



آفاق اقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyyat

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن  
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات  
والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته

د. موسى محمد كريبات

[mmkribat@elmergib.edu.ly](mailto:mmkribat@elmergib.edu.ly)

كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

المؤلفون  
Authors

**Cite This Article:**

إقتبس هذه المقالة (APA):

كريبات، موسى محمد. (2022). واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته. مجلة آفاق اقتصادية. 169-137 [15]8.

## واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته

### المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة عشوائية تتمثل في 60 مفردة من مراجعي ديوان المحاسبة العاملين في ديوان المحاسبة الليبي، وتم استرداد 47 استمارة، أي بمعدل استرجاع بلغ 78%. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات ظهرت مجموعة من النتائج والتي كان من أهمها؛ إن ديوان المحاسبة الليبي لا يطبق المراجعة البيئية على الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، وعدم توافر متطلبات المراجعة البيئية لدى ديوان المحاسبة الليبي للقيام بتطبيق المراجعة البيئية، وأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ليس لهم دراية بأهداف تطبيق المراجعة البيئية، وكذلك أكد مراجعي ديوان المحاسبة وجود معوقات تحد من تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية. كما خرجت الدراسة بمجموعة من المقترحات والتوصيات والتي كان من أهمها؛ على ديوان المحاسبة إصدار أدلة ومعايير خاصة بالمراجعة البيئية، ووضع إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي، كذلك ضرورة قيام المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بوضع برامج للتدريب والتأهيل لمراجعي الديوان للقيام بالمراجعة البيئية وتوفير كل الإمكانيات اللازمة في سبيل تحقيق ذلك، وأخيراً ضرورة قيام الديوان بالتنسيق مع الأجهزة والهيئات ذات الاختصاص بالإنابة المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي بتطبيق المحاسبة البيئية في نظامها المحاسبي، والإفصاح البيئي في تقاريرها المالية، كذلك حثها على استحداث أقسام للمراجعة البيئية.

**الكلمات الدالة:** ديوان المحاسبة الليبي، المراجعة البيئية، التلوث البيئي.

## **The Reality of Applying Libyan Audit Bureau the Environmental Auditing in Corporations**

### **Abstract**

This study aimed to identify the reality of applying Libyan Audit Bureau environmental auditing in corporations. For implementing the study goals, the study used the descriptive analytical approach through a questionnaire survey conducted and distributed on a random sample of (60) auditors who are working in Libyan Audit Bureau, and at the end 47 questionnaires were returned. The findings of this study suggest that Libyan Audit Bureau is not applying environmental auditing, and the requirements of environmental audit are not available Libyan Audit Bureau. In addition, Libyan Audit Bureau's auditors confirm that there are obstacles facing them in applying environmental auditing. According to the results of study the author conducted some useful recommendations for Libyan Audit Bureau for applying environmental auditing in corporations, and the study mainly recommends the necessity of issuing standards, laws, and providing environmental auditing requirements to apply environmental auditing in corporations.

**Key Words:** Libyan Audit Bureau, Environmental Auditing, Environmental Pollution.

**1. المقدمة:**

إن الطفرة الصناعية التي بلغت ذروتها في العقود الأخيرة كان لها الأثر السلبي على البيئة الطبيعية، وذلك من استنزاف لمواردها وتغيير في بنيتها، والذي سبب إخلالاً بتوازنها، وتلوث مرافقها، الأمر الذي أصبح يشكل خطراً على الحياة البشرية. إن مسؤوليات الشركات لم تعد تقتصر على تقديم السلع والخدمات بل تجاوزت ذلك إلى مجالات أخرى والتي من أهمها المحافظة على البيئة المحيطة.

تواجه أجهزة الرقابة العليا، في معظم الدول، تحدياً جديداً عندما تصبح مسؤولة عن القيام بدورها في الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية (عثمان والشلي، 2012)، حيث ليس هناك بديلاً عن أداء هذا الدور حتى تستطيع القيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع، وهو ما أكدته توصيات مؤتمر مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية المنبثقة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأنتوساي) الخامس عشر (XV INTOSAI) المنعقد في القاهرة عام 1995م (بدوي، 2000). كذلك تواجه الرقابة البيئية صعوبات وعقبات مستمرة، مما حدا بالمنظمات الإقليمية والدولية إلى تكوين مجموعات عمل تختص بالرقابة البيئية، مثل اللجنة الفرعية الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية للمجموعة العربية، والتي عقدت الاجتماع الأول لها بالقاهرة في أكتوبر 2002م (بدوي، 2000م).

وأنشأت منظمة الأنتوساي فريق العمل المعني بالمراجعة البيئية سنة 1992م، ويقوم هذا الفريق بإعداد تقرير تقنيات المراجعة البيئية، وتطبيق هذه التقنيات على نطاق أوسع داخل أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية، حيث قام الفريق بإعداد العديد من المبادئ التوجيهية لفرق العمل المعنية بالرقابة البيئية للدول الأعضاء، وذلك لمساعدة الدول الأعضاء على تحسين استعمال السلطة والأدوات الرقابية في مجال حماية البيئة، وبتعزيز خاص على عمليات الرقابة والمراجعة المشتركة الخاصة بالسياسات والقضايا البيئية التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (عثمان والشلي، 2012).

وحتى نهاية العام 2006م، قامت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول الأعضاء بالمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية بإجراء 2000 عملية رقابة ومراجعة على مواضيع عديدة، مثل إدارة النفايات، تلوث الماء والهواء، والتنوع البيولوجي. إضافة إلى ذلك، تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بإجراء رقابة ومراجعة للالتزامات التي اتخذتها حكوماتها عندما صادقت على الاتفاقات البيئية الدولية، مثل اتفاقية التنوع البيولوجي واتفاقية بازل المتعلقة بمراقبة حركة النفايات الخطرة عبر الحدود (الأنتوساي، 2007).

وعلى الصعيد المحلي، وفي إطار حماية البيئة في ليبيا صدر القانون رقم (7) لسنة 1982م المعدل بالقانون رقم (15) لسنة 2003م بشأن حماية وتحسين البيئة، كذلك في سنة 1999م تم إنشاء هيئة تكون منوطة بحماية البيئة تسمى الهيئة العامة للبيئة حيث تهدف هذه الهيئة إلى حماية المحيط الذي يعيش فيه الإنسان من التلوث، وبالتالي أصبحت الشركات الصناعية الليبية ذات الأثر البيئي مطالبة وفقاً للقوانين والتشريعات البيئية بالمحافظة على البيئة وتخفيض مخاطرها إلى الحد الأدنى، وتتحمل مسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع والدولة (الجعفري وبلق، 2019). ولكن رغم صدور هذا القانون لاتزال المشكلات البيئية مستمرة حتى وصلت إلى حد أصبحت فيه تشكل خطراً على حياة البشر، وذلك بسبب عدم الالتزام بالتشريعات والقوانين الصادرة (العريبي والمقرئ، 2017).

**2. مشكلة الدراسة:**

ولأهمية موضوع المراجعة والرقابة البيئية دعت عدة جهات مختصة وعلى جميع المستويات إلى الاهتمام بالبيئة منذ

فترة ليست بالقصيرة، فعلى المستوى الدولي قامت اللجنة الدولية لمهنة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار البيان رقم (1010) المتعلق باعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية (عبد المؤمن، 2004). كذلك هو الحال مع مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية المنبثقة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأنتوساي)، حيث تهدف هذه المجموعة الى مساعدة الأجهزة العليا للرقابة في الدول الأعضاء على فهم القضايا المتعلقة بالرقابة البيئية، والتي من مهامها نشر الإرشادات والمبادئ الخاصة بالرقابة البيئية (النعاس، 2019). أما على المستوى العربي والإقليمي فقد تم إنشاء اللجنة الفرعية لشؤون الرقابة البيئية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأربوساي) بهدف الاهتمام بالقضايا البيئية ومساعدة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على اكتساب المهارات اللازمة للرقابة البيئية (مجلة الرقابة المالية، 2000).

كما أتفق عدد من خبراء البيئة على أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في مجال البيئة والرقابة عليها في ظل الاهتمام العالمي المتزايد بالتأثيرات البيئية للتنمية الاقتصادية (النعاس، 2019)، حيث جاء ذلك خلال مشاركتهم في فعاليات الاجتماع الثامن لفريق عمل البيئة لمنظمة الأربوساي المنعقد خلال الفترة من 27 - 29 أبريل 2015 بدولة الكويت (ديوان المحاسبة الكويتي، 2015). لذا أصبح قيام الأجهزة الرقابية العليا في تنفيذ أعمال الرقابة البيئية لزاماً، حيث لها القدرة على القيام بكل نواحي الرقابة البيئية باختلاف أنواعها، والتأكد من مدى الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات في سبيل الحفاظ على البيئة، وكذلك مراقبة اثر العوامل البيئية والتلوث البيئي بهدف التحسين المستمر لحماية البيئة و لاشك أن تلك الأجهزة تواجه بعض العقبات التي تحد من القيام بالرقابة على حماية البيئة بالمستوى المطلوب، فهناك العديد من الصعوبات التي تعرقل القيام بالعمل الرقابي (النعاس، 2019).

وبالرغم من أن قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة رقم (19) لسنة 2013م لم يشر صراحة على قيام ديوان المحاسبة بالرقابة على البيئة كما هو معمول في بعض الدول العربية ودول العالم والتي يفوض فيها بشكل صريح ديوان المحاسبة بالرقابة البيئية، إلا أن مجموعة عمل الأنتوساي لمراجعة البيئة في نشرتها الصادرة في نوفمبر 2007م والتي أكدت فيها أن القيام بأعمال الرقابة البيئية ليس ضرورياً لأي جهاز رقابي أن يكون لديه تفويض بيئي من أجل تنفيذ عمليات مراجعة بشأن البيئة، بل يمكنها ادماج الرقابة البيئية ضمن عملها، إذ تمتلك الأجهزة العليا للرقابة تفويضات متنوعة تستقي منها قوتها (النعاس، 2019). وعليه فإن ديوان المحاسبة الليبي ملزم دولياً وإقليمياً بإجراء الرقابة البيئية إيفاءً بمتطلبات المنظمات الدولية والإقليمية التي هو عضواً فيها مثل منظمة (الأنتوساي)، والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي). وعليه، يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بطرح السؤالين التاليين:

**1- ما هو واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته؟**

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى قيام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته؟
- ما مدى توافر متطلبات تطبيق المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي؟
- ما مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية؟

- ما هي المعوقات التي يرى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية على الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته؟

2- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، يعزى لمتغيرات الدراسة (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؟

### 3. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف بواقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، ويتفرع عن ذلك الأهداف التالية:

1- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته.

2- التعرف على مدى توافر متطلبات تطبيق المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي.

3- التعرف على مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة لأهداف تطبيق المراجعة البيئية.

4- التعرف على المعوقات التي يرى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الشركات الليبية.

5- التعرف على الفروق في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته والتي تُعزى للمتغيرات: الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.

### 4. أهمية الدراسة:

تُكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، حيث تعتبر هذه الدراسة - حسب علم الباحث - من الدراسات الأوائل التي تهتم بدراسة واقع تطبيق ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية في الشركات التابعة لرقابته. وبالتالي من المتوقع أن تمثل نتائج هذه الدراسة إضافة إلى الأدب المحاسبي في مجال موضوع الدراسة.

كما تتأتى أهمية هذه الدراسة من خلال التأكيد على أهمية تطبيق ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، والفوائد التي سوف تعود على الشركات الصناعية والمجتمع ككل من خلال تطبيق ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية، والتعرف على المعوقات التي قد تحول دون تطبيقها، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذه المعوقات من أجل تطبيق المراجعة البيئية، وتوفير كل الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة في سبيل ذلك.

### 5. فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضية الدراسة في الفرضية الصفرية التالية:

$H_0$  - لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية تُعزى لمتغيرات الدراسة (الوظيفة،

**المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؟**

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

H01- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يعزى لمتغير الوظيفة.

H02- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

H03- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية تُعزى لمتغير سنوات الخبرة.

**6. حدود الدراسة:**

**الحد الموضوعي:** تناولت الدراسة واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته.

**الحد البشري:** اقتصرت هذه الدراسة على استقصاء وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

**الحد المكاني:** أجريت هذه الدراسة على ديوان المحاسبة الليبي - الإدارة العامة، الكائن بالعاصمة طرابلس.

**الحد الزمني:** أجريت هذه الدراسة خلال النصف الأول من سنة 2021م.

**7. الإطار النظري للدراسة:****1.7 الأثار الاقتصادية للتلوث البيئي في ليبيا:**

إن التلوث البيئي له آثار اقتصادية كبيرة على الاقتصاد الليبي، حيث لخص الأمين وآخرون (2017) هذه الآثار في الآتي:

**أولاً. الأنشطة الزراعية وآثارها على التلوث:**

إن استخدام الطرق الغير علمية في الزراعة ينتج عنها آثار بيئية ضارة يهدد قاعدة الموارد الزراعية من خلال عوامل التعرية والتصحر والملوحة وتلوث التربة كل هذا يؤدي بدوره الى تراجع الإنتاج الزراعي. إن النشاط الزراعي له آثار سلبية في ترمي نوعية التربة وتلوث المياه (السطحية والجوفية)، كل ذلك له تأثيرات سلبية على الصحة بشكل عام إلا أنها تعتبر أقل خطورة من الآثار المترتبة من الأنشطة الأخرى، ومن هذه الآثار :- (البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة، 1996)

1- **التصحر:** وهو نتيجة الاستغلال الغير واعي للأراضي أو نتيجة التغير المناخي في النظم الجافة ويُعد عدم الاستقرار وإزالة الغطاء النباتي والرعي الجائر مع شحة الموارد المائية عوامل لها تأثير على الأراضي وكفاءتها الإنتاجية وكل هذه العوامل تؤدي إلى التصحر.

2- **المبيدات والأسمدة الزراعية :** تستعمل في ليبيا أنواع كثيرة من المبيدات لمكافحة الآفات الزراعية وقد ازدادت كمياتها المستخدمة في السنوات الأخيرة بشكل ملحوظ نتيجة للزيادة في الإنتاج الزراعي، بالرغم من أن لهذه

المبيدات والأسمدة دور كبير في زيادة الإنتاج الزراعي إلا أنها في نفس الوقت ذات أضرار بيئية وصحية جسيمة على المزارعين والمستهلكين على حدٍ سواء .

**3- المياه الجوفية :** تُعد المياه الجوفية هي المصدر الوحيد للمياه في ليبيا حيث لا توجد أنهار ولا بحيرات، وبالتالي فإن استخدام الآبار السوداء نتيجة لعدم وجود بنية تحتية للصرف الصحي وخاصة في أطراف المدن الأمر الذي يؤدي إلى تسرب المياه الملوثة الى المياه الجوفية مما يزيد من تركيز الأملاح والملوثات الأخرى التي تسبب الكثير من الأمراض بين أفراد المجتمع.

**ثانياً. الأنشطة الصناعية وآثارها على التلوث:**

#### 1- تلوث التربة:

يُعد تلوث التربة أحد أبرز أشكال التلوث البيئي في ليبيا وأخطره، حيث إن قضية مخلفات الأسلحة وما أحدثته من تلوث بيئي معقد لحق بالتربة على وجه الخصوص، وتعتبر واحدة من أكبر التحديات الاستراتيجية للحكومات اللاحقة على المستويين الاقتصادي والصحي. بالرغم من أن ليبيا وحتى نهاية السبعينات كانت تمتلك بيئة نظيفة نوعا ما بسبب قلة النشاط الزراعي والصناعي والمؤثرات الخارجية، إلا أنه وخاصة بعد أحداث 2011 جعلت التربة تصبح هدفا للتخريب المبرمج الذي حولها إلى مكب للنفايات المختلفة التي تهدد الأمن البيئي بالدمار الشامل والتي تهدد استمرار الحياة بأشكالها المختلفة، لذا يستوجب الأمر وبسرعة إجراء الدراسات و القياسات الميدانية لملوثات التربة المختلفة. كما تعرضت التربة في ليبيا إلى جملة من التأثيرات و بدرجات متفاوتة، ويعد عامل تملح التربة وانجرافها من أبرز العوامل التي تؤثر على نشاطها الحيوي ويمكن تلخيص أبرز مصادر تلوث التربة في الآتي:-

**أ- تلوث التربة بالأسمدة والمبيدات:** إن البيانات والدراسات المتاحة في هذا الجانب محدودة نوعا ما، وقد تكون نادرة حيث إن ليبيا لا تعاني من مشكلة التلوث بالأسمدة بشكل كبير والسبب يعود إلى أن التربة الليبية لا تعاني من نقص العناصر الغذائية فيها، هذا من جانب ومن جانب آخر أن استخدام الأسمدة لا يزال دون المستويات المطلوبة عموما، إلا أن مشكلة إضافة الأسمدة تنحصر بتلوث المياه الجوفية حيث تتعرض الأسمدة المضافة إلى التربة إلى الانجراف نتيجة لسقوط الأمطار الكثيفة والتعرية إذ أن البعض منها يترشح إلى المياه الجوفية من خلال التربة. أما تلوث التربة بالمبيدات فهو الآخر محدود إذ يمكن أن تؤثر بعض المبيدات على أحياء التربة النافعة ككثيرا النتريجة إلا أن عدم مكوث المبيد في التربة يقلل من تأثيراته السلبية.

**ب- تلوث التربة من الأنشطة الصناعية:** تعتبر الدراسات في هذا المجال محدودة نوعا ما وذلك لأن المنشآت الصناعية ذات التأثير الكبير على تلوث التربة محدودة أيضا ومحورة في أغلب المناطق المحيطة بهذه المنشآت، ولاسيما مصانع الإسمنت وبعض مصانع البتروكيماويات. إن تساقط المواد الملوثة الصلبة على الأراضي الزراعية المحيطة بدأ واضحا حول هذه المصانع، مما أدى إلى تلف هذه الأراضي حيث أصبحت غير صالحة للزراعة كما في مصانع الخمس للإسمنت، ومصانع زليتين للإسمنت، وغيرها من المصانع. وفي الآونة الأخيرة بدأت تظهر مصادر جديدة لتلوث التربة بسبب تدمير بعض مستودعات تخزين النفط، وخطوط النقل مما أدى إلى تسرب واحتراق كميات كبيرة من النفط، وذلك نتيجة للصراعات السياسية والأمنية والاقتصادية على امتلاك هذه المنشآت الحيوية.

**ج- التلوث الكيماوي للتربة:** هو الأكثر تعقيدا في التركيب وسرعة في الانتشار داخل التربة، بحيث يصعب على



المياه والحرارة تحليله وتخليص التربة منه، ولاسيما المواد الكيماوية المخصصة لمكافحة الحشرات والبكتريا والفطريات وغيرها. إضافة إلى ذلك فإن الغازات السامة ومركباتها الكيماوية تتميز بشدة فعاليتها وقدرتها على الاحتفاظ بحيويتها لفترة طويلة، وهذا ما يساعدها على الترسب في أجزاء النباتات التي تتغذى عليها الحيوانات والطيور، كما أن وجودها في التربة يساعد على انتقالها بواسطة الحشرات والديدان التي تتحرك في الأراضي الملوثة ببقايا المركبات الكيماوية المتناثرة حيث تصاب هذه الأحياء أولاً، كما تصيب الطيور التي تتغذى على الحشرات ثانياً.

## 2- تلوث الهواء :

يُعد تلوث الهواء من أخطر وأبرز أشكال التلوث في ليبيا، حيث إن دراسة نوعية الهواء المحيط يُعد إحدى المؤشرات الأساسية لدراسة حالة البيئة في ليبيا، وأهم مصادر هذا التلوث تتلخص فيما يلي:-

أ- **المصادر الطبيعية:** والتي تأخذ شكلين، الأول: الغبار المتساقط الذي يُعتبر أحد المؤشرات المعتمدة لنوعية الهواء المحيط على مستوى البلديات، وخصوصاً المجاورة للمناطق الصحراوية. وقد أشارت الدراسات والتقارير الفنية التي أُجريت خلال السنوات الماضية إلى أن الغبار العالق يشكل المشكلة الرئيسية يليه الغبار المتصاعد ثم العواصف الترابية وهي ظواهر طبيعة مألوفة في ليبيا، وقد أصبح تكرر حدوثها ملحوظ في العقد الأخير بسبب إزالة الغطاء النباتي وإزالة الكتبان الرملية لا سيما في المناطق الشمالية، بالإضافة إلى تأثيرات الجفاف بسبب عدم سقوط الأمطار بكميات كافية في السنوات الأخيرة.

ب- **المصادر الصناعية:** والتي تُعتبر من المصادر الرئيسية المسببة في تلوث الهواء المحيط وتغير مكوناته الأساسية. تختلف نوعيات وكميات الغازات المنبعثة التي تخرجها المنشآت الصناعية اختلافاً كبيراً من منشأة إلى أخرى، حيث إن أنشطة القطاع الصناعي الملوثة للهواء تشمل الصناعات الكيماوية والبتروكيماوية والأسمدة والصناعات الإنشائية كصناعة الإسمنت والإسفلت بالإضافة إلى الصناعات الهندسية والغذائية ومحطات توليد الطاقة الكهربائية والصناعات النفطية، علماً بأن أغلب المعدات والآليات المستخدمة في هذه المصانع هي قديمة ومستهلكة.

ج- **وسائل النقل:** وخاصة المركبات والتي تعمل على تلوث هواء المدن والمناطق السكنية بشكل رئيسي، وهي تُعد من العوامل الأساسية الفعالة لإفساد جودة الهواء على مستوى المدن والتجمعات السكانية الكبيرة منها مثل طرابلس وبنغازي ومصراته وغيره.

## 3- تلوث المياه :

إن تلوث المياه هو من أحد أبرز أوجه التلوث الذي تعاني منه البيئة الليبية أيضاً، علماً بأن قطاع تجهيز المياه الصالحة للشرب حظي باهتمام خاص ضمن استراتيجيات وخطط التنمية في ليبيا كونه ذا مساس مباشر بصحة ورفاهية المجتمع. لذا فقد أولت خطط التنمية اهتماماً واضحاً لتوفير مياه الشرب في المناطق الحضرية والريفية، حيث يتم إدارة هذا القطاع مركزياً من قبل الدولة عن طريق الشركة العامة للمياه والصرف الصحي والتي تعتمد بشكل رئيسي على مياه النهر الصناعي. تقوم هذه الشركة بتوفير المياه الصالحة للشرب في جميع أنحاء ليبيا عن طريق فروع الشبكة المنتشرة في كل البلديات، وكذلك تصريف مياه الصرف الصحي وتشغيل محطات معالجة مياه الصرف.

كما يوجد برنامج لتطوير مشاريع مياه الشرب لعموم ليبيا وذلك بإنشاء مشاريع جديدة وتحسين وتطوير المشاريع العاملة لزيادة كفاءتها ومعالجة الشح في المياه الصالحة للشرب. حيث تمت المباشرة بتنفيذ هذا البرنامج إلا أن عدم الاستقرار السياسي والأمني والاقتصادي الذي مازالت تعيشه ليبيا أدى إلى توقف هذا البرنامج بسبب مغادرة الشركات المنفذة. ومن التحديات التي تواجهها ليبيا حالياً في تلوث المياه هو تلوث مياه البحر الناجم عن عدة أسباب أهمها رمي النفايات ومخلفات البناء بكافة أنواعها الناتجة عن الأفراد أو بعض المصانع إضافة إلى مياه الصرف الصحي، والذي بدوره انعكس سلباً على الثروة السمكية والسياحة البحرية بالإضافة إلى الأضرار الصحية.

## 2.7 أسباب الاهتمام بالرقابة العليا البيئية:

لقد أدت عوامل كثيرة إلى الاهتمام بالرقابة العليا البيئية (الراحلة، 2011)، ويمكن إجمالها فيما يلي:-  
(الأنتوساي، 2009؛ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003):

1- التطورات المحاسبية المتلاحقة وظهور العديد من المصطلحات المرتبطة بالنشاط البيئي منها المحاسبة المستدامة (المحاسبة المالية المستدامة) والمحاسبة الإدارية البيئية (محاسبة التكاليف البيئية) والمحاسبة البيئية مما يستوجب بالتبعية تطوير المراجعة وأداء الأجهزة بذات القدر من التطور.

2- مسؤولية أجهزة الرقابة العليا عن تحقيق الرقابة بمدلولها الحديث أو (الشامل) الذي لا يقتصر على الأداء المالي والمحاسبي، بل يمتد للنشاط البيئي.

3- الاهتمام المتزايد من جانب التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والأكاديمية والعلمية بالبيئة، وهو ما أدى إلى إدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي وتزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير.

4- متطلبات القوانين البيئية والقرارات الإدارية المنظمة لشؤون البيئة وحمايتها.

5- دور أجهزة الرقابة العليا في إضفاء الثقة على الأداء البيئي والبيانات والإفصاح والشفافية وأثر ذلك العكسي على غياب أو تهميش رقابتها على البيئة وأثرها.

6- حتمية رقابة الأجهزة العليا في ضوء حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات الدولية والمحلية.

7- أهمية دور أجهزة الرقابة العليا في إقرار القوائم المالية الحكومية بما تتضمنه من نفقات وتكاليف وأصول البيئة جزءاً هاماً ورئيسياً منها.

8- أهمية رقابة الأجهزة العليا في الكشف عن المخالفات البيئية ودور التكاليف البيئية في تحقيق المنافع وتخفيف الأضرار وأهمية ودور الأجهزة في الإفصاح عنها.

9- يسهم الأداء الرقابي للأجهزة العليا في الحد من المخاطر البيئية لاسيما التعرض لقوانين وتشريعات واتفاقيات وتعهدات دولية.

10- تتماشى رقابة الأجهزة العليا للنشاط البيئي مع الضغوط المتزايدة نحو حماية البيئة من جانب العديد من المنظمات، وزيادة الوعي البيئي على كافة المستويات.

11- أهمية رقابة الأجهزة العليا في تطوير وتحديث أداء وحدات المراجعة الداخلية ومسؤوليتها عن الرقابة الداخلية

للنشاطات والالتزامات البيئية.

### 3.7 ديوان المحاسبة الليبي:

هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، وهو هيئة مهنية مستقلة محايدة، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ويتبع السلطة التشريعية مباشرة، وهو عضو في المنظمات الدولية (الأنطوساي) والأفريقية والعربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ((الأرابوساي)) (ديوان المحاسبة الليبي، 2021)<sup>1</sup>.

#### 1.3.7 تأسيس الديوان:

تأسس ديوان المحاسبة الليبي في سنة 1955م بصدور القانون رقم (21)، والذي عدل لاحقاً في سنة 1962م بالقانون رقم (22)، ومع ذلك كانت البداية الفعلية لعمل الديوان في سنة 1975م بصدور القانون رقم (79). وفي سنة 1988م صدر القانون رقم (7) والذي دمج جميع الأجهزة الرقابية في جهاز رقابي سمي بالجهاز الشعبي للمتابعة، ولكن ذلك لم يستمر طويلاً حيث صدر القانون رقم (11) لسنة 1996م بإعادة تسمية الجهاز باسم جهاز التفتيش والرقابة الشعبية واستمر العمل به حتى صدور القانون رقم (13) لسنة 2003م والذي تم بموجبه إعادة فصل الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية. وفي سنة 2006م صدر القانون رقم (5) بشأن إلغاء جهاز الرقابة المالية والفنية وإنشاء جهاز المراجعة المالية، وفي سنة 2007م صدر القانونين (2) و(3)، حيث يختص الأول بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، ويختص الثاني بممارسة جهاز المراجعة المالية أعماله. وفي سنة 2011م صدر القانون رقم (119) والذي يقضي بدمج جهاز التفتيش والمتابعة الشعبية مع جهاز المراجعة المالية في جهاز واحد أطلق عليه ديوان المحاسبة الليبي، وفي سنة 2013م صدر القانونين (19) و(20)، حيث يختص الأول بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة والذي يختص بالرقابة المالية على الجهات العامة، ويختص الثاني بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية والتي تختص بالرقابة الإدارية وتقييم الأداء.

#### 2.3.7 أهداف الديوان:

يهدف الديوان بموجب قانون إعادة تنظيمه رقم (19) لسنة: 2013م وتعديلاته إلى تحقيق رقابة فاعلة على المال العام والتحقق من حسن استخدامه وكيفية التصرف فيه من خلال فحص ومراجعة الحسابات وتقييم أداء جميع الجهات الخاضعة لرقابته، وتتمثل الأهداف الفرعية في التالي:

- 1- التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة.
- 2- بيان أوجه النقص والقصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.
- 3- الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابته .
- 4- تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية.

#### 3.3.7 اختصاصات الديوان:

أسند القانون للديوان اختصاص الرقابة المالية والمشروعية من خلال فحص ومراجعة الحسابات والقوائم

<sup>1</sup> لمزيد من المعلومات حول ديوان المحاسبة الليبي يمكن زيارة الموقع الإلكتروني: <https://audit.gov.ly/home>

المالية والعمليات الفنية الأخرى للجهات الخاضعة لرقابته، والتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة، بالإضافة إلى اختصاصات أخرى احترازية لصون المال العام منها: (تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الإيرادات العامة واكتشاف أي قصور أو تراخ في تحصيلها، أو التي تمنع حدوث أي تجاوزات أو مخالفات عند الصرف، منع التصرف في حسابات الجهات الخاضعة لرقابته إذا ما ثبت له أن هناك تصرفات ألحقت ضرراً بالمال العام، ويجوز له وضعها تحت الفحص والمراجعة المصاحبة إلى حين زوال الأسباب ورفع الضرر، وغيرها من المهام الرقابية الأخرى)، وكذلك تطبيقاً للقانون تبني ديوان المحاسبة الليبي اختصاص رقابة الأداء المالي الذي أوصت به المعايير الدولية إلى جانب الرقابة النظامية ورقابة الالتزام، وهذا الاختصاص يقوم على تشخيص الوضع القائم للمؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف والإمكانات للوصول إلى تقييم الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة المؤسسة واستعمال الأموال العامة.

#### 4.3.7 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:

1- جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة الليبية والمتمثلة في مجلس الوزراء والوزارات والهيئات والمصالح والمؤسسات والأجهزة العامة والمكاتب التابعة للدولة وما في حكمها، والسفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية في الخارج.

2- الشركات التي تساهم فيها الدولة الليبية، أو المشروعات، أو الهيئات، أو المصالح والمؤسسات والأجهزة العامة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها، أو تلك التي منحها الدولة الليبية امتياز استغلال مرفق عام أو مورد للثروة الطبيعية.

3- الجهات المستقلة التي تضمنها أو تدعمها الدولة الليبية مثل الصناديق والمؤسسات ذات النفع العام.

4- المشروعات التي يحصل أصحابها على قروض أو إعانات مباشرة من الدولة، وذلك إذا اشترط عقد القرض إخضاعها لرقابة الديوان.

5- أي جهة أخرى يُعهد إلى الديوان بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة الليبية.

#### 8. الدراسات السابقة:

من أجل الحصول على خلفية شاملة حول ما كُتب عن موضوع المراجعة البيئية، قام الباحث بالبحث والتقصي عن الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة البيئية بشكل عام، أو التي تناولت قيام ديوان المحاسبة (الرقابة) بالمراجعة البيئية بشكل أكثر تحديداً، والتي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، حيث تم حصر عدد منها وبعد الاطلاع عليها تم تلخيصها وترتيبها على أساس التسلسل التاريخي التنازلي، وذلك كالآتي:

#### 1.8 دراسة كربيات (2020):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق المراجعة البيئية الداخلية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا، من أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة عشوائية تتمثل في 50 مفردة من المراجعين الداخليين العاملين في شركتي إسمنت هما؛ الشركة الأهلية لصناعة الإسمنت المساهمة، وشركة الاتحاد العربي للمقولات، وتم استرداد 31 استمارة، أي بمعدل استرجاع بلغ 62%.

ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات ظهرت مجموعة من النتائج والتي كان من أهمها؛ أن المراجعين الداخليين على دراية بأعمال، وأهداف، ونطاق، وأهمية المراجعة البيئية، ويعتبر هذا مؤشر لإمكانية تطبيق المراجعة الداخلية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا، وذلك بعد الأخذ في الاعتبار معالجة المعوقات التي تجد من تطبيقها، والتي كان من أهمها؛ عدم وجود دفاتر خاصة بالحسابات البيئية، و كذلك عدم وجود مراجعين داخليين مؤهلين في مجال المراجعة البيئية، وأيضاً عدم وجود القوانين والتشريعات والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية. كما خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات والتي كان من أهمها؛ ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بإصدار القوانين والتشريعات والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية، وإلزام الشركات الصناعية ذات الأثر البيئي باتباعها، وكذلك على إدارات شركات الإسمنت القيام بإصدار لوائح وقوانين إدارية تلزم المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي.

### 2.8 دراسة النعاس (2020):

حيث تهدف الدراسة إلى عرض الصعوبات التي تواجه ديوان المحاسبة الليبي في مجال الرقابة على البيئة، وسبل التغلب عليها وذلك من خلال استخدام المنهج التحليلي المقارن ومحاولة وضع مقترح لمعالجة تلك الصعوبات. ولقد انتهت الدراسة الى عدة نتائج كان أهمها: أن هناك ضعف في إدارة الرقابة البيئية من حيث عدم وجود خطة واضحة يُسترد بها في وضع برامج الرقابة، بالإضافة الى نقص الخبرات وضعف المهارات التي تتعلق بالأعمال البيئية، وعدم توافر التدريب الكافي للمراقبين على إجراء الرقابة البيئية، واقتصار أغلب التقارير على الرقابة المالية و الأداء البيئي فقط، وعدم كفاية البيانات المتعلقة بالوضع البيئي، وصعوبة قياس الأثر البيئي وكذلك صعوبة تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه، وقلة المعايير والمؤشرات البيئية. وكان هذا راجع إلى وجود الانقسام السياسي الذي انعكس على عدم وجود أهداف بيئية قومية معلنة وعدم وضوح السياسات البيئية للحكومة، وضعف التنسيق بين ديوان المحاسبة والجهات المعنية بحماية البيئة.

وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات المهمة، وهي؛ ضرورة إعداد برامج وخطط وطنية لحماية البيئة من التلوث وبرامج إعلامية متكاملة تقوم بالوعي البيئي، وضرورة التغلب على الصعوبات التي تواجه الديوان لدى قيامه بالمراقبة البيئية وذلك باستكمال المهارات اللازمة للمراجعين عن طريق التدريب في المجال البيئي، والتشديد على أهمية الإشراف والمتابعة البيئية من قبل الجهات ذات الاختصاص والتنسيق فيما بينها، وتفعيل المسؤولية التضامنية تجاه البيئة، وتشجيع الجهات الخاضعة للرقابة على وضع أهداف بيئية قابلة للقياس وصرحة، وإدخال التعديلات اللازمة على قانون البيئة لكي يتواءم مع حجم التدهور البيئي، والعمل على تشديد العقوبات على المخالفات البيئية.

### 3.8 دراسة محمد (2017):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المراجعة القومي السوداني لإجراءات المراجعة البيئية عند فحص الوحدات الخاضعة لمراجعته. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، ومن أجل تجميع البيانات المتعلقة بالبحث قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، كذلك استخدم أداة المقابلة لتدعيم البحث وتأكيد نتائجه، حيث قام بتوزيع 50 استمارة على أفراد العينة المتمثلة في عينة عشوائية من المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي السوداني بقسم المراجعة البيئية، وبلغت الاستمارات المستردة 46 استمارة، أي بنسبة ردود 92%. وأظهرت الدراسة أن ديوان المراجعة القومي السوداني يُطبق إجراءات المراجعة البيئية في شكل مهمات عند فحص بيانات الوحدات الخاضعة للمراجعة، كما أظهرت الدراسة أن ديوان المراجعة القومي السوداني يصدر تقرير عن الأداء البيئي

للوحدات الخاضعة للمراجعة. كما خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات لعل من أهمها ضرورة متابعة تنفيذ الوحدات الخاضعة للمراجعة للتشريعات البيئية الصادرة عن الجهات الرقابية.

#### 4.8 دراسة عامر والمزغي (2017):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفاهيم وأهمية المراجعة البيئية استناداً إلى المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، كذلك التعرف على مجالات وطرق مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة من منظور حماية البيئة. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استمارة استبيان، حيث وزعت 15 استمارة على المراجعين الداخليين بإدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للنفط في طرابلس، وتم استرجاع 10 استمارات، أي بنسبة ردود بلغت 76%.

وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسة الوطنية للنفط، بالرغم من وجود إدراك لدى المراجعين الداخليين بأهمية المراجعة البيئية، غير أن المراجعين تواجههم الكثير من الصعوبات من أجل القيام بالمراجعة البيئية والتي تتمثل في عملية تأهيل المراجعين من خلال التدريب والتطوير، كذلك صعوبات تتعلق بعدم وجود القوانين المالية التي تسهم في عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية. كما أوصت الدراسة إدارة المؤسسة الوطنية للنفط بضرورة تطبيق المراجعة البيئية، من خلال تحديد معايير للأداء البيئي والزام الشركات التابعة لها بتطبيقها.

#### 5.8 دراسة علي (2015):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر دور المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية على تحسين كفاءة الأداء البيئي في السودان. ومن أجل تجميع البيانات اللازمة للبحث قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وزعت منها 35 استمارة عشوائياً على أفراد العينة المتمثلة في مراجعي ديوان المحاسبة السوداني والمراجعين القانونيين، وقد تم استرجاع جميع الاستمارات.

وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج كان أهمها: عدم التزام المنشآت بإظهار المعلومات البيئية في قوائمها المالية؛ وعدم تفعيل القوانين والتشريعات واللوائح البيئية التي تلزم المنشآت بإظهار المعلومات البيئية في قوائمها المالية؛ وغياب الكوادر المؤهلة والمدرّبة والمتخصصة في المراجعة البيئية. وفي الختام خلصت الدراسة لمجموعة من التوصيات لعل من أهمها؛ ضرورة تفعيل قانون ديوان المراجعة القومي والزام المنشآت بتطبيقه والعمل به، وضرورة إنشاء وحدة ديوان المحاسبة تتولى مسئوليات واختصاصات المراجعة البيئية وتعمل على متابعة تنفيذ القوانين والتشريعات. كذلك أوصت الدراسة مكاتب المراجعة القانونية بالاستعانة بالمراجعين ذوي الخبرة والمعرفة بالمراجعة البيئية، وضرورة تبني القوانين والتشريعات واللوائح البيئية وتفعيلها والعمل بها.

#### 6.8 دراسة الهنداوي (2015):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محددات تطبيق المراجعة البيئية ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية. ومن أجل تجميع البيانات اللازمة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وزعت على عينة البحث التي تتمثل في مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والمراجعين الخارجيين، حيث وزعت 50 استمارة وتم استرجاعها جميعاً.

من خلال التحليل الإحصائي للبيانات، أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تحجيم لرأي مراقب الحسابات حول درجة

إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية ذات الأثر المادي على القوائم المالية، كذلك أظهرت الدراسة وجود تحجيم لقدرة مراقب الحسابات على تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية، وتحجيم دوره للتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالأمور البيئية. وأخيراً، أوصت الدراسة بضرورة تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وضرورة تبني معايير المراجعة البيئية بما يتوافق والمعايير الدولية، كذلك أوصت بإعادة النظر في المناهج الدراسية الخاصة بمقرر المراجعة لتكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية وتهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم على معايير المراجعة البيئية الدولية وتطبيقاتها.

### 7.8 عثمان والشلبي (2012):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تجربة المراجعة البيئية التي يقوم بها ديوان المراجعة القومي في السودان منذ العام 2000م، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والكمي بهدف تقييم فاعلية وكفاءة التجربة، حيث من خلال تحليل تقارير ديوان المراجعة للسنوات من 2000 إلى 2010م. وقد أظهرت الدراسة عديد من النتائج والتي كان أهمها: وجود إدارة للمراجعة البيئية في الديوان تحوي على عدد من المراجعين البيئيين بما يمثل 1% من عدد المراجعين بالديوان، كذلك أن عمليات المراجعة البيئية شملت التحقق من الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المحلية والدولية، والالتزام بالموجهات والنماذج الصادرة عن مجموعة العمل التابعة لمنظمة الأنطوساي. كما أظهرت النتائج أن الديوان يقوم بمراجعة موضوعات منقاه، ولا يقوم بتكرار مراجعة المؤسسات لمراجعة مدى التزامها بتوصيات المراجعة، كذلك خلقت تقاريره من مراجعة أثر الالتزامات والتكاليف البيئية على القوائم المالية، وبالتالي تأثيرها على المركز المالي. كما خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات والتي كان أهمها دعم إدارة المراجعة البيئية بالعدد الكافي من المراجعين الأكفاء وتدريبهم باستمرار.

### 8.8 دراسة الرحالة (2011):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته. ومن أجل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وزعت على المراجعين في مركز ديوان المحاسبة الأردني، حيث وزعت 60 استمارة استعديت منها 52 استمارة، أي بنسبة ردود بلغت 87%. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات، أظهرت نتائج الدراسة أن ديوان المحاسبة الأردني يمارس أعمال الرقابة البيئية بدرجة متوسطة، وذلك قد يكون بسبب النقص العددي في الكوادر بالإضافة إلى غياب التدريب والتأهيل، على الرغم من وجود لُبس لدى مراجعي الديوان حول من يقوم بالرقابة البيئية. كما أظهرت نتائج الدراسة أن الديوان يقوم بإصدار تقارير حول الأداء البيئي للشركات الخاضعة لرقابته يبين فيها مدى التزام هذه الشركات بالتشريعات البيئية ومدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية. وفي الختام خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات لعل من أهمها ضرورة الاهتمام بالرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان وذلك بتزويد الديوان بالعناصر المؤهلة وتوفير التدريب اللازم لهم، كما أوصت الدراسة بضرورة فصل تقرير الرقابة البيئية عن التقرير العلم للديوان.

### 9.8 دراسة النصيرات (2006):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات المراجعة البيئية المحلية والدولية. ومن أجل تحقيق هذا الهدف أعتد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة عن طريق تصميم استمارة استبيان تم توزيعها على عينة البحث المتمثلة في مراجعي ديوان



المحاسبة الأردني، حيث تم توزيع 220 استمارة، استرجعت منها 189 استمارة أي بنسبة ردود بلغت 86%. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات أظهرت النتائج أن مستوى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة لمتطلبات المراجعة البيئية متوسط، وكذلك الحال في مستوى كفاءتهم في أداءهم للمراجعة البيئية. كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود قصور في ممارسة مراجعي ديوان المحاسبة لأنواع المراجعة البيئية، حيث عجز أفراد العينة ذلك إلى وجود معوقات تحد من قيامهم بالمراجعة البيئية، ولعل من أهم هذه المعوقات عدم حصول مراجعي الديوان على التدريب الكافي في مجال المراجعة البيئية. وأخيراً، قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات والمقترحات لمعالجة هذا القصور، حيث كان أهمها إعداد برامج تدريبية لمراجع الديوان لرفع كفاءتهم في أداء المراجعة البيئية، كذلك ضرورة تفعيل وحدة رقابة الأداء البيئي في ديوان المحاسبة للقيام بواجبها على أكمل وجه.

### 10.8 موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية مكملة للدراسات السابقة التي أهتمت بالمراجعة البيئية (كريات، 2020؛ دراسة عامر والمزغي، 2017)، وخصوصاً تلك الدراسات التي أهتمت بدراسة مدى تطبيق أجهزة الرقابة العليا للمراجعة البيئية بشكل عام (النصيرات، 2006)؛ الرحالة، 2011؛ عثمان والشليبي، 2012؛ الهنداوي، 2015؛ علي، 2015؛ محمد، 2017) على الشركات والوحدات الاقتصادية في الوطن العربي، كما أن هذه الدراسة تتشابه إلى حد كبير مع دراسة النعاس (2020) التي تناولت دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على البيئة، باستثناء أن المنهج المستخدم في هذه الدراسة يختلف عن المنهج المستخدم في دراسة النعاس والتي استخدمت المنهج التحليلي المقارن، بينما استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبيان وزعت على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، كما أنه لا توجد أي دراسة من هذا النوع -حسب علم الباحث- أجريت على ديوان المحاسبة الليبي.

### 9. منهجية الدراسة:

استخدم في إجراء هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لكونه المنهج المناسب لمثل هذا النوع من الدراسات حيث إن هذا المنهج من أكثر المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على المصادر التالية:

1- المصادر الثانوية: وهي مصادر المعلومات المكتوبة مثل: الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع حيث غطت الجانب الأدبي للدراسة.

2- المصادر الأولية: تتمثل في مراجعة تقارير ديوان المحاسبة الصادرة عن السنوات السابقة والمتوفرة على موقع الديوان في شبكة الإنترنت وهي السنوات من 2012-2019، كذلك تم تصميم استمارة استبيان احتوت على مجموعة من الأسئلة وزعت على عينة الدراسة.

### 10. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي، بينما تمثل عينة الدراسة المراجعين العاملين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي بالعاصمة طرابلس. وتم توزيع (60) استمارة استبيان على مراجعي الديوان، وكان عدد الاستمارات المسترجعة (47) استمارة، والذي يمثل نسبة 78% من الاستمارات الموزعة.



**11. أداة الدراسة:**

بعد الاطلاع على الإطار النظري، والعديد من الدراسات السابقة في موضوع المراجعة البيئية بشكل عام، والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة (ديوان الرقابة المالية) بشكل خاص، قام الباحث بتصميم استمارة استبيان تتكون من ثلاثة مجموعات رئيسية: المجموعة الأولى تتعلق بالمعلومات البيولوجرافية حول أفراد العينة، بينما المجموعة الثانية تتعلق بواقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، والتي بدورها قسمت إلى أربعة مجموعات فرعية، وأخيراً السؤال المفتوح والذي يطلب فيه من أفراد العينة إبداء أية إضافات أو تعليقات حول تطبيق المراجعة البيئية. أعطيت جميع الأسئلة أوزاناً متدرجة وفقاً لسلم ليكيرت (Likert) الخماسي، وأعطى كلٌّ منها وزناً مدرجاً على النحو الآتي (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5).

ولتقييم مدى تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية، أو توافر متطلبات المراجعة البيئية تم استخدام المستويات التالية:

- من المتوسط الحسابي 3.00 فأقل: يعني لا يوجد تطبيق، أو لا تتوفر المتطلبات، أو لا يوجد إدراك.
- من المتوسط الحسابي 3.01 – 3.49: يكون مستوى التطبيق، أو توفر المتطلبات، أو مستوى الإدراك ضعيف.
- من المتوسط الحسابي 3.50 – 3.99: يكون مستوى التطبيق، أو توفر المتطلبات، أو مستوى الإدراك جيد.
- من المتوسط الحسابي 4.00 – 4.49: يكون مستوى التطبيق، أو توفر المتطلبات، أو مستوى الإدراك جيداً.
- من المتوسط الحسابي 4.50 – 5.00: يعني مستوى التطبيق، أو توفر المتطلبات، أو مستوى الإدراك كامل.

**12. صدق وثبات الاداء:**

للتأكد من صدق أداة الاستبيان ومدى صلاحيتها للقياس قام الباحث بعرضه على مجموعة من الأكاديميين في كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب، وذلك من حيث مدى ملاءمة الفقرات وطريقة صياغتها ومدى سلامة ووضوح اللغة التي كُتبت بها، وقد أجمع أغلبهم على صلاحية الأداة وذلك بعد الأخذ بتوصياتهم في تعديل بعض الفقرات حتى أصبحت استمارة الاستبيان بشكلها النهائي كما هو مبين في الملحق.

أما من حيث الثبات فقد تم استخدام معامل الارتباط كرونباخ ألفا (Cronbach`s Alpha) لإيجاد معاملات الاتساق الداخلي لأبعاد استمارة الاستبيان، حيث بلغت قيمته (0.67)، وهذا يعني أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات تسمح باستخدامها بثقة.

**13. المعالجة الإحصائية:**

من أجل معالجة البيانات، أستخدم في الدراسة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومنها تم استخدام الأساليب والإجراءات الإحصائية التالية:

1- تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach`s Alpha).

2- تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري.

3- تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One – way – ANOVA).

14. متغيرات الدراسة:

1.14 المتغيرات المستقلة:

- الوظيفة، ولها ستة مستويات: مراجع، مدير مكتب، مدير وحدة، رئيس قسم، مدير إدارة، مدير عام.

- المؤهل التعليمي، وله أربعة مستويات: دبلوم متوسط، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه.

- سنوات الخبرة، ولها أربعة مستويات: من 1-5 سنوات، من 6-10 سنوات، من 11-15 سنة، أكثر من 16 سنة.

2.14 المتغير التابع:

يتمثل المتغير التابع في: واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر

البيئي الخاضعة لرقابته، والجدول رقم (1) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها:

الجدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	مراجع	32	68
	مدير مكتب	3	6.4
	مدير وحدة	1	2.1
	رئيس قسم	7	14.9
	مدير إدارة	1	2.1
	مدير عام	3	6.4
	المجموع	47	100
المؤهل التعليمي	دبلوم متوسط	1	2.1
	بكالوريوس	27	57.4
	ماجستير	19	40.4
	دكتوراه	00	00
	المجموع	47	100
سنوات الخبرة	من 1- 5 سنوات	2	4.3
	من 6 – 10 سنوات	6	12.8
	من 11 - 15 سنوات	27	57.4
	أكثر من 16 سنة	12	25.5
	المجموع	47	100

15. نتائج الدراسة:

1.15 النتائج المتعلقة بالسؤال الأول:-

والذي ينص على الآتي: ما هو واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات

ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته؟

وللإجابة على هذا السؤال الرئيس، سوف يتم الإجابة على الأسئلة الفرعية المنبثقة منه وهي:

### 1.1.15 ما مدى قيام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابة الديوان؟

للإجابة على هذا السؤال الفرعي تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول أعمال المراجعة البيئية التي يقوم بها مراجعي الديوان. والجدول رقم (2) بين إجابات أفراد العينة.

#### الجدول رقم (2)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول أعمال المراجعة البيئية التي يقوم بها مراجعي الديوان

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ر.م
.76098	1.83	يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي	1
.58741	2.21	يقوم مراجعي الديوان بمسئولياتهم تجاه تطبيق كافة الإجراءات الخاصة بمراجعة الأداء البيئي	2
.59833	2.11	لدى مراجعي الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية	3
.63944	2.06	يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية من قبل الشركات	4
.61960	2.09	يتم التأكد من أن المؤسسات تقوم بالتخلص من المخلفات الصناعية بطريقة صحيحة	5
.76341	2.06	يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي والمثبتة بالدفاتر المحاسبية	6
.62406	2.04	يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالإفصاح عن البيانات الخاصة بأدائها البيئي	7
.65868	2.15	يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به	8
.57628	2.19	يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالقوانين واللوائح الصادرة من الجهات التشريعية	9
.64735	2.19	يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة	10
.77184	2.28	يقوم ديوان المحاسبة بإخطار الجهات المسؤولة في الدولة عن مدى التزام المؤسسات والشركات الخاضعة لرقابته بدورها تجاه القضايا البيئية	11
<b>0.26736</b>	<b>2.11</b>	<b>المجال الكلي</b>	<b>***</b>

نلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي يبلغ (2.11)، وأن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من (1.83 - 2.28)، وهي أقل من المتوسط الحسابي (3)، وهذا دليل على أن ديوان المحاسبة الليبي لا يطبق المراجعة البيئية على المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته. حيث أقر مراجعي الديوان أنه لا يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي، وبالتالي لم يتم مراجعي الديوان بالتأكد من قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به، كما أنه ليس لمراجع الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية. كما أن مراجعي ديوان المحاسبة يؤكدون أنهم لا يقومون بالتحقق من مدى التزام المؤسسات والشركات بالقوانين واللوائح الصادرة من الجهات التشريعية، وبالتالي فإن ديوان المحاسبة لا يقوم بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة.

إن عدم قيام ديوان المحاسبة بالرقابة البيئية على الشركات والمؤسسات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته مرده إلى أن قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة رقم (19) لسنة 2013 لم يُشر صراحة إلى قيام الديوان بالرقابة على البيئة، وبالتالي خلاء القانون من أي تفويض واضح بالرقابة البيئية. ولكن هذا لا يعني ديوان المحاسبة الليبي من المسؤولية في الإخفاق في تطبيق المراجعة البيئية على الشركات والمؤسسات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، وذلك من منطلق عضويته في منظمة الأنتوساي التي أكدت على أن التفويض ليس ضرورياً لأي جهاز رقابي للقيام بأعمال الرقابة البيئية من أجل تنفيذ عمليات المراجعة البيئية، بل يمكنها ادماج الرقابة البيئية ضمن أعمالها.

ومن خلال مراجعة محتوى تقارير ديوان المحاسبة الصادرة في السنوات من 2012 - 2019م، تبين أن ديوان المحاسبة لم يُشر في تقريره إلى مدى قيامه بالمراجعة البيئية في الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، وبالتالي لم يُعْمَق بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة، حيث كان جُلُّ تقريره يتحدث عن الأمور المالية وعن عمليات التجاوز التي حدثت في العديد من الشركات والمؤسسات التي تمول من الخزنة العامة. كذلك لا توجد إدارة، أو قسم، أو مكتب للمراجعة البيئية في الهيكلية الإدارية لديوان المحاسبة الليبي تكون معنية بالمراجعة البيئية، وذلك بالرغم من المقترحات التي تقدمت بها ورشة العمل التي نظمها مركز البحوث والدراسات الاستراتيجية بالتعاون مع إدارة متابعة تنفيذ المشروعات بديوان المحاسبة والتي أوصت المسؤولين في ديوان المحاسبة باستحداث مكتب بالديوان يُعنى بالمراجعة البيئية، وتأهيل وتدريب العناصر الفنية، وتفعيل دور الديوان بالقيام بعمليات مراجعة شاملة للقضايا البيئية، وضرورة إصدار إرشادات ومعايير يمكن الاعتماد عليها في المراجعة البيئية، وضرورة تفعيل القوانين واللوائح الخاصة بحماية البيئة (تقرير ديوان المحاسبة الليبي، 2017، ص319).

تتفق نتائج هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة، حيث أظهرت نتائج دراسة النعاس (2020) أن عمل ديوان المحاسبة الليبي يقتصر في رقابته على الجهات التي تراقب المؤسسات الملوثة للبيئة (كالهيئة العامة للبيئة، ومركز الرقابة على الأغذية والأدوية، والمركز الوطني لمكافحة الجراد الصحراوي) بالرقابة المالية ورقابة الالتزام دون النظر إلى البرامج الأخرى ذات البعد البيئي، أما فيما يتعلق بالرقابة على الشركات والمؤسسات المسببة للتلوث البيئي فإن عمل الديوان كان يجري بشكل انتقائي وليس كخطة لها أهداف ونتائج. كذلك أظهرت دراسة النعاس وجود ضعف في إدارة الرقابة البيئية، وذلك بسبب غياب خطة واضحة يُسترشد بها في وضع برامج الرقابة، بالإضافة إلى نقص الخبرات، وضعف المهارات التي تتعلق بالأعمال البيئية، وعدم توفر التدريب الكافي للمراقبين على إجراء الرقابة البيئية، واقتصار أغلب التقارير على الرقابة المالية والأداء البيئي فقط، وعدم كفاية البيانات المتعلقة بالوضع البيئي، وصعوبة قياس الأثر البيئي، وكذلك صعوبة تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه، وقلة المعايير والمؤشرات البيئية. غير أن نتيجة هذه الدراسة لا تتفق مع دراسة الرحاطة (2011) والتي أظهرت نتائجها أن ديوان المحاسبة الأردني يمارس أعمال الرقابة البيئية بدرجة متوسطة، ويقوم بإصدار تقارير حول الأداء البيئي للشركات الخاضعة لرقابته يبين فيها مدى التزام هذه الشركات بالتشريعات البيئية ومدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.

كما يُظهر الجدول رقم (2) أن ديوان المحاسبة لا يقوم بالتأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي والمثبتة بالدفاتر المحاسبية، ولا يقوم بالتأكد من مدى التزام المؤسسات والشركات بالإفصاح عن البيانات الخاصة بأدائها البيئي. إن هذه النتيجة تكاد تكون متوقعة إذا أخذنا في الاعتبار أن أغلب الشركات والمؤسسات الليبية لا تقوم بالقياس والإفصاح البيئي، حيث بينت العديد من الدراسات (الفرجاني وآخرون، 2017؛ الطاهر،

(2011)، والتي أُجريت على الشركات الصناعية في ليبيا أن الشركات الصناعية لا تقوم بالقياس المحاسبي والإفصاح عن أدائها البيئي في تقاريرها المالية، وذلك بسبب وجود الكثير من المعوقات التي حالت دون قيام الشركات الصناعية بالقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية (الريش والطرلي، 2018). وكننتيجة لذلك، فلا وجود للمراجعة الداخلية البيئية في الشركات الصناعية في ليبيا، وذلك بسبب عدم وجود نظام محاسبي للقياس والإفصاح البيئي في هذه الشركات (كريبان، 2020؛ عامر والمزغي، 2017). تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة، حيث أظهرت دراسة علي (2015) أن ديوان المحاسبة السوداني لا يطبق المراجعة البيئية، ويرى مراجعي ديوان المحاسبة السوداني إن ذلك كان مرده إلى عدم التزام المنشآت بإظهار المعلومات البيئية في قوائمها المالية؛ وعدم تفعيل القوانين والتشريعات واللوائح البيئية التي تلزم المنشآت بإظهار المعلومات البيئية في قوائمها المالية؛ وغياب الكوادر المؤهلة والمدربة والمتخصصة في المراجعة البيئية.

### 2.1.15 ما مدى توافر متطلبات تطبيق المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي؟

للإجابة على هذا السؤال الفرعي تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توافر متطلبات تطبيق المراجعة البيئية. والجدول رقم (3) يبين إجابات أفراد العينة.

#### الجدول رقم (3)

#### المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول متطلبات تطبيق ديوان

#### المحاسب للمراجعة البيئية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ر.م
.58898	2.15	توفر المهارات والمعرفة اللازمة لدى مراجعة الديوان للقيام بمهام المراجعة البيئية	1
.52416	2.17	التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجعي الديوان في مجال المراجعة البيئية	2
.74315	2.72	توفر التشريعات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة	3
.83350	1.85	توافر الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة كالصحة البيئية والهندسة البيئية	4
.72103	1.96	توافر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للرقابة	5
.77543	2.09	وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي	6
.72869	2.23	توفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة	7
.67532	2.02	وجود ضغوط من الهيئات والمنظمات المهنية على المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي	8
.57628	2.19	وجود ضغوط من الجهات المهتمة بحماية البيئة	9
.75058	1.96	تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة	10
<b>0.29729</b>	<b>2.13</b>	<b>المجال الكلي</b>	

يبين الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي للمتطلبات قد بلغ (2.13)، حيث كان المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من (1.85 - 2.72)، وهي أقل من المتوسط الحسابي (3)، وهذا يدل على أن مراجعي ديوان المحاسبة يُقرّون بعدم توافر متطلبات المراجعة البيئية لدى ديوان المحاسبة الليبي، حيث أكد مراجعي الديوان على عدم توفر المهارات والمعرفة اللازمة لديهم للقيام بالمراجعة البيئية، وغياب كامل للتعليم المهني المستمر لمراجعي الديوان في مجال المراجعة البيئية. كما أن عدم وجود مراجعة بيئية لدى ديوان المحاسبة عزاه مراجعي الديوان إلى عدم وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي، كذلك عدم توفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة، وعدم تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة. ويعود ذلك حسب وجهة نظرهم، إلى غياب الوعي

البيئي لدى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للرقابة.

نلاحظ من الجدول رقم (3) أيضاً أن مراجعي الديوان يشددون على التأثير الواضح لغياب وسائل الضغط؛ سواء كان ذلك من الجمعيات المهتمة بالبيئة والتي لا تكاد تكون موجودة في البيئة الليبية، أو من الهيئات والمنظمات المهنية، وذلك على المؤسسات والشركات للإفصاح عن أدائها البيئي. كذلك أكد مراجعي الديوان على عدم توافر التشريعات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة. ونتيجة لهذا الغياب الكامل للمعالجة التشريعية، ازدادت حدة المشاكل البيئية، خاصة مع غياب دور التوعية والإعلام البيئي (النعاس، 2020). إن هذه النتيجة لا تتوافق مع دراسة الراحلة (2011) والتي أظهرت نتائجها أن متطلبات المراجعة البيئية متوفرة في ديوان المحاسبة الأردني بدرجة متوسطة. وقد عزى الراحلة هذا المستوى المتواضع إلى ضعف مستوى تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الخاضعة لرقابة الديوان، وعدم وجود جهات تطالب بإعداد تقارير بيئية، وعدم وجود ضغوط من الهيئات والمنظمات المهنية على المؤسسات الحكومية بالإفصاح عن أدائها البيئي.

إن غياب متطلبات المراجعة البيئية لم تقتصر فقط على ديوان المحاسبة الليبي، حيث كانت أيضاً سبباً في عدم قيام الشركات والمؤسسات في ليبيا بالمراجعة البيئية، فقد أظهرت نتائج دراسة عامر والمزعي (2017) عدم وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسة الوطنية للنفط، بالرغم من وجود إدراك لدى المراجعين الداخليين بأهمية المراجعة البيئية، وذلك بسبب الكثير من الصعوبات والمعوقات التي تواجه المراجعين الداخليين من أجل القيام بالمراجعة البيئية والتي تتمثل في عملية تأهيل المراجعين من خلال التدريب والتطوير، كذلك صعوبات تتعلق بعدم وجود القوانين المالية التي تُسهم في عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية. كذلك أظهرت دراسة كريبات (2020) أن هناك إلمام لدى المراجعين الداخليين في شركات صناعة الإسمنت بأعمال وأهداف المراجعة الداخلية البيئية، وبالناطق الذي تشمله أعمال المراجعة البيئية. كما أن هناك مؤشر لإمكانية تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا، وذلك بعد الأخذ في الاعتبار معالجة المعوقات التي تحد من تطبيقها، والتي كان من أهمها؛ عدم وجود دفاتر خاصة بالحسابات البيئية، كذلك عدم وجود مراجعين داخليين مؤهلين في مجال المراجعة البيئية، وأيضاً عدم وجود القوانين والتشريعات والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية.

### 3.1.15 ما مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف المراجعة البيئية؟

للإجابة على هذا السؤال الفرعي تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول أهداف تطبيق ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية. والجدول رقم (4) بين إجابات أفراد العينة.

#### الجدول رقم (4)

#### المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات أفراد العينة حول أهداف تطبيق

#### ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ر.م
.64232	1.98	التحقق من مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالتشريعات البيئية	1
.67258	1.94	تشجيع الوحدات الخاضعة للرقابة على تحسين أدائها البيئي للمساهمة في حماية البيئة	2
.80643	2.04	تحديد مدى كفاية نظم الرقابة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة	3
.69089	2.15	التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة	4

5	2.09	تقويم الأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة ومقارنة أثر ذلك على المجتمع
6	2.11	تعظيم الجهات الخاضعة للرقابة مساهمتها في خدمة المجتمع
7	2.21	تقييم كفاءة وفعالية الهيئات والأجهزة الرقابية على البيئة في تقييم الوضع البيئي
8	2.66	تقييم نظم الإدارة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامتها
**	2.15	المجال الكلي
0.69857		

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن المتوسط الكلي للمجال الكلي للأهداف (2.15)، حيث كان المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح ما بين (1.94 - 2.66)، وهي كلها أقل من المتوسط الحسابي (3) وهذا يعني أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ليس لهم إدراك بأهداف تطبيق المراجعة البيئية. وذلك قد يرجع إلى ما ذكر في الجدول رقم (3) وهو إقرار مراجعي الديوان بعدم توفر المهارات والمعرفة اللازمة لديهم للقيام بمهام المراجعة البيئية، وغياب التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجع الديوان في مجال المراجعة البيئية. لا تتفق نتيجة هذه الدراسة مع دراسة كريبان (2020) والتي أظهرت أن مستوى دراية المراجعين الداخليين بأهداف المراجعة الداخلية البيئية جيد، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجال الكلي 3.71، وهذا المستوى يمثل دليل على أن المراجعين الداخليين في شركات الإسمنت على دراية جيدة بأهداف المراجعة الداخلية البيئية. كذلك لا تتفق هذه النتيجة مع دراسة الرحالة (2011) والتي أظهرت نتائجها أن رقابة ديوان المحاسبة البيئية في الأردن لها أهداف وتطبيقات بما يحقق هذه الأهداف المرجوة بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجال الكلي للأهداف (3.04)، حيث كان المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح ما بين (2.79 - 3.25).

#### 4.1.15 ما هي المعوقات التي يرى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية على المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابة الديوان؟

للإجابة على هذا السؤال الفرعي تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة البيئية. والجدول رقم (5) بين إجابات أفراد العينة.

#### الجدول رقم (5)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات أفراد العينة حول المعوقات التي تحد من تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	عدم وجود نظام محاسبي بيئي في الشركات يقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي	3.81	1.03500	5
2	غياب السياسات الحكومية الواضحة للحفاظ على البيئة	3.77	.81328	7
3	غياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية	3.96	1.04168	2
4	عدم قناعة المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بأهمية ودور المراجعة البيئية	3.70	.95359	8
5	لا يتوافر لدى مراجعي الديوان الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية	3.91	1.10000	4
6	تدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه	3.94	.94188	3
7	غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تنادي بحماية البيئة	4.00	1.04257	1
8	عدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة	3.81	.87572	5



6	.85811	3.79	عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي	9
***	<b>0.80461</b>	<b>3.85</b>	<b>المجال الكلي</b>	**

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي للمعوقات يبلغ (3.85)، حيث إن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من (3.70 - 4.00). وهذا يدل على أن مراجعي ديوان المحاسبة يؤكدون على وجود معوقات تحد من تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية، حيث كان المعوق المتمثل في "غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تتادي بحماية البيئة" هو الأكثر حدة من وجهة نظرهم، حيث جاء في الترتيب الأول بمتوسط الحسابي قدره (4.00). إن هذه النتيجة تبين أن مراجعي الديوان مدركين تماماً للدور الذي يمكن أن تلعبه الجمعيات والمنظمات التي تتادي بحماية البيئة، وذلك على غرار ما تقوم به مثل هذه الجمعيات والمنظمات من دور حيوي في اغلب دول العالم وخاصة في الدول المتقدمة من أجل الضغط على الشركات والمؤسسات الصناعية، التي تتسبب في تلوث البيئة، وكذلك الضغط على الحكومات التي تعمل في نطاقها هذه الشركات من أجل وضع التشريعات التي تُلزم مثل هذه الشركات على التخلص الآمن لنفاياتها بما لا يمثل إضراراً بالبيئة، وبالتالي فإن هذه النتيجة تمثل دليلاً على مستوى الثقافة البيئية التي يتمتع بها مراجعي الديوان على مختلف مستوياتهم الوظيفية.

كما جاء في الترتيب الثاني المعوق المتمثل في "غياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية" بمتوسط حسابي قدره (3.96). يمكن أن نستخلص من هذه النتيجة أن مراجعي الديوان يعتبرون أن القوانين والتشريعات واللوائح المنظمة هي الأساس للقيام بأي عمل رقابي باعتبارها المرجعية التشريعية التي يستند عليها، وبالتالي فإن غيابها يُعتبر من وجهة نظرهم من أهم معوقات تطبيق المراجعة البيئية، وذلك بالرغم من وجود القانون رقم (15) لسنة 2003م، والذي يرى النعاس (2020) أنه مليء بالفجوات والثغرات، ناهيك عن القصور، حيث إنه لم يتطرق إلى العديد من مسببات التلوث منها على سبيل المثال المخلفات الطبية، وغفل عن جوانب أخرى مرتبطة بالبيئة مثل الاستنزاف لمصادر الثروة الطبيعية، والضوضاء، والملوثات البصرية، واستخدام الأسلحة.

كما يبين الجدول رقم (5) أن المعوق المتمثل في "تدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه" قد جاء في الترتيب الثالث، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.94)، يليه في الترتيب المعوق المتمثل في "لا يتوافر لدى مراجعي الديوان الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية" بمتوسط حسابي قدره (3.91). إن هذه النتيجة تتفق مع النتيجة الظاهرة في الجدول رقم (3) والتي أقر فيها مراجعي الديوان بعدم توفر المهارات والمعرفة اللازمة لدى مراجعة الديوان للقيام بمهام المراجعة البيئية وذلك بسبب غياب التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجع الديوان في مجال المراجعة البيئية. تتفق هذه النتيجة مع دراسة النصيرات (2006) والتي أظهرت وجود معوقات تحد من قيام ديوان المحاسبة الأردني بالمراجعة البيئية، ولعل من أهم هذه المعوقات عدم حصول مراجعي الديوان على التدريب الكافي في مجال المراجعة البيئية. كذلك تتفق مع دراسة علي (2015) والتي أظهرت وجود معوقات تحد من قيام ديوان المحاسبة السوداني بالمراجعة البيئية، ولعل من أهم هذه المعوقات؛ غياب الكوادر المؤهلة والمدرّبة والمتخصصة في المراجعة البيئية.

كما يبين الجدول رقم (5) أيضاً أن المعوق المتمثل في "عدم وجود نظام محاسبي بيئي في الشركات يقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي" قد جاء في الترتيب الخامس بمتوسط حسابي قدره (3.81). تتفق هذه النتيجة مع دراسة كريبات (2020) التي أظهرت نتائجها أن المعوق المتمثل في "عدم وجود دفاتر خاصة بالحسابات البيئية" قد جاء في الترتيب الأول، بمتوسط حسابي قدره (3.35)، كأكبر معوق يرى المراجعين الداخليين أنها تحول دون



تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في شركات صناعية الإسمنت في ليبيا. كذلك تتفق مع نتائج دراسة الحايك (2013) والتي أظهرت أن عدم مسك دفاتر خاصة بالحسابات البيئية من أهم محددات تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في الشركات الصناعية الأردنية. إن عدم وجود نظام محاسبي بيئي في المؤسسات والشركات الليبية قد أكدته بعض الدراسات السابق، كدراسة الفرجاني وآخرون (2017)، ودراسة الطاهر (2011) والتي أُجريت على الشركات الصناعية في البيئة المحلية والتي أظهرت أن شركات صناعة الإسمنت الليبية لا يتوفر لديها نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي.

نلاحظ أيضاً من الجدول رقم (5) أن المعوقين المتمثلين في "عدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة" و "عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي" قد جاءتا في الترتيب الخامس مكرر، والترتيب السادس، بمتوسط حسابي قدره (3.81) و (3.79) على التوالي. إن هذه النتيجة تتفق مع ما أكدته العديد من الدراسات السابقة التي أهتمت بالمراجعة الداخلية البيئية، ومنها على سبيل المثال؛ دراسة كريبات (2020) والتي أكدت على عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا بالمراجعة البيئية، وذلك بسبب عدم وجود دفاتر خاصة بالحسابات البيئية، وعدم وجود مراجعين داخليين مؤهلين في مجال المراجعة البيئية، وكذلك غياب القوانين والتشريعات والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية. كذلك دراسة عامر والمرغني (2017) والتي أظهرت نتائجها عدم وجود دور للمراجعة البيئية في المؤسسة الوطنية للنفط، بالرغم من وجود إدراك لدى المراجعين الداخليين بأهمية المراجعة البيئية، ويعود السبب لوجود الكثير من الصعوبات من أجل القيام بالمراجعة البيئية والتي تتمثل في أن المراجعين الداخليين يفتقرون للشهادات المهنية التي تؤهلهم للقيام بالمراجعة البيئية، وغياب عملية تأهيل المراجعين من خلال التدريب والتطوير، كذلك صعوبات تتعلق بعدم وجود القوانين المالية التي تسهم في عملية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

## 2.15 النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني:-

والذي ينص على: هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركات الخاضعة لرقابته يُعزى لمتغيرات الدراسة (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؟

للإجابة على هذا السؤال تم اختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة به والتي تنص على:-

**H0:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغيرات الدراسة (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

لاختبار الفرضية الرئيسية تم اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة منها وهي:

**H01:-** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير الوظيفة.

لاختبار الفرضية تم استخدام تحليل التباين الاحادي (One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (6) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

## الجدول رقم (6)

تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير الوظيفة.

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
0.062	1.978	3.250	11	35.754	بين المجموعات	أعمال المراجعة البيئية
		1.643	35	57.522	داخل المجموعات	
			46	93.277	الكلية	
0.303	1.233	2.368	11	26.048	بين المجموعات	متطلبات المراجعة البيئية
		1.921	35	67.229	داخل المجموعات	
			46	93.277	الكلية	
0.064	1.857	3.379	8	35.029	بين المجموعات	أهداف المراجعة البيئية
		1.533	38	58.248	داخل المجموعات	
			46	93.277	الكلية	
0.403	1.089	2.150	14	30.098	بين المجموعات	معوقات تطبيق المراجعة البيئية
		1.974	32	63.178	داخل المجموعات	
			46	93.277	الكلية	
0.674	1.014	2.028	45	91.277	بين المجموعات	المستوى الكلي للمجالات
		2.000	1	2.000	داخل المجموعات	
			46	93.277	الكلية	

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن مستوى الدلالة لكل مجال على حدة، وكذلك للمجال الكلي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المركز الوظيفي، وبالتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير الوظيفة.

H02- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير المؤهل العلمي. لاختبار الفرضية تم استخدام تحليل التباين الاحادي (One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (7) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

## الجدول رقم (7)

تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
0.182	1.483	0.379	11	4.167	بين المجموعات	أعمال المراجعة البيئية
		0.255	35	8.939	داخل المجموعات	
			46	13.106	الكلية	
0.286	1.262	0.338	11	3.722	بين المجموعات	متطلبات المراجعة البيئية
		0.268	35	9.385	داخل المجموعات	
			46	13.106	الكلية	
0.448	1.005	0.286	8	2.289	بين المجموعات	أهداف المراجعة البيئية

		0.285	38	10.817	داخل المجموعات الكلي	
			46	13.106		
0.830	0.619	0.199	14	2.792	بين المجموعات	معوقات تطبيق المراجعة البيئية
		0.322	32	10.315	داخل المجموعات الكلي	
0.812	0.560	0.280	45	12.606	بين المجموعات	المستوى الكلي للمجالات
		0.500	1	.500	داخل المجموعات الكلي	
			46	13.106		

نلاحظ من الجدول رقم (7) أن مستوى الدلالة لكل مجال على حدة، وكذلك للمجال الكلي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

**H03-** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير سنوات الخبرة. لاختبار الفرضية تم استخدام تحليل التباين الاحادي (One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (8) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

#### الجدول رقم (8)

تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير

#### سنوات الخبرة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
أعمال المراجعة البيئية	بين المجموعات	4.893	11	0.445	0.741	0.693
	داخل المجموعات الكلي	25.915	46	0.601		
متطلبات المراجعة البيئية	بين المجموعات	6.520	11	0.593	1.070	0.412
	داخل المجموعات الكلي	25.915	46	0.554		
أهداف المراجعة البيئية	بين المجموعات	1.978	8	0.247	0.393	0.918
	داخل المجموعات الكلي	25.915	46	0.630		
معوقات تطبيق المراجعة البيئية	بين المجموعات	7.946	14	0.568	1.011	0.467
	داخل المجموعات الكلي	25.915	46	0.562		
المستوى الكلي للمجالات	بين المجموعات	25.415	45	0.565	1.130	0.648
	داخل المجموعات الكلي	.500	1	0.500		
		25.915	46			

نلاحظ من الجدول رقم (8) أن مستوى الدلالة لكل مجال على حدة، وكذلك للمجال الكلي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير سنوات الخبرة،

وبتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغير سنوات الخبرة.

## 1.6. النتائج والتوصيات:

### 1.16 النتائج:

من خلال التحليل الإحصائي للبيانات ظهرت مجموعة من النتائج المهمة والتي يمكن تلخيصها في الآتي:

1- إن ديوان المحاسبة الليبي لا يطبق المراجعة البيئية على الشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته. حيث أقر مراجعي الديوان أنه لا يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي، وبالتالي لم يتم التأكد من مدى قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به، كما أنه ليس لمراجعي الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية.

2- عدم توافر متطلبات المراجعة البيئية لدى ديوان المحاسبة الليبي للقيام بتطبيق المراجعة البيئية، حيث أكد مراجعي الديوان على عدم توفر المهارات والمعرفة اللازمة لديهم للقيام بالمراجعة البيئية، وغياب كامل للتعليم المهني المستمر في مجال المراجعة البيئية، وعدم وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي، كذلك عدم توفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة، وعدم تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة.

3- أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ليس لهم دراية بأهداف تطبيق المراجعة البيئية، وذلك قد يرجع لعدم توفر المهارات والمعرفة اللازمة لديهم للقيام بمهام المراجعة البيئية، وغياب التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجعي الديوان في مجال المراجعة البيئية.

4- أن مراجعي ديوان المحاسبة يؤكدون على وجود معوقات تحد من تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية، والتي من أهمها: غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تتادي بحماية البيئة، وغياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية، وتدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه، و عدم توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى مراجعي الديوان لتنفيذ المراجعة البيئية، وعدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة، وكذلك عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي.

5- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في متوسط وجهات نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حول واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية يُعزى لمتغيرات الدراسة (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

## 2.16 التوصيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يمكن الخروج بمجموعة من المقترحات والتوصيات والتي من أهمها:

1- ضرورة قيام ديوان المحاسبة بتطبيق المراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي للحد من تردي الوضع البيئي في البلاد، والتقليل من التلوث الحاصل بسبب عدم التزام المؤسسات والشركات بالتشريعات والقوانين البيئية التي صيغت للحفاظ على البيئة.

2- ضرورة قيام الديوان بالتنسيق مع الأجهزة والهيئات ذات الاختصاص بإلزام المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي بتطبيق المحاسبة البيئية في نظامها المحاسبي، والإفصاح البيئي في تقاريرها المالية، كذلك حثها على استحداث أقسام للمراجعة البيئية تأخذ على عاتقها التحقق من التزام هذه المؤسسات بالتشريعات والقوانين البيئية التي تُعنى بالحفاظ على البيئة.

3- على المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي وضع برامج للتدريب والتأهيل لمراجعي الديوان للقيام بالمراجعة البيئية وتوفير كل الإمكانيات اللازمة في سبيل تحقيق ذلك.

4- على ديوان المحاسبة إصدار أدلة ومعايير خاصة بالمراجعة البيئية، ووضع إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي، وذلك بالاعتماد على الإجراءات الموضوعية والمحددة من قبل منظمة الأنتوساي للمراجعة البيئية.

### المراجع

- الأمين، فتحي حسين وياسين، جمال صالح و الفقيه، يوسف علي. (2017). التلوث البيئي وأثره على التنمية الاقتصادية في ليبيا. المجلة الدولية المحكمة للعلوم الهندسية وتقنية المعلومات. 4(1). 12-17.
- بدوي، محمد عباس. (2000). المحاسبة عن التأثيرات البيئية. الاسكندرية. دار الجامعة الجديدة للنشر.
- البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة. (UNDP) (1996). حالة البيئة. مجلة البيئة والصحة. ص 4.
- تقارير ديوان المحاسبة الليبي العام للسنوات 2012 - 2019.
- الحايك، أحمد فيصل. (2013). التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية. مجلة دراسات. العلوم الإدارية. عمادة البحث العلمي. الجامعة الأردنية. 40(2). 394-408.
- الرحاطة، محمد ياسين. (2011). ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية. مجلة دراسات. العلوم الإدارية. 18(1). 199-218.
- الطاهر، عادل البهلول. (2011). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا (دراسة استطلاعية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. 27(1).
- العريبي، عبد الفتاح عثمان والمقريف، امحمد محمد. (2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي ك مطلب لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. 4(1). 381-400.
- عامر، عائشة والمزغي، عمر مصباح. (2017). إدراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح المحاسبي في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة - المؤسسة الوطنية للنفط). المؤتمر الأكاديمي الأول لدراسات الاقتصاد والأعمال. جامعة مصراتة. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. المنعقد في 29 أكتوبر 2017م.
- عثمان، النور نادر والشلبي، احسان محمد. (2012). تقويم تجربة المراجعة البيئية في ديوان المراجعة القومي - السودان. مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية. 3(2,1).
- علي، الفاتح الطيب عبد الله. (2015). دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، دراسة حالة: ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المراجعة السودانية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. كلية الدراسات العليا.
- الفرجاني، منصور محمد وأبوستالة، بلقاسم محمود وقطاطي، نوري علي وباكير، عز الدين عبد العظيم (2017). الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية (دراسة حالة الأهلية للإسمنت). المؤتمر الاقتصادي الأول للاستثمار والتنمية في منطقة الخمس. المنعقد في الفترة من 25-27 ديسمبر 2017م. مدينة

الخمس. ليبيا.

- قانون حماية وتحسين البيئة رقم (15) لسنة 2003، ليبيا.
- كريبات، موسى محمد. (2020). مدى إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا. مجلة آفاق اقتصادية. كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب. 6(12). 103-137.
- لریش، منصور محمد والطرلي، محمد مفتاح. (2018). معوقات القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية بالشركات الليبية (دراسة ميدانية على مصانع الإسمنت بمدينة زليتن). مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. كلية الاقتصاد جامعة بني وليد. 6(12). 142-162.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2003). معايير التدقيق الدولية. المعيار الدولي للتدقيق 520. محمد، أسامة محمد. (2017). مدى تطبيق المراجعة البيئية في السودان من واقع ممارسة المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي. مجلة جامعة بخت الرضا العلمية. جامعة بخت الرضا. المملكة العربية السعودية. 19(19). 88-107.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأنتوساي) (2009). نشرة توجيهات تنفيذ العمليات الرقابية من منظور بيئي.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأنتوساي). (2007). الاستبيان الخامس بشأن الرقابة والمراجعة البيئية.
- المؤتمر الوطني العام. القانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. طرابلس. ليبيا.
- المؤتمر الوطني العام. القرار رقم (27) لسنة 2015 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. طرابلس. ليبيا.
- موقع ديوان المحاسبة الكويتي. 2015/4/29. <https://www.sabq8.org>
- موقع ديوان المحاسبة الليبي. 2021/11/30. <https://audit.gov.ly/home>
- النصيرات، عادل حسن. (2006). مدى إدراك مدقي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال العام. رسالة دكتوراه غير منشورة. الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن.
- نور الدين، هبة عبد المؤمن. (2004). الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة عين شمس. القاهرة.
- النعاس، نرمين خليفة. (2019). ديوان المحاسبة الليبي والرقابة على البيئة، بين النص والواقع، دراسة تحليلية مقارنة. Bright Star Journal For Scientist Research. 1 (x). 1-19.
- الهنداوي، أنور عباس. (2015). محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات). مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. السنة الحادية عشر. 13(36). 353-393.
- هيئة تحرير المجلة. (2000). مجلة الرقابة المالية.

## الملاحق

## استبيان

**السادة: مراجعي ديوان المحاسبة؛** أنا أقوم في الوقت الحاضر بإعداد ورقة بحثية بعنوان "واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته" وسوف أكون ممتناً جداً إذا تكرمتم وخصصتم جزءاً من وقتكم لتكملة الاستبيان المرفق حيث إن آراءكم واقتراحاتكم سوف تكون في غاية الفائدة في المساعدة على تحقيق أهداف البحث.

الباحث

الجزء الأول:

معلومات عامة:

1. يرجى تحديد الوظيفة: 2. يرجى تحديد المؤهل التعليمي: 3. يرجى تحديد

سنوات الخبرة:

من 1-5	دبلوم متوسط ( )	.....
		سنوات ( )
من 6 -	بكالوريوس ( )	.....
		10 سنوات ( )
من	ماجستير ( )	
		11 - 15 سنة ( )
اكثر	دكتوراه ( )	
		من 16 سنة ( )

**الجزء الثاني:** الأسئلة التالية تتعلق بوجهات نظرك حول مدى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في الشركة الخاضعة لرقابته. للإجابة على الأسئلة، المطلوب فقط وضع إشارة (√) في المربع المناسب معبراً عن رأيك.

م	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
**	أعمال المراجعة البيئية التي يقوم بها مراجعي الديوان					
1	يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي					
2	يقوم مراجعي الديوان بمسئولياتهم تجاه تطبيق كافة الإجراءات الخاصة بمراجعة الأداء البيئي					
3	لدى مراجعي الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية					
4	يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية من قبل الوحدات					

					يتم التأكد من أن المؤسسات تقوم بالتخلص من المخلفات الصناعية بطريقة صحيحة	5
					يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي والمثبتة بالدفاتر المحاسبية	6
					يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالإفصاح عن البيانات الخاصة بأدائها البيئي	7
					يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به	8
					يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالقوانين واللوائح الصادرة من الجهات التشريعية	9
					يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة	10
					يقوم ديوان المحاسبة بإخطار الجهات المسؤولة في الدولة عن مدى التزام المؤسسات والشركات الخاضعة لرقابته بدورها تجاه القضايا البيئية	11
					<b>متطلبات تطبيق ديوان المحاسب للمراجعة البيئية</b>	**
					توفر المهارات والمعرفة اللازمة لدى مراجعة الديوان للقيام بمهام الرقابة البيئية	1
					التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجعي الديوان في مجال الرقابة البيئية	2
					توفر التشريعات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة	3
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	<b>الفقرة</b>	م
					توافر الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة كالصحة البيئية والهندسة البيئية	4
					توافر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للرقابة	5
					وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي	6
					توفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة	7
					وجود ضغوط من الهيئات والمنظمات المهنية على المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي	8
					وجود ضغوط من الجهات المهتمة بحماية البيئة	9
					تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة	10
					<b>أهداف تطبيق ديوان المحاسبة للمراجعة البيئية</b>	**
					التحقق من مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالتشريعات البيئية	1
					تشجيع الوحدات الخاضعة للرقابة على تحسين أدائها البيئي للمساهمة في حماية البيئة	2
					تحديد مدى كفاية نظم الرقابة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة	3
					التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة	4
					تقويم الأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة ومقارنة أثر ذلك على المجتمع	5
					تعظيم الجهات الخاضعة للرقابة لمساهماتها في خدمة المجتمع	6
					تقييم كفاءة وفاعلية الهيئات والأجهزة الرقابية على البيئة في تقييم الوضع البيئي	7
					تقييم نظم الإدارة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامتها	8



**	المعوقات التي تحد من تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية
1	عدم وجود نظام محاسبي بيئي في الشركات يقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي
2	غياب السياسات الحكومية الواضحة للمحافظة على البيئة
3	غياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية
4	عدم قناعة المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بأهمية ودور المراجعة البيئية
5	لا يتوافر لدى مراجعي الديوان الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية
6	تدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه
7	غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تنادي بحماية البيئة
8	عدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة
9	عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي

3. يرجى استخدام الحيز أدناه لإبداء أي تعليقات حول تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية

.....  
.....