



محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية

(دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات)

م. د. أنوار عباس هادي الهنداوي

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الكوفة

anwar_abbas_hadi@yahoo.com

المستخلص

هدفت الدراسة الى التعرف على محددات تطبيق التدقيق البيئي ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية والتي تحد من إمكانية إبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم تعكس التأثير البيئي عليها، وكان ذلك من خلال دراسة الأدبيات ذات العلاقة بهذا الشأن والتعرف على مفهوم التدقيق البيئي ومحددات تطبيقه بشكل عام ومحاولة الوقوف على أهم المحددات التي يمكن أن تشكل من وجهة نظر الباحث عائقاً أمام تحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية في البيئة العراقية، وقد تم ذلك من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات وتحليلها إحصائياً والتوصل الى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها:

ان لمحددات تطبيق التدقيق البيئي المدرجة في متن الدراسة علاقة كبيرة بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية.

وعلى أساس ذلك انتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات، كان أهمها:

دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي من خلال تذليل محددات تطبيق التدقيق البيئي التي تقف عائقاً أمام مراقبي الحسابات الذين يعتبرون عنصراً أساسياً وهاماً في إتمام تطبيق هذا النوع من التدقيق، وإخلاء مسؤوليتهم أمام مستخدمي التقارير المالية.

Abstract

The study aims to identify of the determinants of the environmental audit application and study its relationship in contraction the responsibility of the auditor toward the users of financial statements with respect to environmental matters, which limit the possibility to express an opinion as to whether those statements reflect the environmental influence, and that was through the study of scientific literature in this matter and to identify the concept of environmental auditing and environmental determinants of its application in general and try to stand on the most important determinants that can from the point of view of the researcher an obstacle to determine his responsibility toward the users of financial statements in the Iraqi environment. It has been tested through the sample survey of auditors' opinions and analyzed statistically and reaches to a set of conclusions, was the most important: "The Environmental audit determinants application listed in the body of the study has a major relationship in contraction the responsibility of the auditor toward the users of financial statements".

On the basis of this, the study ended with a set of recommendations, the most important being: "Call for the development of the profession of accounting and auditing at the local level through environmental audits and overcome the limitations that stand in front of the auditors who are considered essential and important element in the completion of the application of this type of audit, and the evacuation of their responsibility toward the users of financial statement".



المقدمة

أصبح من الواضح أن هناك اهتمام بيئي من قبل كافة البلدان لحماية البيئة من الأضرار التي لحقت بها من خلال تصرفات البشر غير المسؤولة، وتعتبر الأمور البيئية ذات تأثير جوهري في عدد متزايد من الوحدات الاقتصادية ويمتد هذا التأثير لقوائمها المالية، وهذه القضايا والموضوعات أصبحت تثير اهتمام مستخدمي تلك القوائم، ومن المؤكد إن الإفصاح عن هذه الأمور من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية، ولا بد أن تحتوي التقارير التي تصدرها الإدارة على تأثير عمل تلك الوحدة في البيئة والمخاطر المحيطة بها، وتخضع هذه الإفصاحات للتدقيق من قبل مراقب الحسابات، حيث يمكنه التدقيق المالي من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من جميع النواحي الأساسية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي نفس الوقت يمكنه التدقيق البيئي بالأخذ بنظر الاعتبار القضايا والأمور البيئية لإظهار الصورة كاملة بكل معالمها، لذلك يعد التدقيق البيئي مكملا للتدقيق المالي، ولأن القوائم المالية نفسها ينبغي أن تحتوي على إيضاحات أو قياسات لآثار التلوث والإفساد البيئي، وهذه المهمة تقع على عاتق المحاسبة البيئية، إلا أنه يبقى مراقب الحسابات البيئية معني بفحصها، ومن هنا برز دور مراقب الحسابات لتدقيق القوائم المالية عن الأمور البيئية كأمر ضروري وغاية مطلوبة من أجل التأكد من شمول تلك القوائم لمعلومات كافية ومناسبة تلبي متطلبات مستخدميها.

1. منهجية الدراسة

1.1. مشكلة الدراسة

يواجه مراقبو الحسابات جملة من التحديات في تدقيقهم للقوائم المالية لإخلاء مسؤوليته تجاه مستخدميها لما لحق بهم من أضرار بسبب المخالفات للقوانين والأنظمة وعدم الإفصاح عن الجوانب السلبية أو وصف الآثار الناتجة عن الاستغلال غير الصحيح للبيئة، إي إلى عدم شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي للأمور البيئية ذات الأثر المادي على القوائم المالية، وعلى هذا الأساس، فإن مشكلة الدراسة تتلخص من وجهة نظر الباحث بمحاولة الإجابة على السؤال الآتي:

"ما علاقة محددات تطبيق التدقيق البيئي بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية؟"

1.2. أهمية الدراسة

لما كان التدقيق البيئي أحد الروافد الهامة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة، فإن تبني عملية التدقيق البيئي أصبح مطلباً أساسياً لاستجابة الوحدات الاقتصادية للبيئة، فقد أصبح لدى الكثير من تلك الوحدات في الدول المتقدمة برنامج تدقيق بيئي رسمي مصمم بحيث يقدم لهذه الوحدات تأكيداً بأن عملياتها يتم إدارتها طبقاً للمعايير والقوانين والسياسات البيئية، ولهذا اهتمت المنظمات المهنية التي تعنى بالأمور المحاسبية في أغلب دول العالم بالتدقيق البيئي، وذلك من خلال توسيع نطاق مسؤولية مراقب الحسابات لتشمل القيام بإعداد تقرير حول المخالفات الجوهرية البيئية للوحدات الاقتصادية موضع التدقيق ذات الأثر المادي على القوائم المالية، ونظراً لكون العراق من الدول التي لم تعن بهذا الموضوع، فإن إجراء مثل هذه الدراسة يعد أمراً مهماً، خاصة وإن الباحث في هذه الدراسة سيحاول أن يساهم في



الوقوف على أهم المحددات التي تحول دون تطبيق التدقيق البيئي محليا، ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية، ومحاولة طرح بعض المقترحات التي قد يراها تساهم في حل المشكلة، كما يمكن أن تكون هذه الدراسة بمثابة دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي من خلال تدليل تلك المحددات التي تقف عائقا أمام مراقب الحسابات الذي يعتبر عنصرا أساسيا وهاما في إتمام تطبيق التدقيق البيئي، ومن إخلاء مسؤوليته أمام مستخدمي التقارير المالية.

1.3. هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على محدّدات تطبيق التدقيق البيئي ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية والتي تحد من إمكانية إبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم تعكس التأثير البيئي عليها.

1.4. فرضية الدراسة:

تختبر هذه الدراسة مدى صحة الفرضية الرئيسة التي تنص على " وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محدّدات تطبيق التدقيق البيئي ومسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية"، وذلك من خلال إثبات صحة الفرضيات الفرعية الثلاث الآتية:

1. وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محدّدات تطبيق التدقيق البيئي ورأي مراقب الحسابات حول درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية في القوائم المالية لجميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية.
2. وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محدّدات تطبيق التدقيق البيئي وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقرير مراقب الحسابات.
3. وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محدّدات تطبيق التدقيق البيئي وقيام مراقب الحسابات بالتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.

1.5. أسلوب الدراسة

اعتمد الباحث على الكتب والمجلات العلمية المتخصصة العربية منها والأجنبية، إضافة الى شبكة المعلومات العالمية للحصول على البيانات المتعلقة بتغطية الجانب النظري، وبتنظيم استبانته والاستطلاع على آراء عينة من مراقبي الحسابات وتحليلها إحصائيا من اجل اختبار الفرضيات، كأداة لدراسة الجانب التطبيقي للدراسة.

1.6. عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة القصدية مع مراعاة التنوع، وتم توزيع 50 استبانته لعينة مختارة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجية بعد شرح أهداف الدراسة وطلب الباحث منهم تعبئتها بدقة وموضوعية، وأكد للأفراد المشمولين بالدراسة بان إجاباتهم سوف تعامل بسرية تامة، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وتم إعطاء المستجيبين فرصة كافية للإجابة،



وبعد تجميع الاستمارات تم تفرغها في أنموذج خاص بالحاسب تمهيداً للقيام بالمعالجة الإحصائية، باستخدام برنامج Excel و SPSS.

2. الجانب النظري

2.1 التدقيق البيئي:

2.1.1 مفهوم التدقيق البيئي:

إن مصطلح التدقيق محاسبي في الأصل، ويقوم على فكرة المصادقة والتحقق من مصداقية الممارسات المتعلقة بأعمال الوحدة الاقتصادية، وتعود كلمة بيئة إلى البيئة المحيطة بأعمال تلك الوحدة. وقد عرف التدقيق البيئي على أنه وسيلة فحص، وتقييم، والتحقق من مقابلة متطلبات الإدارة البيئية من خلال فحص الالتزام تجاه متطلبات الحفاظ على البيئة، والتأكد من وجود برامج للرقابة في الوحدة الاقتصادية، وتقييم الآثار المحتملة نتيجة لعمل الوحدة الاقتصادية، وتقييم أداء المعدات المستخدمة، وتقييم مدى الالتزام بالمتطلبات التشريعية، وذلك بهدف الوصول إلى تقرير يبين مدى الالتزام تجاه الحفاظ على البيئة المحيطة (الزعيبي وآخرون، 2006: 2)، كما عرف التدقيق البيئي بأنه أحد فروع التدقيق، ويهدف إلى تقييم الالتزام بالمتطلبات التشريعية على مستوى الدولة، والنطاق المحلي، وتقييم مدى وجود بنية تحتية في الوحدة الاقتصادية لمقابلة متطلبات الالتزام (Norman, 2001:8).

وكمحاولة أولية منها، عرفت غرفة التجارة الدولية في عام 1989 التدقيق البيئي بأنه "أداة إدارية تضم منهجية وتوثيق دوري وتقييم موضوعي لمدى نجاح أداء التنظيم البيئي والإدارة والمعدات بالمساعدة على حماية البيئة"، إن الكلمة الرئيسية في التعريف هي "الإدارة"، حيث يتم تحديد طبيعة التدقيق البيئي من خلال سياسة الإدارة، علاوة على ذلك فإن عملية التقييم يجب أن تكون ممنهجة وموثقة (Smith and Billington, 1993:17).

وفي ذات السياق عرف التدقيق البيئي بأنه "تقييم منظم لتحديد ما إذا كان أو لم يكن الأداء البيئي يتوافق مع الترتيبات المخطط لها، وما إذا كان أو لم يتم تنفيذ هذه الترتيبات على نحو فعال، ومناسب لتحقيق السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية" (Maltby, 1995:15). وتتمثل عمليات التدقيق البيئي بالأدوات التي يمكن عن طريقها قياس (تحديد) الأداء البيئي التنظيمي والموقف البيئي للوحدة الاقتصادية (www.EnvironmentalAuditors.com.au, 2014).

إن مفهوم التدقيق البيئي يتعلق بكل من: (السقا، 2011: 300)

1. وجود برامج مخططة تتعلق بتحديد مسبق للتأثيرات البيئية المتوقعة نتيجة قيام الوحدة الاقتصادية بنشاطاتها المختلفة وبصورة خاصة النشاطات الصناعية وما يترتب عنها من تأثيرات تتعلق باستخدام المواد والمعدات.
2. وجود مجموعة من القوانين والسياسات البيئية التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام الوحدة الاقتصادية بما خطت له فيما يتعلق بمعالجة التأثيرات السلبية لنشاطها على البيئة.



3. إمكانية القياس المالي لما تتحمله الوحدة الاقتصادية من أعباء مالية وتكاليف في سبيل الوفاء بالتزاماتها تجاه البيئة، وتوصيل النتائج الى جميع الجهات التي يهمها ذلك عن طريق الإبلاغ المالي والقوائم المالية المنشورة.

4. الحاجة الى وجود معايير للتدقيق خاصة بالبيئة يمكن أن يسترشد بها مراقب الحسابات في سبيل تدقيق أدوات القياس والإفصاح التي تمت من خلالها لتحديد التأثيرات البيئية ومعالجتها والتعبير عنها بصورة مالية.

ويصنف التدقيق البيئي ابتداءً الى كل من التدقيق البيئي الداخلي والتدقيق البيئي الخارجي (Dittenhofer, 1995:40)، حيث يتحتم على مراقب الحسابات الداخلي أن يهتم بمدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، ومجالات تحسين الأنشطة البيئية، بينما يهتم مراقب الحسابات الخارجي بفحص أثر الأنشطة البيئية على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على تلك القوائم بالإضافة إلى التحقق من قيم الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية والالتزامات البيئية الحالية والمحتملة، وأن التدقيق البيئي الداخلي والخارجي يجب أن يعمل كصمام أمان للمساعدة على تخفيض مخاطر التعرض للمشكلات البيئية (السعد، 2007: 100).

وعندما تكون الأمور البيئية مهمة لوحدة اقتصادية ما، تكون هناك مخاطر بوجود أخطاء جوهرية (من ضمنها إفصاح غير كافي) في القوائم المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ويحتاج مراقب الحسابات الى مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية (المعيار الدولي لمهنة التدقيق 1010 :449). وبمراجعة الأدبيات ذات العلاقة فان ثلاثة أنواع من التدقيق بشكل عام ترتبط بقوة مع الأمور البيئية (INTOSAI, 2000, par: 5):

1. تدقيق القوائم المالية

2. تدقيق الإذعان

3. تدقيق الأداء

فالقضايا البيئية التي قد تؤثر على القوائم المالية هي:

1. المصاريف ذات العلاقة بحماية البيئة

2. الحفاظ على الموارد المتجددة

3. الامتثال للتشريعات البيئية.

أما تدقيق الإذعان المتعلق بالقضايا البيئية فانه يوفر ضمان بأن تعمل الوحدة الاقتصادية وفقاً للقوانين والمعايير والسياسات البيئية وعلى الصعيدين المحلي والدولي (INTOSAI, 2004, pra:7).

ويمكن أن يشمل تدقيق الأداء البرامج البيئية التي يتم تنفيذها بشكل اقتصادي وفعال وكفؤ (Karagiorgos, et al, 2008: 4)، ولان تدقيق الأداء يقيس الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية

ومحاولات لتحديد فرص التحسين، فانه يمكن أن يكون تدقيق الأداء أساساً لتحديد الأهداف والتدابير التي ينبغي تحقيقها في المستقبل (Letmathem & Doost, 2000: 424).



وفي هذا السياق، فإن تصنيف آخر أضاف أنواع أخرى للتدقيق البيئي وصنفها على أنها تتمثل بالآتي:
(دريباتي، 2009):

1. تدقيق نظم الإدارة البيئية.
2. تدقيق الالتزام البيئي
3. تدقيق تحويل أو نقل الملكية.
4. تدقيق الموقع.
5. تدقيق الصحة والأمان.
6. تدقيق دورة حياة المنتج
7. تدقيق إدارة المخلفات.

إضافة الى : (Stanwick & Stanwick, 2001: 12)

1. عمليات تدقيق منع التلوث
2. عمليات تدقيق المعاملات،
3. عمليات تدقيق استحقاقات المسؤولية البيئية.

يتبين مما تقدم أن التدقيق البيئي يمكن إن يُعرّف وبشكل مختصر على انه ذلك المفهوم الذي يضم مجموعة متنوعة من أنشطة التدقيق المتعلقة بالمجال البيئي، وان كل أنواعه المتمثلة بالأنشطة أعلاه ليست مستقلة عن بعضها البعض، فالتدقيق البيئي يعد شاملاً لقضايا متعددة في وقت واحد.

2.1.2 أهداف ومساهمات التدقيق البيئي:

بشكل عام يمكن تحديد أهم الأهداف التي من أجلها يتم القيام بالتدقيق البيئي، بالآتي: (رواني، 2007: 58) نقلا عن (غالب و إسماعيل، 1999: 292)

1. تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية.
2. التأكد من التقيد بسياسات الوحدة الاقتصادية كالتى تتطلب مراعاة المتطلبات التنظيمية.
3. التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المتخصصة في حماية البيئة.
4. التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية ونظم الرعاية الصحية والسلامة البيئية.
5. التأكد من رقابة إدارة الوحدة الاقتصادية على الأنشطة البيئية.
6. التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية البيئية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية.

في حين يرى آخرون، أن التدقيق البيئي وجد لتحقيق الأهداف التالية: (Natu, A. 1999: 9)

1. تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة.
2. تطوير الوعي البيئي للعاملين في الوحدة الاقتصادية.
3. تمكين الإدارة من وضع خطط تراعي حدوداً معينة من كمية الفاقد عند الإنتاج.
4. تقييم الفجوة ما بين المدخلات والمخرجات لمعرفة أسباب النقص.
5. التأكد من الالتزام تجاه المتطلبات التشريعية والقانونية.



6. وضع حد مسموح به للتالف والفاقد (حد مثالي).

7. تحديد الالتزامات المحتملة والفعلية.

8. تمكين الإدارة من تعديل خططها.

وإذا ما أخذنا بنظر الاعتبار تصنيف التدقيق البيئي الى تدقيق بيئي داخلي وتدقيق بيئي خارجي، فإنه يمكن أن ندرج ضمن أهداف التدقيق البيئي الداخلي، الآتي: (منصوري، و رمزي، 2008: 9)

1. فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية باللوائح و القوانين.

2. تقييم مدى ملائمة نظام المحاسبة البيئية، وأن الإفصاح عن الأمور البيئية تم بالشكل الملائم.

3. تحديد آثار العمليات و المنتجات والخدمات . مخرجات الوحدة الاقتصادية على البيئة.

أما التدقيق البيئي الخارجي، فإنه يهدف الى:

1. التأكد من مدى فعالية نظام الإدارة البيئية.

2. تقييم مدى ملائمة نظام المحاسبة البيئية، وأن الإفصاح عن المشاكل البيئية يتم بالشكل الملائم.

3. تقييم مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين و التشريعات البيئية.

4. تحديد ما إذا كان المستهلك معرض لتحمل التزامات أو تحملها فعلا.

5. تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية عملت على رفع التلوث والنفايات والمواد السامة التي سبق أن تعرضت للتلوث.

أن التدقيق البيئي يجب أن يقوم به فريق متكامل من تخصصات مختلفة على أن يظل الدور الأساس لمراقبي الحسابات الداخليين والخارجيين الماليين وخاصة مراقب الحسابات الخارجي باعتباره وكيلاً عن الأطراف ذات العلاقة خارج الوحدة الاقتصادية. ورغم إن مراقب الحسابات الخارجي يهتم بصفة أساسية بالتأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية في ضوء المبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها إلا أنه يكون من الضروري أن يقوم بفحص كثير من الجوانب البيئية في عمليات الوحدة الاقتصادية (السعد، 2007: 121).

أما فيما يخص مساهمات التدقيق البيئي فإنها تختلف تبعاً لأهداف ونطاق التدقيق، ويمكن أن تشمل الآتي: (www.EnvironmentalAuditors.com.au 2010-2014)

1. فهم الوحدات الاقتصادية لكيفية تلبية المتطلبات القانونية.

2. تلبية متطلبات محددة للتقارير القانونية.

3. يمكن للوحدات الاقتصادية أن تثبت أنها هي المسؤولة بيئياً.

4. يمكن للوحدات الاقتصادية أن تثبت إن سياستها البيئية قد نفذت.

5. فهم التفاعلات البيئية للمنتجات والخدمات والأنشطة.

6. معرفة إن مخاطرها البيئية تدار بشكل مناسب.

7. فهم كيفية تطوير وتنفيذ (ISO 14001 EMS). و

8. تحسين الأداء البيئي وتوفير الأموال.



كما يسمح التدقيق البيئي بالتزام الوحدة الاقتصادية بالقياسات المعيارية للحفاظ على البيئة. ويمكن استخدام البيانات المستندة إلى بطاقة الأداء المتوازن داخليا للمساعدة في اتخاذ القرارات على مستوى أعلى (Stanwick & Stanwick, 2001:13). ويتقديم صورة إيجابية لأصحاب المصلحة الخارجيين عن طريق تقديم دليل على التزام تلك الوحدات بالأمور البيئية.

وبصرف النظر عن أصحاب المصالح، في الوقت الحاضر، تزداد كمية التشريعات البيئية التي تمثل لها الوحدات الاقتصادية، وبهذا المعنى يضمن التدقيق البيئي أن تمثل الوحدة الاقتصادية لجميع اللوائح الحكومية ذات العلاقة، والحد من المسؤولية القانونية المحتملة لمديري تلك الوحدة، وتوفير المعلومات الأساسية المتعلقة بالمخاطر البيئية والمسائل البيئية وبالتالي يقلل من المخاطر البيئية والتشغيلية. (Karagiorgos, et al , 2008: 5)

وفي سياق ما ذكر أعلاه من تصنيف للتدقيق البيئي، فإن من مساهمات التدقيق البيئي الداخلي، الآتي: (السعد، 2007: 102)

1. تدنيه التكاليف ذات الصلة بالبيئة؛
 2. عمليات تشغيلية أكثر كفاءة؛
 3. أفساط تامين منخفضة؛
 4. قرارات إدارية محسنة تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي والبيئي؛
 5. إدارة بيئية محسنة وتعزيز الحماية البيئية؛
 6. إدارة محسنة للمخاطر؛
 7. إدارة الرعاية الصحية والسلامة البيئية بكفاءة للحصول على سمعة جيدة للوحدة الاقتصادية.
- في حين تتمثل مساهمات التدقيق البيئي الخارجي بكل ما يجعل من الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق ربحيتها الاجتماعية والبيئية للوصول إلى الاستدامة، والتي يمكن أن تتلخص بالآتي:
1. تحسينات في نظام الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظام الإبلاغ.
 2. قرارات استثمارية رشيدة.
 3. عدم التعرض إلى منازعات قضائية مع الأطراف المهتمة بالبيئة.
 4. الحصول على التمويل من المؤسسات المالية.

2.1.3. 2. محددات تطبيق التدقيق البيئي

أن ضعف دور التدقيق البيئي، وقلة ممارسته في الوقت الحالي يرجع إلى عدم استعداد الوحدات الاقتصادية ذاتها إلى تدقيق أدائها البيئي، وإلى عدم اهتمام مراقبي الحسابات بهذه الجوانب، وربما يرجع ذلك بالنسبة لمراقبي الحسابات إلى عدم وجود معايير أو إرشادات واضحة ومحددة لتدقيق الأداء البيئي، وكذلك إلى صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية، وبالتالي صعوبة تدقيقها والتحقق من صحتها. (السعد، 2007: 114)

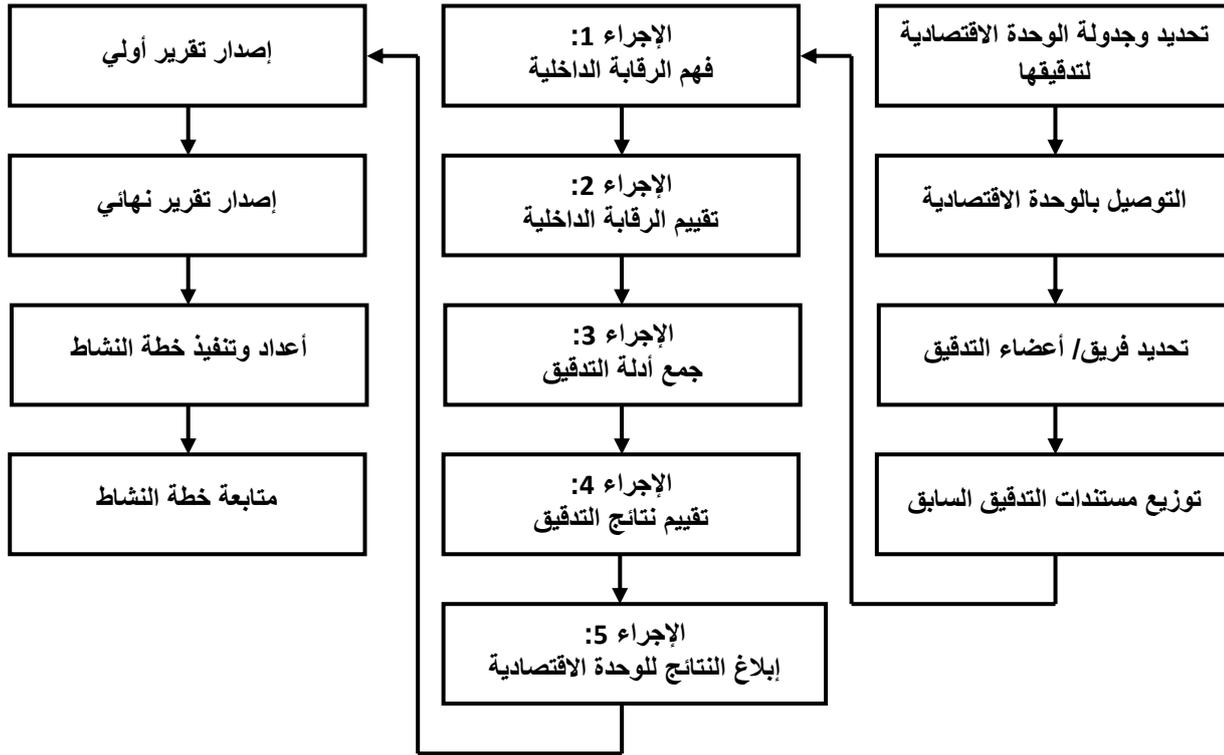
إن عملية التدقيق عادة ما يتم إجراؤها من قبل فريق من الأفراد الذين يقومون بتجميع معلومات واقعية قبل وأثناء زيارة الموقع، وتحليل الحقائق ومقارنتها مع معايير التدقيق واستخلاص وتقديم تقرير عن



النتائج التي توصلوا إليها. وان هذه الخطوات عادة ما تجرى ضمن نوعا من الإطار الرسمي يدعى (بروتوكول التدقيق)، و يمكن إن تتكرر هذه العملية على نحو من الموثوقية في الوحدات الأخرى، وبضمان المحافظة على الجودة. وللتأكد من أن عملية التدقيق فعالة، يجب أن تتضمن عددا من الإجراءات الرئيسية. والتي يمكن أن تتلخص في الشكل رقم (1)، المدرج أدناه: (Coyle, 2011)

الشكل رقم (1)

الإجراءات الأساسية للتدقيق البيئي



Source:Coyle, 2011, available online at <http://www.iloencyclopaedia.org>.

إن هذه الإجراءات تتبع من قبل فريق التدقيق البيئي الداخلي والخارجي، (الطائي، 2002: 71)، ولكي يقوم الفريق هذا بمهامه بالشكل المطلوب لابد أن يتم تذييل كافة المعوقات التي تعتبر بمثابة محددات تحد من إمكانيته أداءه بالشكل المطلوب، والتي يلخصها البعض بالآتي: (الزعيبي، 2006: 3)

1. الحاجة إلى وجود مدقق بيئي مؤهل علمياً وعملياً وحاصل على شهادة مهنية لممارسة نشاط التدقيق البيئي.

2. توفر تشريعات قانونية ومعايير تدقيق ومعايير محاسبية.

3. تكاليف تطبيق التدقيق البيئي.

علاوة على ذلك، فإن عدم الالتزام بمتطلبات تطبيق التدقيق البيئي تعتبر من المحددات التي تحد من عدم تطبيقه، والمتمثلة بالآتي: (سعيد، 2013: 116)

1. عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية

2. عدم تبني نظام الإدارة البيئية



3. عدم وضوح الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي

4. ضعف اهتمام الإدارات العليا بتطبيق التدقيق البيئي

وفي السياق ذاته، فقد صنفت أهم الجوانب التي تحد مراقبي الحسابات من المشاركة في عمليات التدقيق البيئي، وتكون بمثابة محددات تؤثر على هذه المساهمة، الى صنفين رئيسيين يمكن أن تتمثل بالآتي:
(Dixon et al, 2004:134)

1. عوامل تتعلق بمراقبي الحسابات ومهنة التدقيق:

أ. التعليم المحاسبي

ب. الجوانب الأخلاقية والاجتماعية في التعليم المحاسبي

ج. البحوث في مجال المحاسبة ومهنة التدقيق

د. الخبرة والمهارات والتدريب لمراقبي الحسابات الماليين

هـ. التوجيه المهني في المسائل البيئية

و. وجه نظر مراقبي الحسابات نحو إشراكهم في التدقيق

2. عوامل تتعلق بحاجة الوحدات الاقتصادية للتقارير البيئية:

أ. المعلومات والبيانات البيئية

ب. المؤشرات البيئية

ج. التقارير البيئية

د. الحاجة إلى التحقق المستقل

هـ. معايير ومبادئ البيئية المهنية

و. طلب الجمهور المحدود للتقارير البيئية

ز. طبيعة الطلب للتقارير البيئية

إذا ما أخذَ بنظر الاعتبار ما ذكر أعلاه، ومن خلال مراجعته للأدبيات ذات العلاقة، يمكن أن يصنف الباحث محددات تطبيق التدقيق البيئي الى ثلاث أصناف رئيسة تتعلق ببيئة مراقب الحسابات ومهنة التدقيق، والبيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية، والبيئة المحلية بشكل عام، تتدرج تحت كل صنف منها أهم المحددات التي يراها ذات علاقة مباشرة بها، والتي سيعتمدها في اختبارها لبيان علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية في الجانب العملي، ويمكن أن يمثلها بالشكل رقم (2).

2.2. مراقب الحسابات البيئية ومستخدمي القوائم المالية

2.2.1. مؤهلات مراقب الحسابات البيئية:

مراقب الحسابات هو الشخص الحاصل على شهادة سارية المفعول تسمح له بممارسة المهنة أو انه الفرد الحاصل على عضوية من مكتب أو شركة تؤهله للقيام بدور المحاسب القانوني، وهو الذي يتحمل المسؤولية الكاملة لإنجاز مهمة التدقيق، وبإمكان هذا الفرد تفويض بعض الأشخاص لمساعدته بالقيام ببعض المهام المرتبطة بعملية التدقيق، وبمجال التدقيق البيئي فان على مراقب الحسابات جمع وتقييم



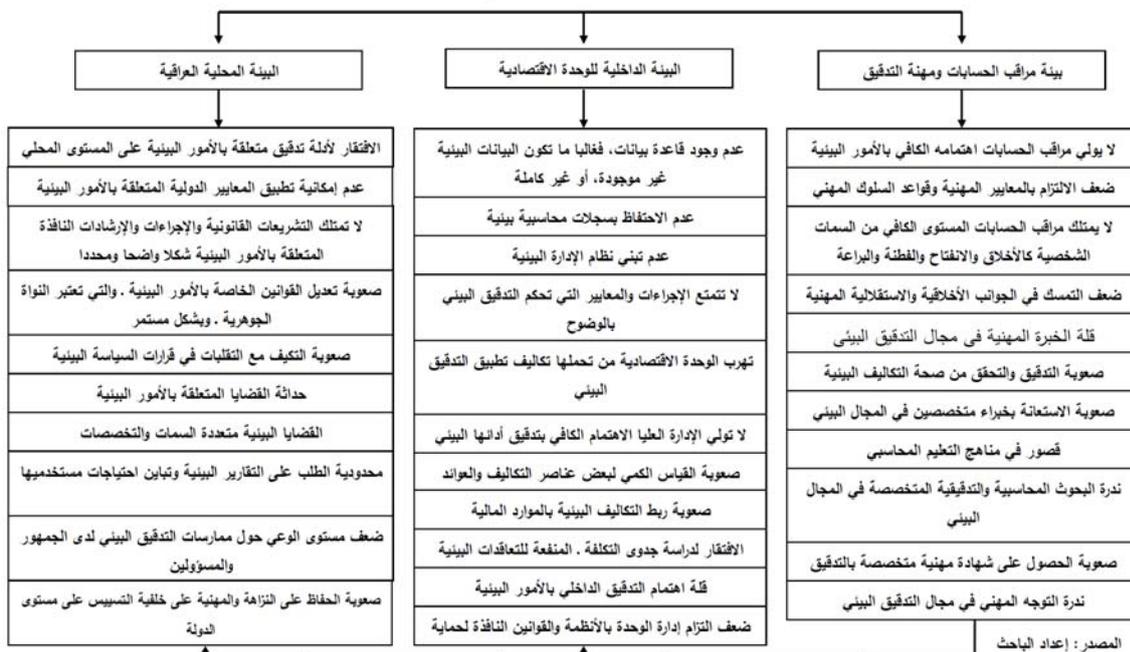
الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من التزام الإدارة نحو البيئة وأن الإدارة قد قامت بإعداد القوائم المالية بصورة صادقة. (المطارنة والبشتاوي، 2005: 9)

إن على مراقب الحسابات أن يحدد أهم صور تفاعل الوحدة الاقتصادية مع البيئة والأولويات التي يجب التركيز عليها، وتدريب المساعدين على فحص وتدقيق تقارير الأداء البيئي، كما إن على مراقب الحسابات أن يكون ملماً بالنواحي البيئية التي تؤثر في قيم الأصول والالتزامات، ويجب أن يحدد مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية، وأن يحدد مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتخلص من النفايات الصناعية وغيرها مما يكون سبباً في تلوث البيئة (السعد، 2007: 97).

إن المبادئ التوجيهية لنظم إدارة التدقيق قدمت معلومات بشأن اختيار مراقبي الحسابات البيئية، حيث ذكرت بأنه ينبغي أن يكون مراقبي الحسابات البيئية يمتلكون سمات شخصية، مثل الأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة، وعليهم أن يفهموا مبادئ التدقيق والإجراءات والتقنيات، وكذلك اكتسابهم خبرة من خلال إجراء عمليات التدقيق. كما إن عليهم أن يعرفوا الموضوعات التي يدقق اتجاهها وكيف ينطبق هذا على الوحدات الاقتصادية المختلفة، وأن قادة فريق التدقيق ينبغي أن يكونوا قادرين على التخطيط والتوريد على نحو فعال، وأن يكون لديهم مهارات التواصل والقيادة الجيدة، ولكي يتصف مراقبي الحسابات البيئية بكل المميزات ينبغي عليه إكمال التدريب وأن يبلغ مستوى مناسب من التعليم، وينبغي أن يكون ذات مهارات جيدة وخبرة كافية. (ISO 19011:2012)

الشكل رقم (2)

محددات تطبيق التدقيق البيئي



المصدر: إعداد الباحث

2.2.2 مستخدمو القوائم المالية:

هم تلك الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية المعنية، والتي تعتمد على نتيجة تقرير مراقب الحسابات عن الأمور البيئية في اتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهمها الآتي: (السقا،

2011: 301)



1. المستهلكون:

أن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين يعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام منظمات الأعمال بالقضايا البيئية بطريقة جديّة حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج من السوق نهائياً.

2. المساهمون والمستثمرون:

إن المستثمرين أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انتقائها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة.

3. قوانين حماية البيئة:

نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة منظمات الأعمال فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة وقد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه: أن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة ووثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة، وهذا وقد أدى ذلك إلى صدور العديد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول تجاوباً مع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بالخصوص.

4. المقرضون:

أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطاً لطالبي الائتمان منها، ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث، وتوفير معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية والتأثيرات البيئية على أرباح الوحدة الاقتصادية، والالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.

5. جماعة الضغط البيئي:

تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة، كما أن هذه الجماعات تساهم وبدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى منظمات الأعمال التي تسبب أضراراً للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

2.2.3 مسؤولية مراقب الحسابات عن الأمور البيئية تجاه مستخدمي القوائم المالية

يعرف الإفصاح بأنه "إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل مايساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة" (50: 1992: Hendriksen). وأن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، والمقصود بعنصر الإفصاح هو شكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، و الملاحظات المرفقة بها، وما فيها من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم (مطر، 1990: 119).



وتتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق و المقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، وذلك من خلال تعريف اللجنة. (عدون، وهواري، 2005: 11)

ويؤثر مراقب الحسابات الذي يقوم بفحص حسابات الوحدة الاقتصادية على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها. (مصدر سابق، 2005: 12)

وتسعى مهنة مراقبة الحسابات إلى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة محايدة وذلك من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات بشكل واضح ومحدد لكونه شخصا مهنيا يؤدي عملة وفقا لأطر وقواعد معتمدة أو متعارف عليها ولأن قطاعات متعددة من المجتمع تستند على رأيه، الأمر الذي يترتب عليه مسؤولية كاملة أمام الجهات المستخدمة لتقريره. (دليل التدقيق رقم 1999، 2، ف1:1)

كما إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مراقب الحسابات الخارجي المستقل اكتشاف الأخطاء والغش والعناصر الشاذة غير العادية التي تؤثر على قائمة المركز المالي ونتائج الأعمال، ويتوقعون منه أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والاستقلال والموضوعية ويتوقعون منه منع صدور القوائم المالية المضللة، إلا انه لا توجد عملية تدقيق تعطي تأكيدات كاملة بان القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والغش، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للوحدة الاقتصادية والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما. (جربوع، 2003: 10)

إن عملية التدقيق تهدف أساسا إلى توفير قدر من الحماية ضد مخاطر الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية، ويهدف فحص وتقييم درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية إلى تخفيض هذا النوع من المخاطر. فمراقب الحسابات غير مسئول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة والتي تتطلب منه دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراقب وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، وعليه اكتشاف أوجه العجز أو القصور فيه وإبلاغ إدارة الوحدة الاقتصادية بذلك بموجب تقرير يرفعه إليه، وقد أيد ذلك المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التوصية رقم (20) التي أصدرها عام 1977. (مصدر سابق، 2003: 10)

وتنص معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) - المعيار الثاني من معايير العمل الميداني . دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بان يعمل مراقب الحسابات على دراسة وتقييم نظام الرقابة للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق حتى



يمكن من تحديد مدى الاعتماد عليه ونطاق وأنواع الاختبارات الأساسية. (AICPA, Standards of Field Work, No.2, 2014)

في هذا السياق، ويقدر تعلق الأمر بموضوع الدراسة، يمكن القول إن مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية يمكن أن تتلخص بالآتي:

1. ضمان درجة كافية من إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية ذات الأثر المادي على القوائم المالية؛

2. بذل العناية المهنية اللازمة في تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية عن الأمور البيئية التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية؛

3. لكي تكون هذه العملية سليمة عليه أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية لدى الوحدة الاقتصادية المراد تدقيق أمورها البيئية.

على أساس ما تقدم، يمكن أن يلخص الباحث أهم محاور الدراسة التي يمكن أن يتناولها بهذا الصدد، لتحديد علاقة محددات تطبيق التدقيق البيئي بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية، بالآتي:

1. درجة الإفصاح عن الأمور البيئية

2. تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية عن الأمور البيئية

3. تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

3. الجانب العملي

تحليل آراء واستجابات الأفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات

3.1. التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي أظهرتها استمارات الاستبيان من خلال تحليل آراء واستجابات الأفراد عينة الدراسة من مجتمع الدراسة المتمثل بـ (عينة مختارة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية، ومكاتب التدقيق الخارجية)، فقد تم توزيع (50) استمارة، بمعدل استرجاع (100%)، وأظهرت خصائص عينة الدراسة فيما يتعلق بالمؤهل الأكاديمي إن (52%) من أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس، في حين بلغت نسبة من يحملون شهادة محاسب قانوني معادل دكتوراه (26%)، تليها شهادة دبلوم عالي معادل للماجستير بنسبة (14%)، ثم شهادة الماجستير بنسبة (6%)، وأخيراً حملة شهادة الدكتوراه (2%). أما فيما يتعلق بالمؤهل المهني فإن عنوان رقيب مالي أقدم بلغت نسبته (42%)، تليها خبير بنسبة (20%)، ورقيب مالي بنسبة (18%)، ورئيس هيئة بنسبة (14%)، وم. رئيس هيئة بنسبة (6%). وفيما يتعلق بسنوات الخبرة فإن الفئة ذات الخبرة (أكثر من 25 سنة) بنسبة (36%)، تليها كل من الفئتين (من 21 الى 25 سنة) و(من 11 الى 15 سنة) بنسبة (22%)، وفئة (من 16 الى 20 سنة) بنسبة (18%)، وأخيراً الفئة (من 6 الى 10 سنوات) بنسبة (2%)، والجدول رقم (1) يوضح ذلك:



الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة

المتغير	الخصائص	التكرار	النسبة
المؤهل الأكاديمي	دبلوم	/	/
	بكالوريوس	26	52%
	دبلوم معادل لشهادة الماجستير	7	14%
	ماجستير	3	6%
	دكتوراه	1	2%
	محاسبة قانونية معادلة للدكتوراه	13	26%
المؤهل المهني	م. رقيب مالي	/	/
	رقيب مالي	9	18%
	رقيب مالي أقدم	21	42%
	م. رئيس هيئة	3	6%
	رئيس هيئة	7	14%
	خبير	10	20%
سنوات الخبرة	من 1 الى 5 سنوات	/	/
	من 6 الى 10 سنوات	1	2%
	من 11 إلى 15 سنة	11	22%
	من 16 الى 20 سنة	9	18%
	من 21 الى 25 سنة	11	22%
	أكثر من 25 سنة	18	36%

3.2. التحليل الإحصائي للدراسة

يتضمن هذا المبحث وصف وتشخيص لأهم متغيرات الدراسة من اجل التعرف على اختلاف آراء الأفراد عينة الدراسة وقياس العلاقات الإحصائية لمتغيرات الدراسة التي تضمنتها الفرضيات، والمتمثلة بمتغير مستقل (محددات تطبيق التدقيق البيئي) ومتغير تابع (مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يخص الأمور البيئية)، وثلاث متغيرات فرعية تابعة، والمتمثلة بالاتي:

1. درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية في القوائم المالية لجميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية.

2. تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقرير مراقب الحسابات.

3. التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.

على هذا الأساس قسمت الدراسة الى ثلاث محاور رئيسة حسب ما مبين أدناه. واستخدم الباحث لهذا الغرض أسلوب (Likert) الخماسي الذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطي خمسة درجات تمثل حقل الإجابة (اتفق تماماً)، وأربعة درجات للإجابة (اتفق) وثلاثة درجات للإجابة (محايد) ودرجتان للإجابة (لا أتفق) ودرجة واحدة للإجابة (لا أتفق تماماً) على الترتيب. وبعد تحديد التكرارات الخاصة بكل محور



في الاستبانة، تم حساب الأوساط الحسابية الموزونة (Xw) والانحرافات المعيارية (S_i) ومعاملات الاختلاف ($C.V.$) والأوزان النسبية (نسبة المساهمة لكل فقرة)، وذلك بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الأفراد عينة الدراسة، وقد تم اعتماد الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات الأفراد عينة الدراسة، وهذا الوسط الفرضي يمثل معدل أوزان المقياس، أي إن: الوسط الفرضي

$$= 3 = 5 / (5+4+3+2+1)$$

وسوف يتم توضيح التحليل الإحصائي لاستجابات الأفراد عينة الدراسة لكل محور من محاور الدراسة، كما يلي:

المحور الأول: يتعلق بالفرضية الفرعية الأولى للدراسة والتي تنص على: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي ورأي مراقب الحسابات حول درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية في القوائم المالية لجميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية"، إن التحليل الإحصائي لفقرات هذا المحور يمكن أن يلخص بالجدول رقم (2)، المدرج أدناه:

الجدول رقم (2)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الأول (درجة الإفصاح) $N=50$

ت	العبارات والاستفسارات	المؤشرات الإحصائية		
		الوسط الحسابي الموزون Xw	الانحراف المعياري S_i	معامل الاختلاف $C.V.$
الوزن المئوي %				
أولاً: بيئية مراقب الحسابات ومهنة التدقيق				
86%	1. لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية	4.28	0.80	18.71%
82%	2. ضعف الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني	3.98	0.99	24.87%
72%	3. لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة	3.78	1.15	30.53%
74%	4. ضعف التمسك في الجوانب الأخلاقية والاستقلالية المهنية	4.00	1.11	27.84%
96%	5. قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي	4.42	0.57	12.87%
82%	6. صعوبة التدقيق والتحقق من صحة التكاليف البيئية	3.96	0.69	17.47%
80%	7. صعوبة الاستعانة بخبراء متخصصين في المجال البيئي	4.04	0.77	19.15%
82%	8. قصور في مناهج التعليم المحاسبي	4.06	0.65	15.89%
78%	9. ندرة البحوث المحاسبية والتدقيقية المتخصصة في المجال البيئي	4.04	0.85	20.98%
78%	10. صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي	3.90	0.75	19.36%
82%	11. ندرة التوجه المهني في مجال التدقيق البيئي	4.04	0.69	17.12%
ثانياً: البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية				
92%	1. عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة	4.34	0.62	14.29%
92%	2. عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية	4.32	0.68	15.66%
82%	3. عدم تبني نظام الإدارة البيئية	4.14	0.69	16.74%
78%	4. لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح	4.2	0.82	19.63%



76%	17.32%	0.69	4.00	5. تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي
82%	16.14%	0.66	4.08	6. لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي
90%	13.90%	0.58	4.16	7. صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية
88%	15.33%	0.65	4.24	8. صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية
100%	10.89%	0.50	4.56	9. الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية
100%	10.89%	0.50	4.56	10. قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية
88%	16.95%	0.75	4.44	11. ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة
ثالثاً: البيئة المحلية العراقية				
98%	11.50%	0.53	4.60	1. الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي
94%	12.87%	0.57	4.42	2. عدم إمكانية تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالأمور البيئية
100%	11.18%	0.50	4.44	3. لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمور البيئية شكلاً واضحاً ومحدداً
82%	16.74%	0.69	4.14	4. صعوبة تعديل القوانين الخاصة بالأمور البيئية . والتي تعتبر النواة الجوهرية . وبشكل مستمر
88%	15.53%	0.66	4.28	5. صعوبة التكيف مع التقلبات في قرارات السياسة البيئية
90%	13.90%	0.58	4.16	6. حداثة القضايا المتعلقة بالأمور البيئية
84%	15.83%	0.65	4.12	7. القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات
84%	15.83%	0.65	4.12	8. محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها
100%	9.97%	0.47	4.68	9. ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين
74%	20.98%	0.85	4.04	10. صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة
86%	16.78%	0.70	4.20	المعدل العام للمحور

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (2) الى ايجابية كل الفقرات الواردة في المحور، وبأنها فاقت الوسط الفرضي البالغ (3) الذي يمثل معياراً لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات الأفراد عينة الدراسة، ويوزن مؤوي عالي وبمعامل اختلاف ضئيل، حيث بلغ المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة لهذا المحور (86%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.20) وبانحراف معياري مقداره (0.70) ومعامل اختلاف مقداره (16.78%) ، وكان من ابرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المحور هي الآتي:

أولاً: على مستوى بيئة مراقب الحسابات ومهنة التدقيق، الفقرة الخامسة (قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (96%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.42) وبانحراف معياري مقداره (0.57) مقابل معامل اختلاف (12.87%)، تليها الفقرة الأولى (لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية)، إذ كانت شدة الإجابة (86%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.28) وبانحراف معياري مقداره (0.80) مقابل معامل اختلاف (18.71%) ، بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة الثالثة (لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة)، إذ كانت شدة الإجابة (72%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.78) وبانحراف معياري مقداره (1.15) مقابل معامل اختلاف (30.53%).



ثانياً: على مستوى البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية، كل من الفقرتين التاسعة (الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية)، والعاشر (قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمر البيئية)، إذ كانت شدة الإجابة (100%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.56)، وبانحراف معياري مقداره (0.50)، ومعامل اختلاف (10.89%)، لكل فقرة، تليها كل من الفقرتين الأولى (عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة)، والثانية (عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية)، إذ كانت شدة الإجابة (92%) لكل فقرة وبوسط حسابي موزون مقداره (4.34)، (4.32)، وبانحراف معياري مقداره (0.62)، (0.68)، ومعامل اختلاف (14.29%)، (15.66%)، على التوالي. بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة الخامسة (تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (76%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.00) وبانحراف معياري مقداره (0.69) مقابل معامل اختلاف (17.32%).

ثالثاً: على مستوى البيئة المحلية العراقية، كل من الفقرتين الثالثة (لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمر البيئية شكلا واضحا ومحددا)، والتاسعة (ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين)، إذ كانت شدة الإجابة (100%) لكل فقرة وبوسط حسابي موزون مقداره (4.44)، (4.68)، وبانحراف معياري مقداره (0.50)، (0.47)، ومعامل اختلاف (11.18%)، (9.97%) على التوالي، تليها الفقرة الأولى (الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمر البيئية على المستوى المحلي)، إذ كانت شدة الإجابة (98%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.60) وبانحراف معياري مقداره (0.53) مقابل معامل اختلاف (11.50%)، بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة العاشرة (صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة)، إذ كانت شدة الإجابة (74%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.04) وبانحراف معياري مقداره (0.85) مقابل معامل اختلاف (20.98%)، ويمكن أن يمثل التحليل أعلاه بالمخطط رقم (1).

في ذات السياق، ولغرض اختبار الفرضية الفرعية الأولى إحصائيا تم استخدام التحليل الإحصائي T-Test باستخدام قيمة الوسط الافتراضي للمقياس والبالغة (3) درجات كقيمة اختباريه وكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (2A)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محددات	32	4.2044	.22153	.03916

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محددات	107.359	31	.000	4.20438	4.1245	4.2842



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

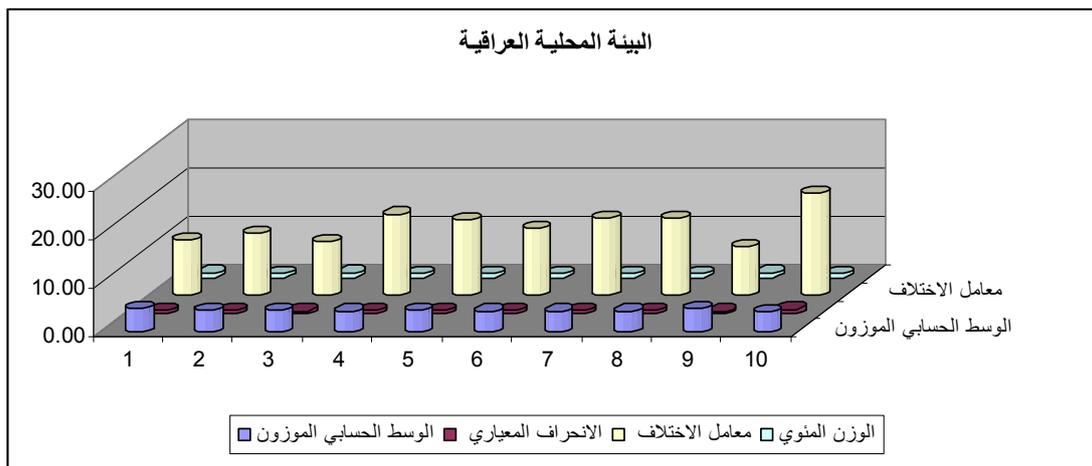
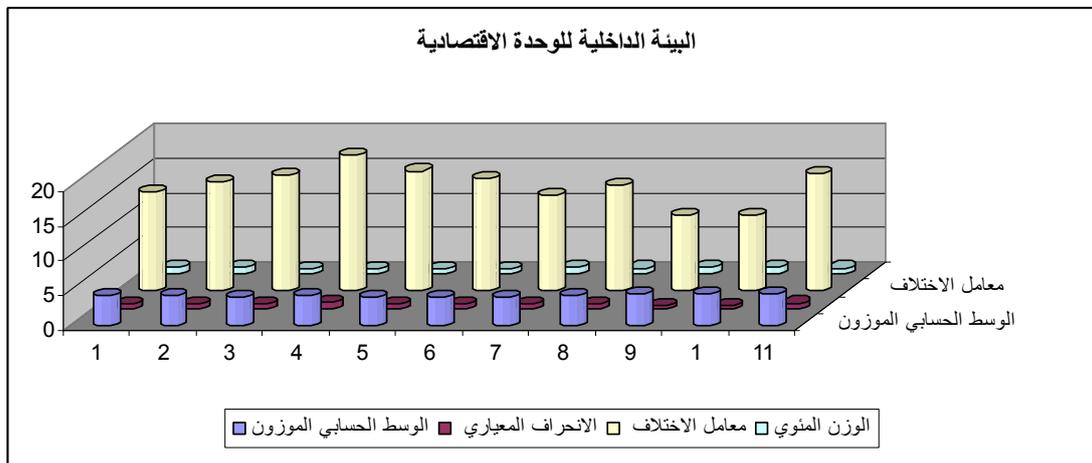
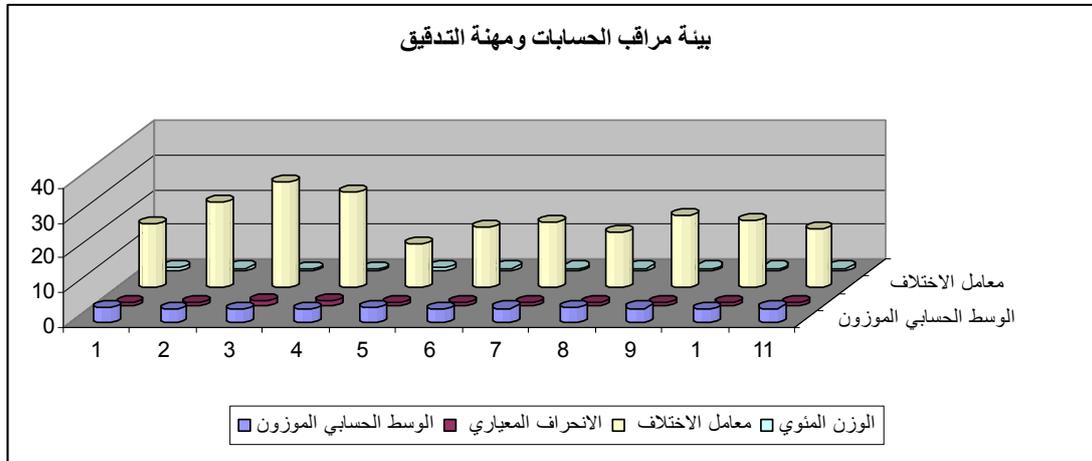
مجلة الخري للمؤام الأقتصادفة والإدارفة

السنة العادفة عشر - المجلد الثالث عشر - العدد السادس والثلاثون (٢٠١٥)



المخطط رقم (1)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الأول (درجة الافصاح) N=50



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة بالجدول رقم (2)

يلاحظ من نتائج الاختبار الواردة في الجدول رقم (2A) أعلاه إن مستوى معنوية الاختبار (sig) بلغ (0.00) وهو بالتأكيد اقل من مستوى الخطأ المقبول والمحدد بمقدار (0.05)، وهذا يعني إن قيمة T المحسوبة والبالغة (107.359) اكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.812)، وبالتالي تقبل الفرضية



الفرعية الأولى للدراسة التي نصها: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي ورأي مراقب الحسابات حول درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية في القوائم المالية لجميع العناصر التي تهتم مستخدمي القوائم المالية".

المحور الثاني: والمتعلق بالفرضية الفرعية الثانية للدراسة والتي تنص على: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقرير مراقب الحسابات"، فان التحليل الإحصائي لهذا المحور يمكن أن يلخص بالجدول رقم (3)، المدرج أدناه:

الجدول رقم (3)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني (تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية) N=50

ت	العبارات والاستفسارات	المؤشرات الإحصائية		
		الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.	الوزن المئوي %
		الوسط الحسابي الموزون →Xw		
أولاً: بيئية مراقب الحسابات ومهنة التدقيق				
1.	لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية	4.4	17.60%	86%
2.	ضعف الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني	3.96	27.18%	72%
3.	لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة	3.74	34.58%	66%
4.	ضعف التمسك في الجوانب الأخلاقية والاستقلالية المهنية	3.72	32.28%	58%
5.	قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي	4.42	12.05%	98%
6.	صعوبة التدقيق والتحقق من صحة التكاليف البيئية	3.94	14.72%	80%
7.	صعوبة الاستعانة بخبراء متخصصين في المجال البيئي	3.86	14.66%	80%
8.	قصور في مناهج التعليم المحاسبي	3.94	16.38%	76%
9.	ندرة البحوث المحاسبية والتدقيقية المتخصصة في المجال البيئي	3.86	19.39%	76%
10.	صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي	4.14	14.50%	88%
11.	ندرة التوجه المهني في مجال التدقيق البيئي	4.08	14.57%	86%
	المعدل.....	4.01	19.81%	79%
ثانياً: البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية				
1.	عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة	4.32	13.45%	94%
2.	عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية	4.20	14.29%	90%
3.	عدم تبني نظام الإدارة البيئية	4.12	16.56%	82%
4.	لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح	4.50	13.52%	94%
5.	تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي	4.00	17.32%	76%
6.	لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي	3.92	16.80%	78%
7.	صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية	4.32	11.75%	98%
8.	صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية	4.24	16.04%	86%
9.	الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية	4.48	11.15%	100%

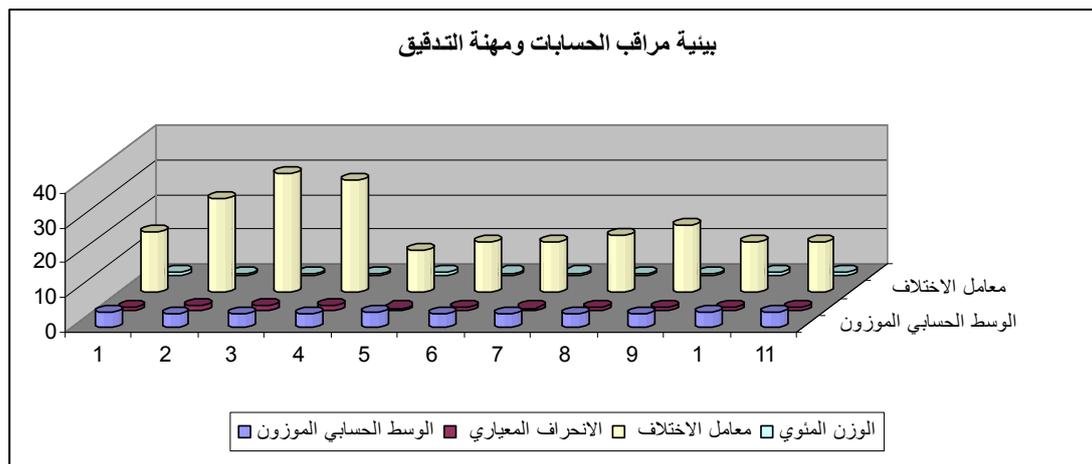


(0.50)، (0.49) ومعامل اختلاف (11.15%)، (11.11%)، (11.17%)، على التوالي، تليها الفقرة السابعة (صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية)، إذ كانت شدة الإجابة (98%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.32) وبانحراف معياري مقداره (0.51) مقابل معامل اختلاف (11.75%)، بينما كانت أقل نسبة هي للفقرة الخامسة (تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (76%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.00) وبانحراف معياري مقداره (0.69) مقابل معامل اختلاف (17.32%).

ثالثاً: على مستوى البيئة المحلية العراقية، الفقرة الأولى (الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمر البيئية على المستوى المحلي)، إذ كانت شدة الإجابة (98%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.68) وبانحراف معياري مقداره (0.51) مقابل معامل اختلاف (10.84%)، تليها كل من الفقرتين السابعة (القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات)، والتاسعة (ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين)، إذ كانت شدة الإجابة (94%) لكل فقرة وبوسط حسابي موزون مقداره (4.16)، (4.50)، وبانحراف معياري مقداره (0.50)، (0.61)، ومعامل اختلاف (12.12%)، (13.52%) على التوالي، بينما كانت أقل نسبة هي للفقرة السادسة (حداثة القضايا المتعلقة بالأمر البيئية)، إذ كانت شدة الإجابة (74%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.98) وبانحراف معياري مقداره (0.71) مقابل معامل اختلاف (17.76%). ويمكن إن يُمثل التحليل أعلاه بالمخطط رقم (2).

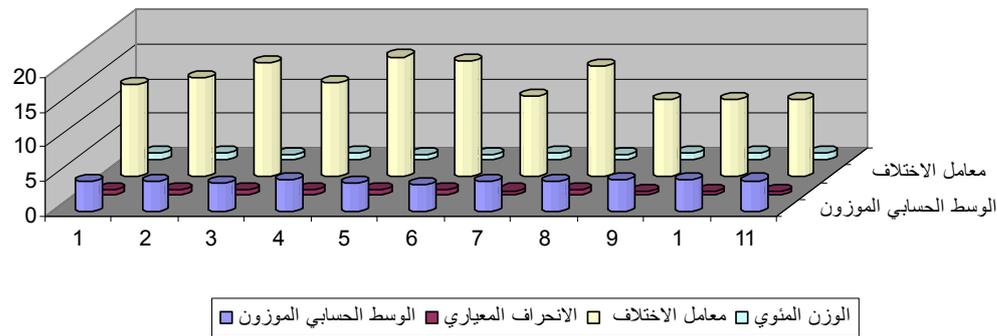
المخطط رقم (2)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني (تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية) N=50

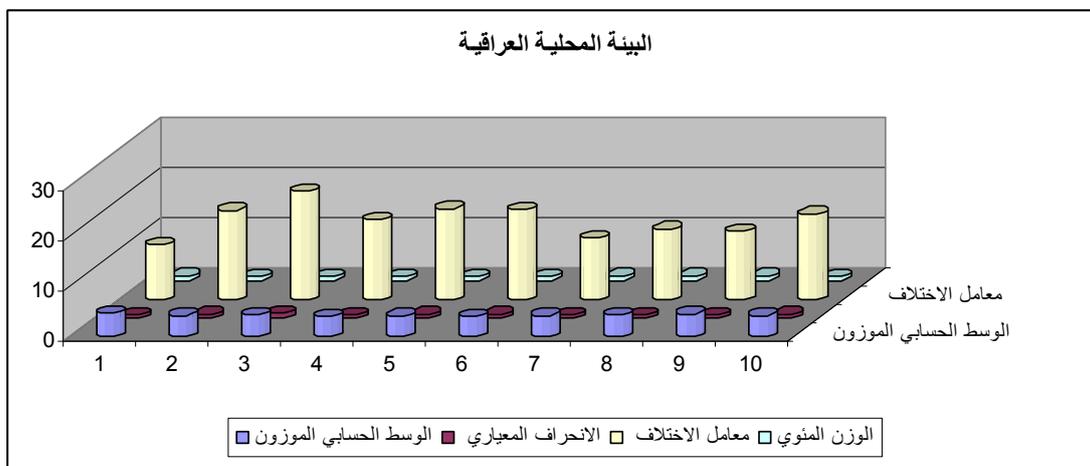




البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية



البيئة المحلية العراقية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة بالجدول رقم (3)

في ذات السياق، ولغرض اختبار الفرضية الفرعية الثانية إحصائياً تم استخدام التحليل الإحصائي T-Test باستخدام قيمة الوسط الافتراضي للمقياس والبالغة (3) درجات كقيمة اختباريه، كانت النتائج

كالآتي: الجدول رقم (3A)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محددات	32	4.1656	.24322	.04300

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محددات	96.886	31	.000	4.16562	4.0779	4.2533

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS



يلاحظ من نتائج الاختبار الواردة في الجدول رقم (3A) أعلاه إن مستوى معنوية الاختبار (sig) بلغ (0.00)، وهو بالتأكيد اقل من مستوى الخطأ المقبول والمحدد بمقدار (0.05)، وهذا يعني إن قيمة T المحسوبة والبالغة (96.886) اكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.822)، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثانية للدراسة التي نصها: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقرير مراقب الحسابات"

المحور الثالث: المتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة للدراسة والتي تنص على: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي وقيام مراقب الحسابات بالتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية"، فان التحليل الإحصائي لفقرات هذا المحور يمكن أن يلخص بالجدول رقم (4) والمدرج أدناه:

الجدول رقم (4)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث (التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية) N=50

ت	العبارات والاستفسارات	المؤشرات الإحصائية		
		الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.	الوزن المئوي %
		الوسط الحسابي الموزون \bar{X}_w		
أولاً: بيئية مراقب الحسابات ومهنة التدقيق				
1.	لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية	4.24	22.40 %	84%
2.	ضعف الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني	4.02	25.61 %	80%
3.	لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة	4.02	27.92 %	78%
4.	ضعف التمسك في الجوانب الأخلاقية والاستقلالية المهنية	4.14	25.11 %	80%
5.	قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي	4.58	10.78 %	100%
6.	صعوبة التدقيق والتحقق من صحة التكاليف البيئية	4.22	15.20 %	88%
7.	صعوبة الاستعانة بخبراء متخصصين في المجال البيئي	4.24	14.58 %	80%
8.	قصور في مناهج التعليم المحاسبي	4.34	13.52 %	94%
9.	ندرة البحوث المحاسبية والتدقيقية المتخصصة في المجال البيئي	4.12	19.80 %	80%



	%				
10.	صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي	4.42	0.60	13.64 %	94%
11.	ندرة التوجه المهني في مجال التدقيق البيئي	4.26	0.69	16.13 %	86%
	المعدل.....	4.24	0.78	18.61 %	86%
ثانياً: البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية					
1.	عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة	4.42	0.57	12.87 %	96%
2.	عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية	4.46	0.57	12.85 %	96%
3.	عدم تبني نظام الإدارة البيئية	4.38	0.63	14.36 %	92%
4.	لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح	4.62	0.63	13.61 %	92%
5.	تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي	4.28	0.66	15.53 %	90%
6.	لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي	4.26	0.69	16.13 %	86%
7.	صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية	4.42	0.67	15.07 %	90%
8.	صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية	4.12	0.59	14.27 %	88%
9.	الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقبات البيئية	4.48	0.54	12.01 %	98%
10.	قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية	4.46	0.54	12.04 %	98%
11.	ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة	4.42	0.53	12.05 %	98%
	المعدل.....	4.39	0.60	13.71 %	93%
ثالثاً: البيئة المحلية العراقية					
1.	الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي	4.54	0.50	10.98 %	100%
2.	عدم إمكانية تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالأمور البيئية	4.40	0.66	15.08 %	90%
3.	لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمور البيئية شكلا واضحا ومحددا	4.52	0.61	13.45 %	94%
4.	صعوبة تعديل القوانين الخاصة بالأمور البيئية . والتي تعتبر النواة الجوهرية .	4.06	0.65	15.89 %	82%



ويشكل مستمر				
84%	15.38 %	0.63	4.08	5. صعوبة التكيف مع التقلبات في قرارات السياسة البيئية
92%	13.65 %	0.58	4.22	6. حداثة القضايا المتعلقة بالأمور البيئية
82%	16.56 %	0.68	4.12	7. القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات
76%	18.24 %	0.74	4.08	8. محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها
96%	11.50 %	0.53	4.60	9. ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين
78%	11.99 %	0.52	4.38	10. صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة
87%	14.27 %	0.61	4.30	المعدل.....
89%	15.57 %	0.67	4.31	المعدل العام للمحور
87%	16.57	0.68	4.23	المعدل العام لمحاور الدراسة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (4) الى ايجابية كل الفقرات الواردة في المحور، وبأنها فاقت الوسط الفرضي البالغ (3) الذي يمثل معياراً لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات الأفراد عينة الدراسة، وبوزن مئوي عالي وبمعامل اختلاف ضئيل، حيث بلغ المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة لهذا المحور (89%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.31) وبانحراف معياري مقداره (0.67) ومعامل اختلاف مقداره (15.57%)، وكان من ابرز الفقرات التي ساهمت في أغنائه هي الآتي:

أولاً: على مستوى بيئة مراقب الحسابات ومهنة التدقيق، الفقرة الخامسة (قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (100%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.58) وبانحراف معياري مقداره (0.49) مقابل معامل اختلاف (10.78%)، تليها كل من الفقرتين، الثامنة (قصور في مناهج التعليم المحاسبي)، والعاشر (صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (94%) لكل فقرة وبوسط حسابي موزون مقداره (4.34)، (4.42)، وبانحراف معياري مقداره (0.59)، (0.60)، ومعامل اختلاف (13.52%)، (13.64%) على التوالي، بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة الثالثة (لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة)، إذ كانت شدة الإجابة (78%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.02) وبانحراف معياري مقداره (1.12) مقابل معامل اختلاف (27.92%).

ثانياً: على مستوى البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية، كل من الفقرات، التاسعة (الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية)، والعاشر (قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية)، والحادية عشر



(ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة) إذ كانت شدة الإجابة (98%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.48)، (4.46)، (4.42)، وبانحراف معياري مقداره (0.54)، (0.54)، (0.53) ومعامل اختلاف (12.01%)، (12.04%)، (12.05%)، على التوالي، ومن ثم الفقرة الأولى (عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة)، إذ كانت شدة الإجابة (96%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.42) وبانحراف معياري مقداره (0.57) مقابل معامل اختلاف (12.87%)، بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة السادسة (لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي)، إذ كانت شدة الإجابة (86%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.26) وبانحراف معياري مقداره (0.69) مقابل معامل اختلاف (16.13%).

ثالثا: على مستوى البيئة المحلية العراقية، الفقرة الأولى (الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي)، إذ كانت شدة الإجابة (100%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.54) وبانحراف معياري مقداره (0.50) مقابل معامل اختلاف (10.98%)، تليها الفقرة التاسعة (ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين)، إذ كانت شدة الإجابة (96%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.60) وبانحراف معياري مقداره (0.53) مقابل معامل اختلاف (11.50%)، بينما كانت اقل نسبة هي للفقرة الثامنة (محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها)، إذ كانت شدة الإجابة (76%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.08) وبانحراف معياري مقداره (0.74) مقابل معامل اختلاف (18.24%). ويمكن أن يُمثل التحليل أعلاه بالمخطط رقم (3). في ذات السياق، ولغرض اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة إحصائيا تم استخدام التحليل الإحصائي T-Test باستخدام قيمة الوسط الافتراضي للمقياس والبالغة (3) درجات كقيمة اختباريه وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (4A)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محددات	32	4.3100	.17932	.03170

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محددات	135.966	31	.000	4.31000	4.2453	4.3747

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

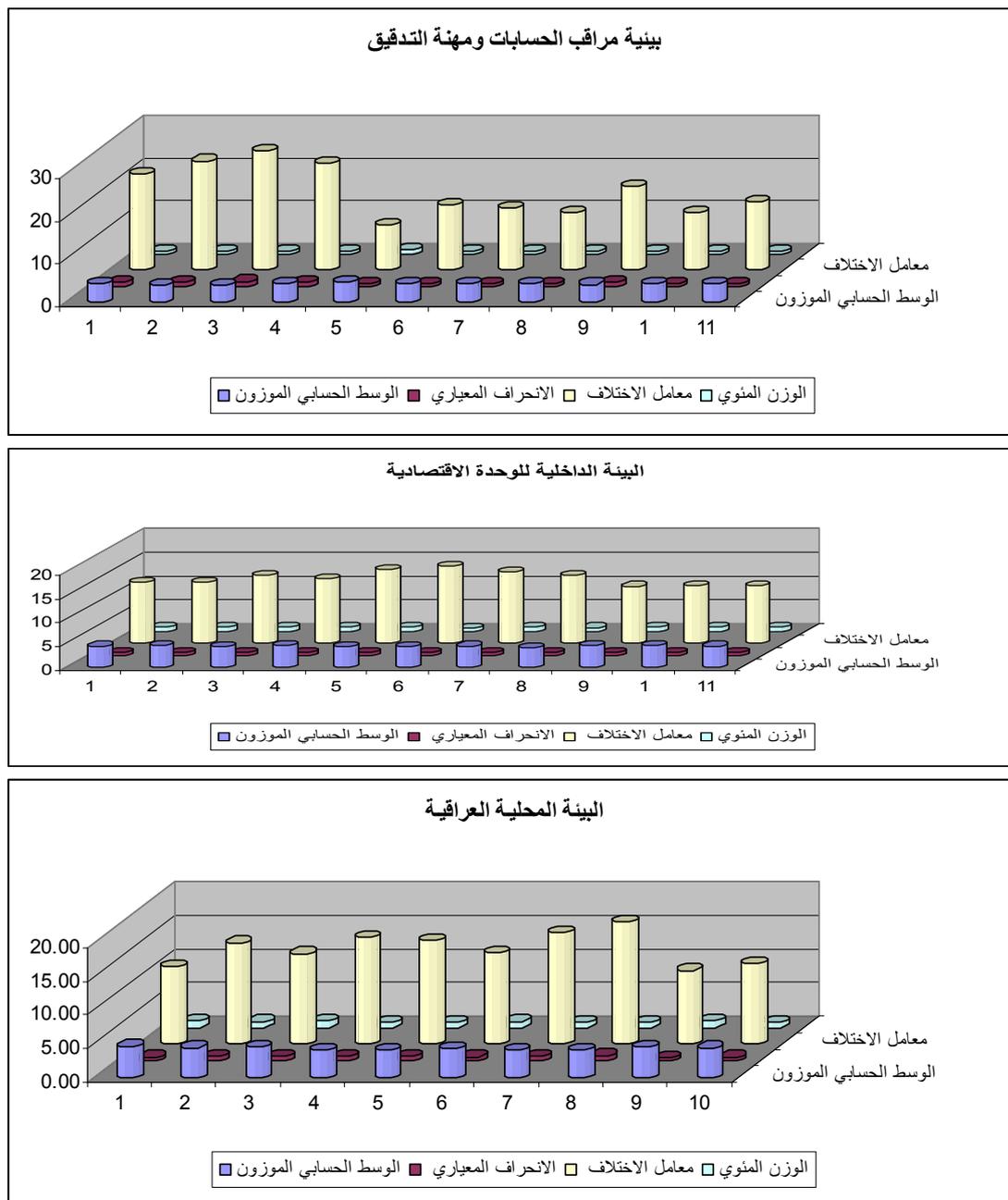
يلاحظ من نتائج الاختبار الواردة في الجدول رقم (4A) أعلاه إن مستوى معنوية الاختبار (sig) بلغ (0.00)، وهو بالتأكيد اقل من مستوى الخطأ المقبول والمحدد بمقدار (0.05)، هذا يعني إن قيمة T المحسوبة والبالغة (135.966) اكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.812)، وبالتالي تقبل الفرضية



الفرعية الثالثة للدراسة التي نصها: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي وقيام مراقب الحسابات بالتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية" وعلى أساس ما تقدم، ويقبول الفرضيات الفرعيات الثلاث، يمكن قبول الفرضية الرئيسية التي نصها: "وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق التدقيق البيئي ومسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمر البيئية".

المخطط رقم (3)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث (التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية) N=50



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة بالجدول رقم (4)



4. الاستنتاجات والتوصيات

4.1. الاستنتاجات

أظهرت نتائج الدراسة ان لمحددات تطبيق التدقيق البيئي المدرجة في متن الدراسة علاقة كبيرة بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية، حيث تمخضت تلك النتائج عن ايجابية فاقت الوسط الفرضي الذي يمثل معيارا لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات الأفراد عينة الدراسة، وبوزن مئوي عالي وبمعامل اختلاف ضئيل، اذ بلغ المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة لكافة محاور الدراسة (87%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.23) وبانحراف معياري مقداره (0.68) ومعامل اختلاف مقداره (16.29%)، وتترجم علاقة تلك المحددات من خلال الاتي:

1. تحجيم رأي مراقب الحسابات حول درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية ذات الاثر المادي على القوائم المالية لجميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية؛
2. تحجيم قدرة مراقب الحسابات على تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقريره؛
3. تحجيم دور مراقب الحسابات بالتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالأمور البيئية.

4.2. التوصيات

بالاعتماد على الاستنتاجات التي تم التوصل اليها، يوصي الباحث بالاتي:

1. دعوة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي من خلال تذليل محددات تطبيق التدقيق البيئي التي تقف عائقا أمام مراقبي الحسابات الذين يعتبرون عنصرا أساسيا وهاما في إتمام تطبيق هذا النوع من التدقيق، وإخلاء مسؤوليتهم أمام مستخدمي التقارير المالية.
2. ضرورة تبني مجلس معايير التدقيق العراقي عملية إستكمال إصدار ادلة عراقية في مجال المحاسبة والتدقيق البيئي لتتوافق مع المعايير الدولية.
3. تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة والاجراءات والارشادات النافذة وتعديلها بما يتوافق مع متطلبات تطبيق التدقيق البيئي، مع مراعاة ان تتسم تلك التشريعات والاجراءات والارشادات بالوضوح، وان يتم تحديثها بما يتواءم مع التطورات البيئية عن طريق دراسة سمات وخصائص تلك المتطلبات.
4. تبني الدولة والجهات ذات العلاقة تطبيق المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي مع تقديم الدعم المادي والمعنوي لكافة اصحاب المهنة سواء من موظفي ديوان الرقابة المالية او من اصحاب مكاتب التدقيق الخارجية وتوفير كافة المستلزمات اللازمة لانجاح ذلك، وذلك بالاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال.
5. التكييف الفني والنفسي وخلق الادراك الكافي لذوي العلاقة، سواء كانوا مدراء الوحدات الاقتصادية او مراقبي الحسابات او الجمهور العام باهمية تطبيق المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي



- لما لذلك من انعكاسات ايجابية على كل من الوحدة الاقتصادية و ثقة مستخدمي التقارير المالية بتلك الوحدات.
6. على مراقبي الحسابات ان يمتلكو المستوى الكافي من السمات الشخصية والجوانب الاخلاقية والمهنية، والقابلية على الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، والسعي لاكتساب الخبرة العلمية والمهنية اللازمة.
7. ضرورة توفير قاعدة بيانات واسعة والاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية وتبني نظام الادارة البيئية في الوحدات الاقتصادية، وبالتالي زيادة اهتمام جهاز التدقيق الداخلي بالتدقيق البيئي.
8. زيادة خبرة محاسبو الوحدات الاقتصادية علميا وعمليا لتعزيز امكانية القياس الكمي لعناصر التكاليف والعوائد البيئية وامكانية ربط تلك التكاليف بعوائدها.
9. خلق الوعي لدى الوحدات الاقتصادية بضرورة تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي عن طريق اقامة دراسات جدوى للتكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية، لما لذلك من اضافة قيمة لتك الوحدات.
10. إعادة النظر في المناهج الدراسية الخاصة بمادة التدقيق بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، وضرورة تهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على معايير التدقيق البيئي الدولية وتطبيقاتها ومشاركتهم الهيئات المهنية كي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة، والسعي لاستحداث دراسات تخصصية في هذا المجال او الحث على البحث التخصصي في المعاهد المهنية العليا الحالية.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية:

1. الزعبي، ناصر يوسف؛ الزعبي، علي عبد الله؛ دراغمة، زهران محمد، " نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن " دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 33 ، العدد 1، 2006.
2. السعد، صالح عبد الرحمن، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية/ دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز/ الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 2، 2007.
3. السقا، زياد هاشم، "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً GAAS"، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 4 العدد 7 ، 2011.
4. الطائي، سلوان حافظ حميد، " التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة"، الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد، 2002.
5. المعيار الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010
6. المطارنة، غسان فلاح والبشتاوي، سليمان حسين، "اثر الإبداع والتغير في بيئة الأعمال على إجراءات التدقيق البيئي"، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء،

٢٠٠٥



7. دريباتي، رادة فاروق، "دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء البيئي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد/ جامعة تشرين، الأردن، 2009.
8. دليل التدقيق رقم 2، "تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية"، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، جمهورية العراق، 1999.
9. جريوع، يوسف محمود، "مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 17، 2003.
10. رواني، بو حفص، " المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية/ حالة مؤسسة الجزائري لصناعة الأنابيب" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، 2007.
11. عدون، ناصر دادي؛ وهواري، معراج، "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية/ جامعة الأغواط - الجزائر، 2005.
12. سعيد، بنت وهب احمد البشير محمد محمد، "دور المراجعة البيئية في تقويم الأداء البيئي بالمنشآت الصناعية/ بالتطبيق علي شركة سيقا للمواد الغذائية"، جامعة الزعيم الازهري، 2013.
13. مطر، محمد، "تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، 1990.
14. منصور، كمال محمد؛ رمزي، جودي محمد، "المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة"، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008.

ثانيا: المصادر الأجنبية:

1. American institute of certified public Accountants (AICPA), "Generally Accepted Auditing Standards GAAS)", Statement of Auditing Standards, Standards of Field Work, No. 2, (AU 150). New York, NY: AICPA. 2014.
2. Coyle, Robertm, "Environmental Auditing-Definition and Methodology", the International Labour Organization (ILO) Encyclopaedia of Occupational Health & Safety, Geneva, 2011. available online at <http://www.iloencyclopaedia.org>.
3. Dittenhoffer Mort, "Environmental accounting and auditing", Managerial Auditing Journal, 10(8), MCB University, Press Limited, 1995.



4. Dixon, Robert; Mousa, Gehan A.; Woodhead, Anne D., "The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession", Accounting Forum, vol. 28, 2004.
5. Hendriksen, Eldon "Accounting theory", New York: R.D. Irwin, 1992.
6. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), "Environmental Audit and Regularity Auditing", 2000.
7. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), "Environmental Audit and Regularity Auditing", 2004.
8. Karagiorgos, Theofanis; Drogalas, George; Pazarskis, Michail; Christodoulou, Petros, "Environmental auditing; Conceptual framework and contribution to the business environment", 2nd International Conference on Accounting and Finance, 2008.
9. Letmathem, Peter; Doost, Roger K., "Environmental cost accounting and auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 15 Iss: 8, 2000.
10. Maltby, Josephine, "Environmental audit: theory and practices A survey of environmental consultants' views on the purpose of audit", Managerial Auditing Journal, 10(8), University Press Limited, 1995.
11. Natu, A. "Environmental Audit – A Tool for Minimization for Small and Medium Scaled Dyestuff Industries", Chemical Business, 13 (9), 1999.
12. Norman, W., "How to Conduct Environmental Audits Pollution Engineering", 33 (8), 2001.
13. Smith, Mark; Billington, Stephen, "Environmental auditing and training needs", Eco- Management and Auditing, 5(1), 1993.
14. Stanwick, Peter A.; Stanwick, Sarah D., "Cut your risks with environmental auditing", The Journal of Corporate Accounting & Finance, John Wiley & Sons Inc, 2001.
15. www.EnvironmentalAuditors.com.au, 2014.



الاستبانة

السادة الكرام

تحية طيبة..... وبعد

قام الباحث بإعداد دراسة علمية بعنوان " محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية"، دراسة تحليلية لأراء عينة مختارة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجية، ويأمل من حضراتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة باستمارة الاستبيان المرفقة بكل دقة وموضوعية من خلال تحديد درجة الأهمية لكل عبارة، وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة من أتمام الجانب التطبيقي للدراسة، علماً بأن البيانات والآراء المعطاة لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط وسوف تحاط بكل سرية. ويشكر الباحث لكم تعاونكم واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي، داعياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

الجزء الأول: المعلومات العامة

1- المؤهل الأكاديمي:

دبلوم معادلة لشهادة الماجستير بكالوريوس دبلوم

ماجستير دكتوراه محاسبة قانونية معادلة للدكتوراه

2- المؤهل المهني:

م. رقيب مالي رقيب مالي رقيب مالي أقدم

م. رئيس هيئة رئيس هيئة خبير

3- عدد سنوات الخبرة في العمل:

(من 1 إلى 5 سنوات) (من 6 إلى 10 سنوات)
(من 11 إلى 15 سنة) (من 16 إلى 20 سنة)
(من 21 إلى 25 سنة) (أكثر من 25 سنة)



					4. لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح
					5. تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي
					6. لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي
					7. صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية
					8. صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية
					9. الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية
					10 قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية
					11 ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة
ثالثاً: البيئة المحلية العراقية					
					1. الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي
					2. عدم إمكانية تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالأمور البيئية
					3. لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمور البيئية شكلاً واضحاً ومحدداً
					4. صعوبة تعديل القوانين الخاصة بالأمور البيئية . والتي تعتبر النواة الجوهرية . ويشكل مستمر
					5. صعوبة التكيف مع التقلبات في قرارات السياسة البيئية
					6. حداثة القضايا المتعلقة بالأمور البيئية
					7. القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات
					8. محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها
					9. ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين
					10 صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة

المحور الثاني: المعلومات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

الى أي درجة تتفق بان محددات تطبيق التدقيق البيئي، المدرجة أدناه، لها علاقة بتحجيم قدرة مراقب الحسابات على تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقريره.

ت	العبارات والاستفسارات	درجة الأهمية والأوزان الترجيحية				
		لا أتفق	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً
		1	2	3	4	5
أولاً: بيئة مراقب الحسابات ومهنة التدقيق						
	1. لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية					
	2. ضعف الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني					



					3. لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة
					4. ضعف التمسك في الجوانب الأخلاقية والاستقلالية المهنية
					5. قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي
					6. صعوبة التدقيق والتحقق من صحة التكاليف البيئية
					7. صعوبة الاستعانة بخبراء متخصصين في المجال البيئي
					8. قصور في مناهج التعليم المحاسبي
					9. ندرة البحوث المحاسبية والتدقيقية المتخصصة في المجال البيئي
					10. صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي
					11. ندرة التوجه المهني في مجال التدقيق البيئي
ثانياً: البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية					
					1. عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة
					2. عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية
					3. عدم تبني نظام الإدارة البيئية
					4. لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح
					5. تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي
					6. لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي
					7. صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية
					8. صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية
					9. الافتقار لدراسة جدوى التكلفة . المنفعة للتعاقدات البيئية
					10. قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية
					11. ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة
ثالثاً: البيئة المحلية العراقية					
					1. الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي
					2. عدم إمكانية تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالأمور البيئية
					3. لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمور البيئية شكلا واضحا ومحددا
					4. صعوبة تعديل القوانين الخاصة بالأمور البيئية . والتي تعتبر النواة الجوهرية . وبشكل مستمر
					5. صعوبة التكيف مع التقلبات في قرارات السياسة البيئية
					6. حداثة القضايا المتعلقة بالأمور البيئية
					7. القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات
					8. محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها
					9. ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور



						والمسؤولين
						10 صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة

المحور الثالث: المعلومات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

الى أي درجة تتفق بان محددات تطبيق التدقيق البيئي، المدرجة أدناه، لها علاقة بتحجيم دور مراقب الحسابات بالتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالأمور البيئية.

ت	العبارات والاستفسارات	درجة الأهمية والأوزان الترجيحية				
		لا أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق إطلاقاً	لا أتفق إطلاقاً
		5	4	3	2	1
أولاً: بيئة مراقب الحسابات ومهنة التدقيق						
1.	لا يولي مراقب الحسابات اهتمامه الكافي بالأمور البيئية					
2.	ضعف الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني					
3.	لا يمتلك مراقب الحسابات المستوى الكافي من السمات الشخصية كالأخلاق والانفتاح والفتنة والبراعة					
4.	ضعف التمسك في الجوانب الأخلاقية والاستقلالية المهنية					
5.	قلة الخبرة المهنية في مجال التدقيق البيئي					
6.	صعوبة التدقيق والتحقق من صحة التكاليف البيئية					
7.	صعوبة الاستعانة بخبراء متخصصين في المجال البيئي					
8.	قصور في مناهج التعليم المحاسبي					
9.	ندرة البحوث المحاسبية والتدقيقية المتخصصة في المجال البيئي					
10.	صعوبة الحصول على شهادة مهنية متخصصة بالتدقيق البيئي					
11.	ندرة التوجه المهني في مجال التدقيق البيئي					
ثانياً: البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية						
1.	عدم وجود قاعدة بيانات، فغالبا ما تكون البيانات البيئية غير موجودة، أو غير كاملة					
2.	عدم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية					
3.	عدم تبني نظام الإدارة البيئية					
4.	لا تتمتع الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق البيئي بالوضوح					
5.	تهرب الوحدة الاقتصادية من تحملها تكاليف تطبيق التدقيق البيئي					
6.	لا تولي الإدارة العليا الاهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي					
7.	صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف والعوائد البيئية					
8.	صعوبة ربط التكاليف البيئية بالموارد المالية					
9.	الافتقار لدراسة جدوى التكلفة - المنفعة للتعاقدات البيئية					
10.	قلة اهتمام التدقيق الداخلي بالأمور البيئية					
11.	ضعف التزام إدارة الوحدة بالأنظمة والقوانين النافذة لحماية البيئة					



ثالثاً: البيئة المحلية العراقية				
				1. الافتقار لأدلة تدقيق متعلقة بالأمور البيئية على المستوى المحلي
				2. عدم إمكانية تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالأمور البيئية
				3. لا تمتلك التشريعات القانونية والإجراءات والإرشادات النافذة المتعلقة بالأمور البيئية شكلاً واضحاً ومحدداً
				4. صعوبة تعديل القوانين الخاصة بالأمور البيئية . والتي تعتبر النواة الجوهرية . وبشكل مستمر
				5. صعوبة التكيف مع التقلبات في قرارات السياسة البيئية
				6. حداثة القضايا المتعلقة بالأمور البيئية
				7. القضايا البيئية متعددة السمات والتخصصات
				8. محدودية الطلب على التقارير البيئية وتباين احتياجات مستخدميها
				9. ضعف مستوى الوعي حول ممارسات التدقيق البيئي لدى الجمهور والمسؤولين
				10. صعوبة الحفاظ على النزاهة والمهنية على خلفية التسييس على مستوى الدولة

يشكر الباحث لكم تعاونكم واستجابتكم الكريمة مرة أخرى للعمل على خدمة البحث العلمي، ويأمل من حضراتكم، إذا كان لديكم أية ملاحظات أو إضافات، إدراجها أدناه.

مع فائق التقدير والاحترام

الملاحظات والإضافات:

1.

2.

3.

مجلة الخري للمؤام الأقطاحية والإدارية

السنة الحادية عشر - المجلد الثالث عشر - العدد السادس والثلاثون (٢٠١٥)