

مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته

The extent of the commitment of the members and auditors of the Libyan Audit Bureau to implementing environmental auditing in the entities subject to its control

ط.د/ حسن ميلاد¹ ، د/ صالح مادي²

¹ مخبر COFIFAS جامعة أم البواقي (الجزائر)، Hassen.milad@univ-oeb.dz
hasan9194agha@gmail.com

² أستاذ مساعد بجامعة المرقب (ليبيا)، Sagm975@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/09/28 تاريخ قبول النشر: 2024/10/10 تاريخ النشر: 2024/12/31

الملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة عشوائية تتمثل في 80 مفردة من الأعضاء والمراجعين العاملين في ديوان المحاسبة الليبي، وتم استرداد 67 استمارة، أي بمعدل استرجاع بلغ 83 %. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات ظهرت مجموعة من النتائج والتي كان من أهمها؛ لا يوجد إدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، عدم توافر متطلبات المراجعة البيئية لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة.

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

تصنيف JEL : M420 .

Abstract: The study aimed to identify the extent of the commitment of the members and auditors of the Libyan Audit Bureau to the application of environmental auditing in the entities subject to its audit, and in order to achieve this goal, the descriptive analytical approach was used, where a questionnaire form was designed and distributed to a random sample of 80 individuals from members and auditors working in the Libyan Audit Bureau, and 67 forms were retrieved, i.e. a retrieval rate of 83%. Through the statistical analysis of the data, a set of results emerged, the most important of which were: There is no awareness among the members and auditors of the Libyan Audit Bureau of the objectives of applying the environmental audit in the entities subject to its audit, the lack of environmental audit requirements among the members and auditors of the Libyan Audit Bureau.

Keywords: Environmental auditing, environmental accounting, Libyan Audit Bureau.

Jel Classification Codes: M420.

* المؤلف المراسل: حسن ميلاد

1. مقدمة:

إن موضوع المراجعة البيئية يعتبر من الموضوعات بالغة الأهمية في كافة دول العالم، ولقد ظهر هذا المفهوم وانتشر في أنحاء العالم كنتيجة لمرور العالم بمرحلة حاسمة ومتغيرات دولية استوجبت التعاون والتنسيق بين الأجهزة الرقابية على مستوى الدول والمنظمات الدولية (السوكني، 2018).

فعلى الصعيد الدولي، قامت العديد من الهيئات المهنية الدولية بإصدار قوائم ومعايير تتضمن معالجة الالتزامات المتعلقة بالحد من آثار التلوث البيئي، فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1996م، بإصدار قائمة تضمنت الضوابط المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن آثار التلوث البيئي، كذلك تم إصدار بيان من قبل اللجنة الدولية لمهنة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المتعلق بالأخذ في الاعتبار الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية (لطي، 2007).

وتعتبر معايير الرقابة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) أداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي، وتطبيقها يؤدي إلى تحسين كفاءة عمل المراجع وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج الرقابة. ولقد انبثق عن هذه المنظمة مجموعة عمل معنية بالمراجعة البيئية وفقاً لتوصيات مؤتمر الأنتوساي الرابع عشر المنعقد في واشنطن (1992)، وتهدف هذه المجموعة إلى مساعدة أجهزة الرقابة العليا في الدول الأعضاء على فهم القضايا المتعلقة بالمراجعة البيئية، ومساعدتها في تبادل المعلومات والخبرات في هذا المجال، بالإضافة إلى نشر الإرشادات والمبادئ الخاصة بالمراجعة البيئية لتكون متاحة للاستخدام من قبل الأجهزة العليا للرقابة (الطري، 2018).

أما على المستوى العربي، فقد تم إنشاء اللجنة الفرعية لشؤون المراجعة البيئية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي)، بموجب قرار المجلس التنفيذي السادس والعشرون الذي عقد بدولة الكويت عام (1999) لتعمل كأحد اللجان المنبثقة عن المجموعة العربية بهدف الاهتمام بالقضايا البيئية ومساعدة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الوطن العربي على اكتساب المهارات اللازمة للارتقاء بالرقابة البيئية، ولتسهيل تبادل المعلومات والوثائق والخبرات، مع المتابعة الدولية لأخر التطورات في هذا المجال (لطي، 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، وكذلك في سنة (1999م) تم انشاء هيئة مختصة 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 وفقا للقوانين والتشريعات البيئية بالمحافظة على البيئة وتخفيض مخاطرها إلى الحد الأدنى، وتتحمل مسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع والدولة (ميلاد، 2021) ولكن رغم صدور هذا القانون لا تزال المشكلات البيئية مستمرة حتى أصبحت تشكل خطرا على حياة البشر، وذلك بسبب عدم الالتزام بالتشريعات والقوانين الصادرة (المقريف، 2017).

1.1. مشكلة الدراسة:

لكي يستطيع ديوان المحاسبة الليبي مواكبة التطورات التي حدثت في مجال الرقابة البيئية، فإن هذا يتطلب زيادة الاهتمام بما جاء بالقانون رقم (19) لسنة (2013) المتعلق بالمراقبة وتقييم الأداء البيئي للتأكد من مدى الالتزام بتطبيق هذه القوانين والأنظمة والتشريعات والقرارات التي تصدرها الدوائر المعنية بالبيئة في سبيل الحفاظ على البيئة، وكذلك مراقبة آثار العوامل البيئية والحد من التلوث البيئي بهدف التطوير والتحسين المستمر في نظم حماية البيئة، ومما لا شك فيه أن لتطبيق إجراءات حماية البيئة والإقلال من الأضرار بها تكاليف مالية، قد تكون باهظة، الأمر الذي يتطلب تفعيل الرقابة على هذه التكاليف، والتأكد من تحقيقها للأهداف المرجوة منها . وانطلاقا مما سبق يتبادر في ذهن الباحثين التساؤل التالي:

ما مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى إدراك أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟
- ما مدى توافر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته؟

- ما مدى قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟
- ما هي المعوقات التي يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟

2.1. أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، ويتفرع عن ذلك الأهداف التالية:
- التعرف على مدى إدراك أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
 - التعرف على مدى توافر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته.
 - التعرف على ما مدى قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
 - التعرف على المعوقات التي يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.

3.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته وذلك للفوائد التي سوف تعود على الشركات ذات الأثر البيئي والمجتمع ككل من خلال تطبيق المراجعة البيئية، وتوفير كل الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة في سبيل ذلك. حيث تعتبر هذه الدراسة - حسب علم الباحثين - من الدراسات الأولى التي تهتم بدراسة مستوى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته، وبالتالي من المتوقع أن تمثل نتائج هذه الدراسة إضافة إلى الأدب المحاسبي في مجال موضوع الدراسة.

4.1. فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضية الدراسة في الفرضية الرئيسية التالية:

ما مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟

وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد إدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
- لا تتوفر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته.
- لا يقوم أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
- توجد معوقات تحد من تطبيق المراجعة البيئية من قبل أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته.

5.1. حدود الدراسة:

- **الحد الموضوعي:** تناولت الدراسة طبيعة وأهمية وأهداف وأنواع المراجعة البيئية، دون التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة البيئية.
- **الحد البشري:** اقتصرت هذه الدراسة على استقصاء وجهات نظر أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
- **الحد المكاني:** أجريت هذه الدراسة على ديوان المحاسبة الليبي - الإدارة العامة، الكائن بالعاصمة طرابلس - ليبيا.
- **الحد الزمني:** أجريت هذه الدراسة خلال النصف الأول من سنة (2022م).

6.1. الدراسات السابقة:

قام الباحثين بمسح للمؤلفات ذات الصلة بموضوع المراجعة البيئية، حيث تبين وجود قصور في تناول هذا الموضوع من قبل الكتاب والباحثين، قد يعزي ذلك إلى حداثة الموضوع وعدم وضوح الرؤية بشأنه، إلا أن بعض الكتاب والباحثين قد تناول موضوع المراجعة البيئية كل من منظور مختلف، وفيما يلي ملخص لأهم الدراسات والبحوث المتعلقة بالموضوع.

- **دراسة النعاس (2020)، بعنوان:** ديوان المحاسبة الليبي والرقابة على البيئة، حيث هدفت 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 إلى عدة نتائج كان أهمها ضعف إدارة الرقابة البيئية من حيث عدم وجود خطة واضحة يسترشد بها في وضع برامج الرقابة، بالإضافة إلى عدم توافر التدريب الكافي للمراقبين على إجراء الرقابة البيئية، واقتصار أغلب التقارير على الرقابة المالية والأداء البيئي فقط، وعدم كفاية البيانات المتعلقة بالوضع البيئي.

- **دراسة كريبات (2020)، بعنوان:** مدى إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق المراجعة البيئية الداخلية في شركات صناعة الاسمنت العاملة في ليبيا، من أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. 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 البيئية الداخلية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا، وذلك بعد الأخذ في الاعتبار معالجة المعوقات التي تحد من تطبيقها.

- **دراسة عامر والمرغني (2017)، بعنوان:** إدراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح المحاسبي في تحقيق التنمية المستدامة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفاهيم وأهمية المراجعة البيئية استناداً إلى المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. 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.

- **دراسة علي (2015)، بعنوان:** دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، وقد هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر دور المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية على تحسين كفاءة الأداء البيئي في السودان. وأظهرت 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.

- عثمان والشلبي (2012)، بعنوان: تقييم تجربة المراجعة البيئية التي يقوم بها ديوان المراجعة القومي- السودان، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تجربة المراجعة البيئية التي يقوم بها ديوان المراجعة القومي في السودان منذ العام 2000م. وقد أظهرت الدراسة العديد من النتائج والتي كان أهمها: وجود إدارة للمراجعة البيئية في الديوان تحتوي 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 بالتوجيهات والنماذج الصادرة عن مجموعة العمل التابعة لمنظمة الأنثوساي.

7.1 موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية مكملية للدراسات السابقة التي اهتمت بالمراجعة البيئية (كريبات، 2020؛ عامر والمزغي، 2017)، وخصوصاً تلك الدراسات التي أهتمت بدراسة مدى تطبيق أجهزة الرقابة العليا للمراجعة البيئية بشكل عام (عثمان والشلبي، 2012؛ علي، 2015) على الشركات والوحدات الاقتصادية في الوطن العربي، كما أن هذه الدراسة تتشابه مع دراسة النعاس (2020) التي تناولت دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على البيئة، وتختلف عنها من حيث المنهج المستخدم في هذه الدراسة يختلف عن المنهج المستخدم، كما تختلف هذه الدراسة من حيث حجم العينة والتي بلغت (80) مفردة وهذا يعطي نتائج أكثر مصداقية وواقعية لأنها تعبر عن آراء أكثر من مجتمع الدراسة، كما أنه لا توجد أي دراسة من هذا النوع -حسب علم الباحثين- أجريت على ديوان المحاسبة الليبي.

2. الإطار النظري:

1.1.2 تعريف المراجعة البيئية:

عرفت من قبل معهد المعايير البريطانية BSI (British Standards Institution) بأنها "عبارة عن تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمؤسسات مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة" (صابر، 2019).

أما مواصفة الايزو (14000) عرفت على أنها "عملية تحقيق نظامية رسمية موثقة لأدلة مستحصلة موضوعية وخاضعة للتقويم، وذلك لتحديد فيما إذا كانت الأنشطة البيئية المعنية وكذلك الأهداف والظروف، ونظم الإدارة أو المعلومات المتعلقة بالأنشطة متطابقة مع

الشروط التدقيقية، ومن ثم إيصال نتائج هذه العملية إلى الجهة الطالبة للتدقيق" (حمدان، 2014).

في حين عرفها GRAY بأنها "الفحص المنظم للتعاملات بين العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وبيئتها المحيطة بها وهذا يشمل كل الانبعاثات في الهواء والماء والأرض، ولا تتوقف المراجعة البيئية على أنها مجرد وضع التشريع والالتزام بالتعليمات القانونية، بل انه منهج استراتيجي يتتبع الآثار البيئية لمعظم الأنشطة" (سعد، 2007). وقد عرفها DEREK بأنها "فحص منظم لمعرفة مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وقياس الآثار الناتجة عن نشاطها الإنتاجي ومدى التزام الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة" (السقا، 2021).

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن المراجعة البيئية تعتبر منهج فحص وتقييم للأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية، يقوم بها المراجع لكي يتحقق من مدى التزام المؤسسات بالقوانين والسياسات الموضوعية والمرتبطة بالأنشطة البيئية بهدف خلق بيئة نظيفة خالية من التلوث.

2.2. أهمية المراجعة البيئية:

نظرا لأهمية البيئة وأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة في مجال حماية البيئة، وكذلك نتيجة لوجود العديد من الضغوط على الوحدات الاقتصادية من جانب العديد من الأطراف لأجل تحسين أدائها البيئي، لذا يمكن القول بأن هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى خلق الطلب على المراجعة البيئية وحتميتها وضرورتها، والتي تبرز من خلالها أهمية المراجعة البيئية، ومن بين أهم تلك الأسباب الخوف التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة الناتجة عن مخالفة الوحدات الاقتصادية للقوانين واللوائح البيئية " (الغول، 2014).

3.2. أنواع المراجعة البيئية:

هناك تقسيمات عديدة لأنواع مراجعة الحسابات، فالبعض قسم المراجعة حسب النطاق، أو حسب التوقيت، أو من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة أو من حيث درجة الالتزام أو من حيث مدى الفحص، رغم أن التقسيمات السابقة قد تكون متداخلة إلى حد ما ويمكن أن يكون هناك مزج بين أكثر من تقسيم في أن واحد، وتجدر الإشارة إلى أن البعض يقسم المراجعة البيئية من حيث أهدافها إلى ما يلي (رشيد، 2017):

- مراجعة الالتزام.
- مراجعة نظم الإدارة البيئية.
- مراجعة انتقال الأصول.
- مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج.
- مراجعة منع التلوث والوقاية منه.
- المراجعة المالية الناشئة عن المسؤوليات البيئية.
- مراجعة الأنشطة.
- مراجعة المنتج.

4.2. أسباب الاهتمام بالرقابة العليا للبيئة:

لقد أدت عوامل كثيرة إلى الاهتمام بالرقابة العليا للبيئة، ويمكن إجمالها فيما يلي (الراحلة، 2011):

- التطورات المحاسبية المتلاحقة وظهور العديد من المفاهيم المرتبطة بالنشاط البيئي كالمحاسبة المستدامة، المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة البيئية، ما يستوجب تطوير المراجعة وأداء الأجهزة بذات القدر من التطور.
- مسؤولية أجهزة الرقابة العليا عن تحقيق الرقابة بمدلولها الحديث أو (الشامل) الذي لا يقتصر على الأداء المالي والمحاسبي، بل يمتد للنشاط البيئي.
- الاهتمام المتزايد من جانب التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والأكاديمية والعلمية بالبيئة، وهو ما أدى إلى تزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير.
- تطور القوانين البيئية والقرارات الإدارية المنظمة لشؤون البيئة وحمايتها.
- دور أجهزة الرقابة العليا في إضفاء الثقة على الأداء البيئي والبيانات والإفصاح والشفافية وأثر ذلك العكسي على غياب أو تهميش رقابتها على البيئة وأثرها.
- حتمية رقابة الأجهزة العليا في ضوء حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات الدولية والمحلية.
- أهمية دور أجهزة الرقابة العليا في إقرار القوائم المالية الحكومية بما تتضمنه من نفقات وتكاليف وأصول بيئية جزءا هاما ورئيسيا منها.
- أهمية رقابة الأجهزة العليا في الكشف عن المخالفات البيئية ودور التكاليف البيئية في تحقيق المنافع وتخفيف الأضرار وأهمية ودور الأجهزة في الإفصاح عنها.

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

5.2. نشأة واختصاصات ديوان المحاسبة الليبي:

تأسس ديوان المحاسبة الليبي في سنة (1955م) بصور القانون رقم (21)، والذي عدل لاحقاً في سنة (1962م) بالقانون رقم (22)، ومع ذلك كانت البداية الفعلية لعمل الديوان في سنة (1975م) بصور 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 (ميلاد، 2021).

أسند القانون للديوان اختصاص الرقابة المالية والمشروعية من خلال فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية والعمليات الفنية الأخرى للجهات الخاضعة لرقابته، والتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة، 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 (شهادة، 2020).

أسند لديوان المحاسبة الليبي عملية الرقابة وفقا للقانون رقم (19) لسنة (2013م) على عدة جهات وهي (ميلاد، 2021):

- جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة الليبية.
- الشركات التي تساهم فيها الدولة الليبية.
- الجهات المستقلة التي تضمناها أو تدعمها الدولة الليبية.
- المشروعات التي يحصل أصحابها على قروض أو إعانات مباشرة من الدولة، وذلك إذا اشترط عقد القرض إخضاعها لرقابة الديوان.
- أي جهة أخرى يعهد إلى الديوان بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة الليبية.

3. الإطار التطبيقي:

1.3. أداة جمع البيانات: من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على:

- الإطار النظري: تم الاعتماد على ما هو مكتوب حول موضوع الدراسة في الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وكذلك الإطلاع على تقارير ديوان المحاسبة الصادرة عن السنوات السابقة والمتوفرة على موقع الديوان في شبكة الإنترنت وهي السنوات من (2012-2021م).

- الجانب العملي: اعتمدت الدراسة على استمارة استبيان احتوت على (4) محاور يشمل كل محور مجموعة من الأسئلة.

2.3. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأعضاء والمراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي، بينما تمثل عينة الدراسة الأعضاء والمراجعين العاملين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي بالعاصمة طرابلس، وتم توزيع (80) استمارة استبيان على أعضاء ومراجعي الديوان، وكان عدد الاستمارات المسترجعة (67) استمارة، والذي يمثل نسبة (84%) من الاستمارات الموزعة.

3.3. الدراسة العملية: في هذا الجزء يتم التطرق إلى الطرق الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة لتحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيان الموزع على المشاركين في الدراسة البالغ عددهم (67) مشارك، كما يتم عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

1.3.3. المقياس المستخدم: تم استخدام مقياس ليكرت Likert Five Point Scale ذي النقاط الخمس للتعبير عن أسئلة الاستبيان كما هو موضح بالجدول رقم (1) التالي وذلك بهدف دراسة آراء العينة:

الجدول رقم (1): مقياس ليكرت الخماسي

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
النقاط	1	2	3	4	5
مدي القبول	1.79 – 1.00	2.59 – 1.80	3.39 – 2.60	4.19 – 3.40	5.00 – 4.20
القرار	رفض	رفض	رفض	قبول	قبول

المصدر: إعداد الباحثين.

2.3.3. الطرق والأساليب الإحصائية المتبعة: من أجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام برمجية الحزمة الإحصائية SPSS وذلك لتحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، ولقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's alpha Test لقياس ثبات فقرات الاستبيان.
- اختبار كولمجوروف - سمرنوف One-Sample Kolmogorov Smirnov Test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- أسلوب المتوسطات الحسابية Means لمعرفة اتجاه آراء العينة حول موضوع الدراسة.
- اختبار One-Sample T-Test لاختبار فرضيات الدراسة (عند مستوى دلالة 0.05) وما إذا كان متوسط آراء العينة أكبر من 3.40.

أ. **ثبات الاستبيان Reliability:** تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة حيث يشير (Miller, 1995) إلى أنها من أكثر الطرق الإحصائية شيوعاً لقياس ثبات الاختبار، كما أفاد (Hair; et al., 2006) أن جودة الأداة تتحقق إذا زاد معامل ألفا كرونباخ عن (0.60)، والجدول رقم (2) يوضح أن معاملات الثبات لفقرات الاستبيان كان 81% وهي أعلى من النسبة المطلوبة (60%)، وهذا يشير إلى أن أداة البحث (الاستبيان) تتمتع بدرجة عالية من الثبات وتعبر عن الظاهرة محل الدراسة وأنها تفسر الظاهرة بنسبة (81%).

الجدول رقم (2): Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.811	67

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

ب. اختبار التوزيع الطبيعي Normality Test: تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف One-Sample K-S Test لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ذلك ان أغلب الاختبارات المعملية يشترط فيها أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً والجدول رقم (3) يوضح نتائج اختبار كولمغوروف - سمرنوف، وتشير نتائج التحليل أن قيمة مستوى الدلالة لكل المتغيرات ذات دلالة إحصائية حيث كانت قيمة الاختبار محصورة بين أقل من موجب 3 و سالب 3 وهذا يدل على أن البيانات المستخدمة في الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن الاعتماد عليها في إجراء الاختبارات الإحصائية المعملية.

الجدول رقم (3): One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		A	B	C	D
N		67	67	67	67
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	42.1493	37.5522	30.0149	33.4627
	Std. Deviation	5.53023	5.04009	4.00187	4.22234
Most Extreme Differences	Absolute	.179	.157	.221	.190
	Positive	.109	.120	.108	.089
	Negative	-.179-	-.157-	-.221-	-.190-
Kolmogorov-Smirnov Z		1.464	1.285	1.807	1.558
Asymp. Sig. (2-tailed)		.027	.073	.003	.016
a. Test distribution is Normal.					
b. Calculated from data.					

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

ج. اختبار فرضيات الدراسة: لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام النسب المئوية والمتوسط الحسابي واختبار One Sample T-Test، وفيما يلي عرض لنتائج هذه الاختبارات ومناقشتها.

- فرضيات الدراسة: تتمثل فرضية الدراسة في الفرضية الرئيسية التالية:
ما مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته؟

المحور الأول: لا يوجد إدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
تهتم الفرضية الأولى بدراسة الإدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، حيث تتضمن الاستبيان عدد (11) سؤال من الأسئلة الموجهة إلي عينة الدراسة.

الجدول رقم (4): One-Sample Test

	Test Value = 3.4				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower Upper
لا يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي	39.086	66	.000	4.22388	4.0081 4.4396
لا يقوم مراجعي الديوان بمسئولياتهم تجاه تطبيق كافة الإجراءات الخاصة بمراجعة الأداء البيئي	44.410	66	.000	3.80597	3.6349 3.9771
لا يوجد لدى <u>مراجعي</u> الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية	33.787	66	.000	3.59701	3.3845 3.8096
لا يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية من قبل الوحدات	34.015	66	.000	3.65672	3.4421 3.8714
لا يتم التأكد من أن المؤسسات تقوم بالتخلص من المخلفات الصناعية بطريقة صحيحة	39.920	66	.000	3.65672	3.4738 3.8396
لا يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي والمثبتة بالدفاتر المحاسبية	42.093	66	.000	4.35821	4.1515 4.5649
لا يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالإفصاح عن البيانات الخاصة بأدائها البيئي	43.591	66	.000	3.88060	3.7029 4.0583
لا يقوم <u>مراجعي</u> الديوان بالتأكد من قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به	36.743	66	.000	3.79104	3.5850 3.9970
لا يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالقوانين واللوائح الصادرة من الجهات التشريعية	33.140	66	.000	3.71642	3.4925 3.9403
لا يقوم <u>مراجعي</u> الديوان بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة	37.549	66	.000	3.85075	3.6460 4.0555
لا يقوم ديوان المحاسبة بإخطار الجهات المسؤولة في الدولة عن مدى التزام المؤسسات والشركات الخاضعة لرقابته بدورها تجاه القضايا البيئية	36.246	66	.000	3.61194	3.4130 3.8109

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

من خلال الجدول رقم (4) نلاحظ أن متوسط آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بدراسة إدراك أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته يتراوح بين (3.597 و 4.358) وأن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من متوسط القبول المحدد (3.40) مما يشير إلى أن جميع الفقرات تؤثر بشكل كبير في دراسة الإدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، كما يؤكد ذلك نتيجة اختبار (T) والتي

كانت أكبر من (33.787) لجميع الفقرات وهي أكبر من (1.965) الافتراضية وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية Sig لكل الفقرات وهو (0.000).

وبشيء أكثر تفصيلاً: فيما يتعلق بالسؤال الأول لا يوجد لدى ديوان المحاسبة إجراءات واضحة ومدونة لمراجعة الأداء البيئي أشارت النتائج إلي أن متوسط آراء المشاركين بالدراسة اتجه إلي الموافق بشدة فلقد كان المتوسط الحسابي لهذه الفقرة هو (4.22) وهو ما أكدته قيمة اختبار T (39.086)، وكذلك كان مستوى الدلالة الإحصائية معنوياً لهذه الفقرة (0.000). وهو أقل من مستوى الدلالة (0.005). أما السؤال الثاني لا يقوم مراجعي الديوان بمسؤولياتهم تجاه تطبيق كافة الإجراءات الخاصة بمراجعة الأداء البيئي فقد كان تأثيره وفقاً للمقياس المستخدم وحسب وجهة نظر عينة الدراسة في نطاق موافق فلقد كان المتوسط الحسابي (3.81)، ووفقاً لقيمة اختبار T (44.41) فإنه يعتبر مؤثر وذو دلالة إحصائية؛ وفيما يتعلق بالسؤال الثالث لا يوجد لدى مراجعي الديوان الإلمام والدراية والخبرة الكافية بكل جوانب المراجعة البيئية فقد كان أقل العوامل تأثيراً في عدم إدراك أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته حيث كان متوسط آراء العينة في فترة الموافق 3.597 كما دلت نتائج اختبار T على أنه ذو دلالة إحصائية بقيمة (33.787)، أما فيما يتعلق بالسؤال الرابع لا يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية من قبل الوحدات والسؤال الخامس لا يتم التأكد من أن المؤسسات تقوم بالتخلص من المخلفات الصناعية بطريقة صحيحة فلقد دلت نتائج التحليل الإحصائي أن متوسط آراء العينة يتجه إلي الموافقة فقط كانت قيمته للفقرتين (3.656) كما كانت النتائج ذات دلالة إحصائية لاختبار T ومستوى المعنوية، أما فيما يتعلق بالسؤال السادس فقد كان أكثر العوامل تأثيراً في عدم إدراك أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته حيث كان متوسط آراء العينة في نطاق الموافق بشدة حسب مقياس ليكارت وهو (4.358) كما دلت نتائج اختبار T على أنه ذو دلالة إحصائية بقيمة (42.09)، أما فيما يخص السؤال السابع لا يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالإفصاح عن البيانات الخاصة بأدائها البيئي فأن اتجاه آراء العينة يشير إلي أنه مؤثر بدرجة موافق فقط، فقد أكدت نتائج التحليل أنه ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمة اختبار T (43.591) وهي أكبر من (1.964) كما أن المتوسط الحسابي (3.88) وهي أكبر

من قيمة القبول التي حددتها الدراسة وفق مقياس ليكارت. أما السؤال الثامن لا يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من قيام المؤسسات والشركات بمعالجة الأثر البيئي التي تسببت به والسؤال التاسع لا يتم التأكد من التزام المؤسسات والشركات بالقوانين واللوائح الصادرة من الجهات التشريعية فقد كانا من العوامل متوسطة التأثير من وجهة نظر عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.79 و 3.71) علي التوالي وهما في نطاق الموافق فقط ، وهو ما أكدته قيمة اختبار (36.74 و 33.14) التي تدل على أنهما مؤثرين وذو دلالة إحصائية. وفيما يتعلق بالسؤال العاشر لا يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقرير عن النشاط البيئي للمؤسسات والشركات الخاضعة للرقابة فقد اتجه آراء العينة علي أنه عامل مؤثر حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.85) وقيمة اختبار T (37.549) وهو يؤكد علي أنه عامل ذو دلالة إحصائية، أما عن السؤال الأخير في هذا المحور لا يقوم ديوان المحاسبة بإخطار الجهات المسؤولة في الدولة عن مدى التزام المؤسسات والشركات الخاضعة لرقابته بدورها تجاه القضايا البيئية فقد كانت نتائج التحليل تشير إلى أنها ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة اختبار T (36.246) كما بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (3.61).

مما سبق نخلص إلى أن نتائج التحليل لجميع فقرات هذا المحور كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن مراجعي وأعضاء ديوان المحاسبة الليبي ليس لهم إدراك بأهداف المراجعة البيئية ويرى الباحث أن ذلك راجع إلي عدم توفر متطلبات المراجعة البيئية لدى أعضاء ومراجع ديوان المحاسبة الليبي، وبالتالي قبول فرضية الدراسة الأولى: لا يوجد إدراك لدى أعضاء ومراجع ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (كريبات، 2022)، ولا تتفق هذه النتيجة مع دراسة (عامر والمزوغى، 2017) ودراسة (الرحاحلة، 2011) بسبب اختلاف مجتمع الدراسة.

المحور الثاني: لا تتوفر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته.

تهتم الفرضية الثانية بدراسة توفر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته، حيث تضمن الاستبيان عدد (10) فقرات من الأسئلة الموجهة إلي عينة الدراسة لتقييم متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي ومن خلال

الجدول رقم (5) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (3.60) وهو أيضاً أكبر من متوسط القبول المحدد سابقاً (3.40)، كما يؤكد ذلك نتيجة اختبار T والتي كانت أكبر من (33.98) لجميع الفقرات وهي أكبر من (1.965) وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية Sig لكل الفقرات وهو (0.000).

إن أكثر العناصر أهمية في دراسة عدم توافر متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته في هذه المجموعة والتي لوحظت من خلال نتائج التحليل الوصفي للدراسة هي (لا تتوافر المهارات والمعرفة اللازمة لدى مراجعي الديوان للقيام بمهام الرقابة البيئية، لا يتوفر التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجعي الديوان في مجال الرقابة البيئية) حيث أن ما نسبته (76 % و 77.6%) من عينة الدراسة وبمتوسط حسابي (3.96 و 3.96) على التوالي وهي في نطاق الموافق وفق مقياس ليكارت، وهذا يؤكد على أنها من أكثر المتطلبات غير المتوفرة وأن ذلك يؤثر سلباً على أداء ديوان المحاسبة الليبي فيما يتعلق بالمراجعة البيئية وهو ما أكدته اختبار T حيث كانت قيمته أكبر من (39.267 و 44.543)؛ ثم يأتي بعد ذلك ثلاث متطلبات غير متوفرة كانت آراء العينة حولها متساوية وهي: (لا تتوفر الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة بالصحة البيئية والهندسة البيئية، لا يتوفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للرقابة، لا توجد ضغوط من الجهات المهتمة بحماية البيئة) حيث أكد أكثر من (65%) من أفراد العينة أن هذه المتطلبات غير متوفرة، فلقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه لعدم توفر هذه المتطلبات (3.76) للعناصر الثلاثة وهي تقع في نطاق المؤثر الموفق فقط وفق مقياس ليكارت، كما أن اختبار T كان ذو دلالة إحصائية وأكبر من (1.964). ولقد تلي هذه المجموعة المتطلب لا تتوفر التشريعات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة والذي كانت ذا أهمية كما أكدته اختبار T والذي كانت قيمته (40.70) وهو أكبر من (1.964) ولقد كان المتوسط الحسابي لهذا المتطلب (3.73) وهي تقع في نطاق مستوي الموافق فقط حسب مقياس ليكارت، ثم يأت بعد ذلك مجموعة من المتطلبات هي (عدم وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي، لا توفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة، لا يتم تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة) حيث كان المتوسط الحسابي لهذه المتطلبات (3.6716) وهو وتقع في نطاق الموافق حسب المقياس المستخدم وذات دلالة إحصائية كما يؤكد ذلك نتيجة اختبار T والتي كانت لجميع الفقرات أكبر من

(1.964) وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية Sig لكل الفقرات وهو (0.000)، وأخيراً فقد بين التحليل الإحصائي إن أقل المتطلبات تأثيراً حسب وجهة نظر أفراد العينة هو "لا توجد ضغوط من الهيئات والمنظمات المهنية على المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي" حيث كان المتوسط الحسابي (3.597) وكانت نتيجة اختبار T ذات دلالة إحصائية حيث كانت أكبر من (1.964).

الجدول رقم (5) One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
لا تتوافر المهارات والمعرفة اللازمة لدى مراجعي الديوان للقيام بمهام الرقابة البيئية	39.267	66	.000	3.95522	3.7541	4.1563
لا يتوفر التعليم المهني والتعليم المستمر لمراجع الديوان في مجال الرقابة البيئية	44.543	66	.000	3.95522	3.7779	4.1325
لا تتوفر التشريعات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة	40.702	66	.000	3.73134	3.5483	3.9144
لا تتوفر الخبرة في مجالات البيئة ذات العلاقة كالصحة البيئية والهندسة البيئية	37.629	66	.000	3.76119	3.5616	3.9608
لا يتوفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للرقابة	33.980	66	.000	3.76119	3.5402	3.9822
عدم وجود معايير مهنية وفنية لتقييم الأداء البيئي	39.209	66	.000	3.67164	3.4847	3.8586
لا تتوفر نظم معلومات بيئية في الجهة الخاضعة للرقابة	38.235	66	.000	3.67164	3.4799	3.8634
لا توجد ضغوط من الهيئات والمنظمات المهنية على المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي	35.222	66	.000	3.59701	3.3931	3.8009
لا توجد ضغوط من الجهات المهتمة بحماية البيئة	43.293	66	.000	3.77612	3.6020	3.9503
لا يتم تطبيق المحاسبة البيئية في الجهات الخاضعة للرقابة	36.488	66	.000	3.67164	3.4707	3.8725

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

مما سبق يمكن القول أن متطلبات المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته غير متوفرة، ويرجع ذلك لغياب الوعي والتعليم المهني المستمر لأعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية للدراسة وقبولها وهي: لا تتوفر متطلبات المراجعة البيئية لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي. وتتفق هذه

النتيجة مع دراسة (عامر والمرغني، 2017) و(كريات، 2022) ولا تتفق مع دراسة (الراحلة، 2011) (عثمان والشليبي، 2012) بسبب اختلاف بيئة الدراسة.

المحور الثالث: لا يقوم أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.

تهتم الفرضية الثالثة بدراسة: عدم قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته ، حيث تتضمن الاستبيان عدد (8) فقرات من الأسئلة الموجهة إلي عينة الدراسة لتقييم أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومن خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن نتائج التحليل الإحصائي تشير ألي أن جميع الفقرات كانت ذات دلالة إحصائية وأن أكثر هذه العوامل تأثيرا هو لا يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة حيث كان المتوسط الحسابي (4.2238) وهي في نطاق الموافق بشدة كما يؤكد ذلك نتيجة اختبار T والتي كانت أكبر من (1.964) وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية Sig (0.000) تم تأت الفقرات السبعة الأخرى والتي كانت في نطاق الموافق فقط حيث كان المتوسط الحسابي يقع بين (3.4179 و 3.8806) وهو أيضا أكبر من متوسط القبول المحدد (3.40) مما يشير إلي أن جميع الفقرات تعبر عن عدم قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، كما يؤكد ذلك نتيجة اختبار T والتي كانت أكبر من (1.964) لجميع الفقرات وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية P-value لكل الفقرات وهو (0.000).

الجدول رقم (6): One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
لا يتم التحقق من مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالتشريعات البيئية	35.087	66	.000	3.71642	3.5049	3.9279
لا يتم تشجيع الوحدات الخاضعة للرقابة على تحسين أداها البيئي للمساهمة في حماية البيئة	38.809	66	.000	3.41791	3.2421	3.5937
لا يتم تحديد مدى كفاية نظم الرقابة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة	36.130	66	.000	3.73134	3.5251	3.9375
لا يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة	44.611	66	.000	4.22388	4.0348	4.4129
لا يتم تقييم الأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة ومقارنة أثر ذلك على المجتمع	47.882	66	.000	3.88060	3.7188	4.0424
لا يتم تعظيم الجهات الخاضعة للرقابة مساهمتها في خدمة المجتمع	32.818	66	.000	3.73134	3.5043	3.9583
لا يتم تقييم كفاءة وفاعلية الهيئات والأجهزة الرقابية على البيئة في تقييم الوضع البيئي	47.696	66	.000	3.68657	3.5322	3.8409
لا يتم تقييم نظم الإدارة البيئية للوحدات الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامتها	31.758	66	.000	3.62687	3.3989	3.8549

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

مما سبق يمكن القول عدم قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، حيث أكدت عينة الدراسة أنه لا يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة للرقابة ويرجع ذلك لغياب مص تشريعي واضح يشير إلى قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة، وهذا يؤكد صحة الفرضية الثالثة للدراسة وقبولها وهي: لا يقوم أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (كريبات، 2022) و(النعاس، 2020) ولا تتفق مع دراسة (الراحلة، 2011) (عثمان والشلبي، 2012) بسبب اختلاف بيئة الدراسة.

المحور الرابع: المعوقات التي يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته

تهتم الفرضية الرابعة بدراسة المعوقات التي يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، حيث تضمن الاستبيان عدد 9 فقرات من الأسئلة الموجهة إلى عينة الدراسة لتقييم معوقات تطبيق المراجعة البيئية من قبل أعضاء ديوان المحاسبة الليبي ومن خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (باستثناء الأولى) كان أكبر من 3.40 وأن نتيجة اختبار T لجميع الفقرات كانت أكبر من 1.964 وهذا ما أكدته مستوى الدلالة الإحصائية Sig لكل الفقرات وهو (0.000).

الجدول رقم (7): One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
عدم وجود نظام محاسبي بيئي في المؤسسات والشركات يقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي	40.249	66	.000	3.26866	3.1065	3.4308
غياب السياسات الحكومية الواضحة للمحافظة على البيئة	43.955	66	.000	3.71642	3.5476	3.8852
غياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية	43.671	66	.000	3.82090	3.6462	3.9956
عدم فناعة المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بأهمية ودور المراجعة البيئية	38.913	66	.000	3.77612	3.5824	3.9699
لا يتوافر لدى مراجعي الديوان الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية	37.037	66	.000	3.65672	3.4596	3.8538
تدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه	44.273	66	.000	3.83582	3.6628	4.0088
غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تنادي بحماية البيئة	43.574	66	.000	3.74627	3.5746	3.9179
عدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة	41.413	66	.000	3.71642	3.5372	3.8956
عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي	37.433	66	.000	3.92537	3.7160	4.1347

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برمجية SPSS.

من خلال الجدول رقم (7) فإنه يمكن تقسيم هذه المجموعة إلى مجموعتين حسب المقياس المستخدم نظم المجموعة الأولى المعوقات التي يرى أفراد العينة أنها في مجال

المحايد وبالتالي يمكن القول أنها ليست مؤثرة بشكل كبير وهي: (عدم وجود نظام محاسبي بيئي في المؤسسات والشركات يقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي) حيث كانت متوسط وجهة نظر أراء العينة 3.2686 وهي في مدي المحاييد حسب مقياس ليكارت رغم أن نتيجة التحليل الإحصائي كانت ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة اختبار T علي التوالي (40.249). أما المجموعة الثانية فتشمل ثمانية معوقات مؤثرة وهي: (غياب السياسات الحكومية الواضحة للمحافظة على البيئة، غياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية، عدم قناعة المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بأهمية ودور المراجعة البيئية، لا يتوافر لدى مراجعي الديوان الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية، تدني الوعي لدى المؤسسات والشركات بمخاطر التلوث البيئي وأهمية مواجهته والحد منه، غياب الجمعيات والمنظمات البيئية التي تتادي بحماية البيئة، عدم وجود أنظمة رقابة داخلية في الشركات تعمل على الحد من مصادر تلوث البيئة، عدم قيام أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات بتقييم الأداء البيئي) فلقد تراوح المتوسط الحسابي لها بين (3.6567 و 3.92537) وهي تقع في مدي الموافق فقط كما أن اختبار T كان ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمته لجميع المعوقات اكبر من الحد المطلوب (1.964). وبالتالي تدل هذه النتيجة علي أهمية هذه المعوقات وعلي ديوان المحاسبة العمل علي وضع آليات مناسبة لحلها مع المؤسسات الخاضعة لرقابته.

مما سبق يمكن القول أن هناك معوقات يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته ، حيث أكدت عينة الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق المراجعة البيئية يتعلق بعض منها بالمؤسسة محل المراجعة والبعض يتعلق بالجهات التشريعية والبعض يتعلق بإدارة وجزء يتعلق بالجمعيات والمؤسسات المهتمة بالبيئة، بذلك يمكن القول بصحة الفرضية الرابعة للدراسة وقبولها وهي: توجد معوقات تحد من تطبيق المراجعة البيئية من قبل أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي في الجهات الخاضعة لرقابته. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كلا من (كريبات، 2022) و(النعاس، 2020) و(عامر والمرغني، 2017) و (الحايك، 2013).

4. الخاتمة:

إن دراسة المراجعة البيئية نابع من أهمية الاهتمام بقضايا البيئة وإدراك المجتمع بمختلف طوائفه لمدى الحاجة إلى العناية بالبيئة، ومراعاة مدى تأثيرها على أداء مؤسسات

الأعمال، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية ملزمة بإعداد تقارير دورية عن أدائها البيئي، ولا شك انه في ظل غياب وجود معايير للمراجعة والتقرير البيئي فقد تباين نطاق وجودة المعلومات البيئية التي تتضمنها، حيث تقوم بعض المؤسسات بالتقرير عن أدائها بالتركيز فقط على المشاكل البيئية، ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات كما يلي:

1.4. النتائج:

- لا يوجد إدراك لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهداف تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته.
- لا تتوفر متطلبات المراجعة البيئية لدى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي ويرجع ذلك لغياب الوعي والتعليم المهني المستمر لأعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
- عدم قيام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأعمال المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته، حيث أكدت عينة الدراسة أنه لا يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للوحدات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي.
- هناك معوقات يرى أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي أنها تحد من تطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته أهمها غياب السياسات الحكومية الواضحة للمحافظة على البيئة، وغياب التشريعات واللوائح والقوانين والمعايير المنظمة للمراجعة البيئية، وعدم قناعة المسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي بأهمية ودور المراجعة البيئية، وعدم توفر الدراية والخبرات والمهارات الكافية لتنفيذ المراجعة البيئية لدى مراجعي الديوان.

2.4. التوصيات:

- ضرورة قيام ديوان المحاسبة الليبي بأعداد دورات تدريبية وتأهيلية لمراجعي وأعضاء الديوان لرفع كفاءتهم للقيام بأعمال المراجعة البيئية في المؤسسات الخاضعة لرقابته.
- ضرورة قيام ديوان المحاسبة الليبي بالتعاون مع الجهات التشريعية بإصدار مجموعة من التشريعات التي تلزم المؤسسات ذات الأثر البيئي بتطبيق المراجعة البيئية وتتيح المجال لأعضاء ومراجعي الديوان بالقيام بأعمال المراجعة البيئية.
- ضرورة قيام ديوان المحاسبة الليبي بنشر الوعي بثقافة المحاسبة والمراجعة البيئية بين أعضاء الديوان.

5. قائمة المراجع:

- الراحلة، محمد ياسين. (2011). ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 18، الصفحات 199-218.
- السقا، السيد أحمد. (2021). مشاكل معاصرة في المراجعة. مطبعة دار الثقافة، الأردن، الصفحة 12، 43.
- السوكني، أبو القاسم محمد. (2018). أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الدراسات الاقتصادية، الصفحات 76-98.
- الطرلي، محمد. (2018). معوقات القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية بالشركات الليبية (دراسة ميدانية على مصانع الاسمنت بمدينة زليتن). مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد جامعة بني وليد، العدد 6، ليبيا، الصفحات 142-162.
- الغول، رشا. (2014). المراجعة البيئية: التأصيل النظري والممارسات المهنية. مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى.
- المقريف، إمام محمد. (2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي مكطلب لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 4، الصفحات 381-400.
- النعاس، نرمين خليفة. (2019). ديوان المحاسبة الليبي والرقابة على البيئة بين النص والواقع (دراسة تحليلية مقارنة)، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد 3، ليبيا، الصفحات 1-19.
- حمدان، خولة حسين. (2014). دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، كلية الاقتصاد جامعة بغداد، العدد 4، العراق، الصفحات 67-89.
- رشيد، علي باسم. (2017). إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة (دراسة ميدانية على جهاز المركزي للمحاسبات). مجلة العلوم الإدارية والمالية، الصفحة 42، 53.
- سعد، صالح عبدالرحمن. (2007). المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية (ممارسة الحالية والمستقبلية). مجلة جامعة عبدالعزيز الاقتصادية، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبدالعزيز، العدد 2، السعودية، الصفحات 83-150.
- شهدا، محمد عبدالعزيز. (2020). مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي (دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي). مجلة آفاق اقتصادية، الصفحات 119-143.

- صابر، محمد محمد. (2019). إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير معلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة (نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية). مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد 2، الصفحات 297-328.
- عامر، عائشة؛ والمزوعي، عمر. (2017). إدراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح البيئي في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للنفط). المؤتمر الأكاديمي الأول للدراسات الاقتصادية والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم العلوم السياسية جامعة مصراتة، ليبيا، الصفحات 65-91.
- عثمان؛ نور، والشلي؛ إحسان. (2012). تقويم تجربة المراجعة البيئية في ديوان المراجعة القومي. مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، العددان 1. 2، السودان.
- كريات، موسى محمد. (2020). مدى إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في شركات صناعة الإسمنت العاملة في ليبيا. مجلة آفاق اقتصادية، جامعة المرقب، العدد6، ليبيا، الصفحات 23-53.
- لطف، أمين السيد. (2007). دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد. مطبعة الدار الجامعية، مصر، الصفحة 24، 29، 51.
- ميلاد، حسين إبراهيم حسين. (2021). أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي. مجلة آفاق اقتصادية، الصفحات 53-77.