

تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية)

رسالة مقدمة من الطالب

علاء كامل حسن خليفه

بكالوريوس تجارة - جامعة أسيوط 1986

ماجستير العلوم البيئية - معهد الدراسات والبحوث البيئية

جامعة عين شمس 2006

**لإستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراة الفلسفة
في العلوم البيئية**

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

معهد الدراسات والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

2014

صفحة الموافقة على الرسالة

تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية)

رسالة مقدمة من الطالب

علاء كامل حسن خليفة

بكالوريوس تجارة - جامعة أسيوط 1986

ماجستير العلوم البيئية - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة عين شمس

2006

لاستكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراة الفلسفة
في العلوم البيئية
قسم / العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

وقد تمت مناقشة الرسالة والموافقة عليها

اللجنة التوقية

1- أ.د. / على إبراهيم طلبه.
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس

2- أ.د. / طارق عبد العال حماد
أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة جامعة عين شمس

3- أ.د. / سيد عبد الفتاح صالح
أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث
جامعة قناة السويس

4- أ. د. / مصطفى محمد محمد حسن خليل استاذ الكيمياء بكلية
العلوم جامعة عين شمس

5- د. / طه عبد العظيم محمد عبد الرازق.....
أستاذ الكيمياء البيئية المساعد بمعهد الدراسات والبحوث البيئية
جامعة عين شمس

2014

تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية)

رسالة مقدمة من الطالب

علاء كامل حسن خليفة

بكالوريوس تجارة - جامعة أسيوط 1986

ماجستير العلوم البيئية - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة عين شمس

2006

لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراة الفلسفة
في العلوم البيئية
قسم / العلوم الإقتصادية والقانونية و الإدارية البيئية

تحت إشراف:

1- أ.د. / على إبراهيم طلبه
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس

2- أ.د. / طارق عبد العال حماد
أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة جامعة عين شمس

3- د. / طه عبد العظيم محمد عبد الرازق
أستاذ الكيمياء البيئية المساعد بمعهد الدراسات والبحوث البيئية
جامعة عين شمس

ختم الإجازة :

أجيزت الرسالة بتاريخ : / / 2014م

موافقة مجلس المعهد
الجامعة
2014 / /
2014 م

موافقة مجلس

/ /

2014م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا﴾

صدق الله العظيم

الآية 85 - سورة الإسراء

إهداء

إلي نبع الحب و الحنانوالدتي رحمة الله عليها

إلي من أضاء لي طريق العلم والدي العزيز متعه الله بالصحة بسم

الله الرحمن الرحيم : ﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ

ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾ سورة الإسراء - الآية 24 -

إلي رفيقة الدرب الطويل..... زوجتي العزيزة

إلي أخوتي الأعزاء..... متعهم الله بالصحة والعافية

إلي أنجالي وأحبائي قرة العين.....عبدالرحمن، عمرو، محمد ،

مصطفى ، ومؤمن- بارك الله لنا فيهم

إليهم جميعاً أهدي رسالتي

تقديراً للجميل واعترافاً بالفضل

الباحث/علاء كامل

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين ، معلم البشر أجمعين سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم) أما بعد . يقتضي واجب الإعراف بالفضل، أن أقدم كل آيات الشكر و التقدير إلى كل منأسهم في تقديم يد العون علي إخراج هذه الأطروحة ، و أعترف بعجزى عن التعبير، لأستاذي الجليل الأستاذ الدكتور / علي إبراهيم طلبه ، أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق، الذي تفضل بقبول الإشراف على هذا البحث، و ما أبدى علي من ملاحظات و توجيهات، و منحني من جهد العالم الفاضل و الاستاذ القدير ما أتاح لي استكمال جوانب النقص، و مواطن ال ذلل و الخطأ الذي تاه فيها العديد من طلاب البحث والمعرفة.

وأوجه بوافر الفضل والامتنان لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/طارق عبد العال حماد ، أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد كلية التجارة جامعة عين شمس ، الذي غمرني برعاية كريمة و جهد صادق، ساعدني في التغلب علي كثير من المشكلات الفنية التي صادفت البحث ، رغم مسؤولياته ، فأسجل له عرفاني و تقديري.

وأوجه أيضاً بالشكر والتقدير لأستاذي الفاضل الدكتور /طه عبد العظيم محمد عبد الرازق أستاذ مساعد الكيمياء البيئية بمعهد الدراسات و البحوث البيئية الذي لا يمكنني أن أنكر كرمه علي في إمدادي بالمعلومات القيمة التي لولاهما أتممت هذا البحث، وكانت لتوجيهاته القيمة ومتابعته المستمرة لي الأثر الكبير في إتمام هذا البحث.

و أسجل شكري العميق لأساتذتي الأجلاء :-

الأستاذة الدكتور/ سيد عبد الفتاح صالح ، أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، والأستاذ الدكتور / مصطفى حسن خليل ، أستاذ الكيمياء التحليلية بكلية العلوم - جامعة عين شمس اللذين تفضلا بقبول المشاركة في مناقشة هذه الأطروحة رغم مشاغلهم و مسؤولياتهم الجسام .

و نهاية القول، إن كنت وفقت في إدراك الغاية من وراء هذا البحث فذلك
بفضل الله و بتوجيه أساتذتي الاجلاء، وإن كنت قد أخفقت في إدراكها على نحو ما،
فمن نافلة القول، أني أنهض وحدي بتبعات هذا الإخفاق، و حسبني أني حاولت.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

مقدمة البحث :

تمثل المراجعة البيئية فرعاً جديداً من فروع علم المراجعة انبثق عن التطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية ونتج عن مزيد من الارتباط بين المحاسبة البيئية التي تعمل فيها وذلك في ظل متغيرات بيئية أكثر تأثيراً على الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

وإذا كانت المراجعة البيئية تمثل امتداداً طبيعياً للمراجعة المالية وذلك لأن المراجع البيئي قد يستخدم بعض الأساليب المعتادة في المراجعة المالية مثل الاستفسارات و الاستقصاء والمقابلات الشخصية فإن أهم ما تتصف به المراجعة البيئية عن المراجعة المالية هو امتدادها إلى المجالات الجديدة خارج النظام المحاسبي و المالي و بالتالي فإن أسلوب المراجعة البيئية يختلف عن المراجعة المالية . إن مصطلح المراجعة البيئية Environmental Audit غير واضح إلى حد كبير ، حيث يستخدم في الممارسات العلمية وكذلك في أدبيات المحاسبة والمراجعة ، ليشير إلى مجال متسع من التقديرات والاختبارات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت ، ولقد أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في دراسة بعنوان " مهنة المراجعة البيئية " أن المراجعة البيئية تتضمن:-

- التقديرات المرتبطة بتلوث المجال أو البيئة .
 - تقديرات الأثر البيئي المرتبطة بتخطيط الاستثمارات .
 - مجالات الفحص المتعلقة بالمحافظة على السلامة البيئية .
 - مراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت .
 - مراجعة التزام المنشآت بالقوانين واللوائح البيئية .
- وقد عرفت منظمة حماية البيئة الأمريكية (1995) ، المراجعة البيئية بأنها " فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية " .

ونظراً لتزايد معدلات التلوث البيئي وما يصاحبها من تدهور شديد في معدلات التنمية الاقتصادية ، هناك العديد من الأسباب التي تدفع الباحث إلى الاتجاه لتقويم نظم المراجعة البيئية ومن أهم هذه الأسباب :-

- ١ . عدم وجود إطار متكامل لمعايير نظم المراجعة البيئية .
- ٢ . الضغط الاجتماعي على الحكومات و بالتالي على المنشآت الصناعية لوقف التلوث والتلف البيئي .
- ٣ . تحسين صورة المنشأة و إظهار اهتمامها بالمحافظة على البيئة وذلك عن طريق الإعلان عن اهتمام المنشأة بالأداء البيئي و المراجعة البيئية

٤. زيادة الأزمات البيئية واهتمام وسائل الإعلام بمشاكل البيئة
٥. الوفاء بمتطلبات التصدير، و تنفيذ الإجراءات اللازمة لتطبيق مجموعة المواصفات البيئية الجديدة (ISO 14000).
٦. تجنب التعرض للعقوبات التي تفرضها قوانين حماية البيئة .

الدراسات السابقة :-

أولاً : الدراسات الأجنبية :-

1- دراسة Colbert & Craig 1993^(١)

تعد هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي أبرزت دور المراجع الخارجي في القيام بعملية المراجعة البيئية ، حيث تناولت مدى تأثير القضايا البيئية على عملية المراجعة المالية ، ومعايير المراجعة المالية التي يمكن أن تنطبق على المراجعة البيئية . وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :- **أولاً :** أن أنشطة وعمليات المنشأة الصناعية لها تأثيرات بيئية يترتب عليها ظهور بعض البنود المالية التي ينبغي المحاسبة و الإفصاح عنها ، مثل الخسائر و الالتزامات البيئية ، **ثانياً :** على المراجعين الخارجيين الاهتمام بهذه البنود لما لها من تأثيرات علي ربحية المنشأة ومركزها المالي ، **ثالثاً :** أن هناك عدداً من معايير المحاسبة المالية التي يمكن أن تطبق للمحاسبة والإفصاح عن هذه البنود مثل قائمة معايير المحاسبة المالية عن الالتزامات المحتملة ، كما أن هناك عدداً من معايير المراجعة التي يمكن أن تطبق للتحقق من هذه البنود مثل قائمة معايير المراجعة وذلك عن مراجعة التقديرات المحاسبية وغيرها .

2- دراسة Dittenhofer, 1995^(٢)

تناولت هذه الدراسة دور كل من المحاسب والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمعالجة القضايا البيئية ، وقد خلصت إلى النتائج التالية :- **أولاً :** على المحاسبين إدراك الخطر الناتج عن القضايا البيئية و الذي يتمثل في وجود التكاليف والالتزامات البيئية ، وعليهم تقدير هذه البنود موضوعياً والإفصاح عنها بما يتلائم مع المعايير المحاسبية ، **ثانياً :** على المراجع الداخلي القيام بدوره في ضمان التزام المنشأة التي يعمل بها بالقوانين و التنظيمات الحكومية و تقليل المخاطر البيئية ، **ثالثاً :** للمراجع الخارجي دور مهم في التحقق من مدى التزام المنشأة

(1) Colbert, J., & Craig S., "Environmental Issues In Financial Auditing Journal, Vol. 8, No. 5, 1993, pp26-32 .

(2) Dittenhofer, Mort. " Environmental Accounting and Auditing " , Managerial Auditing Journal , vol. 10 , No.8,1995, pp.40-51.

بالقوانين والمتطلبات الحكومية ، والتحقق من عدالة تقدير التكاليف والالتزامات البيئية والإفصاح عنها.

3- دراسة Collison & Gray , 1996 (٣)

تناولت هذه الدراسة مدى إستجابة مهنة المراجعة المالية الإلزامية بالمملكة المتحدة للقضايا البيئية ، والتي أصبحت موضوع اهتمام العديد من المحاسبين و المراجعين و المنظمات المهنية وواضعي القوانين و السياسات و التنظيمات في كل أنحاء العالم ، وقد أظهرت الدراسة أن القضايا البيئية تؤثر على العديد من بنود حساب الأرباح و الخسائر مثل إيرادات المبيعات وتكلفة المواد الأولية والإهلاك و تكاليف البحوث و التطوير وغيرها ، و العديد من بنود الميزانية مثل الأصول الثابتة وقيمة الأسهم والاستثمارات و الالتزامات وغيرها ، وقد قامت الدراسة باستقصاء 616 مراجعاً ، منهم 312 ينتمون إلى مكاتب المراجعة الكبرى ، و 152 ينتمون إلى مكاتب المراجعة المتوسطة ، و 152 ينتمون إلى مكاتب المراجعة الصغرى ، و قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :- **أولاً** : أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة ومدى الاستجابة للقضايا البيئية ، **ثانياً** : أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وتوافر الخبرات القادرة على التعامل مع القضايا البيئية، **ثالثاً** : أن هناك موافقة قوية من جميع المراجعين على أن هناك حاجة ماسة إلى زيادة الوعي والإدراك البيئي لديهم، **رابعاً** : أن هناك موافقة قوية من المراجعين على امتلاكهم للمهارات الأساسية للقيام بعملية المراجعة البيئية .

4- دراسة Beets & Southern 1999 (٤)

تتعلق هذه الدراسة بالتقارير البيئية ومدى حاجتها إلى معايير محاسبية لتنظيمها وإلي المراجعة أو التأكيد Assurance وقد أظهرت الدراسة أن التقارير البيئية مازالت غير موحدة و تختلف في الشكل والمحتوى والدورية ، مما يتطلب الحاجة إلى بعض المعايير المحاسبية لتوحيدها وتنظيمها ، وتحتاج هذه التقارير إلى عملية التحقق من قبل المراجع المستقل والتي سوف تؤدي إلى زيادة مصداقيتها و تقليل احتمالات تعرض المنشأة إلى العقوبات بسبب التفسير

(3) Collison , David & Gray David G. Collison, The Response of Statutory Financial Auditors in the UK to Environmental Issues: A Descriptive and Exploratory Case Study , British Accounting Review ,1996.pp.325-334.

(4)Douglas, B. & Christopher C. : "Corporate Environmental Reports: The Need for standards and An Environmental Assurance Service", Accounting Horizons, June 1999,pp.129-145.

غير السليم لها . وأبرزت الدراسة أيضاً أن التحقق من التقارير البيئية هو عمل ملائم للمراجعين لما يمتكونه من مهارات أساسية ، و أن الأمر قد يحتاج إلى بعض التأهيل للمراجعين و المساعدة من قبل الخبراء و البيئيين .

5- دراسة Ammenberg & Others, 2001 (٥) :-

تختص هذه الدراسة بالمراجعة الخارجية لنظم الإدارة البيئية ، وكيفية قيام المراجع الخارجي بتفسير وتطبيق المعيار 14001 الصادر عن منظمة المعايير الدولية ISO وقد تمت الدراسة التطبيقية من خلال مقابلة مع المراجعين الخارجيين المعتمدين لمراجعة نظم الإدارة البيئية . وقد كان من نتائجها أن اختلاف نظم الإدارة البيئية من منشأة إلى أخرى يمثل أحد العقبات التي تواجه المراجع ، كما أن المراجعين يستخدمون معايير أخرى غير محاسبية أهمها المعايير البيئية و الفنية و الاقتصادية و القانونية.

6- دراسة Leary, 2003 (٦) :-

تناولت هذه الدراسة مراجعة الإفصاح البيئي الذي تقدمه الشركات الأمريكية في نموذج 10-K، ومدى ملاءمة هذا الإفصاح لمتطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ، وأيضاً مدى قيام هذه الشركات بتقديم إفصاح تطوعي في هذا النموذج ، وعلاقة الإفصاح المقدم بخصائص الشركة ، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على 500 شركة صناعية كبرى خلال الفترة من 1991-1997 ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:- **أولاً:** أن هناك زيادة في حجم ونوعية الإفصاح التطوعي الذي قدمته الشركات خلال فترة الدراسة ، **ثانياً:** عدم تزايد حجم ونوعية الإفصاح الإلزامي خلال نفس فترة الدراسة ، **ثالثاً:** إن مستوى الإفصاح المقدم يتناسب طردياً مع حجم الشركة ، وربحيتها ، و نوع الصناعة ، وحجم المتطلبات الحكومية.

7- دراسة Zimiles & Israel, 2003 (٧) :-

تمت هذه الدراسة بمساعدة شركة المحاسبة الكبرى KPMG تحت عنوان الإفصاح البيئي في القوائم المالية ، وقد أظهرت الدراسة أن هذا الإفصاح هو التطور الجديد في مهنة المحاسبة ، والذي بدوره سوف يؤثر على مهنة المراجعة وإجراءاتها كما أظهرت الدراسة أن هناك الكثير

(5) Ammenberg, Jonas, et al, " Auditing External Environmnetal Auditors – Investigating How ISO 14001 Is Interpreted and Applied in Reality" , Eco Management and Auditing, Vol. 8, 2001 PP. 183-192

(6) Leary, Carol Ann, " An Examination of Environmental Disclosure in 10 – K Reports and GAAP Compliance ", A Doctoral Dissertation in philosophy of Accounting , Virginia Commonwealth University, 2003, PP. 1-113.

(7) Zimiles , Ellen & Isreal , Eric PP. 2-25 2003

من معايير المحاسبة و المراجعة والتي يمكن للمراجع أن يسترشد بها عند قيامه بعملية المراجعة البيئية ، والتي من أهمها متطلبات الإفصاح البيئي لبورصة الأوراق المالية الأمريكية S-K والمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة FASB و أيضاً قائمة الوضع الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين ، وأكدت الدراسة على ضرورة قيام المراجع بفحص التأثيرات المالية للقضايا البيئية لما لها من تأثير على قيمة الأسهم ، حيث بينت الدراسة ذاتها أن هناك 140 شركة قد خسرت حوالي 25% من قيمة أسهمها خلال الفترة من 1996 - 2000 وأن هذه الخسائر ترجع بشكل مباشر أو غير مباشر للقضايا البيئية.

8- دراسة Chiang & Lightbody, 2004 ⁽⁸⁾ :-

- تناولت هذه الدراسة دور المراجعين الماليين ، في دولة نيوزيلندا ، في القيام بعملية المراجعة البيئية ، وقد تمت الدراسة عن طريق استقصاء للمراجعين الأعضاء في معهد المحاسبين القانونيين النيوزلندي ICANZ وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة وهي :-
- أن نسبة صغيرة تقدر بحوالي 16% من المراجعين الماليين في نيوزيلندا يقومون حالياً بمراجعة الأداء البيئي للمنشآت .
 - أن حوالي 92% من المراجعين الماليين يرون أن القضايا البيئية ذات أهمية وتأثير كبير على عملهم .
 - أن هناك ضغوط تشريعية اجتماعية متزايدة لقيام المنشآت الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي ، ومن المتوقع أن تزداد هذه الضغوط أكثر وأكثر .
 - أن المراجعين الماليين يرون أنهم قادرون على القيام بأعمال المراجعة البيئية ولكنهم قد يحتاجون إلى مساعدة الخبراء المتخصصين في بعض الأمور الفنية، وقد أكد ذلك المراجعون الذين قاموا بالفعل بأعمال المراجعة البيئية إلى الخبراء، حيث ذكر 78% منهم أنهم استعانوا بخبراء متخصصين في العلوم البيئية و الهندسة و الكيمياء و القانون و إدارة المخلفات.

9- دراسة Mihaela U. , 2013 ⁽⁹⁾ :-

تري الدراسة أن المراجعة البيئية أسلوب متعدد التخصصات في البيئة الطبيعية التي تعمل فيها وتهدف الدراسة إلى التعرف على علاقة المراجعة البيئية بعمليات التصنيع وتخزين المواد مع تحديد الآثار والمسؤوليات البيئية ذات الصلة .

⁽⁸⁾ Chiang , Christian & lightbody, Margaret, PP. 224 -234 2004

⁽⁹⁾ Mihaela Ungureanu : " Role of Environmental Audit in the Modern Enterprise " , European Social Fund in Romania, under the responsibility of the Managing Authority for the Sectorial Operational Program for Human Resources Development 2013 PP. 1-8 .

وتتعرض الدراسة للاستخدام غير الرشيد للموارد الطبيعية على طول الوقت وتزايد المخاوف من هذه المشكلة على اعتبار انها تهدد مصالح الأجيال القادمة .
وتوصي الدراسة بضرورة التوسع في مجال المراجعة البيئية لتنماشى مع تشريعات الاتحاد الأوروبي حتى تتحقق الفوائد المرجوة منها على المدى المتوسط والطويل .

يتضح من عرض الدراسات الأجنبية السابقة ما يلي :-

- أن جميع الدراسات السابقة تتفق على أهمية خضوع التقارير والمعلومات و الأداء البيئي للمراجعة الخارجية بواسطة طرف مستقل .
- أن غالبية الدراسات السابقة ترى أن المراجع الخارجي أصبح مسؤولاً عن القيام بهذا الدور بحكم القوانين و المعايير المحاسبية و المهنية التي صدرت في هذا المجال .
- ترى معظم الدراسات أن عدم اكتمال إطار التقارير البيئية واختلافه من شركة إلى أخرى في الشكل والمحتوي والدورية هي أهم المعوقات التي تواجه المراجع الخارجي حال قيامه بعملية المراجعة .
- تتفق معظم الدراسات على أن المراجع المالي يحتاج إلى بعض التأهيل البيئي ، على أن يستعين بالخبير في الحالات التي تتطلب ذلك .
- ترى بعض الدراسات أن معايير المراجعة البيئية مازالت في طور النمو وأن هناك حاجة إلى المزيد من المعايير التي تنظم أداء هذه الخدمة .
- تخلو الدراسات السابقة من وجود نموذج أو إطار متكامل يشتمل على المتطلبات أو الإجراءات التي يمكن أن يسلكها المراجع الخارجي حال قيامه بعملية المراجعة البيئية .
- أن هذه الدراسات تمت في بيئة مغايرة للبيئة المصرية من حيث النظم الاجتماعية والقانونية و المحاسبية .
- أن الدراسات التطبيقية ركزت فقط على إظهار بعض العلاقات الإحصائية مثل علاقة حجم مكتب المراجعة مع كل من مدى الاستجابة للقضايا البيئية وتوافر الخبرات الملائمة للقيام بالمراجعة البيئية .

ثانياً : الدراسات العربية :-

1- دراسة شعيشع ، مختار 1995^(١٠) :-

اشتملت هذه الدراسة على إطار مقترح لمراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية ، ويركز الإطار المقترح علي أربعة عناصر أساسية هي :- **أولاً** : تواجد نظام معلومات بيئي يفي باحتياجات الوحدة الاقتصادية لحماية البيئة من الآثار السلبية . **ثانياً** : نظام رقابة داخلي بيئي يفي باحتياجات المسؤولين عن حماية البيئة . **ثالثاً** : معايير مقترحة لمراجعة البعد البيئي تمكن المراجع من تقييم الأداء البيئي . **رابعاً** : تقرير مراجعة بيئي يكشف للمسؤولين مدى كفاءة الوحدة في إنجاز برامج حماية البيئة .

ويعتبر هذا الإطار خطوة جيدة لتوضيح مدى الحاجة إلى إطار للمراجعة البيئية ، ولكن يلاحظ عليه ما يلي : النظر إلى المراجعة البيئية علي أنها مراجعة أو فحص خاص لغرض خاص ، لم يحدد الإطار ماهية الأداء البيئي لموضوع المراجعة ، لم يشتمل النظام على تطوير النظم المحاسبية لكي تتضمن جميع التأثيرات البيئية المحتملة علي بنود المصروفات والأصول والالتزامات ، وأيضاً عدم اشتمال الإطار المقترح على التأهيل اللازم للقيام بالمراجعة البيئية ، و أخيراً أنه إطار نظري فقط حيث لم يخضع إلى أية دراسات ميدانية لاختبار مدى صلاحية للتطبيق العملي .

2- دراسة غالي ، جورج 1995^(١١) :-

وتمت هذه الدراسة بهدف إظهار الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المراجعة في استجابتها للقضايا البيئية ، والذي يؤدي إلى تطوير ممارسة المهنة ، وقد اشتمل هذا الدور على : مساهمة المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية ، اهتمام المراجعين الخارجيين بمراجعة نظم الإدارة البيئية ، التعرف علي التأثيرات البيئية وأثرها على أنشطة الوحدة على كل من إعداد ومراجعة القوائم المالية ، وأما فيما يتعلق بتأثير القضايا البيئية على مراجعة القوائم المالية ، فقد عرضت الدراسة التأثيرات البيئية المختلفة التي يمكن أن تواجه المراجع المالي خلال مراحل تخطيط عملية المراجعة و تنفيذها وإعداد التقرير . وقامت هذه الدراسة أيضاً بوضع إطار يحدد التصرفات التي يمكن أن يقوم بها المراجع في

(١٠) د. مختار إسماعيل شعيشع : "مراجعة البعد البيئي للوحدات الاقتصادية ، إطار مقترح " ، المجلة المصرية

للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة - العدد الثاني 1995 ص ص 214 - 221 .

(١١) د. جورج دانيال غالي : " أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية علي ممارسة مهنة المراجعة " ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ملحق العدد

الثاني ، 1995 ص 1 - 20