

دراسة تحليلية و استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير
الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية

إعداد

نوره محمد عبد الله الموعد

إشراف

الأستاذ الدكتور

يونس حسن عقل

أستاذ المحاسبة الخاصة بالكلية

و وكيل الكلية لشئون التعليم و الطلاب

الأستاذ الدكتور

على أحمد زين

أستاذ المحاسبة و المراجعة بالكلية

و عميد معهد القاهرة العالى للغات

و الترجمة الفورية و العلوم الإدارية

بالمقطم

دراسة تحليلية و استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية

إعداد / نوره محمد عبد الله الموعد

مستخلص

أصبح هناك ضرورة ملحة لقيام أجهزة المراجعة العليا في المحاسبة بدور في ممارسة المراجعة البيئية ، ولابد أن تتحمل مسؤولياتها في المراجعة البيئية على الأنشطة الحكومية ، وما يترتب عليها من آثار بيئية وما تتطلبه من تكاليف ونفقات وأثر على الأموال العامة، إضافة إلى دورها في التحقق من الالتزام بالتشريعات والنظم وأن تشمل رقابتها النشاطات البيئية ومراجعة الأنظمة البيئية وغيرها ، من بين تلك الأجهزة ديوان المحاسبة الكويتي لذا وجب التحقق من مدى كفاءته في ممارسة دوره في المراجعة البيئية لذا فقد هدف البحث بصفة أساسية إلى إجراء دراسة تحليلية و استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية ، وقد انتهى البحث إلى أن أعلى نسبة في الاستبيان الاستكشافي هي الموافقة بنسبة (43%) ، يليها موافق إلى حد ما بنسبة (20%) ، يليها موافق بشدة بنسبة (18%) ، ثم في النهاية غير موافق بنسبة (11%) ، والنسبة المتبقية (8%) أسئلة لم يتم الإجابة عليها ، مما يدل على ارتفاع نسبة الموافقة على ضرورة وجود وحدة في الديوان متخصصة بالمراجعة البيئية .

طبيعة المشكلة

ازداد الوعي بالقضايا البيئية بشكل سريع خلال السنوات الماضية، خصوصا بعد ظهور مسألة التغير المناخي وتدمير الغابات المطرية وارتفاع درجة الحرارة، ونتج عن ذلك إعادة النظر في دور ومسؤوليات كل من الحكومات ومنظمات القطاع الخاص في المراجعة على البيئة، إضافة إلى تزايد تكلفة الحماية البيئية من قبل القطاعين الخاص والعام، وارتفاع المبالغ المنفقة على حماية البيئة ومكافحة تلوثها مما جعل المراجعة على البيئة وعلى تكاليف حمايتها قضية عالمية، حيث عقدت المؤتمرات الدولية والإقليمية والمحلية لهذا الغرض وكانت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراجعة International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) سباقة إلى العناية بموضوع المراجعة البيئية التي تقوم بها ، حيث أعدت مجموعة عمل الأنتوساي الخاصة بالمراجعة البيئية دليلا بهدف توفير منطلق سليم لأضطلاع الأجهزة الرقابية العليا بمسؤوليات المراجعة البيئية، وهذا الدليل يعتبر قاعدة ومنطقاً ومرجعاً وسندا رئيساً لتحديد دور أجهزة المراجعة العليا في المراجعة البيئية. (INTOSAI,2015)

وقد تأخر اهتمام المنشآت بصورة عامة والحكومية بصورة خاصة بالأداء البيئي لضعف أو غياب وعي إدارتها البيئي، والذي يعني بالوفاء بالالتزامات البيئية التي تحددها التشريعات والسياسات البيئية، وان تعمل هذه بطريقة مسؤولة تجاه حماية البيئة، ونظرا لتزايد طلب الجهات الدولية والإقليمية والمحلية للحصول على معلومات عن أنشطة المنشآت الحكومية، ومدى تحقيقها للمتطلبات والتشريعات البيئية، ومدى محافظتها على البيئة؛ والحاجة إلى إضفاء الثقة والمصادقية على تلك المعلومات عن طريق مراجعتها والتحقق منها من قبل جهة مستقلة ومحيدة ولأهمية هذا الدور والمسؤولية المترتبة على القيام به تجاه المجتمع، وحيث أن التطبيق العملي للإلزامي التشريعي لحماية البيئة اثبت ضعف كفاءته؛ كان لابد من وجود أداة فعالة للرقابة يمكن عن طريقها تحديد المسؤولية عن حدوث الضرر البيئي والإفصاح عنه، الأمر الذي يجعل المراجعة البيئية أداة هامة لحماية البيئة.

وبناء عليه، فقد أصبح دور أجهزة المراجعة العليا في ممارسة المراجعة البيئية ضرورة ملحة، ولابد أن تتحمل مسؤولياتها في المراجعة البيئية على الأنشطة الحكومية، وما يترتب عليها من آثار بيئية وما تتطلبه من تكاليف ونفقات وأثر على الأموال العامة، إضافة إلى دورها في التحقق من الالتزام بالتشريعات والنظم وأن تشمل رقابتها النشاطات البيئية ومراجعة الأنظمة البيئية وغيرها .

من بين تلك الأجهزة ديوان المحاسبة الكويتي لذا وجب التحقق من مدى كفاءته في ممارسة دوره في المراجعة البيئية.

أهمية البحث : تتمثل أهمية البحث في :

الأهمية العلمية :

حيث يعد البحث بداية نحو تقييم مدى كفاءة دور ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية ، مما يفتح معه المجال نحو العديد من البحوث في هذا المجال .

الأهمية العملية :

حيث يمثل البحث نواة لتقييم مدى كفاءة دور ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية مما يساعد على تطوير دور الديوان في هذا المجال .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى " إجراء دراسة تحليلية و استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية " ، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيمه إلى الأهداف الفرعية التالية :

١- دراسة تحليلية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية .

٢- دراسة استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية .

فرض البحث :

يتمثل فرض البحث في : يعد ديوان المحاسبة الكويتي فعالاً في أداء دوره في المراجعة البيئية في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية .

نطاق البحث :

يقتصر البحث على التعرض لدور ديوان المحاسبة الكويتي فيما يتعلق بالمراجعة البيئية فقط .

منهجية البحث :

يقوم البحث على المنهجين التاليين :

- المنهج الاستنباطي :و الذي يقوم على تحليل ما ورد بالأدب المحاسبي و المراجعي و آراء الكتاب و الباحثين و الدراسات السابقة المتعلقة بالبحث لتكوين الإطار النظري للبحث .
- أسلوب الدراسة الاستكشافية : و هي الدراسة التي قامت بها الباحثة لكي تستكشف آراء المراجعين و المختصين في المجال المحاسبي في أهمية إنشاء إدارة للمراجعة البيئية المتخصصة و توفير الكوادر المحاسبية و الفنية المتخصصة في ديوان المحاسبة الكويتي .

خطة البحث :

وقامت الباحثة بتقسيم هذا البحث الى مبحثين :

المبحث الأول : دراسة تحليلية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية.

المبحث الثاني : الدراسة الاستكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية .

المبحث الأول

دراسة تحليلية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة

بالمراجعة البيئية

١- مفهوم المراجعة البيئية: -

تعود بدايات تعريف المراجعة البيئية إلى عام ١٩٨٤ حيث قامت وكالة حماية البيئة الأمريكية بوضع تعريف للمراجعة البيئية في تقريرها الصادر في نفس العام بأنه فحص موضوعي منظم، دوري وموثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة (EPA Report:1984) ومن المعروف أن تشريعات وكالة حماية البيئة الأمريكية تلزم الشركات الصناعية الأمريكية بتنفيذ مراجعة بيئية لكافة أنشطتها للتحقق من التزامها بتشريعات الوكالة (Bob, 1997) وتعرف المراجعة البيئية بأنها أحد فروع المراجعة الهادفة إلى تقييم الالتزام بالمتطلبات التشريعية على مستوى الدولة والمستوى المحلي وتقييم البنية التحتية في المنشآت لمقابلة متطلبات هذا الالتزام (Norman, 2001). كما عرفت بأنها أداة إدارية تشمل تقييمًا منظمًا موضوعيًا، دوريًا، موثوقًا لأداء الوحدة الاقتصادية ونظام الإدارة والمعدات المتعلقة بحماية البيئة وذلك بهدف المساعدة في تحقيق المراجعة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بسياسات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات القوانين النافذة (العلوي، ٢٠٠٦) وعرفت بأنها: فحص العمليات التشغيلية لمنشأة معينة لبيان التأثيرات البيئية الناجمة عنها وتقييم إجراءات المعالجة من أجل إعطاء الرأي في مدى التزام المنشأة بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها (حسن، ٢٠٠٦) وبناءً على التعاريف السابقة يمكن استنباط إجراءات المراجعة البيئية بما يلي:

١- فحص موضوعي للعمليات التشغيلية والبنية التحتية، إذ يجب على المراجع أن يحدد المواد الأولية المستخدمة في التصنيع وخصائصها وما إذا كانت تحتوي على مواد كيميائية خطيرة أو سامة تؤثر على البيئة الخارجية بشكل دوري، كما أنه يجب ملاحظة الضوابط والمعايير البيئية التي تفرضها الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه المواد وتصنيعها والإجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث.

٢- تقييم إجراءات المعالجة لتحديد مدى فعاليتها، وهذا يتطلب خبرة فنية واسعة من قبل المراجع في تحديد الأساليب الواجب اعتمادها للسيطرة على التلوث، فمطلوب منه معرفة الحدود المقبولة لنسب التلوث وفق المعايير المحددة والإجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى اقتربها من المعايير المعتمدة عن طريق إجراء التحليلات والفحوص المخبرية قبل المعالجة، ودون ذلك التحليل لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية المعروضة ومصداقيتها عليهم إلا بوجود أدلة إثبات كافية وملاءمة معتمدة على تقارير المختصين بإجراء التحليلات والفحوصات المخبرية وقيامهم بعمليات تقييم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فعاليتها في السيطرة على أخطار التلوث.

٣- مراعاة التشريعات والمعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها، وتتضمن المقاييس المحددة طبقاً لمستويات التلوث المسموح بها، ويجب أن تتصف هذه المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف مع نتائج تقييم الأداء البيئي لفترات سابقة.

وبناءً عليه، فيمكن القول أن المراجعة البيئية هي آلية تهدف إلى تحديد الشروط البيئية وطبيعة ومدى المشكلات البيئية في أي منشأة صناعية أو غير صناعية، حيث يمكن التعرف على مشكلات التلوث من خلال خطوات وطرق مفصلة تؤدي إلى نتائج مضمونة بالحصول على معلومات عن وجود وانتشار الضرر في منطقة محددة، فهي تؤدي إلى تحديد أسباب الضرر البيئي وكيفية معالجته والتحكم به.

وعرفت المراجعة البيئية بأنها المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية والتي تشمل المراجعة المالية، ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد ومدى فعاليتها بتحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك (الانتوساي، ٢٠٠٨).

كما تبنت الأجهزة العليا للمراجعة تعريفاً لإطار العمل للمراجعة البيئية وتتلخص عناصر هذا التعريف فيما يلي: (الأنتوساي، ٢٠٠٩).

- ١- لا تختلف المراجعة البيئية بشكل جوهري عن المراجعة العادية التي تمارسها الأجهزة العليا.
 - ٢- من الممكن أن تشمل المراجعة البيئية على كافة أنواع المراجعة كالمراجعة المالية، ومراجعة الالتزام، ومراجعة الأداء، وفيما يتعلق بمراجعة الأداء فيمكن أن تضاف إلى عناصرها الثلاث (الاقتصاد والفعالية والكفاءة)، لتصبح العنصر الرابع، ويعتمد إلى حد كبير على صلاحية الجهاز الأعلى للمراجعة والسياسة البيئية التي تتبعها الدولة التي يتبع لها.
 - ٣- من الممكن أن يكون مفهوم التنمية المستدامة جزءاً من التعريف فقط إذا كان جزءاً من سياسة الحكومة و/أو البرنامج الذي سيتم مراجعته.
 - ٤- لا تدخل ضمن أنشطة مجموعة العمل الفحوص البيئية الأكثر تقنيته والتي تمارس من قبل المؤسسات في كل من القطاعين العام والخاص، وكذلك المراجعة على مؤسسات القطاع الخاص.
- كما تعرضت الفقرات ٢٠٢-٢٠٨ من توجيهات تنفيذ عمليات المراجعة من منظور بيئي الصادرة عن الأنتوساي كيفية معالجة القضايا البيئية ضمن عمليات المراجعة النظامية التي تقوم بها أجهزة المراجعة العليا، بينما تحدد وتناقش الفقرات ٢٠٩-٢٦٦ من التوجيهات خمسة أنماط مختلفة من التركيز البيئي من خلال عمليات المراجعة على الأداء.

وهذه الأنماط هي:

- ١- المراجعة على المتابعة الحكومية للالتزام بالقوانين البيئية.
- ٢- المراجعة على أداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة.
- ٣- المراجعة على أداء البرامج الحكومية الأخرى على البيئة.
- ٤- المراجعة على الأنظمة الإدارية البيئية.
- ٥- تقييم السياسات والبرامج البيئية المقترحة.

وبينت توجيهات الأنتوساي في نشرتها أيضاً، أنه يمكن خلال عملية المراجعة على البيانات الحكومية أن تشمل القضايا البيئية على المبادرات من أجل منع حصول ضرر البيئة أو الحد منه أو معالجته والحفاظ على الموارد المتجددة وغير المتجددة ونتائج خرق القوانين واللوائح المتعلقة بالبيئة.

وتهدف المراجعة البيئية إلى إجراء بحوث وتحليلات وعمليات تقييم لعمليات الإدارة البيئية للمنشأة، والشروط المحيطة بالموقع، والقيام بتحديد المشاكل أو الأضرار البيئية، والتي يمكن أن تتضمن مقارنة النشاطات التي تتم فيها مع المواصفات أو الشروط البيئية الواردة في الترخيص (الموافقة البيئية على إقامة المنشأة). وكذلك القيام بتقييم التحسينات التي تمت في المنشأة كالتعديلات التي تمت على عملية التصنيع والتعامل مع المواد والفضلات (هواء، ماء، فضلات صلبة) والإدارة التنظيمية، إضافة إلى تحديد شروط المواقع التي تتطلب معالجة كالترية الملوثة والمياه الجوفية الملوثة. من هنا فإن أهمية عملية المراجعة البيئية تكمن في الحصول على معلومات كيفية وكيفية فهم أفضل لمشكلات التلوث، وفي حالات متعددة تسمح هذه بتقييم إجراءات مكافحة التلوث المختلفة أن وجدت، كما تقترح طرائق وبدائل للتحكم في الحالات الأخرى (الأنتوساي، ٢٠٠٩).

وهدفت المراجعة البيئية إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ومضادقية القوائم المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والتحقق من مدى كفاية وفعالية البرامج والأنشطة المتعلقة بالبيئة وحمايتها وفحص نظام المراجعة الداخلية وتقييمه فيما يخص الأنشطة والبرامج البيئية، وفحص المجموعة الدفترية والمستندية المتعلقة بالأنشطة البيئية والتأكد من قانونيتها وصلاحيتها للعمل.

٢- أسباب الاهتمام أجهزة المراجعة العليا بالدول بالقضايا البيئية :-

لقد أدت عوامل كثيرة إلى الاهتمام بالمراجعة العليا للبيئة ويمكن إجمالها فيما يلي، (الأنتوساي ، ٢٠٠٩)، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣)

- ١- التطورات المحاسبية المتلاحقة وظهور العديد من المصطلحات المرتبطة بالنشاط البيئي منها المحاسبة المستدامة (المحاسبة المالية المستدامة) والمحاسبة الإدارية البيئية (محاسبة التكاليف البيئية) والمحاسبة البيئية مما يستوجب بالتبعية تطوير المراجعة وأداء الأجهزة بذات القدر من التطور.

- ٢- مسؤولية أجهزة المراجعة العليا عن تحقيق المراجعة بمدلولها الحديث أو (الشامل) الذي لا يقتصر على الأداء المالي والمحاسبي، بل يمتد للنشاط البيئي.
- ٣- الاهتمام المتزايد من جانب التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والأكاديمية والعلمية بالبيئة، وهو ما أدى إلى إدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي وتزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير.
- ٤- متطلبات القوانين البيئية والقرارات الإدارية المنظمة لشؤون البيئة وحمايتها.
- ٥- دور أجهزة المراجعة العليا في إضفاء الثقة على الأداء البيئي والبيانات والإفصاح والشفافية وأثر ذلك العكسي على غياب أو تهميش المراجعة على البيئة وأثرها.
- ٦- حتمية مراجعة الأجهزة العليا في ضوء حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات الدولية والمحلية.
- ٧- أهمية دور أجهزة المراجعة العليا في إقرار القوائم المالية الحكومية بما تتضمنه من نفقات وتكاليف وأصول البيئة جزءاً هاماً ورئيسياً منها.
- ٨- أهمية مراجعة الأجهزة العليا في الكشف عن المخالفات البيئية ودور التكاليف البيئية في تحقيق المنافع وتخفيف الأضرار وأهمية ودور الأجهزة في الإفصاح عنها.
- ٩- يسهم الأداء المراجعي للأجهزة العليا في الحد من المخاطر البيئية سيما التعرض لقوانين وتشريعات واتفاقيات وتعهدات دولية.
- ١٠- تتماشى مراجعة الأجهزة العليا للنشاط البيئي مع الضغوط المتزايدة نحو حماية البيئة من جانب العديد من المنظمات، وزيادة الوعي البيئي على كافة المستويات.
- ١١- مساندة الإيضاحات الصادرة والمعايير المتصلة بالمراجعة البيئية لاسيما ما أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (المعيار الدولي ٥٢٠) و المتضمن دراسة القوانين واللوائح التي يجب مراعاتها عند المراجعة وما تضمنه الإيضاح (١٠١٠) " ممارسات المراجعة الدولية الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية" إضافة إلى العديد من الاتجاهات الدولية كإقرار مجلس معايير المحاسبة المالية، وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية بأهمية القياس والاعتراف والإفصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن القوانين البيئية، وتحديد تكاليف البيئة، وحتمية الإفصاح عن الأداء البيئي.
- ١٢- أهمية رقابة الأجهزة العليا في تطوير وتحديث أداء وحدات المراجعة الداخلية ومسؤوليتها عن المراجعة الداخلية (التزامن) للنشاطات والالتزامات البيئية.
- وفي نفس السياق، فقد أوصت لجنة التدريب والبحث العلمي المنبثقة عن المجلس التنفيذي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للمراجعة المالية والمحاسبة (الأربوساي) بضرورة إجراء المراجعة البيئية بشكل دوري مع إعداد التقارير اللازمة التي تغطي أعمال الفحص والمراجعة، وأهمية وجود قوانين وتشريعات في مجال البيئة حتى تتمكن الأجهزة الرقابية من القيام بالدور المنوط بهاء والعمل على وجود خطط مستقبلية لديها للقيام بالمراجعة البيئية وتقوم خطط واستراتيجيات العمل البيئي وأهمية وجود إدارة أو شعبة متخصصة بكل جهاز رقابي للقيام بأعباء المراجعة البيئية وتقييم الأداء البيئي على أن تدعم بخبرات متخصصة لأداء العمل (الأربوساي، ٢٠٠٩)
- ٣- ديوان المحاسبة الكويتي و دورة الرقابي في الكويت :- (قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت)
- في ٧ يوليو سنة ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت متضمناً فصوله الخمسة:
- ١- إنشاء الديوان وأهدافه وتشكيله.
- ٢- بيان الجهات التي تشملها رقابة الديوان واختصاصاته وطريقة مباشرتها.
- ٣- نظام موظفي الديوان .

٤- بيان المخالفات المالية وتأديب المسؤولين عن ارتكابها .

٥- مجموعة من الأحكام العامة والانتقالية.

حيث نصت المادة (١٥١) من دستور دولة الكويت على أن:

ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الموازنة ، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته.

كما نص الدستور الكويتي صراحة على إنشاء ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، وذلك تأكيداً على أن المال العام هو عصب الدولة وعماد نهضتها، لذا يجب توفير الحماية الضرورية لضمان جبايته كاملاً دون نقص أو تقصير وإنفاقه فيما يدعم تطوير و تنمية و ازدهار و رفاهية المجتمع، ويعتبر الديوان صرحاً رقابياً يحافظ على المال العام من خلال مراقبته لأوجه الصرف في موازنة الدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها، ويهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، ولذلك فإن الديوان عمل على خلق قناعة لدى الجهات الخاضعة لرقابته، بأنه يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة وهي صون المال العام واستخدامه الأمثل في الأوجه التي خصص لها من خلال ممارسته لعمله الرقابي، ولا يهدف إلى رصد المخالفات أو تصيد الأخطاء، ومن ثم استطاع الديوان من خلال تعاونه مع تلك الجهات وتبادل الأفكار معها ومساعدتها في انتظام الأعمال المالية والمحاسبية لديها و وضع الحلول المناسبة لما تواجهه من مواقف للوصول إلى تحقيق هذا الهدف الأسمى، و سعى الديوان برقابته إلى تطوير وتنمية علاقاته بالجهات المشمولة من خلال تعاونه معها في إطار شعاره المعين (شركاء ورقباء) شركاء في الحفاظ على المال العام ورقباء على استخدام تلك الجهات لما يتم تخصيصه لها من أموال عامة لضمان حسن استخدامها بكفاءة.

حيادية واستقلالية الديوان :

نصت المادة (١٥١) من الدستور الكويتي صراحة على استقلالية الديوان، وهو ما أكدت عليه محاضر اجتماعات لجنة الدستور والمجلس التأسيسي، والتي تعد جزءاً لا يتجزأ من أحكام الدستور لكي تتمكن الحكومات من تحسين أداؤها و تعزيز الشفافية وتأمين المساءلة، و في إطار تشجيع المجتمع على استخدام الموارد العامة بكفاءة وفعالية و لمواكبة الاتجاه المتسارع عالمياً لتحقيق التنمية المستدامة والتطوير المستمر وذلك بجعل الأجهزة العليا للمراجعة أكثر قوة واستقلالية حيث تعد الحاجة إلى وجود درجة كافية من الاستقلالية للديوان عن كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية أمراً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولصدقائه نتائج حيث أن الأعضاء هم المسؤولون عن تنفيذ سياسات الأجهزة ومسؤولون عنها أمام الأطراف الأخرى. و حيث أن الاستقلالية أن يكون الديوان كهيئة للرقابة المالية مستقلاً تماماً و لا يخضع إلى أي سلطة خارجية فإن استقلال الأجهزة العليا للرقابة مرتبط ارتباطاً غير قابل للفصل باستقلال أعضائها، وهدف المشرع الدستوري توفير استقلالية الديوان عن كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية في مباشرته لاختصاصاته الرقابية، وكذلك استقلاليتها في إدارة شؤونه وشؤون موظفيه، لتوفير الطمأنينة لهم في مزاولتهم لمهامهم دون تأثير عليهم أو تدخل في أعمالهم. ويعتبر إلحاق الديوان بمجلس الأمة إلحاقاً رمزياً وليس تبعية إدارية أو سلطة إشراف على أعماله، حيث حرص قانون إنشاء الديوان على استقلالية الديوان في مباشرته لاختصاصاته الرقابية وفي شؤونه وشؤون موظفيه.

أما عن حيادية الديوان التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالاستقلالية، فقد حرص الدستور ثم قانون إنشاء الديوان، كل الحرص على حيادية الديوان كهيئة مستقلة للرقابة المالية بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، إذ منح كل من السلطتين اختصاصات متوازنة ومتوازنة جبال الديوان، وذلك حتى لا تطغى سلطة على أخرى وحتى يصدر الديوان تقاريره في حياد تام بعيداً كل البعد عن كافة المؤثرات عليه من قبل أي منهما، ويكون الديوان بذلك في منأى عن كل تدخل وصراع.

و للتعرف على ديوان المحاسبة الكويتي بشكل أكثر تفصيلاً سوف تعرض الباحثة النقاط التالية: (قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت).

١- أهداف و اختصاصات الديوان:

يتولى الديوان مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة بالموازنة، والتأكد من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصيانة الأموال العامة ومنع العبث بها، وتشمل رقابة الديوان بوجه خاص، حسابات الوزارات والمصالح والإدارات الحكومية وسائر فروعها، وكذلك حسابات الجهات ذات الميزانيات المستقلة أو الملحقة بما فيها مجلس الأمة، كما يعتبر الهدف الأساسي لديوان المحاسبة هو تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصيانتها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها.

٢- الجهات التي تخضع لرقابة الديوان:

- الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.
- البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.
- الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو البلديات أو غيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.
- الشركات والمؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيب في رأس مالها لا يقل عن ٥٠% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح.
- الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها.

٣- أنواع التقارير التي يصدرها الديوان

- ١- تقرير يتم إرساله إلى الجهات الخاضعة لرقابته بنتائج الفحص والمراجعة على الأعمال والتصرفات التي تمت خلال السنة المالية وتقوم كل جهة بإرسال ردها على نتائج الفحص خلال شهر من تاريخ إبلاغها إليها.
- ٢- تقرير سنوي عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ موازنات الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانياتها بقوانين وحساباتها الختامية عن السنة المالية المنتقضية ويقدم التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام.
- ٣- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف رسمي من مجلس الأمة أو مجلس الوزراء.
- ٤- تقرير نصف سنوي عن الأموال المستثمرة طبقاً للقانون رقم ١ لسنة ١٩٩٣م بشأن حماية الأموال العامة.
- ٥- تقرير عن الحالة المالية للدولة ويقدم سنوياً.
- ٦- تقرير بإنجاز تكليف مجلس الأمة عن العقود المخاطبة بأحكام القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٦ في شأن الكشف عن العمولات يقدم كل ثلاثة شهور.
- ٧- أية تقارير أخرى على مدار السنة في المسائل التي يرى رئيس الديوان أنها بدرجة من الأهمية والخطورة تستدعي سرعة نظرها.
- ٨- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف صادر من السلطات القضائية المختلفة.

٤- أساليب المراجعة داخل الديوان

يتبع الديوان أسلوبين من أساليب المراجعة المالية وهما:
أ- رقابة مسبقة:

تخضع لها المناقصات الخاصة بالتوريدات والأشغال العامة وكل مشروع ارتباط أو اتفاق أو عقد يكون من شأن إبرامه ترتيب حقوق أو التزامات مالية للدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة أو عليها إذا بلغت قيمة المناقصة الواحدة أو الارتباط أو الاتفاق أو العقد مائة ألف دينار كويتي فأكثر، وقد أُلزم القانون تلك الجهات بأن لا ترتبط أو تتعاقد إلا بعد الحصول على موافقة ديوان المحاسبة، والديوان لا يصدر موافقته في هذه الحالات إلا بعد بحث الأوراق والتثبت من أن الاعتمادات الواردة بالموازنة تسمح بالارتباط أو التعاقد وأن كافة الإجراءات الواجب استيفائها قد روعيت وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة.

ب- رقابة لاحقة:

تجري بعد الارتباط أو الصرف وتشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

٥- أنواع المراجعة بالديوان (قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت):-

أ- الإيرادات وتشمل ما يلي:

- ١- التحقق من أن الأجهزة الإدارية المنوط بها أمر الجباية، قد قامت بتحصيل إيرادات الدولة ومستحققاتها، وتوريدها للخزائن العامة، وإضافتها إلى أنواعها في الحسابات الخاصة بها.
- ٢- التثبت من أن أحكام القوانين واللوائح والتعليمات المالية مطبقة ومعمول بها، وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له فيها من وجوه النقص، وذلك للعمل على تلافيه.
- ٣- التحقق من أن اللوائح والأنظمة الإدارية جار تطبيقها، والقيام بفحص هذه اللوائح والأنظمة للتأكد من كفايتها لضبط أساس الضرائب والرسوم والتكاليف المختلفة، ولضمان تحصيلها طبقاً للقوانين.

ب- المصروفات وتشمل ما يلي:

- ١- التثبت من أن المصروفات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها، وأن الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المالية، وأن المستندات المقدمة تأييداً للصرف صحيحة، وأن المبالغ المصروفة بموجبها مطابقة للأرقام المقيدة في الحسابات.
- ٢- في مجال أعمال المراجعة المنصوص عليها في هذه المادة، يجب على الديوان القيام بفحص ومراجعة مستندات وسجلات ودفاتر الصرف، والتفتيش عليها، للتأكد من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالصرف قد تمت بطريقة أصولية ونظامية وفقاً لأحكام اللوائح المالية والحسابية، وللقواعد العامة للموازنة.

ج- شؤون التوظيف

- ١- يختص الديوان بفحص ومراجعة القرارات الصادرة في شؤون التوظيف والخاصة بالتعيينات والترقيات ومنح العلاوات والتسويات والبدلات والمرتببات الإضافية وما في حكمها، وكذلك بدل السفر ومصاريف الانتقال، وذلك للتأكد من صحة هذه القرارات ومطابقتها للقواعد الموازنة وسائر الأحكام المالية والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لموضوعها.
- ٢- كما يختص الديوان بالتفتيش على كافة العهد والأعمال بالمخازن والمستودعات العامة وفروعها المختلفة، وفحص ومراجعة مستنداتها ودفاترها وسجلاتها وحساباتها، والتثبت من سلامة العهد بمختلف أنواعها، وصحة القيود الحسابية المتعلقة بها.

د- مراجعة حسابات التسوية

ويختص الديوان بفحص ومراجعة جميع حسابات التسوية من امانات وعهد وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات، وأنها صحيحة ومؤيدة بالمستندات القانونية.

هـ- مراجعة الحساب الختامي

حيث يختص الديوان بفحص ومراجعة الحساب الختامي، عن السنة المالية المنقضية، لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين.

و- مراجعة حسابات الشركات والمؤسسات:

يختص الديوان بفحص ومراجعة حسابات كل شركة أو مؤسسة، يكون للدولة أو أحد أشخاص القانون العام الأخرى، حصة في رأس مالها لا تقل عن ٥٠% منه، أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح. وكذلك الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية.

وتشمل رقابة الديوان فيما يختص بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات ما يلي:

- ١- فحص حسابات المؤسسات والشركات وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في إعداد حساباتها تبعاً لطبيعة النشاط الذي تزاوله وفي حدود الأحكام واللوائح المنظمة لأعمالها.
- ٢- فحص تقارير مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة وتقارير مجلس الإدارة بها. هذا ويبلغ الديوان ملاحظاته التي تسفر عنها مراجعته لحسابات المؤسسات والشركات إلى كل من المؤسسة أو الشركة والجهة الإدارية المختصة بالإشراف عليها وإلى وزارة المالية. وبالنسبة للشركات المساهمة يبلغ ملاحظاته إلى مجلس إدارتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوماً على الأقل ويتعين على مجلس إدارة الشركة عرض هذه الملاحظات على الجمعية العمومية عند انعقادها.

الأنشطة الدولية للديوان وعلاقتها بالجهات الخاضعة لرقابته المالية :

أن رقابة ديوان المحاسبة المالية تهدف أساساً إلى صون المال العام ولا ترمي إلى تصيد الأخطاء أو رصد المخالفات، وانطلاقاً من هذا المضمون فإن علاقة ديوان المحاسبة بالجهات الخاضعة لرقابته يسودها التعاون التام فهو يمد يد العون إلى تلك الجهات لإتباع أحسن النظم وأدقها في الأعمال المالية والحاسبية ويتبادل معها الأفكار والآراء للوصول إلى أنسب الحلول الملائمة لظروف كل منها بما لا يتعارض مع القوانين واللوائح والتعليمات.

١- الأنشطة الدولية للديوان:

في إطار السياسة التي يتبعها الديوان من أجل تنمية وتطوير قدرات أجهزته المختلفة وإبراز دوره الفعّال على المستويات المختلفة فإنه يشارك في عضوية المنظمات الرقابية المتخصصة ويعمل على دعم تلك المنظمات والمشاركة في جميع أنشطتها المختلفة، فمن خلال إدراك الديوان لأهمية التعاون الفعال مع مختلف الأجهزة والهيئات، وأثر ذلك على أدائه لمهامه سواء على المستوى المحلي أو الخارجي، فقد حرص الديوان على المشاركة بفعالية في أنشطة ومهام المنظمات الرقابية المهنية على المستوى الدولي والإقليمي والعربي، حيث يشارك الديوان في عضوية المنظمة الدولية لهيئات المراجعة العليا (الإنترساي) منذ عام ١٩٦٨ ويدعم أنشطتها المختلفة ويشارك في العديد من لجانها المتخصصة مثل اللجنة الدائمة لتدقيق تقنية المعلومات (E.D.P) ومجموعة الإنترساي لشؤون المراجعة البيئية.

وعلى المستوى الإقليمي يشارك الديوان في عضوية المنظمة الآسيوية لهيئات المراجعة العليا (الأسوساي) وذلك منذ عام ١٩٨٤ وانتخب عضواً بمجلس مديري المنظمة لعدة فترات، كما شارك في عضوية لجنة التدريب بالمنظمة وكذلك لجنة الأسوساي الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية وحرص على تنمية وتطوير علاقاته مع الأجهزة الصديقة أعضاء المنظمة وتبادل الزيارات والخبرات ودعم مختلف أنشطة المنظمة إيماناً منه بأهمية ذلك في تحقيق الاستفادة ونقل الخبرات وإثراء العمل الرقابي على المستوى الإقليمي لجميع أعضاء الأسوساي.

كما أن مساهمة الديوان في تأسيس المنظمة العربية للأجهزة العليا للمراجعة المالية والمحاسبية (الأرابوساي) عام ١٩٧٦ كأحد مجموعات العمل الإقليمية التي تعمل في إطار الإنوساي أسهم في فتح مجالات جديدة لتطوير وتنمية العمل الرقابي، وللديوان دور فاعل في تحقيق أنشطة تلك المجموعة وبرامجها المختلفة حيث يسهم في عضوية كل من المجلس التنفيذي بها، ولجنة تنمية القدرات المؤسسية ولجنة المعايير المهنية والرقابية وفريق عمل البيئة، والفريق المكلف بمتابعة المخطط الاستراتيجي للمجموعة، كما يرأس الديوان فريق عمل تكنولوجيا المعلومات المشكل بالمجموعة.

كما حرص الديوان على وجود أنشطة مشتركة لدواوين المراجعة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في إطار الأمانة العامة لمجلس التعاون ومن خلال تشكيل لجان عدة مخصصة في جميع المجالات، يشارك الديوان بها ويسهم في دعم أنشطتها لتحقيق الهدف المنشود من التعاون والتفاعل بين مختلف أجهزة المراجعة العليا وقد أثمرت تلك الجهود في تحقيق الكثير من الفوائد والمنافع وأسهمت في الارتقاء بعمل الديوان الرقابي ودعم دوره المأمول.

ب- علاقة الديوان بالجهات الخاضعة لرقابته المالية :-

رقابة ديوان المحاسبة المالية تهدف إلى صيانة المال العام و لا ترمي إلى تصيد الأخطاء أو رصد المخالفات ، و انطلاقا من هذا المضمون فان علاقة ديوان المحاسبة الكويتي بالجهات الخاضعة لرقابته يسودها التعاون التام فهو يمد يد العون إلى تلك الجهات لإتباع أحسن النظم و أدقها في الأعمال المالية و المحاسبية و يتبادل معها الأفكار و الآراء للوصول إلى أنسب الحلول الملائمة لظروف كل منها بما لا يتعارض مع القوانين و اللوائح و التعليمات .

المبحث الثاني

الدراسة الاستكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية

١ الصفات الديموغرافية :

١/١ البيانات الوظيفية

الوظيفة	العدد
مدير ادارة	١
مستشار مالي	١
مرآقب حسابات قانوني	١
مدقق اول	١
مرآقب	١
مدقق مشارك	١
مدقق رئيسي	٣
كبير مدققين	١٩
المجموع	٢٨

٢/١ البيانات العمرية

العمر	العدد
اكثر من ٢٨ سنة	١
اكثر من ٣٠ الى ٤٠	٩
اكثر من ٤٠ الى ٥٠	٥
اكثر من ٥٠ الى ٦٠	١٣

٣/١ المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	العدد
بكالوريوس تجارة	٢١
بكالوريوس قانون	١
ماجستير محاسبة	٤
دكتوراه محاسبة	٢
المجموع	٢٨

٤/١ الشهادات المهنية :

الشهادة المهنية	العدد
ACCA	١
CIA	١
زمالة جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية	١
المجموع	٣

٥/١ الدورات والمؤتمرات

وجد ان هناك عدد (١١) شخص من المشاركين في الاستبيان قد شاركوا في دورات وندوات خاصة بعمليات المراجعة البيئية أي ما يمثل نسبة (٣٩%) من المشاركين في الاستبيان.

٦/١ سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد
اكثر من ١ سنوات الى اقل من ١١ سنة	٢
من ١١ سنة الى اقل من ٢٠ سنة	٦
من ٢٠ الى اقل من ٣٠ سنة	١٧
من ٣٠ الى اقل من ٤٠ سنة	٣

١- بيانات خاصة بالديوان نفسة:

١/٢ - كيف يعين أو يعزل رئيس الديوان وكيفية معاملته وظيفيا؟

أ- من خلال الكفاءة في العمل $100 \cdot 23/2 = 9\%$

ب- من خلال الاقدمية والخبرة وسنوات العمل

ج- يتم تعيينه بقرار أو مرسوم أميري $100 \cdot 23/16 = 70\%$

د- يتم تعيينه أو عزله من خلال جهة خارجية $100 \cdot 23/5 = 21\%$

ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية :

* يتم تعيين الرئيس بترشيح من مجلس الأمة ومن ثم صدور قانون أو مرسوم بتعيينه بعد موافقة مجلس الأمة

* من خلال اجماع مجلس الأمة

* خاصة بمجلس الأمة و تصديق الأمير عليه

* مادة (٣٤) يتم تعيينه بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة وفقا لقانون إنشاء الديوان رقم (٣٠) لسنة ١٩٦٤ م .

* و ذلك بناء على ترشيح مجلس الأمة و إقرار المجلس لعملية الترشيح في جلسة سرية

٢/٢ - كيف يتم اختيار أفراد الديوان و الفئات التي يتكون منها ؟

أ- من خلال الشهادات و المؤهلات الحاصلين عليها $100 \cdot 24/23 = 96\%$

ب- من خلال الدورات التدريبية الحاصلين عليها

ج- من خلال ترشيحات من جهات أخرى $100 \cdot 24/1 = 4\%$

ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

* تم تنظيم تعيين الموظف الفني وفقا للمادة (٤٢) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (٣٠) لسنة

١٩٦٤م، حيث تم اشتراط حصوله على مؤهل عالي في الحقوق أو التجارة من جامعة معترف بها .

* من خلال الشهادات العلمية و المؤهلات الحاصلين عليها و الترشيحات التي تتم عقب إجراء الاختبارات اللازمة للممارسة الوظيفية .

٣/٢ - كيف يقوم الديوان بتنمية مهارات افراده خاصة التعليم المهني المستمر ؟

أ- من خلال الاستعانة بجهات تدريب خارجية $100 \cdot 36/18 = 50\%$

ب- يقوم الديوان بذلك بنفسه (من خلال افراد من داخل الديوان) $100 \cdot 36/18 = 50\%$

ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية :

* تتم تنمية المهارات من إجراء الدورات التدريبية داخل الديوان و في بعض الحالات يتم التدريب

بجهات خارجية .

*ديوان المحاسبة يقوم بالحالتين معا.

٤/٢- هل يستعين الديوان في رقبته بمكاتب تدقيق خاصة، و ما هي معايير اختيار هذه المكاتب؟

ا- من خلال الاستعانة بمكاتب تدقيق خارجية $100 \times 26/3 = 12$

ب- يقوم الديوان بذلك بنفسه $100 \times 26/23 = 88$

في حالة الاستعانة بمكاتب تدقيق خارجية ما هي معايير اختيار هذه المكاتب:

* في السنوات الأخيرة قام الديوان بإتباع سياسة تدريب بعض الموظفين الفنيين من خلال مكاتب تدقيق.

* السمعة الدولية و المهنية.

٣- دور الديوان تجاه الجهات المسئول عن المراجعة عليها

١/٣- موقف الديوان كعضو في المنظمات الدولية مثل الإنتوساي و الإربوساي ومدى استفادته من توصيات تلك المنظمات ؟

ا- يتم العمل بهذه التوصيات $100 \times 25/17 = 68\%$

ب- يتم تجاهل هذه التوصيات ولا يتم العمل بها

ج- يطبق بعضها ويتجاهل الأخرى وفقا لظروف الدولة $100 \times 25/8 = 32\%$

٢/٣- ما هي أكثر الوزارات ارتكابا للمخالفات خاصة المخالفات البيئية؟ (ما هي أكثر الأماكن ذات

المخالفات البيئية الملونة للبيئة؟)

أكثر الجهات ارتكابا للمخالفات البيئية:

الجهة	النسبة المئوية
وزارة النفط	35%
وزارة الكهرباء و الماء	22%
وزارة الأشغال العامة	17%
وزارة البلدية	17%
وزارة الصحة	9%

التحليل

حصلت وزارة النفط على اعلي نسبة لارتكاب المخالفات البيئية و ذلك ما اظهرته نتائج الدراسة الاستكشافية التي تمت من خلال ٢٨ عضوا من اعضاء ديوان المحاسبة المصنولين عن عملية المراجعة ممن لديهم شهادات علمية عالية و خبرة طويلة جدا في المجال المحاسبي، مما يؤكد صحة اختيار الباحثة للمجال النفطي كجهة تحتاج للاهتمام و التطوير.

٣/٣- حجم المخالفات البيئية التي اكتشفها الديوان ؟

ا- كبير جدا $100 \times 24/3 = 12\%$

ب- كبير الى حد ما $100 \times 24/15 = 63\%$

ج- صغير $100 \times 24/4 = 17\%$

د- لا توجد مخالفات $100 \times 24/2 = 8\%$

٤/٣- دور ومدى تأثير مندوبي الديوان المقيمين في الوزارات المختلفة ؟

١- لهم دور فعال في الحد من المخالفات $27/22 * 100 = 81\%$

ب- ليس لهم دور فعال (مجرد دور توجيهي) $27/5 * 100 = 19\%$

* ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

* بالفعل فإن لمندوبي الديوان المقيمين بالوزارات المختلفة دور هام وفعال في الحد من المخالفات.

٣/ ٥- تأثير المراقبين الماليين في الحد من المخالفات ؟

١- لهم دور فعال في الحد من المخالفات $23/18 * 100 = 78\%$

ب- ليس لهم دور فعال (مجرد دور توجيهي) $23/5 * 100 = 22\%$

* ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

* المراقبين الماليين يقومون بعملية المراجعة السابقة للصرف لذا فإن دورهم فعال في الحد من المخالفات .

* تفعيل عملية المراجعة من خلال مراجعة المستندات الخاصة بعمليات الصرف و مدى صحة التوجيه المحاسبي المرتبط ببند الموازنة الخ .

٣/ ٦- ماذا يصنع الديوان في حالة عدم استجابة إحدى الوزارات لملاحظات الديوان ؟ (تكرار نفس الملاحظات من سنة إلى أخرى مما يشير إلى عدم استجابة الوزارات بشكل جدي لملاحظات الديوان ؟)

١- يتم اتخاذ إجراء قانوني تجاه المسؤولين عن هذه المخالفات $25/11 * 100 = 44\%$
(لم يتم تفعيل هذه المادة من القانون) .

ب- يتم معالجة هذه المخالفات من خلال الديوان نفسه $25/7 * 100 = 28\%$

ج- يتم اتخاذ إجراءات أخرى $25/7 * 100 = 28\%$

* ملاحظات أخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

* التحويل إلى مخالفة قانونية .

* لا يتيح القانون الحالي للديوان القيام بأي إجراء .

* مخاطبة الوزير المختص و مخاطبة مجلس الأمة .

* يتم رفع الأمر إلى مجلس الأمة .

* يتم تفعيل دور الديوان من خلال مجلس الأمة .

* إحالة التقرير النهائي إلى اللجنة المختصة في مجلس الأمة لاتخاذ اللازم بشأن الملاحظات

٣/ ٧- مقدار الوفر المالي و الاقتصادي الذي ترتب على ملاحظات الديوان على مخالفات الوزارات ؟

١- كبير جداً $23/16 * 100 = 70\%$

ب- صغير $23/5 * 100 = 22\%$

ج- لا يوجد وفر $100 \times 23/2 = 8\%$

٤- دور الديوان بخصوص المراجعة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة

١/٤ - ما هو تأثير المراجعة البيئية التي يقوم بها الديوان قياسا على المراجعة المالية و أداء الجهات؟

- ا- لها دور فعال على أداء الجهات $100 \times 24/13 = 54\%$
ب- ليس لها دور فعال ومؤثر $100 \times 24/11 = 46\%$

ملاحظات اخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

* له دور متوسط من خلال رقابة الأداء .

٢/٤ - من أجدد الأشخاص للقيام بهذه المراجعة البيئية حتي يمكنهم حصر الأضرار البيئية ؟

- ا- أفراد من داخل الديوان نفسه $100 \times 23/12 = 52\%$
ب- يتم الاستعانة بجهات خارجية متخصصة في ذلك $100 \times 23/11 = 48\%$

ملاحظات اخرى من المشاركين في الدراسة الاستكشافية:

- رقابة الهيئة العامة للبيئة ، و ديوان المحاسبة ، و وزارة الداخلية ، و الشرطة البيئية .
- أفراد من داخل الديوان نفسه مع الاستعانة بجهات خارجية حكومية و معتمدة .
- يتطلب تأهيل العاملين على دورات تخصصية على أن يتم في بداية الأمر الاستعانة بشركات متخصصة .
- أفراد من داخل الديوان نفسه و يمكن الاستعانة بمتخصصين في أمور البيئة بجانب المسؤولين بالديوان .
- يتم الاستعانة بجهات خارجية متخصصة في ذلك و في الإمكان تدريب عدد من داخل الديوان نفسه مع الاستعانة بجهات خارجية متخصصة في ذلك لإكساب أفراد الديوان الخبرة .
- أفراد من داخل الديوان نفسه و يتم الاستعانة بالمختصين .

٣/٤ - التقارير المعدة عن الأداء البيئي لمن ترفع ؟

- ا- تقارير مستقلة $100 \times 24/10 = 63\%$

ب- تدخل ضمن التقرير العام المعد من قبل الديوان $100 \times 24/9 = 37\%$

٤/٤ - كيفية تطوير دور الديوان بخصوص المراجعة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة؟

- من خلال التعاون مع المنظمات المهنية و البحثية و الاستفادة من تجارب الأجهزة الأخرى .
- من خلال دورات تدريبية متخصصة و تعيين خبراء في هذا المجال .
- من خلال إعداد برامج تدريبية متخصصة في المراجعة البيئي و صقل الفنيين بالمعرفة و الخبرة الكافية في هذا المجال .

- * خلق الوعي البيئي لدى العاملين بالوزارات و كذلك الأفراد .
- * عن طريق تفعيل القوانين و إلزام الجهات المشرفة على البيئة .
- * الاستعانة بالخبرات الطويلة في المجال البيئي .
- * تضمين جميع التقارير التي يصدرها الديوان عن الجهات الحكومية و التي لها تأثير سلبي على البيئة بحيث تشمل جزء من تلك التقارير .
- * إنشاء إدارات متخصصة بالمراجعة البيئية .
- * عن طريق تفعيل دور المراجعة على الأداء فيما يخص تقييم كفاءة و فعالية المؤسسات ذات العلاقة بالمراجعة البيئية مثل : الهيئة العامة للبيئة , وزارة الداخلية , الشرطة البيئية .
- * عن طريق تفعيل قانون البيئة لسنة ٢٠١٤ م .
- * من خلال إقرار المراجعة البيئية بموجب مرسوم لإنشائها .
- * تدريب عدد من الموظفين المهنيين .
- * الاستعانة بدعم فني متخصص في مجال البيئة .
- * تعديل قانون الديوان ليشمل المراجعة البيئية .

٥ - فيما يلي مجموعة من المشكلات و المعوقات و الأنشطة المتوقعة بدور ديوان المحاسبة في عملية المراجعة البيئية، فمراى سيادتكم في الموافقة على العبارات التالية :

م	البند	موافق بشده	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
١	وجود المراجعة البيئية في عمليات المراجعة بديوان المحاسبة يجعله من الأجهزة الرقابية الموكبة للتطورات البيئية الحديثة	١٠	١٥	٢	١	-
٢	عملية المراجعة البيئية لها مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على عمليات المراجعة	٧	١٣	٨	-	-
٣	الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم خلال ممارسة المراجعة البيئية.	٢	١٣	٨	٣	-
٤	وجود برامج المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة يتناسب مع حجم شاغلي الوظائف الرقابية.	٢	٩	٩	٥	-
٥	غياب المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمراجع يؤثر في مواضيع للمراجعة البيئية.	٩	١٣	٤	٢	-
٦	لبرامج التدريبية المتخصصة في مجال المراجعة البيئية في ديوان المحاسبة لها دور كبير في رفع الكفاءة المهنية للمراجع	٦	١١	٧	١	-
٧	تضمن الخطة التشغيلية للمراجع مواضيع متعلقة بمراجعة البيئة له تأثير على الأقسام المتوسطة	١	١٧	٥	٢	-

					بحماية البيئة لدى الجهات الخاضعة للرقابة.	
٨	٤	١٤	٧	٢	-	ممارسة المراجعة على الأنشطة البيئية في الجهة محل المراجعة تحد من تدهور البيئة
٩	٧	١٣	٥	-	-	قيام مراجع الديوان بممارسة المراجعة على الأنشطة البيئية يساهم في المحافظة على البيئة
١٠	٨	١٥	٢	-	-	قيام الديوان بممارسة المراجعة على الأنشطة البيئية يجعله في مصاف الأجهزة الرقابية المتقدمة
١١	١١	٤	١	١	-	من المهم تأهيل المراجع تأهيلا مناسباً في مواضع المراجعة البيئية
١٢	٤	١٥	٦	٢	-	ينظم الديوان برامج تدريبية في المراجعة البيئية
١٣	٢	٨	٣	٩	-	سبق لي المشاركة في برنامج تدريبي عن المراجعة البيئية
١٤	٣	١٤	٧	٣	-	يتوجب على المراجع للديوان ممارسة المراجعة على الأنشطة البيئية في الجهة محل المراجعة
١٥	١	١٠	٥	٩	-	تضم الخطة التشغيلية للمراجعة مواضيع متعلقة بمراجعة البيئة
١٦	٢	٩	٨	٥	-	أقوم بالتحقق من مدى التزام الجهة محل المراجعة بالقوانين والتشريعات البيئية
١٧	٢	١٠	٨	٢	-	أقوم بمراجعة الالتزامات البيئية على الجهة محل المراجعة
١٨	١١	١٢	٣	-	-	يجب على الجهات محل المراجعة القيام بمسئولياتها تجاه البيئة المحيطة بها
١٩	٢	٥	٦	١٢	-	يوجد في الجهة محل المراجعة قسم منوط به حماية البيئة
٢٠	٧	١٤	٤	١	-	من الواجب إنشاء وحدة في الديوان متخصصة بالمراجعة البيئية
الإجمالي						
النسبة						
	١٠١	٢٤١	١١١	٦٣	-	
	١٨%	٤٣%	٢٠%	١١%	٠%	

خلاصة الدراسة الاستكشافية التي أجريت على مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي حيث وجد أن أعلى نسبة في الاستبيان الاستكشافي هي الموافقة بنسبة (٤٣%) ، يليها موافق إلى حد ما بنسبة (٢٠%) ، يليها موافق بشدة بنسبة (١٨%) ، ثم في النهاية غير موافق بنسبة (١١%) ، والنسبة المتبقية (٨%) أسئلة لم يتم الإجابة عليها ، مما يدل على ارتفاع نسبة الموافقة وعلى ضرورة وجود وحدة في الديوان متخصصة بالمراجعة البيئية .

الخلاصة والنتائج

قامت الباحثة في هذا البحث بعمل دراسة تحليلية و استكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية وقد قامت بتقسيم هذا البحث إلى مجتئين.

المبحث الأول وتناول دراسة تحليلية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في ضوء المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة البيئية وقد قامت فيه بعرض بعض النقاط الهامة مثل مفهوم المراجعة البيئية من خلال التعريفات التي أقرتها الجمعيات والمنظمات المهمة بهذا المجال وتوصلت إلى أنها آلية تهدف إلى تحديد الشروط البيئية وطبيعة ومدى المشكلات البيئية في أي منشأة صناعية أو غير صناعية، حيث يمكن التعرف على مشكلات التلوث من خلال خطوات وطرق مفصلة تؤدي إلى نتائج مضمونة بالحصول على معلومات عن وجود وانتشار الضرر في منطقة محددة، فهي تؤدي إلى تحديد أسباب الضرر البيئي وكيفية معالجته والتحكم به، وبالتالي فهي منهج خاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية والتي تشمل المراجعة المالية، ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد ومدى فعاليتها بتحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك.

وانتقلت بعد ذلك إلى التعرف على أسباب اهتمام أجهزة المراجعة العليا بالدول بالقضايا البيئية والتي لخصتها في مجموعة من النقاط أهمها أن التطورات المحاسبية المتلاحقة وظهور العديد من المصطلحات المرتبطة بالنشاط البيئي منها المحاسبة المستدامة (المحاسبة المالية المستدامة) والمحاسبة الإدارية البيئية (محاسبة التكاليف البيئية) والمحاسبة البيئية مما يستوجب بالتبعية تطوير المراجعة وأداء الأجهزة بذات القدر من التطور كما أن مسؤولية أجهزة المراجعة العليا عن تحقيق المراجعة بمدلولها الحديث أو (التشامل) الذي لا يقتصر على الأداء المالي والمحاسبي، بل يمتد للنشاط البيئي، وكذلك الاهتمام المتزايد من جانب التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والأكاديمية والعلمية بالبيئة، وهو ما أدى إلى إدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي وتزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير ومتطلبات القوانين البيئية والقرارات الإدارية المنظمة لشؤون البيئة وحمايتها ودور أجهزة المراجعة العليا في إضفاء الثقة على الأداء البيئي والبيانات والإفصاح والشفافية وأثر ذلك العكسي على غياب أو تهميش المراجعة على البيئة وأثرها وكذلك حتمية مراجعة الأجهزة العليا في ضوء حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات الدولية والمحلية حيث يسهم الأداء المراعي للأجهزة العليا في الحد من المخاطر البيئية سيما التعرض لقوانين وتشريعات واتفاقيات وتعهدات دولية حيث تتماشى مراجعة الأجهزة العليا للنشاط البيئي مع الصنوغات المتزايدة نحو حماية البيئة من جانب العديد من المنظمات، وزيادة الوعي البيئي على كافة المستويات.

ثم قامت الباحثة بعد ذلك بعرض نظره عامة على ديوان المحاسبة الكويتي ودوره الرقابي في دولة الكويت من خلال انشاء الديوان وأهدافه وتشكيله من خلال (حيادية واستقلالية الديوان - أساليب المراجعة داخل الديوان - أنواع المراجعة بالديوان - الأنشطة الدولية للديوان - علاقة بالجهات الخاضعة لرقابته المالية) و بيان الجهات التي تشملها رقابة الديوان واختصاصاته وطريقة مباشرتها ونظام موظفي الديوان و بيان المخالفات المالية وتدريب المسؤولين عن ارتكابها و مجموعة الأحكام العامة والانتقالية داخل الديوان.

المبحث الثاني وتناول الدراسة الاستكشافية لمهام ديوان المحاسبة الكويتي في المراجعة البيئية حيث مجموعة من الصفات الديموغرافية التي تمثلت في (بيانات وظيفية - بيانات عمرية - مؤهلات دراسية - شهادات مهنية - حضور دورات ومؤتمرات - سنوات خبرة للعاملين) ثم انتقلت إلى مجموعة من البيانات الخاصة بالديوان نسمة تمثلت في (كيف يعين أو يعزل رئيس الديوان وكيفية معاملته وظيفيا - كيف يتم اختيار أفراد الديوان و الفئات التي يتكون منها - كيف يقوم الديوان بتتمية مهارات أفرادها خاصة التعليم المهني المستمر - هل يستعين الديوان في رقبته بمكاتب تدقيق خاصة و ما هي معايير اختيار هذه المكاتب دور الديوان تجاه الجهات المسئول عن المراجعة عليها - حجم المخالفات البيئية التي اكتشفها الديوان - دور ومدى تأثير مندوبي الديوان المقيمين في الوزارات المختلفة - تأثير المراقبين الماليين في الحد من المخالفات - ماذا يصنع الديوان في حالة عدم استجابة إحدى الوزارات لملاحظات الديوان ؟ (تكرار نفس الملاحظات من سنة إلى أخرى مما يشير إلى عدم استجابة الوزارات بشكل جدي لملاحظات الديوان - مقدار الوفر المالي والاقتصادي الذي ترتب على ملاحظات الديوان على مخالفات الوزارات بخصوص المراجعة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة - ما هو تأثير

المراجعة البيئية التي يقوم بها الديوان قياساً على المراجعة المالية و أداء الجهات - التقارير المعدة عن الأداء البيئي لمن ترفع - كيفية تطوير دور الديوان بخصوص المراجعة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة). وفي نهاية الدراسة الاستكشافية التي قامت بها من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي وجد أن أعلى نسبة في الاستبيان الاستكشافي هي الموافقة بنسبة (٤٣%) ، يليها موافق إلى حد ما بنسبة (٢٠%) ، يليها موافق بشدة بنسبة (١٨%) ، ثم في النهاية غير موافق بنسبة (١١%) ، والنسبة المتبقية (٨%) أسئلة لم يتم الإجابة عليها ، مما يدل على ارتفاع نسبة الموافقة على ضرورة وجود وحدة في الديوان متخصصة بالمراجعة البيئية .

قائمة المراجع

١- المراجع العربية

أ- الكتب :

- السيد أحمد السقا، "قراءات وحالات تدريبية في المراجعة الداخلية"، بدون ناشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩.
- لطفي، أمين السيد، ٢٠٠٥، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص ١٢٣-١٢٨.

ب- الدوريات :

- أحمد فيصل خالد الحايك ، ٢٠١٣ ، المراجعة الداخلية البيئية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية :دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات في العلوم الإدارية ، المجلد ٤٠ ، العدد الثاني.
- زيد هاشم السقا، (٢٠١١)، متطلبات المراجعة البيئية في ضوء معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ،مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة الموصل ،كلية الإدارة والاقتصاد ،المجلد ٤، العدد ٢، الموصل ،العراق، ص ٢٩٦-٣٠٩.
- صالح عبد الرحمن السعد ، ٢٠٠٨ ، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية :الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية :دراسة ميدانية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢١ ، ع ٢٤ .
- عبد الناصر محمد درويش، ٢٠١٣، "إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)"، مجلة المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة ، جامعة بنى سويف.
- عدنان غانم ، ٢٠١٣ ، نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٥ ، العدد الثاني.
- مجيد منهل العلي، ٢٠٠٦ ، انعكاسات التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ، على عمل مراقب لحسابات ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد ١٥ .
- مرعي بن خالد ، اريج حتاملة ، ٢٠١٣ ، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية ، مجلة المنار للبحوث والدراسات ، مجلد ١٩ ، العدد ٢.
- منصورى ، كمال محمد ، رمزي ، جودي محمد ، ٢٠٠٨ ، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة ، المؤتمر العلمي الدولي :التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتلحة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف الجزائر ، ص ٢٣-٤٤ .
- ميلاد رجب أشميلة ، ٢٠١٤ ، إدراك وتطبيق المراجع الخارجى فى ليبيا لأسلوب المراجعة البيئية الاجتماعية :دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين فى المنطقة الشرقية ، المجلة الجامعة ، كلية الاقتصاد والتجارة ، الجامعة الإسلامية، العدد ١٦ ، مجلد ٣ .
- وائل إبراهيم الراشد، ١٩٩٩، دور ديوان المحاسبة فى الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت، دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد ١٣، ع ١٤ .

- وليد شتوح ، ٢٠١٤ ، مكانة نظام الإدارة البيئية الأيزو ١٤٠٠٠ في تسيير المؤسسات الجزائرية ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة باجي مختار ، المجلد ٧ ، العدد الثاني.

- يوسف محمود جربوع ، ٢٠٠٨ ، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية ، مجلة تنمية الرافدين ، الجامعة الإسلامية بغزة ، المجلد ٨٣ العدد ٢٨.

ت- الرسائل العلمية :

- أمينة فلاح ، ٢٠١٢ ، دور النيباد في تفعيل الحكم الراشد والتنمية المستدامة في أفريقيا ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية ، جامعة منتوري قسنطينة الجزائر.

- حسونة عبد الغني ، ٢٠١٣ ، الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة ، رسالة دكتوراة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خضير بسكرة ، الجزائر.

- سايح زايد ، ٢٠١٣ ، دور الحكم الراشد في تحقيق التنمية المستدامة بالدول العربية: حالة الجزائر ، رسالة دكتوراة ، جامعة ابو بكر بلقايد ، الجزائر.

- الفاتح الطيب عبدالله ، ٢٠١٥ ، دور المحاسبة و المراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي : ديوان المراجعة القومي ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا ، مجلة الدراسات التجارية.

- فهد راعي الفحاء ، ٢٠١٣ ، مدى التزام الشركات المساهمة الكوفيتية في الإفصاح عن بنود محاسبة المسؤولية الاجتماعية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط.

- لميس محمد ممدوح ، ٢٠١٠ ، استراتيجيات التنمية المستدامة للاراضي الزراعية دراسة حالة رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية فلسطين.

- محي الدين حمداني ، ٢٠١٢ ، حدود التنمية المستدامة في الاستجابة لتحديات الحاضر والمستقبل ، رسالة دكتوراة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خضير بسكرة.

- منى حسن ، ٢٠٠٧ ، اثر الإفصاح عن الأداء البيئي على قرارات الاستثمار في الشركات الصناعية الأردنية ، رسالة ماجستير ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.

- مهاوات العبيدي ، ٢٠١٤ ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خضير بسكرة.

ث- أخرى

- أبو خشية ، عبد العال ، ٢٠٠١ ، مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية ، بحث مقدم الى المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا ، أكاديمية المدينة ، مصر.

- احمد فرغلي حسن ، ٢٠١٢ ، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي ، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ، كلية الهندسة - جامعة القاهرة.

- الانتوساي ، ٢٠١٢ ، تطور واتجاهات المراجعة البيئية، المراجعة البيئية ودورها في عملية التنمية المستدامة للأجهزة العليا للرقابة" ورقة ارشادية.

- ايهاب عبده نفاذ ، ٢٠٠٩ ، مراجعة النظير كإحدى أسس المراجعة على جودة المراجعة بديوان المحاسبة بدولة الكويت" ، مدقق اول بديوان المحاسبة بدولة البحرين، بحث منشور، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي. www.abahe.co.uk

- جميلة الجوزي ، ٢٠١٧ ، مداخلت بعنوان. أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، ص. 4.

- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، سلطة جودة البيئة ، ٢٠١٤ ، تقرير عن البيئة والتنمية المستدامة.

- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، ٢٠١٤ ، تقارير.

- حاتم احمد جعفر، ٢٠١٤، نموذج تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية "دراسة حالة الجهاز المركزي للحسابات المصري"، المؤتمر العربي السنوى العالم الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق.
- دوناتو رومانو، ٢٠٠٦، الاقتصاد البيئي والتنمية المستدامة، منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة، ص ٢.
- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ٢٠١٤، دور الأجهزة العليا للرقابة في المجال البيئي، مجلة القيس.
- شريف محمد على أحمد ، ٢٠١٤، دور الاقتصاد الأخضر في التنمية المستدامة في الوطن العربي ، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- الصندوق السوري لتنمية الريف، ٢٠٠٤، مشروع ترويج ونشر التخطيط للتنمية المستدامة على المستوى المحلي فالجمهورية العربية السورية ٢٠٠٤/٢٠٠٧.
- عبد الرحمن محمد حسن ، ٢٠١١، إستراتيجية الحكومة. في القضاء علي البطالة وتحقيق التنمية المستدامة جامعة حمد بوضياف بالسياسة ، الملتقى الدولي حول إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، السودان.
- عبدالحميد رضوان عبدالحميد ، ٢٠١٤ ، إعداد الحسابات القومية الخضراء في دولة الإمارات العربية المتحدة نحو تحقيق التنمية المستدامة ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية.
- عبدالله بن جمعان الغامدي ، ٢٠١٤ ، التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسئولية عن حماية البيئة ، قسم العلوم السياسية- جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية.
- العوضى ، سعاد عبد الله ، ٢٠٠٣ ، البيئة والتنمية المستدامة ، الجمعية الكويتية لحماية البيئة، الكويت .
- قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ الخاص بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٣، معايير المراجعة الدولية، المعيار الدولي للتحقيق رقم ٥٢٠.
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الايوساى)، ٢٠٠٩، الاجتماع الرابع والثلاثين بالقاهرة.
- محسن جالوش ، ٢٠١٣ ، دور ديوان المحاسبة في الرقابة البيئية لمدى الالتزام بالاتفاقيات الإقليمية والدولية في مجال البيئة البحرية ، تقرير الديوان عن كفاءة وفعالية الهيئة العامة للبيئة.
- محضر الاجتماع الرابع لفريق عمل البيئة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية "الايوساى" الذي تم عقده بديوان المحاسبة بالكويت، ٢٠١٢.
- محمد رقاسي، ٢٠١٣، الملتقى الدولي حول مقومات تحقيق التنمية المستدامة في الاقتصاد الاسلامي، بحث بعنوان التنمية المستدامة بين الواقع والتحليل، جامعة قلمة.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساى)، ٢٠٠٨، المجلة الدولية للرقابة المالية والحكومية ، المجلد ٣٥، العدد ٢، ترجمة ديوان المحاسبة الاردني، ابريل.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساى)، ٢٠٠٩، نشرة توجيهات تنفيذ العمليات الرقابية من منظور بيئي .
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الايوساى)، محضر الاجتماع الثالث لفريق عمل البيئة، دائرة الحسابات التونسية، ابريل ٢٠١١.
- مهدى غيلان ، فايق ياسين ، شيما محسن ، ٢٠١٣ ، دراسة تحليلية لأهم مؤشرات التنمية المستدامة في البلدان العربية والمتقدمة ، جامعة كربلاء ، جامعة الأنبار.
- وزارة الدولة لشئون البيئة المصرية، جهاز شئون البيئة، (٢٠١٠)، قانون البيئة رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ وتعديلاته.
- وليم ، راكز هاويت ، ١٩٩٠م نحو عالم مستديم - مترجم ، مجلة العلوم العدد ١ ، الكويت .
- وهيبه ، مقدم ، ٢٠٠٩ ، دور المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، بحث مقدم الى المؤتمر العالمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.

A- Books :

- Blewitt J. and, Kopnina, H. (2015): **Sustainable Business, Key Issues in Environment and Sustainability**, Routledge, London.
- DH Meadows, DL Meadows, J Randers, The limits to growth, New York, 1972.
- Rezaee, Z. 2007. **Corporate Governance Post-Sarbanes-Oxley**. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

B- Periodicals :

- Ameer, R., & Othman, R. (2012, June). Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporations. **Journal of Business Ethics**, 108(1), 61-79.
- Bebbington, K.J., Gray, R.H., Thomson, I. and Walters, D. (1994) "Accountants Attitudes and Environmentally Sensitive Accountant", **Accounting and Business Research**, 24(94), pp. 109-120.
- Bebbington, Jan , Shona Russell & Ian Thomson , 2017 , Accounting and sustainable development: Reflections and propositions , **Critical Perspectives on Accounting** , 48 , 2017, 21-34 .
- Beets, S.D. and Souther, C.C. (1999) "Corporate Environmental Reports: the Need for Standards and an Environmental Assurance Service", **Accounting Horizons**, June, 13(2), pp. 129-145.
- Bob, B. 1997. Conducting an Internal Environmental Audit, **Concrete Product**, 100(5).
- Boiral, O., Talbot, D., & Paillé, P., (2015)."Leading by example: A model of organizational citizenship behavior for the environment, " **Business Strategy and the Environment**, 24(6), 532-550.
- Brian, Brattén, Lisa Milici Gaynor, Linda McDaniel, Norma R. Montague, and Gregory E. Sierra (2013) The Audit of Fair Values and Other Estimates: The Effects of Underlying Environmental, Task, and Auditor-Specific Factors. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, 2013, Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 7-44.
- Campbell, S.N. and Byington, J.R. (1995) "Environmental Auditing: An Environmental Management Tool", **Internal Auditing**, Fall, 2, pp. 9-18
- Chiang, C. and Lightbody. M. (2004) "Financial auditors and environmental auditing in New Zealand", **Managerial Auditing Journal**, 19(2), pp. 224-234.

- Chiang, C.,(2010), Insights into current practices in Auditing Environment matters, **Managerial Auditing Journal**, Vol.25,ISS:9,PP.912-933.
- Christoph Knill & Yves Steinebach, 2016, Still an entrepreneur? The changing role of the European Commission in EU environmental policy-making, Journal of European Public Policy, Vol. 24, 2017 - Issue 3
- Chukwuemeka, E., Onwuka, E.M. and Mary, C.O, Lopsidedness in Solid Waste Management in Nigeria: Obstacle to Sustainable Development, **OIDA International Journal of Sustainable Development**, Vol. 05, No. 04, 2012.
- Colbert, J.L. and Scarbrough, C. (1993) "Environmental Issues in a Financial Audit: which Professional Standards Apply?", **Managerial Auditing Journal**, 8(5), pp. 26-32.
- Cox, J.R, 2001, Tough Environmental regulation Brings New opportunities for CPAs, **Pennsylvania CPA Journal**, 12, P.2.
- David S.; Klein, Yehuda; Pillich, Jose; and Sullivan, Michael T.,2014, "Sustainability Planning, Environmental Justice and Climate Change: Applications of the Long Island MARKAL Model," **Suburban Sustainability**: Vol. 2: Iss. 2,.
- Dewar, D. (1991) "Environmental Auditing: The Fourth E", **Managerial Auditing Journal**, 6(5), pp. 5-15.
- Dittenhofer, M. (1995) "Environmental Accounting and Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol.10,No.8, pp. 40-51.
- Elena escrig & Maria Jesus,2015, Measuring Corporate Environmental Performance: A Methodology for Sustainable Development, **Business Strategy and the Environment**.
- Epstein, M.J., and Freedman, M. (1994) "Social disclosure and the individual investor", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.17,No. 4, pp. 94-109.
- Fortune Ganda,2013, The contribution of environmental, social, and governance disclosure to a sustainable economy, Korean Social Science Journal , June 2013, Volume 40, Issue 1, pp 21-37 .
- Fowke R. and Prasad D. (1996) Sustainable development, cities and local government, **Australian Planner**, Vol. 33, pp 61-66.
- Gray, R. and Collison, D. (2000) "The Environmental Audit: Green-Gauge or Whilewash?", **Managerial Auditing Journal**, Vol.6,No. 5, pp.17-25.

- Goodwin, C. and Gremler, D.D. (1996), "Friendship over the counter: how social aspects of service encounters influence consumer service loyalty", **Advances in Services Marketing and Management**, Vol. 5, pp. 247-82.
- Hanaysha, J., Abdullah, H. & Warokka A. (2011). "Service Quality and Students' Satisfaction at Higher Learning Institutions: The Competing Dimensions of Malaysian Universities' Competitiveness" **Journal of Southeast Asian Research**, Vol. 2011, 10 pages .
- Hennig-Thurau, T. & Thurau, C. (2003), "Customer orientation of service employees – toward a conceptual framework of a key relationship marketing construct", **Journal of Relationship Marketing**, Vol. 2 No. 1, pp. 1-32.
- Hennig-Thurau, T. (2004), "Customer orientation of services employees – Its impact on customer satisfaction, commitment, and retention", **International Journal of Service Industry Management**, Vol. 15 No. 5 pp. 460-478.
- Hennig-Thurau, T., Gwinner, K.P. and Gremler, D.D. (2002), "Understanding relationship marketing outcomes: an integration of relational benefits and relationship quality", **Journal of Service Research**, Vol. 4, February, pp. 230-247.
- Katooli, S. , Abdollahi, A., and Taghavi, A. (2012), "Surveying the Postgraduate Student's Satisfaction Regarding to Customer Results Criteria Model EFQM: Empirical Observation in Iran" **Research Journal of International Studies**, Vol. 23 March, 2012, pp. 23-40.
- Kotler, P. (2001): **Marketing Management: Analysis Planning: Implement and Control**, India, Prentice Hall, Inc., p. 53.
- Krejcie, R. & Morgan, D. (1970), **Determining Sample Size for research Activities**. Educational and psychological Measurement, p. 607-610.
- Kumar, N. Scheer, L. and Steenkamp, J. (1995), "The effects of supplier fairness on vulnerable Reseller" **Journal of Marketing Research**, Vol. 32, No. 1, pp 54.
- Morgan, N.A. , Vorhies, D.W. and Mason, C.H. (2009) "Market orientation, marketing capabilities and performance" **Strategic Management Journal**, Vol. 30, January, pp 909-920.
- Negi, R. & Ketema, E. (2013), "Customer Perceived Relationship Quality and Satisfaction; A Case of Ethiopian Telecommunication Corporation "African

- Journal of Economic and Management Studies**, Vol. 4, No. 1, pp. 109 – 121.
- Noor, N. A. M. (2008), "The influence of front liner's personality types on developing customer orientation behavior: A look at Malaysian hotel industry".
www.jgbm.org/page/8%20%20Nor%20Azila.pdf
 - Paarlberg, Laurie E., (2007), "The impact of customer orientation on government employee performance", **International Public Management Journal**, Vol. 10 No. 2, pp. 201-231.
 - Petruzzellis, L., D'Uggento, A. M. & Romanazzi, S. (2006). "Student Satisfaction and Quality of Service in Italian Universities", **Managing Service Quality**, Vol. 16 No. 4, pp. 349-364.
 - Samad, Sarminah (2011), "Predictors of employee willingness to engage with customer oriented behavior" **European Journal of social science** ,Vol. 22, N.4.
 - Sapri, M., KaKa, A. and Finch, E.(2009), "Factors that Influence Student's Level of satisfaction with Regards to Higher Educational Facilities Services" **Malaysian Journal of Real Estate**, Vol. 4 No.1, pp. 34-51.
 - Sergeant, A. & Frenkel, S. (2000), "When do customer contact employees satisfy customers?"; **Journal of Service Research**, Vol. 3, August, pp. 18-34.
 - Spreitzer, G.M. (1995), "Psychological empowerment in the workplace: dimensions, measurement, and validation", **Academy of Management Journal**, Vol. 38 No. 5, pp. 1442-65.
 - Szymanski, D.M. and Henard, D.H. (2001), "Customer satisfaction: a meta-analysis of the empirical evidence", **Journal of the Academy of Marketing Science**, Vol. 29 No. 1, pp. 16-35.
 - Tian, R. G. & Wang, C. H. (2010), "Cross-Cultural Customer Satisfaction at a Chinese Restaurant: the Implication to china foodservice Marketing" **International Journal of china Marketing**, vol.1, No.1, pp. 62-72.
 - Veronica, T. , Karen, W. and Helen, C. (2002), , " Evaluation of Student Satisfaction: Determining the Impact of a Web-Based Environment by Controlling for Student Characteristics", **The American Journal of Distance Education**, vol.16,no. 3, P.169-189 .

- Guerrero, L.A., Maas, G. and Hogland, W., Solid waste management challenges for cities in developing countries, **Waste Management**, Vol.33, Issue 1, January, 2013.
- Hillary, R. (1995) "Developments in Environmental Auditing", **Managerial Auditing Journal**, 10(8), pp. 34-39.
- Hillary, R. (1998) "Environmental Auditing: Concepts, Methods and Developments", **International Journal of Auditing**, 2(1), March, pp. 71-85.
- JingzhongRen & HanweiLiang & ZhiqiuGao, 2017, Sustainable development of sewage sludge-to-energy in China: Barriers identification and technologies prioritization, **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, Volume 67, January 2017, Pages 384-396
- Kite, D., Louwers, T.J. and Radtke, R.R. (1997) "Environmental Auditing An Emerging Opportunity", **Internal Auditing**, 12, (winter).
- Klayman, B.M. and Siskind, R.W. (1994) "Oregon Acts to Protect the Confidentiality of Environmental Audit Reports", **Journal of Environmental Regulation**, Spring, pp. 317-322.
- Leeuwen, S., (2003), The Development of Environmental Auditing within INTOSAI, **International Journal of Government Auditing**, Vol.30, No.1, PP.13-5.
- Linda MRichter & Bernadette Daelmans & Joan Lombardi, 2017, Investing in the foundation of sustainable development, **pathways to scale up for early childhood development**, *the lancet* Volume 389, No. 10064, p103-118.
- Mahdavi, Gholamhossein, Abbas Ali Daryaei, 2017, Attitude toward business environment of auditing, corporate governance and balance between auditing and marketing, **Contaduría y Administración**, 62, 2017, 1019-1040.
- Maltby, J. (1995) "Environmental Audit: Theory and Practices", **Managerial Auditing Journal**, 10(8), pp. 15-26.
- Marsh, T. and Johnson, G.H. (1995) "A Total Quality Management Approach to Environmental Auditing", **Internal Auditing**, fall, pp.3-8.
- Norman, W. 2001. How to Conduct Environmental Audit, **Pollution Engineering**, 33 (8).
- Peter Jones, 2014, E-RETAILERS AND ENVIRONMENTAL SUSTAINABILITY, **International Journal of Management and Sustainability**, 3(7): 457-468.

- Power, Michael (1997) "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit", **Accounting Organization and Society**, 22(2), pp. 123-193.
- Priya A. Kurian, 2016, Socio-economic and political barriers to public participation in EIA: implications for sustainable development in the Maldives, **Journal Impact Assessment and Project Appraisal**, Volume 34, 2016 - Issue 2.
- Rezaee, Z. and Elam, R. (2000) "Emerging ISO 14000 environmental standards: a step-by-step implementation guide", **Managerial Auditing Journal**, 15(1/2), pp. 60-67.
- Robbins, N. (1991) "Environmental Auditing-a Tool Whose Time Has Come", **Multinational Business**, (2), pp. 20-21.
- Roussey, R.S. (1992) "Auditing Environmental Liabilities", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 11(1), Spring, pp. 47-57.
- Stevens, W. P. (1995) "The Auditing Profession and the Valdez Principles", **Managerial Auditing Journal**, 10(8), pp. 40-51.
- Sutherland, J.W., Richter, J.S., 2016, The Role of Manufacturing in Affecting the Social Dimension of Sustainability, **Journal of CIRP Annals Manufacturing Technology**, CIRP Template v4.0.
- Sutherland, John W.; Richter, Justin S., 2016, Hutchins, Margot J.; Dornfeld, David; Dzombak, Rachel; Mangold, Jennifer; Robinson, Stefanie; Hauschild, Michael Zwicky; Bonou, Alexandra; Schönsleben, Paul; Friemann, Felix / The role of manufacturing in affecting the social dimension of sustainability. In: **CIRP Annals**, Vol. 65, No. 2, 2016, p. 689-712.
- Taylor, D.W., Suleiman, M. and Sheahan, M. (2001) "Auditing of environmental management systems: a legitimacy theory perspective", **Managerial Auditing Journal**, 16(7), pp. 411- 422.
- Thomson R.P. Simpson, T.E. and Le Grand, C.H. (1993) "Environmental Auditing", **Internal Auditing**, April, pp. 19-32.
- Tucker, R. and Kasper, J. (1998) "Pressures for Change in Environmental Auditing in the Role of the Internal Auditor", **Journal of Managerial**, 10(3), pp. 340-354.
- Vinicius P. Rodrigues, Daniela C. A. Pigosso, Jakob W. Andersen, Tim C. McAloone ,2016, Modeling the potential business benefits of ecodesign implementation: a logic model approach, Supplementary material for paper, dtu mechanical engineering.

- Watson, M. (2004) "Environmental auditing in the new Europe", **Managerial Auditing Journal**, 19(9), pp. 1131-1139.
 - Watson, M. and Emery, A.R.T. (2004) "Environmental management and auditing systems-The reality of environmental self-regulation", **Managerial Auditing Journal**, 19(7), pp. 916-928.
 - Watson, M. and Mackay, J. (2003) "Auditing For the Environment", **Managerial Auditing Journal**, 18(8), pp. 625-630.
 - William Cook, Séverine van Bommel, Esther Turnhout, 2016, Inside environmental auditing: effectiveness, objectivity, and transparency, Current Opinion in Environmental Sustainability, Volume 18, February 2016, Pages 33-39
 - Yakhou, M., & Dorweiler, V., (2002), Environmental Accounting coverage in Accounting curriculum: A survey of U. S. Universities and colleges, **Journal of Education for Business**.
- C- Others:**
- Bon-Gang Hwang & Lei Zhu, 2017, Green Building Construction Projects in Singapore: Cost Premiums and Cost Performance, **School of Transportation and Civil Engineering**, Fujian Agriculture and Forestry University, China.
 - Chaitali M. and Maruf A., **GIS Application in Urban Solid Waste Management: A Case Study of Dar el Salaam**, Tanzania, 2014.
 - Haider, I., Haider, M. and Badami, M., **Household Solid Waste Generation in Urban Pakistan: A Case Study of Rawalpindi**, April 2013.
 - Heller, M., Shields, D. and Beloff, B. (1995) "Environmental Accounting Case Studies: Amoco York Town Refinery in Green Ledgers: Case Studies in Corporate Environmental Accounting", Washington, DC, World Resources Institute, pp. 47-81.
 - Hill, M. (1993) "The Role of Internal Auditor in Environmental Issues", (Altamonte Springs, FL: **Institute of internal Auditors Research Foundation**), pp. 4-12.
 - **ICAEW** (1992) "Business, Accountancy and the Environment, A Policy and Research Agenda", London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
 - **International Chamber of Commerce** (1991) "An ICC Guid to Effective Environmental Auditing", ICC Publishing, Paris.

- Jones, G.G. and Spadafora, A., Waste, Recycling and Entrepreneurship in Central and Northern Europe, Harvard Business School General Management Unit Working Paper , No. 14-084 March 4, 2014.
- Kariuki Muigua, 2014, Food Security and Environmental Sustainability in Kenya, available at <http://www.undp.org/content/undp/en/home/mdgoverview.html> [Accessed on 18/07/2014].
- Ministry of Urban Development, Solid Waste Management –“GPS & GIS enabled”, 2014.
- Partha dasgupta, 2014, Impediments to Sustainable Development: Externalities in Human-Nature Exchanges, Pontifical Academy of Sciences, Extra Series 41, Vatican City, Pontifical Academy of Social Sciences.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants :(1992) “Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession, Research Report”, CICA.
- US Environmental protection Agency, 1984, Annual Report, www.epa.gov/epahome/
- World Commission on Environment and Development (WCED). (1987). Our common future. Oxford: Oxford University Press.

D. Internet

- www.environmental-auditing.org.
- www.socpa.org.za.
- www.intosai.org