

جامعة الإسكندرية

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

دراسة الالتزامات البيئية وكيفية مراجعتها فى منشآت الأعمال  
إطار مقترح يناسب بيئة الممارسة فى مصر  
مع دراسة ميدانية

رسالة للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة والمراجعة

مقدمة من الطالب

شريف على خميس إبراهيم

المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور

عبد الفتاح محمد الصحن

أستاذ المحاسبة والمراجعة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَقُلْ رَبِّي زَادَنِي عِلْمًا"

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

## لجنة الحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / عبد الفتاح محمد الصحن

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة الإسكندرية.  
ورئيس جامعة بيروت العربية سابقاً.

" مشرفاً ورئيساً "

الأستاذ الدكتور زكريا محمد الصادق

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة طنطا.  
ونائب رئيس جامعة طنطا – سابقاً.

" عضواً "

الأستاذ الدكتور محمد عباس بدوى

أستاذ المحاسبة والضرائب بكلية التجارة – جامعة الإسكندرية.  
وعميد كلية التجارة – فرع دمنهور سابقاً.

" عضواً "

## إهداء

يهدى الباحث جهده المبذول فى إعداد هذه الرسالة،  
وكذلك الدرجة العلمية التى يأمل فى الحصول عليها  
إلى :

نور عيني وبصيرة فؤادى، والداى لما بذلاه من جهدٍ  
وعطاءٍ لا ينتهى، وأدعو الله أن يحفظهما من كل سوء  
ويجزيهما عنى كل خير، وأن يقدرنى على رد الجميل.

أختى الغالية، وأخى الحبيب.....

زوجتى الغالية على ما تحملته معى من صبر ومعاناة

طوال فترة إعداد هذه الرسالة.

وثمرة فؤادى، إبتائى سما، و رنا

حفظهما الله من كل سوء.

## قائمة محتويات البحث

### شكر وتقدير

الحمد لله من قبل ومن بعد حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه ملء السماوات وملء الأرض وملء ما شاء من شيء بعد، حمداً يوافي نعمه التي أنعم بها عليّ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد أشرف الخلق أجمعين، وعلى آله وصحبه أجمعين.

بعد توجهي بالشكر إلى الله تعالى أجد نفسي مديناً بالعرفان والامتنان والوفاء لأستاذي الجليل الأستاذ الدكتور/ عبد الفتاح محمد الصحن أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية، حيث كان للباحث نعم الأب والمعلم، وأفاض عليه من علمه ووقته وجهده خلال فترة إعداد هذا البحث، والذي يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له أن تتلمذ على يديه ووساماً يضعه على صدره أبداً، فقد تعلم الباحث من سيادته كيف يكون الالتزام والعطاء والتجرد والإخلاص في العمل، ولا يسعني إلا أن أدعو الله له بموفور الصحة والعافية وأن يزيد من عطاءه وبذله، وأن يجزيه عنى كل خير وأن يجعله في ميزان حسناته.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الجليل/

الأستاذ الدكتور/ زكريا محمد الصادق – أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة طنطا، على تفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة، رغم مسؤولياته وأعباءه الكثيرة، وهو ما يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له، فجزاه الله عن الباحث كل خير.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الجليل/

الأستاذ الدكتور/ محمد عباس بدوي أستاذ المحاسبة والضرائب بالكلية على تفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة رغم جسامته أعباءه وتعدد مسؤولياته، الأمر الذي يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له، فجزاه الله عن الباحث كل خير.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الجليل/

الأستاذ الدكتور/ أحمد بسيوني شحاته – أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية لما أحاطني به من رعاية وتوجيه خلال مرحلة إعداد مشروع البحث.

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى أستاذي الأستاذ الدكتور عبد الوهاب نصر أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية، على تفضل سيادته بإمداد الباحث بقدر كبير من المراجع العلمية الضرورية للبحث.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذتي في قسم المحاسبة بالكلية، الذين يرجع لهم الفضل في التكوين العلمي للباحث، كما أتوجه بالشكر إلى السادة المحاسبين والمراجعين القانونيين، والذين تم الإعتماد على خبراتهم لإنجاز الشق العملي من هذا البحث.

والله ولي التوفيق

الباحث،،

<u>الموضوع</u>	<u>الصفحة</u>
التمهيد:	
عنوان الرسالة	أ
لجنة الحكم على الرسالة	ج
إهداء	د
شكر وتقدير	هـ
قائمة المحتويات	و
قائمة الجداول والأشكال البيانية	ك
<u>الموضوع</u>	<u>الصفحة</u>
مقدمة البحث:	
مقدمة	1
هدف البحث	4
مشكلة البحث	4
أهمية البحث	5
حدود البحث	5
منهج الدراسة	6
خطة البحث	6
<u>الفصل الأول: قياس الالتزامات البيئية والإفصاح عنها:</u>	8
مقدمة	9
أولاً: مفهوم وأهمية الالتزامات البيئية	11
1. مفهوم الالتزامات البيئية.	11
2. أهمية الالتزامات البيئية.	21
	29
	29

34	ثانياً: متطلبات قياس الالتزامات البيئية:
35	1. متطلبات القياس وفقاً للمعيار والإصدارات الأمريكية.
39	2. متطلبات القياس وفقاً للمعيار المصري.
41	3. متطلبات القياس وفقاً للمعيار الدولي.
41	4. متطلبات القياس وفقاً للمعيار البريطاني.
42	ثالثاً: متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية:
42	1. متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الأمريكي.
43	2. متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار المصري.
47	3. متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي.
49	4. متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار البريطاني.
52	مدى الاتفاق بين المعايير الأمريكية، المصرية، الدولية، البريطانية.
	مقومات القياس والإفصاح الملائم عن الالتزامات البيئية الاحتمالية.
	خلاصة الفصل
53	<u>الفصل الثاني:مراجعة الالتزامات البيئية:</u>
54	مقدمة
58	أولاً: المراجعة المالية للالتزامات البيئية مع التفرقة بينها وبين المراجعة البيئية:
58	1- المراجعة المالية الخارجية للالتزامات البيئية:
58	1-1 مفهوم المراجعة المالية الخارجية للالتزامات البيئية.
61	2-1 هدف التحقق من الالتزامات البيئية.
61	3-1 أسباب الاهتمام بها.
63	4-1 القائم بالمراجعة الخارجية للالتزامات البيئية.
64	5-1 المعايير التي تحكم عمل المراجعة المالية الخارجية للالتزامات البيئية.
64	6-1 الإجراءات الواجب إتباعها للتحقق من الالتزامات

69	البيئية.
74	2- المراجعة البيئية:
76	
78	1-2 مفهوم المراجعة البيئية
	2-2 أسباب الاهتمام بالمراجعة البيئية.
89	2-3 مجالات المراجعة البيئية، أهدافها، ومدى وجود معايير
92	لأدائها.
95	
	2-4 القوائم بالمراجعة البيئية.
119	2-5 إجراءات المراجعة البيئية.
127	ثانياً: استعراض بعض الدراسات السابقة في مجال مراجعة الالتزامات البيئية
	كمراجعة مالية خارجية.
	ملخص الدراسات السابقة
	خلاصة الفصل
128	<u>الفصل الثالث: إطار مقترح للتحقق من الالتزامات البيئية:</u>
129	مقدمة
134	
135	الإطار المقترح
137	أولاً: الهدف من مراجعة الالتزامات البيئية.
139	ثانياً: مرحلة قبول التكليف وإرسال خطاب قبول التكليف.
139	ثالثاً: تخطيط عملية المراجعة:
142	
143	1- التعرف على بيئة نشاط العمل.
143	2- مراعاة عمل المراجعة الداخلية.
145	3- تقدير المخاطر لمراجعة الالتزامات البيئية.
150	
151	أ- الخطر المتلازم.
	ب- خطر الرقابة.
157	ج- خطر عدم الاكتشاف.



157	4- دور مراقب الحسابات في اكتشاف عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح البيئية.
158	5- إعداد خطة وبرنامج مراجعة الالتزامات البيئية.
159	رابعاً: الحصول على أدلة الإثبات الخاصة بالالتزامات البيئية.
167	1. التحقق من الالتزامات البيئية المؤكدة (الفعلية).
167	2. التحقق من الالتزامات البيئية الاحتمالية.
167	خامساً: الأثر على تقرير مراقب الحسابات:
168	1- التقرير برأى نظيف.
169	2- التقرير برأى نظيف مع إضافة فقرة التركيز على أمر هام.
170	3- التقرير برأى متحفظ.
171	4- التقرير برأى معاكس.
	5- الامتناع عن إبداء الرأى.
	خلاصة الفصل الثالث
173	<u>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية:</u>
174	مقدمة
175	1- هدف الدراسة.
175	2- طريقة جمع البيانات.
176	3- مجتمع وعينة الدراسة.
177	4- وصف البيانات.
189	5- فروض الدراسة.
193	6- أسلوب تحليل البيانات.
194	7- نتائج الاختبارات الإحصائية.
202	ملخص نتائج الدراسة الميدانية.

208	<u>خلاصة البحث والتوصيات:</u>
212	خلاصة البحث
213	التوصيات
	الأبحاث المستقبلية
214	مراجع البحث
224	ملاحق البحث

## قائمة الجداول والأشكال والرسوم البيانية

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>
	<u>الجدول:</u>
	رقم (1) ملخص متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للالتزامات البيئية وفقاً

44	للمعايير الأمريكية والمصرية والدولية والبريطانية.
83	رقم (2) مجالات المراجعة البيئية وفقاً لتقرير المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين.
119	رقم (3) ملخص الدراسات السابقة.
	<u>الأشكال:</u>
20	شكل (1) التقسيمات المختلفة للالتزامات البيئية.
39	شكل (2) متطلبات الاعتراف والإفصاح عن المخصصات والالتزامات الاحتمالية.
	<u>الرسوم البيانية:</u>
178	رقم (1) الأهمية النسبية لعوامل قبول مهمة المراجعة لكل من عينتى الدراسة
179	رقم (2) أثر عدم توافر الخبرات البيئية والقانونية لدى مكتب المراجعة على
180	قرار قبول مهمة المراجعة.
181	رقم (3) الأهمية النسبية للأهداف المقترحة لمراجعة الالتزامات البيئية
182	رقم (4) نسبة موافقة أفراد العينتين على ضرورة بذل مراقب الحسابات جهد أكبر
183	لزيادة تفهمه لبيئة نشاط العميل فى ظل مراجعته للمنشآت الملوثة للبيئة
183	رقم (5) الأهمية النسبية للعوامل التى يجب على مراقب الحسابات تفهمها جيداً عند
183	مراجعته للمنشآت الملوثة للبيئة
184	رقم (6) نسبة موافقة أفراد العينتين على ارتفاع مخاطر المراجعة لدى الشركات
186	الملوثة للبيئة
184	رقم (7) نسب قبول أفراد العينتين لضرورة بذل مراقب الحسابات جهداً أكبر لتقدير
186	مخاطر المراجعة فى ظل الشركات الملوثة للبيئة.
	رقم (8) نسب الموافقة على العوامل المؤثرة فى تقدير الخطر المتلازم.
	رقم (9) نسب الموافقة على زيادة دور مراقب الحسابات فى الكشف عن وجود
	مخالفات جوهرية للوائح والقوانين البيئية



## مقدمة

المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بالنتائج المرتبطة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية للمشروع، وذلك للتحقق من مدى توافق تلك النتائج مع إطار إعداد القوائم المالية، وتوصيل نتائج هذا التقييم لمستخدمي القوائم وأصحاب المصلحة في المشروع. ولإتمام عملية المراجعة فإن مراقب الحسابات يلتزم بمجموعة من المعايير المصرية، وكذلك المعايير الدولية فيما لم يصدر بشأنه معايير مصرية، والتي تقدم له الإرشادات اللازمة للتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية في سياق مجموعة من المراحل المتتابعة والمنظمة، والتي تبدأ بضرورة التعرف على بيئة ونشاط العميل، وحتى مرحلة إعداد تقرير المراجعة.

ومن الجدير بالذكر أن طبيعة نشاط العميل تؤثر على تخطيط أعمال المراجعة، حيث يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره مجموعة من الأمور عند تخطيط أعمال المراجعة، ومن أهم هذه الأمور الظروف العامة والخاصة للمنشأة محل الفحص، والصناعة التي تنتمي إليها، ومجالات المشاكل المحتملة في القوائم المالية، والظروف التي تتطلب توسيع أو تعديل إجراءات المراجعة المتوقعة، فوفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 310، فإن على مراقب الحسابات أن يحصل على الفهم الكافي لطبيعة نشاط العميل، وأن يلم بالتشريعات والقوانين التي تعمل في إطارها منشأة العميل.

وهناك العديد من الصناعات ذات الطبيعة الملوثة للبيئة، أو التي يحتمل أن تلوث البيئة<sup>(1)</sup>، ونتيجة لذلك النشاط فقد ينشأ على المنشأة التزامات بيئية مؤكدة أو احتمالية، وهذه الالتزامات قد تكون غرامات نتيجة مخالفة القوانين أو اللوائح البيئية، أو قد تكون بسبب ضرورة إزالة آثار التلوث، بما يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التعرف على البيئة التشريعية لتلك

---

(1) بالرجوع الى القانون المصرى رقم 4 لسنة 1994 بشأن البيئة ولائحته التنفيذية رقم 338 لسنة 1995، نجد أن القانون لم ينص صراحة على هذه الصناعات، إلا انه عند تعريفه لمصطلح المنشأة حدد بعض أنواع المنشآت والخاضعة لأحكام قوانين معينة، إلا أن اللائحة التنفيذية، قد حددت في الملحق رقم (2) لها المنشآت التي يجب أن تخضع للتقييم البيئي، حيث تتحدد تلك المنشآت وفقاً للضوابط الأساسية الآتية؛ 1- نوعية النشاط، 2- مدى استنفاد المنشأة لموارد طبيعية خاصة المياه والأراضي الزراعية والثروات المعدنية، 3- موقع المنشأة، 4- نوع الطاقة المستخدمة في التشغيل. كما حددت اللائحة التنفيذية أيضاً الحدود القصوى المسموح بها لملوثات الهواء في الانبعاثات في الملحق رقم (6)، والحدود القصوى لملوثات الهواء داخل أماكن العمل وفقاً لنوعية كل صناعة في الملحق رقم (8)، وكذلك المعايير والمواصفات لبعض المواد عند تصريفها في البيئة البحرية في الملحق رقم (1)، والمواد الملوثة غير القابلة للتحلل والتي يحظر على المنشآت تصريفها في البيئة البحرية في الملحق رقم 10.

كما أن قائمة ممارسات المراجعة رقم 1010 والصادرة عن لجنة معايير المراجعة الدولية قد أعطت أمثلة على تلك الشركات والتي تمثل على سبيل المثال، شركات الكيماويات، النفط والغاز، الأدوية، استخراج المعادن، والمناجم والفحم، وقطاع المرافق، بالإضافة إلى أى منشأة تكون: - خاضعة بدرجة كبيرة إلى قوانين وأنظمة بيئية، - تمتلك أو لديها ضمان على مواقع ملوثة من المالكين السابقين، - لديها عمليات تشغيل قد تسبب تلوث للتربة، والمياه الجوفية، أو تلوث المياه السطحية، أو تلوث الجو، تستعمل مواد خطرة، تخلف أو تنتج نفايات خطرة، لها تأثير سلبي على العملاء أو الموظفين، أو القاطنين في محيط الموقع.

الشركات ذات الأنشطة الملوثة للبيئة، حتى يتمكن من التحقق من سلامة القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية المصاحبة لتلك الأنشطة، التزاماً منه بمعايير المراجعة الدولية فى هذا الصدد.

وتتمثل البيئة التشريعية بخصوص الأنشطة البيئية فى القانون رقم (4) لسنة 1994 ولائحته التنفيذية رقم (338) لسنة 1995، ولقد تم إنشاء جهاز شئون البيئة بموجب هذا القانون والمسئول عن وضع المعايير والاشتراطات التى يتم تقييم الأداء البيئى على أساسها، كذلك فإن التراخيص التى يتم منحها للمشروعات الجديدة من قبل الجهات الإدارية المختصة يجب أولاً أن تستوفى الاشتراطات الخاصة التى يقوم بوضعها جهاز شئون البيئة بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة.

كما يلزم القانون رقم (4) لسنة 1994 المنشآت بالاحتفاظ بسجل لبيان تأثير المنشأة على البيئة، وقد حددت اللائحة التنفيذية نموذج لهذا السجل والبيانات التى تسجل فيه مثل؛ الانبعاثات الصادرة عن المنشأة، مواصفات المخرجات بعد عملية المعالجة وكفاءة وحدات المعالجة المستخدمة، إجراءات المتابعة والأمان البيئى المطبقة فى المنشأة، الاختبارات والقياسات الدورية ونتائجها، والمسئول المكلف بالمتابعة.

ويختص جهاز شئون البيئة بمتابعة بيانات السجل للتأكد من مطابقتها للواقع وأخذ العينات اللازمة وإجراء الاختبارات المناسبة لبيان تأثير نشاط المنشأة على البيئة، وتحديد مدى الالتزام بالمعايير الموضوعية لحماية البيئة، وفى حالة وجود أى مخالفات يقوم الجهاز بإخطار الجهة الإدارية المختصة لتكليف صاحب المنشأة باتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح هذه المخالفات، فإذا لم يتم بذلك خلال ستين يوماً، يكون للجهاز بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة اتخاذ الإجراءات القانونية والقضائية اللازمة لوقف النشاط والمطالبة بالتعويضات اللازمة لمعالجة الأضرار الناشئة عن هذه المخالفات.

وقد شكلت اللائحة التنفيذية اللجنة الدائمة للمراجعة والتى تختص بنظر ما يقدم إليها من اعتراضات على نتيجة التقييم أو ما يطلب تنفيذه من اقتراحات يراها جهاز شئون البيئة، وتقرير رأيها فى هذه الاعتراضات فى ضوء الضوابط المنصوص عليها.

وبالنظر إلى المتطلبات القانونية لقانون البيئة المصرى نستخلص الآتى:

- أن العقوبات والجزاءات التى قد تفرض على المنشأة وفقاً للقانون المصرى يمكن أن تنقسم إلى:

• **عقوبات مالية:** تتمثل فى الغرامات والجزاءات المالية، وإلزام المنشأة بإزالة آثار التلوث والتي قد تصل إلى مبالغ طائلة قد تعجز المنشأة عن الوفاء بها، ومن ثم يبرز دور مراقب الحسابات فى التحقق من هذه الالتزامات، ومما لاشك فيه أن ذلك يتطلب قدراً كبيراً من الخبرات البيئية والقانونية.

• **عقوبات جنائية:** وتتمثل فى الحكم بحبس المسئول عن الأضرار البيئية، وهى تخرج بالطبع عن نطاق عمل مراقب الحسابات.

• **عقوبات إدارية:** تتمثل فى التهديدات بسحب الترخيص وإيقاف النشاط، بما قد يعنى فشل المنشأة فى الاستمرار، وهو ما يتطلب من مراقب الحسابات التحقق منه فى ضوء المعيار الدولى رقم 570 والخاص بالتحقق من قدرة المنشأة على الاستمرار.

- إن إجراءات محاسبة المنشأة عن نتيجة أعمالها وآثارها على البيئة تتطوى على العديد من المراحل، والتي تبدأ بضرورة إمساك المنشأة لسجل تأثير النشاط البيئى، ثم تحقق جهاز شئون البيئة من مطابقة البيانات الواردة بالسجل مع الواقع من خلال أخذ العينات وإجراء الاختبارات المناسبة، ثم توقيع العقوبة على المنشأة - فى حالة وجود المخالفة - من قبل جهاز شئون البيئة بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة، ثم إمكانية قيام المنشأة بالاعتراض على العقوبات المفروضة لدى اللجنة الدائمة للمراجعة، وفى حالة تصعيد العقوبات قضائياً فهناك المراحل القضائية المختلفة.

وهنا يجب على مراقب الحسابات التحقق من وجود أى عقوبات مفروضة على المنشأة وتحديد ما إذا كانت المراحل السابقة قد انتهت أم لا، وفى حالة عدم انتهاء المراحل السابقة فيجب عليه تحديد المرحلة التى وصل إليها النزاع، ومن خلال التشاور مع محامى المنشأة والخبير القانونى الخاص بالمراجع، وكذلك الاتصال بجهاز شئون البيئة يمكن لمراقب الحسابات أن يحكم على مدى سلامة المعالجة المحاسبية وفقاً لما تقتضيه المعايير المحاسبية المصرية والدولية فى هذا الشأن.

وحيث أن عنصر الالتزامات البيئية بصفة عامة، والاحتمالية منها بصفة خاصة، يعد من العناصر ذات الخطر المتلازم المرتفع، فإن مراقب الحسابات قد يقوم بتوسيع نطاق الفحص فيما يتعلق بذلك العنصر حتى يخفض من خطر عدم الاكتشاف ومن ثم يخفض من خطر المراجعة. ومن جهة أخرى فإن التحقق من الالتزامات البيئية من قبل مراقب الحسابات فى سياق تحقيقه من القوائم المالية للمنشأة ككل له أهمية خاصة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية، والتي قد تعكس الأداء البيئى للشركات، وعدم التزامها باللوائح والقوانين البيئية، كما أنها تؤثر - كأحد عناصر الالتزامات - على المركز المالى للمشروع، ومن ثم فإن اهتمام مراقب الحسابات بهذا