عليها وعلى المدن السكنية المجاورة لها؛ وعلى الرغم من الاهتمام الداخلي بالبيئة وصدور العديد من التشريعات والأنظمة وتقرير بعض الشركات الكبرى عن المسؤولية البيئية إلا أن ذلك لم يتم بالشكل المطلوب الذي يحد من الانتهاكات البيئية،

ويقال من أثرها على البيئة والمجتمع، وتعد المراجعة البيئية من قبل الأطراف الخارجية من الطرق المثلى لمواجهة وتقليل هذه الانتهاكات البيئية، لكن توجد بعض من المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة البيئية، وقد تكون هذه المعوقات داخل منظومة المراجعة أو خارجها، أو تكون متعلقة بالتشريعات ومدى إلزامها للمراجع أو المنشآت للقيام بالمراجعة البيئية؛ لذلك تسعى الدراسة لاستقصاء هذه المعوقات، ومن ثم إيجاد الحلول لتذليلها؛ بهدف تطبيق المراجعة البيئية بشكل فعال.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى:

١. تحديد المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية.
٢. تحديد المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي.
٣. تحديد المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين.

أهمية الدراسة

- تستمد الدراسة أهميتها العلمية من كونها تتطرق إلى بعد آخر من أبعاد المراجعة، وهو المراجعة البيئية؛ حيث تعددت الأبحاث عنها دون أي تغيير حقيقي على أرض الواقع.
- تسعى الدراسة إلى تحديد المعوقات التي تحد من ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، وتطوير الإطار التقليدي للمراجعة، الذي سيساعد المنشآت والجهات ذات العلاقة بالبيئة على التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق المراجعة البيئية والتركيز على نقاط الضعف؛ وبالتالي تكون لديهم القدرة على تجاوز هذه المعوقات والتطبيق الفعلي للمراجعة البيئية.

منهاج الدراسة

اعتمدت الدراسة في جانبها النظري والميداني على المنهاج الاستقرائي؛ بهدف التعرف على معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية من حيث وصف الظاهرة وتحليلها، كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة، ومن الأنظمة

واللوائح وتقارير المحاسبين القانونيين؛ وما أصدرته المنشآت العلمية والمهنية في هذا الشأن وتحليلها؛ بهدف استقراء معوقات ممارسة المراجعة البيئية بصفة عامة؛ وما يسهم في تكوين فكرة واضحة عن هذه المعوقات، ويساعد في رسم الإطار النظري للدراسة؛ خدمة للدراسة في جانبها العملي.

وفي الجانب العملي تم الاعتماد على استبانة تم توجيهها إلى الجهات ذات العلاقة بموضوع البحث؛ وهم: المحاسبون القانونيون (المراجعون الخارجيون) والمنشآت المسببة للتلوث البيئي؛ حيث تم استخدام أسلوب العينة العمدية بالنسبة للمراجعين الخارجيين، والعينة العشوائية بالنسبة للمنشآت المسببة للتلوث البيئي؛ بهدف التعرف على آراء العينة تجاه معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية.

محددات الدراسة

اقتصرت نطاق الدراسة على المعوقات التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية سواء كانت تلك المعوقات متعلقة بالمراجعين الخارجيين، أو بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي، أو بسبب الأنظمة والتشريعات والقوانين البيئية في المملكة العربية السعودية من خلال استقراء الدراسات السابقة، والأبحاث العلمية في مجال المراجعة البيئية، وكذلك الأنظمة والتشريعات والقوانين البيئية.

وفي الجانب الميداني اقتصرت نطاق الدراسة على المحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين)، والمنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي.

أدبيات الدراسة:

أولاً: الإطار النظري:

المحور الأول: مفهوم المراجعة البيئية والدوافع التي ساعدت على نشأة المراجعة البيئية:

● مفهوم المراجعة البيئية

عرّفها معهد المعايير البريطانية بأنها عبارة عن: "تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة، وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك

النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة" (نقلاً عن: رواني، ٢٠١٤م، ص: ١٩٠).

يُستخلص ممّا سبق أنّه وعلى الرغم من وجود العديد من المحاولات من قبل جهات مختلفة على مستوى العالم لتحديد التعريف الأمثل للمراجعة البيئية إلا أنّ هذه الجهات لم تتفق على تعريف موحد، والسبب في ذلك اختلاف وجهات النظر حول المراجعة البيئية، وتعدّد الجهات المستفيدة منها، وهو ما أدّى إلى تعدّد مجالاتها وأنواعها، وأنّ المراجعة البيئية لا يمكن أن يتم تطبيقها إذا لم تتوافر لها متطلبات مختلفة سواء كانت داخلية أم خارجية.

• الدوافع التي ساعدت على نشأة المراجعة البيئية

هنالك عدة أسباب أدّت إلى نشأة المراجعة البيئية؛ ومن بينها ما يلي (أحمد، ٢٠١٦م، ص: ١٥٢):

١. مشاكل التلوث وآثارها: حيث تُعتبر مشكلة التلوث البيئي من أبرز المتغيرات التي أدّت إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية.
٢. حماية البيئة: وتشكل وسيلة ضغط فعّالة على المنشآت الاقتصادية، والحكومات بخصوص قضايا بيئية معينة، وحث المستهلكين على عدم التعامل معها، وزيادة إقبالهم على المنتجات الصديقة للبيئة أو المنتجات الخضراء، والمساعدة في إقامة الدعاوي القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك.

المحور الثاني: أنواع المراجعة البيئية

أولاً: من حيث الأشخاص القائمين بعملية المراجعة البيئية

١. المراجعة البيئية الداخلية: تهتم المراجعة الداخلية بمراجعة مدى الالتزام باللوائح والقوانين البيئية من قبل الإدارة للحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الأداء البيئي لمؤسساتها الفرعية والاقتصادية ككل، ويتم تنفيذ هذه العملية من قبل مجموعة من الأفراد الذين يعملون داخل المنظمة، ويُشترط فيهم أن يكونوا

مستقلين وحياديين عن الموضوعات والأنشطة محل المراجعة، بالإضافة إلى المعرفة والمهارات الخاصة بالمراجعة الداخلية (لعبيدي، ٢٠١٥م، ص: ١١٣).

ويلخص لعبيدي (٢٠١٥م، ص: ١١٤) أهم مجالات المراجعة البيئية الداخلية فيما يلي:

- مراجعة الالتزام: وذلك للتحقق من الالتزام بالأداء البيئي داخل المؤسسة، والالتزام بالسياسات الموضوعية، والقوانين والتشريعات، والأنظمة المحددة لمتطلبات الأداء البيئي.
 - مراجعة نظام إدارة البيئة: وذلك لمعرفة كيفية عمل النظام إدارة البيئة للمؤسسة الاقتصادية.
 - مراجعة عملية المحاسبة البيئية: وذلك للتحقق من سلامة القياس والإفصاح عن الآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية.
 - ٢. المراجعة البيئية الخارجية: وهي المراجعة التي تهتم بالتأثير الماضي والحاضر للأنشطة البيئية للوحدة، وتقييم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، والتأثير المتوقع لعدم الالتزام بالقوائم المالية، وما إذا كانت الممارسات البيئية للوحدة الاقتصادية لها تأثيرات مالية على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (الحسن، ٢٠١٢م، ص: ٨٩).
- وتتمثل أهم خطوات المراجعة البيئية الخارجية كما يرى لعبيدي (٢٠١٥م، ص: ١١٤) فيما يلي:**

- اكتساب فهم شامل لشركة العميل وموضوعاتها ذات الصلة بالبيئة.
- تحديد إمكانية قبول الاتفاقية مع العميل ونطاق وشروط الاتفاقية.
- التخطيط للمهمة.
- أداء إجراءات الالتزام.
- أدلة إجراءات التحقق الأساسية.
- أداء إجراءات الإتمام والفحص.
- إصدار التقرير.

ثانياً: من حيث أهداف المراجعة البيئية

- قسمت بعض الدراسات السابقة أنواع للمراجعة البيئية من حيث أهدافها إلى:
١. المراجعة المالية: وهي مراجعة مدى الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها، في تسجيل، وتبويب، وتلخيص المعاملات المتعلقة بهذا النوع من النفقات والإيرادات؛ بمعنى التأكد من أنّ التكاليف والخصوم والأصول المتعلقة بالبيئة قد تم تحديدها وتقييمها، وأنّ التكلفة البيئية للمنشأة تعكس بطريقة عادلة نتائج التزامات المنشأة وتقاريرها وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها (مسعود، ٢٠٠٧م، ص: ٢٤).
 ٢. مراجعة مدى الالتزام: وتقوم على دراسة الأنشطة والعمليات في إطار القيود القانونية التي تفرضها التعليمات، وتتضمن كما يرى أوكيل (٢٠١٧م، ص: ١٢٨) ثلاث مراحل وهي: مرحلة التقييم الأولية. مرحلة الفحص الفني والتفصيلي كمصادقية التقارير البيئية. مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج.
 ٣. مراجعة نظم الإدارة البيئية: يعبر نظام الإدارة البيئية عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات، والسياسات، والممارسات، والإجراءات، والعمليات، والموارد اللازمة لحماية البيئة، وإدارة القضايا البيئية. ويُعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمنشأة، بهدف توفير معلومات تتعلق بمدى التزام المؤسسة بالقوانين البيئية التي تخضع لها. مدى التزام المؤسسة بسياسات وإجراءاتها البيئية. تحديد وتقييم المخاطر البيئية. تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين على إدارة المؤسسة اتخاذها لتحسين الأداء البيئي. (أوكيل، ٢٠١٧م، ص: ١٢٨)
 ٤. مراجعة منع التلوث: وتهدف إلى التعرف على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بهدف العمل على استبعاد أو تخفيض الالتزامات البيئية، وتستهدف المجالات والمواطن التي يمكن تدنية النفايات بها، ومن ثم يمكن القضاء على التلوث، ومنعه من المنبع بدلاً من محاولة السيطرة عليه في نهاية العملية (أوكيل، ٢٠١٧م، ص: ١٢٨).

المحور الثالث: معوقات ممارسة المراجعة البيئية

• معوقات متعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي:

أولاً: المعوقات التي تواجه المنشآت لممارسة المراجعة البيئية:

أشار عبد المجيد (٢٠١٦م، ص: ٣٩) إلى عدد من المعوقات التي تواجه المنشآت بشأن المراجعة البيئية؛ ومنها:

أ. معوقات تتعلق بتعدد البيئة من حيث:

١. التداخل والتعقيد البيئي، يقابله عدم الاتساق في السياسات البيئية ووجود العديد من السياسات التي تغفل البعد البيئي، مما يجعل من الصعب تحديد مراكز المسؤولية.

٢. عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي، يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها مخططو ومراقبو تنفيذ البرامج البيئية المختلفة، بالحجم والشكل المناسب.

٣. صعوبة تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه من تنفيذ بعض المشروعات، سواء كان هذا الأثر إيجابياً أو سلبياً، كذلك تحديد مداه في الأجل الطويل.

ب. معوقات تتعلق بالأنظمة المحاسبية من حيث:

١. الفشل في تطوير النظم المحاسبية لقياس التغيرات في الموارد الطبيعية والبيئية.

٢. الهدف غير واضح.

٣. صعوبة في تحديد القيمة الاقتصادية للخسائر التي يُحتمل أن تتحملها الدولة نتيجة للأثار السلبية المقدره لبعض المشاريع على البيئة.

ثانياً: المعوقات المرتبطة بإدارة المنشأة

ذكر سوداني (٢٠١٦م، ص: ١١٢) بعض المعوقات المرتبطة بإدارة المنشأة ذاتها يمكن إجمالها فيما يلي:

١. عدم اكتراث الإدارة بالبعد البيئي وأهميته، وضرورة أن تكون المراجعة البيئية نابعةً من الإدارة ذاتها بدوافع ذاتية اختيارية وليست إلزامية.

٢. عدم توفير الدعم الكافي للمراجع البيئي داخل المؤسسة وتذليل العقوبات أمامه لكي يؤدي مهامه بالكفاءة والفعالية المطلوبة.
٣. فتور حماس إدارة المؤسسة لإنشاء إدارة للمراجعة البيئية داخل المؤسسة.
٤. قيام إدارة المؤسسة بتركيز كامل اهتمامها بالمراجعة البيئية الخارجية، تحاشياً للوقوع في مخالفة التشريعات والقانون، وعدم الاكتراث بقصدٍ أو بدون قصدٍ لأهمية المراجعة البيئية الداخلية، والدور الذي تؤديه في استمرار وبقاء ونمو المؤسسة.

وتتمثل المعوقات المرتبطة بالمنشآت في كونها لا تحتفظ بسجلات محاسبية بيئية تسجل فيها التكاليف البيئية بصورة منفصلة عن بقية التكاليف والمصروفات الأخرى الإدارية والعمومية، ومعرفة مدى التزام المنشآت بتطبيق متطلبات المراجعة البيئية، وعكس ذلك في التقارير المالية، مما ينتج عنه ضعف التزام المنشآت بمتطلبات تطبيق المراجعة البيئية. (أبوزر، ٢٠٠٧م، ص: ٩-١٠)

ويرى الباحث أنّ أهم المعوقات التي تواجه تطبيق المنشآت للمراجعة البيئية هي مقاومة الإدارة للتغيير، وعدم تبنيها الأساليب اللازمة للإدارة البيئية.

• **معوقات متعلّقة بالمراجعين الخارجيين:**

أولاً: معوقات تتعلق بتأهيل المراجعين الخارجيين

إنّ عملية المراجعة عادة ما يتم إجراؤها من قبل فريق من الأفراد الذين يقومون بتجميع معلومات واقعية قبل وأثناء زيارة الموقع، وتحليل هذه البيانات والمعلومات ومقارنتها مع معايير المراجعة، واستخلاص وتقديم تقرير عن النتائج التي توصّلوا إليها، وهذه الخطوات عادة ما تجري ضمن نوع من الإطار الرسمي يُدعى (بروتوكول المراجعة)؛ وليقوم هذا الفريق بمهامه بالشكل المطلوب لابدّ أنّ يتم تذليل كافة المعوقات التي تعتبر بمثابة محددات تحدّ من إمكانية أدائه بالشكل المطلوب؛ حيث يلاحظ عدم وجود مُراجعين بيئيين مؤهلين علمياً وعملياً وحاصلين على شهادات مهنية لممارسة نشاط المراجعة البيئية (الزغبي، ٢٠٠٦م، ص: ٣).

ثانياً: معوقات تتعلق بنظام المراجعة البيئية

- يواجه المراجع الخارجي خلال أدائه المراجعة البيئية بعض المعوقات؛ حيث لا توجد معايير أو مقاييس واضحة ومحددة ودقيقة لمراجعة الأداء البيئي، كما يواجه المراجع الخارجي مشكلة نقص المعلومات والبيانات البيئية، وتفاوت جودتها (حاج علي، ٢٠١٥م، ص: ٩٦)، ومن هذه المشاكل:
١. عدم وضوح بعض التشريعات والأنظمة واللوائح القانونية، وعدم وجود معايير مراجعة ومعايير محاسبة بيئية.
 ٢. عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية.
 ٣. عدم تبني نظام الإدارة البيئية.
 ٤. عدم وضوح الإجراءات والمعايير التي تحكم المراجعة البيئية.

ثالثاً: معوقات تتعلق بالتقرير عن المعلومات البيئية

من المعوقات التي تواجه المراجعين الخارجيين في المراجعة البيئية، كيفية التقرير عن المعلومات البيئية ضمن تقريره؛ حيث تظهر ضمن القوائم المالية معلومات عن البيئة غير مفصح عنها بصورة مباشرة، رغم اهتمام مستخدمي القوائم المالية بالبيئة والآثار البيئية المترتبة عليها، ونجد أنّ عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية يؤدي إلى عجز المستخدمين عن اتخاذ القرار، لذلك يجب إلزام الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، وذلك بإصدار تشريعات قانونية تفرض ذلك، وإصدار معايير يسترشد بها المحاسبون والمراجعون (سعد، ٢٠٠٨م، ص: ٣).

يتضح مما سبق أهمية نشر الوعي البيئي بأهمية العناية بالبيئة والمحافظة عليها بين المراجعين والمنشآت، والأطراف ذات العلاقة بالمنشآت، وعلى رأسهم المستثمرون والمقرضون، وأفراد المجتمع بصفة عامة، بحيث يصبح هؤلاء أطرافاً ضاغطة على المنشآت للقيام بدور هام في هذا المجال.

ثانياً: دراسات سابقة

هدفت دراسة Khan (2017) إلى تسليط الضوء على نشاط المجتمع المدني

الذي أدى إلى بدء المراجعة البيئية في الولايات المتحدة في السبعينيات، حيث أدت حملة جنرال موتورز (GM) إلى تغييرات مؤسسية كبيرة لتنفيذ تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات (البيئية) والمشار إليها في الأصل باسم المراجعة الاجتماعية (البيئية)، وقد تم تحليل دور وإجراءات هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) بالتفصيل من أجل تسليط الضوء على اتجاه هذه الوكالة الفيدرالية فيما يتعلق بتنفيذ المراجعة الاجتماعية (البيئية). قام منهج الدراسة على إجراء تحليل مفصل للأدبيات من أوائل السبعينيات من أجل تحديد بداية المراجعة البيئية وأنواعها كمراجعة اجتماعية في مرحله المبكرة، كما تم تحليل حملة جنرال موتورز من أجل تسليط الضوء على أشكال المؤسسات ذات الصلة بالمرحلة الحرجة للتأثيرات الخارجية على الشركات لإجراء المراجعة الاجتماعية (البيئية). وبينت النتائج أن الشركات قاومت في أوائل السبعينيات دمج مبادرات وأعمال المسؤولية الاجتماعية كجزء من أجنداتها، وأشير للمراجعة البيئية كنوع من أنواع المراجعة الاجتماعية في ذلك الوقت إلى إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي تضمنت الإفصاحات البيئية، وبسبب الضغط العام ونشاط المجتمع المدني كان على الشركات اعتماد إجراء مراجعة اجتماعية (بيئية)، تضمنت المراحل الأولية للإفصاحات البيئية الإبلاغ عن المصاريف والمسؤوليات البيئية للشركات، وفرضت هيئة الأوراق المالية والبورصات الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح للتدقيق البيئي، والتي كانت مع ذلك كافية لاتخاذ إجراءات ضد الشركات التي تبين أنها تقدم معلومات بيئية مضللة في إفصاحاتها المتاحة للجمهور، وقد كانت السبعينيات بمثابة منعطف حاسم لبدء وتطوير إعداد التقارير البيئية الإلزامية والطوعية (المراجعة) في الولايات المتحدة.

هدفت دراسة LIU, LIU & WU (2017) إلى تحليل نظرية وواقع المراجعة البيئية في الشركات الصينية، وتبني نظام مراجعة بيئية للشركات مناسب للظروف الوطنية في الصين على أساس نظام الإدارة البيئية، قامت منهجية الدراسة على اقتراح نظام للمرجعة البيئية للمنظمات على أساس نظام الإدارة البيئية، وذلك بالنظر إلى الوضع الحالي للمراجعة البيئية للشركات والمطالبة بتطبيقه. حيث يقوم هذا

النظام على عوامل أهمها: المساعدة في تحقيق هدف المراجعة البيئية للشركات من خلال تحقيق وظائف الإدارة الداخلية للشركات من خلال انتمائه إلى نظام الإدارة البيئية، والمساعدة في تنفيذ أعمال المراجعة البيئية للشركات، حيث أنه إذا استفادت منظمات المراجعة الخارجية بالكامل من العوامل المواتية لنظام الإدارة البيئية في عملية تنفيذ المراجعة فإنها تقلل من عبء عمل التدقيق وتحسن أيضاً جودة المراجعة، والمساعدة على تطوير نظرية المراجعة البيئية للشركات، حيث يمكن توقع أنه مع النضج التدريجي لعملية المراجعة البيئية وزيادة الثقة في شرعية أنشطة الشركات، سيتم نقل تركيز المراجعة إلى نظام الإدارة البيئية ومراجعة نظام الإدارة البيئية، ومعرفة محتويات المراجعة البيئية للشركات على أساس نظام الإدارة البيئية وهي المراجعة الداخلية لبيئة الشركات، المراجعة لاحتياجات السوق مثل تدقيق المنتجات، مراجعة الإنتاج النظيف، المعالجة، ومراجعة مرافق التخزين والتخلص، والمراجعة التي تلبى متطلبات اللوائح المطلوبة من الحكومة. تخلص الدراسة إلى أهمية الالتزام بنظام الأداة البيئية المقترح، وطرح بعض الاقتراحات حول كيفية تحقيق المراجعة البيئية من جوانب بيئة الرقابة الداخلية، قيود الطاقة، وضع المراجعة وتنظيمها، كما بينت الدراسة أن أهمية المراجعة البيئية للشركات القائم على نظام الإدارة البيئية تكمن في المساعدة على تحقيق أهداف المراجعة البيئية للشركة، وتنفيذ أعمال المراجعة البيئية، وتطوير نظرية المراجعة البيئية للشركات.

وهدفت دراسة Sharma (2020) إلى معرفة الفرص المتاحة للمراجعة البيئية في الهند، وتقييم العوامل المؤثرة في تنفيذ عمليات المراجعة البيئية في الصناعات الكبيرة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ممارستها، وذلك لتقييم العوائق التي تحول دون التنفيذ الناجح للمراجعة البيئية، وتحديد دور المراجع الداخلي. استخدمت الدراسة الأساليب الوصفية، حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال زيارة المكاتب الرئيسية ومقابلة المسؤولين التنفيذيين بالشركة موضوع الدراسة وهي شركة Hindustan Copper Ltd، ثم تمت إعادة صياغتها في تنسيقات مناسبة وتم إجراء التحليل وفقاً لذلك، وقد تم اختبار الفرضيات لبيان الأثر ذو القيمة الإحصائية، وغطت الدراسة

بشكل أساسي الفترة من ٢٠١٣/٢٠١٤ إلى ٢٠١٨-٢٠١٩. بينت النتائج أن الشركة تقوم بشكل منهجي بإجراء المراجعة البيئية في مصانعها ومواقع عملها المختلفة على أساس منتظم، وتتوفر التقارير والبيانات الخاصة بها على موقع الشركة الإلكتروني، كما أن الشركة لديها العديد من المصانع والوحدات الإنتاجية ذات القوى العاملة الكبيرة والتي ترتبط بشكل مباشر بالبيئة ومن الضروري التحقق من مستوى التلوث في مصانعهم والمواقع القريبة، لذا تعتبر ممارسات التدقيق البيئي ضرورية لمعرفة حالة التلوث في مواقعها في الوقت المناسب، وبالتالي، يمكن القول أن هناك مجالاً كافياً لتطبيق ممارسات التدقيق البيئي في الشركة قيد الدراسة، وأخيراً تدعم الدراسة الحالية الفرضية القائلة انه لا يوجد فرق كبير في ممارسات التدقيق البيئي التي تتبناها شركة Hindustan Copper Ltd، والتي اعتمدت نمطاً مختلفاً تماماً من التدقيق البيئي الموضح في الدراسة. اقترح الباحث في نهاية الدراسة استخدام نتائج التدقيق البيئي من قبل إدارات الشركة لتحديد مجالات التحسين للحفاظ على التلوث ضمن الحدود المسموح بها.

الدراسة الميدانية

تناول هذا الجزء إجراءات الدراسة وأدواتها، وعرض نتائجها التفصيلية، وتحليلها وتفسيرها على النحو الآتي:

- **منهاج الدراسة:** تعتمد هذه الدراسة على المنهاج الاستقرائي؛ الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ووصفها وصفاً دقيقاً والتعبير عنها تعبيراً كمياً، وهذا المنهاج يتوافق مع طبيعة الدراسة الحالية. وقد تم استخدام هذا المنهاج لمعرفة آراء المستطلعين حول أهم المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية؛ المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية، والمتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي، وأخيراً المتعلقة بالمراجعين الخارجيين.
- **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من موظفي وموظفات المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي، والمحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) في المملكة العربية السعودية.

- **عينة الدراسة:** قام الباحث باختيار عينة عمدية بالنسبة للمراجعين الخارجيين وعينة عشوائية بالنسبة للمنشآت المسببة للتلوث البيئي، وقد تم توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) على (٢٥٠) فرداً من مجتمع الدراسة، تم استرداد (١٩٦) منها، وقد كانت الاستبانات الصالحة منها للتحليل (١٨٥) استبانة بنسبة (٧٤%) من الاستبانات الموزعة، وهو ما شكل عينة الدراسة النهائية، كان منهم (٩٠) من موظفي وموظفات المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي، و(٩٥) من المراجعين الخارجيين.
- **أدوات الدراسة:** استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات؛ كونها أنسب أداة لجمع المعلومات والبيانات من موظفي وموظفات المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث البيئي والمحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) في المملكة العربية السعودية، واشتملت الاستبانة على ثلاثة محاور؛ هي: المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، والمعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية، والمعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي، وأخيراً المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين، وحوت الاستبانة إحدى وثلاثين عبارة تم الإجابة عنها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي: موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً، بحيث يتم منح قيم تنازليه لها من (٥) إلى (١) على التوالي، كما تم قياس صدق أداة الدراسة وثباتها واتساقها كما يلي:
 - أ. **صدق الأداة:** يؤدي قياس صدق أداة الدراسة إلى ارتفاع مستوى الثقة بالنتائج؛ حيث تم عرضها في صورتها الأولية على المشرفين على الباحث اللذين وافقا عليها مبدئياً مع بعض التعديلات، ثم تم عرض الاستبانة على أربعة (٤) من الأساتذة المحكمين، وقد كانت آراؤهم إيجابية؛ حيث قاموا باقتراح بعض التعديلات تم استيفؤها كاملة.
 - ب. **ثبات الأداة:** تم استخدام طريقة الاتساق الداخلي (ألفا كرونباخ)، حيث يتضح أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول بلغ (٠.٨٧٣)، وللمحور الثاني (٠.٨٥٦)، وللمحور الثالث (٠.٨٧٠)، ولأداة ككل (٠.٩٢٥)، ويُلاحظ أن جميع معاملات

الثبات عالية (أكبر من: ٠.٧٥)؛ مما يعني أن هناك ثبات عال لأداة الدراسة، وأنه إذا تم إعادة توزيع الاستبانة على نفس العينة بعد فترة زمنية، فإنه سيتم الحصول على إجابات تشابه النتائج الحالية بنسبة كلية تزيد عن (٩٢ %).

- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تحليل بيانات هذه الدراسة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science - SPSS) الإصدار رقم: (2٢)، وتم استخدام العمليات والاختبارات الإحصائية التالية:

- ١- معاملات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لإيجاد معامل الثبات لأداة الدراسة.
- ٢- معامل ارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.
- ٣- التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة وفقاً للمعلومات الشخصية.
- ٤- التكرار والنسب المئوية لوصف اتجاه الإجابات نحو كل عبارة من عبارات أداة الدراسة.
- ٥- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لدرجات الاستجابات لدراسة التوجهات نحو محاور أداة الدراسة.

تحليل وتفسير النتائج:

أ. تحديد المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية:

تم حساب الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية والمستوى لمعرفة المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، مرتبة حسب أهميتها كما في الجدول رقم (١) التالي:

جدول رقم (١)

المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	
مرتفع	0.968	4.157	عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية.	١
مرتفع	0.944	4.070	عدم وجود حوافز وإعفاءات ضريبية.	٢
مرتفع	0.961	4.070	عدم اعتبار المخالفات البيئية من المخالفات التي تستوجب العقوبة.	٣
مرتفع	0.754	4.049	عدم شمول العقوبات كل المخالفات البيئية.	٤
مرتفع	0.877	4.043	عدم كفاية العقوبات والغرامات المتعلقة بالمخالفات البيئية المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية الحالية.	٥
مرتفع	0.986	3.984	تعدد الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	٦
مرتفع	0.924	3.984	ضعف وعي واهتمام الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	٧
مرتفع	0.951	3.951	عدم وجود معايير واضحة ومحددة للمراجعة البيئية.	٨
مرتفع	0.979	3.941	تعدد الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	٩
مرتفع	1.007	3.914	تضارب اختصاصات الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	١٠
مرتفع	٠.٩٣٥	٤.٠١٦	الدرجة الكلية	

يتضح من الجدول رقم (١) أعلاه أن ارتفاع مستوى المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (٤.٠١٦) والانحراف المعياري (٠.٩٣٥)، وكانت جميع العبارات العشرة ذات مستوى عالٍ أيضاً بلا استثناء؛ حيث جاءت عبارة: "عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية" في المرتبة الأولى من حيث المعوقات المتعلقة بالتشريعات

والأنظمة البيئية بوسط حسابي (٤.١٥٧) وانحراف معياري (٠.٩٨)، وأخيرا كانت أقل المعوقات من حيث الأهمية برأي المشاركين في الدراسة عبارة: " تضارب اختصاصات الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية" بوسط حسابي (٣.٩١٤)، وانحراف معياري (١.٠٠٧).

ويرى الباحث أن من أهم المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة في السعودية، هي أن هذه الأنظمة لم تشر إلى عقوبات أو جزاءات رادعة للممارسات المخالفة لها، وتتوافق نتائج الدراسة في هذا المحور مع دراسة (باعجاجة، ٢٠١٢م) ودراسة (علي، ٢٠١٦م)، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (السعد، ٢٠٠٧م) من حيث أهمية تدخل الدولة بسن قوانين بيئية ملزمة.

ب. المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية

تم حساب الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية والمستوى لمعرفة المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي في المملكة، مرتبة حسب أهميتها كما في الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)

المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي في المملكة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١	افتقار نظم الرقابة الداخلية في المنشآت لإجراءات التعامل مع الأحداث البيئية.	4.286	0.737	مرتفع
٢	عدم الاهتمام بالمراجعة الداخلية للبيئة في المنشآت.	4.276	0.733	مرتفع
٣	عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة البيئية تحدد ما يجب على المنشآت القيام به تجاه البيئة ومسؤولياتها حيال ذلك.	4.270	0.855	مرتفع

معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

سعيد بن محمد الرزاق هوساوي

مرتفع	0.732	4.227	عدم اهتمام إدارة المنشآت بشكل عام بالبعد البيئي.	٤
مرتفع	0.782	4.173	عدم اعتبار القضايا والمشكلات البيئية من ضمن المسؤولية المجتمعية للمنشآت.	٥
مرتفع	0.818	4.162	عدم وجود نظم محاسبية لقياس تغيرات الموارد الطبيعية والبيئية لتنفيذ المراجعة البيئية للمنشآت.	٦
مرتفع	0.833	4.081	عدم القدرة على تحديد الخسائر الاقتصادية للأثار البيئية السلبية.	٧
مرتفع	0.844	4.016	عدم وجود سجلات محاسبية تفصل التكاليف البيئية عن بقية تكاليف المنشأة.	٨
مرتفع	0.699	4.000	عدم توافر نظام معلومات بيئية مناسب ومتكامل على مستوى المملكة يحدد البيانات التي تحتاجها المنشآت لتنفيذ المراجعة البيئية.	٩
مرتفع	0.938	3.968	صعوبة تحديد وقياس الأثر البيئي للأنشطة في المنشآت.	١٠
مرتفع	0.855	3.811	التعقيد والتداخل بين الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	١١
مرتفع	٠.٨٠٢	٤.١١٥	الدرجة الكلية	

يتضح من الجدول رقم (٢) أعلاه أن ارتفاع مستوى المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (٤.١١٥)، والانحراف المعياري (٠.٨٠٢)، وكان مستوى جميع العبارات مرتفع بلا استثناء؛ حيث جاءت عبارة: "افتقار نظم الرقابة الداخلية في المنشآت لإجراءات التعامل مع الأحداث البيئية" في المرتبة الأولى من حيث المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث بوسط حسابي (٤.٢٨٦) وانحراف معياري (٠.٧٣٧)، وأخيراً كانت أقل المعوقات من حيث الأهمية برأي المستطلعين في المرتبة الحادية عشرة "التعقيد والتداخل بين الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية" بوسط حسابي (3.811)، وانحراف معياري (٠.٨٥٥).

ويرى الباحث أن من أهم المعوقات المتعلقة بالمنشآت المسببة للتلوث البيئي في السعودية، هو عدم وجود نظم رقابة بيئية محاسبية تراقب وتسجل الأحداث البيئية بشكل يساعد المنشأة على تطبيق المراجعة البيئية الداخلية، ويساعد المراجع الخارجي على القيام بعمله في المراجعة الخارجية البيئية، وتتوافق نتائج الدراسة في هذا المحور مع دراسة (الحسن، ٢٠١٢م)

ج. المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية:

لمعرفة هذه المعوقات تم حساب الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية والمستوى للمعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، مرتبة حسب أهميتها كما في الجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣)

المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية في المملكة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية.	4.270	0.701	مرتفع
٢	عدم إلزام التشريعات بالتقرير بشكل منفصل عن القضايا البيئية في تقرير المراجع الخارجي يحد من تنفيذ هذه المراجعة.	4.222	0.759	مرتفع
٣	تجاهل التعليم المحاسبي للقضايا البيئية يحد من اهتمام المراجعين الخارجيين بأهمية المراجعة البيئية.	4.211	0.856	مرتفع
٤	عدم وجود نموذج واضح للإفصاح عن تقرير المراجعة البيئية الخارجية يحد من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين.	4.211	0.740	مرتفع
٥	تحد نتائج المراجعة البيئية غير المتوافقة أو المتضاربة من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين.	4.189	0.739	مرتفع
٦	ارتفاع تكاليف المراجعة البيئية الخارجية وصعوبة تقديرها مسبقاً يحد من إجرائها من قبل المراجعين الخارجيين.	4.184	0.793	مرتفع

معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

سعيد بن محمد الرزاق هوساوي

مرتفع	0.796	4.173	عدم وجود معايير واضحة ومتفق عليها لمراجعة الأداء البيئي.	٧
مرتفع	0.804	4.146	عدم تعاون إدارات المنشآت مع المراجع الخارجي في تقديم بيانات الالتزامات المالية البيئية يحد من تنفيذ وجودة المراجعة البيئية.	٨
مرتفع	0.898	4.141	ضعف التأهيل العملي للمراجعين الخارجيين لتنفيذ المراجعة البيئية.	٩
مرتفع	0.830	4.086	استخدام التقديرات الشخصية من قبل المراجع الخارجي للأثار البيئية لأنشطة المنشآت يحد من رغبته في تنفيذ المراجعة البيئية الخارجية.	١٠
	٠.٧٩٢	٤.١٨٣	الدرجة الكلية	

يتضح من الجدول رقم (٣) أعلاه أن مستوى المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسي المراجعة البيئية كان عالٍ، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (٤,١٨٣) والانحراف المعياري (٠.٧٠١)، وجاءت الموافقة على جميع العبارات العشرة بنسب مرتفعة بلا استثناء؛ حيث جاءت عبارة "نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية" بوسط حسابي (٤.٢٧٠) وانحراف معياري (٠.٧٠١) في المرتبة الأولى. وأخيراً كانت أقل المعوقات من حيث الأهمية برأي المستطلعين في المرتبة العاشرة وهي عبارة "استخدام التقديرات الشخصية من قبل المراجع الخارجي للأثار البيئية لأنشطة المنشآت يحد من رغبته في تنفيذ المراجعة البيئية الخارجية" بوسط حسابي (٤.٠٨٩) وانحراف معياري (٠.٨٣٠).

ويرى الباحث أن من أهم المعوقات التي تحد من قدرة المراجعين الخارجيين على القيام بالمراجعة البيئية في السعودية: هو عدم توفر المدخلات التي تساعدهم على القيام بعملهم؛ بسبب نقص البيانات والمعلومات المحاسبية البيئية.

ملخص لنتائج الدراسة

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

١. يعد عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية من أبرز المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية في المملكة العربية السعودية، حيث وافق عليها أكثر من (٧٨%) من عينة الدراسة بين موافق بشدة وموافق.
٢. إن افتقار نظم الرقابة الداخلية في المنشآت لإجراءات التعامل مع الأحداث البيئية، يمنع المنشآت المسببة للتلوث البيئي من القيام بعملية المراجعة البيئية؛ حيث اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على هذا العائق بنسبة تجاوزت (٨٧%) وباستجابة موافق بشدة وموافق.
٣. يحد نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية، وبتوافق بين موافق بشدة وموافق بين عينة الدراية وبنسبة أكبر من (٨٨%).
٤. اتضح أن التعقيد والتداخل بين الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية يعد من أكبر عوائق ممارسة المراجعة البيئية، ويجعل مسؤولية المراجعة البيئية عائمة بين الجهات.
٥. يحد ضعف التأهيل العملي للمحاسبين القانونيين لتنفيذ المراجعة البيئية من ممارسة المراجعة البيئية؛ حيث يقتصر التأهيل الخاص بالمحاسبين القانونيين على الجوانب التي تمكنهم من القيام بالمراجعة المالية.
٦. يرى معظم أفراد العينة، أن نتائج المراجعة البيئية غير المتوافقة أو المتضاربة تحد من تنفيذ المحاسبين القانونيين للمراجعة البيئية، كما أن تكاليف المراجعة الباهظة بسبب الاستعانة بالمختصين تحد من ممارسة المراجعة البيئية.

التوصيات:

توصي الدراسة بالآتي:

١. توسيع دائرة أعمال المحاسبين القانونيين بحيث تشمل المراجعة البيئية.
٢. تدليل الصعوبات التي تواجه المنظمات الخاصة بالتشريعات البيئية.

المراجع

- أبو زر، عفاف بنت إسحاق، (٢٠٠٧م)، "تبني مفهوم المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر"، *ورقة مقدمة إلى مؤتمر جامعة فيلانفيا، عمان: الأردن: كلية العلوم الإدارية والمالية*.
- أحمد، تهاني بن أبو القاسم (٢٠١٦م)، "تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC): بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، السويس: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مج: (٧)، ع: (٢)، ص - ص: ١٤٧-١٩٠*.
- أوكل، حميدة (٢٠١٧م)، "المراجعة البيئية ورهان تحقيق التنمية المستدامة"، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر: جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مج: (١٠)، ع: (٢)، ص - ص: ١٢٤ - ١٣٥*.
- باعجاجة، سالم بن سعيد (٢٠١٢م)، "المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين"، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، القاهرة: جامعة الأزهر، ع: (٩)، ص - ص: ٧٢-١٢٠*.
- باوزير، شفاء بنت محمد (٢٠٠٧م)، "مراجعة الأداء البيئي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة*.
- حاج علي، الفاتح بن الطيب عبد الله (٢٠١٥م)، "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي"، *رسالة ماجستير غير منشورة، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا*.
- الحسن، عمر السر (٢٠١٢م)، "المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية للمنشآت السودانية: دراسة ميدانية"، *رسالة دكتوراه في المحاسبة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا*.
- رواني، أبو حفص (٢٠١٤م)، "المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة"، *مجلة رؤى اقتصادية، الجزائر: جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ع: (٦)، ص - ص: ١٨٥ - ٢٠٠*.
- الزعبي، ناصر بن يوسف والزعبي، علي بن عبد الله ودرغمة، زهران بن محمد، (٢٠٠٦م)، "نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن"، *مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن: مج: (٣٣)، ع: (١)، ص - ص: ١-١٦*.
- سعد، إخلاص بنت سعد (٢٠٠٨م)، "الإفصاح عن المعلومات البيئية وأثره في تقرير المراجع الخارجي في السودان: دراسة تحليلية وتطبيقية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، السودان: جامعة السودان*

- للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
- السعد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠٠٧م)، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية"، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج: (٢٠)، ع: (٢)*، ص - ص: ٨٣-١٥٠.
- سوداني، رحمة (٢٠١٦م)، "دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي"، *رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير*.
- عبد المجيد، محمد بن سيد عبد الوهاب (٢٠١٦م)، "دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية"، *مجلة الدراسات العليا، السودان: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مج: (٦)، ع: (٢١)*، ص - ص: ٢٥-٥٠.
- علي، صلاح بن عبدالحفيظ (٢٠١٧م)، "معوقات مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية"، *مجلة الدراسات الميدانية في المحاسبة والمراجعة، البحرين: جامعة البحرين، كلية إدارة الأعمال، مج: (٤)، ع: (١)*، ص - ص: ١٠٢-١٤٤.
- لعبيدي، مهاوات (٢٠١٥م)، "المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي"، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر: جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مج: (٨)، ع: (٢)*، ص - ص: ١٠٨-١٢٥.
- مسعود، سناء بنت ماهر محمدي (٢٠٠٧م)، "دور المراجعة البيئية في ترشيدها قرارات الاستثمار في الأوراق المالية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، مصر: جامعة بنها، كلية التجارة*.
- موسى، الطيب حامد بن إدريس (٢٠١٣م)، "معايير المراجعة البيئية ومسؤوليات المراجع طبقا للمعايير البيئية"، *مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، ع: (١)*، ص - ص: ٥٠-١٠٤.
- Khan, Tehmina, (2017), "The initiation of environmental auditing in the United States", *Managerial Auditing Journal*, Vol:(32) Iss:(8), PP.810-826.
- Liu, Xiao-Feng. Liu, Yang-Yang & Wu Xiao-Ling, (2017), "Study on Corporate Environmental Auditing based on Environmental Management Systems", *DEStech Transactions on Social Science Education and Human Science*, (May), PP. 644-649.
- Sharma, D. Kumar (2020) "An Effective Implementation of Environmental", *Test Engineering and Management*, Vol. (83), PP. 5370-5379.