

جامعة الإسكندرية

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

**دراسة الالتزامات البيئية وكيفية مراجعتها في منشآت الأعمال  
إطار مقترن يناسب بيئة الممارسة في مصر  
مع دراسة ميدانية**

**رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة**

**مقدمة من الطالب**

**شريف على خميس إبراهيم**

**المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة**

**تحت إشراف**

**الأستاذ الدكتور**

**عبد الفتاح محمد الصحن**

**أستاذ المحاسبة والمراجعة**

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَقُلْ رَبِّيْ زَنْدَنِيْ حَلَمَاً"

صدق الله العظيم

## **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**

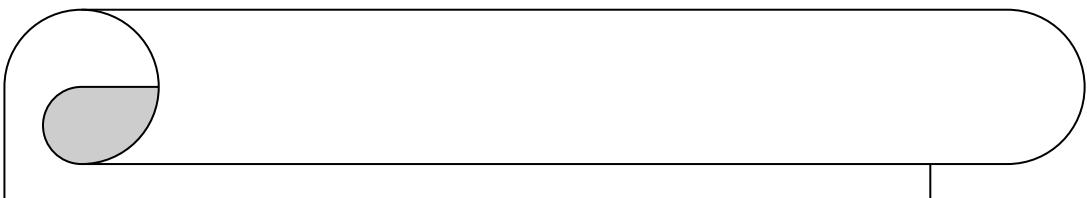
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة طنطا.  
ونائب رئيس جامعة طنطا – سابقاً.

**" عضواً "**

**الأستاذ الدكتور محمد عباس بدوى**

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

**" عضواً "**



## إهداع

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

نور عينى وبصيرة فؤادى، والدائى لما بذلاه من جهودٍ  
وعطاء لا ينتهى، وأدعوا الله أن يحفظهما من كل سوء  
ويجزيهم 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.

وثرمة فؤادى، إبنتائى 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 السموات وملء الأرض  
وملء ما شاء من شيء بعد، حمداً يوافي نعمه التي أنعم بها على، والصلوة 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 لأستاذى  
الجليل الأستاذ الدكتور / عبد الفتاح محمد الصحن أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية، حيث كان  
للباحث نعم الأب والمعلم، وأفضل عليه من علمه ووقته وجهه خلال فترة إعداد هذا البحث،  
والذى 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 أستاذى الجليل /

الأستاذ الدكتور / زكريا محمد الصادق – أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة  
طنطا، على تفضيل 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 أستاذى الجليل /

الأستاذ الدكتور / محمد عباس بدوى أستاذ المحاسبة والضرائب بكلية على تفضيل سيادته  
بالموافقة على الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة رغم جسامه أعباءه وتعدد مسؤولياته، الأمر  
الذى يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له، فجزاه الله عن الباحث كل خير.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذى الجليل /

الأستاذ الدكتور / أحمد بسيونى شحاته – أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية لما أحاطنى به من  
رعاية وتوجيه خلال مرحلة إعداد مشروع البحث.

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

ولا يفوتنى أن أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذتى فى قسم المحاسبة بكلية، الذين يرجع لهم  
الفضل فى التكوين العلمى للباحث، كما أتوجه بالشكر إلى السادة المحاسبين والمراجعين  
القانونيين، والذين تم الإعتماد على خبراتهم لإنجاز الشق العملى من هذا البحث.

والله ولى التوفيق

الباحث،

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

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

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

	<p>4- دور مراقب الحسابات فى اكتشاف عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح البيئية.</p> <p>5- إعداد خطة وبرنامج مراجعة الالتزامات البيئية.</p> <p>رابعاً: الحصول على أدلة الإثبات الخاصة بالالتزامات البيئية.</p> <p>1. التتحقق من الالتزامات البيئية المؤكدة (الفعالية).</p> <p>2. التتحقق من الالتزامات البيئية الاحتمالية.</p> <p>خامساً: الأثر على تقرير مراقب الحسابات:</p> <p>1- التقرير برأى نظيف.</p> <p>2- التقرير برأى نظيف مع إضافة فقرة التركيز على أمر هام.</p> <p>3- التقرير برأى متحفظ.</p> <p>4- التقرير برأى معاكس.</p> <p>5- الامتناع عن إبداء الرأى.</p>
	خلاصة الفصل الثالث
173	<b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية:</b>
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.

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

## قائمة الجداول والأشكال والرسوم البيانية

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u> <u>: الجداول</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 قرار قبول مهمة المراجعة.
180	رقم (3) الأهمية النسبية للأهداف المقترحة لمراجعة الالتزامات البيئية
181	رقم (4) نسبة موافقة أفراد العينتين على ضرورة بذل مراقب الحسابات لجهد أكبر لزيادة تفهمه لبيئة نشاط العميل في ظل مراجعته لمنشآت الملوثة للبيئة
182	رقم (5) الأهمية النسبية لعوامل التي يجب على مراقب الحسابات تفهمها جيداً عند مراجعته لمنشآت الملوثة للبيئة
183	رقم (6) نسبة موافقة أفراد العينتين على ارتفاع مخاطر المراجعة لدى الشركات الملوثة للبيئة
184	رقم (7) نسب قبول أفراد العينتين لضرورة بذل مراقب الحسابات جهداً أكبر لتقدير مخاطر المراجعة في ظل الشركات الملوثة للبيئة.
186	رقم (8) نسب الموافقة على العوامل المؤثرة في تقدير الخطط المتلازمة.
	رقم (9) نسب الموافقة على زيادة دور مراقب الحسابات في الكشف عن وجود مخالفات جوهرية للوائح والقوانين البيئية



## مقدمة

المراجعة عملية منظمة لتجمیع وتقيیم موضوعی للأدلة الخاصة بالنتائج المرتبطة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية للمشروع، وذلك للتحقق من مدى توافق تلك النتائج مع إطار إعداد القوائم المالية، وتوصیل نتائج هذا التقيیم لمستخدمي القوائم وأصحاب المصلحة في المشروع. ولإنتمام عملية المراجعة فإن مراقب الحسابات يلتزم بمجموعة من المعايير المصرية، وكذلك المعايير الدولية فيما لم يصدر بشأنه معايير مصرية، والتي تقدم له الإرشادات الازمة للتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية في سياق مجموعة من المراحل المتتابعة والمنظمة، والتي تبدأ بضرورة التعرف على بيئة ونشاط العميل، وحتى مرحلة إعداد تقریر 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 تتنمي إليها، ومجالات المشاكل المحتملة في القوائم المالية، والظروف التي تتطلب توسيع أو تعديل إجراءات المراجعة المتوقعة، فوفقاً لمعايير المراجعة الدولي رقم 310، فإن على مراقب الحسابات أن يحصل على الفهم الكافى لطبيعة نشاط العميل، وأن يلم بالتشريعات والقوانين التي تعمل في إطارها منشأة العميل.

وهناك العديد من الصناعات ذات الطبيعة الملوثة للبيئة، أو التي يتحمل أن تلوث البيئة<sup>(1)</sup>، ونتيجة لذلك النشاط فقد ينشأ على المنشأة التزامات ببيئة 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

(١) 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 فى الملحق رقم (2) لها المنشآت التي يجب أن تخضع للتقييم البيئي، حيث تتحدد تلك المنشآت وفقاً للضوابط الأساسية الآتية؛ ١- نوعية النشاط، ٢- مدى استفادة المنشأة لموارد طبيعية خاصة المياه والاراضى الزراعية والثروات المعدنية، ٣- موقع المنشأة، ٤- نوع الطاقة المستخدمة فى التشغيل. كما حددت اللائحة التنفيذية أيضاً الحدود القصوى المسموح بها لملوثات الهواء فى الابعادات فى الملحق رقم (6)، والحدود القصوى لملوثات الهواء داخل أماكن العمل وفقاً لنوعية كل صناعة فى الملحق رقم (8)، وكذلك المعايير والمواصفات لبعض المواد عند تصريفها فى البيئة البحرية فى الملحق رقم (١)، والماده الملوثة غير القابلة للتخلل والتى يحظر على المنشآت تصريفها فى البيئة البحرية فى 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 المعان، والمناجم والفحمة، وقطاع المرافق، بالإضافة إلى أي منشأة تكون: - خاضعة بدرجة كبيرة إلى قوانين وأنظمة بيئية، - تمتلك أو لديها ضمان على موقع ملوثة من المالكين السابقين، - لديها عمليات تشغيل قد تسبب تلوث للترابة، والمياه الجوفية، أو تلوث المياه السطحية، أو تلوث الجو، تستعمل مواد خطيرة، تخلف أو تنتج نفایيات خطرة، لها تأثير سلبي على العمالة أو الموظفين، أو القاطنين في محیط 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 في هذا الصدد.

وتمثل البيئة التشريعية بخصوص الأنشطة البيئية في 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 التي يتم تقييم الأداء البيئي على أساسها، كذلك فإن التراخيص التي يتم منحها للمشروعات الجديدة من قبل الجهات الإدارية المختصة يجب أولاً أن تستوفى الاشتراطات الخاصة التي 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 التي تسجل فيه مثل؛ الانبعاثات الصادرة عن المنشأة، مواصفات المخرجات بعد عملية المعالجة وكفاءة وحدات المعالجة المستخدمة، إجراءات المتابعة والأمان البيئي المطبقة في 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 الموضوعة لحماية البيئة، وفي حالة وجود أي مخالفات يقوم الجهاز بإخطار الجهة الإدارية المختصة لتکليف صاحب المنشأة باتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح هذه المخالفات، فإذا لم يقم بذلك خلال ستين يوماً، يكون للجهاز بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة اتخاذ الإجراءات القانونية والقضائية الازمة لوقف النشاط والمطالبة بالتعويضات الازمة لمعالجة الأضرار الناشئة عن هذه المخالفات.

وقد شكلت اللائحة التنفيذية **اللجنة الدائمة للمراجعة** والتي تختص بنظر ما يقدم إليها من اعترافات على نتيجة التقييم أو ما يطلب تنفيذه من اقتراحات يراها جهاز شئون البيئة، وتقرير رأيها في هذه الاعترافات في ضوء الضوابط المنصوص عليها.

وبالنظر إلى المتطلبات القانونية لقانون البيئة المصري نستخلص الآتي:

- أن العقوبات والجزاءات التي قد تفرض على المنشأة وفقاً لقانون المصري يمكن أن تنقسم إلى:

- **عقوبات مالية:** تتمثل في 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 في التتحقق من هذه الالتزامات، ومما لا شك فيه أن ذلك يتطلب قدرًا كبيراً من الخبرات البيئية والقانونية.
- **عقوبات جنائية:** وتمثل في الحكم بحبس المسئول عن الأضرار البيئية، وهي تخرج بالطبع عن نطاق عمل مراقب الحسابات.
- **عقوبات إدارية:** تتمثل في التهديدات بسحب الترخيص وإيقاف النشاط، بما قد يعني فشل المنشأة في الاستمرار، وهو ما يتطلب من مراقب الحسابات التتحقق منه في ضوء المعيار الدولي رقم 570 والخاص بالتحقق من قدرة المنشأة على الاستمرار.
  - إن إجراءات محاسبة المنشأة عن نتيجة أعمالها وأثارها على البيئة تتطوى على العديد من المراحل، والتي تبدأ بضرورة إمساك المنشأة لسجل تأثير النشاط البيئي، ثم تحقق جهاز شئون البيئة من مطابقة البيانات الواردة بالسجل مع الواقع من خلال أخذ العينات وإجراء الاختبارات المناسبة، ثم توقيع العقوبة على المنشأة - في 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، وفي حالة تصعيد العقوبات قضائيًا فهناك المراحل القضائية المختلفة.

وهنا يجب على مراقب الحسابات التتحقق من وجود أي عقوبات مفروضة على المنشأة وتحديد ما إذا كانت المراحل السابقة قد انتهت أم لا، وفي حالة عدم انتهاء المراحل السابقة فيجب عليه تحديد المرحلة التي وصل إليها النزاع، ومن خلال التشاور مع محامي المنشأة والخبر القانوني الخاص بالمراجع، وكذلك الاتصال بجهاز شئون البيئة يمكن لمراقب الحسابات أن يحكم على مدى سلامة المعالجة المحاسبية وفقاً لما تقتضيه المعايير المحاسبية المصرية والدولية في هذا الشأن.

وحيث أن عنصر الالتزامات البيئية بصفة عامة، والاحتمالية منها بصفة خاصة، يعد من العناصر ذات الخطير 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 التتحقق من الالتزامات البيئية من قبل مراقب الحسابات في سياق تتحققه من القوائم المالية للمنشأة ككل له أهمية خاصة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، والتي قد تعكس الأداء البيئي للشركات، وعدم تزامنها باللوائح والقوانين البيئية، كما أنها تؤثر - كأحد عناصر الالتزامات - على المركز المالي للمشروع، ومن ثم فإن اهتمام مراقب الحسابات بهذا