



ديوان المحاسبة



التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية

مدقق مساعد / بدرية البصارة

المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة

2015

شكر وتقدير

أود في بداية هذا البحث أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتنظيمهم المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية والمحاسبة ، وكذلك إدارة التدريب والمنظمات الدولية بديوان المحاسبة . كما أود توجيه خالص الشكر إلى مركز المعلومات بديوان المحاسبة لتوفير المصادر والأدبيات المتعلقة بموضوع البحث ، وشكر خاص لكل من ساهم في إثراء البحث بالمعلومات من خلال المناقشات والرد على الاستفسارات التي تمت عن طريق إجراء المقابلات الشخصية مع ذوي الاختصاص بالمراجعة البيئية .

المحتويات

م	الموضوع	رقم الصفحة
1	ملخص البحث	1
2	الفصل الأول : منهجية البحث	3
3	المقدمة	3
4	مشكلة البحث	4
5	فرضيات البحث	5
6	أهمية البحث	6
7	أهداف البحث	6
8	حدود البحث	7
9	منهج البحث	7
10	الفصل الثاني : أدبيات البحث	8
11	المحور الأول : مفهوم المراجعة البيئية وأنواعها وتصنيفها من حيث أهدافها	8
12	المحور الثاني : معايير المراجعة البيئية والأساليب والسياسات المحاسبية المتعلقة بها	17
13	المحور الثالث : التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المراجعة البيئية ومقترحات التغلب عليها	27

27	أولاً : التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومقترحات التغلب عليها	14
34	ثانياً : التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي ومقترحات التغلب عليها	15
39	المحور الرابع : تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وتجارب دول أخرى	16
39	أولاً : تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية	17
47	ثانياً : تجارب دول أخرى في مجال المراجعة البيئية	18
52	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات	19
52	أولاً : الدراسة الميدانية (المقابلات الشخصية)	20
61	ثانياً : النتائج والتوصيات	21
66	قائمة المصادر	22

ملخص البحث

إن هذا البحث عبارة عن دراسة للتحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المراجعة البيئية . حيث برزت أهمية المراجعة البيئية بعدما بدأت المشاكل البيئية بالتفاقم وعندها بادرت الدول في عقد المؤتمرات الدولية لمناقشة القضايا البيئية. ومن ثم بدأت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتبني موضوع المحافظة على البيئة عن طريق تنفيذ المراجعة البيئية ضمن نطاق عمليات الفحص والمراجعة . لكن تواجه الأجهزة العليا للرقابة الكثير من التحديات التي قد تعيق من ممارستها للمراجعة البيئية . ومن ضمن تلك التحديات هو عدم توفر مدققين مؤهلين للقيام بالمراجعة البيئية وندرة البرامج التدريبية بهذا الشأن ، وعدم وجود صلاحيات كافية للأجهزة الرقابية لممارسة المراجعة البيئية في ظل الرقابة المالية ورقابة الأداء ، وعدم كفاية معايير المراجعة والمحاسبة الخاصة بالمراجعة البيئية والتكاليف البيئية ، وندرة البيانات المتعلقة بالبيئة وما يصاحبها من معلومات بشأن الأراضي الملوثة أو بشأن الميزانيات المقدرة للتنمية البيئية ، وغيرها من التحديات التي تم الإشارة إليها بتوسع ضمن محاور البحث .

من أهداف إعداد البحث هو التعرف على مفهوم المراجعة البيئية ومختلف أنواعها والاطلاع على معايير المراجعة والمحاسبة والسياسات المحاسبية ذات الصلة بالمراجعة البيئية . أيضاً من أهداف هذا البحث هو المشاركة في اقتراح الحلول للتغلب على التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في المراجعة البيئية ، بالإضافة إلى المشاركة في المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي التي تنظمها منظمة الأربوساي .

ومن أجل تعزيز البحث بمعلومات تخص الجهاز الأعلى للرقابة الذي أنتمي إليه ، تم التعرف على تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية واستقصاء التحديات التي تواجه الديوان عند تنفيذ المراجعة البيئية وذلك عن طريق استخدام المنهج الوصفي (مقابلات شخصية) والمنهج الوثائقي (كتب ، دراسات ، مقالات الكترونية ، مجلات رقابية ، مواد علمية لبرامج تدريبية) ، وتطبق تلك المناهج المتبعة في البحث على كافة الفصول ومحاورها .

من خلال البحث تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها هو عدم إعطاء الملاحظات ذات الأثر البيئي أهمية وتركيز بعض الأجهزة الرقابية على الملاحظات ذات الأثر المالي وذلك بسبب قلة الوعي البيئي لدى

المدققين . كذلك لا يوجد اهتمام كافي من قبل الجهات الخاضعة للرقابة بشأن المحافظة على الموارد الطبيعية وحماية البيئة من التلوثات الناتجة عن أعمال الجهة المضرة على البيئة . أيضاً تبين عدم قدرة بعض الجهات الخاضعة للرقابة من تحديد تكاليفهم البيئية والافصاح عنها ضمن بياناتهم المالية . كما أن عدم وجود عمليات مراجعة بيئية مشتركة بين الأجهزة العليا للرقابة سيقبل من المساهمة في حل المشاكل البيئية المتشابهة بين الدول . هناك نتائج أخرى تختص بتجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية كعدم وجود تعاون كافي بين الإدارات الداخلية عند القيام بالمراجعة البيئية ، عدم توفر خبرة ومهارات كافية لدى المدققين فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ، وبأنه لا يوجد نص صريح ضمن قانون إنشاء الديوان بشأن وحدة الرقابة على الأداء مما قد يؤدي إلى عدم تقبل الجهات الخاضعة للرقابة لنتائج وتوصيات الديوان .

يحتوي البحث على ثلاثة فصول رئيسية :

- الفصل الأول : يتكون من منهجية البحث (المقدمة ، مشكلة البحث ، فرضيات البحث ، أهمية البحث ، أهداف البحث ، حدود البحث ، منهج البحث) .

- الفصل الثاني : عبارة عن أدبيات البحث :

- المحور الأول : مفهوم المراجعة البيئية وأنواعها وتصنيفها من حيث أهدافها .
- المحور الثاني : معايير المراجعة البيئية والأساليب والسياسات المحاسبية المتعلقة بها .
- المحور الثالث : التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المراجعة البيئية ومقترحات التغلب عليها .
- المحور الرابع : تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وتجارب دول أخرى .

- الفصل الثالث: اشتمل على الدراسة الميدانية (المقابلات الشخصية) ، بالإضافة إلى النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال البحث .

الفصل الأول

منهجية البحث

- المقدمة :

تستمد المراجعة البيئية أهميتها من خلال مخاطر التلوث البيئي وانعكاسه السلبي على مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية ونتيجة لعدم القدرة على تحقيق التنمية المستدامة. فليس من العدل أن يتم استنزاف الموارد الطبيعية وحرمان الأجيال القادمة منها وترك بيئة ملوثة ومحملة بخسائر مالية لإصلاح ذلك الضرر البيئي دون تحمل أدنى مسئولية اتجاه ذلك. ومن هنا يبرز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتنفيذ الرقابة البيئية وتسليط الضوء على مسببات المشكلة البيئية ومدى إلتزام الجهات الخاضعة للرقابة بالمعايير البيئية الدولية أو الاشتراطات المحلية التي تضعها الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة، بالإضافة إلى التحقق من مدى صحة تقدير وافصاح تلك الجهات عن التكاليف والأرباح البيئية .

تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عدة تحديات تعيقها من القيام بعملية المراجعة البيئية كصعوبة تحديد الجهات الخاضعة للرقابة للتكاليف البيئية (تكلفة الضرر البيئي أو التكلفة المباشرة لإصلاح الضرر البيئي) مما يشكل صعوبة في تقييم البيانات المالية للجهات الخاضعة للرقابة. كذلك فإن عدم توافر مدققين مؤهلين وذو خبرة في مجال المراجعة البيئية وعدم وعيهم بأهمية الرقابة البيئية يضعف من جودة الأعمال الرقابية ، وقد يؤدي ذلك إلى استعانة الجهاز الأعلى للرقابة بخبراء واستشارات خارجية. أيضاً، لا يوجد هناك تعاون ملحوظ بين الأجهزة العليا للرقابة على مستوى دول التعاون الخليجي فيما يتعلق بالقيام بعمليات مراجعة مشتركة على الرغم من وجود توجه للقيام بتبني المواضيع والمشاكل البيئية المشتركة. "الصلاحيات غير الكافية لبعض الأجهزة العليا للرقابة في مجال المراجعة البيئية بشكل صريح " تعتبر إحدى

الصعوبات التي تواجه الأجهزة الرقابية عند القيام بالمراجعة البيئية (اللقاء التدريبي أساليب وتقنيات المراجعة البيئية ، 2005 ، ص 25). كما تشير إحدى أدبيات البحث إلى أن عدم توافر معلومات كافية عن الأراضي الملوثة وعدم توافر نظم شاملة ومتكاملة للمعلومات البيئية لدى بعض الدول يشكل تحدي على الأجهزة الرقابية (الغباري ، 2011 ، ص 10-11) .

في هذا البحث سيتم التطرق للعديد من المواضيع المتعلقة بالمراجعة البيئية وبشكل خاص سيتم عرض التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية مع ذكر التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي لنقل تجربة الجهاز الرقابي الذي أنتمي إليه ومحاولة اقتراح الحلول للتغلب على تحديات تنفيذ المراجعة البيئية .
فمن خلال هذا البحث تم الاستناد على الدراسات والأبحاث والمقالات والمواقع الالكترونية المختصة بالمجالات البيئية من أجل استخلاص نتائج وتوصيات البحث واستكمال محتويات محاوره . كذلك تم اجراء مقابلات شخصية مع مختصين من ديوان المحاسبة الكويتي من أجل التوصل إلى المشكلات التي تواجه ديوان المحاسبة في المراجعة البيئية واستخلاص مقترحات التغلب عليها .

- مشكلة البحث :

تفاقم مشكلة التلوث البيئي وتأثيرها السلبي على اقتصاد الدول مضافاً إلى ذلك قلة الوعي البيئي أدى إلى جذب انتباه الدول والحكومات ، وبذلك زاد الاهتمام بأهمية تنفيذ المراجعة البيئية وإعداد التقارير البيئية للحد من تفاقم التلوثات وإيجاد الحلول لمعالجتها . ونتيجة لذلك أصبح للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور مهم للمساهمة في حماية البيئة عن طريق المراجعة البيئية ، إلا أن هناك عدة عوامل تعيق الأجهزة العليا للرقابة من أداء دورها الرقابي بفعالية في هذا المجال ، وذلك يعتبر أهم مشكلات البحث . فمن ضمن تلك المعوقات : غياب السياسات والمعايير الواضحة المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة البيئية مما ينعكس سلباً

على الأداء الرقابي والمخرجات الرقابية ، عدم وجود صلاحيات بشكل مباشر وواضح للجهاز الأعلى للرقابة للقيام بالمراجعة البيئية ، بالإضافة إلى العديد من التحديات الأخرى والتي سيتم سردها في محاور البحث اللاحقة . حيث تم استنتاج مشكلة البحث من خلال الاطلاع على الدراسات والبحوث وغيرها من المصادر المتعلقة بالمراجعة البيئية ، بالإضافة إلى الاستنتاجات الشخصية الناتجة عن الدراسة الميدانية (المقابلات الشخصية) .

- فرضيات البحث :

- 1 - الوعي البيئي لدى الجهات الخاضعة للرقابة والمؤسسات والهيئات التي تمارس أنشطة وإنشاء مشاريع لها تأثير مباشر أو غير مباشر على البيئة ، وكذلك مدى وجود وعي كافي لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأهمية المراجعة البيئية للحد من التلوث البيئي ومعالجته .
- 2 - وجود أدلة رقابية ومعايير وسياسات واضحة وكافية يتبعها مدققي الأجهزة الرقابية عند تنفيذ المراجعة البيئية ، وتوافر سياسات وقواعد محاسبية واضحة تُسهل على الجهات الخاضعة للرقابة من تحديد تكاليفها البيئية .
- 3 - توافر صلاحيات كافية للجهاز الأعلى للرقابة تخوله من القيام بالمراجعة البيئية .
- 4 - يوجد تعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يخص المراجعة البيئية .
- 5 - وجود موارد بشرية كافية ومؤهلة لدى الأجهزة العليا للرقابة لتنفيذ المراجعة البيئية ، وتوفير العديد من ورش العمل والبرامج التدريبية لمدققي الأجهزة الرقابية فيما يخص المراجعة البيئية .
- 6 - تعاون الإدارات الداخلية في الجهاز الرقابي عند إعداد التقارير البيئية (كتعاون إدارة رقابة الأداء مع بقية إدارات الرقابة المالية) .

7 - تعاون واستفادة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة الكويتي بشكل خاص) مع الأجهزة الحكومية المختصة بحماية البيئة . كذلك مدى دقة القياسات والمعلومات البيئية الصادرة من قبل الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة فيما يتعلق بتحديد أماكن ومصادر التلوث البيئي وغيرها من البيانات البيئية الموثقة .

8 - لدى الأجهزة الحكومية ذات الاختصاص بحماية البيئة السلطة القضائية التي تخولها من تطبيق الغرامات والعقوبات على المخالفين .

- أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من ضرورة الحد من التلوث البيئي لما له من تأثير سلبي كبير على الموارد الطبيعية وانعكاس آثاره السلبية على الإنتاج والاقتصاد ، إلى جانب دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفعال في المحافظة على المال العام . فحماية البيئة أصبحت من الاهتمامات الحديثة للأجهزة الرقابية ، لذلك من المهم إبراز التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال المراجعة البيئية وإيجاد الحلول للتغلب عليها .

- أهداف البحث :

1 - المشاركة في المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

2 - التعرف على وسائل وسياسات وأنواع المراجعة البيئية ، والتعرف على تجارب الأجهزة الرقابية الأخرى فيما يخص تنفيذ المراجعة البيئية ، كذلك التعرف على دور ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية .

3 - المشاركة في إيجاد حلول بشأن تحديات المراجعة البيئية التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

4 - محاولة حصر معايير المراجعة البيئية والتعرف على السياسات المحاسبية المتعلقة بالمسائل البيئية وكيفية احتساب التكاليف البيئية ومراجعتها .

5 - التعرف على أنواع المراجعة البيئية من حيث أهدافها لأن ذلك يساعد في تحديد إطار المراجعة البيئية وتحديد مجال الفحص .

- **حدود البحث :**

المراجعة البيئية وتحدياتها بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وأمثلة على تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وتجارب الدول الأخرى في تنفيذ المراجعة البيئية مثل جمهورية مصر العربية ، جمهورية السودان ، تونس ، المملكة المتحدة ، البرازيل ، روسيا ، والنرويج .

- **منهج البحث :**

المنهج الوثائقي (كتب ، دراسات/أبحاث ، مقالات الكترونية ، مجلات رقابية ، برامج تدريبية والمادة العلمية المتعلقة بها) والمنهج الوصفي (المقابلة الشخصية) .

الفصل الثاني

المحور الأول

مفهوم المراجعة البيئية وأنواعها وتصنيفها من حيث أهدافها

في بداية هذا المحور سيتم الإشارة إلى مفاهيم المراجعة البيئية المتعددة مع ذكر نبذة مختصرة عن بداية تطور المراجعة البيئية وأسباب الحاجة إليها، ومن ثم التطرق إلى أنواع المراجعة البيئية وتصنيفاتها .

تعرف البيئة بأنها " ما يحيط بالفرد أو المجتمع ويؤثر فيهما " (المعجم الوجيز المبسط ، 1993) .

فقد أحاط الله تعالى الانسان بكافة النعم كالتربة والماء والهواء ، والذي بدورهم يعتبرون من العناصر الأساسية للبيئة الأرضية . تتعرض البيئة لعدة كوارث طبيعية ليس للانسان دور بها مثل البراكين ، الزلازل ، الانهيارات الثلجية ، الجفاف ، الأعاصير ، أو الكوارث المائية . " فالضرر الذي تحدثه الطبيعة نفسها فهو ضرر تعالجه الطبيعة بنفسها بمرور الزمن ، وإن كان ذلك يحتاج أحياناً إلى بضعة أجيال . ولكن الدمار الأدهى هو الذي يحدثه الانسان بسبب الطمع في مكاسب قصيرة الأمد ، أو حتى لمجرد الافتقار إلى المسؤولية " (موسوعة الزاد للعلوم والتكنولوجيا ، 1995 ، ص 1150) .

ومع تزايد الدراسات المتعلقة بالآثار البيئية السلبية وما يصاحبها من مخاطر صحية ومخاطر متعلقة بخلل توازن الطبيعة وندرة الموارد الطبيعية ، نشأت جمعيات هدفها الدفاع عن البيئة ومحاولة كشف المخالفات الصناعية والتجارية الضارة بالبيئة . ومن ثم بدأت المؤتمرات الدولية والاقليمية بمناقشة تلك القضايا البيئية ، من أهمها هو اجتماع قمة البيئة في عام 1992 الذي تم تنظيمه في ريو دي جانيرو في البرازيل . أيضاً فإن تزايد نفقات حماية البيئة ونفقات اصلاح الضرر البيئي وتكاليف مراقبة التلوث البيئي على كل من القطاع الخاص والعام جعل للمراجعة البيئية أهمية أكبر .

نشر الوعي البيئي لدى المؤسسات المالية والأفراد مهم ولكن لا يكفي ذلك دون وجود تشريعات وقوانين صارمة ضد المخالفين . وبذلك تطلبت كل من وكالة حماية البيئة الأمريكية ولجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة من الشركات المسجلة بالبورصة بأن تعلن اجبارياً عن المعلومات المتعلقة بالبيئة وذلك كون أن المستثمرين يطالبون بتلك المعلومات لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية المؤثرة على التكاليف والأرباح . أيضاً قد ظهر ما يسمى بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء وهي تعتبر استثمارات ذات عوائد غير مصاحبة للأضرار البيئية . ومن ناحية أخرى زاد الاهتمام بالافصاح عن المعلومات البيئية من قبل الأشخاص والهيئات التي تدفع الضرائب وكذلك من قبل البنوك ومؤسسات الاقراض من أجل محاولة توقع المخاطر البيئية كتلوث العقارات أو ما يؤثر على قدرة المدينين من سداد الأموال المقترضة من البنوك ومؤسسات الاقراض . فكل ما سبق يعتبر بعض أسباب تزايد الحاجة إلى تقارير المراجعة البيئية .

بادرت بعض الشركات - كالشركة اليابانية Konica Minolta - في إصدار تقارير سنوية عن الأداء البيئي Annual Environmental Performance Report بحيث يحتوي على النقاط الآتية ، وذلك بناء على ما تمت الإشارة إليه في اللقاء التدريبي المنعقد بالقاهرة بشأن الأسس العلمية والعملية للمحاسبة والمراجعة البيئية (فرغلي ، 2004 ، ص 19) :

- 1 - خطة الإلتزام البيئي للشركة في ضوء القوانين المحلية ومعايير الأداء البيئي الدولية .
- 2 - الشهادات التي حصلت عليها الشركة خلال السنة المالية الماضية لتأكيد جودة نظام الإدارة البيئية بها مثل شهادة ISO 14000 .
- 3 - الأصول البيئية التي قامت بشرائها خلال السنة المالية الماضية مع ارفاق بيان بعناصر الأصول البيئية حتى نهاية السنة المالية .

4 - الإلتزامات البيئية للشركة .

5 - المصروفات الجارية البيئية مبوبة حسب الهدف منها - مثل مصروفات حماية البيئة

الهوائية ، ومصروفات حماية البيئة المائية ، ومصروفات معالجة المخلفات الصلبة .

6 - العائد الإقتصادي البيئي الذي حققته الشركة ، وبيان بالعائد الإجتماعي البيئي الذي حققته

للمجتمع المحيط بها مثل المساحات الخضراء ، وقيمتها الإجتماعية . "

تتعدد تعاريف المراجعة البيئية ومن ضمنها ما جاء في محتويات المادة العلمية الخاصة باللقاء

التدريبي عن أساليب وتقنيات المراجعة البيئية والذي عرّف المراجعة البيئية من منظور الجهاز المركزي

للمحاسبات بجمهورية مصر العربية خلال المؤتمر الدولي الخامس عشر للإنتوساي بأنها " منهج خاص

بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية بحيث تشتمل على المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد

وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة وذلك بهدف فحص مدى الإلتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح

التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة التي يتم مراجعتها والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء

الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد والفعالية في تحقيق السياسات والبرامج

والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك " (ديوان المراقبة العام ، 2005 ، ص 3) .

كما أشار المعيار الدولي ISSAI 5110 بشأن توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على

النشاطات ذات المنظور البيئي بأن " مصطلح الرقابة البيئية هو علامة مناسبة تستعمل عموماً لوصف واحد

من النشاطات العديدة - مثل عمليات الرقابة على التصريف ، وتصديق المنتجات ، وإجراءات المراقبة

الحكومية ، ونشاطات عديدة أخرى - والتي لها علاقة ضئيلة أو ليست لها علاقة البتة بالرقابة الخارجية .

كما تقوم الأجهزة الرقابية أيضاً غالباً بنشاطات لا تنطبق عليها ، تعريفاً ، صفات العمليات الرقابية ولكنها

تسهم في تحقيق إدارة أفضل " (المعيار الدولي ISSAI 5110 ، 2001 ، ص 5) . أي أن المراجعة البيئية لا تقتصر فقط على المراجعة الداخلية ، إنما للمراجعة الخارجية دور في فحص العمليات المحاسبية والمالية والتجاوزات المتعلقة بالبيئة .

" بعد وضع مختلف التعريفات التي قدمها أعضاء الانتوساي بشأن مراجعة البيئة ، تفضل الأنتوساي

اعتماد النهج الإطاري لمسألة التعريف على النحو الذي اقترحه فريق العمل ويشمل هذا النهج ما يلي :

- إدراج الرقابة المالية ورقابة المطابقة ورقابة الأداء في تعريف مراجعة البيئة .
- إدراج مفهوم التنمية المستدامة كجزء من التعريف بالقدر الذي يشكل فيه جزءاً من سياسة أو برنامج الحكومة المقرر مراجعته " (هالي ، 2006 ، ص 8) .

تصنف المراجعة البيئية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي الرقابة المالية ، مراجعة الإلتزام ، ورقابة الأداء . المراجعة المالية يتم عن طريقها مراجعة مدى إلتزام الجهة الخاضعة للرقابة بتحديد وتقييم النفقات والإلتزامات والأصول البيئية والتأكد من صحة تلك البيانات والافصاح عنها كاملاً . كما تشمل المراجعة البيئية على عدة نقاط تساعد مدققي الجهاز الرقابي على إعداد تقرير عن العمليات البيئية للجهات الخاضعة لرقابته ، وذلك كما جاء في المادة العلمية للبرنامج التدريبي بشأن المراجعة البيئية (الغباري ، 2011 ، ص 13-14) :

- التأكد من انجاز برامج حماية البيئة بناء على الاعتمادات المالية .
- مراجعة مدى إلتزام الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بتبويب وتحليل العمليات المالية والمصروفات والإيرادات ذات الصلة بالأنشطة البيئية .
- التدقيق على الغرامات المأخوذة من المخالفين .

• التدقيق على ما تستلمه الجهة الخاضعة للرقابة من مساعدات مالية في سبيل حماية البيئة من التلوث .

• التدقيق على البيانات المالية من ضمنها النفقات البيئية وتدارس ما اذا كانت تعبر تعبير حقيقي عن نشاطات الجهة ومركزها المالي .

• التدقيق على العقود المتعلقة بنشاطات الجهة البيئية وبأنه تم أخذ الموافقات اللازمة بناء على الاعتمادات في الميزانيات التقديرية والتأكد من أنه تم تنفيذ بنود العقد وفترة انتهاء العقد والغرامات وما إلى ذلك من إلتزامات تعاقدية .

• التدقيق على نظم الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة والتي تشتمل على الرقابة الإدارية التي تؤكد على تطبيق السياسات الإدارية حسب الخطط الموضوعة ، الرقابة المحاسبية ، والضبط الداخلي الذي يساعد على حفظ أصول الجهة من سوء الاستعمال والذي عن طريقه يتم تحديد وفصل الاختصاصات والمسئوليات .

وبالنسبة لمراجعة الإلتزام فيقصد بها مراقبة مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد المطبقة والمتعلقة بالأعمال البيئية . حيث يتم فيها مراجعة السياسات الأمنية وإجراءات ادارة المخاطر والاطلاع على اللوائح والقوانين البيئية المطبقة في الدول الأخرى من أجل توسيع نطاق الفحص ووضع أحكام مناسبة ، وفي حال انتهاك القوانين يحدد المدقق الأسباب و يقترح وسائل تساعد على تجنب هذا النوع من الانحرافات في المستقبل . يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتغطية عدة مواضيع في حال تنفيذ مراجعة الإلتزام ، وذلك كما جاء في المادة

العلمية للبرنامج التدريبي بشأن المراجعة البيئية (الغباري ، 2011 ، ص 14) كالاتي :

- مراجعة الكيفية التي تم بها منح التراخيص للأمور المتعلقة بالبيئة من حيث مدى مطابقتها للقوانين واللوائح النافذة .
- مراجعة مدى الإلتزام بالقوانين السارية في شأن حماية البيئة ، سواء المرتبطة بالهواء الجوي أو حماية البحار والأنهار والثروة البحرية أو حماية المنتجات الغذائية وعمليات التصنيع أو حماية الحياة البرية.
- مراجعة مدى الإلتزام بالمعايير القياسية الوطنية والعالمية السارية .
- مراجعة مدى الإلتزام بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال حماية البيئة .
- مراجعة مدى الإلتزام بالقوانين الصادرة في شأن تنظيم استعمال الاشعاعات المؤينة والوقاية من اخطارها ."

أما في رقابة الأداء يتم الأخذ بالاعتبار عدة أساليب رقابية ، منها ما يلي :

- تقدير كفاءة خطة العمل والنظم المتبعة ، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق الاستعانة بعدة معايير كمعيار المطابقة و معيار القبول وغيرها من المعايير ذات الصلة بمعايير التقييم .
- تقييم كفاءة النهج الذي تتبعه الحكومة فيما يخص البيئة والذي يتم من خلال استيعاب المخططات الحكومية والغاية من البرامج البيئية الحكومية ، بالإضافة للتأكد من أن الحكومة قامت بتنفيذ تلك البرامج استناداً على ما تم التوقيع عليه من اتفاقيات دولية متعلقة بحماية البيئة .
- فحص وتقييم نتائج المشاريع الحكومية الأخرى المتعلقة بالبيئة ، حيث يقوم المدقق بفحص الأعمال الحكومية التي قد تكون قيمت بيانات مشروع ما والتي يرى المدقق خلال فحصه للمستندات بأن ذاك المشروع له آثار بيئية سلبية . كما أنه في حال عدم كفاية البيانات يستعين المدقق بالاحصائيات المطبقة في برامج بيئية مناظرة .

• تقييم نظم الإدارة البيئية والتي تعتبر بأنها الهيكل الذي يفصل ما بين السلطات والمسئوليات ، والذي من خلاله يتم التعرف على سياسات الجهة والخطوات المتبعة لحماية البيئة وما يصاحبها من نفقات بيئية . علاوة على ذلك ، من المهم أن يقوم المدقق بالتأكد من أن الجهة تزاوّل أنشطتها البيئية في حدود ما توافق عليها السلطات المختصة والترخيص الممنوحة لها . ويمكن أيضاً للمدقق الاستعانة ببلاغات وتقارير الجهات القانونية التي تبدي رأيها بشأن سلوك الجهة البيئي .

• تقييم البرامج الموصى بتنفيذها والأثر البيئي ذات الصلة يستلزم بأن يكون للمدقق مهارات على نحو واسع فيما يتعلق بمواضيع البحث البيئية ، ولذلك قد يتطلب من الجهاز الأعلى للرقابة الاستعانة بالخبراء والمتخصصين بمجالات البيئة .

بعد التعرف على أنواع المراجعة البيئية ، سيتم التعرف على بعض أنواع المراجعة البيئية من حيث أهدافها ، وذلك كما تم تحديدها من قبل الدكتور أبو بكر البنا في بحثه بشأن دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي (البنا ، 2002 ، ص 329-331) وكذلك كما جاء في الدراسة الميدانية بشأن دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي (دريباتي ، 2009 ، ص 48-53) :

1- مراجعة مدى الإلتزام : كجزء من عملية المراجعة البيئية، يقوم المدقق باختبار مدى إذعان الجهة الخاضعة للرقابة بالتشريعات والأنظمة البيئية . كما أن انتهاك تلك التشريعات والأنظمة يؤدي إلى التلوث البيئي والذي بدوره يكون له تأثير على البيانات المالية .

2- مراجعة نظم الإدارة البيئية : ترتبط مراجعة نظم الإدارة البيئية بالتدقيق على نظم الإدارة البيئية للجهة الخاضعة للرقابة وهيكل الرقابة الداخلية للجهة ، إلى جانب التعرف على كافة جهود الجهة فيما يخص تحسين الأداء البيئي والحد من مستويات التلوث . وهنا تشمل موضوعات التدقيق البيئي على

التأكد من مدى اذعان الجهة للأنظمة البيئية ، مدى امتثالها للسياسات والممارسات الخاصة بها فيما يتعلق بالمحافظة على البيئة ، تحديد التأثيرات الجانبية الناجمة عن ممارسة الجهة لمشاريعها والبحث عن طرق اصلاحية للحفاظ على البيئة .

3- مراجعة انتقال الأصول : يعتبر هذا النوع من المراجعة كأداة تستخدم لإدارة المخاطر وتلقى اهتمام عدة أطراف كالبنوك ، مؤسسات الاقراض ، أو الراغبين بشراء الأصول لأن ذلك يساعد في تقدير المخاطر المرتبطة بمتاجرة الأصل الثابت (أرض أو عقار) مع الأخذ بالاعتبار المديونيات المتعلقة بالأصل الثابت ذاته . ولتعزيز الشعور بالمسؤولية من قبل أصحاب الأصول الثابتة فإن معظم الأنظمة والقواعد البيئية تلزم مالك الأصل الحالي بتحمل مسئولية التسبب بالتلوث بغض النظر عما إذا كان صاحب الأصل السابق قد كان المتسبب في تلك الأضرار البيئية .

4- مراجعة المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج : وهي تسمى أيضاً بمراجعة إدارة المخلفات ، حيث أن التخلص من المواد الصناعية الضارة يكون من مسئولية ملاك المواد والأصول . وفي حال تركيز المالك على كيفية تطوير خط الإنتاج والتصنيع والاهتمام بجيازة تقارير مفصلة عن بقايا المواد الضارة ومسالكتها سيساعد في الحد من المسائل المتعلقة بالبيئة وما يصاحبها من إلتزامات بيئية .

5- مراجعة الوقاية من التلوث : إن الكشف عن بداية أسباب التلوث البيئي والمراحل التي أدت إلى تفاقم المشكلة البيئية سيساعد في السيطرة عليها وكذلك سيتم تجنب التكاليف المتركمة التي قد تتفاقم في حال الكشف المتأخر على المشكلة البيئية خاصة فيما يتعلق بالمشاريع الصناعية .

" بالرغم من أن مراجعة البيئة قد بدأت كأداة للإدارة الداخلية فإن الحكومات والرأي العام قد أبدت اهتماما متزايدا بإتاحة نتائج مراجعة البيئة لعنصر خارجي " (هلالي ، 2006 ، ص 3) . فالمراجعة البيئية بأنواعها المختلفة (مراجعة داخلية ، مراجعة خارجية) تلعب دور رئيسي في حماية البيئة من خلال التأكد من مدى إلتزام المنشآت بالقوانين البيئية المفعلة . هذا النوع من التدقيق يعتبر معقد حتى وإن كانت هناك قوانين بيئية متعددة وواضحة وذلك لأن المواضيع البيئية يتسم جزء منها بصفة علمية بحتة . ومثال على ذلك هو أن بعض التلوثات البيئية قد تكون ناتجة من غازات مضرّة ومواد كيميائية قد لا يكون للمدقق معرفة كافية بأضرارها وتركيباتها المختلفة ، وبذلك سيصعب استنتاج المسببات واقتراح الحلول لمعالجتها .

المحور الثاني

معايير المراجعة البيئية والأساليب والسياسات المحاسبية المتعلقة بها

إحدى التحديات التي تواجه المدقق في المراجعة البيئية هي عدم وجود معايير بيئية كافية وذات هيكل تكاملي بحيث يسهل على الجهة الخاضعة للرقابة أو الجهاز الأعلى للرقابة من تطبيق القواعد والسياسات الواجب اتباعها عند فحص وإعداد تقرير المراجعة البيئية . ذلك التحدي ستم مناقشته بشكل موسع في المحور التالي ، إلا أن في هذا المحور سيتم التركيز على عرض مجموعة من المعايير والسياسات المهمة المتعلقة بالبيئة والمراجعة البيئية .

تتعدد المعايير الدولية المتعلقة بالبيئة ، فمنها ما يخص نظم الإدارة البيئية ، والبعض الآخر ينظم أساليب و سياسات المراجعة البيئية بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . وكذلك هناك معايير متعلقة بالنشاطات ذات المنظور البيئي ، والعديد من المعايير الأخرى ذات الصلة بالمراجعة البيئية أو المتعلقة بتدقيق البيانات المالية بطريقة تعكس الجوانب البيئية .

لكن قبل البدء في استعراض معايير المراجعة البيئية يجب التعرف على بعض الأساليب المهمة التي تساهم في تحسين جودة المهام الرقابية التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . حيث تتطلب المراجعة البيئية أن يضطلع مدققي الجهاز الأعلى للرقابة بكافة الأساليب والمفاهيم البيئية من الناحية الإدارية والمحاسبية مع توافر الكفاءة اللازمة في الدراسات التحليلية والإحصائية من أجل القدرة على تقييم ومعالجة مختلف القضايا البيئية . ومن المهم أن يكون هناك تنوع في مجالات الاختصاص والمستويات في المجموعات وفرق التدقيق داخل الجهاز الرقابي . أيضاً ، لا بد للمدقق أن يكون قادر على إيصال وجهة نظره بوضوح للجهة الخاضعة للرقابة والأطراف الأخرى عن طريق براعة التواصل اللفظي والقدرة الكتابية .

- المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية :

-1 معايير متعلقة بالإدارة البيئية ISO 14000 :

معايير المنظمة الدولية للمقاييس ISO يمكن أن يتم اتباعها من قبل كل من القطاع الحكومي أو القطاع الخاص ، وهي معايير تضمن للجهاز أو المكتب الرقابي بأن الجهات الخاضعة للرقابة تتصف أعمالها بالجودة ، السلامة ، الدقة ، الاقتصاد ، المصداقية ، الكفاءة ، والفعالية .

قامت المنظمة الدولية للمقاييس ISO بإصدار معايير تساعد الجهات على اتباع نهج يمكن تطبيقه في الإدارة البيئية من أجل التوصل إلى أفضل الطرق العملية للحفاظ على الموارد الطبيعية والحد من التلوثات . ومن هذا المنطلق وضعت المنظمة الدولية للمقاييس سلسلة المعايير ISO 14000 الخاصة بنظم الإدارة البيئية .

- ISO 14001 بشأن نظم الإدارة البيئية " Environmental Management System " : حيث

أن نظام الإدارة البيئية يعتبر نظام مصمم ليساعد المؤسسات في إدارة تأثيراتها البيئية وتحسين الأداء البيئي الناتج عن منتجاتها وخدماتها وأنشطتها . يوفر نظام إدارة البيئة هيكل للإدارة البيئية ويغطي عدة مجالات مثل التدريب ، إدارة السجلات وعمليات التفتيش ، والأهداف والسياسات

<http://www.environmentalmanagementsystem.com.au/what-is-an->

[environmental-management-system.html](http://www.environmentalmanagementsystem.com.au/what-is-an-environmental-management-system.html)) ، ولهذا السبب يعتبر هذا المعيار من أبرز

المعايير المتفرعة من المعيار ISO 14000 كونه يوفر توجيهات وتوضيحات إضافية بشأن نظم

الإدارة البيئية .

- ISO 14004 : تتماشى مبادئ المعيار ISO 14004 مع المعيار ISO 14001 كون أنه يوفر توجيهات وتوضيحات إضافية بشأن نظم الإدارة البيئية . فالمعيار ISO 14004 يرشد المؤسسات في تطوير نظم الإدارة البيئية بالتنسيق مع أنظمة الإدارة الأخرى .
- ISO 14010 : يزود هذا المعيار المدققين بالقواعد العامة للتدقيق على نظم الإدارة البيئية والتي تنطبق على جميع أنواع المراجعات البيئية، كما من الممكن للدراسات المتعلقة بالأثر البيئي بأن تتبع وتطبق هذا المعيار . يضع المعيار ISO 14010 توجيهات عامة للمراجعة من ضمنها استقلالية وموضوعية وكفاءة المدقق ، المهنية والسرية ، وضع القواعد الأساسية للمراجعة قبل البدء بالفحص ، تضمين النتائج على مستوى المخاطر وتقديم تقرير خطي إلى الجهة الخاضعة للرقابة بشأن نتائج المراجعة (http://www.intelx.info/public/eqhs_tools/ems/14010.asp) .
- ISO 14011 : التوسع في نطاق التجارة العالمية وفي الاتفاقيات العامة على التجارة الدولية جعل الشركات تبحث عن وسيلة مشتركة للكشف عن تشابه الوضع البيئي بينها ومشاركة تلك المعلومات إلى الحشود في مختلف أنحاء العالم . وبذلك برزت أهمية المعيار الدولي ISO 14011 ، حيث أنه يوضح إجراءات التدقيق الخاصة بالمعيار الدولي ISO 14001 المعني بنظم الإدارة البيئية .
- ISO 14012 : يختص هذا المعيار بوضع المعايير الأساسية لتحديد كفاءة مراجعي البيئة ومن ضمن بعض تلك الضوابط هو أن يمتلك المدقق على شهادة جامعية وخبرة سنتين في العمل في مجالات ذات صلة بالأمور البيئية ، التدريب على أساليب المراجعة البيئية والأنظمة البيئية والآثار البيئية ، المشاركة كمتدرب في ما لا يقل عن أربعة عمليات مراجعة وليس بأقل من عشرون يوم كمدة اجمالية وبأن يكون تحت اشراف رئيس فريق التدقيق ، اثبات الكفاءة في التدقيق ، وأن يتصف

بمهارات اتصال قوية ومهارات التعامل مع الآخرين والموضوعية
(http://www.intellex.info/public/eqhs_tools/ems/14010.asp) . علاوة على ذلك
فإن هناك مقاييس إضافية يجب أن يتبعها رئيس فريق التدقيق كوجوب إتمام ثلاثة عمليات مراجعة
بالإضافة إلى العمليات الأربعة المشار إليها بالأعلى وبإجمالي 15 يوم لكي يصبح مؤهل ولإبراز
المهارات القيادية .

هنالك العديد من المعايير الدولية الأخرى ذات الصلة بالمعيار الدولي ISO 14000 ، والمرفق رقم
(1) يحدد بعض تلك المعايير .

2- معيار دولي متعلق باعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية IAPS 1010 :

تم اصدار المعيار الدولي IAPS 1010 والمصادقة عليه في عام 1998 من قبل International
“ FAC “ Federation of Accountants ، والذي يهدف إلى توجيه المدققين نحو كيفية الاسترشاد
بالمعايير الدولية للتدقيق وتطبيقها عندما يكون للمسائل البيئية تأثير على البيانات المالية . الاعتراف والقياس
والكشف عن المسائل البيئية المتعلقة بالبيانات المالية هي من مسئولية الإدارة التابعة للمنشأة ، مع العلم أن
هذا المعيار لا يوفر توجيهات عن مراجعة البيانات المالية لشركات التأمين بالنسبة للمطالبات المتكبدة
بموجب وثائق التأمين المتعلقة بالقضايا البيئية التي لها تأثير على حاملي وثائق التأمين .
القضايا البيئية عادة ما تكون معقدة ، لذلك يوفر هذا المعيار تعليمات لتبسيط القضايا البيئية عن طريق
توضيح النقاط التالية :

أ - المسائل الجوهرية المتعلقة بالقضايا البيئية الواجب أخذها بالاعتبار من قبل المدقق في حال تنفيذ
المراجعة المالية .

ب - نماذج على نتائج الآثار البيئية المنعكسة على التقارير المالية .

ج - التوجيه الذي يراعيه المدقق عند ممارسة الحكم المهني في هذا السياق من أجل تحديد طبيعة ونطاق

عملية المراجعة فيما يتعلق بـ :

• المعيار الدولي للتدقيق رقم 310 ذات الصلة بمدى معرفة المدقق بأعمال الجهة الخاضعة للرقابة .

• المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 بشأن تقييم المخاطر والرقابة الداخلية .

• المعيار الدولي للتدقيق رقم 250 فيما يخص النظر في القوانين والأنظمة .

• المعيار الدولي للتدقيق رقم 620 وبعض المعايير الأخرى وهو يتعلق بالإجراءات الموضوعية الأخرى .

3- المعيار الدولي ISSAI 5110 توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات

المنظور البيئي :

تمت المصادقة على المعيار الدولي ISSAI 5110 بعام 2001 في مؤتمر الانكوساي ، فهو يعتبر

من أبرز المعايير الدولية التي توفر إرشادات بشأن عملية الرقابة على البيئة التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة

المالية والمحاسبة كل على حسب اطار صلاحياته . وعلى الرغم من أهمية هذا المعيار في توجيه المدققين

خلال عملية المراجعة البيئية ، إلا أنه يعتبر دليل ولا يمثل معيار رقابي خاص بالانتوساي . كما أن دولة

الكويت هي أحد أعضاء مجموعة عمل الانتوساي للرقابة البيئية إلى جانب المملكة الأردنية الهاشمية ،

ليبيا ، المملكة العربية السعودية ، والعديد من الدول الأخرى .

يتكون المعيار ISSAI 5110 من ثلاثة محتويات رئيسية :

أ - تطبيق المعايير الرقابية للانتوساي : البنود التالية هي بعض ما جاء من نقاط في المحتوى الأول من

المعيار الدولي ISSAI 5110 الصادر من منظمة الانتوساي (توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات

الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي ، 2001 ، ص 7 ، ص 18) :

- ينبغي أن يدرس الجهاز الرقابي الإلتزام بالمعايير الرقابية للانتوساي في كل المسائل التي تم تعريفها بكونها هامة .
- ينبغي أن يطبق الجهاز الرقابي حكمه الخاص على الحالات المختلفة التي تجد في أثناء الرقابة الحكومية .
- على السلطات المناسبة أن تضمن صدور المعايير المحاسبية المقبولة المتعلقة بالتقارير والكشوف المالية ذات العلاقة بحاجة الحكومة ، وعلى الجهات الخاضعة للرقابة أن تطور أهدافاً مميزة وقابلة للقياس وأهدافاً للأداء .
- ينبغي أن يؤدي التطبيق الملائم للمعايير المحاسبية المقبولة إلى عرض منصف للوضع المالي ولنتائج العمليات .
- وجود نظام مراقبة داخلية كاف يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات .
- سن التشريعات من شأنه أن يسهل تعاون الهيئات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كافة البيانات المناسبة والضرورية لتقييم النشاطات موضع الرقابة والوصول إلى هذه البيانات .
- ينبغي أن تتم كل النشاطات الرقابية في نطاق صلاحيات الجهاز الرقابي .
- على الجهاز الرقابي أن يتقاضي تضارب المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة .

- على المدقق والجهاز الرقابي أن يكونا مستقلين .
- على المدقق والجهاز الرقابي أن يمارسا العناية والاهتمام اللازمين عند الإلتزام بمعايير الانتوساي الرقابية ويشمل ذلك العناية اللازمة في تحديد الأدلة وجمعها وتقييمها وفي إعداد التقارير حول النتائج والتوصيات .
- ينبغي الاشراف بالطريقة المناسبة على عمل موظفي الرقابة في كل مستويات العملية الرقابية وفي كل مراحلها ، وينبغي مراجعة العمل الموثق من قبل أحد كبار الموظفين الرقابيين .
- عند تنفيذ العمليات الرقابية ينبغي اختيار مدى الإلتزام بالقوانين والنظم الملائمة ، وينبغي أن توفر الخطوات والإجراءات الرقابية الضمان المعقول للكشف عن الأخطاء والمخلفات والأعمال غير الشرعية والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية ومباشرة على البيانات المالية . "

ب - تطوير الطرائق والممارسات : البنود التالية هي بعض ما جاء من نقاط في المحتوى الثاني من

المعيار الدولي ISSAI 5110 الصادر من منظمة الانتوساي (توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات

الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي ، 2001 ، ص 19 ، ص 21) : "

- تعترف الحكومات أكثر فأكثر بأن التكاليف الناجمة عن السياسات والديون البيئية - مثل تكلفة أجهزة الحد من التلوث أو تكلفة تنظيف الأرض من العدوى - يمكن أن تكون مهمة . كما يمكن أن تدخل هذه السياسات والإلتزامات ديوناً جوهرية أو ديون طارئة حيث تكون التكاليف رهينة حدوث محتمل لحدث مستقبلي ، كما يمكن أن تؤثر الآثار البيئية بصورة بارزة على تقييم الأرض والبناءات والمعامل والتجهيزات .

• إن هذه التكاليف والديون البيئية وآثارها على قيم الأصول تؤثر على إعداد البيانات المالية وعلى رقابتها معاً ، وسوف تكون بعض الحكومات قد قامت بالتزامات محددة بخصوص بياناتها ويمكن أن تكمن الصعوبة في أن الهيئة الخاضعة للرقابة قد لا تميز بين التكاليف البيئية وبين النفقات المرتبطة بنشاطاتها المستمرة .

• كثير من القيم التي وضعت على الآثار البيئية تتطلب حسابات معقدة جداً مثل التكاليف المستقبلية المحتملة لإزالة تلوث المواقع النووية . وقد يسعى الجهاز الرقابي للاعتماد على عمل جهات ثالثة للتوصل إلى هذه الأحكام الرقابية . في هذه الحالة فإنه يحتاج إلى أن يتأكد بصورة خاصة من مؤهلات الخبراء المشاركين ومن استقلالهم .

• غالباً ما يجوز تصنيف الرقابة على الأداء المركزة على البيئة باعتبارها واحد من خمسة أنماط رقابية مميزة هي الرقابة على المتابعة الحكومية للإلتزام بالقوانين البيئية ؛ الرقابة على أداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة ؛ الرقابة على أثر البرامج الحكومية الأخرى على البيئة ؛ الرقابة على الأنظمة الإدارية البيئية ؛ تقييم السياسات والبرامج البيئية المقترحة .

• ... ، ويمكن لكافة التقنيات الرقابية المتوفرة مثل المقابلات وتفتيش الوثائق/الملفات وغيرها أن تكون جزءاً ضرورياً من هذه المنهجية ، ويمكن للجهاز أيضاً أن يفكر في استعمال بعض من التقنيات التالية أو كلها : الزيارة الميدانية ، الاستبيان المقنن ، والعينة الإحصائية .

ج - وضع المقاييس التقنية : البنود التالية هي بعض ما جاء من نقاط في المحتوى الثالث من المعيار الدولي ISSAI 5110 الصادر من منظمة الانتوساي (توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي ، 2001 ، ص 35 ، ص 40) :

- من الاهتمامات الرئيسية للأجهزة الرقابية عند قيامها بعمليات رقابية تحديد المقاييس التقنية التي يتم في ضوءها تقييم كشوف الهيئة الخاضعة للرقابة وأدائها حيث يواجه الجهاز الرقابي خطراً هاماً هو استعمال مقاييس خاطئة أو تعتبر متحيزة ، لذلك فإن على الجهاز الرقابي أن يتأكد من أن المقاييس التي يختارها سوف تكون مقبولة عموماً باعتبارها مناسبة وكاملة وقابلة للفهم .
- تهدف المقاييس المتعلقة بالجوانب البيئية لعملية الرقابة المالية إلى تمكين المدقق من إقامة الدليل بخصوص ما إذا قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتحديد التكاليف والإلتزامات البيئية (بما فيها الديون الطارئة) والأصول البيئية وبتقييمها والابلاغ عنها بصورة مناسبة .
- تهدف المقاييس المتعلقة بالرقابة على المطابقة البيئية إلى تمكين المدقق من إقامة الدليل على ما إذا قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتنفيذ النشاط البيئي طبقاً للإلتزامات المعمول بها .
- تهدف المقاييس المتعلقة برقابة الأداء إلى تمكين المدقق من تكوين رأي بخصوص إحدى المسئلتين التاليتين أو بخصوص كليهما : صدق مؤشرات الأداء المستعملة من قبل الهيئة الخاضعة للرقابة عندما تبلغ علناً عن أدائها في انجازها للنشاط البيئي ، إن كانت الهيئة أنجزت النشاط البيئي بصورة فعالة وبكفاءة واقتصاد .
- إن أفضل رد على الانتقادات الصادرة عن الهيئة الخاضعة للرقابة يتمثل بطبيعة الحال في الحصول على موافقة هذه الهيئة على المقاييس قبل الشروع في عملية الرقابة ، لكن عندما يسعى الجهاز الرقابي إلى الحصول على الموافقة فإن عليه أن يتأكد من أنه لا يضع استقلاله موضع ريبة نتيجة إغفال أو تعديل للمقاييس بما يتعارض مع ما يعتبره مناسباً . فإن رفضت

الهيئة الخاضعة للرقابة الموافقة على أي من المقاييس فإن على الجهاز الرقابي أن يكون متأكداً
بالخصوص من امكانية الدفاع عن المقاييس التي يستعملها . "

هناك العديد من المعايير الدولية الأخرى التي تسهل على المدقق عملية المراجعة البيئية كالمعيار
الدولي ISSAI 5130 بشأن التنمية المستدامة ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والذي بدوره يقدم
توجيهات يمكن أن تطبقها الأجهزة العليا للرقابة عند الأخذ بعين الاعتبار التنمية المستدامة في تقاريرها من
أجل التوحيد بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية . كذلك المعيار الدولي ISSAI 5120 يوفر
ارشادات للأجهزة العليا للرقابة فيما يتعلق بطرق تنفيذ الرقابة البيئية عن طريق ممارسات الرقابة النظامية .
بالإضافة لذلك فإن المعيار الدولي ISSAI 5140 يعتبر أحد المعايير المهمة للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة وهو عبارة عن دليل حول الكيفية التي يمكن أن تتعاون بها الأجهزة العليا للرقابة في رقابة
الاتفاقيات البيئية الدولية ، والذي بدوره أيضاً يساهم في حث الأجهزة العليا للرقابة على القيام بعمليات رقابية
مشتركة وذلك بهدف حل القضايا البيئية المتشابهة .

المحور الثالث

التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المراجعة البيئية

ومقترحات التغلب عليها

تحديات المراجعة البيئية التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تعتبر أساس هذا البحث ، حيث أن التعرف على التحديات سيساعد على التوصل إلى الحلول للتغلب عليها . تلك التحديات تختلف من دولة إلى أخرى ومن جهاز رقابي إلى آخر على حسب تنوع المشاكل البيئية وعلى مدى توفير وإصدار القوانين والاشتراطات واللوائح المتعلقة بالبيئة . في هذا المحور سيتم عرض التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة بشكل عام ومن ثم التطرق إلى التحديات التي يواجهها ديوان المحاسبة الكويتي بشكل خاص واقترح الحلول للتغلب عليها .

أولاً : التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومقترحات التغلب عليها :

1 - أحد التحديات هو متعلق بضعف خبرة مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ما يخص المراجعة البيئية بسبب تعقيد هذا النوع من الرقابة كونه يتطلب كفاءة عالية عند القيام بفحص محاسبي مرتبط بحقائق علمية عن البيئة ، حيث أن توفر الكفاءات للقيام بعملية المراجعة البيئية له تأثير على مدى مصداقية وجودة تقارير الأجهزة الرقابية . كما أن قلة معرفة المدققين بالأساليب الحديثة المتبعة في المراجعة البيئية سيؤدي إلى استعانة الأجهزة العليا للرقابة بمتخصصين وخبراء من غير العاملين بالجهاز الرقابي ، والذي بدوره يكون مصاحب للعديد من المخاطر - كالتزامات الخبراء الايديولوجية ، كفاءة الخبراء للقيام بالأعمال المنوطة بهم ، نزاهة الخبراء ، مدى توفر خلفية تعليمية مناسبة للخبراء وتجاربهم السابقة في المجالات البيئية - وبذلك يقع على عاتق الأجهزة العليا

للرقابة تقليص نقاط ضعف المدققين من حيث المراجعة البيئية وتوفير أفضل طرق التدريب لتحسين مهاراتهم . بالإضافة لذلك فإن الأجهزة العليا للرقابة مسئولة عن وضع أساليب رقابية تتوافق مع خبرة المدققين وتوفير الموارد الكافية - سواء موارد بشرية أو موارد مادية - من أجل إتمام مهمة المراجعة البيئية .

بالإضافة لما سبق فإن أحد التحديات التي قد تواجه الأجهزة العليا للرقابة هو افتقار المدققين للنزاهة وعدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة وقبولهم للرشاوي ، مما قد يعرض المخرجات الرقابية إلى فقدان المصداقية فيما يخص آراء المدققين ونتائج الفحص . ولتجنب ذلك يجب على الجهاز الرقابي توفير حوافز كافية للمدققين ، حيث " يعتمد أداء الموظف وكفائته على عنصرين أساسيين وهما قدرته على العمل ورغبته فيه . وتتمثل مقدرته على العمل فيما يمتلكه الموظف من قدرات ومهارات ومعارف يكتسبها بالتعلم والتدريب خلال سنوات العمل ، أما الرغبة في العمل فتعتمد على الحوافز التي تدفع سلوكه في الاتجاه الذي يحقق أهداف المنظمة التي يعمل بها " (الناصر ، 2013 ، "التحفيز والرضا الوظيفي") .

ويمكن تلخيص مقترحات التغلب على هذا التحدي كالاتي :

- وضع استراتيجيات واضحة وذات صلة بالأهداف الرقابية ووضع منهج رقابي يتوافق مع خبرات المدققين .
- توفير موارد بشرية وموارد مادية كافية من أجل مباشرة المدققين لأعمالهم بناء على الموارد المتوفرة في الجهاز الأعلى للرقابة وتوفير حوافز كافية ومناسبة للمدققين من أجل تقليص فرصة قبولهم للرشاوي .

- إصدار دليل أخلاقيات المهنة الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة وتوزيعه على كافة موظفي الجهاز .
- توفير المهارات الفنية المناسبة إما عن طريق الاستعانة بخبراء واستشارات خارجية أو عن طريق توظيف مدققين لديهم مواصفات ومؤهلات فنية معينة كحصولهم على شهادات مهنية في المراجعة ، حصولهم على تعليم جامعي مناسب ، لديهم خبرة سابقة في مجال المراجعة البيئية ، اجتياز ورش العمل و البرامج التدريبية المتعلقة بالمراجعة البيئية . كما يجب دفع المدققين نحو التعليم المستمر عن طريق الحث على الاستمرار في الاطلاع على آخر التطورات في المجالات الرقابية لا سيما الرقابة البيئية وحضور المؤتمرات والندوات المتعلقة بالمواضيع البيئية والاطلاع على المجالات الرقابية .
- التحقق من خلفية الخبراء والمستشارين المستعان بهم في المراجعة البيئية ، والتحقق من مدى توافق أعمالهم مع أهداف عملية المراجعة وموضوعيتهم في تقديم التقارير البيئية المطلوبة منهم.
- " إنشاء وحدة خاصة في الجهاز تكون مصممة لتنسيق الأنشطة وتقديم المشورة المتخصصة وتولي العمل الأساسي في تكنولوجيا البيئة " (البنا ، 2002 ، ص 378) .
- يجب أن يكون الجهاز الرقابي ومدقيقه مستقلين بحيث يمكنهم ذلك من إبداء آرائهم بمصداقية وموضوعية .

2 - التحدي الثاني يتعلق بصلاحيات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأنواع الرقابة التي تدخل ضمن صلاحيات الجهاز . عدم وجود تشريع قانوني صريح يتضمن صلاحية الجهاز في تنفيذ المراجعة البيئية من خلال رقابة الأداء أو الرقابة المالية قد يعيق عملية الرقابة ويؤدي إلى مواجهة

صعوبات عند التعامل مع الجهات الخاضعة للرقابة . علاوة على ذلك ، فإن بعض الأجهزة العليا للرقابة تقتصر مجالات الفحص فيها على نوع واحد من المراجعة وهو المراجعة المالية، وعدم إعداد التقارير البيئية من خلال رقابة الأداء .

كما أن عدم الاقرار بالتنمية المستدامة من ضمن نطاق الأعمال الرقابية سيؤدي إلى تقليص نطاق الفحص خاصة فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ، حيث أن التنمية المستدامة جزء مهم في المراجعة البيئية لأنها تعتبر " تنمية اقتصادية واجتماعية متوازنة ومتناغمة تعني بتحسين نوعية الحياة مع حماية النظام الحيوي ، وهي التنمية التي تقوم أساساً على وضع حوافز تقلل من حجم النفايات والمخلفات وتقلل من حجم الاستهلاك الراهن للطاقة وتضع ضرائب تحد من الاسراف في استهلاك الماء والموارد الحيوية " (الغباري ، 2014 ، ص 148) . قد تواجه الأجهزة العليا للرقابة تحدي عند تقييم الأداء البيئي للجهات الخاضعة للرقابة في حال غياب قاعدة واضحة للسياسات والأهداف المتعلقة بالتنمية المستدامة ، والتي بناءً عليها تُنفذ رقابة الأداء . ويمكن تلخيص مقترحات التغلب على هذا التحدي كالاتي :

- إعطاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة صلاحيات كافية لمباشرة أعمال المراجعة البيئية من خلال مختلف أنواع الرقابة (الرقابة المالية ، رقابة الأداء) .
- أن تصدر الحكومة سياسات وقواعد واضحة بشأن التنمية المستدامة وذلك ليتم الاستناد عليها عند القيام بفحص ومراجعة أنشطة وخدمات الجهات الخاضعة للرقابة والتي يكون لها تأثير على البيئة .
- التصديق على التنمية المستدامة لتكون ضمن استراتيجية ونطاق عمل الأجهزة العليا للرقابة .

3 - عدم وجود معايير وافية مختصة بالمراجعة البيئية وعدم مواكبة الأنظمة المحاسبية مع التطورات التي تطرأ على مختلف المصادر الطبيعية والأضرار البيئية المرتبطة بها ، كما لا يوجد كفاية في " معايير الربط بين التكاليف والفاعلية بالنسبة لاختيار المشروعات " (البنا ، 2002 ، ص 316) .
بالإضافة لما سبق فمن المحتمل أن لا تتقبل السلطات التشريعية المقاييس والمعايير الذي اختار الجهاز الرقابي اتباعها ، وقد تكون تلك المقاييس غير مناسبة أو منحازة . فالجهاز الأعلى للرقابة يتحمل مسؤولية تحديد المعايير والمقاييس المتبعة والمعتمدة في المراجعة البيئية عند تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة .

التغيرات المستمرة التي تطرأ على الطبيعة والكوارث البيئية المصاحبة لها تشكل تحدي على كل من الأجهزة العليا للرقابة على الجهات الخاضعة للرقابة وذلك لأنه ليس من السهل للجهات الخاضعة للرقابة تقدير المصروفات والأرباح البيئية بشكل كمي دقيق ، مما يُصعب على الجهاز الرقابي من فحصها . كما أن التحدي يكون ناتج من عدم قدرة الجهات الخاضعة للرقابة من تقييم المشروعات وتصحيح أدائها ، بما في ذلك أداء المستويات الإدارية . علاوة على ذلك فإنه يصعب تحديد الدين المرتبط باصلاح الأضرار البيئية الناتجة عن التلوثات البيئية بشكل كمي دقيق مما يصعب الاعتماد على البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة . هناك صعوبة أيضاً في تحديد الجهاز الرقابي للنفقات على عدة فترات زمنية والتي تهدف إلى تقليص التلوثات الناشئة من أعمال الجهات الخاضعة للرقابة ، وبالتالي يصعب على الجهاز الرقابي من الاعتماد كلياً على تقديرات الجهة من الناحية البيئية .

ويمكن تلخيص مقترحات التغلب على هذا التحدي كالاتي :

- يجب أن تكون هناك معايير دولية كافية ومفصلة وواضحة بشأن المراجعة البيئية بحيث تساعد مدققي الأجهزة العليا للرقابة من اتباعها خلال عملية المراجعة ، وكذلك فإن اتباع تلك المعايير سيساعد الجهات الخاضعة للرقابة من التحكم في رقابتها الداخلية بشكل أفضل .
- أهمية تطوير القواعد والأنظمة المحاسبية المتعلقة بقياس التكاليف والإيرادات البيئية وما إلى ذلك من معايير محاسبية ذات صلة بالمشاريع البيئية وما يصاحبها من نفقات التلوث البيئي . المرفق رقم (2) يوضح بعض النماذج المقترحة لتحسين ممارسة المحاسبة ومراجعة حسابات المنشآت الاقتصادية بعد مراعاتها المسؤولية الاجتماعية الملقاه على عاتقها والأداء البيئي فيها ، وذلك كما جاء في مجلة تنمية الرافدين بعنوان " مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية " (جربوع ، 2006 ، ص 27-28) .
- مشاركة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يخص تطوير المعايير المحاسبية التي تصدر من المنظمات الدولية ، بالإضافة إلى مشاركة الأجهزة الرقابية في تحديد أهداف بيئية واضحة بحيث تكون قابلة للقياس . لكن يجب أيضاً على الجهاز الأعلى للرقابة الحفاظ على استقلاله والابتعاد عن تعارض المصالح ، مع عدم استغلال مشاركته في تطوير المعايير مقارنة بنتائج المراجعة البيئية وحكمه المهني على نتائج الفحص . أي أنه يجب أن يكون هناك فصل وعدم تداخل بين اختصاصات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وبين اختصاصات المنظمات الدولية التي تضع معايير ومقاييس التدقيق والمحاسبة .

4 - لا يوجد بيانات بيئية وافية من حيث الميزانيات المقدرة للتنمية البيئية أو من حيث التكاليف المقدرة للتخلص من التلوثات البيئية ومعالجتها . كما أن بعض الدول لا تتشر معلومات كافية بشأن المعطيات البيئية فبالنتالي سيؤثر ذلك على تخطيط وتنفيذ السياسات والبرامج البيئية . ويمتد التحدي ليشمل عدم القدرة على تحديد الأراضي الملوثة نتيجة لندرة المعلومات المتعلقة بتلك الأراضي والممتلكات ، وبالتالي عدم القدرة على إحكام الرقابة على ملاك الأراضي المخالفة للشروط البيئية والصحة العامة .

ويمكن تلخيص مقترحات التغلب على هذا التحدي كالتالي :

- أن توفر الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة المعلومات والبيانات البيئية الموثقة وأن يتم تحديثها لكي تتمكن الأجهزة العليا للرقابة من إحكام الرقابة على الأراضي الملوثة وكافة التلوثات البيئية، ولتمكينها من ابداء الرأي في المشاريع والتقديرات المالية التي تضعها الجهات الخاضعة للرقابة بشأن البرامج البيئية .
- مبادرة الأجهزة العليا للرقابة بالتعاون من الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة عن طريق عرض نتائج التقارير البيئية التي أعدها الجهاز الرقابي على تلك الأجهزة من أجل الأخذ بالاعتبار بالمخالفات البيئية ، وكذلك أن يتم الاستفاده من آراء المختصين بتلك الأجهزة وما يتم إصداره من قياسات و بيانات بيئية موثقة ومعتمدة من أجل الاستناد إليها عند تحديد الانحرافات البيئية للجهات الخاضعة للرقابة .
- وضع برامج تدريبية مشتركة وإعداد قاعدة بيانات الكترونية يتم تحديثها أولاً بأول من أجل تسهيل الوصول إلى المعلومات والبيانات البيئية .

5 - التغييرات البيئية وما يصاحبها من تعقيدات بيئية تشكل تحدي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وذلك بسبب تأثير تلك التغييرات البيئية على التنمية المستدامة ، والتي بدورها تؤثر على تخطيط السياسات العامة من قبل الحكومات لتحقيق أهداف التنمية المستدامة . أي أن عدم القدرة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة سيؤثر على دور الأجهزة العليا للرقابة في حال مقارنة مدى قدرة الأجهزة الخاضعة للرقابة في تطبيق السياسات العامة للتنمية المستدامة التي تحددها الدولة ومقارنته مع ما تم الإلتزام به فعلاً من قبل الجهة الخاضعة للرقابة .

في هذه الحالة لا يمكن اقتراح حلول قاطعة بشأن التغييرات البيئية وذلك لعدم امكانية السيطرة والتحكم بالطبيعة ، ولكن بالمقابل من الممكن الحد من التلوثات التي تتسبب في التغييرات البيئية . بالإضافة ، يجب أن تسعى الحكومات إلى تفعيل التنمية المستدامة وتحديد أهدافها وسياساتها بحيث تشمل كافة الجوانب الاقتصادية والطبيعية والاجتماعية .

ثانياً : التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي ومقترحات التغلب عليها :

إضافةً إلى التحديات السابقة التي تواجهها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند القيام بالمراجعة البيئية فقد تبين من الدراسة الميدانية (المقابلات الشخصية) وجود تحديات تواجه ديوان المحاسبة الكويتي بشكل خاص ، وسيتم عرضها كآآتي :

1 - رقابة الأداء لها دور بارز في المراجعة البيئية ، إلا أنها لا تمارس بشكل واضح من خلال قانون إنشاء ديوان المحاسبة .

2 - لا يوجد تعاون كافي بين الإدارات المختلفة داخل ديوان المحاسبة في مجال الفحص البيئي .

3 - لا يتم الأخذ بتقارير ديوان المحاسبة البيئية بشكل جدي من قبل بعض الجهات الخاضعة للرقابة ، كما أن بعض تلك الجهات ليس لديها إدراك كافي بأن للديوان صلاحيات للقيام بالمراجعة البيئية وإصدار .

4 - بعض الجهات الخاضعة للرقابة ليس لديها وعي بيئي أو عن كيفية تحديد التكاليف البيئية - كتحديد تكلفة الضرر البيئي - كما أن بعض الجهات الخاضعة للرقابة لا تفصح في بياناتها المالية عن الضرر البيئي وما يعادله من انفاقات بيئية وتأثير ذلك على الأرباح في قائمة الدخل .

5 - لا يتم تنفيذ مراجعة بيئية مشتركة ما بين ديوان المحاسبة الكويتي والأجهزة الأخرى للرقابة المالية والمحاسبة ولا يوجد تبني لمواضيع المشاكل البيئية المتشابهة .

6 - ليس هناك موارد بشرية وخبرات كافية لدى ديوان المحاسبة للقيام بالمراجعة البيئية ، وكذلك عدم توفر برامج تدريبية وورشات عمل كافية .

7 - تدارج وضعف البيانات البيئية واختلاف القياسات الصادرة من الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة نتيجة ضعف الكفاءات لديهم وعدم الحرص على أخذ العينات بصورة صحيحة مما يؤدي إلى تباين نتائج تلك العينات البيئية .

8 - صعوبة تحديد التكلفة (الضرر البيئي) وقياسها مالياً بشكل دقيق .
وبناء على المناقشات التي تمت في المقابلات الشخصية ، يمكن تلخيص مقترحات التغلب على

التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي كالاتي :

1 - تفعيل دور رقابة الأداء من خلال تشريع واضح من ضمن صلاحيات الديوان الواردة في قانون إنشاءه .

2 - أن يكون هناك المزيد من التعاون في مجال البيئة بين الإدارات الداخلية للديوان ، كتعاون وحدة رقابة الأداء مع بقية إدارات الديوان الداخلية (قطاع الرقابة على الجهات الملحقة والاستثمار ، قطاع الرقابة على الوزارات ، قطاع الرقابة على الشركات ... الخ) .

3 - أن يقوم فريق العمل المعني بالمراجعة البيئية بعقد اجتماع تمهيدي مع الجهة الخاضعة للرقابة وذلك لتوضيح دور الديوان في المراجعة البيئية . للحد من التحدي المتعلق بعدم تعاون الجهات الخاضعة للرقابة صدر القانون رقم 42 لسنة 2014 في شأن حماية البيئة والذي يهدف - بناء على المادة رقم 3 من القانون - إلى حماية البيئة ومصادرها ، مكافحة التلوث والتدهور البيئي بأشكاله المختلفة ، تنمية الموارد الطبيعية ، حماية المجتمع وصحة الانسان والكائنات الحية من جميع الأنشطة الضارة ، وحماية البيئة من التأثير الضار للأنشطة والأعمال التي تتم خارج إقليم الدولة . كما شكل القانون المذكور أعلاه مجلس أعلى للبيئة لممارسة عدة اختصاصات أهمها هو مراجعة واعتماد التقرير السنوي للأداء البيئي لمؤسسات الدولة ومتابعة تصحيح قصور تلك المؤسسات ، وفرض الجزاءات القانونية على الشركات والجهات المخالفة لأحكام هذا القانون والاشتراطات والمعايير البيئية الواردة في لائحته التنفيذية . كما أعطى هذا القانون المزيد من الصلاحيات للهيئة العامة للبيئة من ضمنها الضبطية القضائية . فالقانون رقم 42 لسنة 2014 سيزيد من الوعي البيئي لدى الجهات الخاضعة للرقابة وسيؤدي إلى أخذ ملاحظات الديوان بجدية لتجنب التعرض للمسائلة والعقوبات من الجهات المختصة بالدولة .

4 - أهمية افصاح الجهات الخاضعة للرقابة عن الضرر البيئي وتحديد التكاليف البيئية المباشرة كالتالي تتعلق بإصلاح البيئة ، وأيضاً تحديد تكلفة الضرر البيئي ضمن البيانات المالية للجهة لما لها من تأثير على قائمة الدخل .

- 5 - البدء في التطبيق الفعلي للتوجه المتعلق بالتعاون المشترك بين الأجهزة العليا للرقابة بشأن المراجعة البيئية المشتركة ، وأيضاً تبني مواضيع المشاكل البيئية المتشابهة بين الدول المجاورة للتوصل إلى نتائج أفضل بشأن الحلول المقترحة للحفاظ على البيئة والحد من التلوث البيئي .
- 6 - توفير موارد بشرية مؤهلة وموارد مادية كافية وعقد العديد من البرامج التدريبية ذات الصلة بالمواضيع البيئية والمراجعة البيئية . كذلك من المهم اشراك المدققين ببرامج تدريبية خارجية وورش عمل من أجل تحسين وتنويع الخبرات . كما يمكن الاستعانة بخبراء واستشارات خارجية في حال عدم توفر المهارات اللازمة للمدققين لممارسة المراجعة البيئية وإعداد التقارير .
- 7 - أن تقوم الأجهزة المسؤولة بدولة الكويت والمختصة بتوفير البيانات والقياسات المتعلقة بالمعلومات البيئية بالحرص على فرض العناية اللازمة من قبل موظفيها عند أخذ العينات والقياسات من أجل تجنب تباين البيانات .
- 8 - صعوب تحديد التكاليف البيئية هي أحد التحديات المشتركة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، ولذلك من المهم أن يكون هناك تعاون ما بين الأجهزة العليا للرقابة والمنظمات الدولية من أجل المشاركة في تطوير المعايير المحاسبية المتعلقة بالبيئة ، و بأن يتم توفير وسائل علمية ومحاسبية يسهل اتباعها والاسترشاد بها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة لتحديد تكاليفها البيئية والأضرار المصاحبة لها بشكل كمي مفصل ودقيق .
- فيما سبق عرض لأبرز التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والحلول المقترحة لتجنبها والحد منها ، وبرأيي أنه لإيجاد حل للمشكلة لا بد أولاً الاعتراف بوجودها . كما أنه من غير الممكن محاسبة طرف واحد فقط من الأطراف المسببة للتلوث البيئي ، ولا يمكن أن تتم محاسبة المخالفين

من قبل جهاز حكومي واحد فقط . أي أنه لا يجب الاعتماد على الأجهزة العليا للرقابة وحدها للقيام بالمراجعة البيئية وإعداد تقارير عن نتائج الفحص البيئي على الهيئات المخالفة للمعايير والاشتراطات البيئية ، بل يجب على الأجهزة الحكومية الأخرى ذات الاختصاص بالبيئة القيام بواجبها في مراقبة التجاوزات البيئية وتوقيع العقوبات على المخالفين . كذلك يجب على الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة أن تمارس دور أساسي في البحث عن المشاكل البيئية في الدولة والافصاح عنها بكل شفافية مع ذكر الأطراف المتسببة بذلك ومسببات التلوث ، مما يسهل على الأجهزة الرقابية في تحديد الضرر البيئي .

مسئولية حماية البيئة لا تقع على عاتق جهة أو شخص معين ، بل يجب أن تكون حماية البيئة عن طريق تعاون مشترك ما بين الأفراد والمجتمع ككل والحكومة بإداراتها المختلفة بالإضافة لتنفيذ دور الأجهزة العليا للرقابة في المراجعة البيئية .

المحور الرابع

تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وتجارب دول أخرى

يتلخص هذا المحور بمجموعة من تجارب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ، ويتكون المحور من جزئيين أساسيين هما : تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية ، و أمثلة على تجارب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المراجعة البيئية .

أولاً : تجربة ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية :

في بداية هذا الجزء سيتم التعرف أولاً على أنواع المشاكل والملوثات البيئية بدولة الكويت وتلخيص دور هيئات وجمعيات حماية البيئة في الكويت ، ومن ثم عرض أمثلة على دور الديوان في المراجعة البيئية .
أنعم الله تعالى على دولة الكويت بالعديد من الثروات الطبيعية كالنفط والغاز والمياه الجوفية والثروة السمكية والحيوانية وكذلك الموارد الزراعية . لكن تلك المصادر الطبيعية بعضها معرض للتلوث - كتعرض الأسماك للنفوق نتيجة التلوث البحري - والبعض الآخر قد يكون هو المسبب للتلوث البيئي بسبب سوء الاستغلال كتسربات الغازات .

المشاكل البيئية في دولة الكويت تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية كالاتي :

1 - تلوث الغلاف الجوي والتي تكون أحد مسبباته هي الصناعات المحلية وما ينتج عنها من مواد كيميائية (كثنائي أكسيد الكربون ، والأمونيا ، وغاز كبريتيد الهيدروجين وغيرها من المواد الضارة) .
هناك نوع آخر من التلوث الجوي يكون ناتج من " ارتفاع مستوى التلوث السمعي نتيجة لحركة المرور الشديد بالقرب من الطرق السريعة والمناطق القريبة من مطار الكويت الدولي "

(بلدية الكويت ، موجز ورقة العمل بشأن تطوير وتحديث المخطط الهيكلي الثالث لدولة الكويت ، 2004 ، ص 1) .

2 - تلوث البيئة البرية والذي يكون ناتج عن اختلال التوازن البيئي ذات الصلة بأعداد الطيور والحيوانات البرية المعرضة للإنقراض . بالإضافة إلى المشكلات المتعلقة بالمنطقة الحضرية وتأثير " التيارات الهوائية المحملة بالرمال عليها " (بلدية الكويت ، موجز ورقة العمل بشأن تطوير وتحديث المخطط الهيكلي الثالث لدولة الكويت ، 2004 ، ص 2) .

3 - تلوث البيئة البحرية يتعدد لتشمل نفوق الأسماك والحياة البحرية بشكل عام ، بالإضافة لموت الشعب المرجانية بسبب إلقاء مراسي المراكب عليها وإلقاء النفايات والمخلفات البلاستيكية . كما أن عدم إحكام الرقابة على الصرف الصحي ونظافة الشواطئ يكون له دور في تدهور البيئة البحرية الكويتية .

إن أبرز التلوثات في دولة الكويت تكون نتيجة لحرق آبار النفط التي سببتها حرب الخليج الثانية وامتدت آثار التلوث لتصل إلى بعض الدول المجاورة ، حيث أن عدد الآبار التي تم حرقها بلغ نحو 727 بئر نفطي والذي نتج منه انبعاثات للغازات والمركبات الكيميائية السامة . فبسبب اعتبارها أحد أبرز المشكلات البيئية في الكويت هو لأن آثارها السلبية شملت كل من تلوث البيئة البحرية وتلوث التربة وتدهور بعض الحالات المرضية لدى السكان . علاوة على ذلك فإن البقع الزيتية الناتجة من تسرب النفط قبالة السواحل الكويتية والسعودية - قاربت نحو 128 بقعة زيت - قد شكلت أكبر حادثة انسكاب نفطي في العالم (www.wikipedia.org ، حرائق آبار النفط الكويتية) .

في عام 1974 تم تأسيس الجمعية الكويتية لحماية البيئة بهدف " العمل على حماية البيئة ومكافحة أسباب التلوث ، العمل على إيجاد تفكير علمي وتشريعات قانونية وتنظيمات إدارية تحقق سلامة البيئة ، اتخاذ كافة الإجراءات الوقائية والعلاجية الممكنة ضد التلوث ، حماية مصادر الثروة الطبيعية ، الاهتمام بالنواحي التربوية والإعلامية والاجتماعية والثقافية المتعلقة بالبيئة ، والسعي إلى تحقيق المساهمة الفعالة في توعية المواطن ورفع مستواه العلمي والثقافي في الأمور المتعلقة ببيئته " (keps.org.kw ، أهداف الجمعية الكويتية لحماية البيئة) . وبعام 1980 تم إنشاء مجلس حماية البيئة والذي ألحق بوزارة الصحة ، وبعد ذلك تم إنشاء الهيئة العامة لشئون الزراعة والثروة السمكية بعام 1983 من أجل العمل بالأمور ذات الصلة بالتقدم والتطور الزراعي والمحافظة على الثروة السمكية .

صدر القرار رقم 21 لسنة 1995 لإنشاء الهيئة العامة للبيئة بحيث تكون ملحقة بمجلس الوزراء وصدرت التعديلات عليه تحت رقم 16/96 ، حيث تختص الهيئة العامة لحماية البيئة "بالقيام بكافة الأعمال والمهام الكفيلة بحماية البيئة "(قانون رقم 21 لسنة 1995 بإنشاء الهيئة العامة للبيئة ، مادة رقم 3) . قامت الهيئة العامة لحماية البيئة بتكوين نظام معلومات للرقابة البيئية تحت مسمى " بيئتنا/emisk " بهدف الرفع من مستوى قدرات الهيئة عند القيام في أعمال مراقبة المواقع والأنشطة البيئية عن طريق الاستعانة بنظم المعلومات الجغرافية " GIS " وغيرها من التقنيات .

وبالنسبة للاتفاقيات الدولية والإقليمية التي وقعتها دولة الكويت بشأن حماية البيئة فالمرفق رقم (3) يحصر بعض تلك الاتفاقيات ، وذلك كما جاء في كل من مجلة البيئة الالكترونية (البهبهاني ، 2009-2010) ، والبوابة الالكترونية للرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة (2011) ،

واصدار مجلس الوزراء -الفتوى والتشريع - بعام 2002 بشأن الاتفاقيات والبروتوكولات الدولية والإقليمية التي أبرمتها دولة الكويت في مجال البيئة (ص 17 ، ص 391 ، ص 433) .

- تلخيص دور ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية :

صدر دستور دولة الكويت بتاريخ 1962/11/11 ونصت المادة 151 منه على أن " ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل بقانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة ، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية ، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته " . وبالتالي صدر القانون رقم 30 لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت بحيث تشمل رقابته كافة الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ، البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية ، الهيئات والمؤسسات الشخصية المعنوية العامة ، والشركات أو المؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيب في رأس مالها لا يقل عن 50% منه أو تضمن لها حد أدنى من الأرباح (المادة رقم 5 من قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964) .

وبالنسبة للمراجعة البيئية فإن لديوان المحاسبة صلاحيات للقيام بأعمال المراجعة البيئية وذلك كون أن هذا النوع من المراجعة لا يختلف كثيراً عن الرقابة المالية أو رقابة الأداء ويتم ممارسته من خلال تلك الأنواع الرقابية . وكما ذكر في المحور السابق قد يواجه الديوان صعوبة في اقناع الجهة الخاضعة لرقابته بأن لدى الديوان صلاحيات للقيام بالمراجعة البيئية . ويرجع السبب في ذلك إلى أن وحدة رقابة الأداء في الديوان ليس لها تشريع قانوني صريح ضمن مواد قانون إنشائه ، ولهذا السبب لا تتعاون بعض الجهات الخاضعة للرقابة فيما يخص العمل بتوصيات الديوان المرتبطة بنتائج عملية الفحص .

علاوة على ذلك فإن الخطة الاستراتيجية لديوان المحاسبة عن الفترة 2011-2015 تدعم المراجعة البيئية وتحث على التعاون مع المنظمات الدولية فيما يخص اقتراح وفرض أطر حازمة لعمليات المراجعة البيئية والتركيز على أهمية استخدام الطاقات البديلة ومعالجة النفايات السامة . الهدف الثالث من استراتيجية الديوان يختص بتبادل الخبرات وتقاسم المعرفة ويقضي على الآتي :

- الاستمرار في تبادل التجارب والمعرفة وتنفيذ بعض المهام الرقابية المشتركة مع الأجهزة العليا للرقابة الزميلة وخاصة في مجال مراجعة البيئة .
- تفعيل الاتفاقيات الموقعة مع الأجهزة العليا للرقابة ، من خلال رؤية واضحة لقاسم المعرفة وخاصة في المجالات ذات الاهتمام الدولي ، مثل مكافحة الفساد ، وتفعيل الحوكمة والرقابة البيئية " .

وكما جاء في المقابلات الشخصية فإن مشاركة الديوان بتطوير المعايير المحاسبية التي تضعها المنظمات الدولية بشأن المراجعة البيئية تكون عن طريق منهجية معينة ، وهي بأن تقوم المنظمات بتسليم نسخة أولية لعرضها على الديوان ويقوم الديوان بإبداء رأيه بها ووضع مقترحاته للتحسين منها . ويناقش الديوان اقتراحاته من خلال الاجتماعات الدورية التي تعدها منظمة الاربوساي أو المنظمات الأخرى ، وكذلك من خلال المؤتمرات الدورية التي يتم فيها مناقشة مواضيع التلوث المشتركة بين الدول المجاورة وتقديم توصيات لإيجاد الحلول المناسبة من أجل تقليل مخاطر البيئة وتقليص العقوبات التي تواجه المدققين عند تنفيذ المراجعة البيئية .

بناءً على الدراسة الميدانية وكذلك استناداً على المقالات والمجلات الرقابية ، تم التعرف على أنواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية ، وتبين أن المراجعة البيئية في الديوان تتم

عن طريق نوعين من الرقابة: الرقابة المالية (الإلتزام compliance، المراجعة المالية financial audit) ، و رقابة الأداء . في الرقابة المالية يتم التأكد من مدى صحة تطبيق الجهة الخاضعة للرقابة للمبادئ المحاسبية وكيفية تحديد الأصول والتكاليف والإلتزامات البيئية وتقييمها طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبأن تكون البيانات المالية معبرة . كذلك يتم التأكد من سلامة تنفيذ الجهة الخاضعة للرقابة للعقود البيئية . وبالنسبة لمراجعة الإلتزام فهي تتم عن طريق التأكد من عدم تجاوز الجهة للمعايير والقوانين واللوائح البيئية والحصول على التراخيص البيئية اللازمة لمزاولة أنشطتها وخدماتها . أما في رقابة الأداء فإن ديوان المحاسبة يقوم بإعداد تقارير عن أعمال الجهة الخاضعة للرقابة بحيث تشمل تلك التقارير بحد أدنى على مدى اقتصادية وكفاءة وفعالية برامج الجهة البيئية ، ومدى اتفاق تلك البرامج مع السياسات الحكومية والإلتزام بالقواعد والتشريعات البيئية الصادرة من الدولة . كما يحتوي تقرير رقابة الأداء على نتائج تتعلق بمدى توافق الأهداف التي تضعها الجهة مع مؤشرات ومعايير الأداء البيئية .

التعاون بين ديوان المحاسبة الكويتي والأجهزة العليا للرقابة في المراجعة البيئية يكون عن طريق إعداد وحضور البرامج التدريبية الخاصة بالمراجعة البيئية . كما أن من منظمة الاربوساي تقوم بعقد مؤتمرات سنوية تسهم في نقل الخبرات بين الأجهزة الرقابية ، حيث يقوم كل جهاز أعلى للرقابة بشرح التحديات التي واجهته والأعمال التي تم إنجازها وغيرها من الأمور ذات الصلة بالبيئة . وفي إطار منظمة الاربوساي تم عقد لقاء تدريبي بعنوان " التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية " بدولة الكويت خلال الفترة من 9-13 نوفمبر 2014 والذي شارك فيه نحو " 36 متدرباً من مختلف الأجهزة الرقابية العليا أعضاء منظمة الاربوساي ، وتناول اللقاء للمشاكل البيئية المعاصرة وأهمية التصدي لها رقابياً ومدى اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بالمراجعة البيئية ، إلى جانب المستجدات الرقابية البيئية والمعايير ذات العلاقة والرقابة البيئية

وعلاقتها بالتغير المناخي والتنمية المستدامة والطاقة المستجدة " (مجلة الرقابة ، 2015 ، ص 28) .
بالإضافة لذلك ، عرض ديوان المحاسبة خلال اللقاء التدريبي أمثلة على تجاربه في المراجعة البيئية من
ضمنها موضوع تصريف المخلفات السائلة في مياه البحر .

أصدر ديوان المحاسبة أول تقرير للرقابة البيئية في عام 2002 وتركز موضوع الفحص على التدقيق
البيئي لتقييم الآثار المحتملة على البيئة الكويتية ، يلي ذلك عدة تقارير بيئية أخرى كتقرير التدقيق البيئي
على النفايات الصلبة الصادر بعام 2004 ، والتدقيق البيئي على إدارة النفايات الصادر بعام 2005 ،
والتدقيق على الوضع البيئي لمنطقة علي السالم الصادر بعام 2006 ، والتدقيق البيئي على الإجراءات
الخاصة بسلامة الدواجن المحلية من ميكروب السالمونيلا الصادر بعام 2006 (الفضلي ، جريدة القبس ،
2008) ، بالإضافة للعديد من التقارير البيئية الأخرى .

وسيتم عرض أمثلة لبعض التقارير البيئية الصادرة من ديوان المحاسبة الكويتي :

1 - ملخص تقرير التدقيق على تصريف المخلفات السائلة في مياه البحر الصادر عن رقابة الأداء في
مايو 2008 : " اشتمل مجال الفحص على المعايير والاشتراطات التي وضعتها الهيئة العامة للبيئة
عن المخلفات السائلة ومقارنة نتائج القياسات التي أعدتها الهيئة بالمعايير الموضوعية ، نتائج
الاختبارات الدورية التي تقوم بها الهيئة العامة للبيئة ، الزيارات الموقعية للمختبرات الموجودة بمنطقة
الشعبية . وبالنسبة لأهداف الفحص فتركزت على التحقق من الإلتزام بتطبيق المعايير والاشتراطات
التي وضعتها الهيئة العامة للبيئة عن المخلفات السائلة بمياه البحر ، والوقوف على مدى مطابقة
الأجهزة المتوفرة للمعايرة الدولية ومدى كفاءة الأجهزة في القياس والرصد البيئي ، التحقق من مدى
كفاءة الرقابة البيئية للهيئة العامة للبيئة على تصريف المخلفات السائلة في ضوء تبعية مركز حماية
البيئة لها منذ يونيو 2001 " (تقرير رقابة الأداء بديوان المحاسبة على تصريف المخلفات السائلة

بمياه البحر ، 2008 ، ص 6) . وتوصل فريق التدقيق المعني بعملية فحص تصريف المخلفات السائلة في مياه البحر إلى عدة استنتاجات أهمها هو وجود حالات تلوث بمنطقة الشعبية والبطء في إتخاذ الإجراءات حيال ذلك ، وعدم القدرة على تحديد قياسات رصد تلوث مياه البحر بشكل دقيق نتيجة لتقادم المعدات والأجهزة المستخدمة في عمليات الرصد والمراقبة. بالإضافة إلى ارتفاع درجات تركيز الزيت والملوحة والعبارة ونسبة الأس الهيدروجين عن المعايير الموضوعة ، وانخفاض نسبة الأكسجين المذاب عن المعيار المحدد مما أدى إلى ارتفاع درجة تلوث مياه البحر .

2 - ملخص تقييم الأثر البيئي للبحيرات النفطية في شركة نفط الكويت على التنمية المستدامة الصادر عن رقابة الأداء في أكتوبر 2012 : " يتكون مجال الفحص على الجهود المبذولة بشركة نفط الكويت لتحديد الآثار البيئية للبحيرات النفطية ، وكذا جهود نقطة الارتباط الوطنية الكويتية KNFP خلال الفترة من 2001 حتى 2010 ، بالإضافة إلى المشاريع المرتبط بإعادة تأهيل البيئة " (تقرير رقابة الأداء بديوان المحاسبة بشأن تقييم الأثر البيئي للبحيرات النفطية في شركة نفط الكويت على التنمية المستدامة ، 2012 ، ص 8) . وبالنسبة لأهداف الفحص فتركزت على " تقييم الآثار البيئية للبحيرات النفطية وفق المعايير والمتطلبات القياسية للجنة تعويضات الأمم المتحدة ، والتحقق من فاعلية تنفيذ مشاريع إعادة التأهيل المرتبطة بالبحيرات النفطية " (تقرير رقابة الأداء بديوان المحاسبة بشأن تقييم الأثر البيئي للبحيرات النفطية في شركة نفط الكويت على التنمية المستدامة ، 2012 ، ص 7-8) . وتوصل فريق التدقيق المعني بعملية تقييم الأثر البيئي للبحيرات النفطية إلى عدة استنتاجات أهمها هو استمرار الآثار السلبية الناتجة من البحيرات النفطية حتى تاريخه بحيث تشكل خطر بيئي تمتد آثاره سلبياً على الصحة العامة للسكان ، ولم يتم حتى الآن الانتهاء من معالجة كافة الأمور المتعلقة بتلك البحيرات . كما لم يتبين الاستعانة بخبرات وقدرات شركة نفط الكويت من أجل معالجة ذلك النوع من التلوث البيئي . وامتدت نتائج الفحص إلى عدم الانتفاع من وفرة مياه الأمطار

الساقطة فوق التربة الملوثة والتي امتزجت بها نظير تكدس النفط الخام . أيضاً تبين البطء في تحصيل البيانات الفنية والمالية وعدم الانتهاء من المراقبة البيئية في المواعيد المحددة ، ولا يوجد إلتزام بالمبادئ التوجيهية لبرنامج الأمم المتحدة والذي قد يتسبب بإيقاف العمل نتيجة إيقاف صرف اعتمادات التعويضات لدولة الكويت .

ثانياً : تجارب دول أخرى في مجال المراجعة البيئية :

كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة يقوم بالمراجعة البيئية على حسب أهمية المشاكل والظواهر البيئية والتلوثات التي تتعرض لها كل الدول . التلوث البيئي تتعدد أنواعه وكذا الأسباب المؤدية له ، فبعض الدول يكون التلوث البيئي فيها ناتج من الصناعات ، أما في دول أخرى قد تكون مسبباته نتيجة سوء استغلال الموارد الطبيعية والتأثير على التوازن البيئي للعناصر الحية (الحيوانات والنباتات) أو العناصر غير الحية (التربة والهواء والماء) .

والجدول الآتي يعرض بعض أمثلة تجارب الدول الأخرى في المراجعة البيئية ، وذلك كما جاء في البرنامج التدريبي في ديوان المحاسبة بشأن المراجعة البيئية (الغباري ، 2011 ، ص 19 ، ص 23-24 ، ص 26-28) ، الدراسة التطبيقية على منطقة حلوان الصناعية (البنا ، 2002 ، ص 255-257 ، ص 375) ، مقالة بعنوان " المراجع العام يكشف عن استخدام مواد مسرطنة في تقنية مياه الشرب بالخرطوم " من الموقع الإلكتروني الأخباري سودان تريبون (sudantribune.net ، 2013) ، و مقالة بعنوان " تقرير دائرة المحاسبات لسنة 2011 لحوادث بيئية وصحية واهدار متواصل للمال العام " من الموقع الإلكتروني لجريدة الصباح الاسبوعي (عبداللطيف ، assabah.com.tn ، 2014) :

نتائج التقرير البيئي	موضوع التقرير البيئي	السنة	الدولة
<ul style="list-style-type: none"> - الزيادة في التلوث البيئي للمنطقة نتيجة التوسع في النشاط الصناعي والخدمي دون اتخاذ أي إجراءات وقائية للسيطرة على مصادر الملوثات . - الإصابة بالتحجر الرئوي والتأثير على الصحة العامة نتيجة لوجود ملوثات أخرى بجانب الأتربة المتساقطة والعالقة من أكسيد النيتروجين وأكاسيد الكبريت وغبار السيلكا . - نقص درجة الرؤية وارتفاع حوادث الطريق نتيجة تكون الضباب التي تسببه الأتربة العالقة والدخان . - استنزاف الموارد الاقتصادية وانخفاض مستوى التنمية المستدامة نتيجة الاسراف في استخدام الكهرباء داخل المنطقة . - الجهات المعنية بوضع الخطط والبرامج البيئية والاشراف على تنفيذها والرقابة عليها لا تمارس دورها في مجال حماية البيئة ، وضعف التنسيق بين تلك الجهات . - قصور في توجيه الدعم المقدم من المنظمات الدولية لتحقيق أهداف حماية البيئة . - غياب برامج التوعية البيئية الكافية مما أدى إلى تدني مستوى الوعي البيئي لدى الجمهور . 	<p>وضع البيئة في منطقة حلوان الصناعية</p>	<p>بدأت المشكلة في سنة 1967 وحتى سنة الدراسة التطبيقية في 2002</p>	<p>جمهورية مصر العربية</p>

نتائج التقرير البيئي	موضوع التقرير البيئي	السنة	الدولة
<ul style="list-style-type: none"> - الإفراط في صيد الأسماك غير القانوني مما يؤثر على استدامة الثروة السمكية . - هناك اختلاف كبير في نظم إدارة مصايد الأسماك في الدولتين . - كمية الأسماك التي يتم اصطيادها تفوق مجموع الحصص المتفق عليها . 	<p>إدارة ورقابة مصادر الأسماك في بحر بارنتس وبحر النرويج وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية تنفيذ الاتفاقيات الثنائية التي تستهدف المحافظة والاستخدام الرشيد للثروة السمكية والموارد البحرية الحية .</p>	2007-2006	تدقيق مشترك بين روسيا (غرفة الحسابات في الاتحاد الروسي) والنرويج (مكتب المراجع العام للنرويج)
<ul style="list-style-type: none"> - عدم استيفاء الجهة البيئية لهدفها بشأن المحافظة على أنظمة الدفاع ضد الفيضانات على الرغم من قيامها بعدد من التطويرات في المملكة المتحدة منذ 2001 . - لا يوجد تطور كبير للحالة العامة للأصول وذلك بسبب الزيادة في عدد الأصول التي تتعامل معها الوكالة ، وبأن العديد من أنظمة الدفاع ضد الفيضانات تشمل أصول تعتبر الوكالة غير مسؤولة عن المحافظة عليها . - ضعف في أنظمة المعلومات التي تستخدمها الوكالة للمحافظة على الحماية من الفيضانات . 	<p>بناء عمليات الحماية ضد فيضانات الأنهار والسواحل في إنجلترا والمحافظة عليها</p>	2007-08	المملكة المتحدة (المكتب الوطني للرقابة (NAO)

نتائج التقرير البيئي	موضوع التقرير البيئي	السنة	الدولة
<ul style="list-style-type: none"> - لا توجد دراسات متاحة عن المنطقة شبه القاحلة في البرازيل ، والإجراءات المتخذة من قبل الحكومة لا تأخذ بالإعتبار الآثار المحتملة الناجمة من تغير المناخ . - لا توجد لدى وزارة الزراعة سياسة محددة للتعامل مع المخاطر المحتملة في حال تغير المناخ . - لا يوجد اهتمام كافي لدى الوكالة الوطنية لإدارة المياه بشأن المخاطر المحتملة لتغير المناخ . - لا توجد دراسات على المستوى الوطني عن الآثار المحتملة لتغير المناخ على الساحل البرازيلي ، واقتصر تلك الجهود على المستوى المحلي . 	التغير المناخي	2010-2008	البرازيل (مكتب المراجع العام الخارجي)
<ul style="list-style-type: none"> - اهدار المال العام وسوء التصرف فيه والتلاعب به إلى جانب التجاوزات في الصرف الإداري مما أدى إلى حدوث مخاطر صحية وبيئية بسبب نقص المراقبة في المجال البيئي . - ضعف نسبة التغطية بخدمات التطهير وسكب كميات كبيرة من المياه غير المعالجة بالوسط الطبيعي ، وعدم مطابقة المياه المعالجة للمواصفات التونسية بنسبة كبيرة . 	التقرير العام لدائرة المحاسبات الثامن والعشرين لسنة 2011 (حوادث بيئية وصحية واهدار متواصل للمال العام)	2011	تونس (دائرة المحاسبات)

نتائج التقرير البيئي	موضوع التقرير البيئي	السنة	الدولة
<ul style="list-style-type: none"> - استخدام هيئة مياه الخرطوم لمواد ضارة ومسرطنة تشمل البلمر الصلب والبودرة والكلور . - توريد الهيئة مواد غير مطابقة للمواصفات والمقاييس بجانب تعرضها لخطر تبديد الاموال نتيجة لعدم توفر ضمانات كافية وشروط جزائية بعقود التوريد . - عدم امتلاك الهيئة لمخازن مجهزة للحفاظ على المواد المستخدمة في تنقية المياه التي تتعرض للمواد السامة مما يشكل خطر على العاملين بالهيئة والمناطق المجاورة . - عدم التزام العاملين باستخدام أدوات السلامة كلبس القفازات والكمادات عند فتح اسطوانات غاز الكلور أو عند تشغيل المحطة وصيانتها . 	استخدام مواد مسرطنة في تنقية مياه الشرب بالخرطوم (هيئة مياه الخرطوم)	2013	جمهورية السودان (ديوان المراجع القومي)

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

يتكون المحور الخامس من خلاصة المناقشات التي تمت خلال المقابلات الشخصية ، يليه عرض للنتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال الأدبيات والكتب والمقالات ومختلف المصادر المشار إليها في المحاور السابقة . وتم الحرص على أن يكون هناك تطابق بين فرضيات البحث وبين النتائج والتوصيات المقترحة للتغلب على تحديات المراجعة البيئية .

أولاً : الدراسة الميدانية (المقابلات الشخصية) :

الدراسة الميدانية في هذا البحث تتكون من المقابلات الشخصية مع مختصين وذو خبرة في المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة . الهدف من تلك المقابلات الشخصية هو التعرف بشكل خاص على المشكلات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي وتجربته في المراجعة البيئية ، حيث أن المصادر المتعلقة بالتحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية متعددة بخلاف المصادر عن ديوان المحاسبة . وبذلك تم تحديد أسئلة المقابلة الشخصية لتعزيز البحث بالمعلومات المطلوبة بهذا الشأن ، ويكون ملخص المقابلات الشخصية كالآتي :

- المقابلة الشخصية (1) :

مقابلة مع السيد/ أيمن الغباري المستشار المالي بوحدة الرقابة على الأداء بديوان المحاسبة الكويتي ، وهو أحد أعضاء الهيئة التدريبية في اللقاء التدريبي بشأن موضوع التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في المراجعة البيئية والمنعقد باستضافة ديوان المحاسبة الكويتي خلال الفترة من 9-13 نوفمبر 2014 .

1 - ما هي الأدلة والمعايير الرقابية والمحاسبية التي يتبعها ديوان المحاسبة الكويتي فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

يتبع ديوان المحاسبة عدة معايير كـمعيار ISO 14000 والمعايير الصادرة من منظمة الإنتوساي . كما أن لجنة الـ WGEA تعتبر من أهم اللجان التي تنشر الإصدارات بشأن المراجعة البيئية . كذلك يتبع الديوان الإصدارات الصادرة من قبل منظمتي الآسوساي والأربوساي . أيضاً فإن دليل التدقيق على الأداء يحتوي على جزء مهم فيما يخص الرقابة البيئية .

2 - هل لديوان المحاسبة الصلاحيات الكافية للقيام بعملية المراجعة البيئية ؟

بالتأكيد لديوان المحاسبة الصلاحيات للقيام بالمراجعة البيئية وذلك لأنه عند تعريف المراجعة البيئية يتبين من أنها لا تختلف عن المراجعات التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة سواء الرقابة المالية أو رقابة الأداء ، وبالتالي تُمارس المراجعة البيئية بالديوان من خلال كل من الرقابة المالية ورقابة الأداء .

3 - ما هي أبرز التقارير الرقابية التي أصدرها ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

تم إصدار العديد من التقارير البيئية والتي يمكن الاطلاع عليها من خلال بوابة الديوان الالكترونية (الدروازة) الخاصة بموظفي ديوان المحاسبة . ومن ثم ترفع تلك التقارير للجهات ذات العلاقة كبلدية الكويت ، وزارة الأشغال ، الهيئة العامة لشئون الزراعة والثروة السمكية ، والهيئة العامة للبيئة .

4 - هل يتم الأخذ بملاحظات الديوان بشأن نتائج أعمال المراجعة البيئية للجهات الخاضعة لرقابته وهل

يتم فرض الغرامات ومحاسبة المخالفين من قبل السلطات المختصة بالدولة ؟

بعد أن يقوم ديوان المحاسبة بإصدار تقاريره ، يتم إعطاء الجهة الخاضعة للرقابة مدة بحدود ثلاثة سنوات للعمل بتوصيات الديوان . أما بالنسبة لمحاسبة المسؤولين عن التجاوزات البيئية فهي مرتبطة بالجهة ذاتها ، حيث أن دور ديوان المحاسبة هو الكشف للجهة الخاضعة لرقابته عن نتائج الفحص وإعطاء التوصيات . كما أن أحد الإجراءات التي تقوم بها وحدة الرقابة على الأداء هو عقد اجتماع أولي مع الجهة الخاضعة للرقابة لمناقشة التقرير البيئي والتوصل إلى إتفاق مع الجهة بما يجب أن يكون على حسب موضوع الفحص . ميزة التقارير التي تعدها وحدة الرقابة على الأداء هو بأن التقارير الصادرة منها لا تُعد سنوياً فقط بل تُعد على حسب الموضوع وعلى حسب ظهور المشكلة البيئية ومن ثم متابعتها ، وذلك على عكس الرقابة المالية التي تنتهي تقاريرها بإنهاء السنة المالية .

5 - هل هناك تعاون ما بين ديوان المحاسبة والأجهزة الرقابية الأخرى فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

التعاون ما بين ديوان المحاسبة الكويتي والأجهزة العليا للرقابة الزميلة يكون في صورة برامج تدريبية وذلك من خلال عمل زيارات دورية يتم عن طريقها مناقشة التحديات التي تواجه الجهاز الرقابي في المراجعة البيئية وعرض تجربة الجهاز في المراجعة البيئية . حيث أن من السلبيات التي تواجه الديوان في المراجعة البيئية هي عدم تنفيذ مراجعة بيئية مشتركة مع الأجهزة العليا للرقابة وعدم وجود تبني للمواضيع البيئية المشتركة ، إلا أن هناك توجه من قبل الأجهزة العليا للرقابة للسعي بتنفيذ عمليات رقابية مشتركة .

6 - ما هو دور ديوان المحاسبة فيما يتعلق بتطوير المعايير المحاسبية التي تضعها المنظمات الدولية ؟

بعد أن يتم إصدار مسودة المعيار من المنظمات الدولية التي يشارك ديوان المحاسبة في عضويتها تُعرض المسودة على الديوان لكي يبدي رأيه بها ، ومن ثم تقوم المنظمات الدولية بدراسة جميع آراء الأجهزة العليا للرقابة والتعديل على المعيار بناءً على أنسب المقترحات .

7 - هل هناك تعاون ما بين ديوان المحاسبة والجمعيات المهنية المتعلقة بحماية البيئة من التلوث (كالجمعية الكويتية لحماية البيئة) أو مع الأجهزة الحكومية ذات الإختصاص بحماية البيئة ، وذلك من أجل الاستفادة من خبراتهم فيما يتعلق بالمشاكل البيئية والتشريعات القانونية والتنظيمات الإدارية ذات الصلة بالبيئة ؟

لا يوجد تعاون مكتوب أو موثق ولكن يتم الاستفادة من إصداراتهم في حال كانت البيانات موثقة من قبل الأجهزة المختصة بالبيئة في دولة الكويت . كذلك يتم الاستعانة ببعض الأجهزة الحكومية الأخرى ذات الاختصاص بالمواضيع البيئية مثل معهد الكويت للأبحاث العلمية والهيئة العامة للبيئة والإدارات البيئية في كل من بلدية الكويت ووزارة الصحة ، لأن تلك الأجهزة هي التي تصدر عن طريقها الاشتراطات البيئية والتي تقاس عليها مؤشرات التلوث البيئي .

8 - هل يتم الاستعانة بخبراء أو استشارات خارجية أخرى ضمن أعمال المراجعة البيئية بالديوان ؟
نعم ، يتم الاستعانة بخبراء واستشارات خارجية عندما يستدعي الأمر ذلك . آخر موضوع بيئي تم الاستعانة به باختصاصيين خارج الديوان هو ما يتعلق بموضوع التحقق من المختبرات الطبية ومعايرة الأجهزة الطبية ، حيث تم الاستعانة بدكتور التحاليل لتقديم الاستشارة بهذا الموضوع .
بالإضافة لذلك تم الاستعانة بخبراء من معهد الكويت للأبحاث العلمية من أجل موضوع التحقق من البحيرات النفطية .

9 - هل المراجعة البيئية في الديوان مقتصرة على الرقابة المالية أو رقابة الأداء ؟

في ديوان المحاسبة يتم ممارسة المراجعة البيئية عن طريق الرقابة المالية ورقابة الأداء . تقرير الرقابة المالية يتكون من عنصرين أساسيين هما الإلتزام compliance و التدقيق المالي financial audit ، حيث يقوم المدقق بالتحقق من مدى إلتزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين والنظم وإن كانت بياناتها المالية معبرة . أما تقرير رقابة الأداء فيتكون من ثلاثة أجزاء رئيسية : كفاءة الأداء (المدخلات والمخرجات للجهة الخاضعة للرقابة) ، الفعالية وهي مرتبطة بخطط الجهة ، والجزء الثالث يتعلق بمدى إلتزام الجهة بالقواعد والتشريعات والمعايير المرتبطة بالبيئة والصادرة عن دولة الكويت . وإذا تبين وجود مخالفات مالية عند الفحص من خلال رقابة الأداء ، فيتم التطرق للبعد المالي في التقرير مع التركيز على الجزئية المتعلقة بالإلتزام واتباع الجهة للاشتراطات البيئية .

10- ما هي التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وما هي مقترحات التغلب

عليها من وجهة نظرك ؟

التحديات التي يواجهها ديوان المحاسبة في المراجعة البيئية تتشابه مع التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة ، فبعض تلك التحديات هي عدم وجود كفاءات وعناصر للقيام بالمراجعة البيئية ، لا يوجد موارد بشرية كافية ومؤهلة ، تدارج وضعف البيانات المتوفرة بشأن البيئة ويوجد اختلاف في القياسات الصادرة من الأجهزة المختصة بالدولة نتيجة ضعف الكفاءات وعدم بذل الاهتمام عند أخذ العينات مما يؤدي إلى عدم دقتها ، وعدم اهتمام الجهات بموضوع التلوث البيئي .

11- هل هناك خبرات كافية لدى مدققي الديوان فيما يخص المراجعة البيئية و هل هناك برامج تدريبية

كافية بهذا الشأن؟ وهل تؤيد/تؤيدون إنشاء وحدة خاصة بديوان المحاسبة تختص بالمراجعة البيئية ؟

يوجد برامج تدريبية تعقد سنوياً لكل قطاعات الديوان فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ، ولكن يعتمد ذلك على مدى اهتمام المدققين بالمشاركة في تلك البرامج التدريبية . وبالنسبة لإنشاء وحدة مختصة بالمراجعة البيئية بالديوان ، فإن لدى ديوان المحاسبة لجنة للبيئة تمارس تلك الأعمال .

12- من يتحمل مسؤولية حماية البيئة بشكل رئيسي في الكويت من وجهة نظرك ؟

بالدرجة الأولى تكون مسؤولية حماية البيئة من قبل الأجهزة الحكومية وهيئة حماية البيئة ولكن كل فرد بالمجتمع له دور في المحافظة على البيئة ، لذلك فإن التوعية البيئية مهمة للتحكم بكيفية استهلاك الموارد الطبيعية والحد من استنزافها .

13- هل للجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وعي كافي بالأمر المتعلقة بالبيئة وكيفية احتساب

التكاليف البيئية ؟

لا يوجد وعي كافي بالأمر المتعلقة بالبيئة عند بعض الجهات الخاضعة لرقابة الديوان . صدر القانون رقم 42 لسنة 2014 بشأن البيئة الكويتية ، حيث بدأ بإعطاء صلاحيات للهيئة العامة للبيئة لتمارس دورها في حماية البيئة والتشديد على العقوبات وكذلك إعطاء الهيئة الضبطية القضائية . فالقانون رقم 42 لسنة 2014 سيساهم في نشر الوعي البيئي لدى الجهات الخاضعة للرقابة .

أما بشأن كيفية احتساب التكاليف البيئية فهي تعتبر إحدى التحديات نتيجة صعوبة تحديدها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة . التكاليف البيئية تتكون من جزئين : تكلفة مباشرة مرتبطة بإصلاح البيئة ، وتكلفة الضرر البيئي والذي يصعب تحديده . إن الجهات التي يكون لديها معدل التلوث عالي - كالصناعات النفطية - تفصح كاملاً عن ما تم انفاقه ولكن لا يتم الإفصاح عن الضرر البيئي وتكاليفه ، وهو يعتبر جزء من التكلفة فعدم الإفصاح عنه قد يؤثر على صحة قائمة الدخل . لذلك

من المهم إلتزام الجهات بتحديد تكاليف الضرر البيئي وبأن تتحملها من أجل الحد من الأضرار البيئية لما لها من تأثير سلبي على المجتمع والإنتاج .

- المقابلة الشخصية (2) :

مقابلة مع السيد/ أمانة الشايح كبير مدققين في إدارة الرقابة على الجهات الملحقة للخدمات العامة بديوان المحاسبة الكويتي ، وهي أحد أعضاء الهيئة التدريبية في اللقاء التدريبي بشأن موضوع التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في المراجعة البيئية والمنعقد باستضافة ديوان المحاسبة الكويتي خلال الفترة من 9-13 نوفمبر 2014 .

1 - ما هي الأدلة والمعايير الرقابية والمحاسبية التي يتبعها ديوان المحاسبة الكويتي فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

يتم اتباع المعايير التي تصدرها المنظمات الدولية - كمنظمة الإنتوساي ، ومنظمة الأسوساي ، ومنظمة الأربوساي - بالإضافة لاتباع توجيهات اعلان ليما الذي يهدف إلى إيضاح الأسس العملية حول الرقابة المالية العامة ، وكذلك اتباع ما تصدره لجنة ال WGEA .

2 - هل لديوان المحاسبة الصلاحيات الكافية للقيام بعملية المراجعة البيئية ؟
للدیوان صلاحيات ولكن قد يواجه مدققي الديوان صعوبة في اقناع الجهة الخاضعة للرقابة من أن للدیوان الصلاحيات لممارسة دوره الرقابي في المراجعة البيئية وذلك لأن وحدة الرقابة على الأداء لا تُمارس بشكل واضح ضمن التشريع القانوني لإنشاء الديوان .

3 - ما هي أبرز التقارير الرقابية التي أصدرها ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

يوجد العديد من التقارير البيئية والتي يمكن الاطلاع عليها في بوابة الدروازة الالكترونية أو من مكتبة ديوان المحاسبة . ومن التقارير البيئية المهمة هو تقرير الآثار البيئية لظاهرة المد الأحمر وتقرير المخلفات السائلة في مياه البحر .

4 - هل يتم الأخذ بملاحظات الديوان بشأن نتائج أعمال المراجعة البيئية للجهات الخاضعة لرقابته وهل

يتم فرض الغرامات ومحاسبة المخالفين من قبل السلطات المختصة بالدولة ؟

الهيئة العامة للبيئة لها دور أساسي في محاسبة المخالفين ، كما على الهيئة العامة للبيئة الاستفادة من تقارير ديوان المحاسبة وما يتضمنه من نتائج عن الفحص البيئي والتجاوزات البيئية .

5 - هل هناك تعاون ما بين ديوان المحاسبة والأجهزة الرقابية الأخرى فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ؟

لا يوجد تعاون أو تنفيذ مراجعة مشتركة حتى تاريخه ، ولكن هناك توجه بهذا الشأن خاصة للقيام بعملية مراجعة مشتركة مع الأجهزة الرقابية بدول الخليج لتبني مواضيع المشاكل البيئية المتشابهة .

6 - ما هو دور ديوان المحاسبة فيما يتعلق بتطوير المعايير المحاسبية التي تضعها المنظمات الدولية ؟

يقدم ديوان المحاسبة اقتراحاته بشأن المعايير الصادرة من خلال الاجتماعات الدورية التي تعدها المنظمات الدولية ، وأيضاً من خلال المؤتمرات والبرامج التدريبية عن طريق تقديم أوراق عمل وتوصيات ليتم مناقشتها .

7 - هل هناك تعاون ما بين ديوان المحاسبة والجمعيات المهنية المتعلقة بحماية البيئة من التلوث

(كالجمعية الكويتية لحماية البيئة) أو مع الأجهزة الحكومية ذات الاختصاص بحماية البيئة ، وذلك من أجل الاستفادة من خبراتهم فيما يتعلق بالمشاكل البيئية والتشريعات القانونية والتنظيمات الإدارية ذات الصلة بالبيئة ؟

من أمثلة التعاون هو تعاون ديوان المحاسبة مع جمعية الخط الأخضر عن طريق رقابة الأداء من أجل تبادل المعلومات . وكذلك استعانة الديوان بما يتم إصداره من بيانات موثقة من جمعية حماية البيئة (بيئتنا) وقد يقوم الديوان بعقد ورش عمل تضم الأطراف المختصة بالبيئة بدول الكويت - كالجمعية الكويتية لحماية البيئة ، الهيئة العامة للبيئة ، وزارة الصحة ، بلدية الكويت - لمناقشة المشاكل البيئية في الكويت عندما يستدعي الأمر ذلك .

8 - هل يتم الاستعانة بخبراء أو استشارات خارجية أخرى ضمن أعمال المراجعة البيئية بالديوان ؟
من الممكن الاستعانة بخبرات خارجية في حال الحاجة إلى ذلك .

9 - هل المراجعة البيئية في الديوان مقتصرة على الرقابة المالية أو رقابة الأداء ؟
تُنَفَّذُ المراجعة البيئية بالديوان عن طريق رقابة الأداء وربطها بالرقابة المالية .

10 - ما هي التحديات التي تواجه ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية وما هي مقترحات التغلب عليها من وجهة نظرك ؟

من التحديات هو أن قانون إنشاء ديوان المحاسبة ليس به تشريع واضح لرقابة الأداء ، حيث أنها جزء مهم في إصدار التقارير البيئية ولذلك يجب تفعيل دور تقارير الديوان البيئية . كما لا يوجد تعاون بارز في مجال البيئة بين إدارات الديوان الداخلية كتعاون رقابة الأداء مع بقية إدارات الديوان الداخلية . كذلك من التحديات هو عدم قدرة الجهات الخاضعة للرقابة من تحديد تكلفة الضرر البيئي وذلك لصعوبة قياسها مالياً .

11 - هل هناك خبرات كافية لدى مدققي الديوان فيما يخص المراجعة البيئية وهل هناك برامج تدريبية كافية بهذا الشأن؟ وهل تويد/تويدين إنشاء وحدة خاصة بديوان المحاسبة تختص بالمراجعة البيئية ؟

لا يوجد خبرات كافية لدى مدققي الديوان وقد تكون مهارات المراجعة البيئية اجتهد شخصي من المدققين ، كما لا توجد برامج تدريبية كافية بشأن المراجعة البيئية . أما بالنسبة لإنشاء وحدة خاص بالديوان تختص بالمراجعة البيئية فإنه من الجيد أن تكون هناك وحدة خاصة بالديوان للمراجعة البيئية.

12- من يتحمل مسؤولية حماية البيئة بشكل رئيسي في الكويت من وجهة نظرك ؟

الجهات الحكومية المسؤولة عن البيئة هي التي لها مسؤولية رئيسية في حماية البيئة (الهيئة العامة للبيئة ، بلدية الكويت ، الهيئة العامة لشئون الزراعة والثروة السمكية ، وزارة الصحة) ، كذلك فإن لوزارة التربية دور مهم في نشر الوعي البيئي . حيث أن الأفراد مسئولين عن حماية البيئة ، والقصور في التوعية البيئية سيؤثر على وعي الأفراد واهتمامهم بالمحافظة على البيئة وتقدير مدى خطورة التلوث البيئي على المدى البعيد . بالإضافة لذلك فإن لديوان المحاسبة دور في حماية البيئة عن طريق تسليط الضوء على المشاكل البيئية .

13- هل للجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وعي كافي بالأمور المتعلقة بالبيئة وكيفية احتساب التكاليف البيئية ؟

لا يوجد لدى الجهات الخاضعة للرقابة وعي كافي بالأمور البيئية وكيفية احتساب التكاليف البيئية .

ثانياً : النتائج والتوصيات :

- النتائج :

1- في بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يتم إعطاء الملاحظات ذات الأثر المالي أهمية أكبر من الملاحظات ذات الأثر البيئي نتيجة لعدم وجود وعي كافي بالأثار السلبية التي قد تنتج من

التلوث البيئي سواء على المدى القريب أو المدى البعيد . بالإضافة لذلك فإن غياب الوعي البيئي يمتد ليصل للجهات الخاضعة للرقابة أو إلى كل جهة في الدولة يكون لديها أنشطة ذات تأثير سلبي - مباشر أو غير مباشر - على البيئة ، ومن ثم قيام تلك الجهات باستنزاف الموارد الطبيعية وإلقاء مخلفات صناعاتها مُشكلةً لتلوثات بيئية هائلة يصعب معالجتها .

2 - بعد الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بالمراجعة البيئية تبين وجود تحديات تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة خاصة فيما يتعلق بعدم وجود معايير كافية في المراجعة البيئية ، وصعوبة تحديد الجهات الخاضعة للرقابة للتكاليف البيئية . وكذلك بالنسبة لصعوبة تقدير تلك الجهات لمصروفاتها وأرباحها البيئية بشكل كمي دقيق مما يُصعب على الجهاز الرقابي من مراجعتها وفحصها . لكن بالنسبة لديوان المحاسبة الكويتي فذلك التحدي لم يمنع من إصدار التقارير البيئية .

3 - الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي يكون لديها تشريع قانوني واضح لإعطائها صلاحيات الرقابة المالية ورقابة الأداء تكون مصرحة لممارسة المراجعة البيئية وذلك لأنها لا تختلف عن الرقابة المالية ورقابة الأداء ويمكن ممارستها من خلال تلك الرقابات . وبالنسبة لديوان المحاسبة الكويتي فقانون إنشائه لا ينص صراحةً على تضمين رقابة الأداء ضمن صلاحياته وبذلك قد يواجه صعوبة في اقناع الجهات الخاضعة للرقابة من تقبل التقارير البيئية الصادرة من وحدة الرقابة على الأداء والأخذ بالنتائج والتوصيات .

4 - بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقوم بالتعاون فيما بينها في المواضيع البيئية ، إلا أنه بالنسبة لديوان المحاسبة الكويتي فلا توجد عمليات مراجعة بيئية مشتركة بينه وبين الأجهزة الرقابية المجاورة ، ولا يوجد تبني للمشاكل والقضايا البيئية المشتركة بينهم .

5 - أحد التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة هي عدم وجود مدققين مؤهلين للقيام بالمراجعة البيئية وعدم وجود برامج تدريبية كافية ، ويواجه ديوان المحاسبة الكويتي التحدي ذاته .

6 - لا يوجد تعاون كافي ما بين وحدة الرقابة على الأداء وبقية الإدارات للرقابة المالية بديوان المحاسبة فيما يخص المراجعة البيئية .

7 - ليس هناك تعاون مكتوب وموثق بين ديوان المحاسبة الكويتي والأجهزة الحكومية المختصة بحماية البيئة بدولة الكويت ، إلا أن ذلك لا يمنع الديوان من الاستفادة من بياناتهم البيئية الموثقة أو من عقد اجتماعات معهم عندما يستدعي الأمر لذلك . لكن أحياناً يواجه الديوان صعوبة في إعداد التقارير البيئية وذلك عندما يكون هناك ضعف وتدرج في القياسات والبيانات البيئية الصادرة من الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة .

8 - دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة غير كافي في حماية البيئة ، حيث أن التقارير البيئية لا تُشكل أهمية إذا لم يكن هناك توقيع للعقوبات والغرامات من قبل الأجهزة ذات السلطة القضائية لمحاسبة المخالفين . كما أن صدور القانون رقم 42 لسنة 2014 يعطي صلاحيات للهيئة العامة للبيئة من أجل فرض سلطاتها القضائية على المخالفين . كذلك فإن محاسبة المسؤولين عن التلوث البيئي لا يكون فقط عن طريق الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة بل يقع ذلك أيضاً على عاتق الإدارات المختصة بالجهة الخاضعة للرقابة لمحاسبة المسؤولين عن التجاوزات البيئية .

- التوصيات :

- 1 - يجب إعطاء المزيد من الاهتمام بالمراجعة البيئية والسعي إلى العمل بالنتائج والتوصيات الصادرة من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . كما يجب العمل على نشر ثقافة الوعي البيئي لدى الأفراد والمؤسسات وكافة الجهات التي يكون لديها نشاطات وصناعات وخدمات تؤثر على الموارد الطبيعية.
- 2 - على الأجهزة العليا للرقابة المشاركة في إبداء آرائهم بشأن المعايير المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة البيئية من أجل تطويرها وتحسينها لكي تخدم مدققي الأجهزة الرقابية عند تنفيذ المراجعة البيئية . كذلك يجب أن تسعى المنظمات الدولية إلى إصدار قواعد محاسبية مفصلة وواضحة بشأن كيفية تقدير الجهات للمصروفات والأرباح المتعلقة بالبيئة ، وكيفية تحديد التكاليف المرتبطة بإصلاح البيئة وتحديد تكاليف الضرر البيئي .
- 3 - من المهم أن يكون للجهاز الأعلى للرقابة صلاحيات كافية وتشريع قانوني ينص صراحةً على أن تكون المراجعة البيئية من ضمن اختصاصات الجهاز الرقابية بمختلف أنواعها (رقابة مالية ورقابة الأداء) . بالنسبة لديوان المحاسبة الكويتي فيجب تفعيل دور تقاريره البيئية عن طريق وضع تشريع واضح لرقابة الأداء ضمن مواد قانون إنشاءه .
- 4 - الحرص على تنفيذ عمليات مراجعة بيئية مشتركة وتبني مواضيع المشاكل البيئية المتشابهة بين الدول المجاورة ، وعمل نقاشات بين الأجهزة الرقابية لعرض تجاربهم في المراجعة البيئية ومناقشة التحديات لإيجاد الحلول المناسبة وتجنب العقبات مستقبلاً .
- 5 - توفير موارد بشرية مؤهلة لتنفيذ المراجعة البيئية والحرص على التدريب والتعليم المستمر عن طريق اشراك المدققين في البرامج التدريبية وتحفيزهم على المشاركة في مسابقات البحوث التي ينظمها الجهاز الرقابي أو التي تنظمها المنظمات الدولية من أجل إثراء معلوماتهم بمختلف المواضيع الرقابية

وتتمية مهاراتهم الكتابية . كما يجب على الجهاز الرقابي حث المدققين على بذل المزيد من العناية فيما يخص المواضيع البيئية وعدم التركيز فقط على الملاحظات ذات الأثر المالي .

6 - الحصول على مزيد من التعاون ما بين الإدارات الداخلية في ديوان المحاسبة الكويتي عند تنفيذ المراجعة البيئية كتعاون وحدة الرقابة على الأداء مع إدارات الرقابة المالية من أجل تعزيز مخرجات وتقارير الديوان .

7 - الاستفادة من خبرات الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة والاستعانة بالمعلومات والبيانات والقياسات البيئية الصادرة من تلك الأجهزة مع التأكد من أن تلك البيانات موثقة ومُحدثة .

8 - الاهتمام بتقارير ديوان المحاسبة البيئية وأن تقوم الأجهزة الخاضعة للرقابة ببذل المزيد من الجهد من أجل العمل على توصيات الديوان لإصلاح الضرر البيئي بسرعة وبأقل تكلفة ممكنة وتجب التجاوزات البيئية في المستقبل . أيضاً ، على الأجهزة الحكومية التي يكون لديها ضبطية قضائية بتوقيع العقوبات والغرامات على المخالفين ، كما على الأجهزة الحكومية المختصة بالبيئة أن تصدر اشتراطات بيئية واضحة بحيث تغطي كافة الجوانب البيئية الواجب الإلتزام بها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة .

قائمة المصادر

- أبو بكر البنا ، "دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي : دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية " ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد 27 ، جامعة الأزهر ، القاهرة ، 2002 ، ص 255-257 ، ص 316 ، ص 329-331 ، ص 375 ، ص 378 .
- أحمد الفضلي ، "تجاهل التشريعات البيئية يفاقم المشاكل في الكويت" ، جريدة القبس ، دولة الكويت ، 2008/3/19 .
- أحمد فرغلي ، لقاء تدريبي "أسس ومعايير الرقابة على البيئة : الأسس العلمية والعملية للمحاسبة والمراجعة المالية البيئية" ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2004 ، ص 19 .
- استراتيجية ديوان المحاسبة 2011-2015 ، دولة الكويت ، الهدف الثالث من الاستراتيجية.
- البوابة الالكترونية للرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة ، "التنمية المستدامة : الاتفاقيات والمعاهدات والبروتوكولات الدولية والإقليمية المتعلقة بالتنمية المستدامة التي وقعت أو صادقت عليها المملكة" ، المملكة العربية السعودية ، 2011 .
- المعجم الوجيز المبسط ، دار الكتاب ، الطبعة الأولى ، دولة الكويت ، 1993 .
- المعيار الدولي ISSAI 5110 ، "توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي" ، مجموعة عمل الإنتوساي لرقابة البيئة ، 2001 ، ص 5 ، ص 7 ، ص 18-19 ، ص 21 ، ص 35-40 .
- الهام الناصر ، "التحفيز والرضا الوظيفي" ، مجلة التدريب والتقنية ، العدد 168 ، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني ، المملكة العربية السعودية ، 2013 .
- ايمان عبداللطيف ، "تقرير دائرة المحاسبات لسنة 2011 لحوادث بيئية وصحية وإهدار متواصل للمال العام" ، جريدة الصباح الاسبوعي www.assabah.com.tn ، 2014 .

- أيمن الغباري ، البرنامج التدريبي "المراجعة البيئية" ، ديوان المحاسبة الكويتي ، دولة الكويت ، 2011 ، ص 10-11 ، ص 13-14 ، ص 19 ، ص 23-24 ، ص 26-28 .
- أيمن الغباري ، اللقاء التدريبي "التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية" ، ديوان المحاسبة ، دولة الكويت ، 2014 ، ص 148 .
- بلدية الكويت ، موجز ورقة عمل الدراسات البيئية : "تطوير وتحديث المخطط الهيكلي الثالث لدولة الكويت" ، دولة الكويت ، 2004 ، ص 1-2 .
- بهيجة البهبهاني ، "المحميات الطبيعية في دولة الكويت" ، مجلة البيئة الالكترونية ، العدد الثاني ، لجنة البيئة ، دولة الكويت ، 2009-2010 ، الجزء الذي يخص "الاتفاقيات الدولية الثنائية والجماعية التي ارتبطت بها دولة الكويت بيئياً حتى نهاية مايو 2003" .
- حسين هلاي ، "ندوة الرقابة المالية وتقويم أداء التنظيمات الحكومية ، ورشة عمل تقييم الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي : دور واحتياجات أجهزة الرقابة العليا في مجال مراجعة البيئة" ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2006 ، ص 3 ، ص 8 .
- دستور دولة الكويت ، 1962 ، المادة (151) .
- ديوان المحاسبة ، "منظمات وأجهزة رقابية : التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية في إطار الأربوساي" ، مجلة الرقابة ، العدد 40 ، دولة الكويت ، 2015 ، ص 28 .
- ديوان المحاسبة ، تقرير رقابة الأداء "تصريف المخلفات السائلة بمياه البحر" ، 2008 ، ص 6 .
- ديوان المحاسبة ، تقرير رقابة الأداء "تقييم الأثر البيئي للبحيرات النفطية في شركة نفط الكويت على التنمية المستدامة" ، 2012 ، ص 7-8 .
- ديوان المراقبة العام ، اللقاء التدريبي "أساليب وتقنيات المراجعة البيئية" ، المملكة العربية السعودية ، 2005 ، ص 3 ، ص 25 .

- رادة دريباتي ، دراسة ميدانية "دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي" ، جامعة تشرين ، قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد ، سوريا ، 2009 ، ص 48-53 .
- سودان تريبيون www.sudantribune.net ، مقالة الكترونية "المراجع العام يكشف عن استخدام مواد مسرطنة في تنقية مياه شرب الخرطوم" ، 2013 .
- قانون إنشاء ديوان المحاسبة لدولة الكويت رقم (30) لسنة 1964 ، مادة (5) .
- قانون رقم (21) لسنة 1995 بإنشاء الهيئة العامة للبيئة ، دولة الكويت ، المادة (3) .
- قانون رقم (42) لسنة 2014 في شأن إصدار قانون حماية البيئة ، دولة الكويت ، المادة (3) .
- مجلس الوزراء : الفتوى والتشريع ، "الاتفاقيات والبروتوكولات الدولية والاقليمية التي أبرمتها دولة الكويت في مجال البيئة" ، الجزء الأول : البيئة البحرية ، دولة الكويت ، 2002 ، ص 17 ، ص 391 ، ص 433 .
- موسوعة الزاد للعلوم والتكنولوجيا ، مطابع ديداکو ، برشلونة ، اسبانيا ، 1995 ، ص 1150 .
- يوسف جربوع ، "مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية" ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 83 ، المجلد 28 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق ، 2006 ، ص 27-28 .
- المعيار ISO 14001 ، "نظم الإدارة البيئية" ، <http://www.environmentalmanagementsystem.com.au/what-is-an-environmental-management-system.html> .
- المعيار ISO 14010 ، "القواعد العامة للتدقيق على نظم الإدارة البيئية" ، http://www.intellex.info/public/eqhs_tools/ems/14010.asp .

- ISO 14000 Family of International Standards “Environmental Management” , year 2009 , pages 6-7 .
- ISO 14011 “Guideline for environmental auditing : Auditing of environmental management systems” ,
http://www.intellex.info/public/eqhs_tools/ems/14010.asp .
- ISO 14012 “Guideline for environmental auditing : qualification criteria for environmental auditors” ,
http://www.intellex.info/public/eqhs_tools/ems/14010.asp .
- International Auditing Practice Statement 1010 , “The Consideration Of Environmental Masters In The Audit Of Financial Statements” ,
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b007-2010-iaasb-handbook-iaps-1010.pdf> .
- www.wikipedia.org , “ حرائق آبار النفط الكويتية ” .
- www.keps.org.kw , “ أهداف الجمعية الكويتية لحماية البيئة ” .

المرفقات

مرفق (1)

بعض المعايير ذات الصلة بالمعيار الدولي ISO 14000 الخاص بالإدارة البيئية

وصف المعيار	رقم المعيار
يقدم ارشادات حول كيفية تقييم الهيئة لأدائها البيئي .	ISO 14031
يشمل هذا المعيار على مجموعة من المنهجيات المختلفة للملصقات البيئية eco-label (الملصقات البيئية تعتبر نظام لوضع العلامات على المنتجات الغذائية والاستهلاكية) والتصريحات البيئية ، والمطالبات البيئية المعلنة ، والمعلومات البيئية من الناحية الكمية ذات الصلة بالمنتجات والخدمات .	ISO 14020
يوفر هذا المعيار توجيهات بشأن مبادئ دراسات تقييم دورة الحياة Life-cycle Assessment (LCA) عبارة عن تقنية تستخدم لتقييم الآثار البيئية المرتبطة بجميع مراحل حياة المنتج (بحيث تعلن الهيئات عن المعلومات المتعلقة بكيفية الحد من التلوث البيئي لمنتجاتهم وخدماتهم .	ISO 14040
الأجزاء 1 و 2 و 3 من هذا المعيار تختص في فحص موضوع غازات الاحتباس الحراري Greenhouse Gas ، وتبين تلك الأجزاء مجموعة من المتطلبات التي تساعد الهيئات وأنصار مشاريع خفض انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من أن يحققون أهدافهم المنشودة بشأن حماية البيئة .	ISO 14064

وصف المعيار	رقم المعيار
يحتوي هذا المعيار على المبادئ التوجيهية والأمثلة بشأن التواصل البيئي Environmental Communication ، ويساعد الشركات على خلق رابط مع أصحاب المصلحة الخارجيين .	ISO 14063
يوفر هذا المعيار مبادئ ومتطلبات تقييم الكفاءة الإيكولوجية Eco-efficiency Assessment .	ISO 14045
يعرض هذا المعيار مبادئ توجيهية للقواعد العامة وإطار محاسبة تكاليف تدفق المواد Material Flow Cost Accounting . حيث أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تعتبر أداة إدارية تعزز الاستخدام الفعال للموارد - خاصة في عمليات التصنيع والتوزيع - وذلك للحد من الاستهلاك النسبي للموارد وتكاليف المواد الخام .	ISO 14051
يختص هذا المعيار بانبعاثات الكربون Carbon Footprint للمنتجات ، حيث يوضح المتطلبات اللازمة لتحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنتجات وتبادل المعلومات بشأنها .	ISO 14067
يضع هذا المعيار مبادئ توجيهية من أجل نظم الإدارة البيئية التي يتم تنفيذها على مراحل لتسهيل ممارسة نظم الإدارة البيئية من قبل الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم .	ISO 14005
يوفر مبادئ توجيهية بشأن التصميم الإيكولوجي Eco-design .	ISO 14006
يعرض مبادئ توجيهية وأمثلة بشأن تجميع ونقل المعلومات الكمية البيئية .	ISO 14033

مرفق (2)

بعض النماذج المقترحة لتحسين ممارسة المحاسبة ومراجعة حسابات

المنشآت الاقتصادية فيما يتعلق بالأداء البيئي

نماذج مقترحة لتحسين ممارسة المحاسبة ومراجعة حسابات المنشآت الاقتصادية بعد مراعاتها المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها والاداء البيئي فيها

إنموذج ١

قائمة الدخل بدون اضرار المنافع و التكاليف البيئية

*****		▪ المبيعات الصافية
		- تكلفة البضاعة المباعة :
	****	بضاعة اول المدة
	****	+ المشتريات خلال العام

	****	تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع
	****	- بضاعة لخر المدة
	-----	تكلفة البضاعة المباعة

-----		▪ اجمالي الربح من المبيعات
	****	- المصاريف التشغيلية
	****	- المصاريف الادارية

-----		▪ الربح من العمليات
****		+ ايرادات وارياج ومكاسب لخرى
		▪ ايرادات استثمارات مؤقته
	****	▪ ايرادات ليجارات
	****	مجموع الايرادات والمكاسب الاخرى

***		- مصاريف لخرى وخسائر متنوعة
***		* فوائد على السندات

***		▪ الدخل قبل الضريبة
		- ضريبة الدخل
****	=	الربح الصافي عن السنة

إنموذج ٢

تقرير عن الاداء الاجتماعي لمنشأة --- عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٣

دينار	دينار	أولاً : المنافع المادية
		▪ مبيعات السلع و الخدمات للمستهلكين
		▪ منافع مزايا المجتمع
	***	- عمالة
	***	- مزايا العاملين
	***	- ضرائب مسددة
	***	- مزايا تعليمية
	***	- توزيعات ارباح المساهمين
****	-----	المجموع
		اجمالي المنافع الاجتماعية
	****	- مدفوعات للمواد البشرية
	****	- خدمات بشرية مستخدمة
	****	- إهلاك مباني وأجهزة
	****	- خدمات عامة مستخدمة
	****	- أراض استعملت
	****	- رأس مال مستهلك
		أضرار على البيئة
	***	- تلوث الهواء
	***	- تلوث المياه
	****	- الضوضاء
****		إجمالي التكاليف الاجتماعية

****	=	صافي الدخل الاجتماعي لعام ٢٠٠٣

مرفق (3)

بعض الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي وقعتها دولة الكويت بشأن حماية البيئة

- اتفاقية الكويت الإقليمية للتعاون في حماية البيئة البحرية من التلوث (عام 1978) .
- البروتوكول الخاص بالتعاون الإقليمي لمكافحة التلوث بالنفط والمواد الضارة الأخرى في الحالات الطارئة - يتبع اتفاقية الكويت الإقليمية للتعاون في حماية البيئة البحرية من التلوث (عام 1978) .
- البروتوكول الخاص بالتلوث البحري الناجم عن نشاطات استكشاف واستغلال الجرف القاري (عام 1989) - ويتبع اتفاقية الكويت الإقليمية للتعاون في حماية البيئة البحرية من التلوث (عام 1978) .
- البروتوكول الخاص بحماية البيئة البحرية من التلوث من مصادر في البر (عام 1990) - بروتوكول حماية البيئة البحرية من التلوث من مصادر في البر - في منطقة المنظمة الإقليمية لحماية البيئة البحرية (عام 1978) .
- البروتوكول الخاص بالتحكم في نقل النفايات الخطرة عبر الحدود البحرية والتخلص من النفايات الخطرة وغيرها من النفايات (عام 1998) - ويتبع اتفاقية الكويت الإقليمية للتعاون في حماية البيئة البحرية من التلوث (عام 1978) .
- الاتفاقية الدولية لمنع تلوث البحار بالزيت (عام 1961) .
- قانون رقم (23) لسنة 1972 بالموافقة على اتفاقية المركز العربي للدراسات في المناطق الجافة والأراضي القاحلة (عام 1972) .

- مرسوم بقانون رقم (45) لسنة 1978 بالموافقة على اتفاقية الكويت الاقليمية للتعاون في حماية البيئة البحرية من التلوث والبروتوكول الخاص بالتعاون الاقليمي في مكافحة التلوث بالزيت والمواد الضارة (عام 1978) .
- مرسوم بقانون رقم (71) لسنة 1979 بالموافقة على انضمام دولة الكويت إلى اتفاقية حضر استخدام تقنيات التغيير في البيئة لأغراض عسكرية أو أية أغراض عدائية أخرى (عام 1979) .
- مرسوم بقانون رقم (9) لسنة 1981 بالموافقة على انضمام دولة الكويت إلى الاتفاقية الخاصة بإنشاء صندوق دولي للتعويض عن الأضرار الناتجة من التلوث بالنفط بعام 1971 (عام 1981) .
- مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1981 بالموافقة على انضمام دولة الكويت إلى الاتفاقية الدولية الخاصة بحق التدخل في حالة وقوع حادثة تسبب تلوثاً بالنفط في أعالي البحار لعام 1969 .
- قانون رقم (10) لسنة 1986 بالموافقة على النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحافظة على الطبيعة والمواد الطبيعية.
- مرسوم بقانون رقم (30) لسنة 1992 بالموافقة على بروتوكول حماية البيئة البحرية من التلوث الناتج عن مصادر البر 1990 .
- مرسوم بقانون رقم (135) لسنة 1992 بالموافقة على اتفاقية فينا لحماية طبقة الأوزون 1985 وبروتوكول مونتريال بشأن المواد المستنفذة بطبقة الأوزون 1987 .
- قانون رقم (25) لسنة 1993 بالموافقة على انضمام الكويت إلى اتفاقية بازل بشأن التحكم في نقل النفايات الخطرة والتخلص منها عبر الحدود .

- قانون رقم (13) لسنة 1994 بالموافقة على تعديلات لندن لسنة 1990 وتعديلات كوبنهاجن لسنة 1992 على بروتوكول مونتريال بشأن المواد المستنفذة بطبقة الأوزون لعام 1987 .
- مرسوم رقم (255) لسنة 1994 بالموافقة على إنضمام دولة الكويت لإتفاقية الأمم المتحدة الإطارية لتغير المناخ .
- مرسوم بقانون رقم (134) لسنة 1997 بالموافقة على إنضمام دولة الكويت لإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة التصحر .
- مرسوم بقانون رقم (53) لسنة 1998 بالموافقة على البروتوكول الخاص بالتلوث الناجم عن استكشاف واستغلال الجرف القاري لعام 1989 .
- مرسوم رقم (7) لسنة 2000 بالموافقة على بروتوكول بشأن التحكم في النقل البحري للنفايات الخطرة والنفايات الأخرى عبر الحدود والتخلص منها .
- قانون رقم (1) لسنة 2002 بالموافقة على إنضمام دولة الكويت إلى الإتفاقية بشأن التنوع البيولوجي .
- قانون رقم (17) لسنة 2002 بالموافقة على إنضمام دولة الكويت إلى إتفاقية الإتجار الدولي في أنواع الحيوانات والنباتات البرية المهددة بالإنقراض .
- مرسوم رقم (312) لسنة 2002 بالموافقة على إتفاقية المحافظة على الحياة الفطرية ومواطنها الطبيعية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي .
- قانون رقم (9) لسنة 2003 بالموافقة على إنضمام دولة الكويت إلى تعديل مونتريال 1997 على بروتوكول مونتريال بشأن المواد المستنفذة لطبقة الأوزون لعام 1987 .

- اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار لعام 1982 .
- اتفاقية تنفيذ الجزء الحادي عشر من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار المؤرخة في 10 ديسمبر 1982 - قانون رقم (2) لسنة 2002 بالموافقة على انضمام دولة الكويت إلى اتفاق تنفيذ الجزء الحادي عشر من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار .
- اتفاق بشأن امتيازات المحكمة الدولية لقانون البحار وحصاناتها - قانون رقم (21) لسنة 2002 بالموافقة على اتفاق بشأن امتيازات المحكمة الدولية لقانون البحار وحصاناتها .