

DOI: [http://dx.doi.org/10.28936/jmracpc12.1.2020.\(9\)](http://dx.doi.org/10.28936/jmracpc12.1.2020.(9))

دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية وفق معايير الانتوساي دراسة تحليلية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

فبحاء عبد الخالق البكوع¹، جنان محمد صالح خضر²¹ استاذ مساعد دكتور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق fayha.albagoora@yahoo.com
² طالبة ماجستير، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، بغداد، العراق jene20099@yahoo.com

الاستلام 18 / 2 / 2018، القبول 9 / 5 / 2018، النشر 30 / 6 / 2020

هذا العمل تحت سياسية ترخيص من نوع CC BY 4.0 <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

الخلاصة

ان تفاقم المشكلات البيئية ادى الى مواجهتها من قبل الكثير من الجهات، ومن اهمها الجهات الرقابية العليا، ويمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد اهم الجهات الرقابية في العراق، وتمثلت مشكلة البحث بتساؤل اساس مفاده مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بدوره في تنفيذ وممارسة الرقابة البيئية على الواحدات الخاضعة لتدقيقه، لذلك فلقد انطلق البحث من هدف اساسي تمثل في استشفاف دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية ومدى التزام الجهات الخاضعة لرقابته، وذلك من خلال التعرف على معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة البيئية ولاسيما المعيار (5110)، ولتحقيق هدف البحث فلقد تم تصميم قائمة فحص بمحاور عدة مستمدة من المعيار (5110)، وتم توزيعها على المختصين بالانشطة البيئية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وذلك لتشخيص نقاط القوة والضعف في الاعمال الخاصة بالرقابة البيئية، وتوصل البحث الى عدة استنتاجات ابرزها عدم وجود نصوص قانونية خاصة وصريحة بالرقابة البيئية ضمن قانون ديوان الرقابة المالية وتعد الرقابة البيئية احدى الروافد الحيوية والفعالة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة وفيما كانت ابرز التوصيات بضرورة تضمين قانون ديوان الرقابة المالية نصوص قانونية صريحة تخص الجوانب البيئية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة البيئية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، معايير الانتوساي.

DOI: [http://dx.doi.org/10.28936/jmracpc12.1.2020.\(9\)](http://dx.doi.org/10.28936/jmracpc12.1.2020.(9))

THE ROLE FEDERAL BOARD OF SUPREME AUDIT IN THE ENVIRONMENTAL MONITORING IN ACCORDANCE WITH INTOSAI STANDARDS

Fayhaa Abdulkhaliq Al-Bakoa'a¹, Jinan Mohamed.Salih Kdir^{2*}¹ Assistant Professor PhD., College of Administration and Economics, University of Mosul, Mosul, Iraq fayha.albagoora@yahoo.com² MSc. Researcher. College of Business Economics, Al-Nahrain University, Baghdad, Iraq jene20099@yahoo.com

Received 18/ 2/ 2018, Accepted 9/ 5/ 2018, Published 30/ 6/ 2020

This work is licensed under a CC BY 4.0 <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

ABSTRACT

The worsening of environmental problems has led to them being addressed by many entities, the most important of which are the top regulators. Federal Board of supreme audit Office is one of the most important regulators in Iraq. The problem of the research was the fundamental question of the extent to which the Federal Financial

* البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الثاني



Supervisory Office was committed to implementing and exercising environmental control over the audited ones. The refore, the research was based on the main objective of questioning the role of the Federal Financial Supervisory Office in the exercise of environmental control and the compliance of those under its control, by identifying the antosai standards for environmental control, particularly the standard (5110). To achieve the research objective, a check list has been designed with several axes derived from the standard (5110). It was distributed to environmental professionals at the Federal Financial Supervisory Office to diagnose the strengths and weaknesses of the environmental control business. The research reached several conclusions, most notably the lack of special and new legal provisions for environmental control within the Law of the Financial Control Bureau and environmental control is one of the vital and effective tributaries in the system of attention and preservation of the environment, while the most prominent recommendations were the need to include the law of Federal Board of supreme audit l is explicit legal provisions concerning environmental aspects.

Keywords: Environmental monitoring, role federal board of supreme audit, intosai standards.

المقدمة Introduction

إن تفاقم المشكلات البيئية في العالم أجمع وفي العراق خاصة، وما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على السواء، أصبحت من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفاعلة في مواجهة تلك المشكلات، لاسيما بعد ظهور مسألة التغير المناخي، إن معالجة المشكلات والتأثيرات المناخية الطبيعية والمشاكل الصناعية الناتجة عن نشاطات الوحدات الاقتصادية التي تؤثر على البيئة، تتطلب مشاركة جميع القطاعات في المجتمع لغرض السيطرة على هذه المشاكل والتقليل من تأثيراتها، ومن هذه القطاعات التي لها دور كبير في معالجة مشكلات البيئة الأجهزة الرقابية العليا للمحاسبة والمالية التي تحمل على عاتقها ومسؤولية تحديد دور الجهات الخاضعة لرقابتها في معالجة مشكلات البيئة ومدى التزامها بالتشريعات والقوانين والمؤشرات والمقاييس سواء أكانت محلية أم دولية، وذلك من معيار الانتوساي (5110) توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي.

المحور الاول: منهجية البحث Research methodology

المنهجية Methodology

اولا: مشكلة البحث: Research problem

تتلخص مشكلة البحث في الحاجة لتقييم الواقع الحالي للرقابة البيئية والتي ينبغي ان يمارسها ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال مواكبة التطورات التي تحدث في هذا المجال وقياس مدى اتباعها لمعايير الانتوساي الخاصة بالبيئة، ومن ثم تقويم مجالات الضعف الموجودة في إجراءاتها ويمكن تشخيص مشكلة البحث بالتساؤل التالي:
هل يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتنفيذ وممارسة الرقابة البيئية في الوحدات الخاضعة لتدقيقه ؟

ثانيا: اهمية البحث Importance of research

يأخذ البحث أهميته من خلال استكشافه للدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية الاتحادي في اعمال الرقابة البيئية على الوحدات الخاضعة لتدقيقه، إذ ان البحث الحالي سيعمل على استكشاف نقاط القوة والضعف في تطبيق المعايير للأجهزة العليا للرقابة المالية الخاصة بالبيئية، فضلا عن ان اهمية البحث من الممكن ان توجه انتباه ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى اوجه القصور في تطبيق معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة البيئية ولاسيما المعيار (5110).

ثالثا: هدف البحث Research aim

يهدف البحث الى تقويم دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مدى التزام الوحدات الخاضعة لتدقيقه وفق متطلبات الرقابة البيئية.

رابعاً: فرضية البحث Research hypothesis

ينطلق البحث من فرضية مفادها ان لديوان الرقابة المالية الاتحادي دور فاعل في تحقيق متطلبات الرقابة البيئية وفقا لمعايير محددة.

خامساً: حدود البحث Research limits

1. الحدود الزمانية: اجري البحث في جانبه التطبيقي للفترة من نيسان/ 2019 الى ايار /2019.
2. الحدود المكانية: ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

سادساً: مجتمع وعينة البحث Research society and sample

ان من اسباب التي دعت الى اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي كونه احد الجهات التي تعنى بمهمة الرقابة، ويتميز بامتلاكه الخبرة والكفاءة العالية، وحرصه على النهوض بمهامه الرقابية بكل جدية وموضوعية وعناية مهنية عالية والتي تسترشد عند القيام بدورها الرقابي بما جاءت به الإرشادات الصادرة من المنظمات الإقليمية والدولية، وتعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (Intosai) مرجعاً مهماً لأجهزة الرقابة العليا، اما عينة البحث تمثلت بالخبراء ومعاوني المدراء في ديوان الرقابة المالية الاتحادي البالغ عددهم (27) شخصاً.

سادساً: اسلوب البحث Research methods

نهج البحث الاسلوب الوصفي من خلال الاطاريح والرسائل والدوريات والكتب الخاصة بالرقابة البيئية ومعايير الانتوساي، واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي من خلال جمع البيانات ذات العلاقة بديوان الرقابة المالية الاتحادي باستخدام قائمة الفحص وتحليل نتائجها باستخدام اسلوب النسب المئوية للتوصل الى وضع توصيات لتطوير الاداء.

دراسات سابقة Previous studies**دراسة (AL-Rahehlaa, 2011) ممارسة ديوان المحاسبة الاردني للرقابة البيئية**

تهدف الدراسة الى بيان اهداف الرقابة البيئية التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية، وتحديد متطلبات وجوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة لقيام الديوان بالرقابة البيئية، وبيان تقارير الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان ودرجة توفر متطلبات اعدادها والعناصر التي يتضمنها تقرير الرقابة البيئية.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة توصيات منها: تعزيز مديرية رقابة البيئة والأداء بالأعداد الكافية من الكوادر المؤهلة والمدربة متنوعة التخصصات في مجال الرقابة البيئية على المؤسسات الحكومية، وإصدار أدلة ومعايير خاصة بالرقابة البيئية وتحديد المهام والواجبات التي يقوم بها الديوان بدقة، بحيث لا يحدث تضارب بين ما تقوم به وزارة البيئة من تفتيش ورقابة على التصرفات البيئية وبين الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان حسب قانونهن ونشرات إرشادية للوزارات والمؤسسات الحكومية لتعريفها بالرقابة البيئية التي تنص عليها المعايير الدولية، بهذا الخصوص يمكن للديوان إقامة ندوات وورشات عمل للمدققين الداخليين في الجهات الخاضعة لرقابته ولإدارة العليا فيها.

دراسة (Abad ALkreem, 2016) دور المدقق الخارجي في الرقابة البيئية للشركات النفطية بحث تطبيقي في شركة نفط الشمال/ شركة عامة

تهدف الدراسة الى استعراض المعايير المحاسبية والتدقيقية والايزو الدولية للبيئة التي توضح دور المدقق الخارجي عن الامور البيئية عند تدقيق الشركات النفطية، والقوانين والتعليمات والاتفاقيات ذات العلاقة بالبيئة في جمهورية العراق، فضلاً عن التعرف على تجربة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الرقابة البيئية. واقترح برنامج تدقيق عن القضايا البيئية لمراحل نشاط النفط كافة وتطبيقه على شركة نفط الشمال. فضلاً عن أن معايير الرقابة والتدقيق الدولية ومعايير الانتوساي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تساعد في وضع اجراءات رقابية وتدقيقية للتحقق من تطبيق القوانين والتعليمات والاتفاقيات البيئية المعتمدة للحد أو التقليل من الأثار السلبية على البيئة.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة توصيات منها مراعاة التوازن بين الملاكات العاملة في القسم البيئي بزيادة نسبة المختصين بيئياً الى اجمالي الملاكات العاملة في القسم من خلال اجراء التنقلات بين هيئات الشركة أو تعيين الخريجين من حملة الشهادات (علوم بيئة، كيمياء، حياة، جيولوجي...الخ) لخصوصية العمل الفني في القسم، وتوجيه الإهتمام من ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال الافصاح في التقارير عن الامور البيئية التي لم تفصح عنها الادارة.

دراسة (Chiang & Northcort, 2010)

Financial auditors and environmental matters: drivers of change to current practices

هدفت هذه الدراسة الى بيان كيفية تحفيز المدققين الماليين في نيوزيلندا لتحسين وتطوير الممارسات الحالية فيما يتعلق بتدقيق اثار المواضيع البيئية في التقارير المالية، ولغاية تحقيق هذا الهدف تم اخذ اراء 27 مدققا من القطاع العام والخاص في نيوزيلندا عن طريق اجراء مقابلات معهم.

وتوصلت الدراسة الى ان الدمج بين القطاعين سيكون ضروريا لتطوير الممارسات الحالية في التدقيق البيئي، وان المحور الاساس لتطوير الممارسات الحالية هو اعادة التفكير بهذه المهنة على اساس ان وجود المشكلات البيئية والاتفاقيات التي وضعت لحل تلك المشاكل، سيؤدي الى اهتمام كبير من الاطراف والوحدات والمهتمين بهذا النوع من التدقيق، الامر الذي سيعمل على الاهتمام بالمحاسبين والمدققين المختصين بموضوع التدقيق البيئي من ناحية التدريب والتاهيل لضمان تبني افضل الممارسات، فضلا عن ان المدققين في القطاع العام عملوا على تطوير ممارسات تدقيق فاعلة للقيام بمثل هذا النوع من التدقيق، وبالتالي فان محاكاة نهجهم في عملية التطوير مع المدققين في القطاع الخاص سيعمل بالتاكيد على تحسين ممارساتهم لهذه المهنة.

الاطار النظري من الدراسة The theoretical framework of the study**اولا: الرقابة البيئية Environmental monitoring**

تمثل الرقابة البيئية احدى دعائم وسبل انجاح التخطيط البيئي وذلك لكونها تمثل صمام الامان لضمان الالتزام بالاشتراطات البيئية المدرجة في الخطط والافان وضع خطة بيئية دون رقابتها يشجع على عدم الالتزام بها ومن ثم تصبح كل الجهود المبذولة في وضع الخطة جهوداً ضائعة كما ان الرقابة البيئية توفر الية تصحيحية للتغذية الاسترجاعية والتي يمكن أن تؤدي الى تعديل الخطط لبلوغ قسط اكبر من الانسجام مع أهداف التنمية، واذا ما اقتضت الضرورة تعديل الاهداف نفسها وتعتبر الرقابة البيئية احدى مقومات التخطيط البيئي (Abad-ALrazaq, 2005).

ونظراً لأهمية القضايا المتصلة بحماية وتحسين البيئة، فقد حظيت الرقابة البيئية باهتمام العديد من المنظمات المهنية والبيئية والشركات متعددة الجنسيات، كما بدأت الحكومات تولى المشاكل البيئية مزيداً من الاهتمام، ومن المنظمات الدولية المهتمة بقضايا البيئة: المنظمة الدولية للتوحيد القياسي، حيث أصدرت في عام 1996م، بالتزامن مع منظمات بيئية أخرى دستور البيئة العالمي للاتحاد الياباني Keidanren وبرنامج التقييم الذاتي البيئي Esap، كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن مجموعة البيانات الدولية لمهنة المراجعة البيان الدولي رقم (1010)، الذي يتضمن اعتبارات أمور البيئة عند تدقيق البيانات المالية (Ramley, 2010).

وقد ازداد الوعي بالقضايا البيئية بشكل سريع خلال السنوات الماضية، خصوصاً بعد ظهور مسالة التغير المناخي والذي نتج عن ذلك اعادة النظر في دور ومسؤوليات كل من الحكومات ومنظمات القطاع الخاص في الرقابة على البيئة، فضلاً عن تزايد تكلفة الحماية البيئية من قبل القطاعين الخاص والعام، وارتفاع المبالغ المنفقة على حماية البيئة ومكافحة تلوثها مما جعل الرقابة على البيئة وعلى تكاليف حمايتها قضية عالمية، حيث تم عقد المؤتمرات الدولية والاقليمية والمحلية لهذا الغرض (AL-Rahehlaa, 2011).

تعريفات الرقابة البيئية Environmental monitorin

عرفها المعهد المعايير البريطانية الرقابة البيئية بأنها : تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة (AICPA, 1988:160)، وايضا عرفت الرقابة البيئية بأنها 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 بالنشاطات التي تؤثر على البيئة وتحديد ما اذا كانت تلك الأنشطة تتطابق مع معايير التدقيق والتوصل الى نتائج عن هذه العملية (ISO 14010, 2002:2)، واستنتاجاً لما سبق يمكن تعريف ان الرقابة البيئية هي عملية تحقق وفحص موضوعي منظم يتم من الاجهزة العليا للرقابة المالية يمكن من خلالها للرقيب المالي الاطلاع والتأكد من تطبيق الرقابة بانواعها كافة سواء اكانت رقابة مالية او رقابة اداء او مدى التزامها بالتشريعات والقوانين والانظمة التي تحكم الانشطة والعمليات التي تقوم بها الوحدات الخاضعة للرقابة لغرض اعداد التقارير والتوصل الى النتائج التي تخدم الجهات والاطراف المستفيدة.

اسباب الاهتمام بالرقابة البيئية Reasons for interest environmental monitoring

تزايد الاهتمام بالرقابة البيئية من خلال الدراسات والأبحاث المتنوعة والحاجة لتنظيم العلاقة بين الموارد المحدودة ومستويات النشاط البشري وضرورة التوصل الى صيغة مناسبة لتقنين الأوضاع بما يحقق مصالح الإنسان دون الإضرار بها وبمواردها واللجوء للعلم بوصفه سبيلاً أساسياً من سبل التوصل للحلول المناسبة والصيغ الناجعة لخفض نسب التلوث



والانبعاثات المتنوعة والتحكم في عناصر الإخلال بالنظام البيئي وتساعد الرقابة البيئية على تحقيق الأهداف المرجوة من العمل البيئي وتتخذ الرقابة البيئية العديد من الصور متمثلة في الجهاز البيئي الحكومي والجهة الرسمية المختصة بشأن العمل البيئي وتنظيم اللوائح المنظمة للحفاظ على موارد الدولة البيئية ويتمتع بالسلطة اللازمة لكشف الأخطاء ومحاسبة فاعليها كما توجد رقابة بيئية على المستوى الشعبي تتمثل في مراقبة الناس للنشاطات البيئية المتنوعة ومجهودات الجمعيات البيئية وقوى الضغط السياسي والاجتماعي ووسائل الإعلام والتي تلعب دور هام في التوعية بأهمية البيئة والرقابة عليها وحمايتها. (<https://www.abahe.uk>).

ولقد أدت عوامل كثيرة إلى الاهتمام بالرقابة العليا البيئية ويمكن إجمالها بما يلي (INTOSAI, 2009):

1. التطورات المحاسبية المتلاحقة وظهور العديد من المصطلحات المرتبطة بالنشاط البيئي منها المحاسبة المستدامة (المحاسبة المالية المستدامة) والمحاسبة الإدارية البيئية (محاسبة التكاليف البيئية) والمحاسبة البيئية مما يستوجب بالتبعية تطوير الرقابة والمراجعة وأداء الأجهزة العليا بذات القدر من التطور.
 2. مسؤولية أجهزة الرقابة العليا عن تحقيق الرقابة بمدلولها الحديث أو (الشامل) الذي لا يقتصر على الأداء المالي والمحاسبي، بل يمتد للنشاط البيئي.
 3. الاهتمام المتزايد من جانب التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والاقليمية والعلمية بالبيئة، وهو ما أدى إلى إدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي وتزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير.
 4. متطلبات القوانين البيئية والقرارات الإدارية المنظمة لشؤون البيئة وحمايتها.
 5. حتمية أجهزة الرقابة العليا في إضفاء الثقة على الأداء البيئي والبيانات والإفصاح والشفافية والاثار العكسي الناتج عن غياب أو تهميش رقابتها على البيئة وأثرها.
- ومن هنا يلاحظ الدور الحيوي والمحوري للرقابة البيئية في تعزيز النشاط البيئي والحد من المخالفات البيئية والتي من الممكن ان تؤدي الى الاضرار بالبيئة وبخاصة من قبل المنشآت الصناعية، والتي من الممكن ان تكون مصدر للانبعاثات والتلوث البيئي.

مبادئ الرقابة البيئية: Principles Environmental monitoring

- ان الرقابة البيئية تساعد الشركة وتشجعها وباستمرار على الاشراف على اداءها البيئي وتحسينه باستمرار ، وهناك ست مبادئ تشكل الاساس للرقابة البيئية وهي:
1. الاجراءات الرقابية: مجموعة من الاجراءات والوسائل التحليلية وفق برامج متخصصة في المجال البيئي لفحص الحسابات البيئية يقوم بها شخص أو اكثر يتمتعون بالاستقلالية ومحايدين (Agence & Maitrise, 2033).
 2. التكامل: يجب أن تعكس الرقابة البيئية وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالشركة.
 3. الانتظام: يجب أن تنفذ الرقابة البيئية بشكل منتظم، وليس موقفاً او لمرة واحدة.
 4. المقارنة: لا بد للرقابة البيئية أن توفر وسائل تمكن من مقارنة اداء المنشأة عبر السنوات، وبأداء المنشآت المماثلة وبالأداء المعياري للصناعة (Al-Ttemimi, 2014).
 5. الشمولية: يجب أن تركز الرقابة البيئية لتشمل في النهاية قياس مدى تحسن الاداء البيئي (Vandermerwe & Oliff, 1990).
 6. الإفصاح: عرض المعلومات عن الاضرار البيئية على غرار استعراض قائمة المركز المالي في حال الالتزامات المدينة على تعويضات لأطراف تم التعامل معها (Hethcox et al., 1998).
- ان الالتزام بهذه المبادئ من الممكن ان يضمن بناء نظام رقابة بيئية متكامل يساهم في تشخيص الاخطاء وكشف الانحرافات في اداء المنشآت الخاضعة للرقابة.

اهداف الرقابة البيئية Objectives Environmental monitoring

- تسعى الرقابة البيئية الى تحقيق مجموعة من الاهداف الرئيسية، وذلك من خلال ما تشمله من جوانب مختلفة، تتمثل تلك الاهداف فيما يلي:
1. ابداء رأي فني محايد عن صدق وسلامة التقرير عن الاموال التي تنفق على البرامج والانشطة البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل الرقابة وتوفر نظام متكامل عن المعلومات البيئية يساعد في تحقيق اهداف الخطة البيئية والرقابة عليها والتعرف على الاسباب التي تعوق تحقيق المستوى المطلوب للاداء البيئي، وتحديد الاجراءات الواجب اتخاذها والتقرير بذلك في ادارة الوحدات محل الرقابة (Salah & Mahmoud, 1999).
 2. التأكد من ان الانشطة والبرامج التي تمارسها الوحدات غير ضارة بالبيئة ولا تسبب تلوث بيئي، من خلال تدقيق السجلات والمستندات والدفاتر المرتبطة بتنفيذ تلك البرامج والانشطة، ويعني ذلك التأكد من سلامة الوحدات البيئية (Al-Jabri, 2007).



3. التحقق من مدى التزام الوحدات بالقوانين والتشريعات، والانظمة والتعليمات البيئية الصادرة عن وزارة البيئة من عوامل التدمير والتلوث (Maltby, 1995).
4. التأكد من أداء الشركات المختلفة وكفاءتها في ادارة العمليات والمواد المادية والبشرية المتاحة للبرامج والانشطة البيئية، بما يحقق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وذلك من خلال التأكيد من كفاءة الشركات في تصميم وادارة نظام الادارة البيئية والتحقق من مدى فاعلية وكفاءة تطبيقه (Radi, 2008).
- ان تحقيق هذه الاهداف من الممكن ان يسهم بشكل واضح في تخفيض المخالفات البيئية من قبل المنشآت الخاضعة للرقابة، وكذلك تسهم في تعزيز التزام الوحدات الاقتصادية بتنفيذ كل الممارسات التي من الممكن ان تفيد في تقليل نسب التلوث والاضرار البيئية.

متطلبات الرقابة البيئية Environmental monitoring Requirements

ان تحقيق الرقابة البيئية للأهداف يتطلب توافر مجموعة من المتطلبات الرئيسية وان من هذه المتطلبات ما يلي (AI- (Jabri, 2007):

1. وجود اطار تشريعي يحدد نطاق الرقابة البيئية وصلاحيات القائمين عليها.
 2. توافر نظام للمعلومات البيئية، حيث يراه البعض بأنه سلسلة من المهام والسجلات والادوات التي تعمل على توليد وتوثيق وتشغيل البيانات البيئية بغرض توفير المعلومات البيئية اللازمة لاتخاذ القرارات وتحديد المسؤولية.
 3. توافر معايير بيئية محددة للرقابة البيئية، وترتبط هذه الخطوة بجوانب فنية عديدة تختلف في صياغتها باختلاف الانشطة والتأثيرات البيئية التي تمارسها الوحدات، فطالبت مكاتب الرقيب المالي المتوسطة والصغيرة الحجم بوجود إرشادات توضيحية تساعد الرقيب المالي على ادراك اثر الاداء البيئي للمنشأة على تدقيق القوائم المالية .
 4. توافر الملاكات البشرية المؤهلة علمياً وعملياً، وبالطبع يجب ان يكون المراقبين من ضمن تلك الملاكات المؤهلة).
- وتلاحظ الباحثة ان الرقابة البيئية هي الية تهدف الى تحديد الشروط البيئية وطبيعة ومدى المشكلات البيئية في اي وحدة صناعية او غير صناعية، اذ يمكن التعرف على مشكلات التلوث من خلال خطوات وطرق مفصلة تؤدي الى نتائج مضمونة بالحصول على معلومات عن وجود وانتشار الضرر في منطقة محددة، فهي تؤدي الى تحديد اسباب الضرر البيئي وكيفية معالجته والتحكم به الامر الذي يستلزم الاهتمام بالرقابة البيئية.

معايير الانتوساي وعلاقتها بالرقابة البيئية

Environmental monitoring and her relationship INTOSAI Standards

تتطوي المعايير التي صدرت عن منظمة (الانتوساي) على أهمية كبيرة، اذ تمثل المعايير المهنية والرقابية قواعد وإجراءات للقيام بمتطلبات العمل الرقابي وتعد مقياساً لتقييمه وضبط مخرجاته، وتتطلب هذه المعايير تطوير مستمرا باستعمال الوسائل والادوات كافة للحفاظ على جودة وكفاءة الأداء المهني والرقابي في القطاع العام والارتقاء بهما لتحقيق المساهمة القصوى في توفير نظام رقابي كفوء وفاعل يواكب التطورات المتسارعة في شتى المجالات (Al-Zbedi, 2015)، ومن ضمن المعايير الدولية الخاصة بالرقابة البيئية المعيار الدولي (5110) لسنة 2001 (توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي)، اذ يهدف المعيار الى توافر قاعدة للأجهزة العليا للرقابة تمكنهم من فهم طبيعة الرقابة البيئية، وان تكون هذه القاعدة نقطة انطلاق يمكن لكل جهاز رقابي ان يقوم بتنفيذ المسؤوليات الرقابية ذات العلاقة بالبيئة، وبذلك فان هذا المعيار يمثل اداة مهمة تمكن الاجهزة العليا للرقابة من مواصلة تطوير ممارسة الرقابة البيئية (Jasem, 2016)، وتعكس المعايير الرقابية للانتوساي اجماع اجهزة الرقابة حول افضل الممارسات التي تقطن الممارسات المهنية المتفق عليها عموماً والتي يتم تطبيقها عند تنفيذ عملية رقابية خارجية مستقلة والتي يمكن ايضا ان تشمل رقابة الانشطة الموجهة للبيئة واهم ما تضمنه المعيار:

1. مصطلح الرقابة البيئية: بموجب هذا الدليل يستعمل مصطلح الرقابة البيئية فقط في سياق الرقابة الخارجية المستقلة، اذ تم الاتفاق في مؤتمر الانتوساي الـ (15) المنعقد بالقاهرة على أن الرقابة البيئية لا تختلف مبدئياً، عن طريقة الرقابة كما تقوم بها الأجهزة الرقابية وانه يمكن ان تشمل أنواع الرقابة كافة، وفي هذا السياق يمكن أن تولي الرقابة اهتماماً على سبيل المثال، الكشف عن الاصول والديون البيئية ولمدى الالتزام بالتشريعات والمعاهدات الوطنية منها والدولية.
2. يهدف هذا الدليل الى تمكين الاجهزة الرقابية من بناء قاعدة لفهم طبيعة الرقابة البيئية كما تطورت الى حد الآن في الاطار الحكومي وبالتالي تهدف هذه القاعدة الى توافر منطلق سليم لوضع طريقة تمكن الاضطلاع بمسؤوليات الرقابة البيئية بصورة مرضية وذلك ضمن صلاحيات كل جهاز رقابي.

وتعني أبواب الدليل الثلاثة على التوالي:

- أ- النظر في تطبيق المعايير الرقابية للانتوساي على عمليات الرقابة البيئية.
- ب- تقديم المساعدة العملية في تطوير الطرائق والممارسات الرامية الى تنفيذ عمليات الرقابة البيئية.

ج- اقتراح طريقة لوضع مقاييس تقنية لإستعمالها كمراجع لعملية الرقابة البيئية.

واهم ماورد في هذا الدليل بخصوص العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي (معياري الانتوساي 5110):

1. ينبغي أن تتم كل النشاطات الرقابية في نطاق صلاحيات الجهاز الرقابي، إذ تنسحب الرقابة الحكومية في مجالاتها كافة: رقابة النظامية (المالية والمطابقة)، ورقابة الاداء، واثناء عملية الرقابة على البيانات المالية يمكن أن تشمل القضايا البيئية المبادرات من اجل منع حصول ضرر البيئة او الحد منه او معالجته ونتائج خرق القوانين واللوائح المتعلقة بالبيئة، ويمكن أن تشمل الرقابة على الاداء المتعلق بالنشاطات البيئية التأكد من ان مؤشرات الاداء المتصل بالبيئة (عندما كانت هذه المؤشرات مدرجة في تقارير المساءلة العمومية) تعكس بصورة منصفة اداء الهيئة الخاضعة للرقابة وان البرامج البيئية تنفذ بطريقة اقتصادية وفعالية وكفاءة.

2. تضيف الرقابة البيئية تحدياً خاصاً الى دور المدققين الأخذ في الاتساع والى مسؤولياتهم عن تحسين وتطوير تقنيات ومنهجيات جديدة من اجل تقييم ما اذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تستخدم مقاييس معقولة وصحيحة للاداء البيئي، وهذا مثال جيد عن الحالة التي ينبغي للمدققين ان يستفيدوا فيها من تقنيات ومنهجيات الاختصاصات الاخرى ذات العلاقة (Abadalkreem, 2016).

نلاحظ هنا ان مضمون المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (5110) حيث يعد مرشدا عمليا لممارسة اعمال الرقابة على الوحدات الخاضعة للرقابة والخاصة بالانشطة البيئية، كما انها تعد دليل استرشادي وقواعد لتحسين اداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبحث الثالث: الاطار العملي Practical framework

دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة البيئية

Role federal board of supreme environmental monitoring

يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي أهم الأجهزة الرقابية في العراق لما له من تاريخ في مجال العمل الرقابي أستمر لأكثر من (91) سنة والخبرة والكفاءات الكثيرة، وحرصه على النهوض بمهامه الرقابية بكل جدية وموضوعية وعناية مهنية عالية ورغبته المستمرة في مواكبة التطورات المتسارعة في مجالات التدقيق والرقابة والإفادة من التقنيات والأساليب الحديثة في أنجاز المهام الرقابية بمزيد من الفاعلية والجودة، وهناك عدة مشاركات لديوان الرقابة المالية الاتحادي في اجتماعات مجموعة عمل الرقابة والتدقيق البيئي التابعة لـ(الانتوساي) منها الاجتماع الثالث لمجموعة عمل البيئة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الارابوساي) في تونس 2011، وقد تم طرح تجربة العراق في الرقابة البيئية التخصصية من خلال نماذج من تقارير الهيئة المتخصصة بالرقابة على الشؤون البيئية (دائرة ماء بغداد، ودائرة مجاري بغداد، ومديرية بيئة النجف، وحالات إصابات السرطان في محافظة النجف، وطرح استعداد ديوان الرقابة المالية لترجمة الأدلة الاسترشادية (الصادرة من الانتوساي).

الواقع الحالي للرقابة البيئية بموجب قائمة الفحص

Environmental monitoring under check list: current reality

تم استخدام قائمة فحص وذلك من اجل التعرف على اراء الافراد العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن الواقع الحالي للرقابة البيئية، وتشخيص مواطن القوة والضعف في عمل ديوان الرقابة المالية من ناحية الرقابة البيئية، وقد تم التركيز في توزيع قائمة الفحص على مختصين في الرقابة البيئية والانشطة في المجال البيئي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والسبب في اختيار هذه العينة هو امتلاكهم المعرفة والخبرات واطلاعهم المستمر على كل ما يتعلق بالرقابة البيئية، وبالتالي فإن هؤلاء الافراد لديهم القدرة على اعطاء اراء واقعية وصحيحة عن واقع الرقابة البيئية، وهذا ما سيعزز من مصداقية النتائج التي سيتم الحصول عليها من هؤلاء المستجيبين، إذ تم توزيع 30 قائمة فحص على المختصين في الرقابة البيئية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتم استرجاع 27 منها وجميعها صالحة للتحليل، اي ما نسبته 90% من القوائم الموزعة، وتضمنت الاستمارة ثمانية محاور من معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة البيئية وتم تحليل هذه المحاور وفق النسب المئوية لكل محور وكانت نتائج التحليل كالآتي:

المحور الاول: الاطار العام للإجراءات الرقابية General framework for regulatory procedures

ركز هذا المحور على عدد من الإجراءات التي يتوجب على ديوان الرقابة المالية الاتحادي اتباعها وتطبيقها عند تنفيذ الرقابة البيئية، وتم استخدام 11 فقرة لقياس هذا المحور الاطار العام للإجراءات الرقابية وكانت النتائج كما مبين في (الجدول، 1).



جدول (1): الأطار العام للإجراءات الرقابية*.

ت	مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	غير مطبق	(%)	المجموع
1	19	70	8	30	-	-	27
2	18	67	7	26	2	7	27
3	11	41	7	26	9	33	27
4	15	56	8	30	4	14	27
5	18	67	7	26	2	7	27
6	17	63	7	26	3	11	27
7	21	78	6	22	-	-	27
8	18	67	9	33	-	-	27
9	22	82	4	14	1	4	27
10	16	59	11	41	-	-	27
11	11	41	15	55	1	4	27
المجموع	186		89		22		297
النسبة (%)	63		30		7		100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

يلاحظ من اجابات عينة البحث على فقرات المحور اعلاه على اهتمام ديوان الرقابة المالية بمسألة الاجراءات الرقابية كان بمستوى متوسط، اذ بلغت نسبة المطبق من اجراءات عمليات الرقابة البيئية 63%. كما ان بعض الفقرات التي تم اعتمادها لقياس محور الاجراءات الرقابية اسهمت في اغناء هذا المحور واتفق الافراد عينة البحث عليها بنسبة عالية، ومن هذه الفقرات الفقرة التاسعة (يفصح ديوان الرقابة المالية في التقارير مدى التزام الجهات الخاضعة لرقابته بالقوانين والتعليمات التي تتعلق بالبيئة)، اذ حصلت هذه الفقرة على اعلى نسبة من الاتفاق على انها مطبقة في ديوان الرقابة المالية بلغت 82%، وفي هذا اشارة الى ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يفصح في التقارير التي يصدرها عن مدى التزام الجهات الخاضعة لرقابته بالقوانين والتعليمات التي تتعلق بالبيئة، وبذلك فديوان الرقابة المالية يؤدي دورا مهما في بيان الجهات الخاضعة للرقابة والتي لم تلتزم بالقوانين والتعليمات البيئية، ويقوم بتأشير الجوانب التي تعاني من خلل في مجال تطبيق القوانين والتعليمات البيئية.

اما الفقرة التي حلت في الترتيب الثاني من حيث الاتفاق على انها مطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي فكانت الفقرة السابعة (يتعاون ديوان الرقابة المالية مع المنظمات المهنية الواضحة للمعايير المحاسبية ومتابعة تطوير المعايير المحاسبية المناسبة)، اذ حصلت هذه الفقرة على اتفاق بلغت نسبته 78%، وفي هذا تأكيد واضح على تعاون ديوان الرقابة المالية مع المنظمات المهنية الواضحة للمعايير المحاسبية ومتابعة تطوير المعايير المحاسبية المناسبة. وفي هذا اشارة الى ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعمل على تحديث المعلومات المحاسبية وعلى اطلاق على المعايير الحديثة والتغييرات التي تجرى عليها، وذلك من خلال ادامة التواصل مع المنظمات المهنية الواضحة للمعايير المحاسبية.

وفيما يتعلق بالفقرات التي لم تحصل على اتفاق عالي كونها مطبقة في ديوان الرقابة المالي الاتحادي، فلقد تصدرتها الفقرة الحادية عشر (يعمل ديوان الرقابة المالية على تفادي وقوع تضارب في المصالح نتيجة وضع المعايير وإجراء الرقابة عليه في الوقت نفسه)، اذ أكد 55% من الافراد المستجيبين على أن هذه الفقرة مطبقة بشكل جزئي وليس كلي، وكذلك الحال بالنسبة للفقرة العاشرة (يراجع ديوان الرقابة المالية الاحكام والمقتضيات التي تنطبق على مسؤوليته بالحفاظ على البيانات البيئية الملائمة وبالوصول إليها كلما كان ذلك ملائما) والتي أكد 41% من الافراد عينة البحث على ان هذه الفقرة مطبقة بشكل جزئي وليس كلي، اما الفقرات الاولى والرابعة والثامنة فلقد اتفق اكثر من 30% من الافراد عينة البحث على ان هذه الفقرات مطبقة بشكل جزئي، اما حالة عدم التطبيق فلقد ظهرت في الفقرة الثالثة (يتم تصنيف الجهات الحكومية التي لأنشطتها ارتباط بالبيئة إلى التصنيفات الثلاثة (الهيئات المؤثرة مباشرة على البيئة والهيئات التي تضع السياسات والتشريعات البيئية والهيئات التي لها سلطة متابعة ومراقبة الأعمال البيئية التي يقوم بها الآخرون)، اذ اتفق 33% من الافراد عينة البحث على أن هذه الفقرة غير مطبقة في ديوان الرقابة المالي الاتحادي.

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية Internal control system

ركز هذا المحور على اجراءات وضع نظام للرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة ومدى تقييمها من قبل الجهاز الأعلى، وتم استخدام خمسة فقرات لقياس هذا المحور، ولقد حصلت نسبة المطبق في هذا المحور على 62% من اجمالي استجابات عينة البحث، في حين ان 28% من الافراد عينة البحث أكدوا على ان فقرات هذا المحور مطبقة بشكل جزئي، في حين ان نسبة غير المطبق لهذا المحور كانت 10% وكما مبين في (الجدول، 2).



جدول (2): نظام الرقابة الداخلية*.

ت	مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	المجموع
1	11	7	9	27
2	22	5	-	27
3	16	10	1	27
4	10	14	3	27
5	24	2	1	27
المجموع	83	38	14	135
النسبة (%)	62	28	10	100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

وقد اسهمت في تعزيز نسبة المطبق من هذا المحور الفقرة الخامسة (يفحص الرقيب المالي ويقيم نظام الرقابة الداخلية الموضوع من الإدارة للمسائل المتعلقة بها ومدى إمكانية الوثوق بها)، إذ أكد 89% من الافراد عينة البحث على أن هذه الفقرة مطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وكذلك الحال بالنسبة للفقرة الثانية (يطلب ديوان الرقابة المالية نسخ من تقارير الرقابة الداخلية التي تتعلق بالرقابة البيئية)، إذ اتفق 82% من المستجيبين على هذه الفقرة، وهي تعد نسبة اتفاق عالية جداً، على الرغم من أن الفقرة الثالثة (يشير ديوان الرقابة المالية الى مدى التزام الرقابة الداخلية بإجراءات الرقابة البيئية) حصلت على اتفاق بنسبة 59% على أنها مطبقة، إلا أن هناك 37% من الافراد عينة البحث قد أكدوا على أن هذه الفقرة مطبقة بشكل جزئي، أما الفقرة الرابعة (يتقاضي ديوان الرقابة المالية استخدام نتائج واستنتاجات الجهات الخاضعة لرقابته بخصوص عمليات الرقابة الداخلية المتعلقة بالبيئة بهدف وضع تلك الجهة بموضع الضعف؟ أي أن عليه أن لا يستخدم هذه النتائج لإظهار ضعف الجهة الخاضعة لرقابته) فلقد حصلت على اعلى نسبة مطبق بشكل جزئي، وبلغت 52% من اجمالي استجابات عينة البحث، وفي هذا اشارة واضحة الى وجود مشكلة فيما يتعلق بتطبيق ديوان الرقابة المالية لهذه الفقرة.

المحور الثالث: النشاطات البيئية Environmental activities

اختص محور النشاطات البيئية بالتركيز على إجراءات الرقابة المتعلقة بالنشاط البيئي الذي تمارسه الجهة الخاضعة للرقابة، وتم قياس محور النشاطات البيئية باعتماد 13 فقرة، وكانت النتائج كما هي واضحة في (الجدول، 3).

جدول (3): النشاطات البيئية*.

ت	مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	المجموع
1	22	5	-	27
2	22	5	-	27
3	21	6	-	27
4	9	15	3	27
5	23	4	-	27
6	25	2	-	27
7	23	4	-	27
8	22	5	-	27
9	19	8	-	27
10	17	10	-	27
11	17	9	1	27
12	15	11	1	27
13	19	7	1	27
المجموع	254	91	5	350
النسبة (%)	73	26	1	100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

بلغت نسبة الاتفاق على تطبيق فقرات قياس النشاطات البيئية 73%، وفي هذا اشارة واضحة الى اهتمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهذه الانشطة، ولقد حصلت ست فقرات (واحد واثنين وخمسة وستة وسبعة وثمانية) على نسبة اتفاق على انها مطبقة اكثر من 80% ووصلت الى 93% للفقرة السادسة، أن هذه النسبة العالية من الاتفاق على انه هذه الفقرات مطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تؤكد على اهتمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالنشاطات البيئية والعمل على تطبيق القوانين المتعلقة بالرقابة البيئية، وفيما يتعلق بالفقرة الرابعة (أثناء عملية الرقابة هل يهتم ديوان الرقابة المالية من أن

القضايا البيئية تشمل نتائج الدين البديل المفروض من الحكومة) فقد اكد 56% من الافراد عينة البحث على ان هذه الفقرة مطبقة بشكل جزئي، وأكد 11% من عينة البحث ان هذه الفقرة غير مطبقة، إن هذه النسب تشير الى وجود مشكلة في عمل ديوان الرقابة المالية فيما يخص مسألة الدين المفروض من الحكومة، فضلاً عن ذلك، فإن الفقرة الثانية عشرة (إن الرقابة على الأداء المتعلقة بالنشاط البيئي تحقق التأكد من إن مؤشرات الأداء المتصلة بالبيئة تعكس بصورة منصفة أداء الهيئة الخاضعة للرقابة) حصلت على نسبة مطبقة بشكل جزئي 41% وغير مطبق بنسبة 4%، اما الفقرات التاسعة والعاشره والحادية عشر فلقد حصلت على أوساط حسابية على التوالي 30 و 37 و 33% على انها مطبقة بشكل جزئي، أن هذه المؤشرات تبين ان هناك نقص في تطبيق هذه الفقرات في عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، اي أن بعض أنشطة الرقابة البيئية المطبقة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي تحتاج الى تفعيل من اجل أن يتم تطبيقها بشكل كلي وبطريقة كفوءة وفاعلة.

المحور الرابع: المعايير العامة (الاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية)

General standards (independence, competence and professional)

تم تخصيص هذا المحور لقياس الاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية وذلك من خلال 13 فقرة قياس اعدت لهذا الغرض، ويشير (الجدول، 4) الى نتائج تحليل استجابات عينة البحث.

جدول (4): المعايير العامة (الاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية)*.

ت	مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	غير مطبق	(%)	المجموع
1	23	85	4	15	-	27	
2	23	85	4	15	-	27	
3	24	89	2	7	1	27	
4	21	78	5	18	1	27	
5	22	81	4	15	1	27	
6	25	93	2	7	-	27	
7	24	89	3	11	-	27	
8	23	85	3	11	1	27	
9	17	63	9	33	1	27	
10	20	74	6	22	1	27	
11	19	70	8	30	-	27	
12	15	55	11	41	1	27	
13	16	59	8	30	3	27	
المجموع	271		69		10	350	
النسبة(%)	77		20		3	100	

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

بينت نتائج تحليل استجابات عينة البحث ان هناك اتفاق عال على تطبيق ديوان الرقابة المالية للفقرات الخاصة بمحور الاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية، إذ بلغت نسبة الاتفاق على تطبيق هذه الفقرات 77%، ولقد اسهم في تعزيز هذه النسبة الفقرات الاولى والثانية والثالثة والخامسة والسادسة والسابعة والثامنة، اذ تراوحت نسبة الاتفاق على تطبيق هذه الفقرات بين 81% للفقرة الخامسة (يساهم ديوان الرقابة المالية في بناء قدرات الرقباء للمهام البيئية الذين يتمتعون بالمعرفة الكافية بجميع جوانب الرقابة والقدرة على تنفيذ العمليات الرقابية المتعلقة بالمالية والأداء والمطابقة) و 93% للفقرة السادسة (مشاركة فنيين متخصصين في تطوير بناء قدرات الرقباء في اختصاص البيئة)، ان هذه المؤشرات تبين اهتمام ديوان الرقابة المالية بمسألة الاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية وذلك من خلال استقلال مراقب الحسابات وديوان الرقابة المالية في عملهما في الرقابة البيئية، وكذلك حيادية ديوان الرقابة المالية في مجال تقييمه للعمليات الرقابية وفي اعداد التقارير المتعلقة بنتائج هذه العمليات.

وفيما يتعلق بالفقرات التي اشرت وجود حالة عدم الاتفاق على تطبيقها، فكانت الفقرة الثانية عشر (يتبنى ديوان الرقابة المالية سياسات وإجراءات مشاركة الخبراء من ذوي مؤهلات مناسبة في بناء قدرات موظفي ديوان الرقابة المالية) وكان الوسط الحسابي لتطبيق هذه الفقرة بشكل جزئي 41 و 4% على انها غير مطبقة، وكذلك الحال بالنسبة للفقرات التاسعة والحادية عشر والثالثة عشر والتي حصلت على نسبة اتفاق على مطبق بشكل جزئي أكثر من 30%، وهذا يعطي دليلاً على ان هناك بعض النقص في تطبيق هذه الفقرات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

المحور الخامس: المعايير الميدانية Field standards

ركز محور المعايير الميدانية على وضع المقاييس او الاطار العام للخطوات او الاعمال الهادفة والمنظمة والمتوازنة التي يجب على المدقق اتباعها، وذلك من خلال استخدام 8 فقرة، وكانت نتائج التحليل كما في (الجدول، 5).

جدول (5): المعايير الميدانية*.

ت	مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	غير مطبق	(%)	المجموع
1	17	63	9	33	1	4	27
2	20	74	7	26	-	-	27
3	25	93	2	7	-	-	27
4	22	82	5	18	-	-	27
5	14	52	12	44	1	4	27
6	8	30	18	66	1	4	27
7	11	41	15	55	1	4	27
8	14	52	13	48	-	-	27
المجموع	131		81		4		216
النسبة (%)	60		38		2		100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

يلاحظ من اجابات عينة البحث على فقرات المحور اعلاه أن اهتمام ديوان الرقابة المالية بمسألة المعايير الميدانية كانت بمستوى متوسط، إذ بلغت نسبة المطبق من المعايير الميدانية 60%، وقد اسهم في تعزيز نسبة المطبق من هذا المحور الفقرة الثالثة (يجمع الرقيب المعلومات حول الجهة الخاضعة للرقابة بخصوص المعلومات البيئية التي تتضمن الصلاحية القانونية للجهة الخاضعة للرقابة)، إذ أكد 93% من الافراد عينة البحث على ان هذه الفقرة مطبقة في ديوان الرقابة المالية وهي تعد نسبة اتفاق عالية جداً، فضلاً عن الفقرة الرابعة (يهتم ديوان الرقابة المالية بالأعمال الرقابية على التنمية المستدامة) إذ اتفق 82% من المستجيبين على هذه الفقرة. وفيما يتعلق بالفقرة الثانية (يتحقق الرقيب من وجود ديون بيئية أو أي تغييرات يمكن أن تكون قد حصلت خلال الفترة المالية محل الرقابة)، إذ حصلت على اتفاق 74% على أنها مطبقة وهي نسبة جيدة أيضاً ولكن من الملاحظ ان هناك اتفاق على ان بعض الفقرات الخاصة بالمعايير الميدانية مطبق بشكل جزئي وليس كلي، وبخاصة فيما يتعلق بالفقرة السادسة (يقوم ديوان الرقابة المالية بوضع خطط للتنمية المستدامة، بهدف توفير منهج وطني متماسك للتنمية المستدامة)، إذ أكد 66% من عينة البحث انه مسألة وضع خطط للتنمية المستدامة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي مطبق بشكل جزئي، اي انه قد لا تكون هناك متكاملة تتعلق بالتنمية المستدامة، وهذا ما يعد نقص في احد الادوار المهمة التي من الممكن أن يمارسها ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ولم يقتصر الامر على الفقرة السادسة، انما امتد الامر ليشمل الفقرات الخامسة والسابعة والثامنة، إذ كان هناك اتفاق على البديل غير مطبق بنسب بلغت على 44% للفقرة الخامسة و55% للفقرة السابعة و48% للفقرة الثامنة، وتشير هذه النسب من الاتفاق على انه هذه الفقرات مطبقة بشكل جزئي، الى وجود نقص في تطبيق محور المعايير الميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وهذا ما يحتاج الى ايجاد طرائق فاعلة لتطبيق هذه بكفاءة وفاعلية.

المحور السادس: معايير اعداد التقارير Reporting criteria

ركز هذا المحور على المعايير الرقابية المتعلقة بالبيئة والظروف الخاصة بالجهاز وطبيعة العملية الرقابية وذلك من خلال استخدام 6 فقرات و(الجدول، 6) الاتي يوضح نسب التحليل للمحور.

جدول (6): معايير اعداد التقارير*.

ت	مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	غير مطبق	(%)	المجموع
1	22	82	4	14	*	4	27
2	20	74	6	22	*	4	27
3	19	70	8	30	-	-	27
4	24	89	2	7	*	4	27
5	22	82	5	18	-	-	27
6	17	63	9	33	*	4	27
المجموع	124		34		4		162
النسبة (%)	77		21		2		100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

يلاحظ من اجابات عينة البحث على فقرات المحور اعلاه ان اهتمام ديوان الرقابة المالية بمسألة الاجراءات الرقابية كان بمستوى جيد، اذ بلغت نسبة المطبق من معايير اعداد التقارير للرقابة البيئية 77%، ولقد اسهم في تعزيز هذه النسبة ثلاث فقرات (واحد واربعة وخمسة)، اذ حصلت على نسبة اتفاق على انها مطبقة اكثر من 80% ووصلت الى 89% للفقرة الرابعة، ان هذه النسبة العالية من الاتفاق على أن هذه الفقرات مطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تؤكد على اهتمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأعداد التقارير الرقابية المتعلقة بالقضايا البيئية، اما الفقرة السادسة فقد حصلت على نسبة اتفاق 63% بانها مطبقة، فيما اتفق اكثر من 33% من الافراد عينة البحث على ان هذه الفقرات مطبقة بشكل جزئي، وهذا يعني ان تقارير الوحدات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية لا تتضمن كل الحالات المتعلقة بعدم المطابقة او التي لها صلة بأهداف التدقيق والرقابة البيئية، وكذلك الحال بالنسبة للفقرة الثالثة (إن لغة التقارير تهتم بالمسائل المتعلقة بشمولية الأصول والاضرار البيئية وبضمان الرقابة المقدم بخصوص التقديرات المحاسبية) والتي كانت نسبة الاتفاق على أنها مطبقة بشكل جزئي 30%.

المحور السابع: تطوير الطرائق والممارسات

ركز هذا المحور على القيام بعمليات رقابة بيئية في نطاق صلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتنفيذ عمليات رقابة نظامية، وتم استخدام 16 فقرة لقياس هذا المحور، والتي ثبتت نتائجها في (الجدول، 7).
جدول (7): تطوير الطرائق والممارسات*.

ت	مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	المجموع
1	15	12	45	27
2	11	14	52	27
3	14	11	41	27
4	15	11	41	27
5	15	11	41	27
6	21	5	18	27
7	17	8	30	27
8	16	8	30	27
9	12	11	41	27
10	13	13	48	27
11	18	7	26	27
12	17	8	30	27
13	8	4	15	27
14	4	8	30	27
15	15	8	30	27
16	17	10	37	27
المجموع	231	47	55	433
النسبة (%)	53	34	13	100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

تبيين عملية تحليل استجابات عينة البحث ان المحور السابع حصل على اقل نسبة اتفاق من قبل الافراد بخصوص ان فقرات قياس هذا المحور مطبقة، اذ ان نسبة الاتفاق على ان هذه الفقرات مطبقة كان 53%، في حين ان نسبة الاتفاق على ان هذه الفقرات مطبقة بشكل جزئي كانت 34%، اما نسبة عدم المطبق فلقد كانت 13% وهي اعلى نسبة من بين جميع المحاور.

وتبين نتائج التحليل الواضحة في (الجدول، 7) أن هناك خمسة فقرات تجاوزت مستوى الـ 60% من الاتفاق على انها مطبقة، وتمثلت بالفقرة السادسة 78% والفقرة السابعة 63% والفقرة الحادية عشر 67% والفقرة الثانية عشرة 63% والفقرة السادسة عشرة 63%، وتشير هذه المعطيات أن الافراد عينة البحث متفقين على انه يتعرف الجهاز الرقابي على البرامج البيئية من الخطط الحكومية والتقارير البيئية السنوية الصادرة عنها، ويتم تحديد المشاكل البيئية التي تهم البلد وتحديد البرامج البيئية، وهذا ما نصت عليه الفقرات السادسة والسابعة في المحور السابع، فضلا عن ذلك، فإن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يتحقق من مسألة امتلاك الجهاز الصلاحية الكافية لإجراء الرقابة على الأداء هل يراقب الأنظمة الحكومية للإدارة البيئية، والتعرف على السياسات الحكومية القائمة بخصوص إرساء هذه الأنظمة خاصة إذا كان ذلك مطلب قانوني، وهذا ما تم تاشيره في الفقرات الحادية عشر والثانية عشر، ويلاحظ كذلك من خلال تحليل استجابات عينة البحث أن هناك بعض الفقرات قد حصلت على نسب اتفاق على ان الفقرات مطبقة بشكل جزئي، وهذه النسب لا يمكن تجاوزها لانه قد كانت بين الـ 52 و40%، وتمثلت هذه الفقرات بالفقرة الاولى 45 والثانية 52 والثالثة 41 والرابعة 41 والخامسة 41 والتاسعة 41

والعاشرة 48%، وان هذه النسب تشير الى وجود نقص في مجال تطبيق الفقرات المتعلقة بتطوير ممارسات وطرائق الرقابة البيئية، وهذا ما قد يؤثر سلبا على اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي فيما يتعلق بالرقابة البيئية، ومن الامور الواجب الوقوف عليها ان هناك اتفاقا عاليا من عينة البحث على أن هناك فقرتين من فقرات تطوير الممارسات والطرائق غير مطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وتمثلت هذه الفقرات بالفقرة الثالثة عشر (يتم اللجوء إلى مستشار خارجي لتقدير التكاليف والفوائد الناجمة عن النظم البيئية المقترحة (لاسيما من أشخاص خبراء في الاقتصاد)، وبنسبة 55%، والفقرة الرابعة عشرة (يلجأ الجهاز الرقابي إلى تشكيل هيئة خبراء من ميدان الصناعة ومن الحكومة ومن المنظمات المعنية بالبيئة لمساعدته في تحديد أولويات الرقابة على البيئة وتطوير طرائق رقابية لقضايا مميزة وجمع معلومات) وبنسبة 55% ايضا، وهذا ما يؤشر الى ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعتمد على الكفاءات الداخلية التي يمتلكها في تسيير امور الديوان ولا يعتمد نظام الخبراء او اللجان المشتركة بصورة كبيرة.

المحور الثامن: وضع المقاييس للأنشطة البيئية Setting standards for environmental activities

من الاهتمامات الرئيسة للأجهزة الرقابية عند قيامها بعمليات رقابية تحديد المقاييس التقنية التي سيتم في ضوءها تقييم كشوف (تقارير) الجهات الخاضعة للرقابة وأدائها، وتم استخدام 6 فقرة لقياس هذا المحور وكانت النتائج كما هي في (الجدول، 8).

جدول (8): وضع المقاييس للأنشطة البيئية*.

ت	مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	المجموع
1	21	6	-	27
2	25	2	-	27
3	21	5	1	27
4	24	2	1	27
5	13	10	4	27
6	14	12	1	27
المجموع	118	37	7	162
النسبة (%)	73	23	4	100

* من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قائمة الفحص.

يلاحظ من اجابات عينة البحث على فقرات المحور اعلاه ان نسبة المطبق في هذا المحور بلغت 73% اي نسبة المطبق في ديوان الرقابة المالية من مقاييس الأنشطة البيئية جيد، ولقد اسهم في تعزيز هذه النسبة فقرتين هما (الثانية والرابعة)، اذ حصلت على نسبة اتفاق على أنها مطبقة فقد حصلت الفقرة الثانية على نسبة اتفاق على انها مطبقة على 93% فيما حصلت الفقرة الرابعة على نسبة الاتفاق على انها مطبقة 89%، إن هذه النسب العالية من الاتفاق على أنها مطبقة في ديوان الرقابة المالية يدل على وجود نظام للرقابة على الاداء في ديوان الرقابة المالية وكذلك مراعاة مدى المطابقة مع القوانين والتشريعات الخاصة بالقضايا البيئية، اما الفقرة الخامسة فقد حصلت على نسبة اتفاق 48% بانها مطبقة، فيما اتفق اكثر من 37% من الافراد عينة البحث على أن هذه الفقرات مطبقة بشكل جزئي، وهذا يعني ان ديوان الرقابة المالية لا يقوم باستخدام عدد من ادوات السياسة التي تؤثر على التنمية المستدامة، وكذلك الحال بالنسبة للفقرة السادسة (ينبغي أن تستند الاعمال الرقابية على التنمية المستدامة على جميع المعايير الموجودة والمتبعة من الاجهزة العليا للرقابة مثل معايير المؤسسة من الانتوساي او اية معايير وطنية اخرى) والتي كانت نسبة الاتفاق على انها مطبقة بشكل جزئي 44%.

الاستنتاجات Conclusions

من خلال ما سبق يمكن ان نستنتج ما يأتي:

1. تعد الرقابة البيئية إحدى الروافد الحيوية والفعالة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة.
2. اهتمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأعداد التقارير الرقابية المتعلقة بالقضايا البيئية.
3. تمثل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية إرشادات تفصيلية توفر إطاراً عاماً للتأكد من أن القائمين على عملية الرقابة يمتلكون الكفاءة والنزاهة والاستقلالية في التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عن نتائج أعمالهم، وبما يقدم ضمانة أكيدة على فاعلية عملية الرقابة في الكشف عن مكامن الخلل والقصور في أداء الجهات الخاضعة للرقابة وتحسين أدائها.
4. يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الكفاءات الداخلية التي يمتلكها في تسيير امور الديوان ولا يعتمد نظام الخبراء او اللجان المشتركة بصورة كبيرة.
5. أن بعض أنشطة الرقابة البيئية المطبقة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي تحتاج الى تفعيل من اجل أن يتم تطبيقها بشكل كلي وبطريقة كفوءة وفاعلة.



التوصيات Recommendations

1. تنشيط الوعي وتشكيل فريق متخصص بالرقابة على البيئة من حيث تطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالبيئة.
2. يجب ان يكون التقدير عن المعلومات البيئية الاجتماعية جزءاً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
3. ينبغي تضمين قانون البيئة على عقوبات يتم تنفيذها بحق المخالفين لشروط حماية البيئة بما يتلائم مع الضرر الذي يسببه الملوث عملاً بمبدأ من يلوث يدفع فضلاً عن ضرورة النص على حوافز للمحافظين على الموارد الطبيعية.
4. ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية بتعزيز قدراته الرقابية وإجراءاته في مجال النشاط البيئي بالاستعانة بمختصين بالأمور الفنية البيئية لتكون النتائج المتحققة من هذه التكاليف رصينة وتتمتع بدقة عالية.
5. الاهتمام بالتغييرات القانونية وتقديرات التكلفة ووضع المقاييس والمؤشرات البيئية لكل النشاطات البيئية.

المصادر References

- I. Abadalkreem, A. Y. (2016). *The Role of External Auditor in The Environmental Control of Oil Companies*. University of Baghdad, Iraq, P16.
- II. Abad-ALrazaq, A. A. (2005). *Environmental Legislation and its Role in Establishing Environmental Planning, Sharia*. United Arab Emirates, P10.
- III. Agence. D. L. E. & Maitrise. D. L. E. (2003). *Guide de le Etude Di Impact Sur Le Environment Des Parcs Eoliens*. Ministere de Le Ecology et Du Developpement Durable, France. P91.
- IV. AL- Jabir, A. A. A. (2007). *A Proposed Framework for The Development of The Role of Internal Review of Environmental Performance Review Field Study*. Faculty of Commerce, Aim Al Shams University British Arab Academy of Higher Education, P37-38.
- V. AL-Tememy, N. S. H. (2014). *Audit and Oversight Faculty of Management and Economics*. 1st ed., Qadisiyah University, Iraq, P394-396.
- VI. AL-Rahehlaa, M. Y. (2011). Practice of the Jordanian sai for environmental control. *Journal of Administrative Sciences*, 38(1), 199-203.
- VII. AL-Zbedi, L. F. K. (2015). *Risk-Based Performance Audit Based on Criteria (Antosai 399-3000 ISSAI)*. PhD Thesis, University of Baghdad, Iraq.
- VIII. *American Chartered Accountants Complex, AICPA*. (1988). P160.
- IX. Jasem, E. E. (2016). *Auditing the Performance of Health Institutions and Their Role in Sustainable Development*. University of Baghdad, Iraq. P48.
- X. Hethcox, K. B. & Riley, R. A. (1998). Accounting for small business environmental issues. *National Public Accountant*, 43(6), 15-18.
- XI. INTOSAI. (2001). *International Standards for Higher Regulatory and Accounting Bodies for The International Organization of Higher Regulatory and Accounting Bodies*. Standard No. (5110) Directives on The Implementation of Regulatory Processes on Environmentally Sensitive Activity.
- XII. Maltby, J. (1995). Environmental audit: theory and practices. *Managerial Auditing Journal*, 10(8), 15-26.
- XIII. Radi, M. S. (2008). Environmental Performance Review. *Tanta University Environment Journal*, 7(2), 36-37.
- XIV. Remley, F. H. (2010) Environmental Controls. *Smile Journal Scientific Research*, 4(6), 13-14.
- XV. Salah, K. A. & Mahmoud, E. (1999). The role of the auditor in environmental protection. *Damascus University Journal of Economic*, 3, 292-304.
- XVI. Vandermerwe, S. & Oliff, M. D. (1990). Customers drive corporations. *Long Range Planning*, 23(6), 10-16.