

رؤية مقترحة للتغلب على معوقات ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية

جعفر عثمان الشريف عبدالعزيز

قسم إدارة الأعمال - كلية إدارة الأعمال - جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية

j.abdelaziz@mu.edu.sa

المستخلص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في الشركات الصناعية السعودية، كما هدفت إلى اقتراح رؤية مستقبلية من قبلهم للتغلب على تلك المعوقات. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت أداة الدراسة الرئيسية في الإستبانة، حيث تم توزيعها على عينة ميسرة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة في مدينة الرياض، وبلغ عددهم (١٥٧) مراجعاً. وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في الشركات الصناعية، وقد جاءت درجة هذه المعوقات متفاوتة وتراوح بين الكبيرة جداً كما في المعوقات المحاسبية، والمعوقات ذات العلاقة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين، والكبيرة كما في المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية، والمتوسطة كما في المعوقات الإدارية، كما أشارت النتائج إلى أن أهم المقترحات المستقبلية للتغلب على هذه المعوقات هو فرض عقوبات رادعة على المنشآت الصناعية الملوثة للبيئة والتي لا تلتزم بالتشريعات والأنظمة البيئية. وفي ضوء تلك النتائج خرجت الدراسة بعدد من التوصيات من أبرزها: رفع درجة الوعي لدى إدارات المنشآت الصناعية السعودية بأهمية تطبيق المراجعة البيئية والتقرير عنها في القوائم والتقارير المالية، وضرورة تفعيل التشريعات والأنظمة البيئية، ومتابعة تطبيق المنشآت الصناعية لها، وضرورة الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال حماية البيئة والتوازن البيئي بهدف إعداد إطار وطني للمراجعة البيئية على مستوى المملكة العربية السعودية.

الكلمات المفتاحية: رؤية مقترحة، معوقات، المنشآت الصناعية، المملكة العربية السعودية.

المقدمة

أدى التطور الكبير الذي وصل إليه العلم في الصناعة واستخدام مختلف أنواع الطاقة والتكنولوجيا المتطورة في مختلف أساليب الحياة إلى الاهتمام بقضايا البيئة والتي تمثل للإنسان مهد وجوده ومرتفق حياته مما

يتطلب العناية بها والمحافظة على سلامتها. وبدأ الاهتمام بقضايا البيئة منذ فترة طويلة، فعلى المستوى الدولي نجد أن الأمم المتحدة بذلت جهوداً كبيرة في مجال حماية البيئة والتي تُوجت بعقد مؤتمر ستوكهولم في العام ١٩٧٢م، وهو مؤتمر دولي لحماية البيئة عقد في العاصمة السويدية "ستوكهولم" لمناقشة المشاكل البيئية التي تواجه الإنسان، واتخذ المؤتمر لنفسه شعار "One Earth" وذلك في إشارة إلى أن البيئة هي كل واحد لا يتجزأ، وعقب هذا المؤتمر زاد الوعي العالمي بقضايا البيئة، حيث شكل المؤتمر محاولة لصياغة نظرة عامة وأساسية للأساليب التي يمكن من خلالها التصدي لتحديات البيئة (قره، ٢٠٢٠)، واستمرت الأمم المتحدة في عقد العديد من المؤتمرات المعنية بالبيئة، حيث كان آخرها المؤتمر الذي عُقد في ستوكهولم في العام ٢٠٢٢م، والذي جاء تحت عنوان "كوكب صحي من أجل رخاء الجميع - مسؤوليتنا وفرصتنا"، حيث دعى المؤتمر لاتخاذ خطوات بيئية جريئة للحفاظ على البيئة واستدامتها (مؤتمرات البيئة والتنمية المستدامة، ٢٠٢٢)، كما اهتمت المنظمات المهنية بالأداء البيئي للمنشآت من خلال إصدار مواصفات له، حيث قامت المنظمة العالمية للتقييس ISO بإصدار أول سلسلة مواصفات دولية خاصة بالبيئة وهي "ISO 14000" في العام ١٩٩٦م، وقد اعتمد النص الرسمي لهذه المواصفة على تمكين المنشآت من صياغة السياسات والأهداف البيئية، مع الأخذ في الاعتبار الاهتمام بالمتطلبات القانونية والمعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية. واستمر إصدار المنظمة العالمية للتقييس لتلك المواصفات، حيث تم إصدار المعايير (١٤٠٦٤ - ١٤٠٦٥ - ١٤٠٦٦ - ١٤٠٦٧ - ١٤٠٦٨ - ١٤٠٦٩). وهي معايير ذات صلة بالتغير المناخي، وساعدت هذه المعايير في تبسيط الإجراءات وتوحيد المصطلحات والمتطلبات للتخفيف من حدة المناخ، وما يتصل بها من تصرف المنشآت والمنظمات والحكومات في مجال البيئة، حيث سمحت تلك المعايير بتعزيز التزام المنشآت البيئي بإدماج الاعتبارات البيئية في نشاطها العادي (سارة، ٢٠١٩). وفي ظل هذه التطورات العالمية في مجال حماية البيئة أصبحت المراجعة البيئية تلعب دوراً أساسياً في قيام المنشآت الصناعية بمسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع. أما على مستوى المملكة العربية السعودية فقد أشار النظام الأساسي للحكم إلى أهمية المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها، حيث أشارت المادة (٣٢) من النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم ٩٠/أ وتاريخ ١٤١٢/٨/٢٧هـ، إلى أن تعمل الدولة على المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها (هيئة الخبراء بمجلس الوزراء، ٢٠٢٢). وتعتبر الهيئة العامة للإرصاد وحماية البيئة إحدى الجهات الرسمية الرئيسية فيما يختص بحماية البيئة، ومن أبرز مهامها تحديد الوسائل والإجراءات التي تضمن المحافظة على البيئة وتحسينها ومنع تدهورها، وتنفيذ إجراءات التقويم البيئي ومراقبة المتغيرات المناخية من خلال التفتيش البيئي، ونشر الوعي البيئي بين كافة أفراد

المجتمع في المملكة العربية السعودية. وفي العام ١٤٣٨ هـ تم إنشاء وكالة البيئة والتي تعتبر الجهة المسؤولة عن إعداد السياسات، والاستراتيجيات، والتشريعات البيئية وبرامج التوعية والبحوث والدراسات البيئية (وزارة البيئة والمياه والزراعة، ٢٠٢٢). واهتمت رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ بتعزيز مكانة المملكة التنموية والاقتصادية، كما وضعت الرؤية البيئة واستدامتها من ضمن أهدافها الرئيسية، ونصت على ضرورة الحفاظ عليها كواجب ديني في المقام الأول، ووطني وإنساني، ومسؤولية أمام الأجيال القادمة، كما اعتبرت من المقومات الأساسية لجودة الحياة (رؤية المملكة، ٢٠٣٠). ويرى يسين وجبر (٢٠١٨)، إن الوعي البيئي لدى المنشآت بصفة عامة، والمنشآت الصناعية على الوجه الأخص، جعل هدف المحافظة على البيئة وحمايتها من الأهداف الرئيسية التي تسعى تلك المنشآت إلى تحقيقها. وقد عملت الجهات الرقابية المنوط بها حماية البيئة في المملكة العربية السعودية على تفعيل الأنظمة البيئية، مما حدا بالعديد من المنشآت الصناعية بالاهتمام بالمراجعة البيئية والتي تعتبر أحد الروافد المهمة في منظومة الاهتمام بالبيئة. وعلى الرغم من وجود إطار وطني للمراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية إلا أن العديد من الدراسات التي أجريت في البيئة السعودية خلصت إلى وجود معوقات تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية، لذا تأتي الدراسة الحالية لاقتراح رؤية للتغلب على تلك المعوقات.

مشكلة الدراسة وأسئلتها

ازداد في السنوات الأخيرة توجه المملكة العربية السعودية نحو الصناعة وتحفيزها، ويلاحظ ذلك من خلال زيادة عدد المنشآت الصناعية في المدن الصناعية السعودية المنتشرة على امتداد مناطق المملكة، والتي يقع بعضها بالقرب من البحار وبعضها الآخر على ضفافها مما يؤثر تأثيراً مباشراً على المدن السكنية المجاورة لها (هوساوي، ٢٠٢١). وعلى الرغم من صدور العديد من التشريعات والأنظمة البيئية ذات الصلة بالبيئة، والتزام بعض المنشآت الصناعية بالتقرير عن مسؤوليتها البيئية، إلا أن ذلك لم يكن بالشكل المطلوب. وينظر إلى المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية على أنها أسلوب من الأساليب التي تعمل على حماية البيئة والتقليل من انتهاكها، وفي ذات الوقت يواجه مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية العديد من المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية (هوساوي، ٢٠٢١). وتتمثل مشكلة الدراسة الحالية في وجود معوقات تحد من ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية، وهذه المعوقات قد تكون داخل أو خارج المهنة، وذات صلة بالتشريعات والأنظمة ومدى إلزامها للمراجعين أو المنشآت للقيام بالمراجعة البيئية. مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي: ما المعوقات التي تحول دون

ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟ ويتفرع عن التساؤل الرئيس الأسئلة الآتية:

أ. ما المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟

ب. ما المعوقات الإدارية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟

ج. ما المعوقات المحاسبية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟

د. ما المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟

هـ. ما الرؤية المستقبلية المقترحة للتغلب أو الحد من المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية من وجهة نظر عينة الدراسة؟

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، والرؤية المقترحة من قبلهم للتغلب على تلك المعوقات وذلك من خلال:

أ. التعرف على المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

ب. التعرف على المعوقات الإدارية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

ج. التعرف على المعوقات المحاسبية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

- د. التعرف على المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.
- هـ. التعرف على الرؤية المستقبلية المقترحة للتغلب على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

أهمية الدراسة

أصبح الاهتمام بالقضايا البيئية من أهم المطالب العالمية في السنوات القليلة الماضية، حيث أن الاهتمام بالأنشطة البيئية للمنشآت يُظهر نوعية وجودة التصنيع لتلك المنشآت، وعلى مستوى المملكة العربية السعودية فقد أصبحت البيئة والمحافظة عليها من الأمور المهمة في ظل ازدياد المنشآت الصناعية، مما يتطلب تفعيل التشريعات والأنظمة البيئية بهدف المحافظة عليها. وتتبع الأهمية العلمية للدراسة الحالية من الآتي:

أ. تأتي هذه الدراسة بعد اعتماد المملكة العربية السعودية لمعايير المراجعة الدولية، وفي حدود علم الباحث تعد الدراسة الحالية من الدراسات الأولى على مستوى المكتبة السعودية التي استطلعت آراء مراجعي الحسابات الخارجيين حول المعوقات التي تحول أو تحد من ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، ورؤيتهم المستقبلية المقترحة للتغلب على تلك المعوقات؛ مما يعكس جدتها وأصالتها.

ب. تتطرق الدراسة الحالية لُبعد جديد من أبعاد المراجعة الخارجية وهو المراجعة البيئية، مما يؤدي إلى تطوير المراجعة التقليدية لتشمل الجوانب البيئية.

ج. ازدياد الاهتمام بحماية البيئة من قبل الحكومات والمنظمات المهنية، وذلك من خلال عقد المؤتمرات ذات الصلة بالبيئة، وسعي المنشآت الملوثة للبيئة بالوفاء بمسؤولياتها البيئية تجاه الدولة والمجتمع.

د. تزايد الطلب من جميع الأطراف ذات العلاقة بنشاط المنشآت الصناعية الملوثة للبيئة، على المعلومات الخاصة بالبيئة وبمدى تحقيق تلك المنشآت للمتطلبات والتشريعات والأنظمة البيئية.

هـ. محاولة الإسهام في رفع درجة الوعي لدى الجهات ذات العلاقة بأهمية المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

و. ندرة الدراسات التي أُجريت في مجال المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، حيث أوصت بعض الدراسات مثل دراسة هوساوي (٢٠٢١)، والسعد (٢٠٠٧)، والسقا (٢٠١١)، بإجراء دراسات ميدانية لمعرفة اتجاهات المراجعين نحو مراجعة البيئة في المملكة العربية السعودية، ويرى الباحث أن الدراسة الحالية تأتي استكمالاً للدراسات والأبحاث السابقة في مجال المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية.

وتستمد الدراسة أهميتها التطبيقية من الآتي:

- أ. يتوقع الباحث أن تفيد نتائج الدراسة الحالية إدارات المنشآت الصناعية السعودية، ومراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية في التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية.
- ب. الخروج برؤية مقترحة حول سُبل التغلب على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.
- ج. قد تفتح الدراسة الحالية أفقاً أرحب أمام الباحثين لإجراء مزيد من الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية ذات العلاقة بموضوع المراجعة البيئية.

حدود الدراسة

تُحد الدراسة بالحدود الآتية:

- أ. حدود مكانية: اقتصرَت الدراسة على المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية.
- ب. حدود بشرية: اقتصرَت الدراسة على مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المراجعة في مدينة الرياض.
- ج. حدود زمنية: تم إجراء هذه الدراسة خلال العام ٢٠٢٢م.
- د. حدود موضوعية: اقتصرَت الدراسة الحالية على التعرف على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية، بالإضافة لاقتراحهم لرؤية مستقبلية للتغلب على تلك المعوقات، ولم تتعرض الدراسة إلى المراجعة البيئية الداخلية التي يمارسها المراجعون الداخليون إلا بالقدر الذي يخدم أهدافها.

مصطلحات الدراسة

- اشتملت الدراسة الحالية على بعض المصطلحات، والتي يمكن تعريفها على النحو الآتي:
- أ. الرؤية المقترحة: هي رؤية مثالية وفريدة للمستقبل تشير إلى المشاركة من خلال الحوار وتبادل الرأي في صياغة المعرفة (عمر، ٢٠١٦). ويُقصد بالرؤية في هذه الدراسة التصور المستقبلي المقترح من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للعوامل والإجراءات التي تساعد في التغلب على المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في الشركات الصناعية.
- ب. المعوقات: يرى السهلي (٢٠١٨)، أنها تتمثل في العوامل التي تحد من الفاعلية والإنجاز، وقد تكون معوقات مالية أو بشرية أو إدارية أو اجتماعية، ويُعرف الباحث المعوقات إجرائياً بأنها جميع الإجراءات والأنظمة والعوامل الإدارية (التنظيمية)، والمحاسبية، والعوامل المتعلقة بمهنة المراجعة والتي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

الإطار النظري للدراسة

ماهية المراجعة البيئية

ظهر مفهوم المراجعة البيئية لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت تهدف إلى تقييم الأداء البيئي للصناعات البترولية والكيماوية لتخفيض التكاليف، ولتجنب العقوبات المعترف بها، والرغبة في إدارة التأثير والأداء البيئي.

وفي العام ٢٠١٥ أصدرت الأمم المتحدة أهداف التنمية المستدامة (SDGs)، والتي اشتملت على سبعة عشر مبادرة من بينها مبادرات بيئية واجتماعية، وقد أدت تلك المبادرات إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية من قبل الدول والمنشآت بأشكالها المختلفة (Geanina, et al. 2020). إن مفهوم المراجعة البيئية غير محدد حتى الآن، إذ يستخدم في الممارسة العملية، وفي أدبيات المحاسبة والمراجعة ليُشير إلى مجال متسع من التقديرات والاختبارات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت (حافظ، ٢٠١٧)؛ ومن خلال الأدبيات المتعلقة بالمراجعة لاحظ الباحث وجود العديد من الدراسات التي حاولت تحديد مفهوم المراجعة البيئية، حيث عرف كل من (Choudhary, 2015؛ Ingole, 2012؛ Rabeea and Aminath, 2022) المراجعة البيئية بأنها أداة تشتمل على تقييم منهجي دوري وموضوعي وموثق عن مدى جودة أداء التنظيم والإدارة والأجهزة البيئية

بهدف حماية البيئة. وتناولت الأبحاث والدراسات في مجال المراجعة البيئية العديد من التعريفات التي أصدرتها المنظمات والهيئات المهنية الإقليمية والدولية والتي حاولت من خلالها وضع إطار عام للمراجعة البيئية، حيث عرفت لجنة الاتحاد الأوروبي (CEC)، المراجعة البيئية بأنها فحص يهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة في القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية المهمة والملاءمة (القريشي، ٢٠١١).

أما وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA)، فقد عرفت بأنها عملية فحص موثق ومنظم وموضوعي ودوري بواسطة الوحدة الاقتصادية، أو جهة خارجية للتعرف على مدى توافق عمليات التشغيل والممارسات المختلفة مع المتطلبات البيئية (عبود، ٢٠١١) (بو حفص، ٢٠١٤). وذهب معهد المعايير البريطاني إلى أن المراجعة البيئية لا تخرج عن كونها تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للوحدة الاقتصادية مع البرامج المخططة، وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية (مراد وفوزي، ٢٠١٤). وعرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) في الاستقصاء التاسع حول المراجعة البيئية بأنها مراجعة مالية، ومراجعة الالتزام بالقوانين البيئية، والتي تهدف إلى تقييم الأداء حول المسائل المتعلقة بالبيئة. (INTOSAI WGEA, 2019)

وعطفاً على ما ذكر يستطيع الباحث أن يعرف المراجعة البيئية بأنها عملية موضوعية ومنظمة يقوم بها أشخاص مؤهلين علمياً ومهنياً في مجال المراجعة، ولديهم معرفة ودراية في مجال البيئة بهدف التأكد من أن كافة الالتزامات والتكاليف البيئية، والمنافع البيئية قد تم تحديدها وتم التقرير والإفصاح عنها حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها. ويرى كل من Sorina, et al., (2020) و Luka and Dejan (2017) أنه تم الاعتراف بأهمية المراجعة البيئية من قبل المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO) ضمن سلسلة معيار (ISO 14000)، وهي مواصفة موثقة تهدف إلى تحديد الأثر البيئي للمنشأة الصناعية وكيفية استخدام المواد الأولية، وإنتاج ومعالجة المخلفات الصناعية عن طريق إقامة نظام داخلي للإدارة البيئية، حيث وضعت المنظمة مبادئ توجيهية للمراجعة البيئية، والتي تتمثل في المبادئ العامة (ISO 14010)، والإجراءات (ISO 14011)، ومؤهلات المراجع البيئي (ISO 14012). وذكر كل من (Thomas, 2015)، وعلي (٢٠١٧) والسقا (٢٠١١) أن أهمية المراجعة البيئية تتمثل في ضرورة وجود المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية السنوية، ففي بعض الدول مثل السويد والنرويج والدانمارك أصبحت القضايا البيئية مطلباً قانونياً يجب تضمينه داخل إطار التقارير المالية؛ وأن دولاً أخرى مثل كندا وأستراليا وأمريكا لا تخلو تقاريرها المالية

السنوية من المعلومات البيئية التي يتولى المراجعون الخارجيون فحصها والتحقق منها. ولخص كل من هوساوي (٢٠٢١)، وأحمد (٢٠١٦)، الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية في الآتي:

أ. مشاكل التلوث وآثاره: وتعتبر مشكلة التلوث البيئي من المتغيرات البارزة التي أدت إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية.

ب. حماية البيئة: حيث شكل موضوع حماية البيئة أحد أهم وسائل الضغط على المنشآت الملوثة للبيئة والحكومات، وذلك بحث المستهلكين على عدم التعامل مع منتجات المنشآت الملوثة للبيئة، وإقامة الدعاوى القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك.

ج. زيادة الوعي البيئي لدى المستهلكين والمستثمرين، حيث أصبح المستهلكين يفضلون اقتناء المنتجات الصديقة للبيئة، مما جعل المنشآت تهتم بالبيئة وبمحاولة عدم إنتاج منتجات مضرّة بها.

د. القوانين والتشريعات التي تصدرها الحكومات والمنظمات المهنية للمحافظة على سلامة البيئة من التلوث.

ويرى الباحث أن تزايد الاهتمام بالمراجعة البيئية في الآونة الأخيرة يعود إلى تنامي الاهتمام بالبيئة وما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام العديد من المنشآت بممارسة أنشطتها ذات التأثير البيئي دون تحملها أي مسؤولية تجاه حماية البيئة.

وتستمد المراجعة البيئية فعاليتها مما ترمي إليه من أهداف، ومما ينتظر أن تحققه من منافع، وقد حاول كل من Cook et., al. (2016) والشريف (٢٠١٩)، حصر أهداف المراجعة البيئية في الآتي:

أ. التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة الاقتصادية، والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والقوائم المالية، وأي تقارير ذات صلة بالأداء البيئي للمنشأة.

ب. تحديد كافة التصرفات غير القانونية للمنشأة الاقتصادية في علاقتها بالقوانين والأنظمة البيئية، وأثر هذه التصرفات على القوائم والتقارير المالية.

ج. تحديد ما إذا كانت التصرفات البيئية لإدارة الوحدة الاقتصادية من شأنها أن تؤثر جوهرياً على مقدرتها على الاستمرارية.

د. تحديد ما إذا كانت أساليب الإدارة لتقدير قيم الحسابات البيئية قد تمت بصورة موضوعية ومقبولة من الناحية المحاسبية والمهنية.

هـ. التأكد من مدى تنفيذ المنشأة للسياسات والبرامج المتعلقة بأنشطتها ذات الصلة بالبيئة.

يرى الباحث أن تحقيق المراجعة البيئية لأهدافها المنشودة مرهون بوجود مجموعة من المتطلبات مثل: ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي في المنشأة الاقتصادية يعمل على قياس الأنشطة والتأثيرات البيئية التي تمارسها المنشأة على البيئة، والتقارير عن ذلك، وكذلك وجود نظام معلومات بيئي لتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأنشطة والقضايا البيئية، ووجود معايير بيئية يتم على أساسها الحد من المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث، ومن ثم الحكم على المسؤوليات المرتبطة بالبيئة.

تنقسم المراجعة بصورة عامة إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية، وينطبق نفس الشيء على المراجعة البيئية، حيث يمكن تقسيمها إلى الأنواع الآتية:

أولاً: من حيث الأشخاص القائمين بعملية المراجعة البيئية

أ. المراجعة البيئية الداخلية: المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل داخل المنشأة وتقوم بأداء مجموعة من الخدمات لصالح إدارة المنشأة مثل فحص مختلف العمليات المحاسبية وغيرها (Richard and Sandy, 2007)، أما المراجعة البيئية الداخلية فقد عرفها ربيعة واوي (٢٠١٨) بأنها أداة داخلية للرقابة على الأداء البيئي للمنشأة، يتحمل مسؤوليتها فريق عمل من تخصصات مختلفة تشمل المحاسبين والمراجعين الداخليين والمهندسين وغيرهم من الخبراء الذين لهم صلة بالأمر البيئية.

ب. المراجعة البيئية الخارجية: وتتمثل المراجعة الخارجية في المراجعة التي يقوم بها شخص مستقل من خارج المنشأة، وتهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية (Caraiani, 2010)، أما المراجعة البيئية الخارجية فقد عرفها المطارنة (٢٠٠٩)، بأنها رقابة تمارس من قبل مهنيين مؤهلين من خلال إبداء رأي فني عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمنشأة. وحاول هوساوي (٢٠٢١)، تحديد أهم خطوات المراجعة البيئية الخارجية في الآتي:

- الفهم الشامل لمنشأة العميل وأنشطتها ذات الصلة بالبيئة.
- تحديد إمكانية الارتباط مع العميل وتحديد نطاق وشروط الاتفاق.
- القيام بإجراءات الارتباط.
- القيام بإجراءات الفحص وجمع الأدلة المؤيدة.
- إصدار تقرير المراجعة البيئية الخاص بمنشأة العميل.

ثانياً: من حيث أهداف المراجعة البيئية

يرى كل من (أوكيل، ٢٠١٧؛ ولعبيدي، ٢٠١٥؛ ومسعود، ٢٠٠٧) أن أنواع المراجعة البيئية من حيث أهدافها تتمثل في الآتي:

أ. مراجعة الالتزام: وتهدف للتحقق من الالتزام بالمتطلبات البيئية داخل المنشأة، وكذلك من مدى الالتزام بالتشريعات والأنظمة البيئية المحددة لمتطلبات الأداء البيئي.

ب. مراجعة نظام الإدارة البيئية: أي معرفة كيفية عمل نظام إدارة البيئة للمنشأة.

ج. المراجعة المحاسبية للأداء البيئي: أي التحقق من سلامة القياس والإفصاح عن الآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية.

مما سبق يخلص الباحث إلى أنه مهما كان نوع المراجعة البيئية داخلية أو خارجية فلا بد من تطبيقها بصورة منتظمة من أجل التأكد من كفاية الأداء البيئي للمنشأة، والعمل على تحسينه، مما يؤدي إلى المحافظة على البيئة.

معوقات ممارسة المراجعة البيئية

تلعب المراجعة البيئية دوراً مهماً في تحسين الأداء البيئي للمنشأة الاقتصادية، وفي حماية البيئة من الأضرار التي يُحتمل أن تتعرض لها نتيجة ممارسة المنشآت لأنشطتها المختلفة، ويواجه المراجعين الخارجيين وهم بصدد قيامهم بعملية المراجعة البيئية العديد من المعوقات والصعوبات، حيث لا توجد معايير أو مقاييس واضحة ومحددة للمراجعة البيئية. وحاول كل من (حاج علي، ٢٠١٥؛ ودرويش، ٢٠١٤؛ وعبد المجيد، ٢٠١٦؛ وسوداني، ٢٠١٦) حصر المعوقات التي تحول دون ممارسة المراجعة البيئية في منشآت الأعمال في الآتي:

أ. انخفاض الوعي البيئي لدى منشآت الأعمال، وعدم استعدادها لمراجعة أداءها البيئي، وعدم اهتمام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذا الجانب.

ب. صعوبة القياس الكمي للمنافع والتكاليف البيئية، وبالتالي صعوبة مراجعتها والتحقق من صحتها.

ج. عدم وجود إطار محدد للمراجعة البيئية، نتيجة لعدم وجود معايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي.

د. التعارض بين متطلبات حماية البيئة، واستغلال المنشآت لمواردها الاقتصادية، حيث تتطلب حماية البيئة أن تتفق المنشآت مبالغ ضخمة للحفاظ على سلامتها، والحد من الآثار السلبية التي تتعرض لها.

هـ. عدم وجود تشريعات وقوانين بيئية ملزمة لمنشآت الأعمال للقيام بدورها تجاه حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن مزاولتها لأنشطتها، بحيث تتضمن عقوبات رادعة للمخالفين، مقابل منح حوافز ضريبية أو ائتمانية تشجع المنشآت الملزمة بحماية البيئة.

و. عدم وجود إطار محدد للمحاسبة البيئية يمكن من خلاله قياس الأنشطة والعمليات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ز. عدم توفر التأهيل العلمي والخبرة العملية لدى مراجعي الحسابات الخارجيين للقيام بالمراجعة البيئية. ح. زيادة الأعباء والتكاليف التي تتحملها منشآت الأعمال في سبيل تنفيذ الأنشطة البيئية من ناحية، والقياس والإفصاح المحاسبي عنها من ناحية أخرى.

مما سبق يخلص الباحث إلى أنه توجد العديد من المعوقات والصعوبات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية خصوصاً في المنشآت الصناعية، ومنها معوقات تشريعية وقانونية، ومعوقات تنظيمية وإدارية، ومعوقات محاسبية، ومعوقات تتعلق بالمراجعة كمهنة أو بمراجعي الحسابات الخارجيين.

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات العربية والأجنبية الحديثة التي اطلع عليها الباحث والمتعلقة بموضوع المراجعة البيئية، حيث أبرزت تلك الدراسات الدور المهم للمراجعة البيئية في تحقيق العديد من المزايا سواء على مستوى منشآت الأعمال، أو على مستوى الدولة والمجتمع. وتطرق بعض منها إلى المعوقات أو الصعوبات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية في المنشآت بصفة عامة، والصناعية منها على الوجه الأخص. ويمكن للباحث استعراض تلك الدراسات على النحو الآتي:

هدفت دراسة (Muthyaah, et al., (2022 إلى التعرف على ممارسات المراجعة البيئية في حكومتين محليتين في ماليزيا (MLG) خلال الفترة من ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩. وتم جمع بيانات الدراسة عن طريق المقابلات الشخصية، والملاحظات وتحليل العديد من الوثائق والتي بلغت (٢٧٢) وثيقة ذات صلة بالأداء البيئي، وخُصت الدراسة إلى أن الحكومتين المحليتين في ماليزيا تطبقان مراجعة الأداء البيئي وفقاً للأنظمة والقوانين البيئية في ماليزيا.

وحاولت دراسة (Guohua, et al., (2022) عمل تحليل علمي لعدد (٨٤) إصدارة أكاديمية منشورة في قاعدة بيانات (Web of Science) تتعلق بالتغير المناخي والمراجعة البيئية في الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠٢١ بهدف توصيف مجال المعرفة باستخدام برنامج التصور (Cite Space)، والكشف عن الاتجاهات المستقبلية للمراجعة البيئية، وأظهرت نتائج الدراسة أن الإصدارات الخاصة بالمراجعة البيئية قليلة نسبياً وتتمو ببطء شديد.

وأجرى هوساوي (٢٠٢١)، دراسة هدفت إلى التعرف على أهم المعوقات التي تواجه ممارسة المراجعة البيئية في المنشآت الملوثة للبيئة في المملكة العربية السعودية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية. وقد تم توزيع عدد (٢٥٠) استبانة على عينة عشوائية منهم، وخُصت الدراسة إلى عدم وجود عقوبات رادعة للمخالفات البيئية، وعدم تفعيل المنشآت للتشريعات والأنظمة البيئية، ونقص السجلات والبيانات والمعلومات البيئية، وصعوبة تحديد وقياس الأثر البيئي للأنشطة في المنشآت الملوثة للبيئة.

وهدفت دراسة صيام والخلايلة (٢٠٢١)، إلى التعرف على العوامل المؤثرة في الرقابة البيئية لديوان المحاسبة الأردني على مؤسسات القطاع العام، والتعرف على المعوقات التي تؤثر في الرقابة البيئية للديوان على تلك المؤسسات. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث صمم الباحثان استبانة وزعت على عينة بلغت (١١٥) فرداً من المراجعين العاملين في المركز الرئيس للديوان، وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات أثرت سلباً على أداء الديوان في مجال المراجعة البيئية، والتي تتمثل في: قلة عدد المراجعين الممارسين للمراجعة البيئية، ونقص المؤهلات العلمية والفنية للمراجعين، وقلة مشاركة المراجعين في الدورات التدريبية، وأخيراً عدم وجود دليل معتمد لممارسة الرقابة البيئية.

وهدفت دراسة محمد وآخرون (٢٠٢٠)، إلى تقييم الممارسة الحالية لمجالات المراجعة الخارجية للأداء البيئي في السودان، والتعرف على العلاقة بين المحددات ذات الصلة بالمنشأة والتشريعات الحكومية، ومراجعي الحسابات الخارجيين، وبين ممارسة المراجعة البيئية في السودان، ومن ثم تقديم بعض الممارسات والإجراءات التي تسهم في تطوير مراجعة الأداء البيئي في السودان. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتمثلت أداة الدراسة الرئيسية في الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بلغت (٢٠٠) مراجعاً خارجياً. وتوصلت الدراسة إلى عدم اهتمام منشآت الأعمال بمراجعة الأداء البيئي والإفصاح عنه في التقارير المالية. وافتقار المراجعين إلى الخبرة والمهارة

اللازمة للقيام بمتطلبات مراجعة الأداء البيئي. وعدم وجود تشريعات وقوانين بيئية كافية صادرة من الجهات المختصة في الدولة تُلزم المنشآت بمراجعة أداءها البيئي.

وحاولت دراسة (Shama (2020) التعرف على الفرص المتاحة للمراجعة البيئية في الهند، وتقييم العوامل المؤثرة في تنفيذ عملية المراجعة البيئية في شركة Hindustan Copper Ltd، وتقييم الصعوبات التي تحول دون تنفيذ المراجعة البيئية في الشركة محل الدراسة. انتهجت الدراسة أسلوب المقابلات الشخصية مع المديرين التنفيذيين في الشركة. ومن أبرز نتائج الدراسة أن الشركة محل الدراسة ملتزمة بمراجعة أداءها البيئي بشكل منهجي وسليم، ولا توجد معوقات تحد من ذلك.

ووقفت دراسة التيمي (٢٠٢٠)، على واقع تطبيق المراجعة البيئية في شركات النفط العراقية في مدينة البصرة وذلك بالتطبيق على شركة نفط الجنوب العامة (S.O.C). اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتمثلت أداة الدراسة في الاستبانة، حيث تم توزيعها على المراجعين الداخليين في الشركة محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن عدم تطبيق المراجعة البيئية في شركة نفط الجنوب العامة يرجع إلى عدم وجود نصوص قانونية، وعدم تفعيل دور الرقابة الخارجية، وأن النظام المحاسبي يهمل الجوانب المتعلقة بالبيئة.

وحاولت دراسة التوم (٢٠٢٠)، التعرف على أثر المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية قصيرة الأجل، في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استمارة الاستبانة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، حيث تم توزيعها على عينة مكونة من (٧١) فرداً من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمحللين الماليين العاملين بسوق الخرطوم للأوراق المالية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إن تطبيق المراجعة البيئية في بعض الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية يتطلب ضرورة توفير تلك الشركات للمعلومات ذات العلاقة بالبيئة، وإصدار التشريعات والقوانين البيئية الصارمة التي تهدف إلى حماية البيئة.

واستعرضت دراسة العريفي (٢٠٢٠)، دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة، كما هدفت إلى التعرف على الوضع الحالي للمراجعة البيئية، وكيفية ومستوى الإفصاح البيئي في ليبيا. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام أداة الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، وقد تم توزيعها على عينة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في ليبيا، وبلغ عددهم (٢٦) مراجعاً خارجياً. توصلت الدراسة إلى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق المراجعة

البيئية في الشركات الليبية والتي تتمثل في صعوبات القياس الكمي لبعض التكاليف والعوائد البيئية، وعدم وجود معايير وإرشادات واضحة لمراجعة الأداء البيئي في الشركات الليبية.

واستهدفت دراسة علي (٢٠١٧)، تحديد المعوقات التي تحد من قيام المراجع الخارجي المصري من مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ذات التأثيرات البيئية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتم جمع بياناتها عن طريق أداة الاستبانة والتي تم توزيعها على عينة بلغت (٣٦٠)، فرداً من مراجعي الحسابات الخارجيين، ومراجعو الجهاز المركزي للحسابات والمديرون الماليون بالمنشآت الصناعية المصرية. وخلصت الدراسة إلى وجود قصور في التأهيل المهني للمراجعين الخارجيين، وتعدد وتنوع معايير المراجعة البيئية، وعدم اكتمالها ووضوحها، مما قد يؤدي إلى تعرض مصداقية نتائج المراجعة البيئية للخطر، وتعرض المراجعين للمساءلة المهنية.

إن نتائج الدراسات السابقة التي تم عرضها جاءت متشابهة إلى حد كبير على الرغم من أنها طبقت في بيئات مختلفة، حيث اتفقت معظم نتائجها في وجود معوقات أو صعوبات تحول دون تطبيق المراجعة البيئية في المنشآت باختلاف ملكيتها وأشكالها القانونية. وتتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة التي عرضها الباحث في تناولها للمراجعة البيئية في بعض جوانب إطارها النظري، كما تتشابه مع بعضها في بعض متغيراتها مثل دراسة هوساوي (٢٠٢١) والتي تناولت معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية. إلا أن الاختلاف بينهما يكمن في مجتمع وعينة الدراسة، حيث تم تطبيق الدراسة الحالية على المراجعين الخارجيين في مدينة الرياض، في حين طبقت دراسة هوساوي (٢٠٢١) على موظفي المنشآت الاقتصادية المسببة للتلوث، كما أن الدراسة الحالية اقترحت رؤية مستقبلية للتغلب على المعوقات التي تحد من ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية وهو ما لم تتطرق له دراسة هوساوي (٢٠٢١). كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي عرضها الباحث في الهدف، حيث هدفت الدراسة الحالية بصورة رئيسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، والرؤية المقترحة من قبلهم للتغلب على تلك المعوقات، ولم تتطرق أي من الدراسات السابقة لرؤية مراجعي الحسابات الخارجيين للتغلب على المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية، ويمثل ذلك من وجهة نظر الباحث فجوة بحثية تسعى الدراسة الحالية إلى الإسهام في تغطيتها. وقد أسهمت الدراسات السابقة التي عرضها الباحث في إثراء هذه الدراسة، وفتح أبعاد وأفاق جديدة، حيث شكلت مصدراً غنياً للمعلومات لدى الباحث، كما ساعدت الباحث في صياغة الإطار النظري ومشكلة الدراسة وأسئلتها.

إجراءات الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مراجعي الحسابات الخارجيين، والمحاسبين القانونيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، حيث يبلغ عدد شركات ومكاتب المراجعة في المملكة (٣١٢) شركة ومكتب مراجعة، تضم (٦٠٩) محاسباً قانونياً ومراجعاً خارجياً وفقاً لموقع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (<https://socpa.org.sa>)، تتوزع على مدن المملكة المختلفة، ويتم تحديث قائمة شركات ومكاتب المراجعة على موقع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بصورة مستمرة، ونسبة لكبر مجتمع الدراسة لجأ الباحث إلى اختيار عينة منتظمة من مراجعي الحسابات الخارجيين، والمحاسبين القانونيين المنتمين لمكاتب المراجعة في مدينة الرياض، والمرخص لها بمزاولة مهنة المراجعة، وتضم هذه المكاتب ثلاثة فئات هي الملاك، والشركاء، والمراجعين بما فيهم المحاسبين القانونيين الحاصلين على شهادات الزمالة المهنية المختلفة (الأمريكية، البريطانية، العربية، السعودية، السودانية...ألخ). ولعل السبب في اختيار عينة الدراسة من مدينة الرياض يعود إلى أن مدينة الرياض تحظى بنسبة كبيرة من مكاتب المراجعة الخارجية. حيث تبلغ شركات ومكاتب المراجعة فيها (٢٠٢) شركة ومكتب مراجعة، أي ما نسبته (٦٥٪) من مجموع شركات ومكاتب المراجعة على مستوى المملكة، وتضم (٤٦٨) محاسباً قانونياً ومراجعاً. وينتمي إلى شركات ومكاتب المراجعة مراجعين مؤهلين أكاديمياً ومهنياً، ولهم اطلاع واسع بواقع المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، ولتحديد عدد أفراد عينة الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب العينة باستخدام التطبيق الإلكتروني الجاهز لمعادلة ريتشارد جيجر التي تنص على:

$$n = \frac{\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث:

N = حجم المجتمع.

z = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d = نسبة الخطأ وتساوي 0.05

وبتطبيق المعادلة تصبح عينة الدراسة (٢١١) محاسباً قانونياً ومراجعاً خارجياً، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (١٩٠) استبانة عن طريق التوزيع المباشر على عينة الدراسة في مكاتب المراجعة في مدينة الرياض، وتم استرداد (١٦٦) استبانة، أي ما نسبته (٨٧٪) من الاستبانات الموزعة، وتم استبعاد عدد (٩) استبانات لعدم اكتمال بياناتها ليصبح عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل من العينة (١٥٧) استبانة، وتمثل نسبة (٩٥٪) من عدد الاستبانات المستردة.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يوضح الجدول (١) التكرارات والنسب المئوية للخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للجنس والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي.

جدول (١). التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة وفقاً للخصائص الديموغرافية.

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	136	86.62
	انثى	21	13.38
المجموع		157	100
المؤهل العلمي	دبلوم	34	21.66
	بكالوريوس	76	48.41
	ماجستير	33	21.01
	دكتوراه	14	8.92
المجموع		157	100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	42	26.75
	من 5 إلى 10 سنوات	86	54.78
	أكثر من 10 سنوات	29	18.47
المجموع		157	100
المسمى الوظيفي	محاسب قانوني	54	34.40
	مراجع	103	65.60
المجموع		157	100

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (١): أن غالبية أفراد عينة الدراسة من الذكور، حيث بلغ عددهم (١٣٦) فرداً، بنسبة (٨٦.٦٢٪)، بينما بلغ عدد أفراد عينة الدراسة من الإناث (٢١) مفردة، وبنسبة (١٣.٣٨)، من العدد الكلي لعينة الدراسة، ويعزي الباحث ذلك إلى طبيعة عمل المراجعة، حيث يُفضل الذكور على الإناث في وظيفة مراجع الحسابات. ويظهر الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن يحملون مؤهل علمي بكالوريوس فأعلى، حيث بلغ عددهم (١٢٣)، وبلغت نسبتهم في العينة (٧٨.٣٤٪)، ويدل ذلك على أن غالبية أفراد عينة الدراسة على مستوى عالي من التأهيل العلمي يجعلهم مدركون لما يطرح عليهم من أسئلة، وتبين كذلك أن غالبية أفراد العينة عدد سنوات خبرتهم ٥ سنوات فأكثر، وبلغ عددهم في العينة (١١٥) فرداً، ويمثلون ما نسبته (٧٣.٢٥٪)، ويشير ذلك أن غالبية أفراد العينة على وعي بطبيعة أسئلة الدراسة. واشتملت عينة الدراسة على عدد (٥٤) محاسب قانوني بنسبة بلغت (٣٤.٤٠٪)، مما يشير إلى أن جزء كبير من عينة الدراسة من حملة الزمالات المهنية بأنواعها المختلفة.

منهاج الدراسة

استناداً إلى طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة في الوقت الحاضر ووصفها وصفاً دقيقاً من خلال جمع البيانات المتعلقة بالمشكلة المراد دراستها، ومن ثم تحليلها وتفسيرها وصولاً إلى النتائج. واعتمدت الدراسة على نوعين من المصادر في جمع بياناتها وهما:

أ. مصادر ثانوية: تم الاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات، وشبكة الانترنت، والدراسات السابقة في الإطار النظري للدراسة.

ب. مصادر أولية: قام الباحث بإعداد وتطوير استبانة بهدف الإجابة على أسئلة الدراسة.

أداة الدراسة

قام الباحث بتطوير استبانة بهدف التعرف على المعوقات التي تحد من ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة في المنشآت الصناعية السعودية، واقتراح رؤية مستقبلية للتغلب على هذه المعوقات وذلك من وجهة نظر عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين في مدينة الرياض. وتتكون الاستبانة من ثلاثة أقسام على النحو الآتي:

القسم الأول: واشتمل على خصائص عينة الدراسة وهي الجنس، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي.

القسم الثاني: واشتمل على (٤٤) فقرة موزعة على أربعة محاور على النحو الآتي:

المحور الأول: الفقرات ذات الصلة بالمعوقات التشريعية والأنظمة البيئية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية وعددها (١١) فقرة.

المحور الثاني: الفقرات ذات الصلة بالمعوقات الإدارية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية وعددها (٨) فقرات.

المحور الثالث: الفقرات ذات الصلة بالمعوقات المحاسبية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية وعددها (١٤) فقرة.

المحور الرابع: الفقرات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية وعددها (١١) فقرة .

القسم الثالث: سؤال مفتوح عن المقترحات المستقبلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للتغلب على المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية.

وتم تحديد مستوى الموافقة بخمس مستويات حسب مقياس ليكرت الخماسي، والذي يسمى انطلاقاً من عدد البدائل فإذا كان هناك خمس بدائل كما في الدراسة الحالية سُمي بمقياس ليكرت الخماسي (الشريف، ٢٠١٩، ٤١-٤٠)، واستُخدم المقياس لتقدير درجة الإجابة على فقرات الاستبانة لقياس المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية، وذلك لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة، ومن وجهة نظر عينة الدراسة. ومستويات الموافقة هي (لا أوافق بشدة وتشير إلى أن درجة موافقة عينة الدراسة عن المعوقات منخفضة جداً)، (لا أوافق وتشير إلى أن درجة موافقة عينة الدراسة عن المعوقات منخفضة)، (محايد وتشير إلى أن درجة موافقة عينة الدراسة عن المعوقات متوسطة) (أوافق إلى أن درجة موافقة عينة الدراسة عن المعوقات كبيرة)، (أوافق بشدة وتشير إلى أن درجة موافقة عينة الدراسة عن المعوقات كبيرة جداً).

ولتحديد درجة أثر كل فقرة وفقاً للمتوسط الحسابي للمقياس الخماسي، قام الباحث بحساب مدى المقياس (١-٥ = ٤)، ومن ثم تقسيم الناتج على أكبر قيمة للمقياس للحصول على طول الفئة (٥ ÷ ٤ = ٠.٨٠)، وبناءً على هذه القيمة تم تكوين المتوسطات الحسابية لكل فئة من فئات المقياس الخماسي كما يوضح الجدول الآتي:

جدول (٢). يوضح المتوسطات الحسابية لفئات المقياس الخماسي.

بدائل الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
القيمة	1	2	3	4	5
المدى	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

صدق أداة الدراسة

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بالطريقتين الآتيتين:

أ. اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة: عرض الباحث الاستبانة على خمسة من أعضاء هيئة التدريس ممن هم على رتبة (أستاذ مشارك وأستاذ) في تخصص المحاسبة والمراجعة في الجامعات السعودية، بهدف الاستفادة من خبراتهم ومقترحاتهم وتم الأخذ في الاعتبار ما اقترحوه من تعديلات على فقرات الاستبانة وعباراتها.

ب. اختبار الاتساق الداخلي: تم تطبيق الأداة على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات الخارجيين في مدينة الرياض، وبلغ عدد أفرادها (١٤) فرداً من خارج عينة الدراسة، وتم التأكد من صدق الاتساق عن طريق حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة، وهو ما يوضحه الجدول (٣) الآتي:

جدول (٣). مؤشرات الارتباط لبيرسون بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة (العينة الاستطلاعية: $n=14$)

الارتباط بالدرجة الكلية	المحور
0.579**	المعوقات ذات الصلة بالأنظمة والتشريعات البيئية
0.681**	المعوقات الإدارية
0.493**	المعوقات المحاسبية
0.541**	المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (٣) أن معاملات الارتباط لبيرسون لمحاور الاستبانة تتراوح بين (0.493^{**} و 0.681^{**})، وهي مؤشرات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01^{**}). مما سبق يمكن القول أن هناك اتساقاً بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة، ويدل ذلك على أن الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات أداة الدراسة تم حساب ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس معامل الثبات لكل محور من محاور الاستبانة وذلك على النحو الآتي:

جدول (٤). يوضح مؤشرات ثبات ألفا كرونباخ لفقرات محاور الاستبانة

معامل الصدق	معامل الثبات ألفا كرونباخ	المحور
0.83	0.80	المعوقات ذات الصلة بالأنظمة والتشريعات البيئية
0.80	0.77	المعوقات الإدارية
0.86	0.79	المعوقات المحاسبية
0.81	0.84	المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين
0.84	0.81	جميع المحاور

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (٤) أن معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبانة > 0.60 ، حيث يكون هناك ثبات بين محاور الدراسة كلما اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الواحد صحيح، ويحدث العكس كلما اقتربت من الصفر، عليه تعتبر هذه القيم ملائمة لأغراض الدراسة الحالية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة؛ حيث تم استخدام معامل الثبات ألفا لقياس ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة، كما تم استخدام اختبار كولمنجروف-سمرنوف للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي. وكذلك تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson) للتأكد من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة، والمتوسطات الحسابية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)، ومربع كأي في الإجابة عن أسئلة الدراسة.

تحليل البيانات ومناقشة النتائج

قبل الإجابة على أسئلة الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كولمنجروف-سمرنوف للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، والجدول أدناه يوضح ذلك

جدول (٥). اختبار التوزيع الطبيعي (Sample-K S)

المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
المعوقات ذات الصلة بالأنظمة والتشريعات البيئية	11	0.784	1.267
المعوقات الإدارية	8	0.819	1.233
المعوقات المحاسبية	14	0.729	1.519
المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين	11	0.816	1.617
جميع المحاور	44	0.786	1.463

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (٥) أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمة Z الجدولية (١.١٢)، ومستوى الدلالة أكبر من ٠.٠٥ مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بيانات الاستبانة والتوزيع

الطبيعي. وبعد ان تم التأكد من أن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي قام الباحث بالإجابة عن أسئلة الدراسة من خلال تحليل بياناتها ومناقشة النتائج على النحو الآتي:

المحور الأول: المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية:

تم قياس هذا المحور من خلال (١١) فقرة (معوقات فرعية) والجدول (٦) يوضح ذلك.

جدول (٦). المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات محور المعوقات ذات الصلة بالأنظمة البيئية.

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
1	تعدد الجهات الحكومية المعنية بالأنظمة والتشريعات البيئية.	3.40	0.603	96.84	3	9.52	0.000	كبيرة
2	تعدد الأنظمة والتشريعات ذات العلاقة بقضايا البيئة.	3.22	0.428	110.22	3	9.52	0.000	متوسطة
3	عدم متابعة الجهات الحكومية للمنشآت للتأكد من تبنيتها وتطبيقها للأنظمة للبيئية.	3.84	0.508	116.09	3	9.52	0.000	كبيرة
4	عدم وجود معايير مراجعة خاصة بالمراجعة البيئية.	4.93	0.609	96.44	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
5	وجود تعارض في صلاحيات واختصاصات الجهات المعنية بالأنظمة والتشريعات البيئية.	3.51	0.726	93.90	3	9.52	0.000	كبيرة
6	عدم وجود أو ضعف العقوبات التي تردع المنشآت المخالفة للأنظمة والتشريعات البيئية.	3.98	0.518	108.36	3	9.52	0.000	كبيرة
7	عدم وجود حوافز أو تمييز إيجابي للمنشآت التي تلتزم بتطبيق الأنظمة والتشريعات البيئية.	4.81	0.369	114.62	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
8	عدم تفعيل المنشآت الصناعية للأنظمة والتشريعات البيئية ذات الصلة بمخاطر التلوث البيئي	3.80	0.597	112.25	3	9.52	0.000	كبيرة
9	ضعف الوعي البيئي لدى إدارة المنشآت الصناعية.	3.84	0.791	93.76	3	9.52	0.000	كبيرة
10	غياب المنظمات والجمعيات البيئية التي تنادي بحماية البيئة.	3.01	0.894	109.54	3	9.52	0.000	متوسطة
11	عدم وجود شروط ومحددات خاصة بالحفاظ على البيئة في ترخيص الشركات الصناعية قبل ممارستها لأنشطتها.	3.52	0.516	103.06	3	9.52	0.000	كبيرة
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	3.87	0.722	104.62	3	10.94	0.000	كبيرة

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (٦) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا المحور أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المحور. ولقياس هذا المحور تم استخدام اختبار (مربع كاي)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات المحور عند مستوى دلالة ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوى الدلالة

$a=0.05$ ، حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع فقرات المحور ١٠٤.٦٢، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية ١٠٠.٩٤ ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للمحور ٣.٨٧، والمتوسط الفرضي ٣. وبقياس فقرات المحور الأول من محاور الاستبانة تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الفرعي الأول من أسئلة الدراسة والذي ينص على "ما المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟" وبمقارنة نتيجة تحليل فقرات هذا المحور مع نتائج الدراسات السابقة نجدها اتفقت مع نتائج دراسة هوساوي (٢٠٢١)، ودراسة محمد وآخرون (٢٠٢٠)، ودراسة التميمي (٢٠٢٠)، ودراسة التوم (٢٠٢٠). واختلفت مع نتائج دراسة (Muthyaah et al. (2022)، ودراسة (Shama (2020).

المحور الثاني: المعوقات الإدارية

تم قياس هذا المحور من خلال (٨) فقرات (معوقات فرعية) والجدول (٧) يوضح ذلك.

جدول (٧). المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات محور المعوقات الإدارية.

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
1	عدم إدراك إدارة المنشآت الصناعية للمسؤولية البيئية لتلك المنشآت.	3.26	0.429	91.18	3	9.82	0.000	متوسطة
2	عدم وجود أنظمة بيئية متكاملة في المنشآت الصناعية لتوفير البيانات والمعلومات البيئية.	4.19	0.715	97.65	3	9.82	0.000	كبيرة
3	الاختلاف في دورية التقارير البيئية (ربع سنوية، نصف سنوية، سنوية)	3.22	0.647	102.88	3	9.82	0.000	متوسطة
4	عدم تبني إدارة المنشآت الصناعية لرؤية مؤسسية شاملة في مجال حماية البيئة.	3.27	0.541	98.59	3	9.82	0.000	متوسطة
5	عدم إجماع السياسات البيئية في السياسات التنظيمية في المنشآت الصناعية.	3.83	0.473	106.29	3	9.82	0.000	كبيرة
6	عدم تعاون الإدارات الفنية المتسببة في التلوث في المنشآت الصناعية مع مراجعي الحسابات الخارجيين.	3.32	0.609	112.94	3	9.82	0.000	متوسطة
7	عدم تخصيص المنشآت الصناعية لقسم مراجعة بيئية داخل إدارة المراجعة الداخلية.	4.26	0.583	108.61	3	9.82	0.000	كبيرة جداً
8	عدم تعاون الإدارات المسببة للتلوث في المنشآت الصناعية مع المراجعين الداخليين.	3.96	0.634	94.27	3	9.82	0.000	كبيرة
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	3.28	0.519	99.49	3	9.82	0.000	متوسطة

يتضح من الجدول رقم (٧) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا المحور أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المحور. ولقياس هذا المحور تم استخدام اختبار (مربع كاي)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كأي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات المحور عند مستوى دلالة ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع فقرات المحور ٩٩.٤٩، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية ٩.٨٢ ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للمحور ٣.٢٨، والمتوسط الفرضي ٣. وبقياس فقرات المحور الثاني من محاور الاستبانة تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الفرعي الثاني من أسئلة الدراسة والذي ينص على "ما المعوقات الإدارية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟"، وبمقارنة نتيجة تحليل فقرات هذا المحور مع نتائج الدراسات السابقة نجدها انفتحت مع نتائج دراسة محمد وآخرون (٢٠٢٠)، ودراسة التوم (٢٠٢٠). واختلفت مع نتائج دراسة (Shama 2020).

المحور الثالث: المعوقات المحاسبية

تم قياس هذا المحور من خلال (١٤) فقرة (معوقات فرعية) والجدول (٨) يوضح ذلك.

جدول (٨). المعوقات المحاسبية.

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
1	عدم قدرة الأنظمة المحاسبية في المنشآت الصناعية على قياس التغيرات في الموارد الطبيعية والبيئية.	4.33	0.625	98.27	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
2	عدم وجود سجلات محاسبية متصلة تفصل التكاليف ذات العلاقة بالأنشطة البيئية عن التكاليف الأخرى للمنشأة الصناعية.	4.53	0.569	91.44	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
3	صعوبة قياس التكاليف غير الظاهرة لحماية البيئة مثل التكاليف البيئية عند تغيير نظم الإنتاج.	4.22	0.487	96.47	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
4	صعوبة معالجة بنود تكاليف حماية البيئة بصورة تتلاءم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.27	0.683	105.33	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
5	صعوبة قياس الالتزامات البيئية الفعلية المستحقة بموجب التشريعات والأنظمة البيئية.	4.59	0.473	108.54	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
6	صعوبة قياس النقص في قيم الأصول الناتج عن الأضرار البيئية.	3.61	0.519	97.09	3	9.52	0.000	كبيرة
7	صعوبة قياس المنافع البيئية كمياً مثل الانخفاض في معدلات التلوث الفعلية.	4.72	0.439	106.52	3	9.52	0.000	كبيرة جداً

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
8	عدم توحيد مكان الإفصاح عن المعلومات البيئية (في صُلب القوائم المالية، في تقارير منفصلة، ضمن تقارير مجلس الإدارة.	3.12	0.617	109.17	3	9.52	0.000	كبيرة
9	صعوبة تحديد وقياس الأثر البيئي للأشطة في المنشآت الصناعية.	4.51	0.481	107.37	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
10	عدم إفصاح المنشآت الصناعية عن التأثيرات البيئية من خلال التقارير الدورية.	3.64	0.781	112.96	3	9.52	0.000	كبيرة
11	عدم توفر الكوادر المؤهلة أكاديمياً ومهنياً من المراجعين الداخليين في المنشآت الصناعية للقيام بممارسة المراجعة البيئية.	4.67	0.579	99.67	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
12	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية، وافقارها لوسائل وإجراءات التعامل مع الاحداث ذات العلاقة بالبيئة.	4.58	0.628	102.94	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
13	تداخل وتعقد المتغيرات البيئية مما يصعب على المراجع الداخلي تحديد مراكز المسؤولية البيئية.	4.71	0.751	90.64	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
14	تركيز المراجعة الداخلية على المراجعة المالية بصورة أكبر من المراجعة البيئية.	4.97	0.691	109.67	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	4.66	0.528	102.61	3	10.16	0.000	كبيرة جداً

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (٨) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا المحور أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المحور. ولقياس هذا المحور تم استخدام اختبار (مربع كاي)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كأي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات المحور عند مستوى دلالة ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوى الدلالة $a=0.05$ ، حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع فقرات المحور ١٠٢.٦١، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية ١٠.١٦ ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للمحور ٤.٦٦، والمتوسط الفرضي ٣. وبقياس فقرات المحور الثالث من محاور الاستبانة تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الفرعي الثالث من أسئلة الدراسة والذي ينص على "ما المعوقات المحاسبية التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟"، وبمقارنة نتيجة تحليل فقرات هذا المحور مع نتائج الدراسات السابقة نجدها اتفقت مع نتائج دراسة هوساوي (٢٠٢١)، ودراسة محمد وآخرون (٢٠٢٠)، ودراسة التميمي (٢٠٢٠)، ودراسة التوم (٢٠٢٠)، ودراسة صيام، والخلايلة (٢٠٢١)، ودراسة العريفي (٢٠٢٠). واختلفت مع نتائج Muthyaah et al., (2022)، ودراسة Shama (2020).

المحور الرابع: المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة وبمراجعي الحسابات الخارجيين

تم قياس هذا المحور من خلال (١١) فقرة (معوقات فرعية) والجدول (٩) يوضح ذلك.

جدول (٩). المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات محور المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة وبمراجعي الحسابات الخارجيين.

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
1	المراجعة البيئية تعتبر عملية معقدة ومتداخلة وعالية التكلفة، وهناك صعوبة في تقديرها مسبقاً.	4.62	0.561	93.32	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
2	عدم وجود معايير واضحة ومتفق عليها لمراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية.	4.34	0.612	107.26	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
3	عدم اهتمام مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية بالتأهيل العلمي والعمل لمراجعي الحسابات الخارجيين في مجال المراجعة البيئية.	4.81	0.587	103.12	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
4	عدم توفر المعرفة والدراية بالتشريعات والأنظمة البيئية السعودية لدى مراجعي الحسابات الخارجيين.	3.92	0.453	96.44	3	9.52	0.000	كبيرة
5	عدم توفر خبراء يمكن الاستعانة بهم في بعض المجالات المتخصصة تسهل ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية.	4.33	0.620	98.84	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
6	عدم وجود مفاهيم بيئية متعارف عليها ومقبولة، بالإضافة إلى عدم وجود فروض ومبادئ خاصة بالمراجعة البيئية.	3.32	0.473	112.59	3	9.52	0.000	كبيرة
7	عدم وجود معايير محددة تستخدم في عملية المراجعة البيئية، وعدم وجود إلزام قانوني يجبر مراجعي الحسابات على القيام بها.	4.56	0.716	109.57	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
8	عدم وجود إطار للمحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، وعدم مواكبة المحاسبة للمفاهيم البيئية.	4.77	0.403	94.84	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
9	عدم وعي وإدراك مراجعي الحسابات الخارجيين لأهمية المراجعة البيئية.	4.23	0.684	92.73	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
10	عدم وجود خبرة لدى مراجعي الحسابات الخارجيين بالنواحي البيئية التي تؤثر في قيم الموجودات والمطلوبات بالقوائم المالية.	3.98	0.597	107.09	3	9.52	0.000	كبيرة
11	عدم وجود خبرة لدى مراجعي الحسابات الخارجيين بأساليب قياس الأنشطة البيئية.	4.50	0.694	93.86	3	9.52	0.000	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	4.57	0.612	98.87	3	9.97	0.000	كبيرة جداً

يتضح من الجدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا المحور أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المحور. ولقياس هذا المحور تم استخدام اختبار (مربع كاي)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كاي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات المحور عند مستوى دلالة ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوى الدلالة $a=0.05$ ، حيث بلغت قيمة كاي تربيع لجميع فقرات المحور ٩٨.٨٧، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية ٩.٩٧ ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للمحور ٤.٥٧، والمتوسط الفرضي ٣. وبقياس فقرات المحور الرابع من محاور الاستبانة تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الفرعي الرابع من أسئلة الدراسة والذي ينص على "ما المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية؟"، وبمقارنة نتيجة تحليل فقرات هذا المحور مع نتائج الدراسات السابقة نجدها اتفقت مع نتائج دراسة هوساوي (٢٠٢١)، ودراسة محمد وآخرون (٢٠٢٠)، ودراسة التميمي (٢٠٢٠)، ودراسة صيام، والخليلة (٢٠٢١)، ودراسة العريفي (٢٠٢٠)، ودراسة علي (٢٠١٧) واختلفت مع نتائج (Muthyaah et al., 2022)، ودراسة (Shama 2020).

السؤال الخامس: الرؤية المستقبلية المقترحة للتغلب على معوقات ممارسة المراجعة البيئية

نص السؤال الخامس من أسئلة الدراسة على: "ما الرؤية المستقبلية المقترحة للتغلب أو الحد من المعوقات التي تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية من وجهة نظر عينة الدراسة". وللإجابة على هذا السؤال تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن رؤيتهم (مقترحاتهم المستقبلية) للتغلب على المعوقات التي تحول دون ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية، والبالغ عددهم (١٤٦) مستجيباً، والجدول (١٠) يوضح ذلك.

جدول (١٠). التكرارات والنسب المئوية للنظرة المستقبلية للتغلب على المعوقات التي تحول دون ممارسة المراجعة البيئية كما تراها عينة الدراسة.

م	مضمون الفقرة	التكرارات	النسبة المئوية من مجموع الإجابات	النسبة المئوية من العينة
١	ضعف الوعي العام لدى إدارات المنشآت الصناعية بقضايا البيئة.	131	8.9	83.4
٢	عدم وجود أقسام للمراجعة البيئية داخل إدارة المراجعة الداخلية.	127	8.6	80.9
٣	عدم وجود أنظمة بيئية متكاملة في المنشآت الصناعية لتوفير البيانات والمعلومات البيئية	125	8.5	79.6

م	مضمون الفقرة	التكرارات	النسبة المئوية من مجموع الإجابات	النسبة المئوية من العينة
٤	عدم وجود عقوبات رادعة على المنشآت المخالفة للتشريعات والأنظمة البيئية.	123	8.4	78.3
٥	عدم وجود سجلات محاسبية خاصة بالتكاليف في المنشآت الصناعية.	119	8.1	75.8
٦	عدم متابعة الجهات الحكومية للمنشآت الصناعية للتأكد من تطبيقها للمراجعة البيئية.	103	7.0	65.6
٧	عدم وجود رؤية مؤسسية شاملة لدى إدارات المنشآت الصناعية في مجال حماية البيئة.	101	6.9	64.3
٨	عدم إلمام السياسات البيئية في السياسات التنظيمية الأخرى في المنشآت الصناعية.	98	6.7	64.2
٩	عدم التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في المنشآت الصناعية للقيام بممارسة المراجعة البيئية.	95	6.4	60.5
١٠	تركيز المراجعة الداخلية في المنشآت الصناعية على المراجعة المالية فقط دون الاهتمام بالأداء البيئي.	89	6.0	56.7
١١	عدم إفصاح المنشآت الصناعية عن التأثيرات البيئية من خلال القوائم والقرارات المالية الدورية.	84	5.7	53.5
١٢	عدم اهتمام مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية بتأهيل مراجعي الحسابات الخارجيين في مجال المراجعة البيئية.	76	5.2	48.4
١٣	عدم وجود معايير محددة تستخدم في عملية المراجعة البيئية،	68	4.6	43.3
١٤	عدم وجود خبراء للاستعانة بهم في بعض المجالات المتخصصة تسهل ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين للمراجعة البيئية	54	3.6	34.4
١٥	عدم وجود حوافز أو تمييز إيجابي للمنشآت التي تلتزم بتطبيق الأنظمة والتشريعات البيئية.	43	2.9	27.4
١٦	المراجعة البيئية عملية معقدة ومتداخلة وعالية التكلفة، وهناك صعوبة في تقديرها مسبقاً.	37	2.5	23.6
	المجموع	1,473	100	-

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة، ٢٠٢٣

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن فقرة "ضعف الوعي العام لدى إدارات المنشآت الصناعية بقضايا البيئة" جاءت في المرتبة الأولى بتكرار بلغ (١٣١)، ونسبة مئوية من مجموع الإجابات بلغت (٨.٩)، ونسبة مئوية من العينة بلغت (٨٣.٤)، وربما يعود السبب في ذلك إلى أن إدارات المنشآت الصناعية عموماً والملوثة للبيئة على الوجه الأخص ينصب تركيزها على الأداء المالي بصورة رئيسية، حيث تركز على تحقيق الأرباح، ولا تولي القضايا البيئية اهتمام كبير على الرغم من أن الاهتمام بالبيئة يُنظر إليه كواجب ديني وأخلاقي في المقام الأول في المملكة العربية السعودية. بينما جاءت فقرة "المراجعة البيئية عملية معقدة ومتداخلة وعالية التكلفة، وهناك صعوبة في تقديرها مسبقاً"، في المرتبة الأخيرة بتكرار بلغ (٣٧)، ونسبة مئوية من مجموع الإجابات بلغت (٢.٥)، ونسبة مئوية من العينة بلغت (٢٣.٦). وقد يكون السبب في ذلك أن عينة الدراسة ترى أن المنافع التي يمكن أن تعود من المراجعة البيئية على المنشآت الصناعية تفوق التكاليف التي تتكبدها تلك المنشآت. بناءً على فقرات السؤال المفتوح لأفراد عينة الدراسة حول نظرهم المستقبلية للتغلب على المعوقات التي تحد من ممارستهم للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، قام الباحث بإعادة ترتيب تلك الفقرات في شكل مقترحات لتعكس تلك الفقرات الرؤية المقترحة لعينة الدراسة للتغلب على تلك المعوقات، أو الحد منها، وذلك وفقاً لارتباطها بمحاور الدراسة، ويمكن للباحث إيراد الرؤية المقترحة على النحو الآتي:

١ . الرؤية المقترحة للتغلب على المعوقات ذات الصلة بالتشريعات والأنظمة البيئية

- أ. العمل على فرض عقوبات رادعة على جميع المنشآت الصناعية الملوثة للبيئة والتي لا تلتزم بالتشريعات والأنظمة البيئية.
- ب. ضرورة تشجيع الدولة للمنشآت الصناعية التي تلتزم بمراجعة أدائها البيئي من خلال منحها حوافز مثل منحها تسهيلات ائتمانية بشروط ميسرة، أو منحها إعفاء ضريبي، أو تخفيض الضرائب المستحقة عليها.
- ج. المتابعة الدقيقة من قبل الدولة ممثلة في الجهات الرقابية للمنشآت الصناعية، للتأكد من تبنيتها وتطبيقها للمراجعة البيئية.

٢ . الرؤية المقترحة للتغلب على المعوقات الإدارية

- أ. ضرورة تغيير نظرة إدارات المنشآت الصناعية السعودية إلى المراجعة البيئية من كونها عبء إضافي على المنشأة إلى اعتبارها نوعاً من الالتزام الديني والأخلاقي تجاه المجتمع والدولة، ويمكن تحقيق ذلك مستقبلاً من خلال نشر الوعي البيئي في المجتمع، بالاستفادة من الوسائط الإعلامية الحديثة التي تلعب دوراً مهماً في التثقيف والتوجيه.
- ب. ضرورة استحداث أقسام أو وحدات في إدارات المراجعة الداخلية في المنشآت الصناعية السعودية، بحيث يكون من اختصاصها تولي تنفيذ عمليات المراجعة البيئية.
- ج. ضرورة وجود أنظمة بيئية متكاملة في المنشآت الصناعية السعودية لتوفير البيانات والمعلومات ذات الصلة بالبيئة.
- د. دمج السياسات البيئية للمنشآت الصناعية السعودية مع السياسات التنظيمية الأخرى.
- هـ. استعانة المنشآت الصناعية السعودية بخبراء في مجال حماية البيئة في وضع أنظمة لحماية البيئة من التلوث.

٣ . الرؤية المقترحة للتغلب على المعوقات المحاسبية

- أ. ضرورة تحديث الأنظمة المحاسبية المطبقة في الشركات الصناعية السعودية، والاستفادة من التقنيات البرمجية الحديثة في هذا الخصوص بغرض استيعاب البيانات والمعلومات البيئية التي تنتجها تلك الشركات.
- ب. العمل على تأهيل المراجعين الداخليين في المنشآت الصناعية السعودية علمياً ومهنياً لرفع قدراتهم المهنية في مجال المراجعة البيئية.

- ج. ضرورة تضمين خطة المراجعة الداخلية السنوية في المنشآت الصناعية السعودية عمليات مراجعة بيئية.
- د. إفصاح المنشآت الصناعية عن أداءها البيئي في القوائم المالية، أو في تقارير بيئية منفصلة.
٤. الرؤية المقترحة للتغلب على المعوقات ذات الصلة بمهنة المراجعة ومراجعي الحسابات الخارجيين
- أ. العمل على تأهيل وتدريب مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية علمياً ومهنياً، في مجال المراجعة البيئية.
- ب. ضرورة تبني الهيئة السعودية لمراجعي والمحاسبين عقد ورش عمل، وندوات، ودورات تدريبية في مجال المراجعة البيئية.
- ج. ضرورة تبني المنشآت الصناعية السعودية لمعايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة البيئية.

الخاتمة

أدى الوعي بالقضايا البيئية لدى الحكومات والمنظمات وأفراد المجتمع إلى أن يصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية للمنشآت الصناعية بصورة عامة، والمنشآت الملوثة للبيئة على الوجه الأخص. وتلعب المراجعة البيئية دوراً مهماً في تحقيق أهداف تلك المنشآت، حيث تسهم في تدعيم المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال إقناع المجتمع الذي تعمل فيه تلك المنشآت بإنتاجها لمنتجات صديقة للبيئة. كما تعمل على رفع كفاءتها من خلال استخدام الأساليب الآمنة للتعامل مع المخلفات الملوثة للبيئة، وتخفيض استخدام الطاقة. وحاولت هذه الدراسة التعرف على أبرز المعوقات التي تحول أو تحد من ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، مع اقتراح رؤية مستقبلية للتغلب على تلك المعوقات. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج، كما خرجت بتوصيات بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج، وذلك على النحو الآتي:

١. النتائج

بناءً على تحليل بيانات الدراسة تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- أ. وجود معوقات ذات علاقة بالتشريعات والأنظمة البيئية تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور المعوقات ذات العلاقة بالتشريعات والأنظمة البيئية (٣.٨٧)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٧٢٢).

ب. وجود معوقات إدارية تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، وبدرجة متوسطة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور المعوقات الإدارية (٣.٢٨)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٥١٩).

ج. وجود معوقات محاسبية تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، وبدرجة كبيرة جداً من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور المعوقات المحاسبية (٤.٦٦)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٥٢٨).

د. وجود معوقات ذات علاقة بمهنة المراجعة وبمراجعي الحسابات الخارجيين تحول دون ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية، وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور المعوقات ذات العلاقة بمهنة المراجعة وبمراجعي الحسابات الخارجيين (٤.٥٧)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٦١٢).

هـ. وجود مقترحات مستقبلية لدى أفراد عينة الدراسة للتغلب على المعوقات التي تحول أو تحد من ممارسة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية للمراجعة البيئية.

٢. التوصيات

في ضوء ما خلُصت إليه الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

أ. رفع درجة الوعي لدى إدارات المنشآت الصناعية السعودية بأهمية تطبيق المراجعة البيئية والتقارير عنها في القوائم والتقارير المالية باعتبارها واجب ديني وأخلاقي في المقام الأول، كما أنها تمثل إخلاء لمسؤوليات تلك المنشآت تجاه الدولة والمجتمع.

ب. ضرورة تفعيل التشريعات والأنظمة البيئية، ومتابعة تطبيق المنشآت الصناعية لها، مع تشجيع المنشآت الصناعية التي تلتزم بتطبيقها، ومعاقبة تلك التي تخالفها.

ج. ضرورة الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال حماية البيئة والتوازن البيئي، بهدف إعداد إطار وطني للمراجعة البيئية تتكامل فيه عدة محاور منها محور التشريعات والأنظمة، والمحور الإداري والمحاسبي، ومحور المراجعة البيئية ومراجعي الحسابات الخارجيين.

- د. ضرورة قيام الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بعقد ورش عمل ودورات تدريبية تستهدف مراجعي الحسابات الخارجيين، لرفع قدراتهم العلمية والمهنية في مجال المراجعة البيئية.
- هـ. تطوير معايير ومقاييس على مستوى الوزارات المعنية بالبيئة في المملكة العربية السعودية والقطاع الخاص تبين من خلالها المسؤوليات والواجبات والعقوبات المترتبة عليها فيما يخص أداءها البيئي.
- و. تحديث مناهج المراجعة في الجامعات السعودية بتضمينه موضوعات حديثة في مجال المراجعة مثل مراجعة الأداء البيئي، والمحاسبة البيئية.

المصادر والمراجع

١. المراجع العربية

- احمد، تهاني أبو القاسم. (٢٠١٦). تقييم فعالية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC): بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ٧ (٢)، ١٩٠-١٤٧.
- الأمم المتحدة، مؤتمرات البيئة والتنمية المستدامة (٢٠٢٢).. متاح على الرابط: <https://www.un.org/ar>.
- أوكليل، حميدة. (٢٠١٧). المراجعة البيئية ورهان تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ١٠ (٢)، ١٢٤-١٣٥.
- بو حفص، رواني. (٢٠١٤). المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، الجزائر، ٦، ٢٠٠-١٨٥.
- التميمي، جمانة حنظل. (٢٠٢٠). واقع تطبيق التدقيق البيئي في الشركات العراقية للتنمية المستدامة- دراسة استطلاعية على شركة نفط الجنوب، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ١٢ (٣٠)، ٢٢-١.
- التوم، نضال يوسف إسماعيل. (٢٠٢٠). دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.
- حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله. (٢٠١٥). دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

- حافظ، سماح طارق أحمد. (٢٠١٧). إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة-دراسة تطبيقية، المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
- درويش، عبد الناصر محمد سيد. (٢٠١٤). إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة مقارنة)، مجلة المحاسبة والمراجعة، ٢ (١)، ٦٥-١.
- ربيعة، بوسكار، واوي، سورية. (٢٠١٨). أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، ٤، ١٠-١.
- سارة، مرقاد. (٢٠١٩). تطبيق متطلبات نظام الإدارة البيئية ISO 14001 نسخة ٢٠١٥ في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مركز الإمداد ENAC-أوماش-بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، بسكرة الجزائر.
- السعد، صالح عبد الرحمن. (٢٠٠٧). المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة، ٢١ (٢)، ٨٣-١٥٠.
- السقا، زياد هاشم. (٢٠١١). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ٤ (٧)، ٢-١.
- السهلي، محمد علي، آل عون. (٢٠١٨). المعوقات الثقافية والاجتماعية للإبداع لدى طلاب المرحلة الثانوية من وجهة نظر مديري المدارس والمعلمين، مجلة البحث العلمي في التربية، ١٩، ١١٨-١٠١.
- سوداني، رحمة. (٢٠١٦). دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر.
- الشريف، ناصري محمد. (٢٠١٩). مقياس تصميم وبناء أدوات البحث العلمي، جامعة محمد الشريف مساعدي، الجزائر.
- صيام، وليد زكريا، والخليلة، هيثم عبد الرحيم. (٢٠٢١). العوامل المؤثرة في الرقابة البيئية لديوان المحاسبة الأردني على مؤسسات القطاع العام، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، ١٠ (٢)، ٢٤٥-٢٢٠.
- عبد المجيد، محمد سيد عبد الوهاب. (٢٠١٦). دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات الميدانية في المحاسبة والمراجعة، ٦ (٢١)، ٥٠-٢٥.
- عبود، سالم محمود، نوري. (٢٠١١). منهج وأساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، العراق.
- العريفي، إيناس مفتاح. (٢٠٢٠). دور المراجعة البيئية في دعم تقارير التنمية المستدامة في الشركات الصناعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، المؤتمر العلمي الدولي الرابع لكلية الاقتصاد والتجارة،

الأهداف العالمية للتنمية المستدامة-الدول النامية بين تداعيات الواقع وتحديات المستقبل، ٩-١٠ نوفمبر ٢٠٢٠، جامعة المرقب، ليبيا.

علي، باسم رشيد. (٢٠١٧). إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة-دراسة تطبيقية، المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.

علي، صلاح عبد الحفيظ. (٢٠١٧)، معوقات مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية: دراسة تحليلية ميدانية،

عمر، عزاوي. (٢٠١٦). مؤسسات المعرفة وثقافة المؤسسات الاقتصادية- رؤية مستقبلية، مجلة الباحث، ٩-١٠.

قره، فارس. (٢٠٢٠). الموسوعة السياسية، مؤتمر ستوكهولم ١٩٧٢، متاح على الرابط: <https://political-encyclopedia.org>.

القرشي، أيا رشيد. (٢٠١١). التدقيق الخارجي (منهج علمي نظرياً وتطبيقياً)، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.

لعبيدي، مهاوات. (٢٠١٥). المراجعة البيئية بين المفهوم وصعوبات التنفيذ من منظور المراجع الخارجي، مجلة الدراسات الميدانية في المحاسبة والمراجعة، ٤ (١)، ١٤٤٤-١٠٢.

محمد، فتح الإله محمد أحمد، وعيسى، اسحق عبد الرحمن، والعجب، سالم العجب. (٢٠٢٠). ممارسة مجالات المراجعة الخارجية للأداء البيئي في السودان: المحددات والمأمول لتغيير الممارسة الحالية، مجلة المثلث للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٠ (١)، ١٨-١٠.

مراد، غمام، وفوزي، دخمون. (٢٠١٤). أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

مسعود، سناء ماهر محمدي. (٢٠٠٧). دور المراجعة البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، بنها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.

المطارنة، غسان فلاح. (٢٠٠٩). تدقيق الحسابات المعاصر، ط٢، دار المسيرة، الأردن

المملكة العربية السعودية، رؤية المملكة ٢٠٣٠، متاح على الرابط: <https://www.vision2030.gov.sa>.

هوساوي، سعيد عبد الرازق. (٢٠٢١). معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ١٢ (١)، ١٨٢-١٥٧.

هيئة الخبراء بمجلس الوزراء. (٢٠٢٢). مجموعة الأنظمة السعودية، متاح على الرابط: <https://laws.boe.gov.sa>.

وزارة البيئة والمياه والزراعة. (٢٠٢٢). وكالة البيئة، متاح على الرابط: <https://www.mewa.gov.sa>.

يسين، فيان عبد الرحمن، جبر، عطار د سعد. (٢٠١٨)، أثر التدقيق البيئي على النفايات الصلبة في الحفاظ على بيئة سليمة والحد من الآثار السلبية على البيئة (دراسة تطبيقية في دائرة بلدية الغدير-بغداد)، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ٨ (٥٤): ٣٩٠-٣٦٧.

٢. المراجع الأجنبية

- Caraiani C. (2010.) Green Accounting - Transdisciplinary Strategies to Social and Environmental Accounting. Studies and research. Bucharest: Ase Publishing.
- Choudhary, R. P. (2015). Environmental au-dit: A need for sustainable develop-ment of mining industry. International, Journal of Innovative Research in Engineering & Management, 2 (4), 35-39.
- Cook. W, Se´verine, V, Esther. (2016). Inside environmental auditing: Effectiveness, objectivity, and transparency, Current Opinion in Environmental Sustainability, 33-39.
- Geanina, S, Constanin, A, Mihaela, C. (2020). Environmental Audit Contribution to the Evaluation and Control of Environmental Information, International Conference Globalization, Innovation and Development Trends and Prospects (G.I.D.T.P.), 10, 200-2013.
- Guohua, Q, Yue, Z, Kaichao, T, Jiangtao, H, Weihua, U. (2022). Exploring Knowledge Domain and Emerging Trends in Climate Change and Environmental Audit: A Scientometric Review, International journal of environmental research and public health, 19, 1-22.
- Ingole, S .(2012). Environmental Auditing: Its Benefits and Countenance, International, Journal of Science Innovations and Discovers, 2(5). 152-156.
- Intosai wgea. (2019). Auditing biodiver-sity: Guidance for Supreme Audit Institutions. Retrieved from <https://www.mma.gov.mv/documents/Economic%20Update/2021/EU-Aug-2021.pdf>.
- Luka, L, Dejan, J. (2017). Environmental audit for Environmental improvement and protection, Economic Themes, 55 (4), 521-538.
- Muthyaah, J, Nor Hafizah, A, Nor hayati, A. (2022). Environmental Auditing Practices: Understanding the Flow between Two Malaysian Local Governments, Research in Accounting Finance and Management Sciences, 12 (3), 139-169.
- Rabeea, I Aminath, M. (2022). Assessing Public Sector Environmental Accountability Through Performance Audit: The Case of Maldives, Journal of Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara, 45 (63), 45-63.
- Richard, C, Sandy, E. (2007). Internal auditing an integrated approach, 2 additions, juta and cLtd, south Africa.
- Sharma, K. (2020). An Effective Implementation of Environmental, Test Engineering and Management, 83, 5370-5379.
- Sorina, G, Constantin, A, Mihaela, C. (2020). Environmental Audit Contribution to the Evaluation and Control of Environmental Information, International Conference Globalization, Innovation and Development. Trends and Prospects, 10, 200-2013.
- Thomas M. (2015). Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined, California Management Review Spring, 22 (1). 303-318.

A Proposed Vision to Overcome the Obstacles to External Auditors Practice in Kingdom of Saudi Arabia for Environmental Auditing in Saudi Industrial Entities

Jafar Othman ElSharif Abdul Aziz

Department of Business Administration - College of Business Administration - Majma'ah University, KSA

j.abdelaziz@mu.edu.sa

Abstract: The current study aimed to identify the obstacles that prevent external auditors in Kingdom of Saudi Arabia from practicing environmental auditing in Saudi industrial entities, and also aimed to propose a future vision by overcome these obstacles. It was distributed to a sample of external auditors in audit offices in Riyadh city, which constitute of (157) auditors. The study concluded that there are obstacles that prevent external auditors in Kingdom of Saudi Arabia from practicing environmental auditing in industrial entities. The degree of these constraints varied and ranged from very large as in the accounting obstacles, and obstacles related to the auditing profession and external auditors, and major obstacles as in the obstacles related to legislation and environmental regulations, and medium as in the administrative constraints. In the light of these results, the results also indicated that the most important future proposals to overcome these obstacles is to impose deterrent penalties on industrial entities that pollute the environment and not comply with environmental legislation and regulations. the study came out with a number of recommendations, the most prominent of them: Raising awareness among the administrations of Saudi industrial entities of the importance of applying environmental auditing and reporting on it in financial statements and reports, the need to activate environmental legislation and regulations, follow up on the application of industrial entities thereto, and need to benefit from the experiences of developed countries in the field of environmental protection and environmental balance, in order to prepare a national framework for environmental auditing in the Kingdom of Saudi Arabia..

Keywords: Proposed vision, Obstacles, Industrial entities, Saudi Arabia.

