

انعكاسات التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة مختارة من الوحدات الاقتصادية

منهل مجيد أحمد العلي^(١)

الملخص

يتناول هذا البحث المعلومات الموثوق التي تعطي تفاصيل أضرار التلوث البيئي والتي يحدد سببه نشاط الوحدة الاقتصادية. ان اغلب تلك التأثيرات تتمثل بالاتي (انبعاث الغازات، التلوث المتسبب عن المياه او الهواء ، الاشعاعات، المخلفات الصناعية، الاهتزازات، النفايات، ... الخ). ومن الضروري تواجد الانظمة البيئية التي تضعها ادارات الوحدات ذات النشاط البيئي والعمل على فحص تلك الانظمة من قبل مراقبي حسابات مستقلين (مدقق خارجي) او اية جهة تحدها قوانين حماية البيئة وكذلك فحص الانشطة البيئية لتلك الوحدات لتحديد مدى التأثير البيئي على حياة العاملين في تلك الوحدات او حياة عموم ابناء المجتمع بشكل عام وكذلك تحديد الانعكاسات التي تسببها تلك الانشطة البيئية او عمل مراقبي الحسابات عند ممارستهم لمهامهم في تدقيق تلك الأنشطة وإعدادها ومراجعة تقاريرهم النهائية وبقية المهام التي يوكلون بتنفيذها عند مراجعة القوائم المالية.

Abstract

The present research tackles the credible information which gives details on the pollution due to the activities of the economic units. The effects of pollution are represented by gases, polluted water and air, radiation, industrial waters, vibrations, and trash. Management of units must establish environment system and periodically check environmental activities using neutral accountants or any other official side appointed by regulations environment protection. The effects of those activities should be checked to show their impact en the employees, workers, the environment, and the accountants during their work in such units. Their should be reviewed and considered to estimate the effect of pollution on their health whend doing their job.

(١) مدرس، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

المقدمة

أصبحت البيئة اليوم محط اهتمام العديد من وسائل الأعلام في الوحدات الاقتصادية و الأدبيات الاجتماعية لما لها من تأثير مباشر على حياة الإنسان والحيوان والنبات . فقد أصبح التلوث البيئي الناتج عن الاستخدام غير الكفوء للتقنيات المختلفة أو عدم كفاءتها أو تقادمها ذا أهمية بالغة بالنسبة إلى الدول والمنظمات والجمعيات المهنية والعلمية الهادفة إلى حماية البيئة والمحافظة عليها ، وهي بحاجة دائما إلى المعلومات الموثوقة التي تعطي بعض التفاصيل عن الأضرار التي يسببها التلوث البيئي أو كافة التأثيرات البيئية الأخرى (الضجيج ، انبعاث الغازات والأبخرة ، المياه الملوثة ، الإشعاعات ، المخلفات الصناعية ، الاهتزازات ، النفايات .الخ).

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في ضرورة اهتمام مراقب الحسابات بمتابعة التأثيرات البيئية الناجمة عن العمليات التشغيلية لا نشطة الوحدات ذات التأثير البيئي وكيفية معالجة انعكاسات تلك التأثيرات.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في تحسين الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية المختلفة وخصوصا ذات التأثير البيئي وذلك من خلال قيامه بتدقيق ادائها وانشطتها المختلفة.

أهداف البحث : يهدف البحث لتحقيق الآتي :

١- بيان اهم الاشارات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي على عمل مراقب الحسابات

٢- التعرف على اثر التأثيرات البيئية لانشطة الوحدة الاقتصادية عند اعداد وتنفيذ عملية فحص وتدقيق قوائمها المالية من قبل مراقب الحسابات .

فرضية البحث ينبع البحث من الفرضية الاساسية الآتية:

لابد من ان يكون للتأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية تأثير على ممارسة مراقبي الحسابات للمهام المناطة بهم وفي ظل وجود تلك التأثيرات لابد من ان يكون لديهم إلمام كاف بها ليتمكنوا من أداء واجباتهم وتنفيذها على أحسن وجه.

منهجية البحث

مادام البحث يتناول جانبيين أساسيين الأول يتطرق للناحية النظرية وبيان اهم التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي على عمل مراقب الحسابات فقد اعتمد الباحث في كتابته على المنهج الوصفي من خلال ما تيسر للباحث الإطلاع عليه من كتب ودراسات وأطاريح كتبت عن الموضوع , اما الجانب الثاني فهو تطبيقي اعتمد فيه الباحث على المنهج التحليلي من خلال تحليله للاجابات في استمارة الاستبيان التي أعدها الباحث والمتضمنة لمجموعة من الأسئلة التي طرحت لعدد مراقبي الحسابات في الوحدات عينة البحث

ووصولاً لتحقيق أهمية البحث وفرضيته فقد تم تقسيمه إلى الفقرات الآتية:

أولاً : طبيعة التدقيق البيئي.

ثانياً: اتجاهات التدقيق البيئي دولياً.

ثالثاً: اثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات / الجانب التطبيقي.

أولاً: طبيعة التدقيق البيئي

الاتحاد الدولي للمحاسبين اصدر بياناً دولياً حول ممارسة التدقيق بعنوان عدّ الأمور البيئية في تدقيق البيانات المالية ، ويعلق على ذلك السيد روبرت سي روسي رئيس لجنة ممارسة التدقيق دولياً قائلاً : ((اصبحت الامور البيئية هامة لعدد متزايد من المنشآت وان لجنة ممارسة التدقيق الدولية زادت التركيز على تقديم الارشاد العملي بشأن تطبيق التدقيق البيئي خاصة عندما تكون البيئة هامة بالنسبة للبيانات المالية لهذه المنشآت والتي لا بد من ان تاخذ نظر الاعتبار القوانين والانظمة البيئية ذات العلاقة والحصول على معرفة كافية بأساليب العمل فيما يتعلق بالامور البيئية والاستفادة من عمل خبراء البيئة .) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998 : ١٢)

في حين يرى آخرون على انه يجب على المدقق ان يدرك جيداً أن عدم امتثال الوحدات الاقتصادية للقوانين والانظمة البيئية من شأنه ان يؤثر بشكل مادي في المركز المالي للوحدة (ابو غزالة ، ١٩٩٨ : ٧)

ولبيان طبيعة التدقيق البيئي لا بد من التعرف على (مفهومه واهدافه ومجالاته واهميته).

مفهوم التدقيق البيئي

عرف التدقيق البيئي بأنه : فحص العمليات التشغيلية لمنشأة معينة لبيان التأثيرات البيئية الناجمة عنها وتقويم إجراءات المعالجة من أجل إعطاء الرأي في مدى التزام المنشأة بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها. (جمعة ، ١٩٩٨ : ٥٣)

مع ان التعريف السابق لم يشر الى مخرجات المحاسبة البيئية كمدخلات أساسية للتدقيق البيئي الا انه يتصف بالشمول والتحديد فهو يحدد إجراءات التدقيق البيئي بالاتي :

١. فحص العمليات التشغيلية .
٢. تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها.
٣. مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها.

تقديم الرأي.

بينما يرى آخرون ان التدقيق البيئي ما هو الا (فحص دوري منظم وموضوعي للأداء البيئي يتم من خلال أشخاص متخصصين سواء أكانوا من داخل الوحدة او خارجها للتأكد من ان الوحدة ملتزمة بالقوانين والسياسات الادارية والبيئية وتقويم فاعلية البرامج الإدارية والبيئية وتوصيل تلك النتائج التي تم التوصل اليها الى الأطراف المهتمة بذلك (غالي ٢٠٠١ ، : ٤٣٣-٤٣٤)

كما عرف آخرون التدقيق البيئي بأنه (قياس تأثيرات العمليات المختلفة التي تقوم بها أية وحدة على البيئة بشكل عام مقارنة مع ما هو مقرر من الزمن بموجب معايير معينة وايجاد طريقة لايجاد كلفة تلك التأثيرات بطريقة معقولة (بطرس ، ١٩٩٤ : ٣١٠)

وعرف أيضاً بأنه (عملية منتظمة موضوعية تنطوي على جمع وتقويم الأدلة والقوائم من قبل فريق عمل متكامل الاختصاصات المتعلقة بالانشطة البيئية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق (الطائي ، ٢٠٠٢ : ٢٥-٢٦)

فحص العمليات التشغيلية

في هذا المجال يجب على المدقق ان يحدد المواد الاولية المستخدمة في التصنيع وخصائصها والطرق المناسبة لخرزنها وهل تحتوي على مواد كيميائية خطيرة او سامة يمكن ان تنبعث على شكل ابخرة وغازات تؤثر في البيئة الخارجية وافرادالمجتمع المحيط بالوحدة الاقتصادية ، وكذلك الضوضاء والضجيج والاشعاعات والاهتزازات وتلوث الاراضي وكل

اشكال التلوث المؤثرة بشكل مباشر او غير مباشر على اشكال الحياة و الموارد الطبيعية ، كما انه يجب على المدقق ملاحظة الضوابط والمعايير البيئية التي تفرضها الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه المواد وطرائق تخزينها وتصنيعها وماهي الاجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث الذي يتعرض له السكان في البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية. (الطائي ، ٢٠٠٢ : ١٠٠-١٠٥)

2-تقويم اجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها

تتطلب هذه العملية خبرة فنية واسعة من قبل المدقق في مسالة تحديد الاساليب و الممارسات الواجب اعتمادها من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية للسيطرة على التلوث و ترشيد استهلاك الموارد الطبيعية ، فمطلوب منه معرفة الحدود المقبولة لنسب التلوث على وفق المعايير المحددة بخصوص التراكيز والاجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى اقترابها من المعايير المعتمدة عن طريق اجراء التحليلات والفحوص المختبرية قبل المعالجة (الطائي، ٢٠٠٢ : ١٠٦)، فاستخدام التحليل المخبري في المختبرات يمثل احد الاساليب الفنية الفعالة للتدقيق فبدون ذلك التحليل لا يستطيع المدققون في الوحدات ذات الطبيعة التشغيلية يبدوا رأيهم الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية المعروضة ومصداقيتها عليهم الا بوجود ادلة اثبات كافية وملائمة معتمدة على تقارير المختصين باجراء التحليل والفحوصات المختبرية وقيامهم بعمليات تقويم اجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها في السيطرة على اخطار التلوث سواء كانت تلك الاخطار تتعلق بـ(حالات التسمم بالرصاص او مياه الشرب غير الصحي، تلوث اللحوم ، خطورة احوال المناجم ، الامراض الناشئة عن الاتربة والغازات الخ (زاكيا، ١٩٩٠ : ١٢)

3- مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها.

يقصد بهذه المعايير المقاييس المحددة طبقا لمستويات التلوث المسموح بها ، ويجب ان تتصف هذه المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف (جمعة ، ١٩٩٨ : ١٠٧). ويؤكد البعض أنه يمكن تحديد مصادر تلك المعايير بالاتي (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٩٥)

- المعايير الواردة في القوانين والانظمة واللوائح المحلية.
- المعايير والمواصفات المعتمدة في دول اخرى.
- نتائج تقويم الاداء البيئي لفترات سابقة.

4- تقديم الرأي

في مجال مهنة التدقيق نجد ان المدقق يصدر رايه فيما يتعلق بمدى صدق القوائم المالية ووضوحها في اظهار نتيجة اعمال المنشأة والمركز المالي وبالتالي فهو يعتمد على فحص ودراسة القرائن والادلة الكافية للتعبير عن مثل هذا الرأي . (الصحن واخرون، ١٩٨٦ : ٩٨ - ٩٩).

إذ ان فقرة الرأي في تقرير المدقق البيئي لا بد من ان تعبر عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمعايير والمحددات المعتمدة للسيطرة على التلوث والمحافظة على الموارد الطبيعية على وفق القوانين والانظمة والتعليمات الصادرة او المعمول بها في هذا -الخصوص والتي لا بد من ان تتضمن الفقرات الاتية (جمعة، ١٩٩٨ : ١١١)

مدى توافق عمليات التشغيل في الوحدة الاقتصادية مع المعايير والمحددات المعتمدة بموجب القوانين والانظمة والتعليمات للسيطرة على التلوث وحماية البيئة وتحسينها .

- موقف الوحدة الاقتصادية ازاء المسؤوليات الاجتماعية في السيطرة على التلوث البيئي الحاصل في الموارد الطبيعية الناشئ عن عملياتها التشغيلية ومدى الافصاح عن ذلك في التقارير الختامية .

- مدى كفاءة اجراءات المعالجة وفعاليتها ووسائل الرقابة المهنية وحمايتها وسلامتها المطبقة من قبل الوحدة.

كما عرف التدقيق البيئي على انه (تقييم منظم لتحديد مدى تمشي كل من نظام الادارة البيئية والاداء البيئي للوحدات الاقتصادية مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية النظام وملاءمته لانجاز السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية). (british standard institution,1992)

كذلك عرف التدقيق البيئي بانه (اداة ادارية تشمل تقييم منظم موضوعي ، دوري ، موثوق لاداء الوحدة الاقتصادية ونظام الادارة والمعدات المتعلقة بحماية البيئة و ذلك بهدف المساعدة في تحقيق الرقابة الادارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بسياسات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات القوانين النافذة). (لطي ، ١٩٩٧ ، : ١٤٧-١٤٩)

وجاء تعريف احد الكتاب بان التدقيق البيئي ما هو الا نوع من انواع التدقيق الاجتماعي الذي يهتم باجراء فحص منظم ودوري وموضوعي للاداء البيئي الذي يتم أما بواسطة أفراد

متخصصين داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها وكذلك للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها. (غالي ، ٢٠٠١ : ٤٣٢)

تأسيسا على ما سبق يتضح للباحث بأنه حتى الآن لا يوجد اتفاق محدد لتعريف التدقيق البيئي و تتفق المفاهيم جميعها التي برزت حول بيان ماهية التدقيق البيئي على انه أداة إدارية قد تم تطويرها استجابة للاهتمام المتزايد من جانب الوحدة الاقتصادية بتأثير أنشطتها على البيئة.

اهداف التدقيق البيئي

المتتبع لادبيات التدقيق والرقابة يلاحظ بأنه يمكن تحديد الأهداف التي يسعى إليها المدقق البيئي بالاتي:

١- فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة وتدقيقها والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية لحماية البيئة وتحسينها وتحديد مدى تأثيرها في نتائج الأعمال والمركز المالي(جمعة ، ١٩٩٨ : ١٩٨)

٢- فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه والتأكد من صحة الإجراءات الرقابية المتبعة لضبط عمليات تنفيذ برامج حماية البيئة وأنشطتها وكذلك فحص الوثائق والمستندات والجدول المتضمنة لنتائج الفحوصات المخبرية والتأكد من مدى موافقتها مع المعايير التي تحددها القوانين والانظمة والتعليمات..(جمعة ، ١٩٩٨ : ١٦)

٣- التحقق من كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة والإجراءات ووسائل الوقاية والحماية التي تنفذها الوحدة الاقتصادية للحفاظ على البيئة.

٤- إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة الإفصاح المحاسبي ومصداقيته عن التأثيرات السلبية والايجابية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على البيئة ومدى تحمل ادارة تلك الوحدات لمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية

مجالات التدقيق البيئي

تتمثل مجالات التدقيق البيئي بالاتي:

١- العمليات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية والبرامج والانشطة والاجراءات الموضوعة لمعالجة الآثار السلبية لهذه العمليات.

٢- معايير الأداء التي تحددها القوانين والانظمة والتعليمات وأية جهة أخرى بهدف حماية

البيئة وتحسينها.

٣- كل المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات المالية الخاصة بإجراءات حماية البيئة و
وقايتها.

٤- نظام الرقابة الداخلية على أنشطة حماية البيئة وبرامجها.

٥- القوائم والتقارير المحاسبية التي تفصح عن التأثيرات السلبية والايجابية ل أنشطة
الوحدة الاقتصادية.

أهمية التدقيق البيئي

تنبع أهمية التدقيق البيئي في مدى إمكانيته في توفير معلومات موثوقة عن أداء
الوحدة الاقتصادية في المجالات التالية:

- معلومات تتعلق بمجال تحديد فاعلية البرامج والانشطة التي تبنتها الوحدة الاقتصادية
لحماية البيئة والمحافظة عليها.

- معلومات تتعلق بالمجال الاجرائي لتنفيذ حماية البيئة خصوصا في حالة كون الجهات
الرقابية حكومية.

- معلومات تتعلق بدعم موثوقية عملية الافصاح المحاسبي عن الاثار السلبية لنشاط الوحدة
الاقتصادية ومدى مساهمتها في حماية البيئة.

العلاقة بين التدقيق الاجتماعي والتدقيق البيئي :

يمكن تحديد العلاقة بين التدقيق الاجتماعي والتدقيق البيئي من خلال التعرف على النواحي
الآتية

أ - من حيث المفهوم عرف التدقيق الاجتماعي بأنه فحص للاداء الاجتماعي وتقييمه ، ممثلا
بالبرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التحقق من ملاءمة الافصاح وكفايته في القوائم
المالية والتقارير الاجتماعية والتعبير عن مدى تنفيذ الوحدة في المسؤوليات الاجتماعية.
في حين ان التدقيق البيئي قد عرف بأنه فحص منظم ودوري للاداء البيئي لفريق عمل
كامل الاختصاصات التي تتعلق بالانشطة البيئية بما يتفق مع القوانين والسياسات
الادارية والبيئية وتقويم فاعلية الوحدة البيئية وأنشطتها وتوصيلها الى الاطراف التي
يهمها تلك النتائج .

ب- من حيث الاهداف

يهدف التدقيق الاجتماعي الى تحقيق الاتي(١) (كوثر الابجي ، ١٩٨٧ : ٢٣):-

- ١- التأكد من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وصحتها المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية
 - ٢- فحص الاداء الاجتماعي ومراقبته واعداد التقارير عنه
- أما التدقيق البيئي فيهدف الى تحقيق الاتي (نشوان، ٢٠٠٢: ٤٦-٥٢) :-
- ابداء الري الفني المحايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية
 - التحقق من مدى كفاية وفاعلية البرامج والأنشطة المتعلقة بالبيئة وحمايتها
 - فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه فيما يخص الأنشطة والبرامج البيئية
 - فحص المجموعة الدفترية والمستندية المتعلقة بالأنشطة البيئية والتأكد من قانونيتها وصلاحياتها للعمل .
- ج- من حيث المجالات اعني مجالات التدقيق الاجتماعي تتعلق بالاتي -
- الاهتمام بالأنشطة والبرامج الاجتماعية والبيئية
 - الاهتمام بالعاملين والمستهلكين
- في حين ان مجالات التدقيق البيئي تتحدد من خلال :-
- العمليات التشغيلية المتعلقة بالتأثيرات البيئية
 - اجراءات حماية البيئة وتحسينها وسبل تحقيق ذلك
 - بيان مدى التزام الوحدة بالتأثيرات البيئية والقوانين والانظمة البيئية
- مما سبق يمكن تحديد العلاقة بين التدقيق البيئي والتدقيق الاجتماعي كون التدقيق الاجتماعي يتضمن التدقيق البيئي (يعدّ التدقيق البيئي احد اجزاء التدقيق الاجتماعي)

ثانياً: اتجاهات التدقيق البيئي دولياً

ان مسألة دراسة اتجاهات التدقيق البيئي دولياً ضرورة وملحة خصوصاً إذ تتبلور الفائدة من هذه الدراسة على المستوى الدولي في مجال التدقيق البيئي في عملية اختيار الاسلوب الصحيح لتدقيق الوحدات الاقتصادية اعتماداً على الظروف والقوانين والإمكانات الخاصة بالأداء البيئي لتلك الوحدات وكيفية إجراء عملية تدقيقه من قبل الجهات الرقابية والمتخصصة في مجال تدقيق الحسابات .

وتهدف عملية دراسة تلك الاتجاهات إلى التعرف على الأسلوب الملائم والاستفادة من خبرات وتجارب اغلب الدول من اجل تحسين وحماية البيئة وتحديد السبل الكفيلة لمعالجة

الاضرار المترتبة عن ذلك الأداء على عموم أبناء المجتمع ولتعرف على التأثيرات المختلفة التي يحدثها نشاط الوحدات ذات التأثير البيئي على عمل مراقب الحسابات وعلى عملية التدقيق.

ومن اجل التعرف على تلك الاتجاهات الدولية فقد اعتمد الباحث في تحديد أسبقية الدول المهتمة بمراجعة البيئية وتدقيقها من اجل تحسين الأداء البيئي في الوحدات الاقتصادية وحماية البيئية من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها وبالشكل التالي:

١- التدقيق البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية.

٢- التدقيق البيئي في كندا.

٣- التدقيق البيئي في بعض دول أوروبا.

1- التدقيق البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية

المنتبع لادبيات الرقابة والتدقيق البيئي على المستوى الدولي يلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت سباقة في مجال حماية البيئة وتحسينها وتحديد سبل معالجة مشكلات التلوث والوقاية من الاضرار الناجمة وبيان مدى تأثير تلك الاضرار على عموم شرائح المجتمع.

فمثلا نلاحظ أن وكالة حماية البيئة الاميركية (EPA). Environmental Protection Agency قد تبنت عام ١٩٧٨ مجموعة قواعد صارمة وحازمة لحماية البيئة. ووضعت مجموعة من البرامج لمعالجة مشكلات التلوث والرقابة من الاضرار الناجمة عنه (غالي ، ٢٠٠١ : ٨٤٤)

كما اعدت اللجنة السابقة برامج للتدقيق البيئي عام ١٩٨٨ تضمن العناصر الآتية :
(Eoldbery ,S,R , Godwin 1995, 37-40,J,H)

١- فريق التدقيق البيئي يجب ان يكون مستقلا عن الانشطة التي يتم مراجعتها فضلاً عن اتصافه بالموضوعية والنزاهة في تنفيذ عملية التدقيق.

٢- بيان اهداف عملية التدقيق البيئي ومجالاته واجراءاته.

٣- يجب ان يكون فريق التدقيق البيئي مؤهلا علميا وعمليا ويمتلك المعرفة والمهارات والخبرة في مجال مراجعة الاداء البيئي وعلى كفاءة عالية في تحليل وتنفيذ برامج تدقيق الاداء البيئي .

- يقع على عاتق ذلك الفريق مساعدة ادارة الوحدة الاقتصادية في المجالات الآتية :
- أ. تصميم نظم المحافظة على البيئة وحمايتها واقتراح الحلول لمعالجة الاضرار المرتبة على مزاوله الوحدة الاقتصادية لانشطتها المختلفة .
 - ب. سبل تقييم الممارسات الادارية البيئية وتطويرها.
 - ج. مدى امكانية تخفيض المسببات سواء كانت مواد خام أم غيرها لاحداث الاضرار البيئية .
 - د. المساهمة في تحقيق اقصى استخدام امثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية سواء أكانت صناعية أم خدمية او غير ذلك بما يحقق تحسين للاداء ونتاجية عالية.
 - هـ. تقييم المخاطر البيئية والالتزام باجراءات جودة التدقيق البيئي

Quality Assurance

٤. توفر تأكيد معقول Reasonable Assurance عن تنفيذ عملية التدقيق بشكل موضوعي عن طريق جمع المعلومات الكافية والفعالة وتحليلها وتفسيرها لتحقيق أهدافه .

٥. على مراقبي الحسابات كافة وادارات النظم البيئية في الوحدة الاقتصادية ذات التأثير البيئي الالتزام بالاجراءات المحددة والواضحة لمراجعة الاداء البيئي واعداد تقارير عن نتائج عملية التدقيق والاجراءات المصححة الواجب اتخاذها والتوقيت المناسب لذلك .

اضافة لما حددته وكالة حماية البيئة في اميركا يلاحظ الباحث أن هيئة تداول الاوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الاميركية كان لها دور فعال على الوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي لتطوير نظم التدقيق فيها و مدى التزامها بالانظمة والقوانين والتعليقات البيئية والافصاح الفعال والكامل على المعلومات كافة المتعلقة بالبيئة والمتعلق بانظمة الوحدات الاقتصادية ومدى تطبيقها والتزامها بالقوانين البيئية وكيفية معالجة او التخلص من الموجودات او المواقع المسببة لتلك الاضرار البيئية (Committee on fian aspects of corporate gorer an.)

٢ . التدقيق البيئي في كندا :

اصدرت الحكومة الكندية عام ١٩٩٠ خطة لحماية البيئة والمحافظة عليها سميت هذه الخطة (GREEN PLAN) وهذه الخطة قد اعتمدت من قبلها وتتضمن أسلوب تطبيق الجهات الحكومية اجراءات التدقيق البيئي وتهدف هذه الخطة الى تحقيق الآتي (Ibid . pp40-41)

- تقييم المخاطر البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية .

- تقييم اية تاثيرات بيئية سببتها الوحدات الاقتصادية .
 - الوصول الى استخدام كفوء و فعال للموارد المتاحة لتلك الوحدات .
- و المتبع لادبيات الفقه الرقابي و التدقيقي بخصوص البيئة في كندا يلاحظ ايضا وجود اهتمام متزايد من قبل الجهات و الهيئات المهنية (المعنية بشؤون مهنة التدقيق) قد اصدرت تلك الهيئات مجموعة من القوائم المتعلقة بالمبادئ و الاهداف و الواجبات البيئية للوحدة الاقتصادية International chamber of commerce British مثل Institute of management (ICC) Environmental charts قد تضمنت تلك القوائم ايضا لم المجالات البيئية الواجب اعتمادها من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة عن تخطيط عملية التدقيق البيئي وتنفيذها واهم المبادئ التي تضمنتها تلك القوائم تتلخص بالنقاط التالية (Cock burn, D,J., "Isinternal control 1987 : 50-53)
- (A panace
- تحديد مسببات تخفيض الاضرار البيئية ومسببات التلوث البيئي (نتيجة الهواء او المياه او الاتربة).
 - بيان مدى تاثير الملفات المترتبة على نشاط الوحدة الاقتصادية في سبيل التخلص منها .
 - تخفيض المخاطر البيئية risk REDACTIOM وخصوصا مايتعلق منها بصحة العاملين و امانهم في الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي و ابناء المجتمع بشكل عام .
 - الافصاح عن الحوادث البيئية و الاضرار البيئية و المخاطر البيئية التي كانت سببا في تهديد حياة العاملين و افراد المجتمع بشكل عام و التاثير على امانهم و صحتهم .
 - فضلا عن احتواء تلك القوائم على سبل استخدام و ترشيد الطاقات و تسويق المنتجات و الخدمات العلاجية للاضرار البيئية و كيفية استخدام الموارد الطبيعية و المحافظة عليها (Cock burn,D,J.,"Isinternal control A panace 1987 : 52)

ثالثا: التدقيق البيئي في اوربا

تضمن مشروع التدقيق البيئي المقترح عام ١٩٩٢ Enropear Commission of the communities والذي وافق عليه المجلس الاوربي في تلك السنة مجموعة من الاهداف أهمها:

- الوحدات الاقتصادية الصناعية تكون مراجعتها بيئيا لموقع واحد منها فقط دون بقية المواقع التي قد تمتلكها .
- يتضمن المشروع كتدقيق اقتصادي ذات الطابع البيئي الالتزام بالقوانين البيئية فضلا عن اعتمادها اسلوب الحماية البيئة و اداء التقييم الدوري للاداء البيئي لها .

كما حدد المشروع اهم المتطلبات الواجب تنفيذها من قبل الوحدات الاقتصادية

المساهمة في مشروع التدقيق البيئي والمتمثلة بالاتي:

١- الفحص البيئي للموقع والمتضمن لمجموعة الاجراءات التي تساعد المدقق الخارجي على توفير مستوى معقول من التاكيدات لدرجة الوثوق في المعلومات المالية وكذلك مجموعة الاسباب التي تجعله يعتقد بان المعلومات المالية لاتعطي وجهة نظر عادلة وصادقة .
(Goldbery,S,R,and Godwin ,J,H1995: 36)

٢- تحديد نظام لحماية البيئة يتضمن ما يلي:

- سياسة بيئية واضحة.

- اهداف بيئية.

- برنامج بيئي.

- برنامج تدقيق بيئي.

٣- لابد من ان يتضمن برنامج التدقيق البيئي العناصر التالية

(Dishop ,W.G,Steinberg R.M and gruber ,D.H,1992:6)

- التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية كافة ذات الطابع البيئي .

- معلومات عن العاملين ,معلومات عن القضايا البيئية,معلومات خارجية تتعلق بخارج الوحدة الاقتصادية, شكاوي الجمهور,الحوادث وسبل الحماية منها .

- مقدار المخلفات الانتاجية ومحاولات الوحدة للتخلص منها او تخفيضها .

- مقدار المواد الخام وسبل الادارة في اختيارها ونقلها وخرنها .

٤- إعطاء حرية لكل دول الاعضاء في المجلس الاوربي كاملة لانشاء نظام لاعتماد المدققين البيئيين لمزاولة مهنة التدقيق البيئي .

٥- لابد من ان يتضمن التقرير البيئي الذي يعده المراجعين الخارجيين المعلومات التالية :

(Dishop ,W.G,Steinberg R.M and gruber ,D.H,1992:5)

• معلومات موثقة بارقام تتعلق بالاتي :

- كمية الانبعاثات المسببة للتلوث.

- كمية المخلفات الانتاجية.

- مقدار استهلاك المياه.

- اية موضوعات ذات صلة بالبيئة .

معلومات تتعلق بيكيفية اجراء تقييم للأداء البيئي والوقت المناسب لاجرائه.

٦- اهم الاوقات والعوامل المناسبة لاجراءات التأثيرات البيئية فضلا عن بيان اهم العوامل التي

تؤثر في تحديد فترات تكرار التدقيق البيئي والمتمثلة بالاتي: غالي ، (٢٠٠١ : ٤٤٧)

- تكون فترة التدقيق سنة واحدة في حالة كون التأثيرات البيئية لأنشطة الحداث الاقتصادية

بالغة او عالية.

- تكون فترة التدقيق البيئي سنتين اذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية معقولة او معتدلة.

- تكون فترة التدقيق البيئي ثلاث سنوات اذا كانت التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية منخفضة. وتعتمد الحالات الثالث السابقة على الممارسات الشخصية التقديرية بمقدار التأثيرات البيئية المترتبة على أنشطة الوحدات الاقتصادية والمواقع وتحديد فترات تكرار التدقيق (١).

وفيما يلي جدول يوضح مقارنة للدول الأجنبية المهمة بالمراجعة البيئية

جدول مقارنة للدول الأجنبية المهمة بالمراجعة البيئية

بقية الدول الاوروبية	كندا	الولايات المتحدة
الاعتماد حصرا على التدقيق البيئي والمشروع المقترح له عام ١٩٩٢ والمتضمن :- الفحص البيئي للموقع وتوفير مستوى معقول للتأكدات المتعلقة بالوثوق بالمعلومات المالية _ تحديد نظام لحماية البيئة متضمنا مجموعة من النواحي المتعلقة بالاهداف والسياسات البيئية _ وضع برنامج بيئي يأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من العناصر والمعلومات ذات الطابع البيئي _ تحديد فترة معقولة ومعتدلة لاجراء التدقيق البيئي بمعدل سنتين.	تنحصر مجالات التدقيق البيئي بالنواحي التالية ١- بيان مدى تخفيض الاضرار والتاثيرات البيئية. ٢- معرفة مدى تاثير المخلفات على أنشطة الوحدات البيئية . ٣- الافصاح عن العمليات والوحدات والاضرار والمخاطر البيئية وبيان مدى تاثيرها على المجتمع وكفيفة استخدامها والمحافظة عليها .	تنحصر مجالات التدقيق البيئي بالنواحي التالية :- ا- تصميم نظم المحافظة على البيئة وحمايتها . ب- تحقيق اقصى استخدام للموارد المتاحة والمتعلقة بتحسين الاداء. ج- تقييم المخاطر البيئية ودراسة التاثيرات وجودة المراجعة البيئية. د- توفير تاكيد معقول لتنفيذ عملية التدقيق البيئي. هـ- ملاحظة مدى التزام ادارة النظم البيئية ومراقب الحسابات باجراءات التدقيق البيئي واعداد التقارير عنها بالوقت المناسب . و- تدقيق مدى التزام الوحدات ذات التأثير البيئي بالقوانين البيئية والتعليمات البيئية.

ثالثاً: اثر التأثيرات البيئية لانظمة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات - الجانب التطبيقي.

ليبيان اثر التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات قد تضمنت هذه الفقرة توضيحا لاهم خطوات اعداد استمارة الاستبيان والاساليب الاحصائية المستخدمة في تصميم الاستمارة واعدادها فضلا عن بيان اهم الاساليب المستخدمة في تحليل بيانات الاستمارة ومدى تاثير فعالية اثر التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية في عمل مراقب الحسابات وذلك من خلال :

أولاً: اعداد قائمة الاستبيان.

ثانياً : عرض النتائج وتحليلها.

ثالثاً: بيان اثر التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي وفعاليتها على عمل مراقب الحسابات.

أولاً: اعداد قائمة الاستبيان.

يعدّ الاستبيان وسيلة طاقة وفعالية في تجميع البيانات وايضا وسيلة ادارية رئيسة من وسائل الإدارة الذات خصوصا عندما يكون لافراد العينة المختارة لاستبيان ما الحرية الكاملة للتعبير عن ارائها وإعطائها فرصة في إجابة الأسئلة التي احتوتها استمارة الاستبيان ما يأتي:

- صدق الاستبيان.

- ثبات الاستبيان.

صدق الاستبيان :

يمثل الصدق في الاستبيان (التعبير في تمثيل الظواهر والاحداث) احد المتطلبات الاساسية الواجب توافرها في مدى تحديد ملائمته ومناسبته لمشكلة البحث وفريضته واهدافه .

وقد تم عرض فقرتين التي تضمنها الاستبيان على مجموعة من مراقبي الحسابات المستقلين (المدقق الخارجي) والعاملين في ديوان الرقابة المالية بعده مدققاً خارجياً مسؤولاً عن تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية في القطاع الاشتراكي والعاملين في الوحدات التالية ذات الطابع البيئي :

- الشركة العامة للسمنت الشمالية في الموصل .

- الشركة العامة لكبريت المشراق في المنطقة الشمالية.
- مديرية سايلو الموصل .
- الشركة العامة للسكر في الموصل .
- دائرة كهرباء المنطقة الشمالية في الموصل.

ثبات الاستبيان

بغية الحصول على معلومات دقيقة وصحيحة وصولاً لتحقيق اهداف البحث فقد تم قياس ثبات الاستبيان الذي اعده الباحث عن طريق الاختبار واعادة الاختبار (test re test) على عينة عشوائية تتالف من ٣٠ فرداً من مراقبي الحسابات او المتخصصين في الشؤون المالية العاملين في ديوان الرقابة المالية والمنسبين للعمل في الوحدات عينة البحث إذ يمثلون نسبة ١٠٠٪ من مجموع افراد عينة البحث وقد تم اعطاؤهم الاختبار الاول ثم اعيد عليهم نفسه مرة ثانية بعد اسبوعين .

ولقد استخدم الباحث معامل الارتباط (person) لتحديد قوة وطبيعة العلاقة بين متغيرين بينما كان معدل الثبات ٨٥٪* .

وقد استخدم في الاجابات عن الاسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبيان سلم ليكرت (١-٥) درجات (الترتيب الخماسي في توزيع درجات الاجابة) فيدل رقم (١) على انه ليس هناك اثر للتأثيرات البيئية في عمل مراقب الحسابات اما الرقم (٥) فيدل على وجود اثر كبير جداً للتأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات وقد اعطيت الإجابة اتفق كلياً (٥) درجات واعطي لعبارة اتفق (٤) درجات ولعبارة غير متأكد (٣) درجات ام العبارة لا اتفق درجتان ودرجة واحدة لعبارة لا اتفق كلياً .

ثانياً : عرض النتائج وتحليلها لانشطة الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي

تضمنت هذه الفقرة تحليل لاهم النتائج التي حصل عليها الباحث في استبياناه وضمن النقاط التالية :

١- تحليل السمات الشخصية لافراد عينة البحث والتي تضمنت الفقرة اولاً من استمارة الاستبيان والحاوية على خمس فقرات اساسية هي (العمر ، سنوات الخبرة ، الحالة

* هذا العمل يستخدم لبيان صدق الاستبيان إذ اعطى الباحث له معدل ٨٥ كمعدل جيد للاختبار واعادة الاختبار الذي اجراه الباحث على عينة البحث لبيان مدى الاجابات الخاصة بالاستبيان.

العلمية ، العنوان الوظيفي) .

وتم تحليل اجابات مراقبي الحسابات في الدوائر عينة البحث على وفق الجداول الآتية:

جدول (١)

توزيع افراد عينة البحث حسب العمر

النسبة المئوية	العدد	الفئات العمرية
%٤٦	١٤	سنة ٣٠-٣٩
%٢٧	٠٨	سنة ٤٠-٤٩
%٢٧	٨٠	سنة ٥٠-٦٠
%١٠٠	٣٠	المجموع

من الجدول أعلاه يتضح ان ما نسبته ٧٣٪ من مراقبي الحسابات هم في عمر الشباب ويمتلكون القدرة والكفاءة العالية في انجاز مهامهم عن الأنشطة البيئية لوحدهم وما نسبته ٢٧٪ من الذين تبلغ اعمارهم ٥٠-٦٠ سنة فليدهم حتما خبرة متراكمة في انجاز أعمالهم.

جدول (٢)

توزيع افراد عينة البحث حسب الحالة العلمية

النسبة المئوية	العدد	التحصيل الدراسي
%٢٧	٨	شهادة إعدادية
%٢٣	٧	شهادة معهد محاسبة
-	-	شهادة بكالوريوس محاسبة
%٤٧	١٤	شهادة دبلوم عال محاسبة
%٣	١	شهادة ماجستير محاسبة
-	-	شهادة دكتوراه محاسبة
-	-	شهادة عليا في المحاسبة
%١٠٠	٣٠	المجموع

من الجدول السابق يتضح أن مانسبته ٢٧٪ هم من حملة الشهادة الاعدادية وان نسبة ٢٣٪ هم من حملة شهادة المعهد الفني تخصص محاسبة والنسبة الغالبة هم ممن حصلو على شهادة تخصص في المحاسبة وفي مراقبة الحسابات والتي تبلغ ٤٧٪ اما نسبة ٣٪ فهم من حملة ماجستير المحاسبة .

الجدول السابق يعطي مؤشراً ان معظم مراقبي الحسابات في دوائر عينة البحث هم ممن لديهم شهادة تخصص في المحاسبة وفي مراقبة الحسابات الامر الذي يجعلهم يمتلكون تصورات علمية وعملية في اعمال مراقبة الحسابات والارتقاء بمهنة التدقيق بالمستوى العالي وتقديم تقارير عن الاداء للوحدات المختلفة فضلاً عن الانعكاسات البيئية التي قد تترتب على نشاط وحدتهم .

جدول (٣)

توزيع افراد عينة البحث حسب سنوات خبرتهم في مجال مراقبة الحسابات

الفئات العمرية	العدد	النسبة المئوية
١-١٠ سنوات	٤	٥.١٣٪
١١-٢٠ سنة	١٠	٣٣٪
٢١-٣٠ سنة	٤	١٣.٥٪
٣١-٤٠ سنة	٣	١٠٪
٤١-٥٠ سنة	٧	٢٣٪
٥١-٦٠ سنة	٢	٧٪
المجموع	٣٠	١٠٠٪

يتضح من الجدول السابق ان الفئة من ١١-٢٠ سنة هي الاكثر تكرارا كونها تعطي مؤشراً ايجابياً على ان اغلب مراقبي الحسابات في هذا العمر سيمتلكون خبرة كبيرة في مجال مراقبة الحسابات فضلاً عن بقية الاعمار التي تضمنها الجدول.

الجدول (٤)

توزيع افراد عينة البحث حسب العنوان الوظيفي الذي يشغله في الوقت الحاضر

النسبة المئوية	العدد	الوظيفة
٪٧٠	٢١	مراقب حسابات
٪١٧	٥	مدير حسابات
٪١٣	٤	متخصص في ديوان الرقابة المالية
٪١٠٠	٣٠	المجموع

من الجدول السابق يتبين بان ما نسبته ٪٧٠ هم من مراقبي الحسابات وهذا يدل على ان هناك تحديداً دقيقاً وسليماً لعملية الرقابة على الحسابات وتشخيص الأداء بشكل دقيق سواء أكان الاداء بيئياً ام اداء يتعلق بالأنشطة الأخرى التي تتضمنها الوحدات الاقتصادية ثم تلتها النسبة ٪١٧ ممن هم يشغلون مناصب مديري حسابات والنسبة ٪١٣ ممن هم متخصصون في مجال الرقابة المالية والعاملون في الديوان والمنسبون في تلك الوحدات.

جدول (٥)

الحسابات التحليلات المتعلقة بانعكاسات التأثيرات البيئية

لأنشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية
١	هل ترى من الضروري امتلاك الشركات والوحدات الصناعية سياسات واضحة تجاه المحافظة على البيئة	٣.٤	٪٦٨
٢	هل ترى ان وجود انعكاس على عمل مراقب الحسابات من التأثيرات البيئية لنشاط الوحدة الاقتصادية	٣.٩	٪٧٨
٣	هل ترى ان وجود نص قانوني الزامي للوحدات الصناعية ذات التأثير على البيئة يخدم المجتمع من خلال: - فتح مزايا عديدة للعاملين مثل: - تقديم خدمات صحية للعاملين. - منح حوافز مادية ومعنوية للعاملين باستمرار. - نقل العاملين مجاناً من والى محل سكناهم.	٣.٥	٪٧١

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية
٤	هل ترى أن وضع معايير لقياس التلوث الناتج عن الأنشطة الصناعية ضروري	٣.٣	٪٦٦
٥	هل ان اعتماد الوحدة الصناعية على سجلات تحديد كمية المواد ونوعها وعددها التي لها اثار خطيرة على البيئة ضروري كوضع سجلات رقابية على النفايات المسببة للتلوث والمواد الكيميائية والمخلفات	٤.١	٪٨٢
٦	هل ترى ضرورة دراسة الجدوى البيئية لاي مشروع قبل التأسيس والحصول على الجدوى البيئية	٤.٣	٪٨٧
٧	ان الاعتماد على رأي مراقب الحسابات من قبل الهيئات المسؤولة عن حماية البيئة امر ضروري	٤.٣	٪ ٨٦.٥
٨	التدقيق والرقابة البيئية دور كبير في ترشيد القرارات الاستثمارية لاية وحدة اقتصادية ذات التأثير البيئي	٣.٧	٪٧٤
٩	لابد من فرض ضرائب عالية على كافة السلع المستوردة التي تسبب تلوثاً بيئياً	٢.٤	٪٤٨
١٠	هل ترى أن اصدار التشريعات اللازمة للمحافظة على المصادر الطبيعية (ماء،هواء،موارد بشرية،...الخ) ضروري للمحافظة على البيئة وضع حالات التلوث (الضوضاء،الاشعاعات،اية تاثيرات بيئية)	٤.١	٪٨٢
١١	لابد من وجود دليل إرشادي يحكم الوحدات الصناعية في سلوكها وتصرفاتها البيئية بالشكل المناسب ويحصل عليه مراقب الحسابات لتلك الوحدات ويساعده في انجاز مهامه	٤.٠٠	٪٨٠
١٢	يجب على مراقب الحسابات ان ياخذ باعتباره التاثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية عند اعداد ومراجعة القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية	٤.١	٪٨٢
١٣	يجب ان يتأكد مراقب الحسابات من ان الهدف من مراقبة القوائم المالية ليس هو فقط التعبير عن رأيه فيما يتعلق بمدى فاعلية نظام الادارة البيئية المطبق في الوحدة الاقتصادية او مدى	٤.٢	٪٨٤

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية
	التزامها بالقوانين البيئية التي تطبقها		
١٤	من اجل التعرف على بيان اثر التاثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية من قبل مراقب الحسابات لاية وحدة اقتصادية ذات تاثير بيئي لابد من ان يتأكد مراقب الحسابات من ان الاثر يتعلق بناحيتين هما: - الاثر عند مراجعة القوائم المالية . - الاثر عند اعداد القوائم المالية.	٤.١	٪٨٢
١٥	في الوحدات الاقتصادية الصناعية لا يترتب على نشاطها تكاليف والتزامات بيئية تؤثر على عملية اعداد قوائمها المالية	٣.٧	٪٧٤
١٦	المصرفوات البيئية هي التي تحمل على الفترة المحاسبية والتي لها صلة مباشرة او غير مباشرة بالمنافع التي تحقق عن تلك الفترة مثل: - مصرفوات معالجة مخلفات الانتاج. - مصرفوات التخلص من تلوث مواقع التشغيل. - مصرفوات برامج تدريب العاملين والمتعلقة بالنواحي البيئية. - المصرفوات التي تنفق على عملية التدقيق البيئي. - المصرفوات المنفقة على معالجة الاضرار البيئية التي ترتبت على انشطة الوحدات الاقتصادية في الماضي.	٤.٢	٪٨٤
١٧	يجب ان يأخذ مراقب الحسابات بنظر الاعتبار مسألة تاثير التاثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية من خلال بيان: - اثر التاثيرات البيئية في تخطيط عملية التدقيق . - اثر التاثيرات البيئية في تنفيذ عملية التدقيق . - اثر التاثيرات البيئية في اعداد تقريره.	٤.٤	٪٨٨
١٨	هل يلعب التعليم المهني والجامعي دوراً في المساهمة في الحفاظ على البيئة وتبني مواد دراسية في مجال تدقيق الاداء البيئي ومراقبته بشكل ضروري	٤.٢	٪٨٤

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية
١٩	يجب ان يخطط مراقب الحسابات بمستوى يمكن قبوله للمخاطر المتعلقة بعملية تدقيق الاداء البيئي والمخاطر اللازمة للاضرار البيئية المترتبة على أنشطة الوحدات الاقتصادية	٤.٣	٪٨٦
٢٠	لا بد من ان يحصل مراقب الحسابات على ادلة مراجعة كافية وملائمة لبعض ارصدة الحسابات ذات العلاقة بأنشطة الوحدات للاداء البيئية وتضمن ذلك في تقريره ومدى تأثيرها وتقييمها من قبله بشكل منطقي ومعقول	٤.٥	٪٩٠

التحليلات الخاصة بالجدول (٥)

١- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١)

اكدت نسبة ٦٨٪ من مجموع افراد عينة البحث المؤلفة من ٣٠ فرداً من مراقبي الحسابات في الوحدات الاقتصادية عينة البحث على ضرورة امتلاك الوحدات والشركات الصناعية سياسات واضحة للمحافظة على البيئة في حين لم يجب على هذا السؤال ما نسبته ٣٢٪ واظهر المتوسط الحسابي لعينة اجابات البحث بمقدار ٣.٤.

ولو اجرينا مقارنة للنسبة المئوية لاجابات اسئلة الاستبيان نجد ان هذا السؤال احتلت نسبة الاجابة فيه المرتبة (١٨).

٢- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٢)

الاختلاف الجوهرى بين هذا السؤال والسؤال رقم ١٢ من الاسئلة التي تضمنها الاستبيان هو ان عمل مراقب الحسابات في الوحدات الاقتصادية هو اعداد وتخطيط عملية التدقيق ، وضع برنامج تدقيقي ، اعداد تقرير نهائي ، توجيه الوحدة وارشادها نحو سبل حسن سير العمل فيها فضلاً عن انه يمكن ان يقدم بعض الخدمات الاستشارية لها او بعض المقترحات لحل المشاكل المتعلقة باعداد قوائمها المالية وتنفيذها ومراجعتها وفحصها الوثائق والسجلات والمستندات جميعها وما الى ذلك من المتطلبات الضرورية واللازمة لاجراء عملية التدقيق وتنفيذها ، مراجعة تقارير الاداء المحاسبي ومتابعته... الخ من الامور التي يكلف بها ، أما السؤال ١٢ من اسئلة الاستبيان فيخص جزءاً من عملية او مهام وهي تدقيق القوائم المالية وفحصها التي تعدها وتقديمها للوحدات الاقتصادية أما هذا

السؤال فيتضمن انعكاسات التأثيرات البيئية على عمل مراقب الحسابات بأكمله فقد اكدت نسبة ٧٨٪ من اجابات الاستبيان على انه لا بد من وجود انعكاسات للتأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات وكان تسلسل هذه النسبة بين اجابات أسئلة الاستبيان هو ١٤.

٣- فيما يخص اجابات السؤال (٣)

يتفق الباحث على ان وجود النصوص القانونية الالزامية في الوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي بتقديم خدمات لمنتسبي تلك الوحدات امر ضروري لخدمة المجتمع بكل شرائحه وافراده.

وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال ٣.٥ في حين كانت النسبة المئوية لاجابات مراقبي الحسابات في الوحدات الاقتصادية عينة البحث هو ٧١٪ وكان تسلسل تلك النسبة في النسب المئوية لاجابات اسئلة الاستبيان هو ١٧.

٤- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٤)

ان مسالة وضع معايير لقياس التلوث بعده يمثل احد انواع الاضرار التي قد تسببها الانشطة الصناعية ويتعرض لها العاملون في الوحدة الاقتصادية او ابناء المجتمع وكذلك الكائنات جميعها او قد تتسبب عن اسباب اخرى (تلوث المياه ، تلوث الهواء ،.....الخ). كانت الاجابة على هذا السؤال نسبة ٦٦٪ من مجموع افراد عينة البحث البالغة ٣٠ فردا أي ١٩ منهم في حين ان باقي افراد العينة لم يعر اهمية لمعايير قياس التلوث الناتج عن النشاط الصناعي لوحدات عينة البحث. وقد احتلت نسبة ٦٦٪ كتسلسل ١٩ من نسب اجابات اسئلة الاستبيان.

٥- فيما يخص اجابات السؤال (٥)

مسالة وجود سجلات ومستندات نظامية في وحدات عينة البحث مسألة ضرورية ومهمة لوضع وتهيئة سجلات رقابية تخص بعض القضايا البيئية كوجود النفايات والمخلفات وحالات التلوث.

وهذا ما اكدته اجابات المراقبين في وحدات عينة البحث فقد بلغت النسبة المئوية التي تؤكد على اهمية توافر تلك السجلات ما مقداره ٨٢٪ وبلغ المتوسط الحسابي ٤.١ وقد احتلت تلك النسبة المرتبة ١٠ من بين النسب المئوية لاجابات اسئلة الاستبيان.

٦- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٦)

كانت نسبة اجابات المراقبين ٨٧٪ متوسط حسابي ٤.٣ والتي تؤكد على ضرورة اجراء دراسة جدوى بيئية لاي مشروع او وحدة اقتصادية قبل إنشائها واحتلت نسبة هذا السؤال المرتبة (٣) من بين نسب اجابات اسئلة الاستبيان وهذا يدل على أهمية هذا السؤال بالنسبة لمراقبي الحسابات .

٧- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٧)

أكدت ما نسبته ٨٦.٥٪ من اجابات عينة البحث على أنه لا بد من اعتماد رأي مراقب الحسابات من قبل الهيئات المسؤولة عن الحماية ، وقد احتلت هذه النسبة من بين نسب اجابات اسئلة الاستبيان التسلسل ٤.

٨_ فيما يخص اجابات السؤال رقم (٨)

أكدت نسبة ٧٤٪ من الاجابات على ان للتدقيق والرقابة البيئية دوراً بارزاً وكبيراً في ترشيد أي قرار استثماري تتخذه الوحدات الاقتصادية وتكون هذه القرارات ذات تاثير بيئي في حين كانت نسبة ٢٦٪ من افراد عينة البحث مؤكدة على عدم وجود تأثير كبير وبارز للتدقيق والرقابة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية لتلك الوحدات.

واحتلت نسبة ٧٤٪ من بين تسلسلات النسب اجابات عينة البحث التسلسل ١٥ في حين كان المتوسط الحسابي لاجابات هذا السؤال من قبل افراد عينة البحث ٣.٧.

٩- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٩)

بلغت نسبة الاجابات لهذا السؤال من قبل مراقبي الحسابات وأفراد عينة البحث في الوحدات ذات الطابع البيئي ٤٨٪ إذ ان معظم افراد عينة البحث اكدوا على عدم وجود تاثير بارز وواضح في عمل مراقب الحسابات في حالة فرض ضرائب عالية على البضائع والسلع المستوردة من الخارج وقد كانت هذه النسبة تحمل التسلسل ٢٠ من بين النسب المنوية لاجابات اسئلة الاستبيان.

١٠- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٠)

بلغت نسبة اجابات هذا السؤال من قبل مراقبي الحسابات وأفراد عينة البحث الاخرين في الوحدات ذات التخصص البيئي ما نسبته ٨٢٪ والتي تؤكد على انه من الضروري اصدار التشريعات الخاصة بالمحافظة على المصادر الطبيعية للمحافظة على البيئة ومنع حالات التلوث وهذه النسبة تعطي مؤشراً ايجابياً حول اهمية اصدار مثل هذه

التشريعات فضلا عن انها تعطي مؤشرا حول اهمية مثل هذا السؤال الواجب طرحه على مراقبي الحسابات وغيرهم ممن يهتمهم متابعة حسن سير العمل في الوحدات الاقتصادية ومثلت هذه النسبة التسلسل ١١ من بين نسب اجابات اسئلة الاستبيان التي اعددها الباحث في حين بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال ٤.١.

١١- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١١)

بلغت نسبة ٨٠٪ من إجابات أفراد عينة البحث والتي تؤكد على ضرورة وجود دليل إرشادي يحكم تصرفات وسلوكيات البيئة للوحدات ذات التخصص البيئي وإنجاز مهام مراقبي الحسابات وقد احتلت هذه النسبة ١٣ من بين تسلسلات النسب المئوية لإجابات أسئلة الاستبيان وكان المتوسط الحسابي لهذا السؤال ٤.

١٢- فيما يخص إجابات السؤال رقم (١٢)

بلغت نسبة ٨٢٪ من إجابات أفراد عينة البحث والتي تؤكد على وجوب ان ياخذ مراقب الحسابات بعدة التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية عند مراجعة القوائم المالية واعداد تقريره ، وقد احتلت النسبة المرتبة ٩ في الاستبيان وكان المتوسط الحسابي ٤.١.

١٣- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٣)

كانت نسبة اجابات مراقبي الحسابات ومدراء الحسابات والمتخصصين في الوحدات عينة البحث ٨٤٪ والتي تؤكد انه يجب ان يتأكد مراقب الحسابات من أن الهدف من مراقبة القوائم المالية هو ليس فقط التعبير عن رايه فيما يتعلق بمدى فاعلية نظام الادارة البيئية في الوحدات المشمولة بالتدقيق البيئي ومدى التزامها بالأنظمة والقوانين البيئية التي تطبقها الوحدات ، وقد احتلت هذه النسبة التسلسل ٨.

١٤- فيما يخص إجابات السؤال رقم (١٤)

بلغت نسبة إجابات السؤال ١٤ ما نسبته ٨٢٪ والتي تؤكد على ان مراقب الحسابات في الوحدات ذات التخصص البيئي لا بد من ان يتأكد في ان اثر التأثيرات البيئية لا يمكن تحديده من قبل إلا بعد التأكد من ناحيتين أساسيتين هما:

- الأثر عند مراجعة القوائم المالية.

- الأثر عند إعداد القوائم المالية .

وقد احتلت النسبة السابقة من بين تسلسلات من إجابات أسئلة الاستبيان ١٢ وبلغ المتوسط الحسابي ٤.٢.

١٥- فيما يخص إجابات السؤال رقم (١٥)

كانت نسبة اجابات السؤال ١٥ من قبل افراد عينة البحث ٧٤٪ والتي لابد من إن يترتب على نشاط الوحدات ذات النشاط البيئي تكاليف والتزامات بيئية تؤثر في عملية اعداد قوائمها المالية.

وبلغ تسلسل هذه النسبة ١٦ من بين تسلسلات نسب اجابات اسئلة الاستبيان في حين بلغ المتوسط الحسابي ٣.٧.

١٦- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٦)

بلغت نسبة اجابات افراد عينة البحث ٨٤٪ والتي تؤكد على ان هنالك مجموعة من المصروفات البيئية الواجب التحقق منها عن فترة إعداد عملية التدقيق وتنفيذها واعداد تقرير مراقب الحسابات مثل :

- مصروفات معالجة المخلفات الانتاجية.
- مصروفات برامج تدريب العاملين .
- مصروفات التدقيق البيئي.
- مصروفات الاضرار البيئية.

وقد كان تسلسل هذه النسبة ٧ وبلغ المتوسط الحسابي ٤.٢.

١٧- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٧)

بلغت نسبة إجابات افراد عينة البحث ٨٨٪ والتي تؤكد على وجوب ان يأخذ مراقب الحسابات بعدّه مدى تاثير التأثيرات البيئية عند مراجعة القوائم المالية من خلال تحديد:

- اثر التأثيرات البيئية في تخطيط عملية التدقيق.
- اثر التأثيرات البيئية في تنفيذ عملية التدقيق.
- اثر التأثيرات البيئية في عملية اعداد تقرير مراقب الحسابات.

واحتلت نسبة ٨٨٪ من بين تسلسلات النسب لاجابات اسئلة الاستبيان المرتبة ٢ بما يدل على أهمية هذا السؤال وتعطي مؤشرا ايجابياً حول اخذ مراقب الحسابات بنظر الاعتبار مسالة تأثير التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية في عملية تدقيق القوائم المالية فيها خصوصاً عند التخطيط والتنفيذ لتلك العملية واعداد تقريره. في حين بلغ المتوسط الحسابي ٤.٤.

١٨- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٨)

أكدت نسبة ٨٤٪ من اجابات افراد عينة البحث حول أهمية التعليم المهني والجامعي في الرفد والمساهمة في الحفاظ على البيئة وحمايتها وكذلك دورها في مجال التدقيق ومراقبة الاداء البيئي وكان تسلسلها ٦ من بين النسب لاجابات اسئلة الاستبيان .

١٩- فيما يخص اجابات السؤال رقم (١٩)

بلغت اجابات افراد عينة البحث ما نسبته ٨٦٪ والتي تؤكد انه يجب ان يحتفظ مراقبي الحسابات بمستوى منخفض من التأكيدات المعقولة والمعتدلة للمخاطر المترتبة عن الاضرار البيئية والمخاطر الاخرى التي قد تتعرض لها الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي . وكان تسلسل هذه النسبة السابقة ٥ من بين نسب اجابات اسئلة الاستبيان التي أعدها الباحث وبلغ المتوسط الحسابي ٤.٣.

٢٠- فيما يخص اجابات السؤال رقم (٢٠)

حقق هذا السؤال اعلى نسبة من بين اجابات اسئلة الاستبيان لافراد عينة البحث حيث بلغت ٩٠٪ والتي تؤكد بانه لا بد من ان يحصل مراقب الحسابات على ادلة موضوعية لكي يتمكن من اعداد تقريره وبيان مدى التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ومدى الافصاح عنها في التقرير بشكل معقول ومقبول .

وقد احتلت هذه النسبة المرتبة الاولى من بين النسب لاجابات اسئلة الاستبيان وبلغ

المتوسط الحسابي ٤.٥.

تفاصيل التحليلات المتعلقة بالجدول (٥) الخاص بتحديد انعكاسات التأثيرات البيئية على

عمل مراقب الحسابات

درجات الأفضلية					النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الأسئلة
١	٢	٣	٤	٥			
٣	٦	٥	٧	٩	٦٨٪*	٣.٤*	١
٣	٢	٣	٩	١٣	٧٩٪	٣.٩	٢
٣	٤	٥	٩	٩	٧١٪	٣.٥	٣
٣	٨	٥	٥	٩	٦٦٪	٣.٣	٤
١١	٢	٤	٩	١٤	٨٢٪	٤.١	٥
٣	٣	٣	٨	١٣	٨٧٪	٤.٣	٦

—	—	٥	١٠	١٥	%٨٦	٤.٣	٧
١	٦	٤	٩	١٠	%٧٤	٣.٧	٨
٣	٤	١٤	٥	٤	%٤٨	٢.٤	٩
—	٣	٣	١٠	١٤	%٨٢	٤.١	١٠
—	٢	٧	٨	١٣	%٨٠	٤.٠	١١
—	٣	٥	٨	١٤	%٨٢	٤.١	١٢
—	—	٧	٩	١٤	%٨٤	٤.٢	١٣
—	—	٨	١١	١١	%٨٢	٤.١	١٤
—	٥	٧	٩	٩	%٧٤	٣.٧	١٥
—	—	٦	١١	١٣	%٨٤	٤.٢	١٦
—	—	٣	١٢	١٥	%٨٨	٤.٤	١٧
—	—	٣	١٧	١٠	%٨٤	٤.٢	١٨
—	—	—	١٢	١٨	%٨٦	٤.٣	١٩
—	—	—	١٤	١٦	%٩٠	٤.٥	ض

يمكن احتساب المتوسط الحسابي و النسب المئوية بالشكل الآتية :

١ . المتوسط الحسابي

٥=٤٥ (درجة الافضلية حسب سلم ليكرت) $9 \times$ الإجابة اتفق كليا

٤=٢٨ (درجة الافضلية حسب سلم ليكرت) $7 \times$ الإجابة اتفق

٣=١٥ (درجة الافضلية حسب سلم ليكرت) $5 \times$ الإجابة غير متأكد

٢=١٢ (درجة الافضلية حسب سلم ليكرت) $6 \times$ الإجابة لا اتفق

١=٣ (درجة الافضلية حسب سلم ليكرت) $3 \times$ الإجابة لا اتفق كليا

١٠٣ ٣٠

عليه المتوسط الحسابي يكون $30 \div 103 = 0.2912621359223301$

٢ . النسبة المئوية=المتوسط الحسابي \times عدد اسئلة الاستبيان

$$= (20 \times 3.433) = 68.66\%$$

وهكذا يتم اخراج المتوسط الحسابي والنسب المئوية لبقية اسئلة الاستبيان.

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

- ١- أصبحت البيئة اليوم محط اهتمام العديد من وسائل الأعلام في الوحدات الاقتصادية والأدبيات الاجتماعية لما لها من تأثير مباشر على حياة الإنسان والحيوان والنبات ، ولا بد من ان يكون لتأثيرات البيئة لأنشطة تلك الوحدات تأثير في ممارسة مراقبي الحسابات المستقلين للمهام المناطة بهم وفي ظل وجود تلك التأثيرات لا بد من ان يكون لديهم المام كافٍ بتلك التأثيرات في اداء وتنفيذ واجباتهم على احسن وجه.
- ٢- عرف التدقيق البيئي بانه فحص العمليات التشغيلية لمنشأة معينة لبيان التأثيرات البيئية الناجمة عنها وتقويم إجراءات المعالجة من اجل اعطاء الراي في مدى التزام المنشأة بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها ، بينما يرى آخرون بان التدقيق البيئي ما هو الا أداة إدارية تشمل تقييم موضوعي دوري موثوق به لاداء الوحدة الاقتصادية ونظام الإدارة المتعلق بحماية البيئة وتحسينها وتحقيق رقابة إدارية فعالة وقادرة على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بالقوانين البيئية.
- ٣- تتمثل إجراءات التدقيق البيئي للوحدات الاقتصادية بالاتي:
 - فحص العمليات التشغيلية .
 - تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها.
 - دراسة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها .
 - تحديد ووضوح فقرة رأي المدقق بخصوص الاداء البيئي لانشطة الوحدة الاقتصادية والتأثيرات المتعلقة به.
- ٤- تنحصر مجالات التدقيق البيئي بالاتي:
 - العمليات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية والبرامج والانشطة والاجراءات الموضوعية لمعالجة الآثار السلبية لهذه العمليات.
 - مدى التمسك من قبل الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي بالقوانين والانظمة والتعليمات الخاصة ببرامج حماية البيئة .
 - القوائم والتقارير المحاسبية التي تفصح عن التأثيرات السلبية والايجابية لانشطة الوحدة الاقتصادية.
- ٥- تنبع أهمية التدقيق البيئي في مدى امكانية توفر معلومات تتعلق بجمال البيئة وحمايتها

- وتحديد فاعلية البرامج والانشطة التي اتخذتها الوحدات ذات الطابع البيئي لحماية البيئة وتحسينها وكيفية الافصاح عنها في القوائم المالية وكل ما يتعلق بالاداء البيئي
- ٦- متتبع لادبيات الفقه الرقابي والتدقيقي في المجال الدولي يلاحظ وجود اهتمام متزايد من قبل العديد من الدول الاوربية بحماية البيئة ومكافحة الاضرار المترتبة على حياة الافراد الكائنات الحية جميعها فضلاً عن ان هناك اهتماماً متزايداً في المجال الدولي حول اهمية الدور الذي يمكن ان يؤديه التدقيق البيئي في تحسين الاداء البيئي للوحدات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها الوحدات الاقتصادية.
- ٧- لابد من ان يتضمن التقرير البيئي المعد من قبل أي مدقق خارجي وهذا ما اكدته معظم المنظمات الاوربية المعلومات التالية:
- كمية الانبعاثات المسببة للتلوث
 - كمية المخلفات الانتاجية.
 - مقدار استهلاك المياه.
 - اية موضوعات ذات صلة بالبيئة.
- ٨- ان الخطة الموضوعية في اوربا عام ١٩٩٢ بخصوص التدقيق البيئي كان هدفها الاتي:
- بيان اجراءات المدقق الخارجي على توفير مستوى معقول من التأكيدات لدرجة الوثوق في المعلومات المالية والبيئية وبين -المعلومات التي لاتعطي ذلك المستوى.
 - تحديد نظام لحماية البيئة.
 - بيان محتويات برنامج التدقيق البيئي.
 - اعطاء حرية لاعضاء المجلس الاوربي لانشاء نظام للتدقيق البيئي.
 - تحديد اوقات تكرار التدقيق البيئي وفتراته.
- ٩- يجب على مراقبي الحسابات المستقلين والمدققين الخارجيين مراعاة اثر التاثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية عند مراجعة القوائم المالية أو تدقيقها وكل ما له علاقة بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها واعداد التقرير.
- ١٠- على مراقب الحسابات المستقل عند اعداد تقريره (خصوصاً في حالة كونه يتضمن رايًا نظيفاً أو غير مقيد) ان يتأكد من النواحي التالية:
- وضوح الافصاح عن المعلومات والموضوعات ذات الصلة بالتاثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية ويتم الافصاح في تلك الحالة عن:

- المصروفات البيئية.

- التكاليف البيئية ذات الصلة بالمستقبل او العمليات المستقبلية.

- الالتزامات البيئية.

- التكاليف البيئية التي يتم رسملتها.

ثانياً: التوصيات

تنحصر أهم التوصيات التي يراها الباحث ضرورة لتحديد انعكاسات التأثيرات

لانشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات بالاتي:

١- استمرار الدراسات المستقبلية لقضايا حماية البيئة وتحسينها وبيان مدى التزام

مختلف الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي بالقوانين والأنظمة والتعليمات البيئية.

٢- تزويد الوحدات الاقتصادية ذات الطابع البيئي وتلبية طلبها وتغذيتها بالمعلومات

الملائمة عن تأثيراتها البيئية لأنشطتها المختلفة من قبل عموم أفراد المجتمع والعاملين

في تلك الوحدات وإداراتها والجهات الحكومية وغير الحكومية وغيرها.

٣- لا بد من فتح دورات تدريبية متخصصة بجودة المعلومات البيئية لجميع المدققين

ومراقبي حسابات الوحدات الاقتصادية من اجل زيادة فاعلية وكفاءة هؤلاء المدققين او

مراقبي الحسابات عن كيفية أداء مهامهم بدقة ويسر.

٤- لا بد من التعرف على تجارب الدول في مجال التدقيق البيئي وانعكاسات ذلك التدقيق على

عمل مراقبي الحسابات وعلى مهنة التدقيق او التدقيق بشكل عام من اجل زيادة فاعلية

المستوى المطلوب لمهنة التدقيق ورفعها إلى المستوى المطلوب بين بقية المهن وخفض

نسب الدعاوى المرفوعة على مراقبي الحسابات او على الوحدات الاقتصادية ذات

الطابع البيئي بسبب الأضرار التي قد تسببها الأنشطة المختلفة لتلك الوحدات للغير او

عدم تمكن مراقب الحسابات من متابعة حسن سير العمل البيئي منها او الاداء البيئي

وإعداد تقريره بشكل شكلي خالٍ من الموضوعية والدقة المطلوبة مما تسبب

انعكاسات سلبية على حقوق الغير .

٥- ضرورة وجود تحديد واضح ودقيق لانعكاسات التأثيرات البيئية لانشطة الوحدات

الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات يرى الباحث انه لا بد من النقاط الآتية اولاً:

- مساعدة واضعي السياسات البيئية للتعرف على التأثيرات البيئية لمختلف الأنشطة التي

تزاولها الوحدات الاقتصادية (في حالة وحدة صناعية).

-
- توفير معلومات مفيدة لكل أفراد المجتمع والجهات التي تهتم بالتدقيق البيئي عن التأثيرات البيئية للوحدات الاقتصادية المختلفة.
 - المساهمة في تقييم ومراجعة المعلومات المتعلقة بالتأثيرات البيئية للسلع والمنتجات جميعها اللتين تتعامل بهما مختلف الوحدات الاقتصادية .
 - دراسة اجراءات الرقابة على المخاطر البيئية التي قد تترتب على ما يأتي :
المخلفات.
 - المادة الكيميائية.
 - الانبعاثات الملوثة للهواء.
 - الضوضاء .
 - اية مسببات مؤثرة على حياة الكائنات الحية.
 - مراجعة نظم الادارة البيئية المضمنة للعناصر التالية :
 - ١- مفهوم نظام الادارة البيئية.
 - ٢- معايير نظم الادارة البيئية.
 - ٣- اجراءات مراجعة نظم الادارة البيئية.
 - ٤- تقرير المراجع او الفاحص عن نظام الادارة البيئية.يجب على الهيئات المهنية تطوير ارشادات ومعايير :
 - ١- قياس المصروفات والتكاليف والالتزامات ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لانشطة الوحدات الاقتصادية.
 - ٢- معايير الافصاح عن الاداء البيئي.

قائمة مصادر البحث

أولاً: المصادر العربية

-الرسائل الجامعية.

- ١- الطائي سلوان حافظ حميد كايد ، التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٢ .
- ٢- د.كمال حسن جمعة، المحاسبة والتدقيق البيئي ، دراسة تطبيقية في المنشأة العامة للصناعات الصوفية (معمل غسل الاصواف وصبغها في التاجي) ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد ، ١٩٩٨.
- ٣- نصر محمد محمد نشوان المحاسبة البيئية رسالة دكتوراه محاسبة جامعة بغداد ٢٠٠٢ .

-الدوريات

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (1998) ، البيان الدولي حول ممارسة التدقيق بعنوان ((اعتبار الامور البيئية في تدقيق البيانات المالية)) ، ترجمة امين فرج ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد ١٠٥ .
- ٢- ديوان الرقابة المالية ، (١٩٩٥) ، ادوار ومسؤولية الاجهزة العليا للرقابة في مراجعة قضايا البيئة والتنمية ، ورقة مقدمة للمؤتمر الدولي الخامس عشر للاجهزة العليا للرقابة المالية المنعقدة في القاهرة
- ٣- طلال ابو غزالة ، ((الحاجة العربية تتزايد لاهمية المحاسبة البيئية)) ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، (١٩٩٨) ، العدد ٥ ، عمان .
- ٤- د. كوثر عبد الفتاح الابجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات ، مجلة الخليج، العدد (٥) ، ١٩٨٧.
- ٥- د.نجيب سليمان بطرس ، التدقيق البيئي ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد العدد الاول ، ١٩٩٤.
- ٦- نيكولاس م.زاكيا ، (١٩٩٠)، التحليل المعلمي (المخبري) احد اساليب تدقيق الاداء ، مجلة الرقابة المالية ، السعودية ، .

ثانيا : الكتب

- ١- د.امين السيد احمد لطفي ، معايير التدقيق المهنية للرقابة على جودة اداء مراقبي الحسابات ، (١٩٩٧)، دار النهضة العربية ، القاهرة
- ٢- د.جورج دانيال غالي ، (٢٠٠١) ، تطوير مهنة التدقيق لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية .

المصادر الاجنبية:

1. British Standard Institution , (BSI) , 1992. .
2. Committee on Fian Aspects of corporate Gorer an.
3. Dishop ,W.G, Steinberg R.M. and Gruber ,D.H “ Every think you always wonted to know about internal control but were afraid to ask” internal auditor , 1992 p6.
4. Eoldbery ,S,R , and Godwin ,J,H “ foreign corrupt practices act some pitfalls and how to a void them” Journal of corporate Accounting and Finance “ 1995,p36.□

□