



معوقات تطبيق ممارسات المراجعة البيئية في ليبيا من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي

التهامي عثمان الكشر

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا

a.alkisher@asmarya.edu.ly

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي قد تواجه مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في تطبيق ممارسات المراجعة البيئية. ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في هذه الدراسة، وقد تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيع عدد 60 استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وتم استرداد منها 40 استبانة، وقد بلغ عدد الاستبانات الصالحة منها 39 استبانة، شكلت ما نسبته 65% من عدد الاستبانات الموزعة، وبالتالي فهي مثلت العينة النهائية في هذه الدراسة. وقد تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج؛ من أهمها عدم كفاية العقوبات الرادعة للمخالفات البيئية في الأنظمة والقوانين والتشريعات البيئية، وكذلك عدم توفر السجلات والبيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنظمات، تمثل أبرز وأهم المعوقات التي تعيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بصفتهم مراجعين خارجيين من القيام بممارسة المراجعة البيئية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة البيئية، ديوان المحاسبة الليبي، المنظمات البيئية.

المقدمة

نظراً لتفاقم المشكلات البيئية في السنوات الأخيرة حول العالم، وتزايد المخاطر والانتهاكات التي تهدد البيئة؛ فقد استوجب ذلك اهتمام العديد من الأطراف والمنظمات في الكثير من الدول بضرورة القيام بخطوات جدية للحد من الانتهاكات والأضرار البيئية. ونتيجة لذلك ازدادت الضغوط على المنظمات باعتبارها المسبب الأكبر في الانتهاكات البيئية من أجل أن تقوم بتحسين أدائها البيئي وتتحمل مسؤولياتها في الحد من هذه الانتهاكات والأضرار الناتجة عنها (الكشر، 2017). وبالتالي أصبحت هناك حاجة إلى أداة لمساعدة الأطراف المهتمة بحماية البيئة على التحقق من مدى وفاء المنظمات بالتزاماتها ومسؤولياتها البيئية؛ الأمر الذي أدى إلى ظهور وتطور ممارسات المراجعة البيئية وأصبحت إحدى الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها لتحقيق هذا الغرض، وذلك من خلال ما توفره من معلومات مهمة وموثوقة ودقيقة لتقييم الأداء البيئي لمنظمات الأعمال. وعلى الرغم من زيادة أهمية المراجعة البيئية والاهتمام بممارستها حول العالم، وأصبح القيام بها أمراً ضرورياً وملحاً في الكثير من الدول؛ إلا أنها لم تلقى حتى الآن الاهتمام الكافي في الكثير من البلدان النامية ومن بينها ليبيا (السقا، 2011؛ راضي، 2011؛ Clarkson، 2011). حيث تشير عدة دراسات سابقة أن تطبيق وممارسة المراجعة البيئية لا يزال محدوداً أو يكاد يكون معدوماً بسبب وجود العديد من المعوقات كشعور المراجعين بعدم الإلزامية، ونقص المهارات والخبرة، وضعف الأنظمة والتشريعات البيئية، وعدم توفر البيئة المناسبة في المنظمات المسببة للأضرار البيئية (السعد، 2007؛ إبراهيم، 2012؛ العريفي، 2020؛ النعاس، 2020؛ هوساوي، 2021). ونظراً لقلّة الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في البيئة الليبية؛ وحاجة العديد من الأطراف إلى معلومات

المراجعة البيئية لتقييم الأداء البيئي للمنظمات؛ فقد جاءت فكرة الدراسة الحالية لسد هذه الفجوة بتسليط الضوء على أبرز المعوقات التي قد تعيق تطبيق وممارسة المراجعة البيئية في ليبيا.

مشكلة الدراسة:

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية على المستوى الدولي والمحلي، وصدور العديد من التشريعات والانظمة للحد من الانتهاكات البيئية في العديد من الدول ومن بينها ليبيا؛ إلا أن ذلك على ما يبدو ليس كافياً في ظل تصاعد حجم الأضرار البيئية في السنوات الأخيرة بسبب الأنشطة الاقتصادية لمنظمات الأعمال، وما ترتب على ذلك من مخاطر كبيرة للبيئة والمجتمع في ليبيا (إبراهيم، 2012؛ العريفي، 2020؛ النعاس، 2020؛ كريبات، 2022). وقد أوضح مؤشر الأداء البيئي العالمي تراجع مستوى الأداء البيئي في ليبيا من المرتبة 119 عالمياً في عام 2016 إلى المرتبة 123 في عام 2018، كما أشارت تقارير المنتدى العربي للبيئة والتنمية إلى ارتفاع كبير في حجم التكاليف والالتزامات البيئية؛ مما يعني ضعف استجابة منظمات الأعمال في ليبيا لمسؤوليتها البيئية ومتطلبات التنمية المستدامة (AFED, 2011, 2018). وبالتالي فإن هذا يتطلب ضرورة ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا لدورها المهم في متابعة ومراقبة وتقييم الأنشطة البيئية للمنظمات، ومعرفة مدى الوفاء بالتزاماتها بمسؤولياتها البيئية، ولحث هذه المنظمات على تحسين أدائها البيئي. إلا أنه من الناحية العملية لا يوجد ما يشير إلى ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا بشكل فعال حتى الآن، خاصة من قبل ديوان المحاسبة الليبي باعتباره أحد أهم المؤسسات المنوط بها ممارسة أعمال المراجعة الخارجية للعديد من الأنشطة والوحدات الاقتصادية في ليبيا، ومتابعة كافة التطورات والتقنيات الحديثة في مجال المراجعة ومن بينها استخدام الممارسات المتعلقة بمراجعة وتقييم الأداء البيئي للمنظمات. ومن خلال الاطلاع على تقارير الديوان الصادرة خلال السنوات العشر الأخيرة، لوحظ خلوها من أية معلومات دقيقة ووافية تتعلق بتقييم الأداء البيئي للمنظمات والمؤسسات الليبية بمختلف القطاعات، باستثناء تقرير عامي (ديوان المحاسبة الليبي، 2016، 2018) التي تضمنت بعض المعلومات المقتضبة كانت في معظمها وصفية، واقتصرت على عدد محدود جداً من المؤسسات؛ مما يدل على عدم قيام مراجعي الديوان بتطبيق ممارسات المراجعة البيئية بشكل فعال حتى الآن، وهذا قد يرجع إلى وجود عدة معوقات تحول دون القيام بذلك، مما يثير تساؤلاً عن ماهية أهم هذه المعوقات وما إذا كانت تتعلق بالمراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي أنفسهم أم بسبب قصور الأنظمة والتشريعات البيئية. لذلك جاءت الدراسة الحالية كمحاولة للتعرف على أهم هذه المعوقات وتحديدها وتقديم التوصيات بشأنها.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه تطبيق وممارسة المراجعة البيئية.
2. تحديد المعوقات المتعلقة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تواجه تطبيق وممارسة المراجعة البيئية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تطبيق المراجعة البيئية نفسها ودورها المهم في مساعدة الاطراف المختلفة على تقييم وتحسين الأداء البيئي للمنظمات والحد من الانتهاكات البيئية. كما أنها تتمثل في زيادة المعرفة فيما يتعلق بممارسات المراجعة البيئية باعتبارها إحدى الأدوات الحديثة في مجال المراجعة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي في جمع البيانات وتحليلها، حيث تم استقراء الدراسات السابقة والاطلاع على عدد من التقارير واصدارات المنظمات المهنية والقوانين والتشريعات واللوائح والانظمة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والتعرف على وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بشأن تطبيق وممارسة المراجعة البيئية في ليبيا وذلك من خلال باستخدام استبانة تم تصميمها واعددها لهذا الغرض.

مفهوم المراجعة البيئية

نشأ مفهوم المراجعة البيئية في العقود الاخيرة الماضية وتحديداً خلال فترة السبعينيات من القرن الماضي ثم زاد الاهتمام بهذا المفهوم وتطورت ممارسات المراجعة البيئية وزادت أهميتها خلال فترة الثمانينيات والتسعينيات. ومن بين أهم الاسباب التي أدت إلى ظهور المراجعة البيئية وتطورها؛ تعاظم حجم المشاكل البيئية وتأثيراتها السلبية، وتزايد الضغوط من عدة أطراف في المجتمع كالمستهلكين والمستثمرين والمقرضين والمشرعين والحكومات على الشركات من أجل القيام بواجباتها وتحمل مسؤولياتها بشأن حماية البيئة والحد من الآثار السلبية لها (أحمد، 2016؛ علي، 2017). ومن خلال مراجعة الأدبيات السابقة يلاحظ تعدد المفاهيم والتعاريف المتعلقة بالمراجعة البيئية وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر بشأنها، وكذلك تعدد الاطراف المستفيدة منها؛ مما ساهم في تعدد مجالات وأنواع المراجعة البيئية. (علي، 2017؛ مهوات، 2015؛ هوساوي، 2021).

ومن بين أبرز تعريفات المراجعة البيئية، تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية الذي يعرفها بأنها "فحص منظم، دوري موثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بمتطلبات البيئة تفرصها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة" (شبو ومحمد، 2015؛ علي، 2017). كذلك تم تعريفها من قبل المعهد البريطاني للمعايير بأنها "تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الادارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة، وتحديد مدى فعالية ملائمة تلك النظم لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة" (رواني، 2014؛ هوساوي، 2021). من ناحية أخرى، غرفة التجارة الدولية عرفت المراجعة البيئية بأنها عبارة عن "وسيلة إدارية تتضمن تقييماً منتظماً وموثقاً وموضوعياً بصورة دورية لما يجب أن تقوم به المنظمة مما يساعد على حماية البيئة عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية" (أبو المجد، 2015؛ الزعبي وآخرون، 2006؛ علي، 2017).

ووفقاً لمعيار الايزو للجودة (ISO14010) عُرِفَت المراجعة البيئية بأنها "عملية تحقق موثقة ونظامية تتم بشكل موضوعي من خلال الحصول على أدلة وتقييمها من أجل التحقق مما إذا كانت هناك اختراقات بيئية متعمقة بالنشاطات التي تؤثر على البيئة" (علي، 2017). أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) فقد عرفت المراجعة البيئية بأنها "الرقابة الخارجية المستقلة التي تقوم بها أجهزة محايدة، ولها ثلاثة أنواع وهي الرقابة المالية البيئية ورقابة الأداء البيئي ورقابة الالتزام البيئي" (النعاس، 2020). كما تم تعريف المراجعة البيئية بأنها "أداة تشخيصية تقدم تقييماً منتظماً وموثقاً وموضوعياً عن الممارسات التجارية والصناعية للمنشأة التي تؤثر على البيئة، وذلك للإفصاح عن التجاوزات البيئية، وتحديد الإجراءات التصحيحية، وضمان الامتثال للأنظمة البيئي" (علي، 2017). وقد أوضحت عدة دراسات سابقة مثل دراسة (لطفي، 2009؛ السعد، 2007؛ إبراهيم، 2012؛ باعاجا، 2012؛ النعاس، 2020؛ العريفي، 2020) أن المراجعة البيئية تسعى إلى تحقيق عدة أهداف يمكن بيانها كما يلي:

1. تقييم نظم الإدارة البيئية في المنظمات والتحقق من مدى سلامتها.
2. التحقق من مدى التزام المنظمات بالقوانين والتشريعات البيئية.
3. التحقق من مدى كفاية نظم الرقابة البيئية.

4. تحديد وتقييم المخاطر المحتملة للقضايا البيئية.
 5. مراجعة تقارير الأداء البيئي للمنظمات.
 6. التأكد من دقة صحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمنظمات.
- ونظراً لتعدد تعريفات ومفاهيم وأهداف المراجعة البيئية فقد تعددت مجالاتها وأنواعها، ومن بين أهم أنواعها الرئيسية المراجعة البيئية الخارجية التي تهتم بمراجعة التأثير الحاضر والماضي لأنشطة المنظمة البيئية، وتقييم مدى التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية والتأثير المتوقع لعدم التزامها على القوائم المالية، وما إذا كانت ممارسات المنظمة البيئية لها تأثيرات مالية على القوائم المالية (نور الدين، 2004).

المعوقات التي تواجه المراجعين الخارجيين في تطبيق وممارسة المراجعة البيئية

من خلال مراجعة الأدبيات السابقة أكدت عدة دراسات على أهمية المراجعة البيئية وضرورة ممارستها؛ فعلى سبيل المثال فقد أوضحت دراسة (Dittenhofer 1995) أهمية المراجع الخارجي في القيام بعملية المراجعة البيئية؛ نظراً لتمتعه بالاستقلالية الكاملة مما يمكنه من القيام بمهام هذه العملية بفعالية وكفاءة. كما أشارت دراسة (Emery and Watson 2003) إلى دور وأهمية المراجعة البيئية وتأثيرها الكبير على تعامل العديد من الأطراف ذات الصلة مع منظمات الأعمال، وهو ما أكدت عليه دراسة (Nicole 2008) حيث ذكرت أن ممارسة المراجعة البيئية يرتبط بشكل كبير بتأثير أصحاب المصالح سواء داخل المنظمة أو خارجها. وأن القيام بهذه العملية يساهم في تحقيق المساءلة البيئية لإدارة المنظمة، ويحقق العديد من الفوائد للمنظمة مثل تقليل الالتزامات البيئية، وتحسين الصورة العامة لها.

من جانب آخر أشارت دراسة المطيري (2007) إلى أهمية المراجعة البيئية في تحديد المخاطر التي تواجه المنظمات، وضرورة التعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيقها وممارستها. وقد أوصت هذه الدراسة الحكومات بضرورة أن تقوم بوضع نظام للمراجعة البيئية وإلزام المنظمات بتحمل مسؤولياتها عن الاضرار البيئية، وزيادة الإفصاح عن المعلومات البيئية. كما بينت دراسة رواني (2014) أن القيام بممارسة المراجعة البيئية الخارجية يبين مدى التزام منظمات الأعمال بحماية البيئة والسياسات والبرامج الموضوعة لذلك؛ وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة البيئية ووضع معايير وإجراءات لتسهيل عملية تنفيذها من قبل المراجعين. وقد توصلت دراسة حاج علي (2015) إلى أن تنفيذ عملية المراجعة البيئية بكفاءة وفعالية يتطلب توفر مؤهلات وخبرات للمراجعين، وكذلك اعتماد معايير لمراجعة الأداء البيئي من قبل القائمين على عملية المراجعة البيئية، وأوصت بضرورة سن وتفعيل القوانين والتشريعات واللوائح البيئية؛ بهدف إلزام المنظمات بمسؤولياتها البيئية.

وعلى الرغم من أهمية المراجعة البيئية سواء بالنسبة للمنظمات أو للأطراف ذات العلاقة خاصة فيما يتعلق بتحسين وتقييم الأداء البيئي للمنظمات بشكل فعال؛ إلا أن تطبيقها وممارستها قد تواجه عدة صعوبات وفقاً لعدة دراسات سابقة مثل (إبراهيم، 2012؛ الزغبى وآخرون، 2006؛ الرحاطة، 2011؛ السعد، 2007؛ المطيري 2007؛ النعاس، 2020؛ بعجاجة، 2012؛ حاج علي، 2015؛ كريبات، 2022؛ هوساوي، 2021)، ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:

- عدم وجود مراجعين خارجيين مؤهلين من الناحية العلمية والعملية لممارسة المراجعة البيئية.
- عدم وجود مقاييس ومعايير وإجراءات واضحة ومحددة يسترشد بها المحاسبون والمراجعون للقيام بممارسات المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية.
- عدم تبني نظم الإدارة البيئية، وقلة البيانات والمعلومات بشأن الأداء البيئي في المنظمات.
- عدم وضوح بعض اللوائح والأنظمة والتشريعات القانونية ذات الصلة بالبيئة.
- عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية للأنشطة البيئية في المنظمات.

وقد تناولت بعض الدراسات السابقة موضوع وواقع المراجعة البيئية في ليبيا كدراسة ابراهيم (2012)، والنعاس (2020)؛ وكريبات (2022) وأشارت إلى وجود عدد من الصعوبات تواجه ممارسة المراجعة البيئية من أهمها قصور وعدم وضوح القوانين التشريعات البيئية، ونقص المهارات والخبرات لدى المراجعين الخارجيين؛ وعدم توفر التدريب الكافي للمراجع الخارجي، وعدم كفاية البيانات المتعلقة بالأداء البيئي، وقلة المعايير والمؤشرات البيئية. وعلى الرغم من أهمية هذه الدراسات إلا أنها تبدو قليلة وغير كافية سواء من حيث النطاق أو المنهجية المتبعة، وركزت على الناحية النظرية فقط من خلال اعتمادها على أسلوب استعراض وتحليل المحتوى والمقارنة للأدبيات السابقة ذات الصلة، وأهملت دراسة هذه الصعوبات من الناحية التجريبية والعملية. وبناءً على ذلك يتضح أن هناك حاجة إلى بذل المزيد من الجهود والابحاث من أجل التعرف على أهم الصعوبات التي قد تعوق ممارسة المراجعة البيئية وتطبيقها في ليبيا بشكل فعلي وفعال. لذلك جاءت هذه الدراسة لسد هذه الفجوة وك محاولة عملية للتعرف على وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بشأن معوقات ممارسة المراجعة البيئية.

مجتمع وأداة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من موظفي ديوان المحاسبة في ليبيا باعتبارهم مراجعين يمارسون عملية المراجعة الخارجية على كافة الجهات والشركات العامة، حيث تم تحديد واختيار عينة من هؤلاء الموظفين وذلك بشكل عشوائي. وقد تم جمع البيانات من خلال وسيلة الاستبيان الذي تم اعتماده وتطبيقه من قبل هوساوي (2021)، وذلك بعد اجراء بعض التعديلات عليه ليتلاءم مع أغراض الدراسة الحالية، وتضمن هذا الاستبيان عدد (16) عبارة تم الاجابة عليها وفقاً لمقياس ليكرث الخماسي موافق تماماً، موافق محايد، غير موافق، وغير موافق تماماً، بقيم تنازلية تتراوح درجاته من (5) إلى (1) على التوالي. وتم توزيع عدد (60) استبانة على الاشخاص المستهدفين في هذه الدراسة، استرد منها (40) استبانة، وبلغ عدد الصالحة منها (39) استبانة بما يعادل 65% من عدد الاستبانات الموزعة وهو ما شكل عينة الدراسة النهائية.

تحليل البيانات

في هذه الدراسة تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) الاصدار رقم (20)، وقد تم اجراء عدد من العمليات والاختبارات الاحصائية، من بينها:

- اختبار معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة. حيث اتضح من خلال هذا الاختبار أن معامل كرونباخ ألفا بلغ للمحور الأول (0.772)، وللمحور الثاني (0.826)، ولأداة ككل (0.868)، ويلاحظ من خلال ذلك أن جميع هذه المعاملات عالية وأكبر من (0.750)، وهذا يعني أنه يوجد ثبات عالي لأداة الدراسة، وتعتبر هذه النتائج مقبولة احصائياً وفقاً (Sekar and Bougie 2010)، وأيضاً متفقة مع الدراسات السابقة مثل دراسة هوساوي (2021)، وكريبات (2022).
- كما تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف المعلومات الشخصية لعينة الدراسة، واتجاه الاجابات نحو عبارات أداة الدراسة. وأيضاً المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجات استجابة عينة الدراسة لمعرفة توجهاتهم نحو عبارات ومحاور أداة الدراسة.

تحليل وتفسير النتائج

1. تحديد المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية
لمعرفة أهم المعوقات ذات الصلة بالأنظمة والتشريعات البيئية التي تواجه تطبيق وممارسة المراجعة البيئية من قبل مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مرتبة حسب أهمية هذه المعوقات وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (1):

الجدول رقم (1) المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية.	4.44	0.754	مرتفع جدا
2	عدم وجود حوافز وإغفاءات ضريبية.	3.90	0.940	مرتفع
3	عدم اعتبار المخالفات البيئية من المخالفات التي تستوجب العقوبة.	4.28	0.759	مرتفع جدا
4	عدم شمول العقوبات كافة المخالفات البيئية.	3.90	0.788	مرتفع
5	عدم كفاية العقوبات والغرامات المتعلقة بالمخالفات البيئية المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية الحالية.	4.00	0.827	مرتفع
6	تعدد الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	3.33	0.737	متوسط
7	ضعف وعي واهتمام الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	3.97	0.873	مرتفع
8	عدم وجود معايير واضحة ومحددة للمراجعة البيئية.	4.10	0.718	مرتفع
9	تعدد الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	3.31	0.766	متوسط
10	تضارب اختصاصات الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية.	3.23	0.536	متوسط
	الدرجة الكلية	3.846	0.479	مرتفع

ومن خلال الجدول رقم (1) المبين سابقاً أظهرت النتائج ارتفاع مستوى المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية التي تواجه تطبيق وممارسة المراجعة البيئية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (3.846) والانحراف المعياري (0.479)، وكانت معظم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات ذات مستوى عالي. حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة "عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية" بمتوسط حسابي (4.44)، وانحراف معياري (0.754)، بينما كانت عبارة "تضارب اختصاصات الجهات المعنية بإصدار الأنظمة واللوائح والتشريعات البيئية." أقل المعوقات من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (3.23)، وانحراف معياري (0.536) وذلك بحسب آراء المشاركين في هذه الدراسة. ويتضح من خلال النتائج السابقة أن عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية من أهم المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية في ليبيا التي تواجه المراجعين الخارجيين في ممارسة المراجعة البيئية، وهو ما يتوافق مع نتائج عدة دراسات سابقة (ابراهيم، 2012؛ السعد، 2007؛ النعاس، 2020؛ بعاججة، 2012؛ كريبات، 2022؛ هوساوي، 2021)؛ مما يتطلب من الجهات المسؤولة في الدولة الليبية تعديل القوانين والتشريعات البيئية الحالية أو سن أخرى جديدة تكون رادعة وأكثر إلزامية.

2. تحديد المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية

لمعرفة أهم المعوقات ذات الصلة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه تطبيق وممارسة المراجعة البيئية من قبل المراجعين الخارجيين والمتمثلين في هذه الدراسة بمراجعين ديوان المحاسبة الليبي، تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مرتبة حسب أهمية هذه المعوقات كما هو مبين في الجدول رقم (2)، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (2) المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية.	4.21	0.767	مرتفع
2	عدم إلزام التشريعات بالتقرير بشكل منفصل عن القضايا البيئية في تقرير المراجع الخارجي يحد من تنفيذ المراجعة البيئية.	3.95	0.686	مرتفع
3	تجاهل التعليم المحاسبي للقضايا البيئية يحد من اهتمام المراجعين الخارجيين بأهمية المراجعة البيئية.	3.87	0.951	مرتفع
4	عدم وجود نموذج واضح للإفصاح عن تقرير المراجعة البيئية الخارجية يحد من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين.	4.10	0.680	مرتفع
5	تحد نتائج المراجعة البيئية غير المتوافقة أو المتضاربة من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين.	3.56	0.680	متوسط
6	ارتفاع تكاليف المراجعة البيئية الخارجية وصعوبة تقديرها مسبقاً يحد من إجراءاتها من قبل المراجعين الخارجيين.	3.67	0.927	متوسط
الدرجة الكلية		3.893	0.578	مرتفع

ومن خلال الجدول رقم (2) المبين سابقاً تظهر النتائج مستوي المعوقات المتعلقة بالمراجعين الخارجيين التي تواجه مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بصفتهم مراجعين خارجيين في تطبيق وممارسة المراجعة البيئية كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (3.893) والانحراف المعياري (0.578)، وكانت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأغلب العبارات ذات مستوى عالي. حيث جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية عبارة "نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية" بمتوسط حسابي (4.21)، وانحراف معياري (0.767)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت عبارة "تحد نتائج المراجعة البيئية غير المتوافقة أو المتضاربة من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين" بأقل متوسط حسابي (3.56)، وانحراف معياري (0.680) وذلك بحسب رأي المستطلعين في هذه الدراسة. ويتضح من خلال ما سبق أن نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية تعتبر من أبرز المعوقات التي تحد من ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا، بسبب عدم توفر البيانات والمعلومات المحاسبية البيئية التي تساعد على القيام بأعمال المراجعة البيئية وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة هوساوي (2021).

النتائج

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج يمكن بيانها كما يلي:

1. أن حوالي 85% من أفراد عينة الدراسة اتفقوا على أن عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية يعد من أبرز المعوقات المتعلقة بالأنظمة والتشريعات البيئية في ليبيا التي تواجه المراجعين الخارجيين في القيام بأعمال المراجعة البيئية.
2. كما أن عدم وجود معايير واضحة ومحددة للمراجعة البيئية يعد أيضاً من بين أهم العوائق التي تحد من قدرة المراجعين الخارجيين على ممارسة المراجعة البيئية في ليبيا وهو ما اتفق عليه أكثر من 79% من أفراد عينة الدراسة.
3. أن معظم أفراد من عينة الدراسة يرون أن نقص السجلات والبيانات المحاسبية البيئية يحد من قدرة المراجعين الخارجيين على أداء المراجعة البيئية حيث اتفقوا على هذا العائق بنسبة تجاوزت 79%.

4. كما أن عدم وجود نموذج واضح للإفصاح عن تقرير المراجعة البيئية الخارجية يحد من تنفيذها من قبل المراجعين الخارجيين، وهو ما أكد عليه أكثر من 82% من أفراد من عينة الدراسة.
5. أن هناك ضعف في التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الخارجيين في مجال تنفيذ المراجعة البيئية مما يحد من ممارسة المراجعة البيئية، حيث لم يتلقى أكثر من 76% من أفراد من العينة محل الدراسة أية دورات تدريبية في هذا المجال.

التوصيات

1. تدليل كافة الصعوبات وخاصة تلك المتعلقة بالقوانين والتشريعات التي تواجه المراجعين الخارجيين في مجال المراجعة البيئية.
2. حث ومطالبة كافة المنظمات بضرورة توفير سجلات وبيانات محاسبية عن الأنشطة البيئية.
3. الاهتمام بتكثيف برامج التدريب للمراجعين الخارجيين في مجال المراجعة البيئية.

المراجع

- إبراهيم، محمود عبد السلام. (2012). مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
- أبو المجد، رشا. (2015). أثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وانعكاساته على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية: دراسة ميدانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية التجارة، جامعة بنها.
- أحمد، تهاني بن أبو القاسم. (2016). تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC): بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 7 (2)، 147-190.
- الزعبي، ناصر يوسف، الزعبي، علي عبد الله، وزهران محمد دراغمة. (2006). نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، 33 (1)، 1-16.
- السقا، زياد هاشم. (2011). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 4 (7)، 296-309.
- السعد، صالح عبد الرحمن. (2007). المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، 21 (2)، 83-150.
- الرحاطة، محمد ياسين. (2011). ممارسة ديوان المحاسبة الاردني للرقابة البيئية، مجلة دراسات العلوم الادارية، 38 (1)، 199-218.
- العريفي، إيناس مفتاح. (2020). دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، المؤتمر العلمي الدولي الرابع لكلية الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، الخمس، ليبيا.
- الكشر، التهامي عثمان. (2017). دور نظم المعلومات المحاسبية تجاه المسؤولية البيئية للمنظمات، مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، 5 (خاص)، 33-18.
- النعاس، نرمين خليفة. (2020). ديوان المحاسبة الليبي والرقابة على البيئة بين النص والواقع دراسة تحليلية مقارنة، مجلة النجم الساطع للبحث العلمي، 1 (X)، 1-19.
- المطيري، بدر حجر شعوف. (2007). المراجعة البيئية بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي: دراسة ميدانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- باعاججة، سالم سعيد. (2012). المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية، المجلة العملية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، (9)، 71-120.
- حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله. (2015). دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- ديوان المحاسبة الليبي. (2016). التقرير العام لسنة 2016.

- ديوان المحاسبة الليبي. (2018). *التقرير العام لسنة 2018*.
- راضي، محمد سامي. (2011). *موسوعة المراجعة المتقدمة*. دار التعليم الجامعي للنشر.
- رواني، أبو حفص. (2014). *مراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة*، مجلة *رؤى اقتصادية*، (6)، 185-200.
- شبو، اسماعيل محمد، محمد، عمر السر. (2015). *مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات المراجعة البيئية دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، 29 (1)، 133-169.
- علي، باسم رشيد. (2017). *إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية* [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- كريبات، موسى محمد، 2022، *واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته*، مجلة *أفاق اقتصادية*، 8 (15)، 137-169.
- مهاوات، لعبيدي. (2015). *المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي*، مجلة *الدراسات الاقتصادية والمالية*، 8 (2)، 108-125.
- نور الدين، هبة عبد المؤمن. (2004). *الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الاداء البيئي* [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة عين الشمس، القاهرة.
- هوساوي، سعيد بن عبد الرزاق، 2021، *معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 12 (1)، 157-182.
- AFED. (2011). *Arab Environment Green Economy, Sustainable Transition in a changing Arab World: Arab Forum for Environment & Development*.
- Clarkson, Peter and Overell, Michael and Law Chapple, Larelle. (2011). *Environmental Reporting and Its Relation to Corporate Environmental Performance*, *Abacus*, 47 (1), 1-44. <https://ssrn.com/abstract=1751767>.
- Emery. R.T, and M. Watson, (2003). *ECO–Auditing and Environmental Liability: An International Perspective*, *Managerial Auditing Journal*, 18 (8), 631 – 636.
- Dittenhofer, Mort. (1995). *Environmental accounting and auditing*, *Managerial Auditing Journal*, 10 (8), 40-51. <http://dx.doi.org/10.1108/02686909510093615>.
- Nicole, Inshik. (2014). *Perceived Stake Holder Influences and Organizations Use of Environmental Science & Policy*, George Mason University, 1-42. <http://SSRN.com>.
- Sekaran, Uma. And Bougie, Roger. (2010). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*.

Impediments of Environmental Auditing Practices Application in Libya - The Perspective Libyan Audit Bureau Auditors

Altohami Otman Alkisher

Accounting Department, Commerce & Economic Faculty, Alasmarya Islamic University,
Zliten, Libya

a.alkisher@asmarya.edu.ly

Abstract

This study aims to identify the most important impediments that may face external auditors in the application of environmental auditing practices. To achieve this, the inductive approach was relied on in this study, and the questionnaire method was used as a tool for data collection, where 60 questionnaires were distributed to the study population represented by the Libyan Audit Bureau employees, and 40 questionnaires were retrieved, and the number of valid questionnaires reached 39, constituted 65% of the number of distributed questionnaires, and therefore it represented the final sample in this study. The collected data was analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS). This study reached several results, the most important of which is the absence of deterrent penalties for the environmental violations of environmental regulations, laws and legislation, as well as the lack of records, data and accounting information related to environmental activities in reports and financial statements of organizations, it represents the most prominent obstacles that hinder the employees of the Libyan Audit Bureau, as external auditors, from carrying out the practice of environmental auditing. Therefore, this study recommends that there is the need for the concerned authorities to make amendments in environmental legislation and laws to monitor and follow up on environmental violations, and to oblige companies for providing accounting records and information related to environmental activities in order to effectively practice environmental auditing in Libya.

Keywords: Environmental Auditing, Libyan Audit Bureau, Libyan organizations.