

مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي (دراسة إستطلاعية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق) م. حذام فالح جيجان / معهد الاداره التقني

المستخلص :

في بداية عقد التسعينات إزدادت المسؤولية الملقاة على عاتق مراقب الحسابات تجاه المجتمع فأصبح مطالباً بتدقيق الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية فضلاً عن تدقيقه لأدائها المالي ، وذلك بهدف المحافظة على البيئة والحد من الأضرار التي تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة هذه الوحدات . ويهدف البحث إلى تحديد أبعاد الإطار النظري لمفهوم التدقيق البيئي، ومتطلباته، وأساليبه، وإجراءاته، ومستلزمات تطبيقه ودور المنظمات والهيئات الدولية والمحلية في ممارسة التدقيق البيئي. كما يهدف إلى دراسة الوضع الحالي لمدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق بعض إجراءات التدقيق البيئي وتحديد إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن يلتزموا بها مستقبلاً لحماية البيئة. ولتحقيق ذلك تناول البحث جانبين، الجانب الأول تناول عرض الإطار النظري للتدقيق البيئي. أما الجانب الثاني فقد جاء لإختبار فرضيات البحث عن طريق إعداد إستبانة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة الذي شمل مكاتب مراقبي الحسابات في العراق وتضمنت الإستبانة جانبين الأول لإختبار واقع تطبيق مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لمفهوم التدقيق البيئي ، ومدى إلتزامهم بإجراءات التدقيق البيئي حالياً . والثاني لإختبار مدى اسهام إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بإجراءات التدقيق البيئي مستقبلاً في حماية البيئة والذي يتضمن ثلاثة محاور (إختبار الإلتزام البيئي، إختبار الفحص الفني المختبري، التحليل المالي البيئي). وقد تم تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لا تلتزم حالياً بإجراءات التدقيق البيئي ، وأن إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بإجراءات التدقيق البيئي مستقبلاً يسهم في حماية البيئة . وأوصت الدراسة بضرورة تدخل الدولة بإصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالتدقيق البيئي ،وقيام منظمي مهنة المحاسبة في العراق بتطوير القواعد المهنية المحاسبية والمعايير العراقية لتشمل معايير محاسبية وتدقيق بيئية ملزمة للوحدات الإقتصادية ، ووضع أسس منح شهادة مهنية عراقية تمكن مراقب الحسابات من مزاوله مهنة التدقيق البيئي.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ التدقيق البيئي - تقرير التدقيق البيئي.



المقدمة :

في ظل الجهود الإقليمية والدولية لحماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث ، أصدرت العديد من الدول التشريعات والقوانين التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة والحد من الأضرار التي تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ، فإن حماية البيئة أصبح من الأهداف الأساسية التي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقها لذلك فإن الوحدات الاقتصادية بدأت تدرك بأن هناك حاجة ضرورية وملحة لتقييم التأثيرات البيئية لأنشطتها والإفصاح عنها على شكل تقارير مالية بيئية. ولإضفاء الثقة والمصداقية على البيانات المالية البيئية يتم فحصها وتدقيقها من جهة مستقلة محايدة تتمثل بـ (مراقب الحسابات) ، للتأكد من مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالتشريعات والقوانين البيئية ، وفحص كفاءة وفعالية أدائها البيئي، ومدى تنفيذها لبرامج ونظم الإدارة البيئية، بقصد إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي حول صدق وعدالة ومصداقية البيانات المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية للوحدة الاقتصادية ، وإمكانية الإعتماد عليها من مستخدميها ذوي العلاقة فضلا عن إيصال نتائج الفحص الموضوعي عبر تقرير التدقيق البيئي الذي يقدمه مراقب الحسابات إذ يعد مستنداً مهماً يتم من خلاله إعلام المجتمع الخارجي والأطراف ذات العلاقة بالإستراتيجية البيئية للوحدة الاقتصادية .

محتويات البحث :

- المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة .
- المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق البيئي .
- المبحث الثالث : إختبار إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي
- المبحث الرابع : الإستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة .

مشكله البحث :

بعد إصدار لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) International Practice Committee Auditing التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (١٠١٠) حول إعتبرات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية، وصدور التشريعات والقوانين في العراق المتعلقة بحماية وتحسين البيئة ، فإن مهنة التدقيق مطالبة بتوسيع خدماتها ومسؤولياتها تجاه المجتمع لتشمل حماية البيئة وذلك بفحص الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وتقديم التقارير الملزمة لأصحاب العلاقة. وبذلك أصبح مراقبو الحسابات في العراق مطالبين بإعتماد هذه القوانين وبتطبيق إجراءات التدقيق البيئي عند تدقيق القوائم المالية لإضفاء الثقة والمصداقية عليها. لذا تمثلت مشكلة البحث في محاولة للإجابة عن التساؤلات التالية :

١. هل تلتزم مكاتب مراقبي الحسابات في العراق حالياً ببعض إجراءات التدقيق البيئي؟
٢. ما هي إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن تلتزم بها مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً لحماية البيئة ؟

هدف البحث :

- يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :
١. تحديد أبعاد الإطار النظري لمفهوم التدقيق البيئي ومتطلباته وأساليبه وإجراءاته ومستلزمات تطبيقه .
 ٢. دراسة الوضع الحالي لمدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق بعض إجراءات التدقيق البيئي وتحديد إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن يلتزموا بها مستقبلاً لحماية البيئة.

فرضيات البحث :

- يستند البحث الى إختبار الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين :
- الفرضية الأولى: تلتزم مكاتب مراقبي الحسابات في العراق حالياً ببعض إجراءات التدقيق البيئي .
- الفرضية الثانية : إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إجراءات التدقيق البيئي يسهم في حماية البيئة

- ويتفرع من الفرضيه الثانيه ثلاثة فرضيات هي :
- التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات الإلتزام البيئي يسهم في حماية البيئة .
 - التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات الفحص الفني المختبري يسهم في حماية البيئة.
 - التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات التحليل المالي البيئي يسهم في حماية البيئة.

أهميه البحث:

تاتي أهمية البحث إستجابة لمتطلبات المجتمع بضرورة تحمل الوحدات الإقتصادية لمسؤولياتها تجاه المجتمع في حماية البيئة . فضلا عن أهمية المعلومات البيئية التي تفصح عنها الوحدات الإقتصادية في قوانينها المالية عن التأثيرات البيئية لأنشطتها الإقتصادية. لذلك فإن إلتزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي والتحقق من مدى كفاية البرامج والأنشطة البيئية، وإبداء رأيهم الفني المحايد حول صدق وعدالة ومصداقية القوائم المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية للوحده الإقتصادية في تقريرهم البيئي يعد إخلاء لمسؤولية الوحدة الإقتصادية تجاه المجتمع ويضفي الثقة والمصداقية على معلومات الأداء البيئي التي تتضمنها القوائم المالية وإمكانية إعتداد الأطراف ذات العلاقة .

أسلوب البحث :

إعتمد البحث على المنهج الإستنباطي في الحصول على البيانات المتعلقة بالإطار النظري من الكتب والمراجع العربية والأجنبية والمقالات والبحوث في مواقع الإنترنت ذات الصلة بموضوع البحث، وعلى المنهج الإستقرائي الذي يقوم على تصميم إستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالبحث حول مدى إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق إجراءات التدقيق البيئي، وإستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Five point Likert Scale) لقياس إستجابات عينة البحث على فقرات الإستبانة التي تضمنت معلومات عامة عن عينة البحث وأربعة محاور تضمنت (٨) فقرات المحور الاول عن مدى إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لبعض إجراءات التدقيق البيئي والمحور الثاني (١٠) فقرات والثالث (٨) والرابع (٦) وتضمنت المحاور الثلاثة الأخيرة إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن تلتزم بها مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لحماية البيئة وهي محور الإلتزام، محور الفحص الفني ومحور التحليل المالي. وللتأكد من الصدق الظاهري تم عرض الإستبانة بشكلها الأولي على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والمحاسبة القانونية والإدارة بلغ عددهم (٦) وفي ضوء آراء الأساتذة المحكمين تم تعديل فقرات الإستبانة وتم إدراج أسماء المحكمين بالملحق (١) .

كما تم التحقق من ثبات الإستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha) الذي بلغ (٨٣.٦٠ %) وتعتبر القيمة المقبولة لمعامل ألفا (٦٠ %) فأكثر وهذا يعني أن معامل ألفا كرونباخ للإستبانة مقبول .

كما تم إستخراج نسبة الصدق الذاتي للإستبانة والمسمى بجذر المحك الذي بلغ (٩١.٤٣٣ %) وهي أيضا مقبولة وبذلك يكون قد تم التأكد من ثبات وصدق الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق وبلغ عددها (١٩٥) مكتب مجاز والمنشورة أسمائهم في نشرة مراقبي الحسابات المجازين لسنة ٢٠١٤ والصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أما عينة البحث فبلغت (١٣٠) مكتب مراقبة حسابات بواقع إستمارة واحدة لكل مكتب . وتم إختيار العينة من خلال الخطوتين الاتيتين :

الخطوة الاولى : تحديد حجم العينة بدون أخذ مجتمع البحث في الإعتبار ، أي إمكانية سحب نفس العنصر أكثر من مرة ، ونظرا لصعوبة قياس الظاهرة محل البحث في المجتمع تفترض الباحثة توفرها بنسبة (٥٠ %) أي ($P=0.5$) من خلال المعادلة الآتية :

$$n = \frac{Z^2 p (1 - p)}{E^2}$$

n: حجم العينة الكلي .
Z: معامل الثقة (الدرجة المعيارية) المقابل لدرجة الثقة ونحصل عليها من جدول التوزيع الطبيعي ولقد تم افتراض مستوى المعنوية (٥%) ومن ثم مستوى الثقة يكون (٩٥%) وتساوي ١.٩٦ .
E: أقصى خطأ في التقدير المسموح به أي عبارة عن الخطأ المسموح به في الإحصائية ولقد تم افتراض الخطأ في حدود (٥%) وبتطبيق القانون السابق تم التوصل إلى حجم العينة .

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.5) (0.5)}{(0.05)^2} = 384$$

الخطوة الثانية: تحديد حجم العينة بأخذ مجتمع البحث بالحسبان باستخدام المعادلة الآتية:

$$n^* = \frac{n}{(n / N) + 1}$$

n*: حجم العينة المعدلة بمجتمع البحث .
n: حجم العينة عندما يكون السحب بارجاع وقد تم احتسابها في الخطوة السابقة .
N: حجم مجتمع البحث والبالغ ١٩٥ .

$$n^* = \frac{384}{(384 / 195) + 1} = 129.6$$

وبناء على نصائح المحكمين فقد تم توزيع الإستبانة وفق الطريقة القصديرة وبلغت عدد إستمارات الإستبانة الموزعة (١٣٠) إستمارة إستلم منها (١١٢) إستمارة وتم إهمال (٩) إستمارة وبلغت الإستمارات الصالحة (١٠٣) إستمارة وكانت نسبة الإستجابة (٩١.٩٦٤%) .

دراسات سابقة:

أولا الدراسات العراقية:

أ- دراسة (الطائي، ٢٠٠٢) بعنوان "التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة" . تناولت الدراسة مفهوم التدقيق البيئي من خلال إجراء مقارنة بينه وبين التدقيق المالي وذلك من خلال تسليط الضوء على تجارب الدول في تطبيق مفهوم التدقيق البيئي ، وإقترحت منهجا للتدقيق البيئي في العراق من خلال تصميم إستبانة وزعت على مختصين في هذا المجال . وتوصلت الدراسة عدم وجد ممارسات قياسية لأداء التدقيق البيئي متفق عليها دوليا وأن لكل دولة منهج أداء مختلف عن الأخرى وتتضمن جميعها التركيز على ان تقرير التدقيق البيئي يوضح التزام الوحدات الإقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، وأوصت الدراسة بضرورة إفصاح الوحدات الإقتصادية عن التأثيرات البيئية لأنشطتها في قوائمها المالية مما يساعد على إجراء التدقيق البيئي على وفق المنهج المقترح .

ب- دراسة (السقا ، ٢٠١١) "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً". تناولت الدراسة تحديد المتطلبات العلمية التي يمكن أن تسهم في إجراء التدقيق البيئي وإرشاد مراقبي الحسابات لإبداء رأيه عن التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية. وتوصلت الدراسة إلى أن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً تمثل مجموعة إرشادات يمكن أن يسترشد بها مراقب الحسابات في أداء عمله ويتم الحكم على أدائه عند إجراءه للتدقيق البيئي من خلال المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير وإبداء رأيه في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى الثبات والاستمرار بتطبيقها وبما يسهم في إعطاء صورة واضحة عن التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية.

ج- دراسة (مجاور ، ٢٠٠٥) "الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة البيئية". تناولت الدراسة الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال التدقيق البيئي ، وإيجاد برامج ومعايير ومقاييس بيئية تمكن الأجهزة الرقابية العليا ذات الاختصاص المالي من ممارسة عملية التدقيق البيئي بالشكل الذي يحقق نوعاً من التعامل المعقول مع البيئة ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود صلاحيات للأجهزة الرقابية وقلة الخبرة لها في مجال البيئة والتدقيق البيئي وعدم كفاية المعايير والمقاييس البيئية وعدم وجود برامج بيئية في مجال البيئة والتدقيق البيئي كما أوصت الدراسة بمراقبي الحسابات استعمال المعايير المعدة أو المقبولة من الجهات الخاضعة للرقابة وكذلك المعايير التي تنشأ في المعاهدات والتشريعات الدولية .

ثالثاً الدراسات الأجنبية :

أ- دراسة (Norman, 2001) " How to conduct Environmental Audits " قسمت الدراسة التدقيق البيئي على اولا تدقيق الالتزام أي عملية الإستجابة للمتطلبات المحلية والحكومية والقومية وثانيا نظام الإدارة البيئية . ويركز بشكل خاص على البنية التحتية والإدارية للوحدة الاقتصادية وقدرتها على مقابلة التزاماتها البيئية والاستمرار فيها ، وأكدت الدراسة على ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بإعداد تقرير التدقيق البيئي الذي يوضح مقدار الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية ، ومدى وجود بنية تحتية لمقابلة الإلتزامات ، كما تمت الإشارة إلى أن تنفيذ التدقيق البيئي يؤدي إلى إحداث وفورات في التكلفة تعود على الوحدة الاقتصادية والمجتمع .

ب- دراسة (waston , 2004) " Environmental Auditing in Europe " تناولت الدراسة الإدارة البيئية ونظم التدقيق البيئي ، وأوضحت أن موضوع البيئة أصبح يمثل مكانة كبيرة وإهتمام بالغ في أنحاء الإتحاد الاوروبي كافة، وأرجعت ذلك إلى سن تلك الدول لعدد من الأنظمة والتشريعات البيئية التي يجب على الوحدات الاقتصادية أن تلتزم بها . وأن هناك حاجة لمثل هذه الأنظمة في الدول المتقدمة ، وركزت الدراسة على ضرورة تبني مشروع أوروبي جديد في ضوء إنضمام الدول الأعضاء الجديدة إلى الإتحاد الأوروبي لمراقبة الأنشطة البيئية في هذه الدول ، وأنه يقع على إدارة الوحدات الاقتصادية وكذلك مراقب الحسابات الخارجي مسؤولية كبيره في هذا الخصوص .

يتضح من الدراسات السابقة وبالأخص العراقية أنها تطرقت إلى التدقيق البيئي وأن هذه الدراسة جاءت مكملة للدراسات السابقة لأنها تهدف إلى دراسة الوضع الحالي ومدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق بعض إجراءات التدقيق البيئي و تحديد إجراءات التدقيق البيئي التي يجب أن يلتزموا بها مستقبلاً لحماية البيئة.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق البيئي

أولاً مفهوم التدقيق البيئي وأهدافه ومسوغاته :

إن للتدقيق البيئي دور حيوي في تحسين الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم عن مزاولتها لأنشطتها . وبعد التطور الهائل الذي عاشه الإنسان في القرون الأخيرة من الألفية الثانية ظهرت مشاكل جديدة لم تكن في حسبانها حتى بدايات ومنتصف القرن العشرين ، فبدأ بوضع الحلول الجوهرية وسن القوانين التي تساعد على تدارك هذه المشاكل الخطيرة ومن أهمها مشكلة التلوث البيئي . ومن أهم هذه الحلول التدقيق البيئي حيث يعد التدقيق البيئي من العمليات الرقابية المهمة التي تقوم بها جهات مختلفة للسيطرة على حالة البيئة ضمن نطاق محدد وأنظمة وقوانين مختلفة تفرضها الدولة على أصحاب النشاطات التي تتفاعل مع البيئة .

عرف ديوان الرقابة المالية في العراق التدقيق البيئي ضمن ورق العمل التي قدمها الديوان إلى مؤتمر الأنكوساي المنعقد في القاهرة "بأنه تقويم نتائج تنفيذ السياسات والخطط والبرامج الوطنية والمحلية في مجال حماية وتحسين البيئة وقياس أثر عمليات المنظمة على البيئة بموجب المعايير المعتمدة وبيان كلف ذلك كلما كان ممكناً" . (الطائي ، ٢٠٠٢ : ١٠٨)

وعرفه Gray "بأنه الفحص المنظم للتعاملات بين العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وبينتها المحيطة بها ، وهذا يشمل كل الانبعاثات في الهواء والماء والأرض ، ولا يتوقف التدقيق البيئي على أنه مجرد إطاعة التشريع والالتزام بالتعليمات القانونية بل إنه منهج إستراتيجي يتتبع الآثار البيئية لمعظم أنشطة" . (Gray , 2003 : 79)

أما Derek فعرفه "بأنه فحص منظم لمعرفة مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وقياس الآثار الناتجة عن نشاطها الإنتاجي ومدى التزام الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة" . (Derek , 2004 : 13)

وعرفته غرفة التجارة الدولية (International Chamber of Commerce ICC) "بأنه عبارة عن وسيلة إدارية تتضمن تقييم منظم، موثق، دوري، وموضوعي عن أداء النظم البيئية والإدارية والفنية للوحدة الاقتصادية بهدف مساعدة الإدارة في الرقابة على الممارسات البيئية وتقويم مدى الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية" (Cahill , 2000 : 33)

في ضوء التعاريف السابقة ترى الباحثة أن معظمها ركزت على أن التدقيق البيئي عبارة عن فحص دوري منظم وتقييم موضوعي بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للأداء البيئي من النواحي المالية والقانونية والكفاءة والفاعلية ، وذلك في ضوء المعايير القانونية والفنية المتعلقة بالبيئة، والمعايير المهنية المتعارف عليها والمعايير الدولية للجودة البيئية الأيزو (١٤٠١٠) ، وتوصيل نتائج ذلك الفحص إلى الأطراف المعنية . كما يعد التدقيق البيئي جزءاً من نظام الإدارة البيئية حيث يتم خلاله أو بواسطته تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية الخاصة بالوحدة الاقتصادية كافية وتحقق الالتزام بالمتطلبات التشريعية الداخلية. وتتمثل أهداف التدقيق البيئي في : (عبد الغني ، ٢٠٠٠ : ٨)

١. التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية واللوائح والسياسات البيئية الداخلية .

٢. فحص نظم الإدارة البيئية وتقويمه.

٣. التحقق من مدى كفاية وفاعلية البرامج والأنشطة المتعلقة بالبيئة لتلافي الأخطار البيئية المحتملة.

٤. التعرف على نقاط الضعف بنظام المحافظة على البيئة والتي يمكن أن تسبب مشاكل للوحدة الاقتصادية

٥. التنبيه بالمخاطر البيئية المحتملة والإستعداد لإزالتها أو تخفيف أثارها .

٦. توفير المعلومات التي تساهم بعمل التغييرات الرئيسية والتحسين في وضع البيئة للوحدة الاقتصادية.

٧. إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ومصادقية القوائم المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية للوحدة الاقتصادية.

٨. تحسين صورة الوحدة الاقتصادية أمام المجتمع .

إن الحاجة إلى التدقيق البيئي ظهرت وتنامت خلال العقود السابقة نتيجة لما يأتي :

١. مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات وقوانين وتشريعات حماية البيئة:

أصدرت العديد من الدول التشريعات والقوانين التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة والحد من الأضرار التي تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطتها الاقتصادية . لذا كان على الوحدات الاقتصادية الالتزام بتلك القوانين البيئية حتى يمكنها تفادي مخاطر تعرضها للعقوبات والجزاءات والغرامات نتيجة مخالفتها لهذه القوانين والتي تؤثر في مزاولتها لأنشطتها .

٢. زيادة درجة الوعي البيئي من جانب الأطراف المرتبطة بالقضايا البيئية ومن هذه الأطراف:

• المستهلكون:- ساعد ظهور وانتشار الجمعيات الأهلية خاصة وجمعيات حماية المستهلكين على ارتفاع درجة الوعي البيئي لدى المستهلكين، الأمر الذي أحدث تغيير في أنماط الشراء والإستهلاك من حيث زيادة الإقبال وتفضيل شراء المنتجات صديقة البيئة. " وقد أكدت إحدى الدراسات أنه نتيجة لتزايد إهتمام المستهلكين بالقضايا البيئية، فأنهم على إستعداد لدفع مبالغ أكبر لشراء منتجات لا تسبب أضراراً للبيئة وقد شكل ذلك أكبر تهديد للمنشآت الصناعية بفقد حصصها التسويقية مما يؤثر في قدرتها على الإستمرار مستقبلاً، ودفعها إلى الإهتمام بالقضايا أو الممارسات البيئية للحفاظ على حصصها التسويقية من خلال تلبية احتياجات المستهلكين الجديدة". (لطي، ٢٠٠٥: ١٢٤)

• المستثمرون والمساهمون:- يفضل المستثمرون والمساهمون دائماً مجال الإستثمار الأعلى ربحية، وفي ظل ما قد يتعرض له مجال الإستثمار الذي يحدث أثراً ضاراً بالبيئة من جزاءات وغرامات وعقوبات مما يؤثر على أرباح ذلك الإستثمار بالنقص، فإن ذلك يحث المستثمرون والمساهمون نحو الطلب المتزايد للمعلومات عن الأداء البيئي إلى جانب الأداء المالي. وفي ضوء المعلومات المتوفرة عن الأداء البيئي يتم تقييم مدى المخاطر المترتبة على الممارسات البيئية ومن ثم يفضل مجال الإستثمار الذي لايسبب أية أضرار للبيئة ومن ثم إنخفاض مخاطر العقوبات والغرامات المترتبة على الأثار الضارة للبيئة إلى حدها الأدنى. وعندما يكون المستثمرون والمساهمون بحاجة إلى المعلومات عن الأداء البيئي، وأن هذه المعلومات لا بد أن تتوافر بها شروط جودة المعلومات من ملائمة وثقة، والثقة التي تحتاج إليها يوفرها التدقيق البيئي. (Cahill, 2000 : 35)

• المقرضون: أدى تنامي وعي المقرضون بالقضايا والممارسات البيئية الإهتمام بثلاثة أبعاد: (نور الدين، ٢٠٠٤: ٤٥)

البعد الاول: دراسة وتقييم المخاطر الناتجة عن الأثار البيئية السلبية مما يؤثر على قدرة المنشأة للوفاء بأعباء القرض

البعد الثاني: تعديل سياسات منح القروض لتتضمن دراسة البعد البيئي وإعطائه الأهمية النسبية الملائمة والزام طالبي القروض بتقديم معلومات تتعلق بالأنشطة والممارسات البيئية.

البعد الثالث: إلزام طالبي القروض بتنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث يقدم تقريره إلى الجهة المانحة للقرض لتقرر منح القرض من عدمه. وبذلك فإن وعي المقرضين بالتدقيق البيئي كان له الأثر على الوحدات الاقتصادية لممارسة التدقيق البيئي.

جماعات الضغط البيئي:- نتيجة لتزايد الوعي والإهتمام بالقضايا والممارسات البيئية تشكلت جماعات بيئية في العديد من الدول كوسيلة ضغط فعالة ومتزايدة على منظمات الأعمال والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار التي قد تتعرض لها كجماعة حماية البيئة وجماعات أصدقاء البيئة والتي لها تأثير مهم في الطلب على خدمات التدقيق البيئي. كما تسهم في توجيه نظر الإعلام والمستهلكين إلى الوحدات الاقتصادية التي تسبب أضراراً للبيئة.

(غالي، ٢٠٠١: ٤٣٩)

٣. صدور المعايير والنشرات المحاسبية ذات العلاقة بالبيئة:

تؤثر العوامل البيئية للوحدة الاقتصادية على القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وذلك من خلال تأثيرها في رسملة النفقات، المطلوبات الفعلية والمحتملة، المخصصات والموجودات الثابتة. حيث أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الذي قدم إرشادات توضح شروط رسملة النفقات البيئية، ويترتب على ذلك رسملة النفقات اللازمة لإصلاح الأضرار البيئية التي تلحق بالموجودات.

وكذلك رسملة النفقات اللازمة لتلافي إغلاق الوحدة الاقتصادية أو إيقاف نشاطها في حالة صدور قانون جديد للبيئة يستلزم توفيق الأوضاع البيئية للوحدات الاقتصادية، بما يمثل منفعة اقتصادية مستقبلية غير مباشرة، فإن النفقات اللازمة لتحقيق ذلك يتم رسملتها، كذلك عندما يعكس سعر شراء موجود ملوث ما سوف تتكبده الوحدة الاقتصادية من نفقات في المستقبل لوضع الموجود في حالة التشغيل، تضاف النفقات اللاحقة لقيمة الموجود، على أن لا تتعدى ما يمكن إسترداده خلال الإستخدام المستقبلي للموجود. كما أصدرت (IASB) المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة والذي حل محل بعض أجزاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. ويعد هذا المعيار مناسباً لمعالجة الموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات الناتجة عن العوامل البيئية حيث أوضح المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات الناتجة عن العوامل



مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي [دراسة إستطلاعية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق]

البيئية.

وقدم مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board (FASB) الإصدار رقم (8-90) عن رسملة تكاليف معالجة التلوث البيئي، حدد فيها شروط تحقق الرسملة حيث يتم رسملة هذه التكاليف إذا كانت تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للموجود الثابت ، تحسين كفاءة الموجود أو درجة أمانه ، تلافي حدوث التلوث البيئي مستقبلا ، صرفها من أجل إعداد الموجود المعروض للبيع. أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) فقد أصدر القائمة رقم (1-96) عن الإلتزامات الناتجة عن معالجة آثار التلوث البيئي ، وتضمنت أهم القضايا الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن تلك الإلتزامات. وأوضحت القائمة أن الاعتراف بالإلتزامات البيئية المحتملة يكون وفقا لقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (5) المحاسبة عن المطلوبات المحتملة، وذلك في حالة إذا ما قررت وكالة حماية البيئة Environmental Protection Agency (EPA) أن الوحدة الاقتصادية طرفاً مسؤولاً عن التلوث البيئي وعليها المشاركة في معالجة الموقع . كما أوصت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) في تقريرها بضرورة الإفصاح عن الآثار البيئية سواء في صلب القوائم المالية التقليدية أو بقوائم مستقلة على أن تذيّل هذه القوائم بتقرير مراقبي الحسابات، وهذا مازاد من مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن التأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الآثار البيئية وبيان أثر هذه العوامل على قوائمها المالية المعلنة . (عبد الغني ، ٢٠٠٠ : ٢٤)

٤. إصدار إيضاحات معايير خاصة بالتدقيق البيئي :

أصدر (IFAC) البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (١٠١٠) بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية وإن الغرض من هذا البيان هو مساعدة عملية للمدققين لتطبيق معايير التدقيق الدولية ولتعزيز الممارسات المهنية الجيدة وذلك بتوفير إرشادات حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في حالة وجود أمور بيئية لها تأثير على البيانات المالية ومدى إجراءات التدقيق المتعلقة بالمعايير الآتية: (نور الدين، ٢٠٠٤ : ٦٠)

- معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٠) حول معرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية .
- معيار التدقيق الدولي رقم (٤٠٠) حول تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.
- معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠) حول مراعاة القوانين والأنظمة .
- معيار التدقيق الدولي رقم (٦٢٠) وبعض المعايير الأخرى حول الإجراءات الجوهرية الأخرى.

٥. ضرورة تبنى الوحدات الاقتصادية المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية الأيزو (١٤٠٠٠) :

"وضعت المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس سلسلة الأيزو (١٤٠٠٠) وهي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة ويشجع المنظمات الأخذ بنظر الاعتبار التطور واستخدام التكنولوجيا الحديثة. كما أنها تتضمن ثلاثة خطوط موجهة للتدقيق البيئي هي (١٤٠١٠) المبادئ العامة، (١٤٠١١) تدقيق أنظمة الإدارة البيئية، (١٤٠١٢) معايير تأهيل المدقق ". (Rezaee,2000 : 45)

ولمنح شهادة الأيزو (١٤٠٠٠) يجب على الوحدات الاقتصادية الوفاء ببعض الإلتزامات المرتبطة بالأداء البيئي منها: (Foster , 1997: 235)

- أن يكون لدى الوحدة الاقتصادية سياسات وتعليمات منظمة تلائم ظروفها الاقتصادية والبيئية.
- أن تقوم بتشكيل لجنة تشريعية داخلية وبرامج تدريبية لمعرفة كيفية الإلتزام بالأمور الإدارية البيئية.
- أن يكون لدى الوحدة الاقتصادية برامج تعمل على قياس مدى تحقيق المنشأة للأهداف البيئية.
- أن يكون للوحدة الاقتصادية نظام لتدقيق أدائها البيئي للتحقق من إلتزامها تجاه البيئة .

٦. إزدياد التلوث البيئي :

تعد مشاكل التلوث البيئي من أقوى التحديات التي أدت إلى الإهتمام بالتدقيق البيئي ، وذلك لأن هذه المشاكل تسبب أضرار كبيرة للبيئة مثل تلوث الأراضي، الهواء، المياه وتلوث الغذاء (الإستخدام غير المتقن للأسمدة الكيماوية والمبيدات)

ثانياً: متطلبات التدقيق البيئي وأنواعه وأساليبه :

أشارت لجنة الإتحاد الأوربي (CEC) The Commission of the European Communities إلى المتطلبات الأساسية للتدقيق البيئي كما حددت (EPA) متطلبات التدقيق البيئي وهي: (نور الدين ، ٢٠٠٤ : ١٥٧) (لطي، ٢٠٠٥ : ١٣٥)

١. ضرورة مشاركة الوحدات الاقتصادية في مشروع التدقيق البيئي بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي وإلتزامها بالقوانين البيئية.

٢. ضرورة تنفيذ الوحدات الاقتصادية فحص بيئي مبني للمواقع التي تشارك فيها للتعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المكتملة لأنشطتها.
٣. يتعين على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام الحماية البيئية على أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية فضلا عن حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء البيئي.
٤. ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي يوفر أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية.
٥. يتعين أن يتم اعتماد تقرير التدقيق البيئي عن طريق مدققين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة على أن تتاح نتائجها لمختلف أفراد المجتمع.
٦. تحديد مدة تكرار التدقيق البيئي عن طريق الوحدات الاقتصادية ، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم إكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع ، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة حيث يتعين أن تكون مدة تكرار التدقيق سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية مهمة.
٧. يجب أن يتيح التدقيق البيئي تحقيق عديد من الأهداف أبرزها تقويم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أو الخارجية، وتقويم نظم المحافظة على البيئة، وتقويم استخدام الوحدات الاقتصادية لمواردها وتقويم إدارتها للمخاطر البيئية والتأكد من إلتزام المنظمة بالقوانين والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.
٨. ضرورة تمتع فريق التدقيق البيئي بالمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق.
٩. ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء التدقيق البيئي.
١٠. ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام وكذلك وجود مؤشرات لتقييم الأداء البيئي، وكذلك وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة.
١١. ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء التدقيق البيئي .
١٢. ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وضرورة وجود سياسات بيئية داخلية .

إن الوحدات الاقتصادية يمكنها ممارسة أنواع متعددة للتدقيق البيئي وبما يتلائم مع أنشطتها الاقتصادية منها:

١. تدقيق نظم الإدارة البيئية : Environmental Management System Audit

إن تدقيق نظم الإدارة البيئية مرتبط بتقسيم نظم الإدارة البيئية ووضع الوحدات الاقتصادية جهودها دعما للمتطلبات البيئية ، فهي دراسة منهجية لعمليات وأساليب الوحدات الاقتصادية السابقة والحالية بهدف تحديد المسؤولية القانونية المحتملة عن نظم إدارة البيئة والتحقق من تقديم المبادرات لتقليل نسبة النفايات وتقييم مخاطر المواد والممارسات البيئية (البناء، ٢٠٠٢ : ٣٢٩). وتعد نظم الإدارة البيئية جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية الاقتصادية بهدف توفير الآتي : (لطفى، ٢٠٠٥ : ٣٤٨)

مدى إلتزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين البيئية التي تخضع لها .

- مدى إلتزام الوحدة الاقتصادية بإجراءاتها البيئية .
- تحديد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية نتيجة مزاولتها نشاطها .
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية لتحسين أدائها البيئي.

٢. تدقيق الإلتزام البيئي : Environmental Compliance Audits

يهدف تدقيق الإلتزام البيئي إلى تحديد مدى إلتزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية التي تطبق عليها، إذ أن عدم إلتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية. ويشمل فحص مدى الإلتزام بسياسات ونظم الإدارة البيئية فضلا عن فحص الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية للوحدة الاقتصادية ، ويتضمن تدقيق الإلتزام البيئي ثلاثة مراحل هي : (البناء ، ٢٠٠٢ : ٣٣٠)

- مرحلة التقييم الأولية وتتضمن إستعراض تاريخي للممارسات البيئية للوحدة الاقتصادية وفي ضوء ذلك يقوم المدقق البيئي بالتعرف على الاحتمالات البيئية ونتائجها المتوقعة.
- مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصادقة التقارير البيئية وتتضمن تحديد مدى ملاءمة ومصادقية التقارير البيئية التي تعدها الوحدات الاقتصادية عن التأثيرات البيئية لها وبالتحديد ما ينتج عن ممارستها لأنشطتها الاقتصادية من تلوث.
- مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج وتقوم على تقييم الموقع ، وتقوم أساسا في حالة إشارة المرحتين السابقتين إلى وجود إنتهاكات بيئية عن طريق الوحدة الاقتصادية ، ويتم عمل إختبارات تفصيلية وتحليلات معملية لمكونات البيئة وتقييم وتفسير نتائج تلك الدراسات .

٣. تدقيق المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج :

يهدف هذا النوع من التدقيق التأكد من الأعراف والقواعد المتبعة في نقل وتخزين المواد الخطرة من مصدرها إلى المكان التي يتم تدميرها فيه ، ويعد ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها البيئي طالما كانت الملكية قائمة، أي تقييم المسؤوليات القانونية الكاملة والمتعلقة بالتخزين والمعالجة والتخلص من المواد الخطرة ، وتحمل الجهة المالكة لها كل التكاليف الناجمة عن الآثار السلبية لتدمير هذه المواد الخطرة . (البنا ، ٢٠٠٢ : ٣٣٣)

٤. تدقيق الصحة والإمان : Heath and Safety Audits

يهدف تدقيق الصحة والأمان إلى تقييم مدى كفاءة سياسات الوحدات الاقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم أنشطتهم وضمن الإلتزام بالقوانين التي تطبق عليهم ، أي أن هذا النوع من التدقيق يساعد على تحديد أنشطة ومجالات العمل التي قد يترتب عليها تعرض الوحدة للمخاطر البيئية . لذلك فإنه يتعين على المدقق البيئي الاتي (Soloman , 2006 : 30)

- أن يكون له إلمام بسياسات الوحدة الاقتصادية للمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من حيث الإهداف التي تسعى إلى تحقيقها والإجراءات المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف والمتطلبات القانونية .
- أن يقوم بتقييم مدى كفاءة تطبيق سياسات الوحدات الاقتصادية للمحافظة على صحة وأمان العاملين .
- أن يقوم بفحص تقارير وإحصائيات حوادث وإصابات العمل بهدف التعرف على مسببات تلك الحوادث ومدى تكرارها وخطورتها .
- تحديد التكاليف المترتبة على حوادث وإصابات العمل.
- تقديم الإجراءات التصحيحية التي تساعد على تفادي مسببات مخاطر العمل .

٥. تدقيق دورة حياة المنتج : Life Cycle Audit

يعتمد هذا النوع من التدقيق على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي تترتب على مزاوله الوحدة الاقتصادية لأنشطتها من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله أو في مرحلة التوزيع أو الاستخدام في إتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية. ويتضمن تدقيق دورة حياة المنتج ثلاثة مراحل : (Soloman , 2006 34)

- المرحلة الأولى: الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بتصنيع المواد الخام والإنتاج والنقل والتوزيع والإستخدام والتصرف للمنتج وتحديد التأثيرات البيئية المترتبة على ذلك .
- المرحلة الثانية : التقييم الشامل لكافة أضرار التأثيرات البيئية المترتبة على دورة حياة المنتج .
- المرحلة الثالثة : إقتراح أوجه التحسينات الممكنة التي تهدف إلى استبعاد أو تخفيض التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدورة، والتي يمكن أن تتم عن طريق إستخدام وسائل تتعلق بإعادة تصميم المنتج أو عملية الإنتاج .

٦. تدقيق الأنشطة : Activity Audits

يركز تدقيق الأنشطة على تدقيق نشاط معين من أنشطة الوحدة الاقتصادية مثل نشاط الشراء أو النقل أو البيع أو التوزيع ، فمثلا تدقيق نشاط الشراء يعتمد على إستفسارات الوحدة الاقتصادية عن السياسات والإجراءات التي يتبناها الموردين لكي تضمن الوحدة الاقتصادية إلى أن موردين الأجزاء والمواد الخام أيضا ملتزمون بالمعايير البيئية المقبولة . ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى فحص الأداء لموردي السلع والخدمات ومتعهدي التخلص من النفايات للتأكد من مدى إلتزامهم بالمعايير البيئية . (البنا ، ٢٠٠٢ : ٣٣٢)

٧. تدقيق إدارة المخلفات : Waste Management Audits

- تهدف عمليات تدقيق إدارة المخلفات إلى التعرف على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بهدف العمل على إستبعاد أو تخفيض الإلتزامات البيئية للوحدة الاقتصادية المترتبة على الإنتاج أو التخزين أو النقل المنصرفة في منتجاتها ولتحقيق هذا الهدف يجب تطبيق الإجراءات الاتية: (لطي، ٢٠٠٥ : ٣٥٧)
- الحد من المخلفات وأثارها عن طريق تحسين تصميم عمليات الإنتاج والتصنيع .
- تدنية المخلفات عند المنبع بهدف تجنب تحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف مقابل علاج الأضرار البيئية المترتبة على الإنتظار حتى الإنتهاء من الإنتاج .
- تخفيض المخلفات عند مرحلة الشراء عن طريق الضغط على الموردين لتخفيض التأثيرات البيئية التي ترتبط بمنتجاتهم وأهمية قيامهم بتطويرها إلى منتجات أفضل بيئيا .

- الإحتفاظ بسجلات تفصيلية للمخلفات المسببة للمخاطر البيئية .
- ٨. التدقيق المالي الناشئ عن المسؤولية البيئية:
يهدف هذا النوع إلى التأكد من صحة التقديرات التي أعدها المحاسبون عن الإلتزامات البيئية ومدى ملاءمة الأسلوب المتبع في الإفصاح عنها .
إن عملية التدقيق البيئي تتضمن ثلاثة أساليب هي :
 - الأسلوب الأول : إختبارات الإلتزام البيئي .
 - الأسلوب الثاني : إختبارات الفحص الفني المختبري .
 - الأسلوب الثالث : إختبارات التحليل المالي البيئي .

ثالثاً : إجراءات التدقيق البيئي ومهام مراقب الحسابات عند إجراء التدقيق البيئي :

إن تنفيذ أساليب التدقيق البيئي تتم من خلال الإجراءات الآتية :

١. فحص العمليات التشغيلية :

في هذا المجال يجب على المدقق أن يحدد المواد الأولية المستخدمة في التصنيع وخصائصها وطرانق المناسبة لآزنها و هل تحتوي على مواد كيميائية خطيرة أو سامة يمكن أن تنبعث على شكل أبخرة وغازات تؤثر على البيئة الخارجية وأفراد المجتمع المحيط بالوحدة الإقتصادية ، وكذلك الضوضاء والضجيج والإشعاعات والإهتزازات وكل أشكال التلوث المؤثرة بشكل مباشر أو غير مباشر على أشكال الحياة و الموارد الطبيعية ، كما أنه يجب على المدقق ملاحظة الضوابط والمعايير البيئية التي تفرضها الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه المواد وطرانق تخزينها وتصنيعها وما هي الإجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث الذي يتعرض له السكان في البيئة المحيطة بالوحدة الإقتصادية . (حسن ، ٢٠٠٢ : ٦)

٢. فحص نظام الرقابة الداخلية و تقويمه فيما يخص الأنشطة و البرامج البيئية :

إن الرقابة الداخلية التي تمارسها إدارة الوحدة الإقتصادية يعد من أهم الدعامات التي تساعد فريق التدقيق البيئي للحصول على البيانات المالية كافة التي تمكنه من إبداء رأيه عن دقة البيانات المالية المتعلقة بالأحداث وبالعمليات البيئية للوحدة الإقتصادية المراد تدقيقها بيئياً . كما أن نظام الرقابة الداخلية يعد من أهم العناصر التي تمكن مراقب الحسابات من تقويم المخاطر التي تتعلق ببيانات القوائم المالية وأن تطبيق نظام الرقابة الداخلية من جانب الإدارة يعتمد بصفة رئيسة على التقويم المنتظم للمخاطر التي تتعرض لها الوحدة الإقتصادية ومحاولة إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتلافي خسائر هذه المخاطر لذلك تعد النواحي البيئية للوحدة الإقتصادية من أهم مصادر هذه المخاطر لذلك فإن نظام الرقابة الداخلية الفعال هو النظام الذي يعمل على تغطية المخاطر البيئية المتوقعة . كما أن الإدارة يمكن أن تحكم سيطرتها على ما تواجهه الوحدة من إلتزامات ومخاطر بيئية من خلال إتخاذ التدابير الخاصة بتلافي حدوث مثل هذه المخاطر ومن هذه التدابير الأخذ بالحسبان من المدقق عند تقويم نظام الرقابة الداخلية هو تواجد نظام إدارة بيئية متكامل وفعال بالوحدة الإقتصادية وهو من الضروري أن يؤدي إلى تلافي تحمل تلك الوحدة لمخاطر بيئية مستقبلية ولذلك فإن القوائم المالية قد تفقد المصدقية المستقبلية عند تواجد بعض أنواع هذه المخاطر البيئية التي يصعب التنبؤ بها ولا سيما في حالة عدم إجراء تدقيق فني بيئي. (حسن ، ٢٠٠٢ : ١٠)

٣. تقويم إجراءات المعالجة و تحديد مدى فاعليتها:

تتطلب هذه العملية خبرة فنية واسعة من المدقق في مسألة تحديد الأساليب والممارسات الواجب إعتادها من مختلف الوحدات الإقتصادية للسيطرة على التلوث وترشيد إستهلاك الموارد الطبيعية ، فمطلوب منه معرفة الحدود المقبولة لنسب التلوث وفق المعايير المحددة وكذلك معرفة الإجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى إقترابها من المعايير عن طريق إجراء التحليلات والفحوص ، فاستخدام التحليل المختبري في المختبرات يمثل أحد الأساليب الفنية الفعالة للتدقيق فبدون ذلك التحليل لا يستطيع المدققون في الوحدات ذات الطبيعة التشغيلية أن يبديوا رأيهم الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية المعروضة و مصداقيتها عليهم إلا بوجود أدلة اثبات كافية وملانة معتمدة على تقارير المختصين وإجراء التحليل و الفحوصات المختبرية و قيامهم بعمليات تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها في السيطرة على أخطار التلوث سواء كانت تلك الأخطار تتعلق بحالات التسمم بالرصاص أو مياه الشرب غير الصحي. (حسن، ٢٠٠٢: ٢٠)

٤. مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة و تحسينها :

يقصد بهذه المعايير المقاييس المحددة طبقاً لمستويات التلوث المسموح بها ، ويجب أن تتصف هذه المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف ويؤكد البعض أنه يمكن تحديد مصادر تلك المعايير بالآتي :

(العلي، ٢٠٠٦: ٦٣)

- المعايير الواردة في القوانين والأنظمة واللوائح المحلية .
- المعايير والمواصفات المعتمدة من دول أخرى .
- نتائج تقييم الأداء البيئي لفترات سابقة .
- ٥. فحص المجموعة الدفترية و المستندية المتعلقة بالأنشطة البيئية و التأكد من قانونيتها و صلاحيتها و تطابقها مع سياسات و نظم البيئة و إجراءات العمل :

بالرغم من أن الواقع العملي والفعل يشير إلى عدم وجود مجموعة دفترية مختصة بالمعالجات المالية البيئية بصورة مستقلة حيث تظهر ضمن المجموعة الدفترية العامة للوحدة الاقتصادية من دون أن يكون هناك فصل واضح لتلك الأحداث ولكن هناك العديد من المؤيدين لفكرة وجود مجموعة دفترية خاصة بالأحداث المالية التي تخص البيئة وبالفعل بدأت بعض الوحدات الاقتصادية باتجاه فصل وتخصيص مجموعة دفترية خاصة تعنى بالتكاليف والموجودات البيئية والأحداث المالية المتعلقة بها . ومن هنا برزت الحاجة إلى فحص وتدقيق المجموعة الدفترية الخاصة بالأحداث البيئية من حيث قانونيتها وصلاحيتها و تطابقها مع سياسات و نظم البيئة وإجراءات العمل وقد تمثلت تلك الإجراءات بالتحقق من وجود سجلات متكاملة رئيسية و فرعية مساعدة متسلسلة ومصدقة من الجهات المختصة وفق القانون ، وأن تسجيل الموجودات الخاصة بالمعالجات البيئية وإحتساب إندثارها يتم بصورة صحيحة . أما فيما يخص فحص الدورة المستندية المتعلقة بالأنشطة البيئية يتم التأكد من القيام بتثبيت وتسجيل الأحداث المالية المتعلقة بالأنشطة البيئية والتأكد من تحرير المستندات الخاصة بتلك الأحداث ومدى مطابقتها للقوانين والسياسات والنظم البيئية وإجراءات العمل.(عبد الغني ، ٢٠٠٠: ١٣)

٦. مدى تطبيق الضوابط و المعايير البيئية المعتمدة في هذا المجال :

يهتم التدقيق البيئي وبشكل كبير على عملية فحص مدى تطبيق الوحدة الاقتصادية الضوابط والمعايير البيئية ويتم ذلك بشكل منظم ودوري من قبل فريق عمل متكامل يضم الإختصاصات التي تتعلق بالأنشطة البيئية بما يتفق مع القوانين والسياسات البيئية وتقييم فاعلية الوحدة البيئية وأنشطتها وتوصيلها إلى الأطراف التي تهتمها تلك النتائج .

- ٧. فحص الإجراءات الوقائية للتلوث الذي يتعرض لها سكان البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية: (العلي، ٢٠٠٦: ٥٦)
- التحقق من تركيب الأجهزة والمعدات اللازمة لضمان التقليل من إنبعاث الملوثات بما لا يتجاوز الحد الأعلى المسموح به وفقا للقواعد الفنية المعتمدة.

- تزويد الجهات المعنية بتقارير دورية تبين نتائج الرصد الذاتي للملوثات .
- وضع خطة خاصة بالوحدة لمواجهة الحالات الطارئة التي يحدث فيها تسرب لأي من الملوثات البيئية .
- تطبيق أي إجراءات بيئية أخرى تطلبها الجهات المسؤولة عن البيئة .
- التأكد من تعيد الوحدة العاملة بالمواصفات والقواعد الفنية البيئية.
- وضع أسس شفافة وعلمية ومتسقة لعملية التدقيق على الوحدة .
- بيان الحقوق والإلتزامات القانونية لكافة الأطراف المعنية خلال القيام بعملية التدقيق .
- تطبيق القانون وتنفيذ العقوبات البيئية بحق المخالفات

اختلفت الآراء حول جوانب المعرفة والمهارات اللازمة للتدقيق البيئي فقد حدد معهد المحاسبين القانونيين الكندي (The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) جوانب المعرفة والمهارات اللازمة للمدقق البيئي أي يجب أن يكون ملما بالقوانين والتشريعات البيئية وبعض المجالات العلمية والهندسية والتكنولوجية (Charles, 2002 : 344) .

أما Dittenhfer فيرى أن التدقيق البيئي ينبغي أن يقوم به كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أن يهتم المدقق الداخلي بمدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية ومجالات تحسين الأنشطة البيئية بينما يهتم المدقق الخارجي بفحص أثر الأنشطة البيئية على القوائم المالية وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على القوائم المالية أيضا فضلا عن التحقق من قيم الموجودات المتعلقة بالأنشطة البيئية والمطلوبات البيئية. (Dittenhfer, 2004 : 51) .

كما أن Power أوضح في دراسته أن التدقيق البيئي يتطلب فريق متكامل من الخبرات والمهارات ، بحيث يتكون من مهندسين وكيميائيين وجيولوجيين ومحاسبين ومدققين . (Power , 2000 : 123) وفيما يلي مهام مراقب الحسابات عند التدقيق البيئي: (القريشي ، ٢٠١١ : ٥٠٤)

- ١. يجب أن يكون على دراية بالنواحي البيئية التي تؤثر على قيم الموجودات والمطلوبات وأن تقييم عناصر

٢. يجب أن يحدد المدقق الخارجي مدى إظهار القوائم المالية للالتزامات البيئية وأن يحدد سواء بنفسه أو بالاشتراك مع خبراء بيئين مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية.
٣. يجب أن يحدد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية معرضة لتحمل التزامات مستقبلية أو أنها تحملت بالفعل الالتزامات نتيجة لحيازة موجودات جديدة ملوثة أو نتيجة لتلوث الموجودات المملوكة.
٤. يجب أن يتحقق من عدالة القوائم المالية في ضوء مبادئ المحاسبة المعتمدة أو أن يقوم بفحص عدد من نفس العناصر البيئية للوحدة الاقتصادية للوصول الى الفعالية الكاملة لنظم الرقابة المطبقة.
٥. التأكد من ان القوائم المالية تفصح بشكل كافي عن التزامات الوحدة الاقتصادية.
٦. التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تلتزم بالتشريعات عند معالجتها للمواد والنفايات الملوثة ويجب أن يكون ملماً بالعلوم الطبيعية والبيولوجية والصحية بجانب المعرفة بالقوانين واللوائح والتشريعات الداخلية.
٧. إجراء مسح شامل لفهم المتطلبات البيئية والممارسات القائمة فعلاً للوحدة الاقتصادية، سواء كانت قوانين أو تشريعات أو تعليمات أو إجراءات أو لوائح ومدى الالتزام بها.
٨. التأكد من كفاءة نظام محاسبة التكاليف البيئية لتحديد وتخصيص التكاليف العادية والبيئية والاجتماعية.
٩. التأكد من كفاءة الإدارة المالية البيئية وذلك بإجراء التحليلات اللازمة واستخدام المعلومات المتعلقة بالمخاطر والالتزامات وذلك لتقييم المخاطر البيئية والالتزامات المالية على الوحدة الاقتصادية.

رابعاً : مفهوم تقرير التدقيق البيئي والفقرات التي يجب أن يتضمنها

- إن على مراقب الحسابات عند إبداء رأيه عن القوائم المالية التحقق من كفاية الإفصاح عن أثر العوامل البيئية طبقاً لإطار عمل ملائم للتقرير المالي فضلاً عن أهمية الإطلاع على أية معلومات أخرى تتضمنها القوائم المالية عن العوامل البيئية وتحديد أي إختلافات جوهرية وتوثيق وتصديق هذا النوع من المعلومات من خلال الرأي الذي يبديه في تقريره عن مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالمعايير البيئية لأن مراقب الحسابات يعد وكيلاً عن المجتمع وأن تقرير التدقيق البيئي الذي يقدمه يعد إخلاء لمسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه المجتمع، وعليه فإن الأمر يتطلب أن يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الفقرات الآتية: (السقا، ٢٠١١ : ٣٠٧)
١. ماهية وطبيعة التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدة الاقتصادية بنشاطها.
 ٢. مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية.
 ٣. مدى الالتزام بالقوانين البيئية والتشريعات الصادرة عن هيئات ومنظمات مستقلة.
 ٤. تقويم التأثيرات البيئية ذات الصلة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.
 ٥. مدى اسهام التأثيرات البيئية التي تثير الشك بقدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار في مزاولة نشاطها.
 ٦. مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في حصر ومعالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية.
 ٧. مدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية في التقارير والكشوفات المحاسبية.

خامساً : دور المنظمات والهيئات الدولية والمحلية في ممارسة التدقيق البيئي:

حظى التدقيق البيئي باهتمام المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية الدولية، على سبيل المثال فإن تشريعات (EPA) تلزم الشركات الصناعية القيام بالتدقيق البيئي للتأكد من التزامها بالتشريعات البيئية (Bob , 2001 : 9) ، وتشير نشرتها الصادره عام ١٩٨٨ على تطبيق برامج للتدقيق البيئي من قبل الوحدة الاقتصادية وتوفير فريق للتدقيق مستقل وموضوعي في تنفيذ عملية التدقيق لمساعدتها في تقويم وتطوير السياسات البيئية. (غالي، ٢٠٠١ : ٤٢٤) كما أن مجلس التجارة العالمي (ICC) Council International Commerce نشر دليلاً عن التدقيق البيئي الفعال ويشير هذا الدليل إلى الخبرة المجمعـة لمؤلفين في مجال القيام بالتدقيق البيئي على المستوى العالمي . (Roger , 1999 : 26) وحث اتحاد الصناعات البريطاني (C B I) على التأكيد على ضرورة استخدام التدقيق البيئي كأداة إدارية فعالة . (Charles 2002 : 387) . أما (IIA) فقد أنشأ من خلال مؤتمر التدقيق البيئي مجلس شهادة المدقق البيئي (Environmental Auditor Certification Board (EACB بوصفه مؤسسة مستقلة غير هادفة للربح تمنح شهادة مدقق بيئي وشهادات أخرى في التدقيق البيئي وهي تدقيق الإلتزام البيئي ومقيم المواقع البيئية (Kite , 2002 : 56)

وكذلك فإن منظمة الأنتوساي ضمن تنظيماتها مجموعة عمل التدقيق البيئي (WGEA) Work Group Environment Audit التي تهتم بالتدقيق البيئي على مستوى القطاع العام، عن طريق المؤتمرات التي تعقدها كل سنتين بهدف تبادل خبرات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال التدقيق البيئي وتقنيات التدقيق البيئي وإصدار التوصيات وتركزت على بناء القدرات للأجهزة الأعضاء في المنظمة . (عبود، ٢٠١١ : ١٠٢)

"وعلى الصعيد المحلي فعلى الرغم من صدور قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٧٦) لسنة ١٩٨٦ المعدل بقانون حماية وتحسين البيئة رقم (٣) لسنة ١٩٩٧ والمعدل أيضا بقانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩ والأنظمة والتعليمات التي يتضمنها والذي يهدف إلى حماية وتحسين البيئة وإزالة ومعالجة الضرر الموجود فيها والحفاظ على الصحة العامة والموارد الطبيعية بما يضمن التنمية المستدامة وتحقيق التعاون الدولي والإقليمي في هذا المجال والذي بموجبه يتم فرض عقوبات مالية على أي شركة تضر بالبيئة". (قانون حماية وتحسين البيئة، ٢٠٠٩)

"كما أن وزارة البيئة العراقية تستعد لإطلاق مشروع المراقب البيئي ليكون رديفاً في تنفيذ خطة العمل التنفيذية والإستراتيجية الوطنية لحماية البيئة وأن المجتمع العراقي سيضيف إليه شخصية فاعلة جديدة هي (المراقب البيئي) الذي يخوله قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لعام ٢٠٠٩ ضبط المخالفات البيئية من خلال متابعة ومراقبة الأنشطة

الصناعية والخدمية العامة والخاصة حيث يتمتع بصلاحيات الضبط القضائي التي تخوله محاسبة الأنشطة المخالفة للضوابط والمحددات البيئية". (قانون حماية وتحسين البيئة، ٢٠٠٩)

إلا أن الوضع البيئي في العراق لم يصل بعد إلى المستوى المرضي، وأن هناك حاجة ماسة لمزيد من الدراسات في هذا المجال للاسهام في حماية وتحسين البيئة، ولذلك يجب تشجيع ودعم البحوث والدراسات البيئية والعمل في المجال البيئي فضلا عن أن موضوع التدقيق البيئي لم يلاق الإهتمام الكافي من قبل الهيئات المحاسبية العراقية وذلك بسبب إكتفانها بالدور الذي تمارسه الهيئة المتخصصة بالشؤون البيئية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي التي إعتمدت على التشريعات البيئية والمقاييس الفنية المحلية في تنفيذ أعمال الرقابة البيئية . وتتبع هذه الهيئة ثلاثة أساليب في التدقيق البيئي هي رقابة الإلتزام البيئي ، الفحص الفني المختبري ، التحليل المالي البيئي.

المبحث الثالث : إختبار إلتزام مكاتب الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي :

١ . توصيف المعلومات العامة للعينة المختارة :

فيما يلي عرض للخصائص الديموغرافية لعينة البحث وفقاً للأستبانة وكما موضحة بالجدول (١)
جدول رقم (١) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

المؤهل العلمي	دكتوراه أو مايعادلها	ماجستير أو ما يعادلها	دبلوم مراقبة حسابات	بكالوريوس	المجموع
التكرار	٣٠	٢٢	٤٩	٢	١٠٣
النسبة	%٢٩.١	%٢١.٤	%٤٧.٦	%١.٩	%١٠٠
التخصص	محاسبية	علوم مالية ومصرفية	ادارة اعمال	أخرى	المجموع
التكرار	٩٠	٧	٢	٤	١٠٣
النسبة	%٨٧.٣	%٦.٩	%١.٩	%٣.٩	%١٠٠
عدد سنوات الخدمة	أقل من ٥ سنة	من ٥-١٠	من ١١-١٥	أكثر من ١٥	المجموع
التكرار	٨	١٧	٢٩	٤٩	١٠٣
النسبة	%٧.٨	%١٦.٦	%٢٨	%٤٧.٦	%١٠٠

تضمن القسم الأول من الاستبانة على معلومات تصف بعض الخصائص للعينة و الجدول رقم (١) يعطي توصيف للعينة وفقاً لهذه المعلومات والتي يلاحظ من خلاله تنوع الخصائص الديموغرافية للعينة بالشكل الذي يعكس واقع المجتمعات التي أخذت منها العينة.

٢. إختبار الفرضيات وتحليل النتائج :

تم تحليل إجابات عينة البحث بحسب محاور الإستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وإستخدم الوسط الحسابي كمقياس يتم من خلاله تحديد إتجاهات آراء عينة البحث ، حيث يكون إتجاه الآراء إيجابياً إذا بلغ الوسط الحسابي العام للمحور أكبر من (٣) وإتجاه الآراء سلبياً إذا بلغ الوسط الحسابي العام للمحور أقل من (٣) وهو المستوى الإفتراضي للبحث ، كما إستخدم الإنحراف المعياري لقياس التشتت بين آراء العينة ومعامل الإختلاف لترتيب فقرات المحور . إستخدام أيضا إختبار (One Sample T-Test) لقبول أو رفض الفرضية، حيث تكون قاعدة القرار قبول الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية للمحور وترفض الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية للمحور . إختبار الفرضية الأولى والتي مفادها " تلتزم مكاتب مراقبي الحسابات في العراق حالياً ببعض إجراءات التدقيق البيئي ."

جدول (٢)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات حالياً بإجراءات التدقيق البيئي

ت	الفقره	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
١	فحص إلتزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية	١.٧١٧	٠.١٦٢	٩.٤٣٥	١
٢	فحص جودة نظم الإدارة البيئية .	١.٣٦٠	٠.٢٤٠	١٧.٦٤٧	٣
٣	فحص كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة البيئية .	٠.٩٥٤	٠.١٦٢	١٦.٩٨١	٢
٤	فحص كفاءة الوحدة الاقتصادية في استعمال الموارد الطبيعية	١.١٥٢	٠.٢٤٨	٢١.٥٢٨	٦
٥	فحص دور الوحدة الاقتصادية في مكافحة التلوث .	١.٣٦٠	٠.٢٧١	١٩.٩٢٦	٥
٦	فحص عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات	١.١٦٢	٠.٢٥٥	٢١.٩٤٥	٧
٧	فحص الإلتزامات البيئية المترتبة على الوحدة الاقتصادية	١.٣٥٠	٠.٢٥٠	١٨.٥١٩	٤
٨	فحص دور الوحدة الاقتصادية في تجميل البيئة .	١.١٥٢	٠.٢٥٨	٢٢.٣٩٥	٨
	المتوسط العام للمحور	١.٢٧٥	٠.٢٣٠	١٨.٠٣٩	

يوضح جدول (٢) تحليل إجابات عينة البحث لمعرفة مدى إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق حالياً ببعض إجراءات التدقيق البيئي حيث بلغ الوسط الحسابي للمحور (١.٢٧٥) وهو أقل من (٣) المستوى الإفتراضي المحدد بالبحث مما يدل على سلبية إتجاهات آراء عينة البحث على الفرضية الأولى كما يتضح من الجدول أعلاه أن الانحراف المعياري للمحور (٠.٢٣٠) ويشير الى أن التشتت بين إجابات أفراد العينة كان قليلاً نسبياً أي أن أفراد العينة كانوا متفقين إلى حد ما على أغلب فقرات المحور . أما بالنسبة لمعامل الإختلاف فقد تم إستخدامه لترتيب فقرات المحور حيث بلغ معامل الاختلاف (٩.٤٣٥%) لفقرة فحص مدى إلتزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات والأنظمة البيئية وكان ترتيبها الفقرة الأولى بين فقرات المحور أي أن أفراد العينة كانوا متفقين على أن هذه الفقرة أهم الفقرات وتليها بالأهمية الفقرات الموضحة بالجدول (٢) . ولقبول أو رفض الفرضية يتم تطبيق قاعدة القرار حيث يوضح الجدول (٣) قيمة T المحسوبة البالغة (-٧٦.٧٧٦) وهي أقل من قيمة T الجدولية البالغة (١.٦٤٥) ولذلك ترفض الفرضية الأولى أي لا تلتزم مكاتب مراقبة الحسابات في العراق حالياً بإجراءات التدقيق البيئي .

جدول (٣)

إختبار (One Sample T-Test) لمحور إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات حالياً بإجراءات التدقيق البيئي

المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	%٩٥ Confidence Interval of The Differenc	
					Lower	upper
	٧٦.٧٧٦-	١٠٤	٠.٠٠٠	١.٢٧٥	١.٧٧٠-	١.٦٨٠-

ولإختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي مفادها " إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إجراءات التدقيق البيئي يساهم في حماية البيئة . " يتم إختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة الآتية:
إختبار الفرضية الفرعية الأولى : " إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إختبارات الإلتزام البيئي يساهم في حماية البيئة

جدول (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور إختبارات الالتزام البيئي

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
١	فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية بضوابط منح الموافقات الاصولية عند انشاء المشروع مثل (بعده عن الضوضاء.....)	٤.٤٠٠	٠.٢١٥	٤.٨٨٦	٥
٢	فحص شهادة صلاحية الأجهزة والمعدات المستعملة لمنع التلوث	٤.١٠٤	٠.٣٠٧	٧.٤٨٠	٨
٣	فحص نظام الرقابة الداخلية الانشطة والبرامج البيئية.	٤.٢٩٥	٠.١٧٦	٤.٠٩٧	٣
٤	فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالضوابط والتعليمات لتوفير السلامة المهنية (انارة ، التهوية ، الملابس الواقية ...)	٣.٩٠٤	٠.٢٧٢	٦.٩٦٧	٧
٥	فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالضوابط والمعايير المفروضة لاستعمال المواد الاولية وطرق تصنيعها والاجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث الذي تسببه .	٤.٢٠٩	٠.٣٢٢	٧.٦٥٠	٩
٦	فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات عند معالجتها للنفايات الملوثه والخطرة .	٤.٢٠٠	٠.١٤٦	٣.٤٧٦	٢
٧	فحص مدى تطبيق الضوابط والمعايير البيئية طبقا لمستويات التلوث المسموح بها بما يتفق مع القوانين والسياسات البيئية .	٤.٢٠٠	٠.١٢٤	٢.٩٥٢	١
٨	فحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية للتعويضات والغرامات المالية مقابل المخالفات البيئية التي ترتكبها المنظمة .	٤.٤	٠.٣٤٧	٧.٨٨٦	١٠
٩	فحص الدورة المستندية المتعلقة بالانشطة البيئية لاثبات وتسجيل الاحداث المالية وتحرير المستندات و التأكد من قانونيتها و صلاحيتها وتطابقها مع سياسات ونظم البيئة	٤.٢٩٥	٠.١٨٣	٤.٢٦٠	٤
١٠	فحص مدى الالتزام بمقاييس الاداء المستهدف والمتوقع تحقيقها في ضوء وجود سياسات بيئية محددة.	٤.٠٠٣	٠.٢٥٨	٦.٤٤٥	٦
	المتوسط العام للمحور	٤.٢٠١	٠.٢٣٥	٥.٥٩٣	

يوضح جدول (٤) تحليل إجابات عينة البحث لمعرفة مدى اسهام إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات الإلتزام البيئي في حماية البيئة حيث بلغ الوسط الحسابي للمحور (٤.٢٠١) وهو أكبر من (٣) المستوى الافتراضي المحدد بالبحث مما يدل على إيجابية إتجاهات آراء عينة البحث على الفرضية الفرعية الثانية ، كما يتضح من الجدول أعلاه أن الانحراف المعياري للمحور (٠,٢٣٥) ويشير الى أن التشتت بين إجابات أفراد العينة كان قليلا نسبيا أي أن أفراد العينة كانوا متفقين إلى حد ما على أغلب فقرات المحور . أما بالنسبة لمعامل الإختلاف فقد تم إستخدامه لترتيب فقرات المحور حيث بلغ معامل الاختلاف (٢.٩٥٢ %) لفقرة فحص مدى تطبيق الضوابط والمعايير البيئية طبقا لمستويات التلوث المسموح بها بما يتفق مع القوانين والسياسات البيئية وكان ترتيبها الفقرة الاولى بين فقرات المحور أي أن أفراد العينة كانوا متفقين على أن هذه الفقرة أهم الفقرات التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراقب الحسابات عند إجراء إختبارات الإلتزام البيئي وتليها بالأهمية الفقرات الموضحة بالجدول (٤) . ولقبول أو رفض الفرضية يتم تطبيق قاعدة القرار حيث يوضح الجدول (٥) قيمة T المحتسبة البالغة (٥٢.٣٣٧) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (١.٦٤٥) ولذلك تقبل الفرضية الفرعية الثانية أي أن إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات الإلتزام البيئي يساهم في حماية البيئة .

جدول (٥)

إختبار (One Sample T-Test) لمحور إختبارات الإلتزام البيئي

المحور	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Confidence Interva %٩٥ of The Differenc	
					Lower	upper
إختبارات الإلتزام البيئي	٥٢.٣٣٧	١٠٤	٠.٠٠٠	٤.٢٠١	١.١٥٥	١.٢٤٦

إختبار الفرضية الفرعية الثانية : " إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات الفحص الفني المختبري يساهم في حماية البيئة .

جدول (٦)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور إختبارات الفحص الفني المختبري

ت	الفقره	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب
١	فحص الاثار البيئية للعمليات التشغيلية في الوحدة الاقتصادية	٤.٣٠٣	٠.٥٧١	١٣.٢٦٩	٧
٢	فحص كفاءة نظم التشغيل بادخال تقنيات حديثة ومناسبه للحد من الاثار البيئية .	٤.٤١٨	٠.١٤٥	٣.٢٨٢	١
٣	فحص اجراءات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالمواد الاولية المستعملة في التصنيع (خزن، طرائق معالجة ، اتلاف ..)	٤.٣٢٢	٠.٤٣٦	١٠.٠٨٧	٦
٤	التأكد من سلامة المنتج النهائي من التلوث بموجب المواصفات القياسية بفحص الشهادة الصحية ، دليل السيطرة النوعية ،شهادات تحليل المواد الاولية والفحوصات المختبرية .	٤.٣١٣	٠.٢٩٠	٦.٧٢٣	٣
٥	فحص الاجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى اقترابها من المعايير المعتمدة باجراء التحليلات والفحوص المختبرية.	٤.٤١٨	٠.١٤٥	٣.٢٨٢	١
٦	فحص عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات والمخلفات الصناعية الملوثة للبيئة .	٤.٠١٨	٠.١٤٥	٣.٦٠٨	٢
٧	التحقق من تركيب الأجهزة والمعدات اللازمة لضمان التقليل من انبعاث الملوثات بما لا يتجاوز الحد الأعلى المسموح به وفقاً للقواعد الفنية المعتمدة.	٤.٥١٧	٠.٣٩٣	٨.٧٠٠	٤
٨	التنبؤ بالتغيرات المستقبلية المحتملة في عمليات التشغيل بحيازة موجودات تحد من الاثار البيئية .	٤.٢٢٧	٠.٣٧١	٨.٧٧٦	٥
	المتوسط العام للمحور	٤.٣١٧	٠.٣١٢	٧.٢٢٧	

يوضح جدول (٦) تحليل إجابات عينة البحث لمعرفة مدى اسهام التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إختبارات الفحص الفني المختبري في حماية البيئة. حيث بلغ الوسط الحسابي للمحور (٤.٣١٧) وهو أكبر من (٣) المستوى الإفتراضي المحدد بالبحث مما يدل على إيجابية إتجاهات آراء عينة البحث على الفرضية الفرعية الثانية كما يتضح من الجدول المذكور آنفاً أن الانحراف المعياري للمحور (٠.٣١٢) ويشير الى أن التشتت بين إجابات أفراد العينة كان قليلاً نسبياً أي أن أفراد العينة كانوا متفقين إلى حد ما على أغلب فقرات المحور . أما بالنسبة لمعامل الإختلاف فقد تم استخدامه لترتيب فقرات المحور حيث بلغ معامل الاختلاف (٣.٢٨٢ %) (فقرتي فحص كفاءة نظم التشغيل بادخال تقنيات حديثة ومناسبة للحد من الاثار البيئية وفحص الاجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى اقترابها من المعايير المعتمدة باجراء التحليلات والفحوص المختبرية. وكان ترتيبهما الأول بين فقرات المحور أي أن أفراد العينة كانوا متفقين على أن الفقرتين أعلاه أهم الفقرات التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراقب الحسابات عند إجراء إختبارات الفحص الفني المختبري وتليهما بالأهمية الفقرات الموضحة بالجدول (٦).
ولقبول أو رفض الفرضية يتم تطبيق قاعدة القرار حيث يوضح الجدول (٧) قيمة T المحتسبة البالغة (٤٣.٢١١) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (١.٦٤٥) ولذلك تقبل الفرضية الفرعية الثانية أي أن التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إختبارات الفحص الفني المختبري يساهم في حماية البيئة .

جدول (٧)

إختبار (One Sample T-Test) لمحور الفحص الفني المختبري

Test value= 3						
المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	Confidence % 95 Interval the Difference	
					Lower	upper
إختبارات الفحص الفني	٤٣.٢١١	١٠٤	٠.٠٠	٤.٣١٧	١.٢٥٧١	١.٢٥٩

إختبار الفرضية الفرعية الثالثة : " إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بتطبيق إختبارات التحليل المالي البيئي يساهم في حماية البيئة." "

جدول (٨)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور التحليل المالي البيئي

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
١	التأكد ان نسبة الموجودات البيئية مقارنة باجمالي الموجودات للوحدة الاقتصادية ضمن النسب المتعارف عليها .	٤.١٩٠	٠.١٦٥	٣.٩٣٧	١
٢	التأكد ان نسبة التكاليف البيئية مقارنة باجمالي التكاليف للوحدة الاقتصادية ضمن النسب المتعارف عليها .	٣.٩٨٤	٠.٢٢١	٥.٥٤٧	٢
٣	قياس نسبة استعمال التكنولوجيا الحديثة بقسمة كلفة الموجودات البيئية الحديثة على اجمالي كلفة الموجودات البيئية	٤.١٩٠	٠.٣٧٣	٨.٩٠٢	٣
٤	قياس الربحية أو الخسارة الاجتماعية البيئية بقسمة قيمة المنافع البيئية على كلف الاضرار البيئية.	٤.٢٠٠	٠.٣٧٨	٩	٤
٥	فحص تكاليف الاجراءات الوقائية لتخفيض المخاطر البيئية .	٤.٣١٤	٠.٤٠٨	٩.٤٥٧	٥
٦	فحص مبالغ الالتزامات البيئية وفصلها عن بقية التكاليف والافصاح عنها .	٤.٢٩٥	٠.٤١٧	٩.٧٠٨	٦
	المتوسط العام للمحور	٤.١٩٥	٠.٣٢٧	٧.٧٩٤	

يوضح جدول (٨) تحليل إجابات عينة البحث لمعرفة مدى إسهام إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات التحليل المالي البيئي في حماية البيئة. حيث بلغ الوسط الحسابي للمحور (٤,١٩٥) وهو أكبر من (٣) المستوى الإفتراضي المحدد بالبحث مما يدل على إيجابية إتجاهات أراء عينة البحث على الفرضية الفرعية الثالثة ، كما يتضح من الجدول المذكور آنفاً أن الانحراف المعياري للمحور (٠.٣٢٧) ويشير الى أن التشتت بين إجابات أفراد العينة كان قليلا نسبيا أي أن أفراد العينة كانوا متفقين إلى حد ما على أغلب فقرات المحور . أما بالنسبة لمعامل الإختلاف فقد تم إستخدامه لترتيب فقرات المحور حيث بلغ معامل الاختلاف (٣.٩٣٧ %) لفقرة التأكد ان نسبة الموجودات البيئية مقارنة باجمالي الموجودات للوحدة الاقتصادية ضمن النسب المتعارف عليها وكان ترتيبها الفقرة الاولى بين فقرات المحور أي أن أفراد العينة كانوا متفقين على أن هذه الفقرة أهم الفقرات التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراقب الحسابات عند إجراء إختبارات التحليل المالي المختبري وتليها بالأهمية الفقرات الموضحة بالجدول (٨). ولقبول أو رفض الفرضية يتم تطبيق قاعدة القرار حيث يوضح الجدول (٩) قيمة T المحتسبة البالغة (٣٧.٣٨٩) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (١.٦٤٥) ولذلك تقبل الفرضية الفرعية الثالثة أي أن إلتزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلا بتطبيق إختبارات التحليل المالي البيئي يسهم في حماية البيئة .

جدول (٩)

إختبار (One Sample T-Test) لمحور إختبارات التحليل المالي البيئي

Test value= 3						
المحور	t	df	Sig.(2 -tailed)	Mean	Confidence Interval 95% of The Difference	
					Lower	upper
التحليل المالي البيئي	٣٧,٣٨٩	١٠٤	٠,٠٠٠	٤,١٩٥	١,١٣٢	١,٢٥٩

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً / الاستنتاجات :

١. إتفاق آراء عينة البحث على أن مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لا تلتزم حالياً بفحص التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بنشاطها ، ولا تقوم بفحص كفاءة وفاعلية برامجها وأنشطتها البيئية وجودة نظم الإدارة البيئية لها ، أي أنها لا تلتزم حالياً بإجراءات التدقيق البيئي .
٢. إتفاق آراء عينة البحث على أن التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بإجراء اختبار الإلتزام البيئي يسهم في حماية البيئة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية إذا التزمت بتطبيق الضوابط المعايير البيئية طبقاً لمستويات التلوث المسموح بها والقوانين والتشريعات البيئية عند معالجتها النفايات الملوثة والخطرة، وبمقاييس الأداء المستهدف والمتوقع تحقيقه في ظل وجود سياسة بيئية محددة سوف يقلل من التلوث الذي تسببه الوحدات الاقتصادية للبيئة.
٣. إتفاق آراء عينة البحث على أن التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بإجراء اختبار الفحص الفني المختبري يسهم في حماية البيئة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية إذا التزمت بكفاءة نظم التشغيل ، وبإجراءات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات الملوثة للبيئة المقاربة للمعايير المعتمدة وإنتاج منتج خال من التلوث بموجب المواصفات القياسية المعتمدة، وبتركيب الأجهزة والمعدات لضمان إنبعاث الملوثات وفقاً للقواعد الفنية المعتمدة ستحقق التكنولوجيا النظيفة لحد من الأثر الملوثة للبيئة .
٤. إتفاق آراء عينة البحث على أن التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مستقبلاً بإجراء اختبارات التحليل المالي البيئي يسهم في حماية البيئة لأنه يقيس الربحية أو الخسارة الاجتماعية البيئية التي تسببها الوحدات الاقتصادية للبيئة ، وبفحص تكاليف الإجراءات الوقائية المستعملة وذلك لتقييم المخاطر البيئية وتخفيضها .

ثانياً / التوصيات :

١. ضرورة سن الدولة القوانين والتشريعات المتعلقة بجوانب التدقيق البيئي للوحدات الاقتصادية ، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج التدقيق البيئي، الأمر الذي سيشجع مراقب الحسابات للأهتمام بالتدقيق البيئي . ويمكن أن يسهم سوق العراق للأوراق المالية بدور إيجابي في هذا المجال بالنسبة للشركات المقيدة في هذه السوق.
٢. ضرورة قيام منظمي مهنة المحاسبة في العراق بتطوير القواعد المهنية المحاسبية و المعايير العراقية لتشمل معايير محاسبية وتدقيق بيئية ملزمة للوحدات الاقتصادية للإفصاح عن أدائها البيئي ولمكاتب مراقبي الحسابات للقيام بالتدقيق البيئي لحماية البيئة، ووضع أسس منح شهادة مهنية عراقية تمكن مراقب الحسابات من مزاوله مهنة التدقيق البيئي .
٣. ضرورة أن يكون للمجتمع دور من خلال ضغوط الأطراف المتعددة فيه على الوحدات الاقتصادية للقيام بدور بيئي فعال تجاه المجتمع الذي تمارس أنشطتها الاقتصادية فيه .
٤. نشر الوعي البيئي بين مراقبي الحسابات والوحدات الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة بالوحدات الاقتصادية، مثل المستثمرين والمقرضين، وأفراد المجتمع بصفة عامة عن طريق إقامة دورات تدريبية وحملات إعلامية للتوعية بأهمية العناية بالبيئة والمحافظة عليها، بحيث يصبح هؤلاء أطرافاً ضاغطة على الوحدات الاقتصادية للقيام بدور هام بالمجتمع.
٥. تأهيل وتدريب فريق مراقبي الحسابات باعتباره العنصر المؤثر في أداء التدقيق البيئي، على أن يضم هذا الفريق كفاءات من كل التخصصات الضرورية من بينهم مراقبي حسابات مؤهلين تأهيلاً جيداً، مع التركيز في هذا المجال على جوانب المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة للقيام بالتدقيق البيئي.

المصادر :

أولاً / المصادر العربية :

١. البنا ، أبو بكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي، المجلة العلمية للتجارة، جامعة الأزهر، العدد (٤٥)، ٢٠٠٢.
٢. السقا ، زياد هاشم ، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، ٢٠١١.
٣. الطائي ، سلوان حافظ حميد، التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق مع دراسة مقارنة، رسالة ماجستير الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٢ .
٤. العلي ، منهل مجيد أحمد ، إنعكاسات التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد (١٥)، ٢٠٠٦ .



مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي [دراسة إستطلاعية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق]

٥. القرشي، اياد رشيد ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً ، دار المغرب للطباعة والنشر، الطبعة الاولى ، بغداد ، ٢٠١١ .
٦. حسن، احمد فرغلي، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، ٢٠٠٢ .
٧. عبود ، سالم محمد ، خلف ، صلاح نوري ، مفاهيم وأساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق ، دار الدكتور للعلوم ، الطبعة الاولى ، ٢٠١١ .
٨. عبد الغني ، محمد محمد، أثر الإعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية ، مجلة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلد (٣٧) العدد الاول ، ٢٠٠٠ .
٩. غالي ، جورج دانيال ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .
١٠. قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٧ .
١١. لطفي ، أمين السيد أحمد ، المراجعة البيئية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .
١٢. لطفي ، أمين السيد أحمد ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .
١٣. نور الدين ، هبة عبد المؤمن ، الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي ، دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٤ .
١٤. مجاور ، عبد العزيز محمد عبد العزيز ، الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة على البيئة والحلول المقترحة ، مصر ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، ٢٠٠٥ .

ثانياً المصادر الأجنبية :

- 1- Cahill , Lawrence B. and others, "Environmental Audits" Government Institute 2000 .
- 2- Charles , Miller, "Corporate environmental auditing as a mitigating factor in criminal and civil enforcement " Environmental permitting, 2002 .
- 3- Bob, B. " Conducting an Internal Environmental Audit " . Concrete products(100), 2001.
- 4- Derek, L. " Environmental Audit " , CSB/SJU Lancy Summer Research Program , 2004
- 5- Dittenhfer, M. "Environmental Accounting and Auditing " Managerial Auditing Journal, 18 (8) 2004 .
- 6- Foster, C. Night. " Environmental Audit" . Arizona Journal of International and Comparative Law. VOL1-2 No2, 1997.
- 7- Gray, R, Environmental Accounting Managerialism and Sustainability: is the planet Safe in the Hands of Business and Accounting? Advance in Environmental Accounting and management , VOL, 1, 2003 .
- 8- Kite, D. Louwer, T. Jand Radlke, R. "Ethics and Environmental Auditing : An Investigation of Environmental Auditors Levels of Moral Reasoning " , Behavioral Research in accounting, 2002.
- 9- Norman, W. "How to conduct Environmental Audits" , pollution Engineering , 33(8), 2001.
- 10- Power, Michael, " Expertise and Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit," Accounting Organization and Society 22 (2), 2000.
- 11- Roger, Bade, " Acity perspective on environment audits" Managerial Auditing Journal Vol.6 , No.5, 1999.
- 12- Rezaee, Z, & Elam, R, "Emerging ISO 1400 Environmental Standards: a step-by-step implementation guide", Managerial Auditing Journal , 15(2) 2000 .
- 13- Soloman , Air, " Could corporate environmental reporting shadow financial reporting" Accounting forum, Vol 24, No, 1 March, 2006.
- 14- Watson, M. "Environmental Auditing in the new Europe " Managerial Auditing Journal , 19(9), 2004



**The Committed of the Auditors for the Procedures of Environmental audits
(An Exploratory Study of a sample of auditing offices in Iraq)**

Abstract

At the beginning of the nineties increased responsibility of the auditor to the community as the demand for auditing the environmental performance for the economic units in addition to audit the financial performance. With the aim of preserving the environment and reducing the damage as a result of the negative effects of the activities of these units.

The research deal with two sides the first one identifies the theoretical framework of the concept of environmental audits, requirements, methods, types of procedures, and duties of the auditor in conducting environmental audits. It also deals with the concept of the environmental report and the elements that should be included in the report itself, as well as the role of local and international organizations in practicing the environmental auditing.

The second side has tested the research hypotheses by preparing a questionnaire distributed to a sample of the study community ,which included auditing offices . The questionnaire contains two sides, the first one is to test the reality of the application of auditing offices for the concept of environmental audits, extent of their commitment to environmental audit procedure recently .The second to test the commitment of the auditing offices in Iraq to the environmental audit procedures to protect the environmental in the future. It includes three axis (environmental compliance test, the test of laboratory technical testing, financial and environmental analysis). The results were analyzed using the(SPSS) statistical program, the study concluded that the auditing offices in Iraq does not currently commit to the environmental audit procedures. It also concluded that the commitment of auditing offices to the environmental procedures in Iraq in the future will contribute in protecting environment. Also The study also recommended the need for state intervention to issue laws and regulations relating environmental audit, and to put bases for granting Iraq Vocational certification that enable the auditor to conduct environmental audit profession.

Key wards: Environmental Audit , Environmental Auditing Report