

معالجة ماسبية مقترحة لتعزيز دور المدقق الداخلي في تقليل مخاطر التدقيق البيئي
(بث تطبيقي في عينة مختارة)

**A proposed accounting treatment to enhance the role of the internal auditor in reducing
the risks of environmental auditing
(Applied research in a selected sample)**

علي سالم عبد المجيد الحيايالي^{1*}, وعد حسين شلاش الجميلي²

¹مدرس مساعد, جامعة الموصل, (العراق) alisalim81@uomosul.edu.iq

²مدرس, جامعة الموصل, (العراق) waad_shlash@uomosul.edu.iq

تاريخ النشر: 2023-01-18

تاريخ القبول: 2023-01-05

تاريخ الاستلام: 2022-12-30

الملخص

هدفت الدراسة الى إيجاد معالجة محاسبية لمواجهة المخلفات البيئية محاسبيا وضرورة ان يكون للمدقق الداخلي في مؤسسات الدولة دراية بما تعنيه المخاطر البيئية المرافقة لعملية التدقيق وان كان على عدم دراية بما تعنيه التدقيق البيئي فعليه توجيه العاملين به حيث أظهرت استمارة فحص المقابلات الشخصية ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة المباشرة للمدققين في جامعة الموصل. و يتبلور الهدف الرئيسي للبحث في دراسة دور المدقق الداخلي في تحديد مخاطر التدقيق وعلاقته بالتأثيرات البيئية المرافقة لعملية التدقيق وتنبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الثانوية والتي تتمثل في تقييم عمل التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر التدقيق ذات الطابع البيئي ومعرفة الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي في تحديد المخاطر التدقيق وكيفية معالجة المصروفات البيئية إذا لم يتم تخصيص مبالغ لها و تقديم مقترح للحد من مخاطر التدقيق التي تواجه المدقق الداخلي في القطاع العام التي تؤثر على قراراته جراء التأثيرات البيئية المرافقة.

الكلمات المفتاحية: مخاطر التدقيق ; التدقيق البيئي ; التأثيرات البيئية ; التدقيق الداخلي ; أنواع مخاطر التدقيق

تصنيف: jel: m41,m42

Abstract;

The study aimed to find an accounting treatment to deal with environmental waste accounting, and the need for the internal auditor in state institutions to be aware of what the environmental risks accompanying the audit process mean. Direct questions for auditors at the University of Mosul. The main objective of the research is to study the role of the internal auditor in identifying audit risks and its relationship to the environmental effects accompanying the audit process. A set of secondary objectives emerge from this goal, which is to evaluate the work of internal audit in reducing audit risks of an environmental nature and knowing the difficulties that the internal auditor faces in identifying audit risks and how to deal with environmental expenses if funds are not allocated for them, and submitting a proposal to reduce the audit risks facing the internal auditor in the public sector that affect his decisions due to the accompanying environmental impacts.

Keywords: audit risk; environmental auditing; environmental influences; Internal audit; types of audit risks

Jel Classification Codes:M41,M42 .

1. مقدمة

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على وحدات الاقتصادية في القطاع العام وتسبب في تعرضها للمخاطر كمخاطر السوق ومخاطر التمويل ومخاطر الأداء التشغيلي ومخاطر الأداء البيئي ومخاطر عدم توفر التخصص , وتلك العوامل تؤثر وتتأثر مع بعضها البعض , وهي بدورها تمثل سببا أساسيا في احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية حيث يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية

(1) ماهي الوسيلة التي يستخدمها المدقق الداخلي كي يحدد مخاطر التدقيق التي سيواجهها في ظل التأثيرات البيئية التي تصاحب عملية التدقيق في الوحدات الغير اقتصادية.

(2) هل أساليب التدقيق المتبعة في تقييم وتحديد مخاطر التدقيق في ظل وجود التأثيرات البيئية كافية

(3) هل يتم معالجة تلك المؤثرات البيئية محاسبيا بتوفير التخصصات اللازمة لتجنب عدم اظهارها ضمن المصروفات البيئية

(4) ماهي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي نتيجة قصور الأساليب المستخدمة في تقييم مخاطر التدقيق في القطاع العام ذات الأثر البيئي

في ضوء مشكلة البحث يتبلور الهدف الرئيسي للبحث في دراسة دور المدقق الداخلي في تحديد مخاطر التدقيق وعلاقته بالتأثيرات البيئية المرافقة لعملية التدقيق وتنبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الثانوية والتي تتمثل بالآتي:-

(1) تقييم عمل التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر التدقيق ذات الطابع البيئي

(2) معرفة الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي في تحديد المخاطر التدقيق وكيفية معالجة المصروفات البيئية إذا لم يتم تخصيص مبالغ لها .

(3) تقديم مقترح للحد من مخاطر التدقيق التي تواجه المدقق الداخلي في القطاع العام التي تؤثر على قراراته جراء التأثيرات البيئية المرافقة لعملية تدقيق البيانات ونتائج الاعمال (القوائم المالية) واستحداث تبويب معتمد من وزارة المالية

يستمد هذا البحث أهميته من خلال تناوله احد الاتجاهات الحديثة والمعاصرة للتدقيق في الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المهنية والمدققين بتحليل وتحديد مخاطر التدقيق وتقييمها والعمل على تقليلها الى اقل حد ممكن ، ويمكن توضيح تلك الأهمية من خلال مناقشة وتفسير وتحليل احد المشكلات التي تواجه المدقق الداخلي والتي تتمثل في تقييم صحيح لمخاطر التدقيق الناجمة عن الأثر البيئي للوحدة محل التدقيق وكذلك ندرة الدراسات التي أجريت في مجال ربط مخاطر التدقيق بالتأثيرات البيئية خاصة بالقطاع العام ودور المدقق الداخلي في تقليلها وبالتالي تعتبر إضافة الى الدراسات السابقة حول موضوع البحث.

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه , فأن فرضية البحث تتمثل :

• ليس هناك دور للمدقق الداخلي في الحد من مخاطر التدقيق ذات العلاقة بالتأثيرات البيئية في الوحدات عينة الدراسة .

في ضوء تساؤلات البحث وتحقيقاً لأهدافه وفي ضوء افتراضاته ينتهج الباحث في الجانب النظري في اعداد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستفادة من المصادر العربية والأجنبية اما الجانب التطبيقي فقد تم اعداده استناداً الى المنهج التحليلي من خلال دراسة واقع التطبيق المحاسبي والتدقيقي لمخاطر التدقيق وتحليل قائمة فحص المقابلات الشخصية الموضوعة للوصول الى النتائج المتعلقة بموضوع البحث.

2. المخاطر البيئية كمنطلق للتدقيق الداخلي

إن الاهتمام الحالي بالمحافظة على البيئة، ومحاولة تجنب مسببات التلوث أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع، حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاولة منع التدهور البيئي الناجم عن التلوث محط اهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته وبدأ يتجه نحو الاهتمام بالبيئة وببذل الجهود في محاولة تقليل آثاره والحد من أخطاره وذلك عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع فأصبحت بذلك مسؤولية اجتماعية وجزءاً من أخلاقيات الأعمال. وتعد مشكلة التلوث البيئي من أخطر التحديات التي تواجه الإنسان في العصر الحديث حيث تعددت أنواعها وازدادت حدتها إلى الحد الذي يهدد مختلف صور الحياة. فقد امتدت لتشمل مجالات متعددة ومتنوعة كتلوث الماء والهواء والتربة بالإضافة إلى التلوث الإشعاعي والتلوث الناتج عن الاهتزازات والضجيج، والفضلات والصرف الصحي والنفايات الناتجة عن المعامل، والتلوث الناتج عن مختلف الصناعات، وما إلى ذلك (Helliar, 1996, p. 28).

إن تفاقم المشكلات البيئية وما تبعه من غرامات وعقوبات بحق محدثي الأضرار البيئية، جعل من الضروري أن تقوم الجهات المعنية في الدولة بتخصيص جانب أكبر من أولوياتها إلى البيئة وحمايتها، من خلال العمل في إطار معين لحماية البيئة، والاهتمام بالتشريعات والقوانين البيئية، كما أوجب على المنظمات العمل على إيجاد أداة إدارية قادرة على القيام بتقييم دوري منظم وموثوق لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية المختلفة.

يرى الباحثان في هذا المجال أن التطور الحاصل في مهام ونطاق وأهداف التدقيق الداخلي، أكد على أهمية التدقيق الداخلي كأداة فعالة في مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في التغلب على كافة التحديات التي تواجهها وأكد أيضاً على قدرتها على تدقيق أي شيء في المنظمة تقريبا، بما في ذلك العمليات التشغيلية ونظم الرقابة والأداء البيئي ونظم المعلومات والبيانات المالية والغش والتلاعب وتقارير الأداء والجودة.

1,2 التدقيق الداخلي البيئي

قبل الحديث عن التدقيق الداخلي البيئي، يتوجب التطرق إلى آخر ما توصلت إليه الأدبيات حول التدقيق الداخلي بشيء من الإيجاز، ومن ثم الحديث عن التدقيق البيئي. يعرف التدقيق الداخلي بأنه "قسم أو نشاط أو فريق من الاستشاريين أو غيرهم من الممارسين للمهنة، يقدمون خدمات تأكيدية، و/ أو استشارية مستقلة وموضوعية، لإضافة قيمة ولتحسين عمليات المنظمة لمساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال نهج منظم ومنتظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة يرى الباحث في ذلك أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة تلك الوظيفة على إضافة قيمة للمنظمة، حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام المدققين الداخليين بتقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية؛ إنما يهدف في الأساس إلى إضافة قيمة للشركة من خلال زيادة فرص المنظمة على تحقيق أهدافها وتحسين عملياتها وإدارة مخاطرها. وبذلك اتسع مجال عمله بناءً على الرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية للشركات، والدليل على ذلك ما شهدته السنوات الأخيرة من اهتمام متزايد من قبل مختلف الدول به حتى أصبح عبارة عن نشاط تقييبي لجميع الأنشطة والعمليات في الشركة يهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، بعد أن كان في بادئ الأمر مقتصرًا على التدقيق المالي فقط أما بخصوص التدقيق البيئي فيعرف بأنه

عملية تحقق موثقة ونظامية تتم بشكل موضوعي من خلال الحصول على أدلة، والقيام بعملية تقييمها من أجل التحقق مما إذا كانت هناك اختراقات بيئية متعلقة بالأنشطة التي تؤثر في البيئة ISO (1995, 140.10). يرى الباحثان أنه يمكن التعبير عن التدقيق البيئي بأنه عملية فحص وتقييم وتحقيق من أن المنظمة قد التزمت بالمتطلبات التي تساعد في الحفاظ على البيئة المحيطة من التلوث، ويتم إنجاز مهمة التدقيق من قبل طرف محايد يقوم بالحصول على الأدلة المناسبة وتقييمها للتأكد من عدم قيام المنظمة بارتكاب أعمال تؤثر في البيئة. ويمكن لهذا الطرف أن يكون من داخل المنشأة أو من خارجها، فمن الممكن الاعتماد على قسم التدقيق الداخلي في الشركة للقيام بمهام التدقيق البيئية أو يمكن الاستعانة بالمدققين الخارجيين للقيام بذلك.

2,2 أهداف التدقيق البيئي

فيما يتعلق بأهداف التدقيق البيئي، فيرى (المزراقي و السعد، 2010، صفحة 25) أن هناك ضرورة لتدقيق الأداء البيئي بهدف تحديد حجم الإجهاد الكمي والنوعي الذي يحدث للبيئة والموارد، سواء كان تدهورا أو تلوثا، وذلك عن طريق مراجعة سياسات وبرامج وأنشطة المشاريع والمنشآت الاقتصادية والصناعية، للتحقق من كفاءتها وفعاليتها والتزامها بالمعايير واللوائح التي تحكم هذا من خلال

أولا: المراجعة المالية لتحديد المسؤولية تجاه البيئة وتحديد حجم التعويض المطلوب استنادا الى القيمة الحقيقية للموارد الطبيعية المتأثرة

ثانيا: مراجعة كفاءة وفعالية الأداء البيئي لتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها تجاه المنشأة الاقتصادية.

ويمكن تحديد اهداف التدقيق البيئي بالآتي:

(1) تصميم نظام يزود الإدارة بمعلومات عن الأداء البيئي وذلك لضمان أن هذه بشأن الأهداف المحددة مسبقا تحقيقها يتم الأهداف.

(2) تطوير سجلات الأداء البيئي للمنشأة

(3) مساعدة الإدارة على التنبؤ بالمشكلات البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها، ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية (Simmons, 2004).

(4) التحقق من مدى التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية. (Dittenhofer, 2001, p. 54)

(5) تقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة فعلا.

(6) زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي من قبل إدارة المنشأة والأجهزة والوكالات الحكومية (غنام، 2010، صفحة 45)

(7) التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية. (لطفي، 2005، صفحة 175)

(8) زيادة اهتمام الإدارة ووعياها بالأداء البيئي.

3,2 أنواع التدقيق البيئي

يمكن عرض أنواع التدقيق البيئي كما يلي (دريباتي، 2009، صفحة 25)

(1) تدقيق نظم الإدارة البيئية.

(2) تدقيق الالتزام البيئي

(3) تدقيق تحويل أو نقل الملكية.

(4) مراجعة الموقع.

(5) تدقيق الصحة والأمان.

(6) تدقيق دورة حياة المنتج

(7) تدقيق إدارة المخلفات.

بالاستناد إلى ما سبق، يرى الباحثان أن التدقيق البيئي، إما أن يتم داخليا بواسطة المنشأة، وبالتالي يتم الاعتماد على المدققين الداخليين، او ان يتم بواسطة جهة خارجية مستقلة وذلك عن طريق الاستعانة بالمدققين الخارجيين. وفي هذا المجال وفي ظل التواجد المستمر للمدققين الداخليين داخل المنظمة وانغماسهم في أعمالها ينحاز الباحثان إلى الأطراف التي تنادي بضرورة أن يقوم المدققون الداخليون بعملية التدقيق البيئي، وخصوصا إذا ما تم الحفاظ على موضوعية المدققين الداخليين واستقلالية قسم التدقيق الداخلي.

4,2 أهمية التدقيق البيئي

يرى (Thomson et,al,1993) أن أهمية التدقيق الداخلي البيئي تكمن في ضرورة قيام المنشأة في تقييم أدائها لتقرير فيما إذا كانت تحقق أهدافها البيئية القانونية أم لا.

أما (لطفي، 2005، صفحة 169) فيؤكد أن هناك العديد من المزايا المتعلقة بالتدقيق الداخلي البيئي منها:

أ) تجنب المنظمات المسؤوليات البيئية

ب) الحصول على عمليات تشغيلية أكثر كفاءة

ج) تحسين كل من القرارات الإدارية والإدارة البيئية وإدارة المخاطر

د) تحسين علاقة المنشأة مع المتعاملين معها

هـ) تعزيز صورة و سمعة المنشأة في الوسط الذي تعمل فيه.

مما سبق يمكن القول إن أهمية التدقيق الداخلي البيئي تنبع من الاهتمام البالغ الذي يحظى به موضوع حماية البيئة، وظهور جماعات حماية البيئة والمحافطة عليها، بالإضافة إلى انتشار الوعي البيئي، وما صاحب ذلك من ضرورة انسجام الأعمال التي تقوم بها المنشآت مع متطلبات القوانين والتشريعات البيئية، ومن هنا ظهرت أهمية التدقيق الداخلي البيئي.

وعن أهداف التدقيق الداخلي البيئي، فإنه يمكن تحديدها بما يلي:

3. مفهوم مخاطر التدقيق و انواعه

سنتطرق في هذا المبحث عن تعريف مخاطر التدقيق وأنواع تلك المخاطر والعلاقة بين المخاطر التي ترافق عملية التدقيق وكيفية معالجة وتلافي الوقوع بالخطأ لاحد من تلك الأنواع .

1,3 تعريف مخاطر التدقيق Audit Risk :

عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 مخاطر التدقيق على أنها (المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية) . كما عرفت مخاطر التدقيق على أنها مخاطر عدم تمثيل البيانات المالية حقًا للمركز المالي الفعلي للمؤسسة أو محاولة متعمدة لإخفاء الحقائق على الرغم من أن رأي المراجعة يؤكد أن البيانات خالية من أي أخطاء جوهرية. يمكن أن يكون لهذه المخاطر تأثير على المساهمين والدائنين والمستثمرين المحتملين. (www.seychellesartprojects.org، 2022)

ويمكن النظر الى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين :

الأولى : هي الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ , عندما تكون القوائم والبيانات المالية سليمة وصحيحة وترفض من المدقق دون حق .

الثانية : الخطر الناجم عن القبول الخاطئ , أي بمعنى قبول القوائم المالية المقدمة من العميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف , علما بأن القوائم المالية تحوي على أخطاء جوهرية (الصباغ س.، 2016، صفحة 28)

يشار الى الحالة الأولى بخطر النوع الأول خطر الفا /a/ Alfa Risk, ذلك لان المدقق قام برفض فرض حقيقي في الواقع . وينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة . اما الحالة الثانية فيشار اليها بخطر النوع الثاني خطر بيتا Beta Risk /b/ ذلك لان المدقق قام بقبول فرض غير حقيقي في الواقع وينجم عن هذا الخطر خسارة بالفاعلية (امرسون هنكي، 1989، صفحة 565)

يلاحظ من خلال مفهوم خطر التدقيق انه يحوي ضمنا نوعين احدها تتعلق بفاعلية عملية التدقيق (خطر بيتا) , والثانية تتعلق بكفاءته (خطر الفا) , الا ان تركيز المنظمات المهنية الدولية والأمريكية كانت على الفاعلية دون الكفاءة . كما يلاحظ أيضا ان مخاطر التدقيق تتكون من ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة ، ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف

2,3 مكونات مخاطر التدقيق :

حسب معيار التدقيق الدولي رقم 400، فان مخاطر التدقيق (AR) تتكون من ثلاثة مكونات:

أ) المخاطر الملازمة IR ؛

ب) مخاطر الرقابة CR؛

ج) مخاطر عدم الاكتشاف DR .

أ- المخاطر الملازمة Inherent Risk :

هي قابلية قابلية رصيد حساب معين او مجموعة من العمليات ان تكون خطأ بشكل جوهري , سواء منفردة او مجتمعة مع الأخطاء في ارصدة الحسابات الأخرى , وذلك بأفترض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة (ابو زيد، 2006، صفحة 89)

أوضحت إحدى الدراسات أن المخاطر الملازمة يتم تقديرها بصفة مستقلة عن المخاطر الرقابية. وهناك كثير من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة منها: (www.seychellesartprojects.org، 2022)

- موسمية النشاط
- حجم المنشأة محل المراجعة والتدقيق
- درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها
- طبيعة عمليات المنشأة وطبيعة الأخطاء المحتملة
- الصناعة التي ينتهي إليها العميل
- المركز المالي للعميل والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها
- استخدام التقديرات في الأرقام المحاسبية
- التغييرات في الإجراءات والأنظمة؛
- مدى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية.

ب - مخاطر الرقابة Control Risk :

عرفها دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنها " مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون ان تتوفر إمكانية منعها او كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية ". (جبار، 2010، صفحة 115)

وأيضاً عرفت المعايير الدولية IFAC مخاطر الرقابة على انها " مخاطر تتمثل في الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات او رصيد حساب او افصاح والذي قد يكون جوهرياً , اما منفرداً او لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى , لن يتم منع حدوثه او اكتشافه او تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة .
وبعبارة أخرى فأن مخاطر الرقابة تمثل مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها او اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل .

هنا لا بد من ذكر ان معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة بما يعرف بمصطلح " مخاطر الأخطاء الجوهرية " وتعتبرها مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق . وأيضاً يطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ب " خطر العميل الخاضع للتدقيق " لانهما يوجدان قبل اجراء عملية التدقيق ويقعان خارج سيطرة المدقق .
(الصباغ(2016, p. 30)

ج - مخاطر عدم الاكتشاف Ditection Risk:

هي المخاطر المتعلقة بإجراءات المدقق التحقيقية (Substantive) والتي لا تكتشف وجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من العمليات.

وعرفت أيضاً بحسب المعايير الدولية على انها " مخاطر الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق الى مستوى متدن مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأً جوهرياً , اما منفرداً او عند جمعه مع الأخطاء الأخرى "

أي ان مخاطر عدم الاكتشاف تمثل مقياساً لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة فعلاً في البيانات المالية للعميل . (IFAC, 2015, p. 13)

وتتألف مخاطر عدم الاكتشاف من نوعين رئيسيين هما :

- خطر اختبار التفاصيل (Risk of Test of Details):

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها

- خطر الفحص التحليلي Review Analytical of Risk:

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل الخاضع للتدقيق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، صفحة 87)

3,3 العلاقة بين المخاطر:

يمكن التعبير عن مخاطر المراجعة من خلال حاصل ضرب معاملات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف: $AR=IR*CR*DR$.

ويلاحظ ان هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

مثلا: عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فان المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف يكون منخفضا لتقليل مخاطر التدقيق على المستوى المنخفض المقبول. ومن ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف اعلي مع الاستمرار في تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول, كما يفترض نموذج خطر التدقيق $AR=IR*CR*DR$ الوارد في النشرة 47 الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1983 ان مكوناته الثلاثة مستقلة, وفي حال كون المكونات مرتبطة ببعضها البعض عندها سينتج استخدام نموذج خطر التدقيق تقديرا متحيزا (الجرد، 2013، صفحة 228)

وعليه لا بد من معرفة كيفية تقليل مخاطر التدقيق من خلال:

- وجود فريق تدقيق قوي لديه معرفة كافية بالأعمال والمعاملات المعنية؛

- يتم توفير الوقت الكافي للفريق لتحليل البيانات المالية.

- ضمان المشاركة القوية مع إدارة الشركة العميلة لفهم فلسفة وممارسات العمل.

- ضمان تقنيات أخذ العينات المناسبة والكافية.

- تقييم دقيق لأنظمة الرقابة الداخلية لمعرفة ما إذا كانت الرقابة قوية أم ضعيفة .

- التخطيط السليم للتدقيق واختيار إجراءات المراجعة .

4. التأثيرات البيئية وعلاقتها بمخاطر التدقيق:

اهتمت الدول المتقدمة في العقدين الماضيين بحماية البيئة والمحافظة عليها كما زاد اهتمام المنظمات العلمية والمهنية بالمحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي والإقليمي بجودة الأداء البيئي وقد قامت الكثير من المنشآت

الاقتصادية في هذه الدول بمواكبة هذا الاهتمام وهناك العديد من المؤثرات البيئية على مهنة المحاسبة والتدقيق مما كان لها انعكاسات على القوائم المالية للمنشآت، وسيناقش الباحث تلك المؤثرات من خلال العناصر التالية.

١- إجراءات التدقيق الداخلي على المصروفات البيئية الجارية:

وهي تلك المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية المالية ولها صلة مباشرة بالمنافع التي تحققت خلالها مثل نفقات مخلفات الإنتاج والتخلص منها وغير ذلك من المصروفات والتي لها علاقة بالمجالات البيئية وتثار عدة تساؤلات بصدد تلك المصروفات من حيث اعتبارها بنود مرتبطة بالتشغيل أو غير مرتبطة به وكيف يتم الإفصاح عنها وفيما يتعلق بتبويب هذه المصروفات من حيث كونها مرتبطة أو غير مرتبطة بالتشغيل فإن معظم المصروفات البيئية تبويب في قائمة الدخل ضمن المصروفات المرتبطة بالتشغيل وهناك بعض المصروفات البيئية تبويب ضمن المصروفات غير المرتبطة بالتشغيل مثل المصروفات التي تتحملها المنشأة الاقتصادية للتخلص من تلوث موقع تشغيل غير مستخدم .

٢- المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة:

تعالج بعض المصروفات البيئية علي أنها تخص فترة محاسبية سابقة إذا كانت ذات نفع متعلق بتلك الفترة مثل نفقات أو مصروفات التخلص من تلوث ارض بيعت في ف ترة سابقة وذلك في حالة كون مخاطر تلك المخالفات غير معروفة للإدارة في الفترة التي حدثت فيها (عبدالفتاح، 2002، صفحة 45)

٣- رسملة النفقات البيئية:

تتحمل المنشأة الاقتصادية مبالغ كبيرة عند تحليل المشاكل البيئية المرتبطة باستنجاز خدمات الخبراء للمساعدة في إزالة النفايات وفي القضاء على أثارها ومنعها مستقبلا، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في عام ١٩٩٠م الإصدار رقم ٨-٩٩ (المتعلق برسملة أو عدم رسملة مثل تلك النفقات وأشار إلى أنه بشكل عام ينبغي تحميل نفقات معالجة التلوث البيئي على النفقات إذا تحقق أحد الشروط التالية (عبدالغني، 2000، صفحة 35)

١- إذا كانت تزيد الحياة والطاقة للأصل.

٢- إذا كانت تحسن من درجة أمان وكفاءة الأصل.

٣- إذا كانت تخفف أو تمنع من التلوث مستقبلا، وفيما عدا ذلك تعالج كمصروفات عادية.

٤- التكاليف البيئية المستقبلية:

هي التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية تحقق منافع للمنشأة الاقتصادية، فإنه من الضروري الإفصاح عن تلك التكاليف المستقبلية، إذا كان تأثيرها هاما علي القوائم المالية للمنشأة وتدفعاتها النقدية في المستقبل، سواء كانت تلك التكاليف تتكبدتها المنشأة نتيجة قوانين أو تشريعات بيئية أو تعهدات إدارية، ويتم الإفصاح عن التكاليف البيئية المستقبلية كإيضاح في القوائم المالية للمنشأة.

٥- انخفاض قيمة الأصول:

إن ما تسببه العوامل البيئية من تلوث وإتلاف للأصول مما يترتب عليه زيادة تكاليف إصلاح الأصل ، مثل تلوث الأراضي والذي يعد مؤشراً هاماً على انخفاض قيمتها ويرى البعض إن الحاجة لازالت ملحّة لو جود المزيد من الإرشادات عن مشاكل قياس الانخفاض في قيمة الأصول كأحد آثار العوامل البيئية وصعوبات تقدير قيمتها الاستردادية وجدولها

الزمي، وفي حالة عدم القدرة على قياس أثر العوامل البيئية على انخفاض قيمة الأصول بشكل موثوق فإنه يجب الإفصاح عن ذلك بشكل كاف (نورالدين، 2004، صفحة 4)

٦- الأصول البيئية غير الملموسة:

هناك نوعين من الأصول غير الملموسة ، فالنوع الأول قابل للتمييز بشكل مستقل مثل تكاليف التأسيس، العلامة التجارية ، حقوق الطبع والنشر، النماذج والتصاميم الصناعية ، وحقوق الامتياز ، والنوع الثاني غير قابل للتمييز بشكل مستقل مثل السمعة والمهارات والكفاءات الإدارية وغير ذلك من العوامل التي تكون الشهرة وكلا النوعين يتأثران بالعوامل البيئية المحيطة بالمجتمع وبالتالي تنعكس آثارها على مهنة المحاسبة والتدقيق.

٧- العرض والإفصاح البيئي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي جوهر النظرية المحاسبية، ويقضي الإفصاح المحاسبي بضرورة أن تفصح القوائم المالية الختامية عن السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك بهدف تمكين الأطراف المتعاملة مع هذه القوائم

من اتخاذ القرارات السليمة) وقد ينظر للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة من عدة زوايا وهي:

مجالات الإفصاح في الأنشطة المتعلقة بالبيئة وحمايتها. نطاق الإفصاح ويشمل وصف الأداء البيئي ، والإفصاح عن التكاليف البيئية وأخيرا أن يتضمن التقرير التكاليف والمنافع البيئية شكل الإفصاح ويتمثل في التقارير الوصفية ، التقارير الكمية المدعمة بالأرقام والإحصائيات والنسب والمعدلات، والتقارير التي يعبر عنها بوحدات نقدية مكان الإفصاح قد يتم الإفصاح في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية أو اقتصار الإفصاح البيئي على التقرير السنوي للمنشأة خلص الباحثان أنه توجد عدة مؤثرات بيئية علي مهنة المحاسبة والمراجعة مما ينعكس آثارها على مهمة مراجعة القوائم المالية في مختلف مراحلها لذا ينبغي على المدقق أن يأخذ في حسابه تلك المؤثرات عند قبوله وتخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة وعند إعداده للتقرير حول نتائج هذه المراجعة. (باجاجة، 2012، صفحة 94)

5. تليل دور المدقق الداخلي للحد من مخاطر التدقيق ذات العلاقة بالتأثيرات البيئية (الجانب التطبيقي)

يهدف المبحث الحالي للتعرف على طبيعة الآراء التي ابداهها افراد عينة الدراسة (وهي نخبة من المدققين الداخليين في جامعة الموصل الذين لهم الأثر الواضح في بيان نتائج التحليل من خلال جمع المعلومات عن طريق المقابلة الشخصية وفقا للمحاور التي تضمنتها الأسئلة ومدى إمكانية تحيد مخاطر التدقيق ومؤثرات البيئة عليها فقد كانت الأسئلة وفقا للمحاور الاتية

المحور الأول: دور المدقق الداخلي في القطاع الحكومي للحد من مخاطر التدقيق بأنواعها.

المحور الثاني: مدى المام المدقق الداخلي بالتأثيرات البيئية المرافقة لعملية التدقيق.

انموذج لمجموعة من الأسئلة التي تم طرحها على مجموعة من مدقي الجامعة الداخليين

ت	السؤال	نعم	كلا
1	هل لدى المدقق الداخلي في القطاع الحكومي المام بما تعني مخاطر التدقيق؟		
2	هل لدى المدقق الداخلي العامل في القطاع الحكومي دور في تحديد وكشف مخاطر التدقيق ذات الأثر البيئي		
3	هل مؤهلات المدقق الداخلي كافية من الناحية المهنية لكشف الأخطاء في		

		التبويب او التخصيص المعتمد لمعالجة المخلفات التي تؤثر على البيئة	
4		هل لدى جامعة الموصل تبويب معتمد في موازنتها لمعالجة الطمر الصحي او معالجة المخلفات الصحية لدى المجموعة الطبية ؟	
5		هل يوجد تبويب معتمد في النظام المحاسبي الموحد لمعالجة المخلفات الصحية ؟	
6		هل تم صرف مبالغ من ضمن تخصيصات الموازنة الجارية لسنة 2019 2020 لمعالجة المخلفات وهل تم تبويبها تبويب اخر ؟	
7		هل تم صرف مبالغ من إيرادات صندوق التعليم العالي من تبويبات خاصة معتمدة لمعالجة المخلفات الصحية ؟	
8		هل لدى المدقق الداخلي في الجامعة إمكانية إيقاف الصرف لعدم وجود تبويب معتمد في الموازنة او من إيرادات الصناديق ؟	

ومن خلال توزيع انموذج الأسئلة التي حددها الباحث على عينة مدققي جامعة الموصل تبين الاتي

فيما يخص السؤال الاول (هل لدى المدقق الداخلي في القطاع الحكومي المام بما تعني مخاطر التدقيق؟) فقد كانت نسبة الإجابة بنعم 9% والاجابة ب كلا 91%

اما السؤال الثاني (هل لدى المدقق الداخلي العامل في القطاع الحكومي دور في تحديد وكشف مخاطر التدقيق ذات الأثر البيئي) فقد كان تحليلها 11% ب نعم و 89% ب كلا

اما السؤال الثالث (هل مؤهلات المدقق الداخلي كافية من الناحية المهنية لكشف الأخطاء في التبويب او التخصيص المعتمد لمعالجة المخلفات التي تؤثر على البيئة) فقد كانت الإجابة ب نعم نسبة 19% ب نعم والاجابة ب كلا بنسبة 81%

اما السؤال الرابع (هل لدى جامعة الموصل تبويب معتمد في موازنتها لمعالجة الطمر الصحي او معالجة المخلفات الصحية لدى المجموعة الطبية؟) فقد كانت الإجابة بنعم 13% والاجابة ب كلا 87% مما يعني عدم وجود تبويب معتمد في الموازنة والنظام المحاسبي الموحد مما يؤكد بوجود خطر التدقيق البيئي الملازم لاي عملية صرف يخص الطمر الصحي ومعالجة المخلفات الطبية .

اما السؤال الخامس (هل يوجد تبويب معتمد في النظام المحاسبي الموحد لمعالجة المخلفات الصحية؟) فقد كانت نسبة الإجابة بنعم 7% والاجابة ب كلا 93% .

اما السؤال السادس (هل تم صرف مبالغ من ضمن تخصيصات الموازنة الجارية لسنة 2020 2021 لمعالجة المخلفات وهل تم تبويبها تبويب اخر؟) وبعد الرجوع على اوليات الصرف في كليات المجموعة الطبية تبين بعدم وجود عملية صرف من بند الموازنة لعدم وجود تخصيصات مالية وعدم وجود تبويب معتمد .

اما السؤال السابع (هل تم صرف مبالغ من إيرادات صندوق التعليم العالي من تبويبات خاصة معتمدة لمعالجة المخلفات الصحية؟) وبعد الرجوع على مستندات الصرف في حسابات المجموعة الطبية داخل جامعة الموصل تبين تم صرف مبلغ الطمر الصحي قرب كلية علوم البيئة وتقناتها على حساب دعم العملية التعليمية ومن ايراد صندوق التعليم

العالي في كلية الصيدلة اما كلية طب الاسنان وكلية طب الموصل لم يتم صرف أي مبلغ وانما تم تحميل عملية التخلص من النفايات الطبية عن طريق جمعها مع المخلفات العادية وهذه مشكلة كبيرة في مجال البيئة كون مكان الطمر الصحي للنفايات العادية قرب الدور السكنية .

اما السؤال الثامن (هل لدى المدقق الداخلي في الجامعة إمكانية إيقاف الصرف لعدم وجود تبويب معتمد في الموازنة او من إيرادات الصناديق ؟) فقد كانت الإجابة بنعم 44% والاجابة ب كلا 56% .

فقد تم طلب اوليات الصرف لمعالجة المخلفات الصحية في كلية طب الاسنان " طب الموصل تبين انه لم يتم صرف أي مبلغ للتخلص منها بصورة صحيحة وانما تم معالجتها من خلال دمج هذه المخلفات مع الاوساخ العادية وهذه كارثة صحية تهدد صحة الانسان

اما في كلية الصيدلة فقد تم تنظيم مستند صرف لمعالجة الطمر الصحي في كلية علوم البيئة وتقاناتها وتم التبويب على ح/ صيانة المباني وهذا تبويب غير دقيق لعدم وجود تبويب معتمد لمعالجة المخلفات البيئية في النظام المحاسبي الموحد وبالتالي تحمل المصاريف على غير طبيعتها وهنا يكمن الخطر التدقيقي البيئي

ومن خلال ما تم تحليله أعلاه أن فرضية البحث ومشكلته تتطابق مع النتائج النهائية من هذه الدراسة وليس هنالك دور للمدقق الداخلي للحد من مخاطر التدقيق البيئي داخل الجامعة.

6. خاتمة:

اعتمادا على المناقشة والتحليل الذي تضمنه الجانب النظري , وعلى تحليل البيانات المرتبطة بالجانب التطبيقي من واقع استمارة فحص المقابلات الشخصية والاطلاع على مستندات الصرف توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

1- يلقي موضوع التدقيق البيئي اهتمام متزايد في ضل المتغيرات والتطورات في العالم ومدى المام المدقق الداخلي بما تعنيه التأثيرات البيئية على مهنته.

2- هناك العديد من العوامل التي تؤثر على وحدات الاقتصادية في القطاع العام وتتسبب في تعرضها للمخاطر كمخاطر السوق ومخاطر التمويل ومخاطر الأداء التشغيلي ومخاطر الأداء البيئي ومخاطر عدم توفر التخصيص

3- إن أهمية التدقيق الداخلي البيئي تنبع من الاهتمام البالغ الذي يحظى به موضوع حماية البيئة، وظهور جماعات حماية البيئة والمحافظة عليها

4- توجد عدة مؤثرات بيئية علي مهنة المحاسبة والمراجعة مما ينعكس آثارها على مهمة مراجعة القوائم المالية في مختلف مراحلها لذا ينبغي على المدقق أن يأخذ في حسبانته تلك المؤثرات عند قبوله وتخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة وعند إعدادة للتقرير حول نتائج هذه المراجعة واوصت الدراسة :

1- ضرورة إيلاء موضوع التدقيق البيئي وتقييم المخاطر الناجمة عنه أهمية قصوى لما لهذا الموضوع من تأثير كبير ومباشر على مختلف الجوانب الاجتماعية والاقتصادية

2- ضرورة توفير التخصيصات والتبويبات اللازمة للاموال المخصصة لمعالجة الاثار الناتجة عن التلوث البيئي

3- التوصية باستحداث تبويب معتمد من قبل وزارة المالية لمعالجة مصروفات التي تخص المخلفات البيئية وعدم صرف المبالغ على تبويبات أخرى سواء كانت من الموازنة المركزية للدولة او من الدوائر الغير ممولة مركزيا (تمويل ذاتي , النظام المحاسبي الموحد) كما حصل في كلية الصيدلة .

7 قائمة المراجع

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2008). المبادئ الأساسية للتدقيق. بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد UNCTAD)، صفحة 87.

Dittenhofer, M. (2001). "Reengineering the Internal Auditing Organization. *Managerial Auditing Journal*, p. p54.

Helliar, C. (1996). uk" Auditor perception of inherent risk". *British accouting review*, p. 28.

IFAC .(2015). *International Puplic sector* . International Federation of Accountants .P13 ، *accounting standars board*

www.seychellesartprojects.org .(2022 ,4) . *اساسيات المحاسبة* . تاريخ الاسترداد 2022

الصباغ .(2016) . p. 30.

امين السيد احمد لطفي .(2005) . المراجعة البيئية . تأليف المراجعة البيئية (الصفحات 166-264) . القاهرة: الدار الجامعية .

رشا الجرد .(2013) . اثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية (دراسة ميدانية في سوريا) . *مجلة الجامعة ، الطبعة الثالثة ،* صفحة 228 .

سالم سعيد باعجاجة .(2012) . المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية . *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، المجلد 9 (العدد الاول)* ، صفحة 94 .

سامر هايل الصباغ .(2016) . أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة خطر التدقيق (دراسة تطبيقية) . *غير منشورة /طروحة دكتورته* ، الصفحات 30-16 .

عبد الله سعيد المزراقي ، و صالح السعد السعد .(2010) . اثر المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية على قرار التداول في الاسواق المالية السعودية- دراسة ميدانية . *مجلة جامعة الملك عبد العزيز -الادارة والاقتصاد ، العدد 1 ،* صفحة 25 .

غريب جبر غنام .(2010) . نموذج مقترح لتقييم اثر الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي على مخاطر الاعمال بشركات صناعة الاسمنت المصرية (دراسة ميدانية) . (*مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، المحرر*) *مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد الثاني ،* صفحة 45 .

كمال خليفة ابو زيد .(2006) . تأليف منصور احمد وحسن ، شريفة علي البديوي ، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية (صفحة 89) . الاسكندرية: دار الجامعة .

محمد عبد الفتاح محمد عبدالفتاح .(2002) . منهج مقترح للمراجعة البيئية يهدف زيادة فاعلية تقرير مراقب الحسابات- دراسة تطبيقية . (*كلية التجارة ، المحرر*) *مجلة الدراسات المالية والتجارية ،* صفحة 45 .

محمد عبد الغني .(مارس، 2000) . اثر الاعتبارات البيئية على القوائم المالية . *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،* الصفحات 183-35 .

(1995) . *معايير الجودة الدولية iso . iso* .

معالجة ماسبية مقترحة لتعزيز دور المدقق الداخلي في تقليل مخاطر التدقيق البيئي (بمث تطبيق في عينة مختارة)

- ناظم شعلان جبار. (2010). مخاطر التدقيق واثرها على جودة الاداء ومصداقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية). *مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية* ، صفحة 115.
- هبة عبدالمؤمن نورالدين. (2004). - نور الدين هبة عبد المؤمن، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004، ص5،6. *المجلة الادارية والتجارية* ، الصفحات 5-6.
- وليم توماس امرسون هنكي. (1989). *التدقيق بين النظرية والتطبيق*. تعريب احمد حجاج: دار المريخ للطباعة والنشر.
- يسيرة حسن دريباتي. (2009). اثر مخاطر التدقيق البيئي على جودة نتائج التدقيق. *مجلة جامعة تشرين الاقتصادية* ، صفحة 25.