

## المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين القانونيين

يوسف فرج جهماني

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة اليرموك - اربد - الأردن

( قدم للنشر في ٢٦/٢/١٤١٨هـ وقبل للنشر في ٨/٨/١٤١٨هـ )

**المستخلص:** يهدف هذا البحث إلى تحديد مدى شمول نطاق المراجعة لبعض زوايا المراجعة الاجتماعية والبيئية، وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين القانونيين في الأردن. كما يهدف إلى معرفة مدى رغبتهم في مراجعة وتدقيق هذه الجوانب مستقبلاً، بالإضافة إلى معرفة المجالات التي يمكن أن تتناولها المراجعة البيئية، وملاءمة بعض مفاهيم المراجعة في المحاسبة المالية لهذا النوع من المراجعة، وأثر ممارسة المراجعة الاجتماعية والبيئية على حقوق وواجبات المراجع، فضلاً عن كيفية التقرير عن عملية المراجعة، ومضمون تقرير المراجع الاجتماعي والبيئي، ومتطلبات إعداد التقرير المتعلقة بالتشريعات وتوافر المعلومات، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المراجعين القانونيين .

ولتحقيق هذه الأهداف تم توزيع استبانة على العينة المذكورة. وتشير النتائج إلى أن المراجعين يتعرضون في عملهم للجانب الاجتماعي ولكن من منظور مالي، أما الجانب البيئي فيتم إهماله . وهم غير راغبين في المشاركة مستقبلاً في المراجعة البيئية، وأن الجهات الحكومية أكثر ملاءمة لها، وأن صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئية ضروري لتزويد المراجع بمرجعية يمكن الاعتماد عليها. كما أن هناك عدة مفاهيم في المحاسبة المالية تعتبر ملائمة للمراجعة البيئية، وأن ممارستها يمكن أن تؤثر على حقوق وواجبات المراجع وعلاقته بالمنشأة، وأنه يجب أن يفرد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة .

### أولاً : المقدمة

تكاد تجمع آراء الاقتصاديين والسياسيين على أن مسؤولية المنشآت الاقتصادية لم تعد تقتصر على إنتاج السلع، وتقديم الخدمات، وتحقيق الربح المادي للمساهمين، بل تتعداه إلى المجال الاجتماعي والبيئي، ذلك أن تكاليف إنتاج السلع لا تنحصر بتلك التي تتضمنها التقارير المالية، بل هناك تكاليف أخرى جديرة أن يحاسب لها. فالماء والهواء مثلاً لم يعودا سلعتين مجانيّتين بلا ثمن، بل إنهما من حق المجتمع، وله الحق في معرفة أية تغيرات تطرأ عليهما. وإذا كان إعداد تقارير المراجعة المالية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين، فإن إعداد تقارير المراجعة الاجتماعية والبيئية يعتبر كذلك إخلاءً لمسؤولية المنشأة تجاه المجتمع. على أن إعداد مثل هذه التقارير لا يخلو من عقبات مختلفة: منها الموضوعات التي يجب أن تتضمنها، والمرجعية الملائمة لها، والمفاهيم التي تقوم عليها، وأخيراً قضية تدقيق ومراجعة تلك التقارير.

وقد عرف ويلفل (Woelfel 1974, p. 24) المراجعة الاجتماعية بأنها دراسة منظمة وتقييم للأداء الاجتماعي للمنشأة الذي يمكن تمييزه عن الأداء الاقتصادي. ويعرفها الباحث بأنها فحص منظم ومستقل للأساليب والإجراءات المستعملة من قبل المنشآت الاقتصادية المتعلقة بالمجتمع والبيئة آخذين بعين الاعتبار - إذا كان ذلك ضرورياً - المظاهر الفنية والإدارية والتنظيمية والقانونية. والمراجعة الاجتماعية والبيئية تثير عدة إشكاليات: منها الجهة التي يجب أن تتولى عملية المراجعة، وإعداد التقارير الاجتماعية والبيئية، هل هو المحاسب المالي أو جهة أخرى؟ ثم ما هي المفاهيم والمبادئ والمعايير والتشريعات التي يجب أن تتم المراجعة الاجتماعية والبيئية على أساسها؟ وهذا ما سيتم التعرض له في هذا البحث.

### ثانياً : مشكلة البحث

استأثرت المشاكل الاجتماعية والبيئية التي تسببها المنشآت الاقتصادية باهتمام الباحثين والدارسين ومتخذي القرارات في الدول المتقدمة خلال العقود الأربعة الماضية. وكان من ثمار ذلك، إفراد الشركات تقارير خاصة أو أجزاء من تقاريرها السنوية للحديث عن أدائها الاجتماعي والبيئي. وحتى تزداد الثقة في هذه التقارير لابد من تدقيقها من قبل مراجعين مستقلين ومحايدين. ومراجعة مثل هذه التقارير تلقي على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية كبيرة، الأمر الذي أدى إلى إحجام شركات المراجعة في القارة الأوروبية عن ممارسة المراجعة البيئية، بينما أخذت شركات

المراجعة في أمريكا على عاتقها المشاركة فيها (Roussey 1992, p.47-57, Gray 1989, pp. 8-9). وفي الدول النامية ومنها الأردن أخذت المشكلات الاجتماعية والبيئية تستأثر باهتمام جهات عديدة، وصاحب ذلك تضمين بعض الشركات تقاريرها معلومات عن أدائها الاجتماعي والبيئي. وزيادة الثقة في تلك المعلومات عن طريق مراجعتها من قبل جهة مستقلة ومحيدة، مدركة لماهية المراجعة الاجتماعية والبيئية أمر في غاية الأهمية. ولكن من هي الجهة الملائمة لذلك؟ أهي مكاتب المراجعة المعروفة؟ أم جهات أخرى؟ ثم ما الموضوعات التي سيتم مراجعتها؟ وما المرجعية التي سيتم الاستعانة بها في عملية المراجعة؟ وما نوع الإلزام الضروري لإجبار كافة المنشآت الاقتصادية للإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي؟ وكيف يمكن التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي وما مضمون هذا التقرير؟ وهل يحتاج ذلك إلى تشريعات خاصة وإلى معلومات إضافية من إدارة المنشأة؟

### ثالثاً : أهمية البحث

تبع أهمية البحث من أهمية المجتمع والبيئة بالنسبة للإنسان، فالمجتمع هو الخلية التي يعتبر الإنسان أحد أفرادها، والبيئة تعني الماء الذي نشرب، والهواء الذي نتنفس، والغذاء الذي نأكل، وأية إساءة إليهما تعني الإساءة للإنسان نفسه، وعليه لابد من إضفاء المصدقية على المعلومات المتعلقة بالمجتمع والبيئة التي تفصح عنها المنشآت الاقتصادية، وذلك عن طريق مراجعتها والتحقق منها من قبل جهة محايدة، وتفهم تلك الجهة لطبيعة هذه المسؤولية وهذا الدور والرغبة في ممارسته وتوفير السند القانوني والمعايير والقواعد المهنية أمور هامة في نجاح هذا الدور. وهذا ما يحاول البحث دراسته، وذلك من خلال التعرف على مواقف مكاتب مراجعة الحسابات من المراجعة الاجتماعية والبيئية.

### رابعاً : أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى شمول نطاق المراجعة في الأردن لبعض زوايا المراجعة الاجتماعية والبيئية، كما يهدف إلى استكشاف وجهة نظر المراجعين حول إمكانية ممارسة المراجعة الاجتماعية والبيئية مستقبلاً في الأردن، واستعدادهم للمشاركة في ذلك، والموضوعات التي تدخل ضمن المراجعة البيئية، والمرجعية الملائمة التي يمكن الاستعانة بها في عملية المراجعة، فضلاً عن كيفية التقرير عنها.

### خامساً : نطاق البحث

تنحصر مهمة البحث الحالي، وضمن الإمكانيات المتاحة وكخطوة أولى، في تحليل آراء مراجعي حسابات الشركات المساهمة العامة، على أمل أن يتبع ذلك لاحقاً بحوث تتناول تحليل آراء ووجهات نظر المحاسبين والجهات الرسمية والجهات المعنية الأخرى في القطاع الخاص.

### سادساً : الدراسات السابقة

لم تحظ المراجعة الاجتماعية من قبل الباحثين بنفس المستوى من الاهتمام الذي حظيت به المحاسبة الاجتماعية. وتعني الأخيرة حسب (Anderson 1977, p32) التقييم المنهجي للآثار السلبية والإيجابية على المجتمع والبيئة المترتبة على نشاط المنشأة والتقارير عن نتائج هذا التقييم. ويعزى تفاوت الاهتمام السابق إلى سببين: الأول أن المراجعة الاجتماعية تعتبر المرحلة النهائية من ممارسة المسؤولية الاجتماعية من قبل المنشآت الاقتصادية، تسبقها مراحل إدراك هذه المسؤولية، ثم ممارستها والإفصاح عنها من خلال تقارير خاصة أو كجزء من التقارير المالية التقليدية (Tech and Thong 1984, pp. 189-206)، والسبب الثاني عدم اتفاق وجهات النظر حول من يتولى وظيفة المحاسبة الاجتماعية، هل هو المحاسب التقليدي أو جهة أخرى (Gray and Perk, 1982, p. 102). فالمؤيدون لتولى المحاسب التقليدي هذه المهمة الجديدة يرون أن هناك كثيراً من المفاهيم في المحاسبة المالية تصلح أن تطبق على المحاسبة الاجتماعية، سيما وأنه ليس هناك إجماع على كثير من مفاهيم المحاسبة المالية، مثل مفهوم صحيح وعادل-(A True and Fair) الذي لا يعني بالضرورة الدقة المطلقة. ثم إن القوائم المالية التي يعدها المحاسبون ليست مبنية على نظرية محاسبية واحدة مجمع عليها، وأن تعريف وقياس الربح المحاسبي يفتقران إلى الإجماع كذلك، وعليه فليس من المعقول تطبيق معايير ذات مستوى أعلى على التقارير الاجتماعية من تلك التي تطبق على المحاسبة المالية، فضلاً عن أن تطور التقارير الاجتماعية لن يكون مبنياً على مفاهيم جديدة في الوقت الحاضر، بالرغم من أن التوصل إلى المفاهيم الجديدة لا يمكن الاستغناء عنه، لكنها ستكون الحل الوسط لوجهات النظر المختلفة (Ullman 1979, p. 132).

أما وجهة النظر المعارضة، فتتلخص بأن لدى المحاسب ما يكفي من المتاعب الخاصة بإعداد التقارير المالية العادلة والصحيحة، لذا فليس لديه فرصة لإعداد حسابات اجتماعية ذات معنى، بالإضافة إلى أن المحاسبة ليست وسيلة مناسبة لإعداد تقارير اجتماعية، حتى عندما تقبل

الشركات فكرة المسؤولية الاجتماعية، وأن هناك وسائل أكثر ملاءمة من المحاسبة، ولاسيما أن عملية قياس الأداء الاجتماعي تعزّيها صعوبة بالغة، فضلاً عن أن المحاسب المالي يفتقر إلى التأهيل المناسب، كما أن المؤهلات التي حصل عليها تتعلق بقياس الأحداث المالية وإعداد التقارير الخاصة بها، فهو لم يتلق التدريب الخاص بقياس كثافة التلوث، أو يبدي رأيه حول استخدام الموارد غير المتجددة (Gray and Perk, 1982, p. 102).

وبالرغم من الاعتراضات السالفة الذكر، فسيبقى للمحاسب والمحاسبة المالية دور لا يمكن الاستغناء عنه في هذا المجال، وأن مهنة المحاسبة يجب أن تكتسب الخبرة من خلال التعاون مع فريق من الخبراء من مختلف التخصصات وذلك يعتبر ضرورياً لأن العلاقة بين المنشآت الاقتصادية والبيئية علاقة معقدة، وأن هذا التعاون يجب أن يتطور بحيث يؤدي إلى قيام فريق من المحاسبين ومراجعين البيئة بعملية المراجعة وإصدار شهادة في مجال البيئة (Wilschut, 1990).

وللتدليل على أهمية دور المحاسب في المحاسبة عن البيئة والمراجعة البيئية، استعرض (Huizing and Dekker 1992, pp. 449-451) الجدل القائم على الساحة السياسية الدنمركية حول برنامج رقابة الشركة الشاملة على البيئة ودور المحاسب في هذا البرنامج، حيث ذكر الباحثان أن الحكومة الدنمركية أقامت دعاوى على العديد من الشركات تقدر بخمسمائة مليون جلد لتسببها بتلوث البيئة. وهذا مثال يبرهن على أن المخاطر البيئية تصبح بشكل متزايد مخاطر مالية بالنسبة للمنشآت الاقتصادية، بالإضافة إلى أن السياسة البيئية المسؤولة من الممكن أن تتضمن الاستثمار في تقنيات الإنتاج التي لا تضر بالبيئة، وفي الأبحاث التطبيقية والتطوير. ولا شك أن لذلك نتائج مالية تؤثر على التقارير المالية، وأن هذه التقارير لا تصبح صحيحة وعادلة إذا لم تؤخذ التكاليف البيئية بعين الاعتبار، ونظراً لأن الوظيفة الرئيسية للمحاسب القانوني هي مراجعة هذه التقارير وإصدار شهادة بذلك، لذا فإن الاهتمام بالشؤون البيئية لزمائهم أمر لا يمكن تجنبه. ولا شك أن الدور الذي سيلعبه المحاسب في مجال المحاسبة والمراجعة البيئية هام، ولكنه محفوف بالمخاطر، والتي منها إغفال المحاسبة عن النفايات الخطرة، وإغفالها من سجلات المواد، وعدم إتلافها أو معالجتها بطريقة صحيحة.

وقد دلت الأبحاث المنشورة على أن المحاسبين في الولايات المتحدة أخذوا على عواتقهم هذه المسؤولية الجديدة من خلال العمل مع فريق من الخبراء المختصين. ولا أدل على ذلك من صدور

عدد من القوانين والأنظمة هناك، هدفها تسهيل عملية المحاسبة والمراجعة الاجتماعية. كما أن هناك مشروع قانون يحدد مسؤولية كل من المحاسب والمراجع (Roussery 1992, p.48). وذلك على عكس أقرانهم في القارة الأوروبية الذين يبدوون مترددين غير متشجعين لتحمل هذه المسؤولية؛ ففي بريطانيا مثلاً هناك عدد من الشركات التي لها جذور في القارة الأوروبية تقوم بعملية المراجعة الاجتماعية (Gray 1989 p. 8-9)، ليس من ضمنها شركات المراجعة المعروفة. وعملية المراجعة بالنسبة لهذه الشركات تتألف من ثلاث مراحل؛ يتم في الأولى منها الاستفسار عن الممارسات الصحية والسلامة العامة والمتطلبات القانونية، بالإضافة إلى فحص الإجراءات الداخلية والمتطلبات الخارجية ومقارنتها مع بعض وفي الثانية؛ يتم تقييم أثر ذلك على عمليات الإنتاج فيما يتعلق بالنفائات والغازات المنبعثة، فضلاً عن سياسة السلامة العامة من حيث تصميم وبناء الآلات وسلامة العمليات. أما فحص العمليات التنظيمية والإدارية والاتصالات داخل الشركة وتقديم المقترحات الخاصة بالفحوصات التي تم التعرف عليها، بالإضافة إلى مراجعة العلاقات الخارجية مع الموردين والزبائن فيتم بالمرحلة الثالثة. وقد اقترحت لجنة المراجعة المكلفة بدراسة أثر التشريعات المركزية البريطانية على اقتصاديات وكفاءة وفعالية الحكم المحلي في تقريرها بعنوان "التجديد الحضري والتنمية الاقتصادية" تنفيذ عملية المراجعة من خلال خمس مراحل، وقررت إصدار دليل للاسترشاد به من قبل المراجعين.

على أنه وحتى يمكن القيام بعملية المراجعة بطريقة ملائمة، لابد من وضع معايير ومفاهيم ومبادئ للمحاسبة والمراجعة البيئية تسهل عمليتي المحاسبة والمراجعة معاً، ذلك أن كثيراً من المعايير والمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة المالية تعتبر غير ملائمة في المجال البيئي. والمحاولات التي قام بها الأكاديميون ومستشارو الأعمال في أواخر الستينات وأوائل السبعينات في الولايات المتحدة لتحديد مفاهيم جديدة للمراجعة الاجتماعية اعتبرت غير عملية، إلا أنها اعتبرت في نفس الوقت تجربة قيمة للمحاولات اللاحقة (Heard & Bolce 1981, p. 249).

وحديثاً وبالرغم من صدور عدد من القوانين والأنظمة البيئية في الولايات المتحدة إلا أنه ما زال هناك كثير من القضايا المتعلقة بها، من ضمنها تقرير مدى الالتزام بهذه القوانين والأنظمة، وتقدير تكاليف تنظيف مواقع دفن النفايات الصناعية، والمحاسبة عن المطلوبات الناتجة عن المخالفات البيئية والإفصاح عن المطلوبات المحتملة، فضلاً عن المراجعة وإعداد التقارير للالتزامات المحتملة، والناتجة عن خرق القوانين والأنظمة المذكورة، الأمر الذي يتطلب من المحاسب والمراجع

والجهات الرسمية وواضعي المعايير والإدارة العمل معا لحل القضايا وإعداد التقارير للأطراف المعنية (Roussery, 1992 pp. 56-57).

وفي دراسة محمود، (١٩٨١، ص ص ٩٤-١١٤) حول المراجعة الاجتماعية اقترح خمسة مجالات يمكن أن تنفذ من خلالها المراجعة الاجتماعية هي: مراجعة الخطط والسياسات الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، والتحقق من مسابقة الوحدة الاقتصادية للتشريعات الاجتماعية، وفحص وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الاجتماعية، وأخيرا فحص وتقييم نظم الرقابة على تنفيذ الواجبات الاجتماعية. وقد حاول محمود وضع معايير تتلاءم مع طبيعة المراجعة الاجتماعية، حيث قسم المعايير المقترحة إلى ثلاث مجموعات: الأولى هي المعايير التنظيمية والتي يجب توافرها في القائمين بالمراجعة الاجتماعية وهي الكفاءة والحياد والعناية الواجبة، والمجموعة الثانية، هي المعايير التنفيذية والتي تتألف من معايير تخطيط العمل والإشراف المناسب، وفحص وتقييم نظام الضبط الاجتماعي الداخلي، والأدلة الكافية والملائمة، والتزام الوحدة بالتشريعات والقوانين الاجتماعية السارية، والكفاءة والاقتصاد، والتحقق الحسابي للتكاليف والمنافع الاجتماعية، والمجموعة الثالثة، وتتعلق بإعداد تقرير المراجعة الاجتماعية وهي المعايير الخاصة برأي المراجع نفسه حول القوائم والتقارير الاجتماعية، ومعايير تتعلق بطبيعة الفحص ذاته.

إن هذه المقترحات تشكل مساهمة جيدة في مجال المراجعة الاجتماعية بالرغم من الصعوبات الكثيرة التي تعترض تطبيق عدد من تلك المعايير المقترحة، مثل معيار الكفاءة الذي يعني توفر المقدرة لدى المراجع على تقييم أداء المنشآت الاقتصادية فيما يتعلق بمجالات علوم المحاسبة والاقتصاد والبيئة والسلامة العامة والتسويق وغيرها، الأمر الذي يصعب توافره في شخص واحد في الوقت الحاضر على الأقل. ومن الملاحظ أن الباحث لم يعط الجانب البيئي الاهتمام الجدير به، وخاصة أن الجانب البيئي يعتبر أهم جوانب المحاسبة والمراجعة الاجتماعية على الإطلاق.

وأكد (Rubenstein, 1992, pp. 501-508) من مكتب المراجع العام في أوتاوا بكندا، على عدم ملاءمة المعيار المحاسبي رقم (٥) المتعلق بالمحاسبة عن المطلوبات المحتملة، وكذلك مبدأي المقابلة والاستمرارية، واستنتج أن هناك حاجة ملحة إلى إعادة تعريف المحاسبة، وبشكل خاص تعريف الموجودات والمطلوبات، وأن المحاسبة للبيئة تتطلب ثلاثة تغيرات أساسية:

- خلق رسالة جديدة للوحدات الاقتصادية.
- إعادة تعريف مسؤولية هذه الوحدات والنظام المحاسبي المتعلق بها.
- الاعتراف بحقوق المجتمع في البيئة.

وفي ضوء التطورات المتلاحقة فإن التغييرين المطلوبين الأول والثالث يتبلوران مع مرور الزمن، إلا أن الباحث لم يقدم مقترحات محددة للتغيير الثاني وبشكل خاص التعريف الجديد للمحاسبة.

وفي بحث قيم، حاول (Gray 1992, pp. 399-425) تلخيص مبادئ ومفاهيم للمحاسبة الاجتماعية مثل رأس المال الطبيعي الحرج غير القابل للتجديد بدون خسائر فادحة (مثل طبقة الأوزون والغابات الاستوائية) ورأس المال الطبيعي أو الآخر (الماء والهواء والإنسان) والذي يمكن تجديده بوسائل عدة، ورأس المال الصناعي الذي هو من صنع الإنسان (الآلات والمعدات)، وكيف يمكن للمحاسبة ربط هذه المفاهيم والمبادئ باتساق. وبعد أن أوضح الباحث عدم ملاءمة بعض مفاهيم المحاسبة المالية للمدينة الفاضلة الخضراء، اقترح تبني نظام ظل محاسبي مواز للنظام المحاسبي التقليدي، باستطاعته الإجابة عن التساؤل القائل، ما هي تكاليف إعادة الكوكب والحياة البيئية عليه في نهاية الفترة المحاسبية إلى ما كانت عليه في بداية الفترة؟ وهذه التكاليف تطرح من صافي ربح الوحدة الاقتصادية. وإذا طبق هذا النظام، فمن المحتمل أن تكون كثير من المنشآت الاقتصادية الغربية لم تحقق ربحاً منذ فترة طويلة، هذا إذا كانت قد حققت ربحاً على الإطلاق (Daly and Cobb 1990, pp. 85- 192 Goldsmith 1988, pp. 109-175).

إن هذه المحاولة جديرة بالتقدير إلا أنها ستبقى خيالية ما لم تترجم إلى الواقع العملي الذي سيكشف العديد من القضايا الصعبة والثغرات التي تحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة .

هذا ولا شك أن الدراسات السابقة توضح الاختلاف في وجهات النظر فيما يتعلق بالدور الذي يمكن أن يقوم به المحاسب التقليدي في المحاسبة والمراجعة في مجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية. وإن كان الاتجاه العام يجذب التعاون بين المحاسب وفريق من الخبراء المختصين، ذلك أن مجالات العمل كثيرة ومتنوعة ومن الصعب القيام بها من قبل شخص بمفرده. أما فيما يتعلق بالمبادئ والمعايير المقترحة الخاصة بالمحاسبة والمراجعة الاجتماعية والبيئية، فلم تتبلور من خلال تطبيقها العمل .



وفي الدول النامية - ومنها الأردن- فإن موضوع المراجعة الاجتماعية والبيئية لم يلق الاهتمام والعناية التي يستحقها بالرغم من الاهتمام الكبير بالإنسان والبيئة. فهناك أسئلة كثيرة بحاجة لإجابات حتى تتمكن من ممارسة المراجعة الاجتماعية والبيئية.

### سابعاً: أسلوب الدراسة

#### - أسئلة البحث

**السؤال الأول :** هل يتعرض مراجعو الحسابات في عملهم لمراجعة أداء المنشأة في المجال الاجتماعي؟

**السؤال الثاني :** هل يتعرض مراجعو الحسابات في عملهم لمراجعة أداء المنشأة في المجال البيئي؟

**السؤال الثالث :** ما الوسائل الكفيلة بزيادة دور المراجع في المجال البيئي؟

**السؤال الرابع :** ما المجالات التي تدخل ضمن المراجعة البيئية؟

**السؤال الخامس :** هل يرغب مراجعو الحسابات في ممارسة المراجعة الاجتماعية والبيئية ضمن فريق من المختصين؟

**السؤال السادس :** ما مستويات الأداء والمفاهيم الملائمة للمراجعة البيئية؟

**السؤال السابع :** هل المراجعة البيئية تؤثر على استقلالية ومسئولية وحقوق وواجبات المراجع والعلاقة بينه وبين المنشأة؟

**السؤال الثامن:** كيف يتم التقرير عن أداء المنشأة في المجال البيئي؟ وما مضمون هذا التقرير؟

#### - عينة الدراسة والبيانات

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات في الأردن وعددهم ١٩٠ مراجعاً. وقد تم اختيار عينة عشوائية من المراجعين الذين قاموا بمراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي. وتم اختيار هذه العينة لأن أفرادها مؤهلون مهنياً ويشغلون مواقع تؤهلهم لإعطاء المعلومات اللازمة (الجدولان ١ و ٢). وقد تم التعرف على هذه العينة من خلال دليل سوق عمان المالي للعام ١٩٩٥ ملحق (١). وبلغ عدد مكاتب المراجعة التي قامت بمراجعة التقارير

السوية للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لعام ١٩٩٥ (٢١) مكتبا تضم حوالي ١١٦ مارجعا. وتم توزيع (٥٠) استبانة عشوائيا عليهم، أعيد منها (٣٨) استبانة، وبذلك بلغت نسبة الاستجابة (٧٦٪).

## جدول (١)

توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر والخبرة العملية

فئات العمر	التكرار	النسبة	الخبرة العملية	التكرار	النسبة
٣٠ >	١٣	٣٤,٢	٦ >	١٠	٢٦,٣
٤٠-٣٠	١٩	٥٠	١٠-٦	١١	٢٩
٤٠ <	٦	١٥,٨	١٠ <	١٧	٤٤,٧

## جدول (٢)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل والتخصص العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	التخصص	التكرار	النسبة
دكتوراه	٢	٥,٣	محاسبة	٣٥	٩٢,١
ماجستير	٧	١٨,٤	فروع تجارية أخرى	٣	٧,٩
بكالوريوس	٢١	٥٥,٣			
CPA	٨	٢١			

وقد تم جمع البيانات كما ذكرنا من خلال استبانته صممت أسئلتها بناء على ما جاء في أدبيات الموضوع وبشكل خاص (محمود، ١٩٨١، ص ١١٤-١١٩)، وعرضت الاستبانة على ثلاثة من المحكمين في تخصص المحاسبة لمعرفة رأيهم فيما يتعلق بانتماؤها للمجال الذي خصصت له، وملاءمتها لقياس ما أعدت له، وقد تم أخذ بعض ملاحظات المحكمين بعين الاعتبار حسب ملاءمتها لأهداف البحث. وتتكون الاستبانة من ثلاثة أجزاء الأول، ويحتوي على البيانات الشخصية، ويحتوي الثاني على البيانات الخاصة بالمراجعة الاجتماعية بجوانبها الثلاثة الموارد البشرية، المستهلكين، والمجتمع المحلي، ويتضمن الثالث البيانات الخاصة بالمراجعة البيئية-الممارسات الحالية والتطلعات المستقبلية-. هذا وقد تضمن الجزءان الأخيران عددًا من الأسئلة المفتوحة (ملحق رقم (٢)).

## - المعالجة الإحصائية

تم في هذه الدراسة استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي التحليلي بالاعتماد على الجداول التكرارية والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد الإجابة وتحليل جوانبها، وقد استخدم سلم ليكيرت المؤلف من خمس درجات. ويدل الرقم واحد على أن المفهوم أو الرأي أو الإجراء عديم الأهمية، أما الرقم خمسة فيدل على أن المفهوم أو الرأي أو الإجراء كبير الأهمية .

## ثامنا : تحليل النتائج

يتضح من استعراض الإجابات التي يتضمنها الجدول (٣) والمتعلقة بالملاك والعاملين ما يلي:

أ - إن ٧٤٪ تقريبا من أفراد العينة تتضمن برامجهم الخاصة بالمراجعة فحص أسلوب توزيع الأرباح على المساهمين ومدى مناسبه وانتظامه. وتنسجم هذه النتيجة مع قانون الشركات الأردني المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩، وبشكل خاص المادة (٢٢٣) التي تنص على أن على مراجع الحسابات أن يعد تقريرا خطيا للهيئة العامة للشركة ومراقب الشركات في وزارة الصناعة والتجارة يتضمن المخالفات التي ارتكبتها الشركة أو مجلس الإدارة لقانون الشركات وأية بيانات أو معلومات أو ملاحظات تتعلق بأمر ذات أهمية للمساهمين يلاحظها المراجع خلال مراجعته. ومعلوم أن القانون المذكور نظم عملية توزيع الأرباح في المادة (٢١٩) وأسلوب توزيع الأرباح هو من الأمور ذات الأهمية للمساهمين .

## جدول رقم (٣)

إجابات أفراد العينة حول ممارسا تهم في مجال المراجعة الاجتماعية

(الملاك والعاملون في الشركة)

النسبة المئوية	الإجابات الإيجابية	١ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص بعض الجوانب الاجتماعية التالية :
٧٣,٧	٢٨	أ - أسلوب توزيع الأرباح على المساهمين ومدى مناسبه وانتظامه.
٢٨,٩	١١	ب- المعاملة العادلة بين العاملين في مجال التعيين والترقية والحوافز .
٦٠,٥	٢٣	ج- التزام المنشآت باللوائح والتشريعات الاجتماعية (الحد الأدنى للأجور، نسب توزيع الأرباح، خدمات اجتماعية أخرى)
٣٦,٨	١٤	د - برامج خدمة العاملين (نظام غذائي مجاني، برامج تدريب) .

ب - إن حوالي ٢٩٪ من المراجعين يتعرضون في برامجهم لفحص أسلوب الشركة في مجال تعيين العاملين ومعايير الترقية وأنظمة الحوافز. وقد يرجع السبب إلى غياب المرجعية القانونية وعدم تأثيره على المركز المالي. ومعلوم أن أسلوب الشركة في هذا الأمر له تأثير كبير على الإنتاجية مما يؤثر على كل من الشركة والمجتمع معاً. وتوافر العدالة أمر يبعث الطمأنينة والاستقرار النفسي بين العاملين، كما يعتبر حافظاً لأصحاب الكفاءات لإبراز مواهبهم والاستفادة من الفرص المتاحة أمامهم مادامت حقوقهم محفوظة، الأمر الذي يزيد من الإنتاجية ويعود بالفائدة على كل من الشركة والمجتمع. وعدم تعرض المراجع لفحص هذا الجانب يعتبر ثغرة لا بد من معالجتها، حتى يمكن رفع الكفاءة الإنتاجية. ووجد الباحث أن فحص المعاملة العادلة يتم فقط في الشركات الكبرى، والتي يتوفر لديها أصلاً نظاماً للتعيينات ومواصفات لمؤهلات الموظفين، حيث لا يتوافر ذلك لدى الشركات المتوسطة والصغيرة. وإن هذا الفحص يتم لجانب واحد فقط، وهو توافر الحد الأدنى من المؤهلات العلمية أو العملية لدى من يتم استخدامهم .

ج - وأجاب ٦١٪ تقريباً من أفراد العينة أن برامج المراجعة لديهم تتضمن التأكد من التزام الشركات باللوائح والتشريعات الاجتماعية، وهي نسبة تعتبر متدنية إذا ما علمنا أن الحد الأدنى للأجور، ونسب توزيع الأرباح والخدمات الاجتماعية، تم تحديدها ضمن مواد قانونية، مثل قانون العمل وقانون الشركات. وقد أشار بعض أفراد العينة إلى أن بعض الشركات تقوم بتشغيل القاصرين في فترات العمل النشط وعلى أساس الأجر اليومي. وأن المراجعين يتجاهلون هذا الأمر نظراً لقصر فترة التشغيل، فضلاً عن أن الإجراءات الرسمية قد تأخذ وقتاً طويلاً إذا ما تم تقديم تقرير بذلك .

د - وفيما يتعلق بمراجعة برامج خدمة العاملين، فقد أجاب ٣٧٪ تقريباً من أفراد العينة فقط أن برامجهم تتضمن مراجعة مثل هذه الأمور. ذلك أن هذه البرامج تتضمن جوانب مالية مثل حسابات مقصف العاملين في حالة وجوده، ومراجعة البرامج والدورات التدريبية .

وقد أضاف بعض المراجعين أن برامج المراجعة التي يقومون بها تشتمل على بعض الجوانب الاجتماعية الأخرى التي لها أثر على البيانات المالية، مثل طريقة تخزين البضائع والمواد الخام، ووسائل الأمن والوقاية سواءً على الموجودات أو على طرق الإنتاج، وتاريخ صلاحية المواد لأغراض تقييم مخزون آخر المدة، وصناديق الادخار والتأمين الصحي والضمان الاجتماعي .

## جدول رقم (٤)

إجابات أفراد العينة حول ممارساتهم الفعلية في مجال المراجعة الاجتماعية

(المجتمع والمستهلكون)

النسبة المئوية	الإجابة الإيجابية	١ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص دور المنشآت في مجال الاهتمام بالمستهلكين وحل المشاكل الأساسية المتعلقة بالمجتمع والمتمثلة في فحص الجوانب التالية :
١٣,٢	٥	أ - مدى صدق الإعلانات عن المنتجات.
٦٠,٥	٢٣	ب - مجهودات المنشآت في تجويد المنتجات وتخفيض التكاليف.
٢٦,٣	١٠	ج - برامج خدمة المستهلك.
٥٠	١٩	د - التزام المنشآت بتشريعات حماية المستهلك.
٢,٦	١	هـ - تعيين وتدريب الأقليات والعجزة والنساء.
٢,٦	١	و - برامج خدمة المجتمع.
١٨,٠	٧	ز - مساهمة المنشآت في حل مشاكل الإسكان والنقل.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية المراجعة تناولت بعض الجوانب الاجتماعية، لأن لها أثراً على المركز المالي للشركة، وليس لأن لها آثاراً اجتماعية .

وفي الجانب الآخر الخاص بالمجتمع والمستهلكين، فإن الجدول رقم (٤) يشير إلى أن برامج المراجعة التي يعدها أفراد العينة تتضمن فقط فحص مجهودات الشركة في تجويد أو تحسين المنتجات وتخفيض التكاليف، ومدى الالتزام بتشريعات حماية المستهلك، حيث بلغت نسبة عدد أفراد العينة الذين يقومون بمراجعة هذه الأمور ٦٠,٥٪ و ٥٠٪ على التوالي. ومن المعروف أن فاحصي الحسابات يقومون عادة بتقديم النصح والمشورة المتعلقة بتخفيض تكاليف المنتجات لعملائهم، ويتأتى ذلك من خلال فحص موجودات الشركة في هذا المجال، ومحاولة معرفة المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف، هذا بالإضافة إلى مراجعة أسعار بيع المنتجات ومطابقتها مع الأسعار المقررة من قبل وزارة التموين. فباستثناء هذين المجالين فإن أفراد العينة لا يتعرضون لمراجعة المسؤولية الاجتماعية للشركات .

نستنتج مما سبق أن برامج المراجعة المعدة تتضمن فحص عدد محدود من الجوانب الاجتماعية، إلا أن المراجعة تنصب أساساً على الأثر المالي، وليس على الأثر الاجتماعي لنشاطات المنشأة الاقتصادية . وفي هذا إجابة على السؤال الأول من أسئلة البحث .

أما في المجال البيئي فإننا نجد من خلال الإجابات الموضحة بالجدول رقم (٥) أن الجوانب البيئية المذكورة لا تحظى باهتمام مراجع الحسابات. فبالرغم من أهمية مكافحة التلوث وتجميل البيئة والاستخدام الاقتصادي للمصادر الطبيعية والتخلص من المخلفات الصناعية، إلا أن المراجع لا يعيرها أي اهتمام يذكر. فقد كانت النسبة المئوية للإجابة بنعم ١٨,٤% و ٧,٩% و ٧,٢٣% و ٧,٩% على التوالي وهي نسب متدنية جداً. وبذلك يمكن الإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث المتعلق بالبيئية، ومفادها أن مراجعي الحسابات لا يتعرضون في عملهم لمراجعة أداء المنشأة في المجال البيئي .

#### جدول رقم (٥)

توزيع الإجابات حول الممارسات الحالية فيما يتعلق بالمراجعة البيئية

النسبة المئوية	الإجابات الإيجابية	١ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص بعض الجوانب البيئية التالية :
١٨,٤	٧	أ - فحص دور المنشأة في مكافحة التلوث
٧,٩	٣	ب - فحص دور المنشأة في تجميل البيئة
٢٣,٧	٩	ج - فحص كيفية استخدام المنشأة لما تملكه من مصادر طبيعية
٠,٩	٣	د - فحص كيفية التخلص من المخلفات الصناعية
		٢ - كيف تفصح المنشأة عادة عن الجوانب البيئية التي تؤديها ؟
٢١,١	٨	أ - هل تستخدم قوائم وتقارير بيئية منفصلة ؟
٢٦,٣	١٠	ب - هل يتم الإفصاح ضمن القوائم المالية ؟
٥٢,٦	٢٠	ج - هل يتم إهمال الإفصاح عنه كلياً ؟

أما عن كيفية إفصاح المنشآت عن الجوانب البيئية فإن الإجابات عن السؤال الثاني (جدول ٥) تشير إلى أن الجوانب البيئية يتم إهمالها كلياً، حيث كانت النسبة ٥٢,٦%، إلا أن الإجابات على الفقرتين الأولى والثانية بالإضافة إلى بعض الملاحظات التي سجلها بعض أفراد العينة تشير إلى أنه قد يتم استخدام قوائم وتقارير منفصلة في حالة طلب الإدارة القيام بعملية مراجعة

بيئية . كما قد يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية وضمن تقرير مجلس الإدارة بشكل خاص في حالة اهتمام الشركة بخلق صورة إيجابية عن أدائها في المجتمع.

### جدول (٦)

#### إجابات أفراد العينة حول وسائل زيادة دور المراجع ومجالات المراجعة البيئية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	١ - ما هي درجة أهمية الوسائل التي تراها كفيلة بزيادة دور المراجع في المجال البيئي؟
١,٢٣	٤,١	أ - ضغوط الأطراف المتعددة بالمجتمع على المنشأة للقيام بدورها البيئي.
١,٣٤	٤	ب - ضغوط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي.
١,١٩	٤,٥	ج - تدخل الدولة بسن تشريعات بيئية ملزمة.
النسبة المئوية	عدد الإجابات الإيجابية	٢ - من بين المجالات التالية حدد درجة أهمية ما تعتقد أنه يدخل في مجال المراجعة البيئية؟
٩٤,٧	٣٦	أ - التحقق من مدى مساهمة المنشأة للتشريعات البيئية
٨١,٦	٣١	ب - تقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية
٦٥,٨	٢٥	ج - تقييم خطط وسياسة استخدام الموارد الطبيعية
٨٤,٢	٣٢	د - تقييم خطط وسياسة التخلص من المخلفات الصناعية
٦٥,٨	٢٥	هـ - فحص وتقييم نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات المتعلقة بالبيئة.
٥٧,٨	٢٢	و - فحص القوائم والتقارير البيئية (إن وجدت)
٢٣,٧	٩	٣ - هل ترغب في المشاركة ضمن فريق من المختصين في مراجعة الجوانب البيئية؟
أعلى مما هو موجود في المراجعة المالية؟	أقل مما هو موجود في المراجعة المالية؟	٤ - هل تعتقد أن المراجعة البيئية تحتاج إلى مستويات للأداء مساوية لمستويات الأداء في المراجعة المالية؟
٪٣١,٦	٪١٠,٥	٪٥٩,٧

وأما عن الوسائل الكفيلة بزيادة دور المراجع في المجال البيئي فإن الإجابات في الجدول (٦) توضح أن أفراد العينة يرون أن تدخل الدولة عن طريق سن تشريعات بيئية ملزمة يأتي في مقدمة تلك الوسائل، حيث تزود المراجع بالسند القانوني الذي يشكل مرجعية له. فقد بلغ الوسط الحسابي ٤,٥ على مقياس ليكيرت . ويأتي ذلك من حيث الأهمية لضغوط الأطراف المتعددة بالمجتمع، وضغوط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات ٤,١٪ و ٤٪ على التوالي، والتي تعني أن هذه الأمور مهمة لزيادة

هذا الدور. ويوضح الجدول المذكور أن هناك تباينا واضحا في وجهات النظر حيث بلغ الانحراف المعياري للإجابات على الوسائل المذكورة ١,١٩٪ و ١,٢٣٪ و ١,٣٤٪ على التوالي. وعليه يكون السؤال الثالث من أسئلة البحث والمتعلق بالوسائل الكفيلة بزيادة دور المراجع في المجال البيئي قد تمت الإجابة عليه .

أما عن الموضوعات التي تدخل في مجال المراجعة البيئية، فإن الإجابات المبينة بالجدول رقم (٦) توضح أن أكثر من ٨٠٪ من أفراد العينة يعتقدون أن التحقق من مدى مساهمة المنشآت للتشريعات البيئية، وتقييم خطط وسياسات التخلص من المخلفات الصناعية، وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة المتعلقة بالبيئة هي من المجالات التي تدخل ضمن المراجعة البيئية. ولا شك أن هذه العناصر من الأهمية بمكان. فمسايرة التشريعات البيئية تأتي في مقدمة الموضوعات التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية المراجعة، يليها تقييم خطط وسياسة التخلص من المخلفات الصناعية. ومن المعروف أن المخلفات الصناعية هي من أكثر العوامل التي تسبب تلوث البيئة، وتعمل الدول جاهدة على التخلص منها دون الإضرار بالبيئة. أما تقييم كفاءة البرامج والأنشطة البيئية فتأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية في مجال المراجعة البيئية. فالبرامج والأنشطة ما هي إلا خطط نفذت أو في طور التنفيذ هدفها عدم إلحاق الأذى بالبيئة. أما تقييم خطط وسياسة استخدام الموارد الطبيعية، وفحص وتقييم نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات المتعلقة بالبيئة فيحتلان المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، حيث يعتقد ثلثا أفراد العينة تقريبا أنهما يدخلان ضمن مجالات المراجعة البيئية. ونستنتج مما تقدم أن أفراد العينة بشكل عام يعتقدون أن مراجعة الأمور المذكورة تدخل ضمن مجال المراجعة البيئي. وفي هذا إجابة عن السؤال الرابع من أسئلة البحث والمتعلق بالمجالات التي تدخل ضمن المراجعة البيئية .

أما عن مدى رغبة مراجعي الحسابات في ممارسة المراجعة البيئية، فقد كانت نسبة الإجابات الإيجابية ٢٤٪ تقريبا (السؤال ٣، الجدول ٦)، الأمر الذي يعكس خشية المراجعين من الخوض في مجال جديد، معلوماتهم عنه قليلة، ويكتنفه عنصر مخاطرة كبير. وبذلك يقف المراجعون موقف زملائهم في القارة الأوروبية. وبذلك يمكن الإجابة عن السؤال الخامس من أسئلة البحث وهي أن مراجعي الحسابات غير راغبين في المشاركة في المراجعة البيئية .



أما عن مستويات الأداء، فإن الإجابات المبيّنة بالجدول (٦) توضح أن غالبية أفراد العينة (٦٠٪ تقريباً) يرون أن المراجعة البيئية تحتاج إلى مستويات أداء مماثلة لمستويات الأداء المهني في المراجعة المالية، بينما يرى ٣١,٦٪ منهم أنها تحتاج إلى مستويات أداء أعلى من تلك الخاصة بالمراجعة المالية. ويرى الباحث أن موضوع البيئة موضوع حساس إلى حد كبير، ومن السهل الوقوع فيه بالخطأ، لذا فإن المراجعة البيئية تحتاج إلى مستويات أداء أعلى من مستويات الأداء المهني في المراجعة المالية، وأن إجابات أفراد العينة فيها تبسيط للأمور إلى حد كبير .

وحول مفاهيم المراجعة المالية وملاءمتها للمراجعة البيئية، فقد أوضح الجدول رقم (٧) إجابات أفراد العينة الذين يرون أن قواعد وآداب المهنة المطبقة في المراجعة المالية ليست ملائمة للمراجعة الاجتماعية والبيئية، حيث تحتاج المراجعة البيئية إلى قواعد خاصة بها تتلاءم مع الدور البيئي للمراجع، فقد كان الوسط الحسابي ٢,٨٪ بانحراف معياري مقداره ١,٧٣ الأمر الذي يعكس التباين الكبير في وجهات النظر بين أفراد العينة حول هذه النقطة. أما أدلة وقرائن الإثبات المستخدمة في المراجعة المالية، فقد اعتبرت ملائمة إلى حد ما، فقد كان الوسط الحسابي ٣,١. وأشار بعض المراجعين إلى أنه يمكن استخدام الملاحظة (Observation) للتأكد مثلاً من توافر شروط السلامة العامة للمخزون وللعمال والموظفين وتوافر مصافي (فلاتر) خاصة بالتلوث والتخلص من الفضلات الصناعية، أو استخدام الإثباتات (Confirmations) في حالة استخدام العميل لشركة أخرى للتخلص من الفضلات الصناعية أو للجهات التي تعد التقارير المتعلقة بالمصادر الطبيعية مثل تقرير الجيولوجي المتعلق بالاستنزاف .

#### جدول رقم (٧)

##### إجابات أفراد العينة حول مفاهيم المراجعة البيئية وعلاقات المراجع

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	١ - إلى أي مدى تعتقد أن المفاهيم التالية ملائمة للمراجعة البيئية ؟
١,٧٣	٢,٨	أ - القواعد والآداب المطبقة في المراجعة المالية
١,٣١	٣,١	ب - أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المراجعة المالية
١,٢	٣,٣	ج - نظام الرقابة الداخلي
١,٥٧	٣,٥	د - الكفاءة (مقدرة وتأهيل المراجع)
١,٥٧	٤,٠	هـ - الحياد
النسبة المئوية	الإجابات الإيجابية	٢ - هل ترى أن قيامك بالمراجعة البيئية يمكن أن يؤثر على:
١٥,٨	٦	أ - استقلال المراجع
٥٧,٩	٢٢	ب - مسؤولية المراجع
٧٣,٧	٢٨	ج - حقوق وواجبات المراجع
٥٧,٩	٢٢	د - جوانب العلاقة بين المراجع والمنشأة

أما نظام الرقابة الداخلية ومقدرة وتأهيل المراجع، فقد اعتبرها أفراد العينة ملائمة إلى حد ما، حيث بلغ الوسط الحسابي ٣.٣ و ٣,٥ على التوالي، والتي تقع في منطقة الملائم إلى حد ما. ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يمكن أن يساعد المراجع في تخطيط عمله بطريقة أكثر فعالية. كما أن مقدرة وتأهيل المراجع، بالإضافة إلى تأهيل بقية أعضاء فريق المراجعين أمر ضروري للقيام بمهمة المراجعة على خير وجه. أما فيما يتعلق بالحياد فقد أجمعوا على أنه ملائم لتطبيقه في مجال المراجعة الاجتماعية والبيئية. حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤ وهي منطقة الملاءمة. والحياد أمر ضروري لممارسة المراجعة سواء المالية أم البيئية، لأن الحياد يؤثر على مصداقية رأي المراجع. ومما هو جدير بالملاحظة هنا التباين الواضح في وجهات النظر حول هذه الأمور. فقد تراوح الانحراف المعياري بين ١,٧٣ و ١,٢ والذي يعتبر من الناحية الإحصائية تبايناً كبيراً. ولا غرابة في ذلك فموضوع المراجعة الاجتماعية والبيئية موضوع جديد، ومن غير المتوقع أن نجد تجانسا في الآراء حوله. ونستنتج مما سبق، أن الحياد والكفاءة ونظام الرقابة الداخلي، وإلى حد ما أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المراجعة المالية ملائمة للمراجعة البيئية. وبذلك تمت الإجابة عن السؤال السادس من أسئلة البحث .

ورأى ٨٤٪ تقريبا من أفراد العينة أن استقلالية المراجع لن تتأثر عند قيامه بالمراجعة البيئية، وهذا أمر طبيعي فالحياد والاستقلالية مرتبطان ببعضهما البعض. إلا أن مسؤولية المراجع ستزداد، لأن دائرة عمله ستتسع، حيث بلغت النسبة المئوية للذين يرون ذلك ٥٨٪ تقريبا، كما ترى الغالبية العظمى من المراجعين أن حقوقهم وواجباتهم ستزداد أيضا، حيث بلغت النسبة المئوية للذين يرون ذلك ٧٣,٧٪. ولا شك أن تأثير الحقوق والواجبات نابع من زيادة مسؤوليات المراجع . ويرى غالبية أفراد العينة كذلك أن جوانب العلاقة بين المراجع والمنشأة سوف تتأثر، حيث بلغت النسبة ٥٨٪ تقريبا. ونستنتج من ذلك أن زيادة أعباء المراجع لتشمل البيئة لن يؤثر على استقلاليته إلا أن تأثيرها سينصب على مسؤوليته وحقوقه وواجباته، فضلا عن العلاقة بينه وبين المنشأة . والنتائج السابقة هي إجابة عن السؤال السابع من أسئلة البحث .

#### جدول رقم ( ٨ )

##### توزيع الإجابات المتعلقة بالتقرير البيئي

أي الطرق برأيك أفضل للتقرير عن نتائج المراجعة البيئية ؟		
ضمن تقرير المراجعة المالية؟	في تقرير خاص بالجوانب البيئية؟	يكتفى بتقرير داخلي يقدم للإدارة؟
١٨,٤	٦٥,٨	١٥,٨

كما يرى معظم المراجعين أن نتائج المراجعة البيئية يجب أن يفرد لها تقرير خاص، حيث بلغت نسبة الذين يرون ذلك ٦٥,٨٪ من أفراد العينة (الجدول ٨). ولا شك في أن نشر تقرير خاص عن الجوانب البيئية فيه إبراز وإظهار لأهمية الجانب البيئي.

#### جدول رقم (٩)

توزيع الإجابات المتعلقة بالعناصر التي يجب أن يتضمنها التقرير البيئي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	١ - إلى أي مدى تعتقد أن العناصر التالية يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية؟
١,٣٤	٤,١	أ - مسايرة المنشأة للتشريعات البيئية
١,٢٣	٤,٠	ب - كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية
١,١٩	٤,٥	ج - كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات البيئية
١,٤١	٣,٥	د - كفاية الإفصاح بالقوائم والتقارير البيئية
١,٥٧	٢,١	٢ - إلى أي مدى تعتقد أن إعداد التقرير البيئي يحتاج العناصر التالية؟ أ - معرفة أدق وأعمق بكيفية إعداد التقارير
١,٣١	٣,٤	ب - زيادة المعلومات التي يمكن للمراجع الحصول عليها
١,١	٤,٤	ج - وجود تشريعات وأنظمة خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقارير

وعن العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية، فقد رأى أفراد العينة أن كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات البيئية تأتي في مقدمة تلك العناصر. فقد بلغ الوسط الحسابي ٤,٥ (الجدول رقم ٩)، الأمر الذي يشير إلى أهميته الكبيرة. وكما أشرنا سابقاً فإن كفاءة نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع في تخطيط عمله. كما أن مسايرة التشريعات البيئية تعتبر من الأمور الهامة التي يجب أن يتضمنها التقرير حيث بلغ الوسط الحسابي ٤,١ .

ومن المعروف أن مسايرة التشريعات البيئية من الأمور الأساسية التي يجب أن تنصب عليها المراجعة البيئية. وبلي ذلك كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية وكفاية الإفصاح عن الأداء البيئي، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات ٤ و ٣,٤ على التوالي. ومما هو ملفت للنظر التشتت الواضح في آراء أفراد العينة حول هذه العناصر فقد تراوح الانحراف المعياري بين ١,١٩ و ١,٤١.

ومن ناحية أخرى فإن وجود تشريعات وأنظمة خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقرير اعتبرت ضرورية لإعداد تقرير المراجعة البيئية، إذ إن هذه التشريعات تزود المراجع بمرجعية ملائمة لإعدادها، وتعتبر مرشداً له في معرفة العناصر التي يجب أن يتضمنها التقرير. فقد بلغ الوسط الحسابي ٤.٤، الأمر الذي يشير إلى أهمية التشريعات في هذا المجال. ويليهما في الأهمية موضوع زيادة المعلومات التي يمكن للمراجع الحصول عليها من الإدارة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٤، إذ بدون الحصول على معلومات وافية، لا يمكن للمراجع إبداء رأيه والقيام بعمله خير قيام. وبهذا يكون السؤال الثامن والأخير من أسئلة البحث قد تمت الإجابة عنه .

### الخلاصة

\*\* إن برامج المراجعة التي يعدها مراجعو الحسابات تتضمن بعض الجوانب الاجتماعية، وإن مجال اهتمامهم بها ينصب على الأثر المالي وليس على الأثر الاجتماعي. إن المراجعة البيئية تكاد تكون مهملة من قبل المراجعين، كما أن المنشآت الاقتصادية نادراً ما تفصح عن نشاطاتها البيئية.

\*\* إن مفاهيم الحياد والكفاءة ونظام الرقابة الداخلية وأدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المحاسبة المالية تعتبر ملائمة للمراجعة البيئية .

\*\* إن زيادة دور المراجع في المجال البيئي يعتمد بشكل أساسي على تدخل الدولة عن طريق سن تشريعات بيئية ملزمة، بالإضافة إلى ضغوط الأطراف المهتمة بالمجتمع والهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت . وإن مكاتب المراجعة عازفة عن المشاركة بعملية المراجعة البيئية .

\*\* إن أفراد العينة يعتقدون أن التحقق من مدى مساهمة المنشآت للتشريعات البيئية، وتقييم خطط وسياسات التخلص من المخلفات الصناعية، وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة المتعلقة بالبيئة، وتقييم خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية هي جوانب تدخل ضمن مجال المراجعة البيئية .

\*\* إن قيام مكاتب المراجعة بالمراجعة البيئية يمكن أن يؤثر على حقوق وواجبات المراجع ومسئولته وعلى العلاقة بينه وبين المنشأة، إلا أن ذلك لن يؤثر على استقلاليته .

\*\* إن أفراد العينة يعتقدون أن ممارسة المراجعة البيئية يحتاج إلى مستويات أداء مهنية مماثلة لتلك الخاصة بالمراجعة المالية .

٢٢ إن أفراد العينة يرون تخصيص تقرير مستقل للجوانب البيئية. وإن هذا التقرير يجب أن يتضمن معلومات عن مدى مسايرة المنشأة للتشريعات البيئية، ومدى كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات البيئية، ومدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية، ومدى كفاية الإفصاح عن الجوانب البيئية في التقارير البيئية .

٢٣ إن وجود تشريعات وأنظمة خاصة بكيفية إعداد وإصدار تقرير المراجعة البيئية، فضلاً عن زيادة المعلومات التي يمكن للمراجع الحصول عليها من الإدارة تعتبر أموراً ضرورية تمكن المراجع من إعداد تقرير المراجعة البيئية .

### التوصيات

٢٤ إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالمجالين الاجتماعي والبيئي بحيث تصلح لأن تكون مرجعاً مناسباً عند مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشآت الاقتصادية.

٢٥ يجب أن تتضمن القوانين المقترحة أعلاه مواد قانونية تلزم المنشآت الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي في تقرير منفصل، على أن تحدد العناصر التي يجب أن يتضمنها التقرير الاجتماعي والبيئي .

٢٦ على ضوء عدم رغبة مكاتب المراجعة في المشاركة في عملية المراجعة الاجتماعية والبيئية، يقترح الباحث إنشاء مؤسسة مستقلة ومحيدة يناط بها مهمة المراجعة الاجتماعية والبيئية، وتضم كفاءات من كافة التخصصات الضرورية، من بينهم محاسبين مؤهلين تأهيلاً جيداً، على أن يتم إرسال عدد من هؤلاء المختصين في دورات تدريبية إلى عدد من الدول المتقدمة للاطلاع على إجراءات المراجعة في هذا المجال .

### المراجع

أولاً: المراجع العربية

محمود، سمير عبد الغني، (١٩٨١) المراجعة الاجتماعية مجال حديث، مجلة الباحث، بيروت، تموز-أيلول، العدد ٥١.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Day, H, E, and Cobb, J, B., (1990) *For the Common Good: Redirecting the Economy Towards the Community, the Environment and a Sustainable Future*, London, Greenprint.

Goldsmith, E., (1988) *The Great U Turn: De-industrializing Society*, Devon: Green Books.

Gray, R. H., (1989) "Social Audit: Responding to Change?", *Management Accounting*, December, vol. 67, pp. 8-9.

- Gray, R. H.**, (1992) "Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability", *Accounting, Organization and Society*, vol. **17**, pp. 395-425.
- Gray, R. H.**, and **Perk, B.**, (1982) "How Desirable is Social Accounting", *Accountancy*.
- Heard, J. E.**, and **Bolce, W. J.**, (1981) "The Political Significance of Corporate Social Reporting in the United States of America" *Accounting, Organization and Society*, vol. **6**, pp. 247-254.
- Huizing, A.**, and **Dekker, H. C.**, (1992) "Helping to Pull our Planet out of the Red: An Environmental Report of BSO/Origin", *Accounting, Organization and Society*, vol. **17**, pp. 449-454.
- Roussery, R. S.**, (1992) "Auditing Environment Liabilities", *Auditing, Practice and Theory*, vol. **11**, No. **1**, pp. 47-57.
- Rubenstein, D. D.**, (1992) "Bridging the Gap Between Green Accounting and Black Ink", *Accounting Organization and Society*, vol. **17**, pp. 501-508.
- Teck, H. Y.** and **Thong, G.**, (1984) "Another Look at Corporate Social Responsibility and Reporting: An - Empirical Study in a Developing Country", *Accounting, Organization and Society*, vol. **9**, pp. 189-206.
- Ullmann, A. A.**, (1979) "Corporate Social Reporting: Political Interests and Conflicts in Germany", *Accounting, Organization and Society*, vol. **4**, No. 1/2.
- Wilschut, K. P. G.**, (1990) Twintig Stellingnamen Randon de Bemoenien Van Accountants Met de Met Milieuproblematiek, *De Accounant*, vol. **14**, pp. 15-17.

## ملحق (١)

## أسماء مكاتب التدقيق التي شملتها الدراسة

- ١ - سابا وشركاهم .
- ٢ - شاعر وشركاه .
- ٣ - إبراهيم العباسي وشركاه .
- ٤ - مكتب التجمع للاستشارات والتدقيق .
- ٥ - طلال أبو غزال وشركاه .
- ٦ - المكتب القانوني العربي .
- ٧ - مأمون فاروقه وشركاه .
- ٨ - ميشيل سنداحة وشركاه .
- ٩ - سهيل حوري وشركاه .
- ١٠ - د. فهد الفانك وشركاه .
- ١١ - دجاني وعلاء الدين .
- ١٢ - حويط وفاشه وشركاهم .
- ١٣ - عبد المجيد حماده وشركاه .
- ١٤ - حوراني وعارضة .
- ١٥ - جاسر وعبدالرحمن .
- ١٦ - معروف المقيبيل .
- ١٧ - غوشه وشركاه .
- ١٨ - مكتب رضا الكباريتي للتدقيق .
- ١٩ - المهنيون العرب .
- ٢٠ - ويني مري وشركاهم .
- ٢١ - مكتب بلال تويولات .

## ملحق (٢)

أخي المراجع :

تحية طيبة وبعد :

تهدف هذه الاستبانة إلى استطلاع وجهة نظركم حول إمكانية تطبيق المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن بعد صدور قانون البيئة. أرجو الإجابة عن الأسئلة التي تحتويها الاستبانة وإضافة أية ملاحظات قد تجدونها ضرورية مع العلم أن المعلومات المستقاة ستعامل بسرية تامة، وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين لكم حسن تعاونكم .

الباحث

د. يوسف فرج جهماني

الرجاء اختيار الإجابة المناسبة :

## أولاً : معلومات شخصية

- ١ - العمر .. أقل من ٣٠ سنة .. ٣٠-٤٠ .. أكثر من ٤٠ سنة
- ٢ - الجنس .. ذكر .. أنثى
- ٣ - المؤهل العلمي .. دكتوراه .. ماجستير .. بكالوريوس
- .. كلية متوسطة .. ثانوية عامة .. CPA
- ٤- التخصص العلمي .. محاسبة .. أحد فروع التجارة .. أخرى
- ٥- سنوات الخبرة .. أقل من ٦ سنوات .. ٦-١٠ سنة .. أكثر من ١٠ سنوات



## ثانيا : معلومات عن المراجعة الاجتماعية

المجال الاجتماعي :

لا	نعم	١ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص بعض الجوانب الاجتماعية التالية: أ - أسلوب توزيع الأرباح على المساهمين ومدى مناسبته وانتظامه. ب - المعاملة العادلة بين العاملين في مجال التعيين والترقية والحوافز. ج - التزام المنشآت باللوائح والتشريعات الاجتماعية(الحد الأدنى للأجور، نسب توزيع الأرباح، خدمات اجتماعية أخرى) د - برامج خدمة العاملين (نظام غذائي مجاني، برامج تدريبية) هـ - فحص جوانب أخرى، يرجى ذكرها:
لا	نعم	٢ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص دور المنشآت في مجال الاهتمام بالمستهلكين وحل المشاكل الأساسية المتعلقة بالمجتمع والتمثلة في فحص الجوانب التالية : أ - مدى صدق الإعلانات عن المنتجات. ب - مجهودات المنشآت في تجويد المنتجات وتخفيض التكاليف. ج - برامج خدمة المستهلك. د - التزام المنشآت بتشريعات حماية المستهلك. هـ - تعيين وتدريب الأقليات والعجزة والنساء. و - برامج خدمة المجتمع. ز - مساهمة المنشآت في حل مشاكل الإسكان والنقل. ح - فحص جوانب اجتماعية . يرجى ذكرها :

## ثالثا : معلومات عن المراجعة البيئية

أ - (الممارسات الحالية)

لا	نعم	١ - هل تتضمن برامج المراجعة المعدة في مكتبك فحص بعض الجوانب البيئية التالية : أ - فحص دور المنشأة في مكافحة التلوث ب - فحص دور المنشأة في تجميل البيئة ج - فحص كيفية استخدام المنشأة لما تملكه من مصادر طبيعية د - فحص جوانب بيئية أخرى، يرجى ذكرها : ٢ - كيف تفصح المنشأة عادة عن الجوانب البيئية التي تؤديها ؟ أ - هل تستخدم قوائم وتقارير بيئية منفصلة ؟ ب - هل يتم الإفصاح ضمن القوائم المالية ؟ ج - هل يتم إهمال الإفصاح عنه كليا ؟
----	-----	--

## ب - المراجعة البيئية (منظور مستقبلي)

مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم أبدا	١ - ما هي درجة أهمية الوسائل التي تراها كفيلة بزيادة دور المراجع في المجال البيئي؟
					أ - ضغوط الأطراف المتعددة بالاجتماع على المنشأة للقيام بدورها البيئي.
					ب - ضغوط الهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي.
					ج - تدخل الدولة بسن تشريعات بيئية ملزمة.

لا	نعم	٢ - من بين المجالات التالية حدد درجة أهمية ما تعتقد أنه يدخل في مجال المراجعة البيئية؟
		أ - التحقق من مدى مساهمة المنشأة للتشريعات البيئية .
		ب - تقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية .
		ج - تقييم خطط وسياسة استخدام الموارد الطبيعية .
		د - تقييم خطط وسياسة التخلص من المخلفات الصناعية .
		هـ - فحص وتقييم نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات المتعلقة بالبيئة.
		و - فحص القوائم والتقارير البيئية (إن وجدت) .
		٣ - هل ترغب في المشاركة ضمن فريق من المختصين في مراجعة الجوانب البيئية؟
أعلى مما هو موجود في المراجعة المالية؟	أقل مما هو موجود في المراجعة المالية؟	٤ - هل تعتقد أن المراجعة البيئية تحتاج إلى مستويات لأداء مساوية لمستويات الأداء في المراجعة المالية؟ .

مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم أبدا	٥ - إلى أي مدى تعتقد أن المفاهيم التالية ملائمة للمراجعة البيئية .
					أ - القواعد والآداب المطبقة في المراجعة المالية .
					ب - أدلة وقرائن الإثبات المطبقة في المراجعة المالية.
					ج - نظام الرقابة الداخلية .
					د - الكفاءة (مقدرة وتأهيل المراجع) .
					هـ - الحياد .
لا	نعم				٦ - هل ترى أن قيامك بالمراجعة البيئية يمكن أن يؤثر على:
					أ - استقلال المراجع
					ب - مسؤولية المراجع
					ج - حقوق وواجبات المراجع
					د - جوانب العلاقة بين المراجع والمنشأة

## ج- التقرير البيئي :

٧- أي الطرق برأيك أفضل للتقرير عن نتائج المراجعة البيئية؟		
ضمن تقرير المراجعة المالية؟	في تقرير خاص بالجوانب البيئية؟	يكتفي بتقرير داخلي يقدم للإدارة؟

مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم أبدا	٨ - إلى أي مدى تعتقد أن العناصر التالية يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية؟
					أ - مسايرة المنشأة للتشريعات البيئية
					ب - كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية
					ج - كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الواجبات البيئية
					د - كفاية الإفصاح بالقوائم والتقارير البيئية
					٩ - إلى أي مدى تعتقد أن إعداد التقرير البيئي يحتاج العناصر التالية؟
					أ - معرفة أدق واعمق بكيفية إعداد التقارير
					ب - زيادة المعلومات التي يمكن للمراجع الحصول عليها
					ج - وجود تشريعات وأنظمة خاصة بكيفية إعداد وإصدار التقارير

## The Social and Environmental Auditing in Jordan: A Survey Study on a Sample of Auditors

YOUSEF F. JAHMANI

*Assistant Professor*

*Department of Accounting*

*College of Economics and Administrative Sciences*

*Yarmouk University Irbid, Jordan*

**ABSTRACT.** The purpose of this paper is to determine the extent to which the audit programs of Jordanian auditors include social and environmental aspects. Moreover, it aims to determine whether the auditors are willing to assume the responsibility of social and environmental audit in the future. Furthermore, the paper aims to identify the aspects that should be included in the environmental audit, the suitability of financial accounting audit concepts to an environmental audit, the impact of this type of audit on the rights and the duties of the auditor. The paper aims to explore how to report on environmental audit, and the contents of that Report. Finally, it aims to determine the legal requirements and the necessary information to prepare the audit report.

A questionnaire was administered to a sample of auditors. The results suggest that some social aspects are included in their audit programs, but from financial perspective, whereas, the environmental aspects are ignored. Auditors are unwilling to assume the responsibility of social and an environmental audit and the governmental agencies are more appropriate for this role. Environmental regulations are necessary to provide auditors with references. Some concepts of a financial accounting audit are appropriate for this type of audit. Carrying out social and an environmental audit may affect the rights, the duties of the auditor and his relationship with the firm. Finally, a separate report for an environmental audit is more appropriate than other means.