



# الرقابة البيئية والرقابة النظامية

(إذا ما راعينا أرضنا فإنها سوف تراعيانا)

مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية  
التابعة للأنتوساي

تود أمانة مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية  
أن تشكر الأجهزة العليا للرقابة التالية على  
ترجمة هذه الوثيقة.

العربية: الجهاز المركزي للمحاسبات لمصر  
الفرنسية والاسبانية: مكتب المراجع العام لكندا  
الألمانية: ديوان المحاسبة للنمسا

# الرقابة البيئية والرقابة النظامية

(إذا ما راعينا أرضنا فإنها سوف تراعيانا)

مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية  
التابعة للأنثوساي

2004



# تمهيد

مع تزايد وعي الناس بالأخطار التي تهدد بيئة العالم، ازداد أيضاً الوعي بمسؤوليات قطاع الصناعة ومسؤوليات جميع مستويات الحكومة لمعالجة القضايا البيئية. وأصبح المواطنون الأفراد والجماعات وحتى المؤسسات المالية تركز فحصها بشكل متزايد على قضايا المساءلة المتعلقة بالقضايا البيئية. وقد أعطى هذا الفحص دفعة أخرى إلى الجهود التي تبذلها الحكومة وقطاع الأعمال والرامية إلى إضافة المشاغل البيئية في خططهم وقراراتهم المتخذة. ونتيجة لذلك، ازدادت القوانين البيئية التي تسنها السلطات الوطنية والمحلية بشكل كبير مما أدى إلى حدوث إجراءات التزام وتكاليف جديدة أو إضافية بالنسبة للقطاع العام والقطاع الخاص على حد سواء.

إن محاسبة ومساءلة الحكومة وقطاع الصناعة بشأن أنشطتهما المتعلقة بالبيئة أدى إلى بروز حاجة إلى إعداد تقارير عن نتائج أنشطتهما. ويُتوقع أيضاً أن تخضع هذه التقارير بدورها إلى رقابة مستقلة. ويلعب المراقبون دوراً هاماً في معالجة هذه المشاغل بصفقتهم مصدراً لتزويد المعلومات موثوق به وموضوعي وعلى أساسه يتم تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

غير أنه من الصعب إدراج الرقابات البيئية ضمن صلاحية العديد من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وقد تمت إثارة موضوع العقوبات التي تعترض عملية القيام بالرقابات البيئية في إطار صلاحية نظامية في الاجتماع الثامن لمجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية التابعة للإننتوساي الذي انعقد في مدينة كاب تاون في جنوب إفريقيا.

تقدم هذه الورقة التي تحمل عنوان "الرقابة البيئية والرقابة النظامية" التوجيه للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن كيفية إجراء الرقابات البيئية من خلال تطبيق ممارسات الرقابة النظامية (المالية والالتزامية). وهي تبين



أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لا تحتاج بالضرورة إلى صلاحية إجراء رقابة أداء من أجل إجراء رقابة ذات تركيز بيئي.

في سنة ٢٠٠١، قام مكتب المراقب العام لنيوزلندا بتوزيع مسودة مسبقة من هذه الورقة لمناقشتها في الاجتماع السابع لمجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية المنعقد في مدينة أوتوا بكندا. وتم تقديم نسخة مستحدثة منها في السنة التالية إلى اجتماع اللجنة التوجيهية لمجموعة العمل المنعقد في لندن بإنجلترا. وقد اقترحت اللجنة التوجيهية بأن تتم الموافقة على هذه الورقة من قبل لجنة العمل المعنية بالرقابة البيئية وتقديمها لاعتمادها كوثيقة رسمية من وثائق أنتوساي. تم اعتماد هذا الاقتراح بالإجماع في مدينة وارسو ببولندا أثناء انعقاد جمعية مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية في شهر يونيو/حزيران ٢٠٠٣.

وفي شهر أكتوبر/تشرين الأول ٢٠٠٣، تم إبلاغ مجلس إدارة إنتوساي بهذه النية، فوافق على إجراءات توزيع هذه الورقة على أعضاء منظمة إنتوساي للتعليق عليها ومراجعتها. وفي أوائل عام ٢٠٠٤، جمعت مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية وجهات نظر وآراء أعضاء منظمة إنتوساي وأدخلت التعديلات اللازمة على الوثيقة لإدراج مساهمتهم في إعداد هذه الورقة. فجاءت هذه الورقة كثمرة لتلك المشاورات. ويسرنا أن نعرضها كوثيقة رسمية لإنتوساي أثناء المؤتمر الدولي الثامن والعشرون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي سينعقد في شهر أكتوبر/تشرين الأول القادم لسنة ٢٠٠٤ في بودابست بهنغاريا.

ونود أن نشكر السيد كيفن برايدي، المراقب العام لنيوزلندا، على رئاسته لهذا المشروع نيابة عن مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية. كما نود أن نشكر السادة والسيدات مارتن بينكارد، ووندي فنتر، وغاريت إليس من مكتب المراقب العامل لنيوزلندا على جهودهم الحثيثة لإعداد هذه الورقة وإعدادها للنشر. ونود أيضا أن نشكر أعضاء مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأخرى على تقديم تعليقاتهم وآرائهم لإثراء محتوى هذه الوثيقة ولمساهماتهم في إتمامها.



هذه الوثيقة متوفرة بجميع اللغات المعتمدة في منظمة إنتوساي ويمكن الاطلاع عليها في موقع الإنترنت لمجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية على العنوان التالي: (www.environmental-auditing.org). ونحن واثقون بأن وثيقة " الرقابة البيئية والرقابة النظامية " ستوفر فهما وتوجيهات أفضل للمراقبين الذين يمارسون الرقابة البيئية على أساس منتظم وكذلك المراقبين الذين لهم إمام بسيط بهذه الرقابة.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

Johanne Gelinias

Sheila Fraser

جوهان غاليناس  
مساعدة رئيسة مجموعة العمل المعنية  
بالرقابة البيئية التابعة لمنظمة  
إنتوساي مفوضة البيئة والتنمية  
المستدامة مكتب المراقب العام لكندا

شيلا فرايزر  
رئيسة مجموعة العمل المعنية بالرقابة  
البيئية التابعة لمنظمة إنتوساي  
المراقبة العامة لكندا







## المحتويات

i	تمهيد
١	الملخص التنفيذي
٢	ما هي الرقابة البيئية؟
٤	لماذا التطرق إلى تلك القضية؟
٦	الرقابة المالية
٦	هدف القوائم المالية
٨	أهداف الرقابة
٨	القضايا البيئية
	المحاسبة باستخدام الأساس النقدي مقابل المحاسبة باستخدام
٩	أساس الاستحقاق
١٠	كيف تؤثر القضايا البيئية على القوائم المالية
١٠	المحاسبة باستخدام الأساس النقدي
١٣	المحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق
١٧	رقابة الالتزام
١٩	ما الذي يمكن للقائم بالرقابة النظامية فعله؟
١٩	اكتساب معرفة عن المسائل البيئية
١٩	تقدير المخاطر الكامنة ونظم الرقابة الداخلية ومراقبة البيئة
٢١	مراعاة القوانين واللوائح
٢٢	تنفيذ الإجراءات الأساسية
٢٢	إعداد التقارير
٢٢	تقارير أداء الخدمات
٢٥	أشكال أخرى من إعداد التقارير
٢٦	خاتمة
٢٩	ملحق - ملاحظات إرشادية
	ملحق - أعضاء مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية التابعة
٣٣	للاتنوساي





# المخلص التنفيذي

١- يمكن للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يشرع في إجراء مراجعة مع التركيز على الجانب البيئي باستخدام التفويض الخاص بالقيام بالمهام النظامية (المالية والالتزام).<sup>١</sup> وليس من الضروري أن يكون هناك تفويض برقابة الأداء كي يقوم بإجراء تلك المراجعة. وقد يشعر الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن أعظم مهاراته وخبراته تقع في محيط موضوعات الرقابة المالية والالتزام. وسيكون مقبولا وذا معنى لديهم إذا ما تم استخدام والاستفادة من هذا الأساس من الخبرة في مراجعة الأنشطة مع التركيز على الجانب البيئي. وتشرح هذه الورقة البحثية إمكانيات إجراء مراجعات مع التركيز على الجانب البيئي باستخدام الإطار المالي والالتزام.

٢- إن ما تنفقه الحكومات من تكاليف على تطوير وتنفيذ السياسات البيئية والتزامها تعد ذات أهمية متزايدة. وإنما كأجهزة عليا للرقابة يتعين علينا التسليم بأن التكاليف البيئية والالتزامات وقلة الأصول من شأنها التأثير على إعداد ومراقبة القوائم المالية. كما أنه سوف يحتاج المراقبون النظاميون إلى تقويم مدى اكتمال ودقة الأرقام التي جاءت في التقرير.

٣- إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من تكوين رأي عن الكيفية التي تم بها إعداد القوائم المالية، من جميع الجوانب المادية، وفقا لإطار محدد لإعداد التقارير المالية. وكما أوضحنا فإن الجوانب المادية يمكن أن ترتبط بشكل مباشر بالتكاليف البيئية والالتزامات والآثار. وفي هذا السياق، فإن رقابة القوائم المالية تتطلب من المراقب اعتبار القضايا البيئية جزءا من الرقابة النظامية.

<sup>١</sup> توجيهات مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي، فقرة ١٢٤.



# ما هي الرقابة البيئية؟

٤- إن المحاسبين والمراقبين عادة لا يعتد بكونهم جزء من حركة المحافظة على أو حماية البيئة. غير أنه نظراً لكونهم معدين ومقدمين للمعلومات والتقارير ولما يقومون به من التأكد من سلامة الأساس الذي تقوم عليه الأعمال والقرارات الحكومية، فهناك اتجاه متزايداً نحو إدراجهم ضمن النطاق البيئي. وقد جاء نفوذ وتأثير المحاسبين والمراقبين نظراً لسهولة الوصول - التي يتمتعون بها - للمعلومات المالية والخاصة بالأداء. ويتبلور دورهم في تحليل وإعداد التقارير وإبلاغ المعلومات التي تتخذ على أساسها القرارات وتقييم الأداء. ومن خلال دورهم هذا يمكنهم تعزيز مزيد من الشفافية واتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد وأثر الأنشطة على النتائج البيئية دون تشويه معايير المحاسبة القائمة.

٥- في وثيقتها التي تحمل عنوان "توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي"، حددت مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية ثلاثة أنواع من الرقابات التي يمكن من خلالها معالجة القضايا البيئية<sup>٢</sup>. وهذه الرقابات هي رقابات التقارير المالية، ورقابات الالتزام ورقابات الأداء.

٦- أثناء رقابة التقارير المالية، يمكن للقضايا البيئية أن تشمل ما يلي:

- مبادرات منع والحد وإصلاح الأضرار التي تصيب البيئة؛
- حفظ الموارد القابلة للتجديد وغير القابلة للتجديد؛

<sup>٢</sup> توجيهات مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية لإنساي بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي ٢٠٠٠.



- عواقب انتهاك القوانين والأنظمة البيئية؛ و
- عواقب مسؤولية الغير التي تفرضها الدولة.

٧- قد تتعلق رقابة الالتزام الخاصة بالقضايا البيئية بتوفير ضمانات بإجراء الأنشطة الحكومية وفقا للقوانين والمعايير والسياسات البيئية المناسبة على الصعيدين الوطني والدولي (حيثما كان مناسباً).

٨- قد تشمل رقابة الأداء للأنشطة البيئية ضمان

- بأن تكون مؤشرات الأداء ذات الصلة بالبيئة (عندما توجد في تقارير المساءلة) مرآة تعكس بشكل نزاه أداء المؤسسة التي خضعت للرقابة؛ و
- تنفيذ البرامج البيئية بطريقة اقتصادية وتتسم بالكفاءة والفعالية<sup>٣</sup>.

٩- رغم أن هذه الوثيقة تناقش الرقابة البيئية والرقابة النظامية، فإنها تعترف بأنه يمكن معالجة رقابات التنمية المستدامة بنفس الطرق المذكورة هنا. ويمكن للقراء أن يراجعوا وثيقة مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية لإننتوساي التي تحمل عنوان "التنمية المستدامة: دور الأجهزة العليا للرقابة" للحصول على المزيد من المعلومات بخصوص هذا الموضوع<sup>٤</sup>.

<sup>٣</sup> تصف توجيهات مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي لسنة ٢٠٠٠ بالمزيد من التفصيل ا نماط المباشرة للرقابات التي يمكن إجراؤها (الفقرة ٢١٠).

<sup>٤</sup> [www.environmental-auditing.org](http://www.environmental-auditing.org)



# لماذا التطرق إلى تلك القضية؟

- ١٠- أثناء الاجتماع السادس لمجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية التابعة لإنتوساي والذي عقد في كيب تاون - جنوب إفريقيا في (أبريل/نيسان ٢٠٠٠) أثّرت الصعوبات الناجمة عن تنفيذ الرقابة البيئية في إطار نظامي "المالي والالتزام". وكان ذلك بصفة خاصة حالة تلك الأجهزة العليا للرقابة التي لا تتمتع باختصاص محدد لرقابة الأداء أو إذا ما كان الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتمتع بمهارات وخبرات أكبر في مجال المراقبة للقضايا الحاسوبية الخاصة بالالتزام<sup>٥</sup>.
- ١١- وأثناء الاجتماع السابع لمجموعة عمل الانتوساي للرقابة البيئية، والذي عقد في أوتوا بكندا في سبتمبر/أيلول ٢٠٠١، بينت ورقة مناقشة مدى وثاقة الصلة لهذا الموضوع بأنشطة جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ونتيجة لذلك، فقد رأت مجموعة عمل الانتوساي المعنية بالرقابة البيئية أنه من الأهمية بمكان العمل في هذا المجال لإعداد ورقة مناقشة لشرح وتفسير الكيفية التي يمكن بها للمراجعة - مع التركيز على الجانب البيئي - أن تواكب الأنشطة المالية والخاصة بالالتزام للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- ١٢- تهدف هذه الورقة إلى تقديم دليل إرشادي عن كيفية إجراء رقابات بيئية من خلال تطبيق ممارسات الرقابة النظامية.

<sup>٥</sup> نتائج استبيان مجموعة عمل الانتوساي المعنية برقابة البيئة من عام ١٩٩٧ والذي أظهر أن عددا من أجهزة الرقابة تعمل في ظل تفويض مقيد ومحدد. يبدو أنه يتناقص بمرور الوقت بينما تطور أجهزة الرقابية قدراتها ومهامها الجديدة. وتوصل الاستبيان إلى أن ٩٤% من أجهزة الرقابة لديها بعض أشكال التفويض لإجراء مراجعات بيئية.



# الرقابة النظامية

١٣- تنص وثيقة إنتوساي التي تحمل عنوان "قواعد الآداب والمعايير الرقابية"<sup>٦</sup> على أن النطاق الكامل للرقابة البيئية يشمل الرقابة النظامية ورقابة الأداء.

١٤- تشمل الرقابة النظامية، كما تحددها هذه المعايير، ما يلي:

- التصديق على صحة المحاسبة المالية للوحدات الخاضعة للمحاسبة ويتضمن ذلك فحص وتقويم السجلات المالية وكذلك إبداء الرأي في القوائم المالية.
- التصديق على المساءلة المالية للوحدات الحكومية.
- مراجعة الأنظمة المالية والصفقات التجارية بما في ذلك تقويم مدى المطابقة مع اللوائح والقوانين السارية والملائمة.
- مراجعة الرقابة الداخلية ومهام المراجعة الداخلية.
- التحقق من نزاهة وملائمة القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها داخل الوحدة الخاضعة للمراجعة.
- إعداد تقرير عن أية موضوعات أخرى تنشأ نتيجة للمراجعة أو تتعلق بها ويرى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أنه يتعين الكشف عنها.

<sup>٦</sup> معايير مراجعة أنتوساي، يونيو ١٩٩٢.



١٥- وتنص المعايير على أن رقابة الأداء تتعلق برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية وتشمل:

- رقابة اقتصاد الأنشطة الإدارية طبقاً لمبادئ إدارية وسياسات إدارية سليمة.
- رقابة الاستعمال الكفء للموارد البشرية والمالية والموارد الأخرى التي تشمل فحص أنظمة المعلومات وإجراءات الأداء وترتيبات الرصد والإجراءات المتبعة من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة لمعالجة أوجه الخلل المحددة.
- رقابة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الوحدة الخاضعة للرقابة و رقابة الأثر الحقيقي للأنشطة مقارنة مع الأثر المنشود.

١٦- كما تفر هذه الوثيقة بأنه بالإمكان حدوث تداخل بين الرقابة النظامية و رقابة الأداء، وفي مثل هذه الحالات سيتوقف تصنيف عملية رقابة معينة على الغرض الأساسي لتلك الرقابة.

١٧- لذلك، تشمل الرقابة النظامية الرقابة المالية و رقابة الالتزام. وقد يتعلق الالتزام بالرقابة النظامية بالمطابقة بالمعايير الحسابية و/أو المطابقة بالقوانين والمعاهدات البيئية ذات الصلة.

## الرقابة المالية

### هدف القوائم المالية

١٨- ينبغي للقوائم المالية أن توفر معلومات عن المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للوحدة والتي تكون ذات نفع لنطاق واسع من المستخدمين عند اتخاذ القرارات وتقويمها والخاصة بتخصيص الموارد. وعلى وجه الخصوص، فإن الأهداف المتوخاة من إعداد التقارير المالية المعبرة عن





النتائج العامة في القطاع العام يتعين أن تتمثل في توفير المعلومات النافعة لصانع القرار ولإظهار وشرح العمليات المحاسبية للوحدة للموارد المعهود بها إليها<sup>٧</sup>.

١٩- وبصفة عامة، فإن القوائم المالية للحكومات (أو للوحدات الحكومية المنشأة) تميل إلى تجنب القضايا البيئية. رغم ذلك، هناك إدراك متزايد بوجود القضايا والمسائل المتعلقة بالتكاليف والالتزام والأداء المصاحبة للسياسات البيئية والالتزامات والتي يتعين أن تعكسها التقارير المالية.

### الحسابات السنوية للمملكة المتحدة الخاصة بهيئة الطاقة الذرية لفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٣

تشمل الحسابات السنوية للمملكة المتحدة الخاصة بهيئة الطاقة الذرية لفترة  
٢٠٠٢-٢٠٠٣ الوثائق التالية:

- تقرير بشأن الأداء يستند إلى مؤشر الأداء البيئي - وهو عبارة عن مقياس رقمي يعمل على تعزيز الإدارة البيئية من الطراز الأول. وتدعم خطط الإدارة البيئية المعمول بها في هيئة الطاقة الذرية عملية تصديقها بموجب المعايير البيئية ١٤٠٠١ لمنظمة ISO.
- تقرير بشأن الخصائص الرئيسية لمشروع الترميم البيئي لجميع المواقع التي تعتبر هيئة الطاقة الذرية مسؤولة عنها؛
- كشف مفصل لتكاليف وقف تشغيل المنشآت النووية وترميم مواقعها (وتحسب التكاليف المقدرة).

<sup>٧</sup> معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم (١) IPSASI: تقديم وعرض القوائم المالية أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين مايو ٢٠٠٠.



## أهداف الرقابة

٢٠- إن الهدف من إجراء عملية رقابة القوائم المالية هو تمكين المراقب من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لجميع الجوانب المادية ووفقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية<sup>٨</sup>.

## القضايا البيئية

٢١- لقد أصبحت القضايا البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من الحكومات والكيانات ومستخدمي القوائم المالية. كما أن تلك القضايا تحظى باهتمام متزايد من قبل مستخدمي القوائم المالية. فبعض المنظمات تعمل في قطاعات قد يكون للقضايا البيئية آثار مادية على القوائم المالية بها.

٢٢- وقد حددت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) القضايا البيئية في إطار وسياق المراقبة المالية كالتالي:

(أ) "المبادرات المبذولة لمنع والتخفيف من ومعالجة الأضرار البيئية أو للتعامل مع والحفاظ على الموارد المتجددة (تلك المبادرات قد تستلزمها القوانين واللوائح البيئية أو العقود أو قد يتم تنفيذها بشكل تطوعي)؛

(ب) عواقب انتهاك القوانين واللوائح البيئية.

(ج) عواقب الأضرار البيئية التي تحدث لآخرين أو للموارد الطبيعية.

<sup>٨</sup> المعايير الدولية للمراجعة ISA ٢٠٠ - ١ أهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية.



(٥) نتائج الالتزامات المتعددة التي يفرضها القانون (مثل الالتزام أو المسؤولية القانونية الخاصة بالأضرار التي نتجت أو تسبب فيها ملاك سابقين).<sup>٩</sup>

٢٣- إلى حد اليوم، ركزت قطاعات المحاسبة والرقابة على الالتزامات البيئية. ورغم أن القوائم المالية لمنظمة ما قد تشمل أصول أرض (تحدد قيمتها على نفس الأساس الذي تحدد عليه الممتلكات الأخرى)، فقد تم التركيز مؤخراً على "الأصول البيئية" - وهي الأصول الطبيعية التي لا توفر مصدر موارد لكنها توفر خدمات بيئية مثل السكن والفيضانات والتحكم في المناخ بالإضافة إلى وظائف غير اقتصادية أخرى مثل تلك التي لديها قيمة جمالية أو صحية. وتؤكد هذه الفكرة أن الهيئات مسؤولة ليس فقط أمام المساهمين فيها بل أيضاً أمام المجتمع من أجل العناية بالبيئة الطبيعية. إن فكرة الأصول البيئية مازالت في المرحلة الأولى من مراحل التطوير حيث نجد القطاع الخاص يحتل منصب الطليعة في هذا الميدان.

### المحاسبة باستخدام الأساس النقدي مقابل المحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق

٢٤- تتميز تقارير البيئة للقطاع العام بسلسلة من الممارسات بين المحاسبة باستخدام الأساس النقدي والمحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق وتنبني الحكومات على مستوى العالم عدة ممارسات لإعداد التقارير على نطاق تلك السلسلة.<sup>١٠</sup>

<sup>٩</sup> القوائم المالية للرقابة الدولية ١٠١٠: أخذ القضايا البيئية في الاعتبار عند رقابة القوائم المالية. مارس/آذار ١٩٩٨.

<sup>١٠</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين - لجنة القطاع العام - إعداد التقارير المالية - القضايا المحاسبية والممارسات العملية. مايو/أيار ٢٠٠٠.



٢٥- ويعترف الأساس النقدي للمحاسبة بالصفقات والمعاملات التجارية والأحداث الأخرى عند تلقي أو دفع المبالغ النقدية (بما في ذلك أشباه النقود) وتقوم المحاسبة باستخدام الأساس النقدي بقياس الناتج المالي الكلي عن الفترة وفقاً للفرق بين النقود التي تم تلقيها والنقود المدفوعة وتعد القائمة المالية الأساسية هي قائمة التدفقات النقدية.

٢٦- وبالمقارنة فإن أساس الاستحقاق للمحاسبة يعترف بالصفقات والمعاملات التجارية والأحداث الأخرى عند حدوثها (ليس فقط عند تلقي أو دفع النقود أو أشباه النقود). ووفقاً لأساس الاستحقاق للمحاسبة فإن العناصر التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية هي الأصول والخصوم وصافي الأصول وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

٢٧- هذه الورقة تقوم بدراسة أثر القضايا البيئية على القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً لكلا الأساسيين المستخدمين في المحاسبة وما يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة دراسته عند رقابة القوائم المالية.

## كيف تؤثر القضايا البيئية على القوائم المالية

### المحاسبة باستخدام الأساس النقدي

٢٨- يمكن للقضايا البيئية أن تؤثر على القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً للأساس النقدي للمحاسبة بينما تكون الآثار على تلك القوائم المالية محدودة لأن الأساس النقدي يركز على الاعتراف بالآثار أثناء سنة المحاسبة المعنية بالأمر (من خلال مدفوعات خصوصية، وفي قوائم الخسائر، من خلال مدفوعات خاصة). ولا تقتصر الآثار البيئية بالضرورة على الفترات الخصوصية وقد تكون هناك حاجة بالتنبؤ بها. وعليه، قد ينظر المراقبون في إعداد منهجية لدراسة آثار الأنشطة على القضايا البيئية لفترات تزيد عن سنة المحاسبة المعنية بالأمر.

٢٩- كما يمكن للقضايا البيئية أن تؤثر على التدفقات النقدية للوحدة خلال فترة إعداد التقرير. بالإضافة إلى ذلك قد يكون هناك تأثير أثناء تضمين تقرير المطابقة في التقرير المالي للحكومة، فعلى سبيل المثال حيث يتطلب الأمر من الوحدة إظهار المطابقة مع القوانين واللوائح البيئية. يمكن الإبلاغ بعدم الالتزام من خلال تفاصيل خصوصية أو تقارير خاصة تستعمل مبادئ الرقابة المالية ورقابة الأداء.

### انسكاب النفط من سفينة "أبولو سي" في جمهورية جنوب أفريقيا

في أواسط التسعينات أدى انسكاب النفط في عرض الشواطئ الغربية لمدينة "كايب" في جنوب إفريقيا إلى تلوث منطقة ساحلية تعد من أجمل المناطق الساحلية في العالم وقبلة للسياح الذين يؤمنون إليها بفضل جمال طبيعتها.

إن مسؤولية التعامل مع تسرب النفط تم تقاسمها بين عدة هيئات حكومية. غير أنه تم تكليف إدارة حكومية واحدة تقوم بإعداد قوائم مالية وفقاً للأساس النقدي للمحاسبة تم تكليفها بالسياسة التأمينية لاسترجاع التكاليف.

كما أن مزيداً من الإفصاح لمختلف البنود كان مطلوباً، بما في ذلك الخسائر والالتزامات المترتبة والتكاليف الطارئة. ونظراً لأن تسوية حسابات مقدمي الخدمات وإنهاء مستحقات (مطالبات) التأمين قد امتدتا على مدى عدد من الفترات المالية، فإن الإفصاح عن التكلفة الحقيقية في الحسابات النقدية كان غير حاسم وغير نهائي. وكان يتعين دراسة تأثير ذلك على الإفصاحات الإضافية بصفة مستمرة. وذلك يعني أن المراقبين قد اضطروا إلى رصد الموقف على مدى فترات مالية عديدة إلى حين تسويتها، رغم أنها كانت مرتبطة ارتباطاً رئيسياً بالأساس النقدي للمحاسبة.

وقد قامت الجهة القائمة بالتأمين بعرض تسوية ١٥ مليون راند (مالي) جنوب إفريقي استناداً إلى البيانات الفردية المتاحة، بينما أوضح تحليل شامل أن بعضاً من ٢٥ مليون راند (مالي) جنوب إفريقي قد تم صرفها من قبل أجهزة مختلفة. وبما أن المسؤولية قد تقاسمتها عدة هيئات مختلفة، فإن هذه الاعتبارات كانت لها علاقة بعدة عمليات رقابية.



ففي هذه الحالة، استطاع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يعلق على التكلفة الكاملة للكارثة البيئية وعلى موضوعات التنسيق بين مختلف الأجهزة، وهي شيء قد لا يكون ملائماً في التقارير الرقابية الفردية الخاصة بكل جهاز.

وهناك حالات أخرى قد يأخذ المراقب فيها بالحسبان أن قضية معينة قد لا تكون لها أهمية داخل وكالة معينة لكنها قد تكون مهمة بالنسبة لعدد من الوكالات. فعلى سبيل المثال، قد لا يكتسى موضوع إدارة البيئة بطريقة فعالة أهمية لدى وكالة معينة لكنه قد يساعد عدداً من الوكالات على ادخار مبالغ كبيرة.

### الرقابة النظامية والموضوعات البيئية - بولندا

إن الرقابة النظامية (جوانب مالية وتطابق مع القوانين واللوائح) التي أجرتها غرفة الرقابة العليا لبولندا قد تناولت قطاعاً واسعاً من القضايا البيئية ونتائجها منضمّة:

- تنفيذ برنامج زراعة الغابات.
- برنامج حماية البيئة واستصلاح الأراضي - فيما بعد التعطين (صناعة الكبريت).
- الوفاء بالتعهدات بموجب أحكام اتفاقية هلسنكي.
- تحصيل واستخدام الرسوم والغرامات بالنسبة لتمليح المياه السطحية.

### تنفيذ برنامج زراعة الغابات

- قامت الغرفة العليا للرقابة، بعد الانتهاء من مراجعة هذا البرنامج، بتقديم تقرير للبرلمان بشأن أوجه قصور هذا البرنامج متضمناً:
- عدم توافر الظروف المواتية لموازرة التنفيذ الناجح للبرنامج.
  - عدم توافر سياسة مشتركة لإدارة الغابات والأماكن الفضاء.

- التنسيق غير الفعال من جانب الإدارة الحكومية.
- قصور الموارد المالية.
- الاستخدام القاصر وغير الملائم للمبالغ المخصصة للبرنامج.

### الحفر وصيانة ثقب الحفر - زيمبابوي

هذه عملية رقابية أجراها صندوق تنمية المحافظة District Development Fund الذي يهدف إلى توفير ماء الشرب السليم إلى سكان الريف وذلك عن طريق حفر ثقب تمتلكها جماعات وتقع فيها. وقد تم إبلاغ البرلمان بالسلبات التالية:

- لم يكن نظام إدارة والرقابة المالية مناسباً لعمليات الحفر الإقليمية؛
- تم تقديم خدمات حفر الحفر إلى أشخاص يوجدون خارج نطاق صلاحية صندوق تنمية المحافظة؛
- لم ينجح صندوق تنمية المحافظة في تحقيق سوى ٤٥ في المائة من نتائجه المخطط لها خلال الفترة التي خضعت للرقابة.

### المحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق

٣٠- إن القضايا البيئية قد تكون ذات تأثير على القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق بالعديد من السبل. فهناك معايير دولية للمحاسبة تتناول المبادئ العامة لإقرار المسائل البيئية وقياسها والإفصاح عنها في التقرير المالي<sup>١١</sup>. لذلك، قد تضع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

<sup>١١</sup> على سبيل المثال: فإن أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) الخاصة بالخصوم الطارئة ووصول الطارئة توفر اعتبارات عامة تنطبق على الإفصاح والتسليم باحكام والخسائر الطارئة متضمنة تلك الناجمة عن مسائل بيئية. كما أن هناك كذلك أمثلة متوفرة عن الخصوم البيئية.



معايير رقابية تتماشى ومعايير المحاسبة الدولية بالتعاون مع أجهزتها القطرية للمحاسبة.

٣١- إن إدخال التشريعات والقوانين البيئية قد ينطوي على تعهد للإقرار بتلقيات الأصول، وبالتالي بالحاجة إلى تخفيض القيمة الدفترية.

٣٢- إن الإخفاق في التوافق مع المتطلبات القانونية المتعلقة بالمسائل البيئية مثل الانبعاثات والنخلص من النفايات قد يتطلب استحقاقاً للأعمال العلاجية والتعويضية أو التكاليف القانونية. وعلى سبيل المثال، فإن الفشل في التطابق مع قوانين مراقبة التلوث قد يؤدي إلى غرامات وجزاءات بالنسبة للجهة.

٣٣- تعد بعض تكاليف التشغيل السنوية بيئية في طبيعتها. فمثلاً يمكن اعتبار تكاليف الطاقة تكلفة بيئية، إذ أن استخدام الوقود المستخرج من الأرض يعد مصدراً لثاني أكسيد الكربون و لتلوث الهواء.

٣٤- قد تكون بعض الوحدات في حاجة إلى الاعتراف بالالتزامات البيئية لخصوم في القوائم المالية، على سبيل المثال الالتزامات المرتبطة بالإفصاح عن دفن النفايات الصلبة، وكذا بالاستشفاء والعناية بالناقهين المرتبطة بعمليات التعدين.

٣٥- قد تكون الوحدة في حاجة إلى الإفصاح عن التزام بيئي محتمل على أنه خصوم طارئة حيثما كان:

- الالتزام المحتمل قائماً على الوقوع المحتمل لحدث مستقبلي،
- مقدار الالتزام الحالي لا يمكن تقديره بصورة حقيقية أو معتدلة،
- التدفقات الخارجية للموارد الخاصة بتسوية الالتزامات غير متوقعة.





٣٦- قد يتطلب الأمر في غضون الوفاء بالمتطلبات المتعلقة بمعايير المحاسبة، عمل مزيد من الإفصاحات في المذكرات التوضيحية بالقوائم المالية. وقد تتضمن الأمثلة:

- النشاط الذي تشتغل به الوحدة والقضايا البيئية المرتبطة بها.
- المعالجة المحاسبية المتبناة بالنسبة للتكاليف البيئية، بمعنى ما تم تضمينه عند صرف بنود معينة أو رسملتها، وكذلك كيفية استهلاك ديونها في مقابلة الدخل... إلخ.
- الغرامات والجزاءات التي تم تحملها في ظل تشريع بيئي معين.
- خصوم الاسترداد البيئي متضمنة شكوك قياسات عدم التأكد والطبيعة والزمن.

٣٧- بغض النظر عن التركيز المتزايد على المحاسبة البيئية، فإن نظام المحاسبة الاستحقاقية لا يعترف فقط بالتكاليف البيئية في الوقت الذي تحدث فيه (مثل الحسابات النقدية، إلخ) بل أيضا يعترف ببنود أخرى مثل الخصوم البيئية، سواء على المدى البعيد أو المدى القصير، وذلك بإدخال أحكام مالية في الميزانية والإفصاح على الخصوم الطارئة في موقع آخر في القوائم المالية. ويمكن تعديل قيمة الأصول الثابتة أيضا - من خلال انخفاضات دائمة في القيمة، مثلا لعكس النقص. لذلك، فإن المعايير الراهنة يمكنها أن تستوعب القضايا البيئية وسيكون لدى المراقبين معيار يستخدمونه لتقييم عملية إدخال القضايا البيئية في القوائم المالية.



## المحاسبة بالنسبة للأصول الأساسية للبيئة التحتية في نيوزيلندا

تعد الحكومة المحلية في نيوزيلندا، مسئولة عن تقديم خدمات بيئية هامة كتوصيل المياه العذبة ومعالجة التخلص من المياه الفاسدة بالإضافة إلى التخلص من النفايات الصلبة. كما تقوم الحكومة المحلية بإدارة التشريع البيئي الأساسي<sup>١٢</sup>.

قام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بنيوزيلندا في عام ١٩٩٣ بتقديم تقرير للبرلمان مفاده أنه لا يمكن إعطاء أي توكيد بالنسبة للأمان المالي طويل الأمد للحكومة المحلية وذلك بسبب انعدام المعرفة بشأن الموقف الراهن لأصول الرئيسية للبنية التحتية وغياب التخطيط الاستراتيجي لصيانة وتطوير مثل تلك الأصول. وقد شكل المراجع العام وجهة النظر هذه استناداً إلى نتائج الرقابة النظامية التي تم إجراؤها على قطاع الحكومة المحلية.

وقد تسبب تقرير المراجع العام في إحداث تغيير في قانون الحكومة المحلية مطالباً الهيئات السلطات المحلية بتقييم الوضع الراهن لبنيتهم التحتية ولمتطلبات الخدمات المستقبلية (لكلا من المستفيدين بالخدمات والبيئية). وفي حين كان السبب الرئيسي في إثارة هذا الموضوع يعد سبباً مالياً، إلا أن النتائج تضمنت:

- زيادة هامة في مستوى المعلومات المتاحة بشأن الأصول الأساسية للبنية التحتية البيئية مثل توصيل المياه والمياه الفاسدة ونظم المعالجة.
- صيانة مطورة قصيرة الأجل لأصول البنية التحتية واستثمار طويل الأجل خاص بالإحلال لتلك الأصول من أجل تلبية احتياجات المستفيد بالخدمات والمعايير البيئية.
- وأداء محسن لمثل تلك النظم وتقليل المخاطر بالنسبة للبيئة والتي تقع في إخفاق هذه النظم.

<sup>١٢</sup> قانون البناء وقانون إدارة الموارد لعام ١٩٩١ يعدان مثالان لذلك.

## رقابة الالتزام

٣٨- كما هو مذكور في الفقرة الأولى، تدخل مراقبة الالتزام ضمن تعريف إنتوساي للرقابة النظامية. وقد تفحص رقابات المطابقة التزام المؤسسات بمجموعة من القضايا. أولاً، فقد تفحص التزام مؤسسة بالسلطات المالية المخولة لها والممارسات الحسابية (مثلاً، الرقابات التشريعية مثل المبالغ المخصصة للإنفاق من قبل المؤسسات). ثانياً، يمكنها أن تفحص مطابقة القوانين والمعاهدات البيئية. وقد يرغب المراقبون في مراقبة الالتزام بالقوانين والمعاهدات نظراً لأن عدم الالتزام قد يؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. كما قد يرغب المراقبون في رقابة الالتزام لأنه، باستثناء أي أثر قد يكون له على القوائم المالية، سيؤدي حتماً إلى إضافة النفقات وبذلك قد تكون له صلة بالاستخدام الأوسع للأموال العامة.

٣٩- قد تجري بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة النوع الثاني من رقابات الالتزام بموجب صلاحية رقابة الأداء. ولذلك، قد تدخل المطابقة في دائرة صلاحيات الرقابة النظامية ورقابة الأداء.

٤٠- تسمح رقابة الالتزام للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أيضاً بتقييم أداء الالتزام لمؤسسة معينة. وقد تساعد الحكومة (ووكالاتها) على ردم الفجوة بين الوعود والنتائج التي تسفر عنها سياساتها وبرامجها. فعلى سبيل المثال، قد يتم تمويل وزارة لتنظيم الأنشطة البيئية مثل منح الرخص لاستغلال خشب الأشجار. هل لديها الأنظمة اللازمة لأداء وظيفتها؟ هل يتم التبليغ عن أنشطتها بصفة نزيهة ودقيقة؟

٤١- يستطيع هذا النوع من الرقابة أن يقوم بما يلي:

- دعم المطابقة أو تقديم المزيد من الضمانة بشأن الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية الموجودة والقادمة.
- الحد من الأخطار وخفض التكاليف المرتبطة بعدم الالتزام بالقوانين.



- خفض التكاليف عن طريق التقليل من التبذير والوقاية من التلوث.
- تحديد المسؤوليات والأخطار.

## مدفوعات بناء الطريق الرئيسي ورصد جودة الماء - ديوان المحاسبة اليونان

تقتصر مهمة ديوان المحاسبة في اليونان على الرقابة المالية؛ فليس لديه صلاحيات مباشرة لإجراء "رقابات خضراء". فيمكنه أن يراقب

(أ) هل سيتم إنفاق الأموال العامة أو تم إنفاقها بطريقة تتعارض والقواعد البيئية (الالتزام).

(ب) هل تم إنفاق الأموال العامة المقرر إنفاقها لحماية البيئة بصفة فعالة لهذا الغرض.

وقد نص هذا الديوان أن رقابة النفقات العامة لا يقتصر فقط على تطبيق القوانين المالية بل يشمل أيضا تطبيق قوانين حماية البيئة.

وقد أجرى الديوان رقابة على الأموال التي تم دفعها لبناء طريق رئيسي وخلصت إلى أن النهج المعتمد لتوسيع الطريق كان الأفضل من الناحية الاقتصادية. لكنه لم تتم الموافقة على تمويل المشروع لأن المنطقة الساحلية التي ستشيد فيها الطريق كانت محمية من الدستور بصفقتها ملك بيئي عام.

كما قام الديوان برقابة تنفيذ برنامج لحماية مياه السباحة. وكان الهدف من هذا البرنامج هو وضع آلية رصد لاختبار جودة مياه السباحة. ولاحظ الديوان أنه تم إنفاق الأموال العامة ليس على منشأة دائمة لكن لدفع أجور المؤسسات الخاصة والأفراد، ليتعاونوا من حين إلى آخر مع قطاع الخدمة المدنية. وقد أثار الديوان استفسارات حول أحقية مثل هذه النفقات. ورأى أن الهدف الذي كان يسعى إليه البرنامج هو إنشاء شبكة ربط مناسبة ذات موظفين ذي كفاءات عالية. فكان من الضرورية إيجاد بنية تحتية لإنشاء خدمة مدنية جديدة.

# ما الذي يمكن للقائم بالرقابة النظامية فعله؟

## اكتساب معرفة عن المسائل البيئية

٤٢- إن اكتساب معرفة وافية عن القطاع المعني بالأمر، في كافة الرقابات، أمر مطلوب لتمكين المراقب من تحديد وفهم مسائل قد تكون ذات تأثيراً هاماً على القوائم المالية وعلى عملية المراقبة، وكذا التقرير الرقابي (معيار ٣١٠ للمحاسبة الدولية، فقرة ٢).

٤٣- من غير المتوقع أن يكون المراقب ملماً بمعلومات تزيد عن التي لدى الإدارة أو خبراء البيئة.

٤٤- يتعين على القائم بالرقابة النظامية مراعاة الصناعة التي تشتغل بها الوحدة، إذ قد يبين التواجد المحتمل للطوارئ والخصوم البيئية. فهناك صناعات بعينها تكون أكثر عرضة للمخاطر البيئية كالصناعات الكيماوية والبتروولية والغاز والأدوية والتعدينية أو الأجهزة الحكومية ذات المسؤوليات تجاه إدارة أو تنظيم البيئة.

## تقدير المخاطر الكامنة ونظم الرقابة الداخلية ومراقبة البيئة

٤٥- يقوم المراقب، بعد حصوله على معرفة وافية المؤسسات التجارية، بتقدير مخاطر الخطأ المادي في بيانات القوائم المالية، وسيتضمن هذا مخاطر البيانات والخطأ بسبب مسائل بيئية، ألا وهي المخاطر البيئية.



٤٦- تتضمن أمثلة المخاطر البيئية كلا من:

- تكاليف التطابق المنبثقة عن التشريع.
- أثر عدم التطابق مع التشريعات والقوانين البيئية.

٤٧- هذا كما يمكن أن تتبنى الجهة الخاضعة للرقابة مناهج مختلفة لتحقيق الرقابة على المسائل المتعلقة بالبيئة. وقد تقوم وحدات أصغر أو وحدات ذات عرضة منخفضة للمخاطر البيئية بتضمين نظم لرقابة البيئة في داخل النظم العادية للرقابة الداخلية الموجودة بها، في حين قد تقوم وحدات أخرى ذات عرضة عالية للمخاطر البيئية بتصميم وتشغيل نظام فرعي منفصل للرقابة الداخلية، "نظام إدارة البيئة" (EMS)<sup>١٣</sup>.

٤٨- يستوجب على المراقب كذلك إحراز فهم للبيئة الرقابية المتصلة بالموضوعات البيئية. فالمجالات الواجب فحصها تشمل على سبيل المثال لا الحصر أسلوب الإدارة والجهة التي تقوم بالإدارة ومدى وعيها بالإضافة إلى الإجراءات المرتبطة بالرقابة الداخلية.

٤٩- في حالة إذا ما اعتبر المراجع أن هناك مخاطرة تمثل في تواجد خطأ جسيم في بيانات القوائم المالية، فستكون هناك حاجة لصياغة واتخاذ إجراءات يعينها من أجل الحصول على دليل كاف للرقابة بعدم وجود خطأ مادي جسيم في البيانات.

<sup>١٣</sup> تم إصدار معايير لنظام إدارة البيئة من جانب المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ISO ١٤٠٠١: نظم إدارة البيئة - التوصيف مع دليل إرشادي من أجل الاستخدام.

## إدارة المياه والمياه الفاسدة - النمسا

قامت محكمة المحاسبة النمساوية مؤخراً بإجراء دراسة للمنح المقدمة من الوزارة الفيدرالية من أجل الزراعة والغابات والبيئة وإدارة المياه. وقد اشتملت الأبعاد الرئيسية للدراسة على فحص للجهة وتمويل النظام. وقد اعتبرت المبالغ المالية المرصودة وتوزيعها أمراً هاماً إذ أنه كلما كان النظام كافياً، كلما أمكن تمويل مزيد من المشروعات وتحقيق مزيد من الفوائد البيئية الممكنة.

### مراعاة القوانين واللوائح

٥٠- قد يقوم المراقب النظامي عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بتقييم مدى المطابقة مع القوانين واللوائح السارية عندما يؤثر عدم الالتزام بشكل ملموس على القوائم المالية أو عندما يؤدي الالتزام إلى نفقات من الأموال العامة. غير أنه لا يُنتظر من عملية المراجعة الكشف عن عدم الالتزام والتقييد بكافة اللوائح والقوانين<sup>١٤</sup>.

٥١- وفي سبيل ذلك يتفهم المراجع النظامي بشكل عام كافة اللوائح والقوانين البيئية التي قد ينجم عنها خطأ ملموس بالقوائم المالية أو تلك التي قد يكون لها تأثير جوهري على أنشطة أي جهة من الجهات.

٥٢- إن من غير المتوقع للمراقب أن يتحلى بالخبرة أو الكفاءة المهنية اللازمة لتحديد مدى التزام المنشأة باللوائح والقوانين البيئية إلا أن بإمكانه استخدام ما لديه من تدريب وتجربة وتفهم للمنشأة للتعرف على مواضع التصرفات التي تشكل عدم التزام والتي تستوجب المزيد من نصح الخبراء.

<sup>١٤</sup> معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٥٠) عن مراعاة القوانين واللوائح عند القيام بمراجعة القوائم المالية.



## تنفيذ الإجراءات الأساسية

- ٥٣- كذلك يحصل المراقب النظامي على دليل إثبات لتأييد الإفصاحات البيئية الواردة بالقوائم المالية من خلال الاستعلامات الإدارية من المسؤولين عن إعداد تلك القوائم وغيرهم من المسؤولين عن مختلف الأمور البيئية.
- ٥٤- فإذا ما كان بالمنشأة وظيفة رقابة داخلية تتولى فحص كافة الأوجه البيئية لأنشطة الجهة فإنه من الواجب على المراقب عندئذ مراعاة استخدام ذلك، وفي بعض الحالات قد يشارك أحد خبراء البيئة في أحد النتائج المعترف بها أو التي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية ومثال ذلك ما هو وارد عند قياس وتقدير طبيعة ومدى التلوث ومراعاة الطرق البديلة لاستعادة الموقع...إلخ. وفي بعض الحالات يكون من الواجب على المراقب مراعاة أثر عمل الخبراء على القوائم المالية والكفاءة المهنية وموضوعية خبراء البيئة.
- ٥٥- ومن الجوانب الأخرى التي يمكن للمراقب النظامي أن ينظر فيها هو استخدام أي دخل قد تكون المؤسسة مسؤولة عن جمعه، مثل الأموال التي يتم جمعها بموجب نموذج "الملوث يدفع". وقد يراجع المراقب الأنظمة والرقابات المالية التي تتعلق بجمع مثل هذه الأموال وكذلك قد يقوم برقابة لمعرفة هل هذه الأموال تستخدم للأغراض المنشودة.

## إعداد التقارير

### تقارير أداء الخدمات

- ٥٦- تقوم بعض الحكومات بتقديم المعلومات الخاصة بأداء الخدمات ضمن القوائم المالية الحكومية أو القيام بتقديمها على نحو منفصل ووفق هذا





السياق تكون الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة قادرة على أن تتولى المسؤولية المحاسبية وتقوم بإعداد التقارير عن أوجه دورها في الرقابة النظامية لمدى أرحب.

٥٧- "ومع تزايد الوعي العام أصبحت الحاجة إلى المساءلة العامة للأفراد أو الجهات التي تدير الموارد العامة جلية بشكل متزايد. إذ تزايدت الحاجة إلى إجراء عمليات مساءلة ذات فعالية<sup>١٥</sup>.

٥٨- ويخص هذا الاقتراح كافة الجهات التي تؤثر على البيئة والتي يمكن تصنيفها إلى المجموعات الثلاث التالية:

- جهات ذات عمليات وأنشطة تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيئة سواء بالسلب أو الإيجاب كما هو الحال عن طريق إعادة التأهيل أو (على النقيض من ذلك) المنافع والتلوث.
- جهات ذات سلطات لاتخاذ السياسات البيئية أو التأثير في تشكيلها ولوائحها سواء على الصعيد الدولي أو القومي أو المحلي.
- جهات لها سلطة الإشراف والرقابة على الأنشطة البيئية للآخرين<sup>١٦</sup>.

٥٩- "ومن جهة أخرى فإن تطوير نظم المعلومات والرقابة والتقييم وإعداد التقارير الكافية داخل الحكومة من شأنه تسهيل عملية المساءلة وفي

<sup>١٥</sup> معايير المراجعة لأنتوساي: الطبعة المعدلة ١٩٩٢ - فقرات من (٢٠-٢٢).

<sup>١٦</sup> إرشادات انتوساي الخاصة بإجراء المراجعات على أنشطة ذات المنظور البيئي، ٢٠٠٠.



ذلك تعد الإدارة مسئولة عن تصحيح وكفاية شكل ومضمون التقارير المالية وغيرها من المعلومات<sup>١٧</sup>.

٦٠- فإذا ما كانت الإدارات أو الأجهزة البيئية الرئيسية مطالبة بتقديم قوائم لما تنوي القيام به (في ضوء قوائم أداء الخدمات من حيث النتائج أو المخرجات البيئية) فإنه يكون من الواجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تشجيع الحكومات على جعل مثل هذه القوائم جزءاً من طلب الإدارة أو الجهات للميزانية. وفي كل عام يمكن مراجعة القوائم المالية التي تم إنجازها في السنة السابقة كجزء من الرقابة المالية.

٦١- ويمكن أن يشكل ذلك أساساً للرقابة السنوية للأشرف على التقدم نحو النتائج البيئية المرجوة ومن ثم يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة مراعاة مدى ملائمة هذا النهج في ظل سلطاته الخاصة.

#### • إدارة وتنمية مصايد الأسماك - جمهورية جنوب أفريقيا

- قام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في جنوب أفريقيا عام ١٩٩٧ بتنفيذ فحص لأنشطة إدارة السياحة والشؤون البيئية: إدارة وتنمية مصايد الأسماك البحرية وكان الهدف من وراء هذه العملية الرقابية هو زيادة عملية المساءلة المحاسبية فيما يتعلق بالشؤون البيئية من خلال:
- رقابة القوائم المالية؛
- رقابة المطابقة أو الالتزام؛ و
- رقابة الأداء.
- وقد تضمن ذلك من بين أمور أخرى فحص:
- استخدام وحياسة الأصول؛

<sup>١٧</sup> معايير المراجعة للأنثوساي، الطبعة المعدلة ١٩٩٢، الفقرتين ٢٣-٢٤).

- الإجراءات الإدارية عديمة الكفاءة والفعالية؛
- الأمور التي تخدم المصلحة العامة والتي يجب التركيز عليها من قبل السلطة التشريعية المختصة؛
- عدم المطابقة مع القوانين وغيرها من المتطلبات التي تؤثر على عرض البيانات بالقوائم المالية على نحو ملائم.
- إن فحص الجوانب المالية والمطابقة الخاصة بأنشطة الإدارات كان فحصاً محورياً للمراجعة البيئية وهو ما سمح للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة - فيما بين أمور أخرى - للكشف عن أن:
- صياغة التقارير المالية وتقارير الأداء وتنفيذ نظم الإدارة البيئية تعد من الأمور التي أعاقها نقص التشريع؛
- قيود الطاقة القصوى للإنتاج تعوق الخدمات المتعلقة بالتطبيق الفعال للقانون؛
- صياغة وتنفيذ السياسات تتعرض للإعاقة من خلال عدم توافر المعلومات التحليلية للأداء البيئي وفي غياب حساب التكلفة الكاملة والمعلومات الدقيقة بشأن طبيعة المورد.

## أشكال أخرى من إعداد التقارير

٦٢- تركز المنظمات في القطاع العام تقدماً في ميدان إعداد إدارة الشركات وترتيبات إدارة المخاطر. وقد تم الابتعاد عن التركيز الواحد على المخاطر المالية والانتقال إلى المزيد من التركيز على كافة أنواع المخاطر التي قد يكون لها آثار على الجمهور. وقد أدت إدارة كافة أنواع المخاطر الهامة تواجه هيئة ما في تحقيق أهدافها إلى تغييرات في مسؤوليات الشركات وإعداد التقارير.

٦٣- تم إعداد التقارير البيئية كوسيلة يمكن من خلالها للشركات أن تبلغ عن أدائها وأثرها البيئي إلى المساهمين؛ وقد يمكن النظر إليها كجانب جديد



وهام من جوانب إدارة الشركات. وقد تضمن مثل هذه التقارير نبذة عن هيكل الشركة وبيان عن سياستها البيئية وتفاصيل عن أهدافها وإنجازاتها وتفاصيل عن الأداء والالتزام.

٦٤- في القطاع العام للمملكة المتحدة، شرع عدد من الهيئات في إنتاج التقارير البيئية. فعلى سبيل المثال، نشرت وكالة (إنجليش نايتز) وهي هيئة عامة تقريرها البيئي الأول في سنة ٢٠٠١-٢٠٠٠. وشرح التقرير، من جملة ما شرح، السياسة البيئية التي تتبعها الهيئة وأبلغت عن النقاط الرئيسية التي تخص الأداء والآثار البيئية.

## خاتمة

٦٥- إن المشاكل البيئية للعالم لن تحل بين ليلة وضحاها. كما لا يمكن أن تحل بواسطة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فقط. ولكن الكثيرين يتقون في الدور الذي يمكن أن تلعبه الأجهزة العليا للرقابة بالنسبة لحل تلك المشاكل.

٦٦- إن دور الأجهزة العليا للرقابة هو الاستجابة لتوقعات المواطنين وذلك عن طريق التأكد من استقلالية ومصداقية المعلومات المقدمة من قبل الأجهزة الحكومية بشأن أنشطتها وتأثير تلك الأنشطة على البيئة.

٦٧- وكما أوضحنا مسبقاً في هذه الورقة، تهدف رقابة القوائم المالية إلى تمكين المراقب من التعبير عن رأي بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت عن كل الأمور ذات الأهمية، وفقاً لإطار عام لإعداد التقارير المالية محددة ومعترف به، بل وصل بنا الأمر إلى توضيح كيفية ارتباط "الجوانب المادية ذات الأهمية" مباشرة بالتكاليف والالتزامات والتأثيرات والنتائج البيئية. وفي هذا السياق تتطلب رقابة القوائم المالية من المراقب اعتبار الجوانب البيئية جزءاً من المراجعة النظامية.



٦٨- إضافة إلى ذلك، يجب على المراقبين أن يكونوا على وعي وعلم بالتطورات الجارية - مثل تنظيم الموجودات البيئية. فينبغي لهم أن يسعوا إلى البحث عن الفرص لتشجيع زبائنهم على تبني أنظمة قد يعتبرونها ممارسات جيدة لكنها ليس إجبارية في الحاضر - مثلاً إعداد التقارير المالية. وبما أن المعايير - بالنسبة لإعداد التقارير المالية وإدارة الشركات معاً- تسير في اتجاه إعداد تقارير وإفصاحات أكمل بشأن إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والأخلاقية، فإن على المراقبين إعادة تقييم نهجهم.

### وزارة التجارة والصناعة، قوائم حسابات الموارد الوزارية لفترة ٢٠٠٢-٠٣، المملكة المتحدة

تشمل قوائم حسابات الموارد الوزارية السنوية لوزارة التجارة والصناعة الإفصاحات التالية:

- حكماً بخصوص تغطية بعض تكاليف إعادة إصلاح الأراضي الملوثة تلوئاً كبيراً في مواقع الأشغال المتعلقة بفحم كوك - الحد الأدنى من التكاليف المطلوبة للالتزام بالمعايير البيئية الموحدة؛
- حكماً، من خلال ترتيب مع هيئة الطاقة الذرية للمملكة المتحدة، لتغطية تكاليف الخصومات من البرامج المتعلقة بها، مثل إيقاف تشغيل محطة ومرافق إشعاعية؛
- أحكام خاصة بالمسؤوليات لتغطية الأضرار التي لحقت بالعمال والنااتجة عن تعرضهم لأخطار بيئية مثل غبار ودخان مناجم الفحم والاستخدام المطول للآليات التي تحدث اهتزازات.



٦٩- مع الشكر واعترافنا بالجميل نحو أعمال كل من:

- بروس جيلكسون وكتابه "المحاسبة من أجل بيئة خضراء نظيفة"<sup>١٨</sup>.
- اللجنة الدولية لممارسات المراجعة (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على إصدارها معيار المحاسبة الدولي رقم (١٠) الخاص بـ "إدراج الأمور البيئية ضمن رقابة القوائم المالية".

---

<sup>١٨</sup> الإصدار ١ ول ١٩٩٩- بروس جيلكسون و KPMG، أنكور المحدودة للنشر - نولسون- نيوزيلندا- رقم نولي ٦-٦١٠٦-٤٧٣-٠. ISBN .



# ملحق - ملاحظات إرشادية

أسئلة لمعرفة الأبعاد الممكنة للمراجعة البيئية

## التشريعات أو السياسات القومية والمحلية المتعلقة بالبيئة

هل لدى الحكومة أي أهداف بيئية قومية معلنة؟

- من وضع تلك الأهداف؟
- ما الذي تأمل في تحقيقه؟
- هل أرست تلك الأهداف أي معايير أو إرشادات يجب الالتزام بها؟
- هل لدى الحكومة أي وحدات/إدارات تتحمل مسئولية حماية وإدارة البيئة وإعادتها للوضع الطبيعي؟
- ما هي تلك الإدارات وما هي مسئولياتها؟
- كيف تحقق تلك الإدارات النتائج المرجوة عن طريق (اللوائح، السياسة أو برامج الإدارة)؟

هل هناك فحص لمعايير المحاسبة المرتبطة بالموضوع؟

هل قامت الحكومة بإصدار تشريع مخصص لحماية واستعادة وإدارة البيئة؟

- هل توجد قوانين تعتبر الإدارات الحكومية مسئولة عن تنفيذها؟
- هل الإدارات الحكومية مطالبة بالالتزام بالتشريعات أو اللوائح البيئية؟



## البرامج أو الأنشطة الحكومية

هل لدى الحكومة أي برامج مصممة أساساً لحماية واستعادة وإدارة البيئة؟  
هل تشترك الحكومة في تمويل البرامج المصممة خصيصاً لتحقيق الأهداف البيئية؟

ويمكن أن تشمل تلك البرامج الجهود التالية: الحفاظ على التربة بالنسبة للأراضي الزراعية، توفير مياه الري بالنسبة للزراعة، حماية المناطق التي تتجمع بها مياه الأمطار، دعم الغابات، دعم الزراعة، حماية الهياكل المائية، الحفاظ على التنوع الإحيائي (البيولوجي)، تحسين كفاءة الطاقة، منع التلوث، إدارة النفايات في الحضر، حماية والحفاظ على التلوث الثقافي، الحدائق الوطنية، المباني الأثرية والأماكن ذات الطابع الثقافي أو ذات القيمة العلمية.

- ما هي الموارد التي تستخدمها الإدارات للوصول إلى النتائج المرجوة؟
- هل يتم حساب تلك الموارد بدقة وهل وردت النتائج "بالتقارير بصورة دقيقة"؟

- ما هي مسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالنسبة للمساءلة والإبلاغ عن تلك البرامج؟

## معرفة الإدارة أو الصناعة

هل يتبع الحكومة أي إدارة/صناعة أو أجهزة ذات أنشطة يمكن أن تؤثر على البيئة؟

هل تعمل الإدارة/الصناعة أو الأجهزة التابعة للحكومة في صناعة تتعرض لأي مخاطر بيئية والتي يمكن أن تؤثر بالسلب على النتائج المالية والتقارير الصادرة عن الوحدة؟

ما هي القوانين واللوائح البيئية المطبقة على الوحدة؟

هل تستخدم الجهة أي مواد تدخل في صناعة المنتج أو عملية الإنتاج تخضع لقوانين أو لوائح معينة؟





هل تراقب الأجهزة التنفيذية التزام الجهة بمتطلبات القوانين واللوائح والتراخيص البيئية؟

هل توجد إجراءات تنظيمية أو تقارير مصدرة بواسطة الوكالات التنفيذية والتي يمكن أن تؤثر بصورة مادية كبيرة على الجهة ونتائجها المالية و/أو تقاريرها؟

هل هناك وقائع تاريخية للعقوبات (جزاءات أو غرامات) والإجراءات القانونية المتخذة ضد الجهة أو مديرها فيما يتعلق بأمور بيئية؟ وفي حالة وجودها، ما هي الأسباب وراء تلك الإجراءات؟

هل توجد إجراءات قانونية معلقة ترتبط بالمطابقة مع القوانين واللوائح البيئية؟  
هل يغطي التأمين المخاطر/ الآثار البيئية؟

### الرقابة البيئية والإجراءات الرقابية

ما هي فلسفة الإدارة ونظام التشغيل الخاص بالرقابة البيئية عموماً؟  
هل يشمل الهيكل التشغيلي للجهة تحديد مسؤوليات الأفراد المسؤولين عن الرقابة البيئية بما في ذلك الفصل بين المسؤوليات؟  
هل تحتفظ الوحدة بنظام معلومات للبيئة مبنى على متطلبات المنظمين أو الجهة التي تقوم بتقييم المخاطر البيئية؟  
هل لدى الوحدة نظام تشغيلي لإدارة البيئة (EMS)؟

- يمكن أن يوفر هذا النظام، على سبيل المثال، معلومات عن الكميات المادية من الانبعاثات والمخلفات، بالإضافة إلى الخصائص البيئية للمنتجات والخدمات أو نتائج الفحص، أو الحوادث العرضية.
- خير مثالين على معايير نظم إدارة البيئة المعترف بها هما: المعيار الدولي رقم 14001 (ISO 14001) والمفوضية الأوروبية للإدارة البيئية مراجعة الخطة (EMAS)



هل أصدرت الوحدة (طوعاً) تقرير عن الأداء البيئي؟ وفي حالة وجود ذلك التقرير هل تم التحقق منه من قبل طرف ثالث مستقل؟

هل توجد إجراءات رقابية سارية لتحديد وتقييم المخاطر البيئية، والرقابة على مدى المطابقة مع القوانين واللوائح البيئية، ومراقبة التغييرات الممكنة في التشريعات البيئية، يمكن لها أن تؤثر على الجهة ككل؟

هل تدرك الإدارة وجود وتأثير النقاط التالية على التقرير المالي للوحدة؟

- أي مخاطر بالنسبة للمياه الجوفية قد تتجم عن تلوث التربة، المياه الجوفية أو المياه السطحية؟
  - أي مخاطر التزامات ناجمة عن تلوث الهواء؟
  - شكاوى غير مفصول فيها مقدمة من العاملين أو أطراف ثالثة بشأن أمور بيئية؟
- هل لدى الوحدة إجراءات تشغيلية ورقابية النسبة لمسألة التخلص من المخلفات والنفايات وفقاً للوائح القانونية؟

# ملحق - أعضاء مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية التابعة للاتوساي

(ابتداء من يونيو/حزيران ٢٠٠٣)

الرئيسة السيدة شيلا فرايزر، كندا الرئيسة بالشراكة السيدة جوهان جيليناس، كندا			
اللقب	المراقب العام	ديوان المحاسبة	البلد
الرئيس	السيد عبد القادر بن معروف	مجلس المحاسبة	الجزائر
الرئيس	الدكتور فانز فيدلير	ديوان المحاسبة النمساوي	النمسا
المحاسب والمراقب العام	السيد محمد أحسان علي سرقار	مكتب المحاسب والمراقب العام لنيانغلاش	بنغلادش
الرئيس	السيد فاليمير كامبيلو	ديوان المحاسبة البرازيلي	البرازيل
المراقب العام	السيد نجيمون ماما	مكتب الدولة الأعلى للمحاسبة	الكاميرون
المراقب العام	السيدة شيلا فرايزر	مكتب المراقب العام	كندا



اللقب	المراقب العام	ديوان المحاسبة	البلد
المراقب العام للمهورية	السيد غوستافو سيولا أفندانو	مكتب المحاسبة العامة لجمهورية الشيلي	شيلي
المراقب العام	السيد لي جينهوا	مكتب المحاسبة الوطني لجمهورية الصين الشعبية	الصين (جمهورية الصين الشعبية)
المراقب العام للمهورية	الدكتور أنتونيو هيرناندز غامارا	مكتب المحاسبة العامة لجمهورية كولومبيا	كولومبيا
المراقب العام للمهورية	السيد لويس فرناندو فارغاس بنافيدس	مكتب المحاسبة العامة للمهورية	كوستاريكا
المراقب العام	السيدة خريستالا جورغادجي	مكتب المحاسبة للمهورية	قبرص
الرئيس	السيد لوبومير فولينيك	المكتب الأعلى للمحاسبة	جمهورية التشيك
المراقب العام	السيد هنريك أوتبو	مكتب المحاسبة الوطني للدانمرك	الدانمرك
الرئيس	السيد محمد جودة أحمد الملط	الجهاز المركزي للمحاسبات	مصر
رئيس ديوان المحاسبة	السيد رافائيل هيرنان كونتريراس	ديوان المحاسبة للمهورية	السلفادور
المراقب العام	السيد ميهكل أوفير	مكتب الدولة للمحاسبة	إستونيا
المراقب العام	السيد ليما أرغاو	مكتب المراقب العام	إثيوبيا
رئيس غرفة المراقبة	السيد سولخان مولاشفيلي	غرفة المراقبة لجورجيا	جورجيا



اللقب	المراقب العام	ديوان المحاسبة	البلد
المراقب العام	السيد سواتانترا أناند غولساران	مكتب المراقب العام	غيانا
المراقب العام	السيد سيغريددير ثوردارسون	مكتب المحاسبة الوطني	أيسلندا
المراقب والمحاسب العام	السيد فيجايندرا ناث كاول	مكتب المحاسب والمراقب العام	الهند
الرئيس	السيد ساتريو بوديهاردجو جويدونو	هيئة المحاسبة لجمهورية إندونيسيا	إندونيسيا
الرئيس	السيد سيد كاظم ميرولاد	ديوان المحاسبة الأعلى	إيران
الرئيس	السيد عابد خرابشش	ديوان المحاسبة	الأردن
الرئيس	السيد زاكسيبيك كوليكيف	لجنة التقدير لمراقبة تنفيذ الميزانية الجمهورية	كازاخستان
الرئيس	السيد جونغ-نام لي	هيئة المحاسبة والتفتيش	كوريا (جمهورية)
الرئيس بالنيابة	السيد عبد العزيز سليمان الرومي	ديوان المحاسبة	الكويت
المراقب العام	السيد ريتس سيرناجس	مكتب الدولة للمحاسبة	لاتفيا
السكرتير	السيد حسني صادق وحيشي	اللجنة الشعبية العامة للمراقبة والمتابعة الشعبية	ليبيا



اللقب	المراقب العام	ديوان المحاسبة	البلد
المراقب العام لجمهورية ليثوانيا	السيد جوناس ليباسيوس	ديوان مراقبة الدولة لجمهورية ليثوانيا	ليثوانيا
المراقب العام للدولة	السيد ميتوديجا توشفسكي	مكتب الدولة للمحاسبة	ماسيدونيا (جمهورية)
المراقب العام	السيد جوزيف ج. غالبا	مكتب الوطني للمحاسبة	مالطة
الرئيس	السيدة ساسكيا ج. ستوفلنغ	ديوان المحاسبة الهولندي	هولندا
المراقب والمحاسب العام لنيوزيلندا	السيد كيفن برادي	مكتب المحاسب العام	نيوزيلندا
المراقب العام	السيد بجانري مورك إيدم	مكتب المراقب العام للنرويج	النرويج
المراقب العام	السيد محمد يونس خان	مكتب المراقب العام لباكستان	باكستان
مراقب العام للجمهورية	السيد فرانسيسكو خافيير غاليانو موران	ديوان المحاسبة العامة لجمهورية باراغواي	باراغواي
مراقب العام للجمهورية	الدكتور خيرانو ماتوتي ميخيا	ديوان المحاسبة العامة للجمهورية	بيرو
الرئيس	السيد ميروسلو سيكولا	الغرفة العليا للمحاسبة	بولندا
الرئيس	السيد دان دروسو ساغونا	ديوان المحاسبات	رومانيا



اللقب	المراقب العام	ديوان المحاسبة	البلد
رئيس غرفة المحاسبات	السيد سرجي فاديموفتش ستيفاشين	غرفة المحاسبات لروسيا الاتحادية	روسيا
الرئيس	معالي السيد توفيق إبراهيم توفيق	ديوان المراقبة العامة	المملكة العربية السعودية
المراقب العام	السيد شوكت أ. فاقى	مكتب المراقب العام	جنوب أفريقيا
المراقب العام لسري لانكا	السيد س.س. مايادون	دائرة المراقب العام	سري لانكا
الرئيس	السيد محمد دامار	ديوان المحاسبة التركي	تركيا
رئيس غرفة المحاسبة	السيد فلانتين كوستاتينوفش سيمونكو	غرفة المحاسبة	أوكرانيا
المراقب والمحاسب العام	سير جون بورن ك.س.ب	مكتب المحاسبة الوطني	المملكة المتحدة
المراقب والمحاسب العام للولايات المتحدة	السيد دافيد م. ووكر	مكتب المحاسبة العامة الأمريكي	الولايات المتحدة
المراقب والمحاسب العام	السيد عبدلمان إيرك حاريد	مكتب المراقب العام	زيمبابوي



---

---

## Environmental Audit and Regularity Auditing

