

إطار مقترح لتفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في المراجعة البيئية لحكومة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة

رسالة مقدمة من الطالب

شريف رفاعي عبد الحميد حسين

بكالوريوس تجارة (إدارة أعمال) - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ١٩٩٠

ماجستير في الاقتصاد - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٣

لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة
في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية
معهد الدراسات والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

٢٠١٨

صفحة الموافقة علي الرسالة

إطار مقترح لتفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في المراجعة البيئية لحكومة
الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة

رسالة مقدمة من الطالب

شريف رفاعي عبد الحميد حسين

بكالوريوس تجارة (إدارة أعمال) - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ١٩٩٠

ماجستير في الاقتصاد - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٣

لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة

في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

وقد تمت مناقشة الرسالة والموافقة عليها:

اللجنة:

التوقيع

١ - د.علي إبراهيم طلبه

أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة

جامعة عين شمس

٢ - د.محمد عبد العزيز خليفة

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة

جامعة عين شمس

٣ - د.مدحت عبد الرشيد نوفل

أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة

جامعة القاهرة

إطار مقترح لتفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في المراجعة البيئية لحكومة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة

رسالة مقدمة من الطالب
شريف رفاعي عبد الحميد حسين

بكالوريوس تجارة (إدارة أعمال) - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ١٩٩٠
ماجستير في الاقتصاد - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٣

لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة
في العلوم البيئية
قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

تحت إشراف:

١ - د.د/ علي إبراهيم طلبه
أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة
جامعة عين شمس

٢ - د.د/ وليد الباقوري
مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة
جامعة عين شمس

ختم الإجازة

أجيزت الرسالة بتاريخ / ٢٠١٨ /
موافقة مجلس المعهد / ٢٠١٨ /
موافقة الجامعة / ٢٠١٨ /

(بسم الله الرحمن الرحيم)

وقل ربى زدنى علما

(صدق الله العظيم)

أهداء

الى أمى لحناتها الدائم والكبير على
وأبى ... أطاب الله ثراه لفضله الكثير على

وزوجتى ... شريكة حياتى
وأبنائى ... كريم ومؤمن ... أغلى وأثمن ماحققت

والى إخوانى وأخواتى ...
وزملائى وزميلاتى ...
وأصدقاء العمر ...

أهدى خلاصة مجهودى

الباحث / شريف رفاعى

شكر وتقدير

(ربى أوزعنى أن اشكر نعمتك التى أنعمت على وعلى والدى وأن
أعمل صالحا ترضاه)
(صدق الله العظيم)
الحمد والشكر لله الذى أعاننى على إنجاز هذا العمل المتواضع

وأقدم بالشكر والعرفان والتقدير لأستاذى الدكتور / على ابراهيم طلبه استاذ ورئيس قسم
المحاسبة والمراجعة الأسبق بكلية التجارة جامعة عين شمس والمشرف على الرسالة لما قدمه
لى من النصح والأرشاد والتوجيه للخروج بتلك الرسالة التى عكفت عليها سنوات بهذه الصورة

كما أتقدم بالشكر والعرفان والتقدير لأستاذى الدكتور / محمد عبدالعزيز خليفة استاذ
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة السابق بكلية التجارة جامعة عين شمس والذى شرفت
بسيادته عضوا بلجنة المناقشة والحكم لهذه الدراسة ، والذى لم يضمنى على فى مرحلة
الدكتوراة بالنصح والأرشاد والتوجيه كتلميذ من تلاميذه السابقين .

كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور /مدحت عبدالرشيد نوفل أستاذ المحاسبة
والمراجعة بكلية التجارة القاهرة والذى شرفت بسيادته عضوا بلجنة المناقشة والحكم لهذه
الدراسة .

كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير للدكتور /وليد الباقورى مدرس المحاسبة والمراجعة بكلية
التجارة جامعة عين شمس والمشرف المساعد على الرسالة .

- كما أتقدم ببالغ الشكر والعرفان والتقدير لكل من ساعدنى بشكل مباشر أو غير مباشر لإنجاز
هذا العمل المتواضع .

المستخلص

خلصت الدراسة التي انتهى اليها الباحث الى أن هناك علاقة طردية مباشرة لدور الجهاز

بعمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة في الحد من استهلاك البيئي وحسن التصرفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات والإتفاقيات البيئية ، وتحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات .

لذا يقترح الباحث بأنه على الجهاز المركزي للمحاسبات أن يقوم بالأسراع بأخذ القضايا البيئية في الحسبان ضمن برامج الرقابية ، ومتابعة تنفيذ برامج التنمية المستدامة وتقييم فعالية تلك البرامج عند التنفيذ ، ذلك من خلال واحد من أسلوبين ، أولهما إنشاء ادارة مركزية مختصة بالمراجعة البيئية بهيكل الجهاز تقوم بأعمال المراجعة البيئية على جهات الدولة واعداد التقارير الدورية والسنوية اللازمة في هذا الشأن وإبلاغ تلك التقارير للجهات المختصة ويتم مناقشة تلك الملاحظات الواردة بالتقارير البيئية بمجلس الشعب شأنها في ذلك شأن التقارير المالية وتقارير تقييم الأداء التي تصدر عن جهاز المحاسبات ، وفي حالة عدم امكانية انشاء تلك الادارة المركزية المختصة بالمراجعة البيئية بالجهاز يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية في نفس تقرير المراجعة الشامل ، وفي تلك الحالة سيقوم مراجعي الجهاز بكافة الادارات المختلفة بالقيام بالفحص وأعمال المراجعة البيئية بجانب أعمال المراجعة النمطية المختصة بكل ادارة ، ذلك سيعمل على تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات ، مما سيجعل من ذلك أهمية للثقافة البيئية المنشودة على المستويين القومي والشعبي .

كما يرى الباحث أن التقارير الرقابية عن الشأن البيئي التي يتطلب الأمر قيام جهاز المحاسبات بأصدارها بصفه دورية أو سنوية يجب أن تعمل على معاونة الأجهزة المختصة بالدولة في اعداد الخطط طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي تم استكشافها وتنميتها مستقبلا ، كما أن لمراجع جهاز المحاسبات الحق في إبداء الرأي في التقارير البيئية التي تعكس الأداء البيئي للجهة الخاضعة للرقابة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية أو التقرير السنوي (مراجعة الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية) ، وذلك بإضافة فقرة إيضاحية إذا كان من المحتمل أن تحدث بسبب المشاكل البيئية خسارة جوهريه مع عدم إمكانية تقديرها بشكل معقول ، و يتوقف قرار مراجع الجهاز بإضافة هذه الفقرة على حجم واحتمال الخسارة المحتملة

ويقوم مراجع الجهاز بإتباع أحد أسلوبين للتقرير عن نتائج المراجعة البيئية حيث يمكن أن يتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية في نفس تقرير المراجعة الشامل ، عن طريق إضافة فقرة توضح رأي المراجع حيال الوضع البيئي للمنشأة، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، ونوعية الإجراءات التي تتخذها المنشأة لتحسين علاقتها بالبيئة، وذلك حتى يمكن لمستخدم التقرير تفهم وتقييم الوضع العام للمنشأة في ذلك أدائها البيئي ، من خلال هذا التقرير الشامل . ويمكن للمراجع ان يقوم بالتقرير عن نتائج عملية المراجعة البيئية ، حالة المراجعة لأغراض خاصة في تقرير خاص للمراجعة البيئية، يكون منفصلاً عن تقرير المراجعة المالي ، مع العلم بأن ليس هناك معايير عامة متفق عليها لفحص نظام المعلومات البيئية وإعداد هذا التقرير .

كما ينبغي أن يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالالتزام بالمعايير الرقابية للانتوساى عند قيامه بالمراجعات البيئية خصوصا فى الموضوعات الهامة ، كما ينبغي أن يطبق الجهاز حكمه الخاص على الحالات المختلفة ذات الطبيعة الاستثنائية التي توجد أثناء الرقابة الحكومية ، حيث انه بلا شك يجب على كل جهاز رقابي أن يضع سياسة معينة بخصوص الافتراضات والمعايير التي ينبغي إتباعها عند تنفيذ المراجعات البيئية للتأكد من أن العمل الرقابى الذى يقوم به ذات جودة عالية ، و قد أشارت الدراسة ايضا بأنه لكى تكون برامج التنمية المستدامة فعالة فلا بد من متابعتها رقابيا باستمرار بصفة دورية أو سنوية من خلال التأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتنفيذها فى التوقيتات المقررة ، وعلى الجهاز أن يضع نصب عينه أن البرامج البيئية قد تستغرق وقتا طويلا لتكون ذات مفعول ملحوظ .

ملخص الدراسة

مع تزايد وعى الناس بالأخطار التى تهدد بيئة العالم ازداد ايضاً الوعى بمسؤوليات جميع قطاعات الدولة بكافة مستوياتها لمعالجة القضايا البيئية ، ومن ثم فإن محاسبة ومسألة الحكومة بشأن انشغلتها المتعلقة بالبيئة سواء فى قطاع الصناعة أو الصحة أو الزراعة أو الإسكان أو أى من قطاعات الدولة الأخرى يؤدى الى بروز حاجة الى اعداد تقارير عن نتائج أنشغلتها البيئية ويجب أن تخضع ايضاً هذه التقارير الى رقابة مستقلة وذلك على مستوى المركزيات والمحليات .

وبالرغم من وجود معايير دولية للمحاسبة تتناول المبادئ العامة لإقرار المسائل البيئية وقياسها والإفصاح عنها فى التقرير المالى ، الا أن أجهزة الرقابة المالية فى الدول العربية ومنها الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر ما زالت لا تولى الإهتمام الكافى بالمراجعة البيئية وأعمال الرقابة التى تهدف لحوكمة الأداء البيئى بمؤسسات الدولة بهدف تحقيق التنمية المستدامة للحفاظ على حقوق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية .

ذلك بالرغم من وجود التشريعات والقوانين البيئية التى قد ينطوى عليها تعهد للإقرار بتلفيات الأصول وبالتالى الحاجة الى تخفيض القيمة الدفترية لتلك الأصول ، وأن الإخفاق فى التوافق مع المتطلبات القانونية المتعلقة بالمسائل البيئية مثل الإنبعاثات والتخلص من النفايات قد يتطلب استحقاقاً للأعمال العلاجية والتعويضية أو التكاليف القانونية التى قد تقوم بها جهات وهيئات الدولة ، فعلى سبيل المثال فإن الفشل فى التطابق مع قوانين مراقبة التلوث قد يؤدى الى غرامات وجزاءات بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة.

وتتركز مشكلة الدراسة فيما يلى :

أولاً: مازال جهاز المحاسبات حتى الآن لا يدرج المراجعات البيئية ضمن برامجه الدورية أو السنوية بالرغم أنه من الطبيعى أن تعترف الوحدات الحكومية الخدمية كانت أو الاقتصادية بالالتزامات البيئية لخصوم فى القوائم المالية، ويرى الباحث أن الوحدة الحكومية أو المؤسسة التابعة للدولة تكون فى حاجة لرقابة جهاز المحاسبات على الأعمال البيئية، حيث أنه من مصلحة الوحدة ذاتها أن تقوم بالإفصاح عن التزام بيئى محتمل على أنه خصوم طارئة كإلتزام المحتمل قائماً على الوقوع المحتمل لحدث مستقبلى، أو مقدار الإلتزام الحالى لا يمكن تقديره بصورة حقيقية أو معتدلة أو التدفقات الخارجية للموارد الخاصة بتسوية الإلتزامات غير متوقعة، ومن ثم يقوم جهاز المحاسبات بدوره الرقابى بأعمال المراجعة البيئية وإدراجها ضمن أعماله الدورية والسنوية لتعبر تقاريره عن فحص منظم وموثق وموضوعى يهدف للتأكد من أن المعلومات البيئية الواردة بالقوائم المالية متفقة مع القوانين واللوائح والمعايير البيئية وأبداء رأى فنى محايد حول صحة وعدالة هذه المعلومات

ومدى كفاية النظم الرقابية والبيئية والإفصاح عن هذا الرأى للجهات المعنية مما يساعد فى التقويم واتخاذ القرارات البيئية اللازمة لحوكمة الأداء البيئى بتلك المؤسسات ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة المنشودة .

وتبلورت مشكلة الدراسة فى التساؤل الرئيسى التالى :

. ما جدوى قيام جهاز المحاسبات بمراجعة التصرفات الحكومية فى مجال البيئية بصفة دورية أو سنوية، وما هو المنهج الذى يمكن أن يستخدمه جهاز المحاسبات عند قيامه بأعمال المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة لحوكمة الأداء البيئى بتلك المؤسسات وتحقيق التنمية المستدامة ؟

وتتركز أهمية الدراسة فيما يلى :

أهمية علمية : وتتمثل فى ندرة كتابة الباحثين فى موضوع حوكمة الأداء البيئى ، فضلا عن حداثة تطبيق المراجعة البيئية بصفقتها أحد فروع علم المراجعة بالأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية على مستوى العالم.

أهمية عملية : وتتمثل فى أهمية ادراج المراجعة البيئية ضمن عمل الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر، حيث يرى الباحث أنه من الأهمية أن يكون للجهاز المركزى للمحاسبات دور فعال فى معالجة المشاكل البيئية بصفته مصدراً موثقاً به وموضوعى لتزويد المعلومات، وعلى اساسه يتم تقييم الأداء واتخاذ القرارات بمؤسسات الدولة .

ويعتمد الباحث على فرضين أساسيين للدراسة هما :

الفرض الأول :

هناك علاقة ذات تأثير مباشر لدور الجهاز المركزى للمحاسبات من خلال عمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة فى الحد من التلوث البيئى وخفض المصروفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات والاتفاقيات البيئية .

حيث أن تحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات، وتعد عملية مناقشة تقارير المراجعات البيئية التى يعدها جهاز المحاسبات بمجلس الشعب ذات أهمية رئيسية ومن ثم تحديد مسؤوليات الجهات المعنية بتلك المخالفات، واكتشاف الثغرات أو عدم التناسق بي التشريعات البيئية خصوصاً عند التطبيق مما يكون لذلك تأثيراً إيجابياً على الثقافة البيئية على المستويين القومى والشعبى، ومن ثم حوكمة الأداء البيئى بمؤسسات الدولة وتقويم فعالية أداء المؤسسات المعنية بالرقابة المباشرة على المخالفات البيئية القائمة ومعالجتها ومن ثم الحفاظ على الموارد الطبيعية من أجل تحقيق التنمية المستدامة المنشودة فى مصر .

الفرض الثاني : لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي لدور جهاز المحاسبات من خلال المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة والحد من التلوث البيئي بشكل عام خاصة على المدى القصير.

حيث لا تكون التأثيرات البيئية ملموسة لعدة سنوات أو قد يكون لها تأثير يستمر لعدة سنوات وهذا يمكن أن يطرح مشكلات لعمليات المراجعة، فضلاً عن صعوبة القياس والتقديرات التي تتسبب القيم النقدية للتأثيرات البيئية بالقطاع الحكومي، فالعديد من الموارد الطبيعية ستحتاج لتقييم ذو قيمة حقيقية، فضلاً عن صعوبة اكتشاف تأثير الأنشطة الحكومية على المخرجات البيئية وصعوبة تحديد الوفورات المحتملة في مصروفات الدولة نتيجة تقليل المخالفات وإعادة تدوير منتجات تلك المخالفات.

ويتفرع من فرضا الدراسة عدة فروض فرعية أخرى وهى :

- (١) إستخدام المراجعة البيئية يساعد على خدمة المجتمع .
- (٢) المراجعة البيئية تساعد على مصداقية القوائم المالية .
- (٣) الحوكمة البيئية تساعد على جودة المراجعة البيئية .
- (٤) تتأثر مصداقية التقارير تأثيراً سلبياً عندما لا يكون الجهاز المركزى للمحاسبات مسئولاً عن مراجعة الأداء البيئى .

(٥) قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بالمراجعة البيئية بصفة دورية يزيد من فاعلية الحوكمة البيئية بالجهات الخاضعة للرقابة وأهميتها باعتبارها وسيلة ناجحة لتحقيق التنمية المستدامة و تعتبر المراجعة الاجتماعية هى الأساس لنشأة المراجعة البيئية، حيث أن المراجعة الاجتماعية تهدف الى إجراء الفحص الفنى المحايد للبيانات المحاسبية الاجتماعية للمنشأة التى تحتوئها الدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير بغرض التحقق من جديتها وصدق ودقة المعلومات التى تعبر عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، وابداء الرأى الفنى المحايد عن مدى تعبير القوائم للمنشأة عن نتيجة النشاط الاجتماعى عن الفترة المحاسبية محل القياس، ومن ثم تقييم الأداء الاجتماعى للمنشأة.

بينما تهدف المراجعة البيئية من التأكد من التزام المنشأة بتطبيق النظم البيئية والتأكد من الرقابة على الأنشطة البيئية ومدى الافصاح عن المعلومات البيئية، فضلاً عن كفاءة الادارة فى ادارة النظم البيئية للمنشأة.

ومن هنا يمكننا تعريف المراجعة البيئية بأنها (عملية فحص منظم موثق ودورى وموضوعى بواسطة المنشأة ذاتها (المراجع الداخلى)، أو بواسطة جهة خارجية (المراجع الخارجى)

للتعرف على مدى سير عمليات التشغيل والممارسات البيئية المختلفة مع المتطلبات القابلة للتطبيق، وذلك من خلال مبادئ ومعايير بيئية يعتمد عليها عند القيام بالمراجعة البيئية.

وقد عرض الباحث في هذا الفصل أهمية تطبيق المراجعة البيئية بصفة دورية بالجهاز المركزي للمحاسبات حيث إن محاسبة ومساءلة الحكومة وقطاعات الصناعة والصحة والمحليات بشأن أنشطتها المتعلقة بالبيئة أدى إلى بروز حاجة إلى إعداد تقارير رقابية من هيئة مستقلة عن نتائج أنشطتها ويلعب المراقبون بالأجهزة الرقابية العليا في معظم دول العالم دوراً هاماً في معالجة هذه الأمور البيئية بصفتهم مصدرًا موثوق به وموضوعي لتزويد المعلومات وعلى أساسه يتم تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

ويهدف الباحث الى التوجيه للجهاز المركزي للمحاسبات بشأن كيفية اداء المراجعات البيئية من خلال تطبيق ممارسات المراجعة النظامية (المالية والالتزام)، حيث إن ما تتفقه الحكومات من تكاليف على تطوير وتنفيذ السياسات البيئية والتزامها تعد ذات أهمية لأجهزة الرقابة المالية العليا حيث تعد التكاليف البيئية والالتزامات وقلة الأصول من شأنها التأثير على إعداد ومراقبة القوائم المالية.

ويقوم الباحث في المبحث الثاني بأستعراض الدراسات السابقة التي تعرضت من قريب أو بعيد لموضوع الدراسة، وقد خلص الباحث أن هناك العديد من الدراسات قد تناولت موضوع المراجعة البيئية بصفة عامة، فمنها من تعرض للمراجعة البيئية الداخلية ومنها من تعرض للمراجعة البيئية الخارجية الا أنه لم يتضح للباحث وجود أى دراسة قد تعرضت لمراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات لعملية المراجعة البيئية بأستثناء دراسة واحدة فقط قام بها الأستاذ الدكتور / على ابراهيم طلبة رئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق بكلية التجارة جامعة عين شمس عام ١٩٩٩ وكان عنوانها (العوامل المؤثرة علي مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا) مطبقاً دراسته علي الجهاز المركزي للمحاسبات بصفته الجهاز الرقابي الأعلى في مصر .

وقد توصلت دراسة أ د / على ابراهيم طلبة الى أن تعظيم مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا من خلال النتائج التي توصلت اليها يمكن أن تكون المصداقية في أعلى مستوى لها عندما تكون المعايير والمقاييس متوفرة، البيانات البيئية جيدة، الأساليب والتقنيات حديثة، والمهارات الفنية لأعضاء الجهاز بالتعيين وليس بالتعاقد، حيث تصل مستوى (درجة) المصداقية ٩١,٧٦% لذلك يمكن القول أنه عندما تتوافر العوامل السابقة بالخواص المذكورة أمامها تكون درجة (مستوى) المصداقية في التقارير في أعلى مستوى.

وتأتي أهمية تلك الدراسة في إنها كانت بمثابة أرسال ضوء هام لمسؤولي جهاز المحاسبات في حينه بضرورة قيام الجهاز بمراجعة الأداء البيئي في ظل توافر عدة عوامل حددها د/ طلبه في دراسته التجريبية التي خلصت إلي إلقاء الضوء علي العوامل والمتغيرات التي تؤثر علي مصداقية تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لهذه التقارير مما يتبعه زيادة جودة أداء مراجعي الجهاز فيما يتعلق بمراجعة الأداء البيئي.

ويؤكد الباحث على أن تلك الدراسة كانت هي النواة الأولى للباحث في كيفية إعداد إطار مقترح لتفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في المراجعة البيئية لحوكمة الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة.

ويتعرض الفصل الثاني من الدراسة لكيفية قيام جهاز المحاسبات بتطبيق المعايير الرقابية للأنتوساى في مجال المراجعة البيئية ، حيث أستعرض الباحث ذلك من خلال المبحث الأول بدءً بالمسلمات الأساسية لخصها في عشر مسلمات أساسية تتضمن ملخصاً للمتطلبات الخاصة بكل افتراض وبكل معيار رقابي .

ثم يستعرض الباحث المعايير الرقابية العامة للأنتوساى ومنها معايير تنطبق على كل من المراجعين والأجهزة الرقابية ومعايير أخرى يمكن تطبيقها في نطاق عملية الرقابة على البيئة، وفي أطار المعايير التي تنطبق على كل من المراجعين والأجهزة الرقابية كما تشمل أيضاً جوانب الاستقلالية والكفاءة والعناية اللازمة .

وقد أستعرض الباحث في المبحث الثاني في هذا الفصل كيف يقوم جهاز المحاسبات بتطوير الممارسات الرقابية عند وضع القضايا البيئية في الحسبان، أو بمعنى آخر كيف لجهاز المحاسبات أن يقوم بعمليات رقابية بيئية في نطاق صلاحيته تنفيذاً لعمليات رقابة نظامية (الرقابة المالية ورقابة المطابقة) أو لعمليات رقابة على الأداء كما تحددها المعايير الرقابية للأنتوساى.

ويستعرض الباحث في الفصل الثالث دور الجهاز المركزي للمحاسبات في تطبيق الحوكمة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة، ويقوم الباحث في المبحث الأول من الفصل بتلخيص أدوات تطبيق الحوكمة البيئية في خمسة نقاط وهي التشريعات والقوانين البيئية التي تصدرها الحكومات وتكون ملزمة للأفراد والشركات، بالإضافة للسياسات واللوائح المنظمة للعمل عند بدء إنشاء المشروعات وتقوم الحكومات من خلال هذه التشريعات بفرض العقوبات وإيقاف عمل المنشآت المخالفة للقوانين البيئية، المؤسسات والجمعيات المعنية بالحفاظ على البيئة، وتسعى لزيادة الوعي بالآثار البيئية على المجتمع، كما تسعى لتقديم الدعم الفني والمالي للبرامج البيئية، المعايير البيئية

التي تلتزم بها الشركات للحفاظ على البيئة، والتي تؤدي دور كبير في المنافسة بين الشركات ومدى مراعتها للشروط البيئية، التكاليف البيئية وهي تنتج من خلال السعي لتخفيض الالتزامات البيئية، المراجعة البيئية وتهدف للتحقق من مدى التزام المنشأة بتفعيل نظم الإدارة البيئية وبالقانونين والتشريعات البيئية.

وقد أستعرض الباحث مجموعة من مؤشرات الحوكمة البيئية التي تمكن مراجعي جهاز المحاسبات من الاعتماد عليها لأغراض فحص وتقييم نظم الإدارة والحوكمة البيئية بالشركة، وقد أختار الباحث من هذه المؤشرات ما يلي:

$$\text{مؤشرات الحوكمة البيئية للهواء} = \frac{\text{كمية تلوث البيئة الهوائية}}{\text{كمية الانبعاثات الهوائية}}$$

فإذا كانت كمية تلوث الهواء الناتجة عن أنشطة الشركة > كمية الانبعاثات الهوائية المسموح بها، فيكون مؤشر الحوكمة البيئية موجب.

$$\text{مؤشرات الحوكمة البيئية للماء} = \frac{\text{كمية مخلفات المياه الصناعية}}{\text{كمية المخلفات المائية المسموح به}}$$

فإذا كانت كمية المخلفات المائية الناتجة عن أنشطة الشركة < كمية المخلفات المائية المسموح بها، فيكون مؤشر الحوكمة البيئية سالب.

و في المبحث الثاني من هذا الفصل قام الباحث بعرض أهمية دور الجهاز المركزي المحاسبات في تحقيق التنمية المستدامة حيث تزايد اهتمام الكثير من دول العالم وخاصة الدول المتقدمة بالقضايا البيئية خلال العقدين الماضيين كأساس لتحقيق ما يسمى بالتنمية المستدامة، ويقصد بالتنمية المستدامة الحفاظ على الثروات الطبيعية (الهواء، الطاقة، الماء، الموارد الطبيعية) للأجيال القادمة ولم يعد الاهتمام بالقضايا البيئية في الواقع العملي منصباً على الدول المتقدمة التي تعد بدرجة كبيرة مصدراً لتلوث وتدمير البيئة فحسب، بل أنها أصبحت مثاراً لاهتمام الكثير أيضاً من الدول النامية وخاصة الدول المنتجة للنفط .

حيث هناك ضرورة الأخذ في الاعتبار بالبيئة وبالموارد الطبيعية عند اتخاذ القرارات الإنتاجية والاستهلاكية، ولهذا السبب فإن مفهوماً جديداً نسبياً للتنمية بدأ في الانتشار ألا وهو مفهوم التنمية المستدامة وهي تنمية تأخذ في الحسبان الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية معاً، كما تأخذ في الاعتبار احتياجات كل من الجيلين الحالي والمستقبلي، وهناك العديد من

التعاريف للتنمية المستدامة، ولكن أكثر تلك التعارف انتشاراً هو التنمية المستدامة "هي تنمية تفي باحتياجات الحاضر دون تقليل قدرة الأجيال المستقبلية في الوفاء باحتياجاتها "

كما أعتبر الباحث الحوكمة البيئية أداة لتحقيق التنمية المستدامة حيث تعتبر الحوكمة البيئية أحد عناصر التنمية المستدامة فهي عملية تدريجية منظمة توفر هيكلًا لجمع وتوثيق المعلومات والآراء حول الآثار البيئية للأنشطة حتى يمكن إجراء التقييم الملائم لأهمية هذه الآثار ونطاق زيادتها أو تعديلها أو تخفيفها.

وحتى يمكن تحقيق التوازن بين التنمية المستدامة والبيئة، فلا بد للجهاز المركزى للمحاسبات أن يتأكد من كفاءة تنفيذ البرامج علي المستوى القومي ومراعاة أن تحقق المراجعة البيئية الهدف من التنمية المستدامة، وأن يكون للبعد البيئي دور مهم في التقييم، خاصة وأن تلك البرامج تتعرض لضغوط مستمرة نتيجة مشاكل وقضايا البيئة المتنامية، وبذلك يمكن التأكد من كفاءة برامج التنمية في الوفاء باحتياجات الأجيال الحاضرة بدون التأثير علي قدرة الأجيال المستقبلية علي الوفاء باحتياجاتهم، وبالتالي يمكن تحقيق التنمية المستدامة.

وقد خلصت الدراسة التطبيقية التي انتهى اليها الباحث إلى أن هناك علاقة طردية مباشرة لدور الجهاز المركزى للمحاسبات فى حوكمة الأداء البيئى وتحقيق التنمية المستدامة فى مصر من خلال قيامه بعمليات المراجعة البيئية على مؤسسات الدولة فى الحد من التلوث البيئى وخفض المصروفات الحكومية والتكاليف المرتبطة بعدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات والاتفاقيات البيئية، وتحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات ، وقد قام الباحث بصياغة تنفيذ الأطار المقترح من خلال مرحلتين، الأولى مرحلة الفحص والمراجعة، والثانية مرحلة التقرير.

أهم نتائج الدراسة :

أولاً: خلصت الدراسة إلى أن الجهاز المركزى للمحاسبات قد منح الأختصاصات والصلاحيات التي تمكنه من تنفيذ مسؤوليته فى المراجعة المالية والقانونية ومراجعة الأداء على مؤسسات الدولة وعلى المال العام اينما وجد.

. وفى سبيل ممارسة الجهاز لرقابته فانه يجب قيامه باعداد واصدار التقارير عن المراجعة المالية البيئية وتقارير عن مراجعة الأداء البيئى وذلك بصورة دورية، وهو الأمر الذى لم يتم حتى تاريخ قيامنا بنهوض هذه الدراسة، حيث ما يتم هو قيام الجهاز ببعض المراجعات البيئية فى إطار فحص