NTU Journal for Administrative and Human Sciences (2024) 4 (3) : 147 - 172
DOI: https://doi.org/10.56286/ntujahs.v4i3

IRAQI Academic Scientific Journals

JAHS NTU

P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index

The Reality of Environmental Oversight in Federal Board Of Supreme Audit and environmental audit procedures in accordance with INTOSAI standards in a manner consistent with the Iraqi reality

1. Dr. kubraa Muhammad Taher Hamoudi 1St
2. Ali Saad Ghazi Al-Tami 2nd
University of Mosul / College of Administration & Economics

Article Information

Received: 18-12- 2024
Accepted: 07-01-2024
Published online: 25-08-2024

Corresponding author:
Name: Ali Saad Ghazi Al-Tami
Affiliation: University of Mosul
Ali.21bap136@student.uomosul.edu.iq

Key Words:
Keyword 1 environmental audit.
Keyword 2, INTOSAI standards.

A B S T R A C T

The objective of the research is to show the extent to which the National Audit Office follows the INTOSAI standards for environmental auditing and the extent of the moral impact of the application of INTOSAI standards in the National Audit Office by studying and analyzing the role of INTOSAI standards in enhancing environmental audits and their application to the Badoush cement plant by the NAO, and showing how these standards provide a standard framework that auditors can use to assess the environmental impact of institutions and projects, and how to focus on the application of INTOSAI standards on a large scale.By the National Audit Office on Badoush Cement Plant Expansion.
The research reached a set of important results as follows:
It should be emphasized that the use of INTOSAI standards plays an important role in enhancing the quality of environmental performance reports. These standards provide a unified framework for environmental assessment and auditing, making it easy to measure and compare environmental performance over time and between units by the National Audit Office. These environmental reports can have a significant impact on improving the performance of industrial units and institutions in general.
The conclusions of the research indicate that the National Audit Office should expedite the implementation of these standards as it is considered the leader in the field of environmental auditing, as well as oblige the units to apply accounting for environmental performance in order to make the environmental audit process easier for auditors, as well as the importance of preparing guidelines and providing guidelines that serve as a reference for auditors.

THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE:
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

واقع الرقابة البيئية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وإجراءات التدقيق البيئي وفق معايير الانتوساي بما يتوافق مع الواقع العراقي

أ.م.د. كبرى محمد طاهر حمودي
كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

الباحث علي سعد غازي التمي
كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المستخلص

يتمثل هدف البحث في بيان مدى اتباع ديوان الرقابة المالية لمعايير الانتوساي للتدقيق البيئي و مدى التأثير المعنوي لتطبيق معايير الانتوساي في ديوان الرقابة المالية من خلال دراسة وتحليل دور معايير الانتوساي في تعزيز عمليات التدقيق البيئي وتطبيقها على معمل سمنت بادوش التوسيع من قبل الديوان ، وبيان كيف توفر هذه المعايير إطاراً قياسياً يمكن للمدققين استخدامه لتقييم الأثر البيئي للمؤسسات والمشاريع، وكيفية التركيز على تطبيق معايير الانتوساي على نطاق واسع من قبل ديوان الرقابة المالية على معمل سمنت بادوش التوسيع.

وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج الهامة وكما يأتي:

يجب التأكيد على أن استخدام معايير الانتوساي تلعب دوراً مهماً في تعزيز جودة تقارير الأداء البيئي. إذ توفر هذه المعايير إطاراً موحداً للتقييم والتدقيق البيئي، مما يجعل من السهل قياس الأداء البيئي ومقارنته عبر الزمن وبين الوحدات من قبل ديوان الرقابة المالية. يمكن أن يكون لتلك التقارير البيئية أثر كبير على تحسين أداء الوحدات الصناعية والمؤسسات بشكل عام.

وان استنتاجات البحث تشير الى ان على ديوان الرقابة المالية الإسراع بالبدء بتنفيذ هذه المعايير كونها تعد الرائدة في مجال التدقيق البيئي، فضلاً عن ان يعمد الى إلزام الوحدات بتطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي بغرض جعل عملية التدقيق البيئي أيسر على المدققين، فضلاً عن أهمية اعداد إرشادات وتوفير ادلة ارشادية تكون مرجعاً للمدققين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق البيئي، معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ديوان الرقابة المالية.

مقدمة البحث :

تعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) مرجعاً مهماً لأجهزة الرقابة العليا، وقد أصدرت هذه المنظمة العديد من الإرشادات والكتيبات في الرقابة البيئية، فضلاً عن اعتمادها على عدد من المعايير، اذ أعدت مجموعة عمل الأنتوساي الخاصة بالرقابة البيئية دليلا بهدف توافر منطلق سليم لاضطلاع الأجهزة الرقابية العليا بمسؤوليات الرقابة البيئية، وهذا الدليل يعد قاعدة اساس ومرجعاً رئيساً لتحديد دور أجهزة الرقابة العليا في

الرقابة البيئية على وفق معيار ISSAI 5110 (توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي)، كذلك أصدرت المعيار ISSAI 5120 (التدقيق البيئي في سياق التدقيق المالي والامتثال) في عام 2016، اما المعيار الثالث ISSAI 5130 (التنمية المستدامة: دور الأجهزة العليا 2004) وان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد احد أعضاء الانتوساي ويجب عليه الإسراع بتنفيذ هذه المعايير كونها الرائدة في مجال التدقيق البيئي.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في الاتي:

1. هل يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير الانتوساي ذات البعد البيئي وهل يتم اتباع معايير الأنتوساي الخاصة بالرقابة البيئية من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟

اهداف البحث:

بيان إجراءات التدقيق البيئي وفق معايير الانتوساي بما يتناسب مع واقع ديوان الرقابة المالية والوحدات العراقية وموقف ديوان الرقابة المالية منها.

أهمية البحث:

تكمن اهمية البحث ابراز دور التدقيق البيئي في بيان الأداء البيئي لوحدات القطاع العام العراقية ومدى أهمية اتباع المعايير الدولية للأنتوساي من قبل ديوان الرقابة المالية بما يخدم في تحسين عملية التدقيق البيئي، فضلا عن المساعدة في تنفيذ إجراءات الرقابة البيئية في ديوان الرقابة المالية.

فرضية البحث:

في ضوء تحديد مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، انطلق البحث من الفرضية الآتية:

(هنالك تأثير معنوي لتطبيق معايير الانتوساي للتدقيق عن الأداء البيئي، وان ديوان الرقابة المالية لا يطبق التدقيق البيئي وفق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وبالتالي هناك أهمية لتنفيذ التدقيق عن الاداء البيئي من قبل ديوان الرقابة المالية وفق معايير الانتوساي).

منهج البحث:

اعتمد **البحث على المنهج الاستقرائي** في عرض ومناقشة الدراسات والبحوث والمقالات العلمية المنشورة في المجلات العلمية، فضلاً عن معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، كذلك الاستعانة بقائمة فحص للتدقيق عن الأداء البيئي في ديوان الرقابة المالية.

حدود البحث:

الحـدود الزمانيـة: أجريـت الدراسـة علـى البيانـات الماليـة للعـام 2012 كونهـا اخـر سـنة تمـت المصـادقة عليهـا. امـا **الحـدود المكانيـة:** الشـركة العامـة للسـمنت الشـمالية / معاونيـه السـمنت الشمالية/ معمل سمنت بادوش التوسيع.

المبحث الأول: الجانب النظري للبحث

1-1 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي):

الانتوساي هي منظمة مستقلة حيادية مهنية غير سياسية نشأت لتقديم الدعم المتبادل وتعزيز تبادل الأفكار والمعرفة والخبرات وتمثل الصوت المتعارف عليه للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة وتزويد الأجهزة العليا للرقابة بمعايير رقابية ذات جودة عالية، وتطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والتحسين المستمر (الانتوساي، 2019، 7).

تتولى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) واجبات مهمة لأجل استعمال الموارد العامة بكفاءة وفعالية لصالح المواطنين، ولتعزيز الشفافية والمساءلة في الإدارة العامة، وضمان عمل الإدارة العامة وفقا للقانون والمبادئ الأخلاقية. كما أن زيادة فاعلية هذه المؤسسات، والتي تجذب أيضا انتباه المجتمع الدولي نظرا لموقعها في نظام الدولة والوظائف التي تقوم بها، تدعمها أيضا المنظمات الدولية، ولاسيما الأمم المتحدة، ودورها في تحقيق الأهداف ويتم إعطاء أهمية للأهداف الموضوعة على المستوى العالمي (Köse, 2020, 11).

إن العمل الأساس للجهاز الرقابي هو الرقابة على الأشكال الثلاثة وهي رقابة الأداء، والرقابة المالية ورقابة الامتثال كلها تتبع الدورة الأساس الرئيسة للتدقيق، بدءًا من التخطيط، ثم الانتقال إلى التنفيذ ثم إعداد التقارير المتابعة خارج دورة الرقابة ولكنها لا تزال جزءا من الأعمال الأساسية للجهاز. قد يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة التزاما إلزاميا بأداء جميع أنواع الرقابة، ولكن يمكنه في كثير من الأحيان اختيار نوع الرقابة الذي ينبغي استخدامه (مجموعة عمل لجنة بناء القدرات التابعة للانتوساي، 2020، 2).

1-2 مفهوم التدقيق البيئي

وعرف التدقيق البيئي بأنه (عملية تحقق موثقة ونظامية تتم بشكل موضوعي من خلال الحصول على أدلة، والقيام بعملية تقييمها من أجل التحقق مما إذا كانت هناك اختراقات بيئية متعلقة بالعمليات التي تؤثر على البيئة وتحديد ما إذا كانت تلك العمليات تتطابق مع معايير الرقابة المالية والتوصل الى نتائج عن هذه العملية) (المولى، 2019، 16).

وتعرف وكالة حماية البيئة الأمريكية (USEPA) للتدقيق البيئي على انه عبارة عن فحص، انتقادي دوري منظم، وموثق، وموضوعي بواسطة منظمة الأعمال أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة ثانوية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها(عسول، 2020، 9).

1-3 اهداف التدقيق البيئي

كما ذكر (Bera & Chakravorty, 2021, 4) إن اهداف التدقيق البيئي تتمثل بالآتي:

1. برامج التدقيق البيئي التي يتم تصميمها وتنفيذها يمكن أن يعزز الأداء البيئي للصناعة.
2. التأكد من حسن استغلال الموارد البيئية.
3. التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح المحلية أو الدولية ذات الصلة.
4. إمكانيات تقليل النفايات واسترجاعها وإعادة تدويرها.
5. يساعد التدقيق البيئي المنتظم مرة واحدة في السنة في إنتاج أفراد متعلمين بيئياً وسليمين من الناحية الفنية.

1-4 أهمية التدقيق البيئي: تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة أطراف عدة تستعمل القوائم المالية المدققة والمؤشرات البيئية وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ووضع سياساتها مثل المدرين والمستثمرين، البنوك ورجال الأعمال وغيرهم كما يأتي (مولاتي ويمينة، 2016، 9):

1. إدارة المشروع: تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، فهي تحرص على أن تكون تلك البيانات مُدققة من قبل هيئة فنية محايدة مستقلة.
2. المستثمرين: تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تُحقق لهم أكبر عائد ممكن.
3. المقرضون: لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المصارف تعديل سياساتها الائتمانية اذ أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطا لطالبي الائتمان منها ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث (ياسين وجبر، 2018، 372).

4. قوانين البيئة: هنالك الكثير من الأضرار التي لحقت بالبيئة بسبب التأثيرات السالبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية. وقد ترتب على ذلك أن العديد من الدول قد أعدت قوانين وسياسات بيئية، بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة (باسم رشيد، 2017، 49).

5. جماعات الضغط البيئي: تمارس الجماعات البيئية في العديد من الدول ضغوطاً متزايدة على الوحدات الاقتصادية والحكومات، بهدف الحفاظ على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي يمكن التعرض لها. ونتيجة لازدياد الوعي والاهتمام بالشؤون البيئية فإن نشاط بعض الجماعات البيئية التي تهدف إلى حماية الموارد البيئية يمتد إلى العديد من الدول.

المبحث الثاني: الجانب العملي للبحث

قائمة الفحص للتدقيق البيئي: تم الاستعانة بقائمة فحص بهدف دراسة وتقييم آراء موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الموصل بشأن الوضع الحالي لرقابة البيئة. تم تحديد نقاط القوة والضعف في أداء ديوان الرقابة المالية من ناحية الرقابة البيئية.

وتم توجيه هذه القائمة إلى متخصصين في مجال الرقابة داخل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكالاتي:

الجدول (1)
عينة قائمة الفحص

اللقب المهني	قائمة الفحص
رئيس هيئة أقدم	3
م. رئيس هيئة	2
رئيس هيئة	2
مشاور قانوني	5
م. رقيب مالي	7
رقيب مالي أقدم	8
م. محاسب	3
مجموع الإجابات	**30**

المصدر: من اعداد الباحث.

وكذلك تم في قائمة الفحص التعريف بمتغيرات الدراسة لغرض ان تكون الإجابات دقيقة من قبلهم ولكل من التدقيق البيئي ومنظمة الانتوساي معاييرها الخاصة ببيان الأداء البيئي، وكانت تفاصيل قائمة الفحص كما يأتي:

تم الاجابة على القائمة من قبل عينة البحث، وبلغ عدد قوائم الفحص الموزعة على منتسبي ديوان الرقابة المالية (35) قائمة فحص وتم الاعتماد على (30) وكانت اسئلة قائمة الفحص 30 سؤال وفق ثلاث محاور كالآتي:

المحور الأول: معيار الانتوساي ISSAI 5110 توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الأنشطة ذات المنظور البيئي.

المحور الثاني: معيار الانتوساي ISSAI 5120 مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية لمعيار الانتوساي ISSAI 5120 التدقيق البيئي في سياق عمليات التدقيق المالي والامتثال.

المحور الثالث: معيار ISSAI 5130 التنمية المستدامة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وكانت نتائج الإجابات من قبل ديوان الرقابة المالية كما يأتي:

الجدول (2)
نسب قائمة الفحص للتدقيق البيئي

تسلسل المحاور	نسب ما هو مطبق وغير مطبق					
	المحور الاول معيار الانتوساي ISSAI 5110 توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الأنشطة ذات المنظور البيئي		**المحور الثاني** مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية لمعيار الانتوساي ISSAI 5120 التدقيق البيئي في سياق عمليات التدقيق المالي والامتثال		**المحور الثالث** معيار ISSAI 5130 التنمية المستدامة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	
المحاور	**مطبق**	**غير مطبق**	**مطبق**	**غير مطبق**	**مطبق**	**غير مطبق**
1	30%	70%				
	88%	12%				
	34%	66%				
	6%	94%				
	32%	68%				
	0%	100%				
	0%	100%				
	0%	100%				
	0%	100%				
	0%	100%				
2			4%	96%		
			0%	100%		
			100%	0%		
			23%	77%		
			87%	13%		
			0%	100%		
			2%	%98		
			58%	42%		

		100%	0%			
		100%	0%			
79%	21%					3
90%	10%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					
100%	0%					

المصدر: من اعداد الباحث

3-1 التحليل الوصفي لموقف ديوان الرقابة المالية من التدقيق البيئي

المحور الأول: التحليل الوصفي لمعيار الانتوساي ISSAI 5110 توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الأنشطة ذات المنظور البيئي

يستنتج الباحث مما سبق في الفقرة الأولى (هل يطبق ديوان الرقابة المالية المعايير العامة التي يجب ان يتصف بها المدقق البيئي) وكانت نسبة التطبيق 30% ذلك لان الديوان يطبق المعايير العامة للمدقق والتي تتعلق بالجوانب المالية فقط وان نسبة عدم التطبيق 70%.

أما الفقرة الثانية (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بتدقيق مدى الامتثال للقوانين والنظم المحاسبية للتحقق فيما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق في الجوانب الجوهرية كافة ومع المرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة، إذ أكد عليها معيار 5110 مثل تدقيق الصفقات تدقيق مرافق المعالجة والتخزين) وجود اجماع بتطبيقها إذ بلغت نسبة الإجابات 88% ويقوم الديوان بتدقيق مدى الامتثال للقوانين والنظم المحاسبية من خلال تدقيق الإجراءات المحاسبية للوحدات.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثالثة (هل يعمل ديوان الرقابة المالية على تزويد المستخدمين بالمعلومات والتقارير التي تم إنجازها عند طلبها من قبلهم او من خلال نشرها على الموقع الخاص بهم فقد أكد عليها معيار 5110) فقد بلغت نسبة الإجابات 66% بعدم النشر وتزويد المستفيدين بالتقارير والمعلومات وبالتالي فان الديوان لا يقوم بنشر كافة التقارير والمعلومات التي أنجزت من قبلهم او تزويد المستخدمين بها عند طلبها.

أما فيما بالفقرة الرابعة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بأخذ التكاليف البيئية في الحسبان عند تدقيق الوحدات التي لها تأثير على البيئة كما اشار معيار 5110 مثل تدقيق تكاليف الوقاية من التلوث) فقد بلغت 94% بعدم وضعها بالحسبان عند تدقيق الوحدات وبالتالي فان عدم

اخذها بالحسبان عند اجراء التدقيق البيئي يؤدي الى قيام الوحدات التي يتم تدقيقها بالتغاضي عن الأهمية الكافية لها فضلاً عن عدم ابرازها في قوائمهم المالية بصورة كافية.

أما فيما يتعلق بالفقرة الخامسة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بالرقابة على الأداء والتي تتعلق بتنفيذ البرامج والأنشطة البيئية التابعة للحكومة مثل الرقابة على المتابعة الحكومية للالتزام بالقوانين البيئية وأداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة، الرقابة على أثر البرامج الحكومية الأخرى على البيئة، الرقابة على الأنظمة الإدارية البيئية، تقييم السياسات والبرامج البيئية المقترحة كما في معيار 5110 مثل تدقيق أنظمة إدارة البيئة) اذ بلغت نسبة الإجابات 68% بعدم تدقيق أداء البرامج والأنشطة الحكومية ويودي ذلك الى تهاون الوحدات تجاه التأثيرات البيئية من قبلهم.

أما فيما يتعلق بالفقرة السادسة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بوضع مقاييس بيئية تمكنه من تقييم كشوف الهيئة الخاضعة للرقابة وأدائها؟ ويقصد بالمقاييس على سبيل المثال هي الممارسات المحاسبة المقبولة قبولا عاما او ما يشابهها والتي يمكن ان تشمل معاييراً تخول الجهة القائمة على عملية الرقابة فقد أكد معيار 5110 على اهميتها) وقد كانت النسبة التي تشير لعدم تطبيق هذه الفقرة 100% وتدل على ان الديوان لا يقوم بوضع مقايس محاسبية صريحة تمكنه من تقييم كشوف الوحدات الخاضعة للرقابة.

وفيما يتعلق بالفقرة السابعة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية باستخدام وسائل جمع البيانات العديدة لغرض وضع خطة تمكنه من الوصول الى استنتاجات سليمة لجميع البرامج البيئية للدولة فقد اشارت منظمة الانتوساي في معايرها البيئية الى ذلك) من المحور الأول فان النسبة كانت 100% لعدم تطبيق أي فقرة تمكن الديوان من اجراء او تطوير عملية التدقيق البيئي فلا يقوم الديوان باستخدام وسائل جمع البيانات للوصول الى نتائج سليمة حول البرامج البيئية للدولة.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثامنة (هل يقترح ديوان الرقابة المالية إجراءات للتصحيح والتحسين إذا كان هناك انتهاك لمعيار الانتوساي 5110) وقد كانت نسبة عدم التطبيق 100% لأن المعيار غير مطبق.

أما فيما يتعلق بالفقرة التاسعة (هل تم تحديد وتقييم التأثيرات المحتملة لعدم تنفيذ معيار الانتوساي 5110 في الأنشطة المالية في ديوان الرقابة المالية) وكانت نسبة عدم التطبيق 100%، أي ان الديوان لم يقيم التأثيرات التي من المحتمل وقوعها نتيجة عدم تطبيق معيار 5110.

أما فيما يتعلق بالفقرة العاشرة (هل تم تعيين مسؤول مخصص لإدارة وتنفيذ إجراءات الامتثال لمعيار الانتوساي 5110) وكانت نسبة عدم التطبيق 100%، وهذا يدل على عدم وجود مختصين قادرين على تنفيذ معيار 5110.

المحور الثاني: التحليل الوصفي لمدى تطبيق ديوان الرقابة المالية لمعيار الانتوساي ISSAI 5120 التدقيق البيئي في سياق عمليات التدقيق المالي والامتثال

فيما يتعلق بالفقرة الأولى (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بالتحقق من مدى تطبيق الأنشطة الحكومية في الوحدات التي تمت وفقاً للمعايير والقوانين والسياسات البيئة على سبيل المثال للتأكد من الامتثال للبرامج والحكومية او الدولية البيئية كما في معيار 5120 مثل وتدقيق الالتزام) فان نسبة عدم تطبيق ديوان الرقابة المالية بلغت 96%، حيث ان التحقق من مدى تطبيق أنشطة الدولة في الوحدات العراقية امر ضروري فمن المهم التأكد من مدى امتثال الوحدات لبرامج الدولة او الدولية للبيئة فهذا الامر يعرض الوحدات للمساءلة القانونية من قبل الدولة.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية (هل يعمل ديوان الرقابة المالية على التحقق من شهادة المساءلة المالية للكيانات الخاضعة للمساءلة، بما في ذلك فحص وتقييم السجلات المالية والتعبير عن الآراء حول البيانات المالية البيئية كما ورد في معيار 5120 مثل تدقيق الالتزامات البيئية المستحقة) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، وتعد هذه الفقرة مهمه جدا لان عدم تدقيقها يجعل الوحدات قادرة على عدم نشر تقاريرها المالية للمستفيدين مما يجعل الوحدات تستخدم المورد المالي بحرية تامه دون مراعاة الجوانب البيئية اذ يجب على الجهات والأفراد الذين يديرون الموارد المالية أن يكونوا مسؤولين عن القرارات المالية التي يتخذونها وعن التأكد من أن الموارد تستخدم بشكل مستدام وفعّال ليس للأغراض المالية فقط وانما البيئية ايضاً.

وفيما يتعلق بالفقرة الثالثة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بتدقيق الأنظمة والمعالجات المالية بما في ذلك تقييم الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها مثل ما ورد في معيار 5120) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، فان الديوان يقوم بتدقيق الأنظمة والمعالجات المالية بما في ذلك تقييم الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

أما الفقرة الرابعة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بتقييم مدى سلامة اجراءات نظام الرقابة الداخلية البيئية ووظائف التدقيق الداخلي البيئة كما في معيار 5120) فقد بلغت نسبة التطبيق 23% اذ يكتفي ديوان الرقابة المالية بتدقيق نظام الرقابة الداخلية ووظائف التدقيق الداخلي ويهمل البيئية وهذا يدل على وجود تفاوت في الوعي البيئي بين المدققين.

أما الفقرة الخامسة (هل يكتفي ديوان الرقابة المالية بتدقيق البيانات المالية فقط للوحدات وترك البيانات البيئية فقد أكد معيار 5120 عليها) اذ بلغت نسبة تطبيقها 87%، وهو مؤشر محاسبي جيد من الناحية المالية ولكنه مؤشر سيء فيما يتعلق بالجوانب البيئية.

أما الفقرة السادسة (هل يعمل ديوان الرقابة المالية على تدقيق البيانات النوعية اذ يمكن أن تكون المعلومات جوهرية حتى لو لم يتم تقديمها من الناحية النقدية، فهي يمكن أن تتضمن

المعلومات غير المالية وحدات مثل أطنان غازات الاحتباس الحراري أو متر مكعب من استهلاك المياه أو حصة من المنتجات ذات العلامات البيئية فقد أكد معيار 5120 على اهميتها) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، فمن النواحي البيئية فان تدقيق البيانات النوعية يعد أكثر فائدة في ايضاح الأداء البيئي فهو يقدم مالا يتم ايضاحه من النواحي المالية.

أما الفقرة السابعة (هل يمتلك مدققي ديوان الرقابة المالية الخبرة الكافية والمعرفة الكافية للقوانين واللوائح البيئية لما لها من أهمية في معرفة التأثير المحتمل على البيانات المالية، او التي تؤثر على أنشطة الوحدة لما لها من أهمية كما وضح معيار 5120) فقد بلغت نسبة خبرة المدققين للوائح والقوانين البيئية 2%، ويدل على عدم المام المدققين بها وفي حال أراد الديوان تطبيق التدقيق البيئي فان عليه ان يكثف من جهوده في ادخال منتسبيه في دورات تدريبه لغرض زيادة وعيهم في هذا المجال او الاستعانة بالخبراء الخارجين.

أما الفقرة الثامنة (في حال عدم امتلاك مدققي ديوان الرقابة المالية الخبرة والمعرفة الكافية للقوانين واللوائح البيئية هل يتم الاستعانة بخبراء قانونيين مستقلين للحصول على مشورتهم او من خلال تطوير قدراته العلمية وزيادة خبرته في مجال القوانين البيئية كما ورد في معيار 5120) فقد بلغت نسبة تطبيقها من قبل الديوان 58%، ان الاستعانة بخبراء قانونين في مجال القوانين البيئية وفهم القضايا البيئية يعود بفائدة كبيرة في بيان الأداء البيئي للوحدات.

وفيما يتعلق بالفقرة التاسعة (هل يطبق ديوان الرقابة المالية الرقابة على انظمة الإدارة البيئية كما في معيار 5120) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، وان عدم النظر في أهمية تدقيق أنظمة الإدارة البيئية فيما يتعلق بالنواحي البيئية يجعل توجه الوحدات للنواحي المالية أكثر مما هو للنواحي البيئية وان كانت قرارات الوحدات البيئية ذات توجه بيئي بسيط للحفاظ على البيئة.

أما الفقرة العاشرة (هل يضع ديوان الرقابة المالية أهمية ملائمة ونزاهة القرارات الإدارية للبيئة بالحسبان عند تدقيق الوحدات كما جاء في معيار 5120) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، وهو بذلك لا يضع بالحسبان اهمية النظر في مدى ملائمة القرارات لأنظمة الإدارية البيئية.

المحور الثالث: التحليل الوصفي لمعيار ISSAI 5130 التنمية المستدامة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

في الفقرة الأولى (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بتدقيق البرامج البيئية بما في ذلك فاعلية التقنيات المستخدمة لدمج العوامل البيئية في صنع القرار كما في معيار 5130) بلغت نسبة تطبيق الديوان فيما يتعلق بتدقيق البرامج البيئية وفاعليتها في الوحدات والتقنيات المستخدمة من قبل الوحدات 21%، وهذا يدل على ان لدى الديوان رغبة في تطبيق التدقيق البيئي الا انها لا

تعد كافية فان تطبيق هذا الفقرة بصورة تامه وكاملة يؤدي الى إلزام الوحدات بأهمية الالتزام بالبرامج البيئية ووضع أولوية لها مما يؤدي الى تحسين أدائهم البيئي.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بتدقيق البرامج التي تخدم أهدافًا اقتصادية واجتماعية أوسع من منظور بيئي كما ورد في معيار 5130) فقد بلغت نسبة تطبيق الديوان 10%، وهو مؤشر غير جيد فيما يتعلق بتدقيق البرامج التي تخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وهو امر يجب الالتفات اليه.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثالثة (هل يجري ديوان الرقابة المالية عمليات تدقيق للتحقق من التنمية المستدامة بما يتوافق مع معيار الانتوساي 5130 مثل تدقيق مرافق المعالجة والتخزين والتصريف وإعادة التدوير) فقد بلغت نسبة عدم تطبيقها 100%، وبهذه الحالة فان ديوان الرقابة المالي لا يمتلك مؤشراً جيداً فيما يتعلق بأهمية تدقيق الاستدامة.

أما فيما يتعلق الرابعة (هل يقوم ديوان الرقابة المالية بعمل تقارير دورية توضح الأداء البيئي والاجتماعي للمشاريع والتطورات التي تم تحقيقها وفقًا للمعيار 5130) فقد بلغت نسبة عدم تطبيقها 100%، فهو لا يقوم بعمل تقارير دورية تبين الأداء البيئي والاجتماعي للوحدات وان التقارير الدورية تساعد في إيضاح التغير المستمر للأداء البيئي في الوحدة محل التدقيق.

أما فيما يتعلق الخامسة (هل يتم تقييم تأثيرات الوحدات على التنوع البيولوجي والمحيطات والموارد الطبيعية الأخرى للمشاريع وفقا للمعيار 5130) فقد بلغت نسبة عدم تطبيقها 100%، فلا يقوم بتقييم تأثير الوحدات على التنوع البيولوجي والموارد الطبيعية.

أما فيما يتعلق بالفقرة السادسة (هل يطبق ديوان الرقابة المالية المنهج التدرجي في تحسين عمليات الرقابية المتعقلة بالتنمية المستدامة لغرض تطوير إجراءات الرقابة البيئية وفق ما طرحته معايير الانتوساي 5130) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، وان هذا الامر يشير الى ان الديوان يكتفي بعمله الروتيني المعتاد عليه وعدم السعي نحو تغير الطرق المتبعة في تدقيق الوحدات للوصول الى طرق حديثة أكثر كفاءة في تحسين عمليات الرقابة التي تتعلق بالتنمية المستدامة.

أما فيما يتعلق بالفقرة السابعة (هل يقدم الديوان للوحدات التي يدققها الخطوات التي يمكن أن تتخذها الوحدة للتحسين المستمر في أداء مشاريعها البيئي والاجتماعي وفقاً للمعيار 5130 مثل تدقيق مكافحة التلوث والذي يشمل على سبيل المثال إعادة التدوير وحفظ الطاقة) فقد بلغت نسبة عدم تطبيقها 100%، فهي لا تطبق المعيار 5130 وبالتالي لا تقوم بتوجيه نصائح وارشادات للوحدات فيما يتعلق بالمعيار 5130 للتحسين المستمر لأدائها البيئي والاجتماعي.

وفيما يتعلق بالفقرة الثامنة (هل يقوم الديوان بإجراءات للتعامل مع أي انتهاكات محتملة لمعيار الانتوساي 5130) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، أيضا كحال الفقرة التي سبقتها وبهذه الحالة يجيب على الديوان السعي الى تطبيق هذا المعيار لما له من أهمية في الحفاظ على الموارد وتوفير احتياجات الأجيال القادمة.

أما الفقرة التاسعة (هل تم تعيين مسؤول أو فريق مخصص لضمان امتثال الديوان لمعيار الانتوساي 5130) بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، فلا يوجد مسؤول او فريق مختص يؤكد ضمان امتثال الديوان لمعيار الانتوساي 5130.

أما الفقرة العاشرة (هل يتابع ديوان الرقابة المالية اي تحديثات أو تغييرات في معيار الانتوساي 5130 وكيف يتم تطبيقها) بلغت نسبة عدم التطبيق 100%، كما لا يتابع الديوان أي تطورات او تغيرات في هذا المعيار ولابد على الديوان بالوقوف هنا وإعادة النظر فيما سبق.

ومما سبق نستنتج ان لدى الديوان رغبة في تنفيذ معايير الانتوساي للتدقيق البيئي الا انه لا يبذل الجهد الكافي لتطبيق هذا النوع من التدقيق كذلك فانه لا يلزم الوحدات بتنفيذ التدقيق البيئي. كما يجب علية ان يطور من اجراءاته ويوفر التدريب الكافي لمنتسبيه وان قلة الوعي البيئي يعد عائقاً امام التطلع لتنفيذ مثل هذا النوع من التدقيق فضلاً عن ان النظام المحاسبي الموحد العراقي محدود ولا يتضمن حسابات كافية تتعلق ببيان تكاليف الأداء البيئي وكذلك عدم تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي من قبل الوحدات العراقية وكل تلك المؤشرات تشير الى صعوبة اجراء مثل هذا النوع من التدقيق.

1-3 موقف ديوان الرقابة المالية من معايير الانتوساي:

يتبين للباحث مما تقدم موقف ديوان الرقابة المالية اذ ان لديه الرغبة لتطبيق إجراءات التدقيق البيئي باستخدام معايير الانتوساي الا ان هناك العديد من المعوقات منها عدم وجود مواد قانونية خاصة بالتدقيق البيئي ضمن قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي وانما اشارت بعض المواد الضمنية الى التدقيق البيئي، فضلاً عن عدم وجود قاعدة بيانات تستخدم بوصفها مرجعاً للمدققين في المجال البيئي، كذلك عدم وجود اهتمام من قبل الجهات التي تخضع للرقابة للتدقيق البيئي فيلاحظ عدم وجود نظام للرقابة الداخلية يتعلق بالمجال البيئي، وبهذا الشأن يجب على ديوان الرقابة المالية الاتحادي نشر الوعي البيئي من خلال تعاونه مع الوزارات المختصة و أهمية العمل على نظام المحاسبة البيئية من خلال توجيه الجهات الخاضعة للرقابة بتطبيقه، واهمية القيام بأجراء الدورات التي تختص بالتحليل المالي والبيئي للمدققين البيئيين ودورات لنظام الرقابة الداخلي ايضاً.

يثير انتباهنا بشدة عدم وجود جهد ملموس من ديوان الرقابة المالية لتطبيق معايير الانتوساي في مجال التدقيق البيئي على الرغم من أهمية هذه المعايير في تعزيز الحفاظ على البيئة والمساهمة في التنمية المستدامة، يبدو أن ديوان الرقابة المالية لم يوليها الاهتمام الكافي.

ومعايير الانتوساي تمثل مجموعة من المعايير الدولية المعترف بها على الصعيدين الوطني والدولي في مجال التدقيق البيئي. وهي تهدف إلى تعزيز شفافية وجودة التدقيق البيئي والتأكد من أن الجهات المعنية تلتزم بمعايير محددة. توجد حاجة ملحة لدعم ديوان الرقابة المالية في تطبيق هذه المعايير بجدية وفعالية. وإذا تم تجاهل هذه المعايير، فإن ذلك سيؤدي إلى ضياع فرص حماية البيئة وضمان التنمية المستدامة. نحن نشدد على ضرورة أن يكون ديوان الرقابة المالية ملتزمًا بتطبيق معايير الانتوساي في مجال التدقيق البيئي. يجب أن تكون هذه المعايير جزءًا من الجهود المستدامة لحماية البيئة وضمان المساءلة في هذا الصدد. **(المصدر)**

1-3-1 إجراءات ديوان الرقابة المالية للتدقيق البيئي: **(المصدر)**

توجد نقاط عدة لوحظت من قبل **الباحث** تدل على أن ديوان الرقابة المالية العراقي قد لا يطبق أي إجراء من إجراءات التدقيق البيئي وتتمثل هذه النقاط بما يأتي:

1. **عدم نشر تقارير أو وجود تقارير بيئية:** إذا لم يتم نشر تقارير بيئية رسمية من قبل ديوان الرقابة المالية العراقي أو إذا لم تظهر أي إشارات علنية تشير إلى تنفيذ أو دعم إجراءات التدقيق البيئي، فإن ذلك يمكن أن يكون إشارة إلى عدم تطبيقها.
2. **عدم وجود قوانين بيئية صارمة وعدم وجود قانون ضمن قانون الرقابة المالية:** إذا كانت قوانين البيئة في العراق ضعيفة أو إذا كانت غير ملزمة بما يكفي للمؤسسات الحكومية، فقد يتم تجاهل التدقيق البيئي.
3. **عدم تخصيص موارد:** إذا لم يتم تخصيص موارد مالية أو بشرية كافية لدعم عمليات التدقيق البيئي، فإن هذا يمكن أن يشير إلى عدم الاهتمام بتنفيذه.
4. **ضيق النطاق الرسمي:** إذا كان ديوان الرقابة المالية العراقي يقتصر بشكل رئيس على المراقبة المالية والمحاسبة دون التركيز على القضايا البيئية، فإن ذلك يمكن أن يشير إلى عدم وجود تدقيق بيئي داخلي في الوحدات.
5. **عدم التواصل مع المنظمات البيئية:** إذا لم يتم التعاون أو التواصل بشكل منتظم مع المنظمات البيئية أو الجهات المعنية بالبيئة في العراق، فإن هذا يمكن أن يشير إلى عدم وجود التدقيق البيئي بوصفها جزءاً من الأنشطة الرسمية لديوان الرقابة المالية.

6. **عدم وجود توجيهات أو سياسات بيئية:** إذا لم يتم نشر أو تطوير توجيهات أو سياسات بيئية في ديوان الرقابة المالية العراقي، فإن ذلك يمكن أن يشير إلى عدم الالتزام بالتدقيق البيئي.

4-1 إجراءات عملية التدقيق البيئي

يشير مصطلح "التدقيق المحاسبي البيئي" إلى عملية التقييم الشاملة لسياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالبيئة والاستدامة، وتحديد المخاطر والفرص البيئية وتقييم التأثيرات البيئية للشركة، ووفقاً لمعايير الانتوساي، يجب أن يتضمن التدقيق المحاسبي البيئي خطوات عدة وبما يتناسب مع البيئة العراقية وهذه الخطوات تتمثل بالآتي: **(المصدر)**

1. **التخطيط:** تحديد أهداف التدقيق وتحديد الإطار الزمني والموارد المطلوبة والتواصل مع الوحدة محل التدقيق لإجراء التدقيق، وإن الهدف من اجراء عملية التدقيق هو التأكد من ان الوحدة تبذل الجهد الكافي لمنع أي ملوثات بيئية وكذلك التأكد من قيام الوحدة بإجراءات للنهوض ببيئة سليمة أما فيما يتعلق بالوقت المحدد لعملية التدقيق فقد أستمرت لمدة ثلاثة أشهر وقد كانت عدد الزيارات للوحدة ثمان زيارات وللموقع الرئيس (معاونية السمنت الشمالية) ست زيارات، أما فيما يتعلق بالموارد المطلوبة تم اجراء زيارة لدائرة البيئة لنينوى لأجل الحصول على المعلومات البيئية للوحدة وكذلك تم التركيز على الحسابات المتعلقة بالبيئة والقوانين والتشريعات البيئية.
2. **تقييم السياسات والإجراءات:** يجب أن يتم تقييم سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالبيئة والاستدامة وفقاً للمعايير الدولية، وتقييم مدى تنفيذ هذه السياسات والإجراءات، إذ ان الوحدة محل التدقيق تقوم بالعديد من الاعمال المتعلقة بالأداء البيئي وتتمثل بالآتي:

- قيام شعبة البيئة بزراعة أنواع مختلفة من النباتات لغرض الحفاظ على الغطاء النباتي لما يوجد من أهمية للتشجير في البيئة المحيطة بالمعمل.
- القيام الوحدة ببناء محطة لإعادة تدوير المياه المستخدمة في العملية الإنتاجية لغرض الحفاظ على الثروة المائية.
- وجود وحدة طبابة في المعمل تهتم بأجراء الفحوصات للعاملين في المعمل للتأكد من سلامة العاملين فيها من أي ملوثات مطروحة وتوفر كافة المستلزمات الطبية المتاحة قدر الإمكان.
- تقوم الوحدة بتزويد العاملين بعدة السلامة لتفادي حدوث إصابات للعاملين فيها في حال وجود ملوث جوي.

- تقوم الوحدة بصورة مستمرة بعمليات الصيانة للآلات والمعدات الداخلة في العملية الإنتاجية من مُرسبات وعوادم كذلك وان الوحدة في الوقت الحالي تسعى الى احداث تغيير في العملية الإنتاجية فهي تعمل على استبدال النفط الأسود بالغاز بعد القيام بدراسة الجدوى وتبين انه صديق للبيئة أكثر.

3. **تحديد المخاطر البيئية:** يجب تحديد المخاطر البيئية المحتملة التي تواجه الشركة، وتقييم مدى تأثير هذه المخاطر على العمليات البيئية للشركة: **(الباحث)**

- إن المخاطر البيئية التي من الممكن ان تحدث في حال لم تقوم الوحدة بإجراء عمليات الصيانة المستمرة للمُرسبات والعوادم.
- كذلك إذا لم يتم إعادة تدوير بقايا حجر الكلس.
- دقائق الغبار المطروحة من المُرسبات يجب ان تتم عملية الطمر لها بصورة محكمة وفي الأماكن المخصصة، الا ان الحل الافضل هو استخدام المُرسبات الالكتروستاتية او أنظمة الترشيح القماشية لغرض جمع الغبار المتطاير وإعادة تدويره.

4. **تحديد الفرص البيئية:** يجب تحديد الفرص البيئية المتاحة للشركة وتقييم مدى استخدام الشركة لهذه الفرص وفي هذا الشأن تم التحدث مع مسؤول شعبة الإدارة الصناعية في معاونية السمنت الشمالية وأشار الى ان الفرص البيئية للوحدة تكون ضعيفة ومحدودة نتيجة لعدم وجود تخصيصات مالية كافية للاحتياجات البيئية وان الوحدة تعمل بنظام التمويل الذاتي، الا ان الوحدة تبذل ما في وسعها من إجراءات للحفاظ على بيئة سلمية من خلال الإجراءات التي تم ذكرها سابقاً.

1. **تقييم التأثير البيئي:** يجب تقييم التأثير البيئي للشركة، بما في ذلك تقييم تأثير الشركة على المناخ والبيئة المحيطة بها وقد قامت **وزارة البيئة العراقية / الدائرة الفنية** بإجراء تقييم لمواقع معامل الاسمنت العراقية وقد وجدت ان معامل الاسمنت التابعة لمعاونية الاسمنت الشمالية تطرح الملوثات الاتية:(وزارة البيئة، التقييم البيئي لمواقع معامل الاسمنت بالعراق للعام 2009)

أ. **الملوثات الغازية:** كأغلب معامل الاسمنت تطرح نوعين من الملوثات الغازية الأول دقائق الغبار المتطاير من جميع المراحل الانتاجية (الطحن الأولي للمواد الأولية والطحن الثانوي ومرحلة التعبئة للمنتوج ودقائق الكلنكر المترسبة مع غازات الاحتراق)، والثاني غازات الاحتراق خصوصاً وان جميع معامل الشركة وكباقي معامل الاسمنت في العراق تستخدم النفط الأسود كوقود وتتمثل هذه الغازات بأكاسيد النتروجين وأكاسيد الكبريت وثاني اوكسيد

الكاربون واول اوكسيد الكاربون والهيدروكربونات غير المحترقة والاوكسجين غير المتفاعل وغيرها من نواتج الاحتراق الخطيرة. وان وسائل السيطرة على الملوثات الغازية: تتمثل طرق السيطرة على الملوثات الغازية اهم الوسائل الواجب توفرها في معامل الاسمنت واهمها مُرسبات الغبار بنوعيها (الميكانيكية، الالكتروستاتيكية للتقليل من أثر هذه الملوثات بترسيبها وضمان عدم تسربها للجو اما الشركة العامة للإسمنت الشمالية تحوي مُرسبات كهربائية وميكانيكية (الكتروستاتيكية وفلاتر) ذات كفاءة متوسطة حوالي (65 – 70%) وحسب استمارة كفاءة المُرسبات الشهرية التي تصدرها الشركة. **(المصدر)**

ب. **الملوثات السائلة:** تحتوي جميع هذه المعامل على منظومات تبريد مغلقة وقانصات للدهون فلا تطرح مخلفات سائلة.

ج. **الملوثات الصلبة:** بقايا حجر الكلس والتي يتم تدويرها ودقائق الغبار المطروحة من المُرسبات وهي عبارة عن قلويات يتم التخلص منها بعملية الطمر.

5. **تقييم التقارير البيئية:** يجب تقييم التقارير البيئية الخاصة بالشركة والتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية، وفي هذا الشأن تم متابعة الإجراءات التي تقوم بها شعبة البيئة في الوحدة وتتمثل بالآتي:

- تقديم تقارير فصلية عن الوضع البيئي في المعمل.
- متابعة تشغيل المرسبات الكهربائية والميكانيكية ونظافة المعمل.
- متابعة بيئة العمل في اقسام المعمل.
- الاهتمام بأعمال التشجير وزيادة المساحات الخضراء.
- رفع تقارير فصلية الى مدير المعمل بشأن الوضع البيئي للمعمل ووضع الحلول المطلوبة للمشاكل البيئية.
- متابعة فحص مياه الشرب والمياه الصناعية بشكل دوري.

6. **التوصيات:** يجب تقديم التوصيات للشركة بشأن كيفية تحسين سياساتها وإجراءاتها البيئية، وكيفية تقليل التأثير البيئي للوحدة.

إن من المشاكل الموجودة في واقع الوحدات العراقية هي عدم اعتمادها على وجود قوائم محاسبية مالية بيئية توضح من خلالها نتيجة نشاطها تجاه البيئة وما تحققه الوحدة سواء بالإيجاب او السلب تجاه البيئة المحيطة.

1-4-1 الاطلاع على تقرير المدقق السابق وبيان اهم نتائجه البيئية

ان عملية التدقيق البيئي لا تختلف بشكل جوهري عن الرقابة الشاملة بعناصرها الثلاث وهي الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الامتثال وستتضمن ما يأتي:

أولاً: الاستعانة بتقرير المدقق السابق (تقرير ديوان الرقابة المالية) للعام 2012

تم اجراء تدقيق للوحدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ دائرة تدقيق المنطقة الأولى للبيانات المالية لعام 2012/12/31 وقد كانت أبرز نتائجه التي لها علاقة بسيطة بالبيئة هي:

1. فيما يتعلق بنظام الرقابة والضبط الداخلي وجدت فيه بعض نقاط الضعف مثل تبويب بعض مصروفات الشركة على غير حساباتها، وهذا الامر من المهم معالجته لما له من دور كبير في بيان المبالغ المالية المنفقة من قبل الوحدة سواء للبيئة او غيرها فعمليات الصيانة للمرسبات والعوادم كلها تبوب على حساب الصيانة وليس لها تبويب خاص كذلك بعض الحسابات تبوب على المتنوعات او الأخرى.
2. فيما يتعلق بمحطة توليد الطاقة الكهربائية لتجهيز معامل بادوش بالطاقة لمدة 60 شهراً والتي باشرت شركة الاقصى التركية بتنفيذها في عام 2005 الا انها توقفت في عام 2006 بسبب الظروف الأمنية وغادرت الموقع، تم تشغيل هذه المحطات من قبل إدارة معملي سمنت بادوش القديم والتوسيع في عام 2010 بعد اجراء اعمال الصيانة دون استحصال موافقه من قبل الشركة التركية، ودون القيام بتشكيل لجنة لأجراء الجرد على محتويات المحطة وكمية الوقود الموجود فيها.
3. وجود كمية من الأدوات الاحتياطية البطيئة الحركة بعضها صدرت الموافقة على شطبها موزعة في المخازن المعامل وتعود للخطوط الإنتاجية والتي قد تكون مُرسبات او موانع للتلوث البيئي وقد كانت قيمة الأدوات الاحتياطية المتعلقة بمعمل سمنت بادوش التوسيع (ست وستون مليون وخمسمائة وتسع وستون ألف وتسع واربعون دينار) والتي لم يتم مفاتحة الوزارة بها.
4. وجود تأخير من قبل المعاونية في تقديم البيانات المالية ومتطلباتها في عام 2012 خلافاً لكتاب مجلس الوزراء المرقم (1367) لموعد لا يتجاوز 2013/1/31 اذ تم تقديمها في 2013/5/19، كذلك لم يتم اعداد كشف التدفق النقدي.
5. انخفاض في نسب استغلال الطاقة التصميمية للإنتاج في المعامل الى نسب منخفضة تتراوح بين (5% الى 36%) باستثناء معمل سمنت بادوش التوسيع اذ تراوحت النسبة كانت النسبة للسمنت 74% وللكلنكر 73% وهو مؤشر بيئي جيد لعدم هدر الطاقة

الكهربائية والغاز والوقود والمواد الداخلة في العملية الإنتاجية، كذلك بلغت نسب الطاقة المخططة الى المتاحة للمعامل كافة (63%) اذ تراوحت النسب بين (25% و 88%) وقد كان افضلها معمل سمنت بادوش التوسيع، فضلاً عن ان نسب استغلال الطاقة المتاحة للسمنت و الكلنكر(60% و 58%) على التوالي اذ انخفضت في كل المعامل عدا معمل سمنت بادوش التوسيع بلغت (98% للسمنت و 97% للكلنكر)، أما فيما يتعلق بنسب الخطة الإنتاجية فقد تصدر أيضا معمل سمنت بادوش التوسيع بنسبة (111%)، في الخلاصة أدى ذلك الى تقليل الخطوط الإنتاجية في بقية المعامل وإيقاف احد المعامل بسبب شموله بالقطع المبرمج للكهرباء وان احد الأسباب الرئيسة هو التقادم التكنلوجي للخطوط الإنتاجية التي مضى عليها اكثر من 40 سنة بالرغم من اعمال الصيانة والتأهيل.

6. فيما يتعلق باستخدام مبالغ الاحتياطيات في احدى الفقرات المخصصة لبناء وحدات سكنية تم تخفيضها بدون اجراء المعالجات المحاسبية الصحيحة المعمول بها في النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته، كذلك وان كافة المبالغ المصروفة لا تتعلق ببناء وحدات سكنية فبعضها يتعلق بمحطة سقي الأشجار وتأهيل بعض البنايات ان هذا الامر يعد إيجابياً من الناحية البيئية الا انه امر سلبي في اجراء العمليات الحسابية.

في الأخير ان النسب المشار اليها سابقاً تدل على ان معمل سمنت بادوش التوسيع يعمل على استغلال الطاقة الإنتاجية بصورة تتماشى مع ما هو متاح ومخطط له وهو مؤشر بيئي جيد يدل على عدم وجود هدر للطاقة بأنواعها كافة كونها موارد بيئية سواء كانت ماء او غاز او نفط الأسود او الكهرباء.

وقد كانت خلاصة الرأي بالنسبة لديوان الرقابة المالية استناداً للمعلومات والايضاحات التي توفرت فان البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنته من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في 31/ كانون الأول/ 2012 ونتائج نشاطها للسنة المنتهية بذات التاريخ.

1-4-2 قانون حماية وتحسين البيئة رقم 27 للعام 2009

تم اجراء المقابلات مع شعبة القانونية في الوحدة محل التدقيق في المعمل وكذلك في شعبة القانونية في معاونية السمنت الشمالية ومقابلة مدير قسم السلامة والتفتيش المصنعي لغرض الحصول على المعلومات المتعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية الواجب على الوحدة اتباعها وقد أشار الجميع الى قانون (حماية وتحسين البيئة رقم 27 للعام 2009) وقد لخص

الباحث اهم المواد القانونية ذات البعد البيئي والتي تتمثل بهذا النص الذي يتعلق بقانون حماية وتحسين البيئة، ويتضمن مجموعة من المواد التي تغطي العديد من الجوانب المتعلقة بحماية البيئة والحد من التلوث وتحسين الجودة البيئية (حماية وتحسين البيئة رقم 27: 2009).

1-4-3 تقرير المدير للبيانات البيئية

في البيانات التي تم الحصول عليها من قبل الوحدة موضوع التدقيق لا تحتوي على تقرير بيئي من قبل المدير وهو مؤشر غير جيد من الناحية البيئية اذ يجب على المدير ان يقدم تقريراً يحتوي على اهم ما توصلت له الوحدة من الناحية البيئية سواء كانت النتائج إيجابية ام سلبية وان يتضمن على الأقل المصادر البيئية المستخدمة وكذلك مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الحكومية المتعلقة بالبيئة وما تقدمه الحكومة من منح مالية لأجل النهوض بالواقع البيئي للوحدة.(المصدر)

1-4-4 التأكد من مدى سلامة نظام الرقابة الداخلي

في بادئ الامر يجب التأكد من مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية باعتبارها الجزء الأهم الذي يبين مدى سلامة العمليات الحسابية في الوحدة ومدى الاعتماد على القوائم المالية وكفاءة العمليات وفاعليتها، وكذلك مدى الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات، باختصار فهو يشير الى (الضوابط الداخلية) المتبناة من قبل إدارة الوحدة الذي يعمل على تنظيم العمل المحاسبي وتقسيم السلطات والصلاحيات وفرض الرقابة على كل عمليات الوحدة. (المصدر)

كذلك الدور الكبير الذي يقوم به نظام الرقابة الداخلي في اكتشاف ومنع الخطأ والغش وحماية الموجودات وتقديم التقارير المفيدة لمتخذي القرارات ولابد من الإشارة الى دور نظام الرقابة الداخلي في تقديم المعلومات المالية في الوقت المناسب بصورتها الصحيحة.

ومن خلال ما سبق ان بيئة الرقابة الداخلية تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين اذ ان جوهر فاعلية رقابة الوحدة يتوضح من خلال رغبات ادارتها، فاذا بينت أهمية الرقابة بشكل جلي انعكس ذلك على مدى استجابة العاملين لتلك السياسات والإجراءات.(المصدر)

وبعد البدء في اجراء عملية التدقيق البيئي على الوحدة المعنية تبين ان نظام الرقابة الداخلية يودي دوره بصورة جيدة في اجراء عمليات الرقابة الحسابية وكذلك الرقابة الميدانية سواء على العمليات الصناعية والكادر القائم عليها وتم ملاحظة الجهد العالي الذي يبذله افراد الرقابة الداخلية في اجراء الجرد المستمر للمخازن و للمواد الداخلة في عملية الصناعة وكذلك الفحص المستمر للآلات والمعدات والأجهزة المستخدمة في عملية الصناعة، ولا ينتهي دورهم ليستمر في التنسيق مع شعبة التفتيش والسلامة الصناعية والاطلاع على اخر المستجدات في العملية

الصناعية. الا ان نظام الرقابة الداخلي لا يؤدي اي ادوار تتعلق بالرقابة على المجال البيئي. (المصدر)

1-4-5 التأكد من سلامة النظام المحاسبي في اجراء العمليات المحاسبية بصورة سليمه

بعد التأكد من مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية قام الباحث بأجراء العديد من الزيارات الى شعبة الحسابات لاختيار العينات المتعلقة بالنواحي البيئية والتأكد من التزام الوحدة في النظام المحاسبي بكل اوجههِ من حسن سير عمليات المعالجة المحاسبية وقد تم التركيز على المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية والموجودات الثابتة (الاليات والمعدات المستخدمة في العملية الانتاجية) وموارد الطاقة الطبيعية من ماء وغاز ونفط اسود وكهرباء والزيوت وشحوم وكذلك مواد التعبئة والتغليف كذلك الحسابات المتعلقة في الصيانة الآلات والمعدات الإنتاجية والحسابات التي تتعلق في معالجة المخلفات الصناعية.

ووفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، تركز الرقابة المالية على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة وفق إطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما. وإجراءات الحصول على أدلة رقابية سليمة وكافية سوف تمكن المدقق من إبداء الرأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن أي تزوير أو خطأ (مبادرة تنمية الانتوساي، 2018، 13).

وان الغرض من الرقابة المالية هو تدعيم الثقة التي يمكن أن يحظى بها المستخدمون المستهدفون في القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية قد اعدت في النواحي الجوهرية كافة وفقا لأطار اعداد التقارير المالية المعمول به ام لا.

وعند اكتمال تدقيق النظام المحاسبي يتم التأكد من المعالجات المحاسبية للبيانات المالية وكذلك الالتزام بإطار عمل النظام المحاسبي، الا ان المشكلة التي واجهت الباحث هي عدم وجود قوائم مالية بيئية تعبر عن أداء الوحدة تجاه البيئة وثم تحديد الحسابات البيئة بوصفها عينة للتأكد من الأداء البيئي ومن ثم تدقيق الحسابات التي تم اختيارها بوصفها عينات لبيان الأداء البيئي للوحدة.

1-4-6 فحص وتقييم قائمة المركز المالي والمخزون وميزان المراجعة الرئيس لمعمل سمنت بادوش التوسيع

الحسابات التي استخدمت بوصفها عينات لتدقيقها من ميزان المراجعة الرئيس لمعمل سمنت بادوش التوسيع للفترة من 1 الى شهر 12 للسنة المالية 2012 فهي:

الجدول (3)

الحسابات التي استخدمت كعينات للتدقيق البيئي

ت	رقم الحساب	اسم الحساب
1	**11**	**الموجودات الثابتة**
2	112	مباني ومنشآت وطرق
3	113	الات ومعدات
4	**13**	**المخزون**
5	131	مخزن الخامات والمواد الأولية
6	132	مخزن الوقود والزيوت
7	133	مخزن الأدوات الاحتياطية
8	134	مخزن مواد التعبئة والتغليف
9	1341	مخزن مواد التعبئة والتغليف المستهلكة
10	**2**	**المطلوبات**
11	22	الاحتياطيات
12	2212	احتياطي استبدال الموجودات الثابتة
13	**23**	**التخصيصات**
14	231	مخصص الاندثار المتراكم
15	2312	مخصص اندثار مباني وانشأت وطرق
16	2313	مخصص اندثار الات ومعدات
17	**32**	**المستلزمات السلعية**
18	321	الخامات والمواد الأولية
19	322	الوقود والزيوت
20	3221	مواد نفطية
21	32211	نفط اسود
22	32212	زيت الغاز
23	3222	غاز
24	3223	زيوت وشحوم
25	3263	مواد طبية
26	**327**	**المياه والكهرباء**
27	3272	الكهرباء
28	**33**	**المستلزمات الخدمية**
29	331	خدمات الصيانة
30	331211	صيانة مباني صناعية
31	3313	صيانة الآلات والمعدات
32	3343	السفر والايفاد
33	33431	السفر والايفاد لأغراض التدريب والدراسة
34	3367	تدريب وتأهيل
35	**37**	**الاندثار**
36	372	اندثار مباني وانشأت وطرق
37	373	اندثار الات ومعدات

المصدر: الجدول من اعداد الباحث.

وقد تبين ان الحسابات التي دُققت عُولجت بصورة سليمة وتم التأكد من التزام الوحدة في النظام المحاسبي بكل اوجهه من حسن سير عمليات المعالجة المحاسبية وان المعلومات المالية معروضة وفق إطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما كذلك وان المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن أي تزوير أو خطأ.

أما المخزون ومن خلال الفحص الميداني الذي تم اجرائه كان المخزون أحد العينات التي تم تحديدها لإجراء عملية الرقابة عليه اذ تبين ان عملية التخزين في معمل سمنت بادوش توسيع تتم بصوره سليمة كذلك تم التأكد من سلامة عمليات الجرد لأصناف المخزون كافة لتلافي حدوث التلف فيها وتم التأكد من ان نظام الرقابة الداخلي يجري عمليات التدقيق للمخزون بصوره سليمه وملائمة، ان هذا الامر يعد إيجابيا من الناحية البيئية لغرض الحفاظ على الموارد البيئية وتجنب التلف وبالتالي عدم فقدان الكميات المستخدمة من الموارد الطبيعية المستخدمة في العملية الإنتاجية، الا ان ما تم ملاحظته هو عدم وجود العديد من الحسابات التي تتعلق بالمخزون مثل مخزون المواد الخطرة وهذا الامر لابد من الإشارة اليه والذي يجب ان يبوب في النظام المحاسبي الموحد للوحدة، كذلك في العمل المحاسبي لوحدة الحسابات يلاحظ وجود العديد من الحسابات يتم تصنيفها الى حساب مخزون المتنوعات.

ويرى الباحث مما تم ملاحظة يجب اجراء تعديل للنظام المحاسبي الموحد من خلال إضافة العديد من الحسابات بغرض إمكانية قيام الوحدات بأعداد القوائم والتقارير المالية للوصول الى إمكانية تقييم الأداء البيئي بصورة سليمة ومطالبة الوحدات بإعداد تلك التقارير والقوائم بصورة الزامية.

حتى لو كان تقييم خدمات النظام البيئي يمثل تحدياً، يمكن للمدققين توعية حكوماتهم بأهمية الموضوع، كما يمكن للمدققين حث الحكومات على مراعاة المسائل البيئية في تقاريرها المالية السنوية، قد يتطلب عدم الامتثال للمتطلبات القانونية المتعلقة بالمسائل البيئية، مثل الانبعاثات أو التخلص من النفايات، تراكم أعمال الإصلاح أو التعويض أو التكاليف القانونية، على سبيل المثال، قد يؤدي عدم الامتثال لقوانين مكافحة التلوث إلى فرض غرامات وعقوبات على الوحدة.

بحسب طبيعة عمل الوحدة ينتج عن ذلك ابخرة نتيجة العمليات الصناعية ورغم وجود المُرسبات الا ان هذا الامر غير كافي لمكافحة الانبعاثات الغازية وبالتالي يجب على الوحدة ان تسعى الى بذل الجهد الكافي لمكافحة هذه الانبعاثات لاسيما ان المعمل تحيط به العديد من المنازل للمواطنين الذين سكنوا بعد تأسيس الوحدة ، كذلك يتم استخدام كميات كبيره من المياه في العملية الإنتاجية وقد عمدت الوحدة الى انشاء محطة لإعادة تدوير المياه المستخدمة في العملية الإنتاجية مما أدى الى تقليل كميات المياه المستخدمة وتقليل تكاليف المياه وهذا يعد خطوه بيئية سليمة للحفاظ على المورد المائي، اما فيما يتعلق بالغطاء النباتي المحيط في الوحدة اذ تمت ملاحظة شبه انعدام للبيئة الخضراء وبذلك عمدت الوحدة الى القيام بزراعة العديد من النباتات في محيط المعمل، وبالتالي فان معمل سمنت بادوش التوسيع وديوان الرقابة المالية لم يطبقوا التدقيق البيئي.

2- الاستنتاجات والتوصيات:

أولا: الاستنتاجات:

1- عدم وجود تطبيق للتدقيق البيئي من قبل ديوان الرقابة المالية والوحدات التي يتم تدقيقها وعدم وجود إلزام بأجراء تدقيق من هذا النوع.

2- إن ديوان الرقابة المالية يفتقر الى وجود قوانين خاصة بالتدقيق البيئي ضمن قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

3- تؤدي معايير الانتوساي على تعزيز الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالأداء البيئي في العراق، من خلال توثيق نتائج التدقيق وتقديم تقارير موثوقة تظهر الالتزام بالمعايير البيئية وتوفر معلومات هامة لأصحاب المصالح كافة.

4- لتطبيق معايير الانتوساي للتدقيق البيئي بشكل فعال في العراق، يكون من الضروري توفير التدريب والتوعية للمدققين كافة الخارجي والداخلي وتعزيز التعاون بين المؤسسات الرقابية المختلفة والجهات المعنية بالبيئة في العراق.

ثانياً: التوصيات

1. العمل على تطبيق للتدقيق البيئي من اجل تطوير عمليات التدقيق في ديوان الرقابة المالية وعدم حصرها في الجوانب المالية فقط مما يؤدي الى اظهار تقارير مالية تتصف بالموضوعية والثقة.
2. على ديوان الرقابة المالية القيام بإصدار إرشادات وتوجيهات وادلة تستخدم بوصفها مرجعاً في اجراء عمليات التدقيق البيئي بما يلائم البيئة العراقية.
3. ان المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية تعد الرائدة في مجال التدقيق البيئي لذلك يوصي الباحثان بأهمية تطبيق معاييرها في اجراء عمليات التدقيق البيئي.
4. يوصي الباحثان بأهمية قيام ديوان الرقابة المالية والجهات المحاسبية بوضع وقوانين تلزم الوحدات التي لها تأثير على البيئة بإعداد قوائم مالية وتقارير بيئية.

المصادر

1. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، تقرير الأداء والمساءلة لمنتصف المدة 2017-2019،2019.
2. الانتوساي، مجموعة عمل لجنة بناء القدرات التابعة للأنتوساي لدعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تعمل في مناخ معقد وصعب، مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطبيق معايير الرقابة الدولية في مناخ صعب ومعقد ملخص أساسي مقدّم لشركاء التنمية الدوليين، 2020.
3. السيد، نظام حسن عابد، سلطان، اياد شاكر، يوسف، زينب جبار، 2009، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية للنظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، مجلة التقني، العدد (5)، المجلد (22). ص14.
4. الانتوساي، مبادرة تنمية الانتوساي، 13،2018.
5. عسول، رميساء، 2020، دور التدقيق البيئي في تعزيز مساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام البواقي، الجزائر.
6. المولى، جنان محمد صالح، 2019، تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية وفق معايير الأنتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، العراق.
7. قانون حماية وتحسين البيئة رقم 27 للعام، 2009.
8. مولاتي، العلوي، يمينة، فجاح، 2016، مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر.
9. علي، باسم رشيد، 2017، إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

10. ياسين، فيان عبد الرحمن، جبر عطارد سعد، 2018، أثر التدقيق البيئي على إدارة النفايات الصلبة في الحفاظ على بيئة سليمة والحد من الاثار السلبية على البيئة (دراسة تطبيقية في دائرة بلدية الغدير–بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 54، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، العراق.
11. وزارة البيئة، التقييم البيئي لمواقع معامل الاسمنت بالعراق للعام 2009.
12. Bera, Subrata, Chakravorty, Partha, (2021), environmental auditing review - based study environmental audit, unpublished.
13. Köse, H, (2020), Judicial Functions of Supreme Audit Institutions and Basic Principles of the Judiciary in INTOSAI Standards, Journal Of Turkish Court Of Accounts, VOL (32), ISSUE.(117)