

انعكاس تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة - دراسة في عينة من الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق

Reflection of the application of environmental auditing to support the process of sustainable development - Study in a sample of industrial companies in the Kurdistan Region of Iraq

م. د. ريزان صلاح الدين عزة

Rezan Salahaddin Izat

جامعة صلاح الدين - اربيل / جامعة نولج

Rezan1978@yahoo.com

تاريخ استلام البحث 2019/ 3 /11 تاريخ قبول النشر 2019/5 /7 تاريخ النشر 2019/ 10 / 28

المستخلص:

تسعى هذا البحث الى بيان مدى انعكاس التدقيق البيئي على عملية التنمية المستدامة ولتحقيق ذلك تم اعداد استمارة استبانة والتي تضمنت (26) فقرة وزعت على عينة مستهدفة من مديري الشركات الصناعية ومراقبي الحسابات فضلاً عن عينة مستهدفة من اكاديميين و مهندسين المختصين في مدينة اربيل والبالغ عددهم (70) ، وقد استرد منها (63) استبانة، وتم تحليل نتائج هذا الاستمارات من خلال البرنامج الاحصائي SPSS وتوصلت الباحثة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها ان نسبة كبيرة من المستجيبين يرون ان التدقيق البيئي ينعكس بشكل ايجابي على عملية التنمية المستدامة ، كما قدمت الباحثة مجموعة من توصيات منها ضرورة قيام الشركات بعملية التدقيق البيئي الى جانب التدقيق المالي وذلك بسبب التأثيرات والاضرار التي تتعرض لها البيئة نتيجة انواع الانشطة التي تقوم بها الشركات وانعكاسها على عملية التنمية المستدامة.

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق البيئي، المدقق البيئي، التنمية المستدامة، التلوث البيئي.

### Abstract:

This research aims to demonstrate the extent to which environmental auditing is reflected in the process of sustainable development. In order to achieve this, a questionnaire was prepared which included (26) items distributed to the directors of industrial companies and accountants as well as a sample of (70) academic and professional engineers in Arbil. , And retrieved (63) questionnaire, through the analysis of the results of these forms through the statistical program SPSS and the researcher reached a set of conclusions, the most important of which a large proportion of respondents believe that environmental auditing reflected positively on the process of sustainable development, To These include the need for companies to carry out the environmental auditing process as well as the financial audit due to the effects and damage to the environment as a result of the types of activities carried out by the companies and their reflection on the process of sustainable development.

**Key words :** Environmental auditing, Environmental auditor ,Sustainable development, Environmental pollution.

### المقدمة

لقد تدخل الانسان بطرق غير مدروسة في الأنظمة البيئية (الماء والهواء والتربة) بفعل أنشطته المختلفة مسببا إفسادها، فراح يقطع الغابات ويجرف التربة ويحرق الأحرش ويستخدم المبيدات ويشيد المصانع الملوثة لدرجة انه اثر على طبقة الأوزون ودخل في الصناعات النووية وبث الإشعاعات القاتلة ومخلفا أمراضا خطيرة وبذلك خلق مشكلة

يومية يعيشها الجميع ولا يفكر بها إلا القليل انها مشكلة التلوث البيئي. وعند اعداد الحسابات الاقتصادية فانها لم تعكس دور البيئة، لكن في السنوات الأخيرة ونتيجة لتأثر نوعية البيئة من جهة وشحة الموارد الطبيعية من جهة أخرى أصبح من الضروري أخذ تلك الآثار بنظر الاعتبار كما أن التكاليف البيئية اللازمة للحد من التلوث وإزالة آثار التلوث وتحسين البيئة أصبح من الضروري تضمينها في عمليات الإنتاج والحسابات الاقتصادية حتى يمكن التمييز بين الدخل القومي الحقيقي وبين الدخل التقليدي الذي كان يعد بمعزل عن البيئة. هذا الامر استوجب ظهور مفهوم التدقيق البيئي والذي يهدف الى بيان مدى التزام الشركات بحماية البيئة والمحافظة عليها من خلال تطبيق القوانين و التعليمات الخاصة بحماية البيئة المحلية منها و الدولية وذلك من خلال مجموعة من الاجراءات والخطوات التي يتخذها المدقق البيئي . ويحاول البحث هذا الى بيان اثر تطبيق التدقيق البيئي في المحافظة على حماية البيئة بالشكل الذي يضمن عملية تحقيق التنمية المستدامة والكيفية التي يتم من خلالها استخدام التدقيق البيئي لغرض تحقيق التنمية المستدامة.

### مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في ان عدم التدقيق للآثار البيئية للانشطة التي تمارسها الشركات وما ينجم عنها من تكاليف والتزامات يستوجب ظهورها في القوائم المالية يعكس ذلك سلبا على التنمية الاقتصادية، مما جعل هناك نقص في المعلومات المحاسبية المقدمة لصناع القرارات لاسيما المتعلقة منها بالتنمية الاقتصادية ، حيث ان عملية التسريع في استنفاد الموارد الطبيعية وعدم تسليط الضوء على آثار الأنشطة الحالية عليها سيجعل البيئة الطبيعية عاجزة عن تلبية متطلبات التنمية وخاصة ما يتعلق بحصة الأجيال القادمة، وعليه يمكن طرح مشكلة البحث على ضوء الاسئلة التالية :

- هل ان للتدقيق البيئي اهمية ؟
- هل التنمية المستدامة له اهمية في المحافظة على البيئة ؟
- هل ان القيام بالتدقيق البيئي يعكس ايجابيا على عملية التنمية المستدامة ؟

### هدف البحث

يسعى البحث الى بيان مجموعة من الاهداف ومنها :

1. بيان اهمية التدقيق البيئي و التي يتم اجرائها من قبل مراقب حسابات مستقل.
2. بيان اهمية التنمية المستدامة لها من دور في المحافظة على حصة الاجيال القادمة من الموارد.
3. بيان مدى انعكاس عملية التدقيق البيئي على عملية التنمية المستدامة.

### اهمية البحث:

تبرز اهمية البحث من خلال تناوله لموضوع التدقيق البيئي و دورها في المحافظة على البيئة و على الموارد الطبيعية و مصادر الطاقة الغير متجددة الى جانب الحد من تدهور البيئي وعدم الاضرار بالحاجات الحالية و حاجات الاجيال القادمة.

### فرضية البحث:

يستند البحث على فرضية اساسية مفادها " لا يساهم التدقيق البيئي بشكل ايجابي في تحقيق عملية التنمية المستدامة". ويتوقع من هذا الفرعية ثلاث فرضيات فرعية وهم :

1. ليس للتدقيق البيئي أهمية.
2. ليس للتنمية المستدامة أهمية.
3. ليس للتدقيق البيئي انعكاس على التنمية المستدامة.

**منهج البحث:**

لاختبار فرضية البحث اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي في بناء الجزء النظري من خلال الرجوع الى المصادر العلمية ذات العلاقة بالموضوع ، اما فيما يخص الجانب التطبيقي قامت الباحثة باختيار عينة مستهدفة من الاكاديميين و مراقبي الحسابات ومديري الشركات من الذين لديهم المام بموضوع البحث و اعداد استبيان وتوزيعها عليهم وتحليل النتائج بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

**خطة البحث:**

لغرض انجاز البحث تم تقسيمه الى عدة محاور و على النحو الاتي :

**المحور الاول :** ماهية التدقيق البيئي.

**المحور الثاني :** الاطار المفاهيمي للتنمية المستدامة.

**المحور الثالث :** اثر تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة.

**المحور الرابع :** الجانب التطبيقي.

**المحور الاول. ماهية التدقيق البيئي****أولاً. مفهوم التدقيق البيئي:**

لا يوجد هناك اتفاق على مفهوم محدد للتدقيق البيئي نظرا لحدائثة الموضوع الا ان وكالة البيئة الأمريكية عرفته " بأنه عبارة عن فحص انتقائي دوري منتظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها .(مراد، 2015: 22) وكذلك عرفه بأنه " فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي ، بواسطة افراد متخصصين من داخل او خارج الوحدة الاقتصادية ، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الادارية ، وتقويم فعالية البرامج الادارية البيئية ، وتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها الى الاطراف المهتمة بها". (ايوب، 2014: 293) وعليه ترى الباحثة بان التدقيق البيئي هو عبارة عن تقييم دوري لمدى قيام الشركة بالالتزام بالمعايير البيئية المحددة الى جانب تقييم السياسات والبرامج المعدة من قبل الشركة للمساهمة في الحفاظ على البيئة والتي يمكن القيام بها من قبل افراد داخل الشركة الى جانب افراد من خارج الشركة وتقديم النتائج التي يتم التوصل إليها في تقرير الى الاطراف المهتمة بالموضوع .

**ثانياً. اهداف التدقيق البيئي:**

يهدف التدقيق البيئي إلى قياس تأثير عمليات الشركة على البيئة ، مقابل مجموعة معايير محددة مسبقاً وإلى أقصى حد ممكن (Arora, 2017: 25)

حيث يركز التدقيق البيئي في المقام الأول على مجالين: تقييم تأثير السياسات البيئية للشركة من الأنشطة ، والأهداف ، والخدمات ، وتدقيق الآثار البيئية ، من خلال إجراء التحليلات وإجراءات معينة (RADU, 2012: 118) ،

أما فيما يخص الاهداف الفرعية للتدقيق البيئي فهي وفق الاتي : (الهنداوي، 2015: 358)

1. تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية.
2. التأكد من التقيد بالسياسات الوحدة الاقتصادية كالتالي تتطلب مراعاة المتطلبات التنظيمية.
3. التقيد بالأنظمة والتشريعات والقوانين الصادرة عن الجهات المتخصصة في حماية البيئة.
4. التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية ونظم الرعاية الصحية والسلامة البيئية.

5. التأكد من رقابة إدارة الوحدة الاقتصادية على الأنشطة البيئية.  
6. التأكد من أن البيانات والمعلومات البيئية التي تتضمنها القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية .

#### ثالثاً. أهمية التدقيق البيئي:

تأتي أهمية التدقيق البيئي من خلال ضرورة و تنامي الاهتمام المتعلق بالبيئة و ما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام من الشركات بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك ،فضلا عن الضغوطات الاجتماعية و القانونية التي تتعرض لها في سبيل قيامها بدور إيجابي و أن تتحمل بعض التكاليف مقابل المنافع التي تحصل عليها من البيئة المحيطة. (اسلام،2015: 22)

ويمكن تحديد أهمية القيام بالتدقيق البيئي لكافة الجهات التي لها علاقة . مباشرة أو غير مباشرة . بالشركة محل التدقيق، في سبيل الإعتماد على نتيجة تقرير المدقق البيئي في إتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات الاتي: (السقا، 2011: 301-302)

1. المستهلكون : إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحثهم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام الشركات بالقضايا البيئية بطريقة جدية حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج من السوق نهائياً.  
2. المساهمون والمستثمرون : إن المستثمرين أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انقائها، وهذا ما أدى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة.  
3. قوانين حماية البيئة : نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة الشركة فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة وقد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه "إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة ووثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة"، هذا وقد أدى ذلك إلى صدور العديد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول تجاوباً مع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بخصوص ذلك.  
4. المقرضون : بسبب تزايد المخاطر التي قد تتعرض لها البيئة قام بعض المقرضين و البنوك بتعديل سياساتها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطاً لطالبي الائتمان منها ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي للبيانات بواسطة طرف ثالث، كما أنها تطلب منهم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها، الالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات .

5. منظمات حماية البيئة : تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الشركات والحكومات بخصوص قضايا معينة، كما أن هذه الجماعات او المنظمات تساهم وبدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى الشركات التي تسبب إضرار للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

#### رابعاً. أنواع التدقيق البيئي:

حدد نظام الإنتوساي ثلاثة أنواع من عمليات التدقيق ذات الصلة بالبيئة : تدقيق الامتثال ، وتدقيق البيانات المالية ، وتدقيق الأداء (ROOYEN, 2016: 58)

و إن الشركات بنفسها يمكنها ممارسة أنواع متعددة من التدقيق البيئي و بما يتلائم مع أنشطتها الاقتصادية منها  
الاتي: (جيجان،2016: 511-512)

**1. تدقيق نظم الادارة البيئية :** ان تدقيق نظام الادارة البيئية مرتبط بتقييم نظام الادارة البيئية و وضع الشركة جهودها دعماً للمتطلبات البيئية، فهي عبارة عن دراسة منهجية لعمليات واساليب الشركة السابقة والحالية بهدف تحديد المسؤولية القانونية المحتملة عن نظام الادارة البيئية والتحقق من تقديم المبادرات لتقليل نسبة النفايات وتقييم مخاطر المواد والممارسات البيئية.

**2. تدقيق الالتزام البيئي :** يهدف تدقيق الالتزام البيئي الى تحديد مدى التزام الشركة بالقوانين البيئية التي تطبق عليها، اذ ان عدم التزامها بالقوانين البيئية سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية، ويشمل الفحص مدى الالتزام بسياسات ونظم الادارة البيئية فضلاً عن فحص الالتزام بالقوانين البيئية للشركة ، ويتضمن تدقيق الالتزام البيئي ثلاثة مراحل وهي :

أ. مرحلة التقييم الاولية وتتضمن استعراض تاريخي للممارسات البيئية للشركة وفي ضوء ذلك يقوم المدقق البيئي بالتعرف على الاحتمالات البيئية ونتائجها المتوقعة .

ب. مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصادقية التقارير البيئية وتتضمن تحديد مدى ملائمة و مصادقية التقارير البيئية التي تعدها الشركة عن التأثيرات البيئية لها وبالتحديد ما ينتج عن ممارستها لانشطتها الاقتصادية من تلوث .

ج . مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج وتقوم على تقييم الموقع، وتقوم أساساً في حالة اشارة المرحلتين السابقتين الى وجود انتهاكات بيئية عن طريق الشركة، ويتم عمل اختبارات تفصيلية وتحليلات معملية لمكونات البيئية وتقييم وتفسير نتائج تلك الدراسات .

**3. تدقيق المعالجة والتخزين والتصرف لمستلزمات الانتاج :** يهدف هذا النوع من التدقيق التأكد من أن الاجراءات المتبعة في نقل وتخزين المواد الخطرة من مصدرها الى المكان الذي يتم تدميرها فيه، ويعد ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها البيئي طالما كانت الملكية قائمة، أي تقويم الوضع القانوني المتعلق بالتخزين والمعالجة والتخلص من المواد الخطرة، وتتحمل الجهة المالكة لها التكاليف الناجمة عن الآثار السلبية لتدمير هذه المواد الخطرة.

**4. تدقيق الصحة والامان :** يهدف هذا النوع من التدقيق الى تقويم مدى كفاءة سياسات الشركة المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم انشطتهم وضمن الالتزام بالقوانين التي تطبق عليهم، اي ان هذا النوع من التدقيق يساعد على تحديد الانشطة ومجالات العمل التي قد يترتب عليها تعرض العاملين في الشركة للمخاطر البيئية لذلك فإنه يتعين على المدقق البيئي الاتي :

أ. ان يكون له المام بسياسات الشركة للمحافظة على صحة وامان العاملين .

ب. ان يقوم بفحص تقارير واحصائيات حوادث واصابات العمل بهدف التعرف على مسببات تلك الحوادث ومدى تكرارها و خطورتها .

ج. تحديد التكاليف المترتبة على حوادث واصابات العمل .

**5. تدقيق دورة حياة المنتج :** يعتمد هذا النوع من التدقيق على تقويم التأثيرات البيئية السلبية التي تترتب على مزاوله الشركة لأنشطتها من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الانتاج او خلاله او في مرحلة التوزيع او الاستخدام لاتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد او تخفيض تلك التأثيرات البيئية. ويتضمن تدقيق دورة حياة المنتج ثلاثة مراحل هي وفق الاتي:

المرحلة الاولى: الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بتصنيع المواد الخام والانتاج والنقل والتوزيع والاستخدام والتخلص من المنتج وتحديد التأثيرات البيئية المترتبة على ذلك .

المرحلة الثانية: التقويم الشامل لكافة اضرار التأثيرات البيئية المترتبة على دورة حياة المنتج .

المرحلة الثالثة: اقتراح اوجه التحسين الممكنة التي تهدف الى استبعاد او تخفيف التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدورة .

**6. تدقيق الانشطة :** يركز تدقيق الانشطة على تدقيق نشاط معين من أنشطة الشركة مثل نشاط الشراء او النقل او البيع او التوزيع او الانتاج، فمثلاً تدقيق نشاط الشراء يعتمد على استفسارات الشركة عن السياسات والاجراءات التي يتبعها الموردين لكي تضمن الشركة الى ان الموردين ايضاً ملتزمون بالمعايير البيئية، ويهدف هذا النوع من التدقيق الى فحص الاداء لموردي السلع والخدمات ومتعهدي التخلص من النفايات للتأكد من مدى التزامهم بالمعايير البيئية .

**7. تدقيق ادارة المخلفات :** تهدف عمليات تدقيق ادارة المخلفات الى التعرف على الاضرار البيئية المرتبطة بادارة المخلفات بهدف العمل على استبعاد او تخفيض الالتزامات البيئية للشركة المترتبة على الانتاج او التخزين او النقل للمواد والنفايات المنصرفة من منتجاتها ولتحقيق هذا الهدف يجب تطبيق الاجراءات الآتية :

أ. الحد من المخلفات وآثارها عن طريق تحسين تصميم عمليات الانتاج والتصنيع .

ب. تخفيض المخلفات عند المنبع بهدف تجنب تحمل الشركة تكاليف مقابل علاج الاضرار البيئية المترتبة على الانتاج حتى الانتهاء من الانتاج .

ج. تخفيض المخلفات عند مرحلة الشراء عن طريق الضغط على الموردين لتخفيض التأثيرات البيئية التي ترتبط بمنتجاتهم واهمية قيامهم بتطويرها الى منتجات افضل بيئياً .

د . الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للمخلفات المسببة للمخاطر البيئية .

**8. التدقيق المالي الناشئ عن المسؤولية البيئية :** يهدف هذا النوع من التدقيق الى التأكد من صحة التقديرات التي اعدتها المحاسبون عن الالتزامات البيئية ومدى ملائمة الاسلوب المتبع في الافصاح عنها .

### المحور الثاني. الاطار المفاهيمي للتنمية المستدامة:

#### أولاً. مفهوم التنمية المستدامة:

تمثل التنمية المستدامة تحدياً يواجهه العالم بأسره فقد احتلت قضيتها موقع الصدارة على الساحة الدولية مع بداية العقد الاخير من القرن المنصرم وبالتحديد مع انعقاد مؤتمر الامم المتحدة للبيئة والتنمية في عام 1992 ومنذ ذلك التاريخ لغاية الآن تزايد الوعي بأهمية التنمية المستدامة باعتبارها ابرز متطلبات الاستمرار في تحسين الرفاهية البشرية في حدود الموارد الطبيعية المتوفرة، وقد وردت تسميات عدة لمفهوم التنمية المستدامة منها التنمية المتواصلة ، والتنمية المستمرة ، والتنمية الداعمة والتنمية القابلة للاستمرار إذ بدأت كثير من الشركات على مستوى العالم بأدراك أهمية الالتزامات الاجتماعية التي يتوجب عليها الوفاء بها في اطار التنمية المستدامة. (الركابي، 2014: 440)

ويمكن تعريف التنمية المستدامة بانها محاولة لتحسين رفاهية الإنسان على المدى الطويل من خلال إدارة النظام البيئي البشري. (Feil & Schreiber, 2017: 668)

كذلك يمكن تعريف التنمية المستدامة بأنها "تلبية حاجات الأجيال الحالية دون المساس بإمكانية تلبية حاجات الأجيال القادمة، وبأنها نتيجة تفاعل مجموعة في أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع، من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظيم تنمية اقتصادية لفائدته، مع السعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي بغض

النظر عن الاختلافات الثقافية اللغوية والدينية للأشخاص، ودون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية حاجياتها .  
(الشعباني والناصر، 2012: 338)

وترى الباحثة بان التنمية المستدامة هي عبارة عن نظام يمكن من خلاله تحقيق رفاهية الاجيال الحالية والاستفادة من الموارد الطبيعية المتوفرة دون الاضرار بحاجات الاجيال القادمة.

ولكي يستطيع الجيل الحالي تحقيق التنمية المستدامة ينبغي ان يساهم في الاتي : (جاسم، 2013: 322)

1.العدالة البيئية : ان التنمية المستدامة تحاول تحقيق فكرة المساواة بين الاجيال، أي حقوق متساوية لكل البشر في الموارد الطبيعية .

2.الكفاءة البيئية : وتتعلق بحماية الموارد الطبيعية وادارتها من اجل المحافظة على استمرارية الحياة من خلال الاستهلاك المنتظم للموارد الطبيعية و استثمارها في مشاريع مستقبلية تخدم الاجيال القادمة .

3.الفاعلية البيئية : وهي مصممة خصيصاً لتقليل النفايات وتقليل استهلاك الطاقة والحد من الاستنزاف للموارد الطبيعية واستخدامها بشكل امثل بحيث يؤدي الى تقليل الآثار البيئية للشركات على محيطها الحيوي.

ثانياً. مبررات التنمية المستدامة:

هناك عدة مبررات تقف وراء ظهور التنمية المستدامة منها : (هاشم، 2011: 247-249)

1. ان اغلب الدراسات الحديثة تؤكد على ضرورة الحفاظ على الموارد الطبيعية غير المتجددة وعلى البيئة و التوازنات الجوهرية في الانظمة البيئية كل ذلك بسبب ظهور المشكلة البيئية وتفاقمها على الصعيد العالمي، ونتيجة لذلك فقد أسهمت الضغوط المشتركة لكل من ازدياد الوعي بالندرة القادمة و تفاقم مشكلة السمية في العالم الى بروز مسألة الحفاظ على البيئة و استدامتها كموضوع مهم سواء في مجال الفكر او السياسة لذا تم دمج مفهوم (الاستدامة) في مفهوم التنمية البشرية.

2. تكاثرت العمليات التي ألحقت الضرر بشكل كبير في البيئة وأدت الى ارتفاع درجة التلوث البيئي، فقد أدت عمليات التوسع الانتاجي لاسيما الصناعي في دول العالم المتقدم الى زيادة الطلب على الموارد الطبيعية و ارتفاع كمية الملوثات المطروحة بأنواعها المختلفة.

3. تزايدت المشاكل التي تواجه العملية التنموية في الدول النامية، فخلال العقود المنصرمة لم تحقق كافة الاستراتيجيات والاتجاهات التنموية النجاح المأمول، بدءاً من استراتيجيات التصنيع و الثورة الزراعية الى التكيفات الهيكلية. وتواجه التنمية في هذه البلدان ضغوطاً ومصاعب متعددة لها عواملها وتأثيراتها الداخلية والخارجية فشكلت بمجملها تأثير مباشر وخرج على مشار التنمية الاقتصادية.

4. لقد تأثرت أزمة الطاقة في السبعينات الى الانتباه الى قضية الاستغلال المفرط للثروات الطبيعية غير المتجددة و تلوث البيئة و زيادة الوعي بما نجم عن ذلك من كوارث طبيعية و اخطار بيئية، ولقد نشأ مفهوم التنمية المستدامة أصلاً في الدول الصناعية كرد فعل على الاخطار العالمية المستقبلية الناجمة عن استنزاف المواد الاولية و تلوث البيئة.

5. لقد ادت عولمة الاقتصاد و التنامي المطرد في الفلسفة الليبرالية الى تعميق الفروقات داخل المجتمع الواحد وبين المجتمعات الدولية و اضعاف سلطة الدولة على حساب مصالح الفئات الفقيرة وتعطيل آليات مراقبة الشركات العابرة الحدود التي يهدف نشاطها لنيل اقصى الارباح على حساب حياة الجماعات البشرية و لذلك فان هذا التطور يمثل اكبر تحدي للتنمية و تعزيز الفروقات الاجتماعية و مبرر لظهور التنمية المستدامة.

ثالثاً. ابعاد التنمية المستدامة:

ان التنمية المستدامة هي التنمية التي لا تركز على الجانب البيئي فقط و إنما تشمل جوانب أخرى اقتصادية و اجتماعية و هذه الجوانب تكون مترابطة و متفاعلة و متداخلة و تكمل بعضها البعض و هذه الابعاد أشبه بالجذور التي تتغذي التنمية المستدامة و تساعد على تحقيقه، و هنا سوف نحاول عرض هذه الابعاد وكما يلي: (الدوري و ابو سالم، 2013: 295-296)

1. البعد الاقتصادي للتنمية : ان هذا البعد يتعلق بمحاولة ايقاف تبذير الموارد الطبيعية عن طريق اجراء تخفيضات متواصلة في مستويات الاستهلاك المبددة للطاقة و الموارد الطبيعية وذلك عبر تحسين مستوى الكفاءة و احداث تغيير جذري في اسلوب الحياة و انماط الاستهلاك التي تهدد التنوع البيولوجي .
2. البعد الاجتماعي للتنمية : الفكرة الجوهرية للتنمية المستدامة حسب هذا البعد تتمثل في التركيز على سد حاجات و متطلبات الجيل الحالي ليضمن أيضا حاجات الاجيال القادمة اي تامين الحياة الرغيدة و المرفهة لكل افراد الجيل الحالي و افراد الاجيال المستقبلية، و يتم تحقيق ذلك من خلال التوزيع العادل للثروات و تقديم الدعم للمجتمع المدني و مكافحة الفقر عن طريق توفير فرص العمل و التوظيف لكل افراد المجتمع و توفير مستلزمات الضمان الاجتماعي لكل .
3. البعد البيئي للتنمية : ان هذا البعد يتمثل في قدرة كوكب الارض على تحمل العنصر البشري من خلال استيعاب النفايات و الاشعاعات التي يخلفها الانسان لكي يقدم له في المقابل كل ما يحتاجه من مصادر الموارد الطبيعية و مصادر الطاقة، و ان فكرة الاستدامة للبيئية تقوم على ترك الارض في حالة جيدة للاجيال القادمة افضل مما كانت، فإذا احتفظ الانسان بنشاطه و أداءه دون استنزاف الموارد الطبيعية أو اهدار البيئة الطبيعية يكون هذا النشاط مستدام طبيعياً . و لنجاح عملية التنمية المستدامة لابد من ارتباط هذه الابعاد و تكاملها نظرا الى الارتباط الوثيق بين البيئة و الاقتصاد و الامن الاجتماعي و اجراء التحسينات الاقتصادية و رفع مستوى الحياة الاجتماعية بما يتناسب مع الحفاظ على المكونات الاساسية الطبيعية للحياة و التي تعتبر من العمليات طويلة الامد.

#### رابعاً. اهداف التنمية المستدامة :

في ضوء حركة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في الدول النامية تبدو أهداف هذه التنمية أوسع نطاقاً وأشمل أبعاداً من نظيرتها في الدول المتقدمة، ويمكن ذكر أبرز هذه الأهداف كالاتي: (صالح، 2014: 115)

أ. الأهداف على مستوى التنمية الاقتصادية ، و تتركز في زيادة معدلات النمو الاقتصادي و التي تؤدي بدورها إلى زيادة الناتج المحلي الإجمالي ثم زيادة الدخل القومي و التي تؤدي إلى زيادة متوسط دخل الفرد و تطور مستوى معيشة السكان الذي يعني زيادة الرفاهية الاقتصادية للفرد و المجتمع ، و تطور القدرة الاقتصادية للدولة ، الى جانب ذلك فانها تساهم في رفع إنتاجية القطاعات الاقتصادية كالصناعة و الزراعة من خلال رفع إنتاجية العاملين ، التي تؤدي إلى زيادة الناتج المحلي للبلد. فضلاً عن تعديل الهيكل الاقتصادي بما يجعله اقتصادياً (صناعياً زراعياً) متطوراً يخدم التجارة الخارجية و تطوير البنية التحتية كالطاقة الكهربائية و المياه الصالحة للشرب و مياه الصرف الصحي و الطرق و المواصلات و الخزن ، و تأمين إمداد كاف من المياه و رفع كفاءة إستخدامها في هذه التنمية الاقتصادية الى جانب تحسين المستوى الاستهلاكي للأفراد من خلال توفير السلع و الخدمات التي تشبع حاجاتهم الأساسية.

ب. الأهداف على مستوى التنمية الاجتماعية ، التي تتركز في معالجة البطالة و الفقر بوصفها المشكلة الأخطر و خاصة من خلال توفير فرص العمل للعاطلين و عادة يؤدي ذلك إلى زيادة الإنتاج و تنمية الاقتصاد، الى جانب تأمين الرعاية الصحية و الوقائية و تطوير التعليم بمختلف مراحلها ، و الذي من شأنه أن يزيد من تمكين الأفراد إقتصادياً و زيادة إنتاجهم في الزراعة و الصناعة و الحصول على السكن الملائم للأفراد بالسعر المناسب .

ج: الأهداف على مستوى التنمية البيئية ومن أبرزها نظافة البيئة من التلوث ، الذي ينعكس أثره الايجابي على الماء والهواء والتربة الى جانب توسيع مساحات الاقتصاد الأخضر ، وبما يقلل من ظاهرة التصحر فضلاً عن حماية الموارد البيولوجية والأنظمة الداعمة للحياة .

### المحور الثالث. اثر تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة:

أن علاقة البيئة بالتنمية هي علاقة أزلية مترابطة منذ ظهور البشرية، حيث أن عملية التنمية تتوقف على مقدار الاستغلال الرشيد لعناصر البيئة، ويكون اثر التنمية على البيئة سلبيا إذ ما أسئ التخطيط له أو حصل بشكل مفرط، إذ توجد في الحقيقة طرائق من التفاعلات المعقدة فيما بين البشر والأنظمة البيئية (الماء، الهواء، التربة) تتفاوت تلك التفاعلات حسب الزمان والمكان. ففي الوقت الذي بدا الإنسان يكثف جهوده للسيطرة على الأنظمة البيئية واستغلال مواردها أخذت الأنظمة البيئية تعاني من الاستغلال المفرط وغير المخطط وبالتالي استنزاف مواردها فضلاً عن الأنشطة الصناعية والنووية وتسرب الغازات السامة وحصول الانفجارات النووية والأمطار الحامضية والضباب الدخاني والإثراء الغذائي وغيرها. وتعد العوامل المبيئة في أدناه من ابرز العوامل التي أدت إلى تفاقم المشكلة البيئية: (الشعباني، 1998: 13 )

1. النمو السكاني وزيادة المضطربة فيه بما لا يكافئ الموارد المتاحة.
2. استنزاف مصادر الثروة الطبيعية من قبل الدول الصناعية.
3. التوسع الصناعي ومطروحا ته بأشكالها المختلفة (صلبة، غازية، سائلة) فضلاً عما تطرحه عوادم السيارات ومناجم الوقود الاحفوري والمحطات الحرارية والنووية.
4. استخدام المبيدات الزراعية والأسمدة الكيماوية.
5. تلاشي المساحات الخضراء بسبب التوسع العمراني وإقامة المشروعات.
6. سوء إدارة الفضلات.
7. حوادث نقل المواد السامة وتسرب البترول في البحار والمحيطات.
8. الحوادث المأساوية لاسيما في الصناعات الكيماوية والنووية.

ومن هذا المنطلق أدرك الاقتصاديون أهمية البيئة في مساندة التنمية الاقتصادية أو ما يصطلح عليها (بالتنمية المستدامة) وبالأخص بعد أن نشرت لجنة برونتلند تقريرها بعنوان " مستقبنا مشترك " ومن بعدها سعت الجمعيات والمؤتمرات العالمية إلى التعمق في هذه العلاقة. ( الشعباني ، 2005 ، 178 )

ان التنمية المستدامة تعني الاهتمام بتلبية حاجات الأجيال الحالية دون المساس بإمكانية تلبية حاجات الأجيال القادمة، وذلك من خلال المحافظة على الانظمة البيئية والموارد الطبيعية التي كان ينظر لها ردحا من الزمن على انها سلع مجانية غير جديرة بالاهتمام لاسيما في ظل منظور الاقتصاد التقليدي على يعتمد على الوفرة في الانتاج دون الاهتمام بقدرة الموارد وطاقات الانظمة البيئية على التحمل وكان ينظر الى استنزاف الموارد على انه توسع في الطاقات الانتاجية لتلبية متطلبات التنمية الاقتصادية .وهذا بحد ذاته يعد خلافا في تحقيق التوزيع العادل للثروات فيما بين الاجيال . وعليه اصبح من متطلبات نجاح عملية التنمية المستدامة هي عملية الربط الحقيقي والمتكافئ فيما بين ابعاد التنمية المستدامة و تكاملها مع بعضها البعض نظرا الى الارتباط الوثيق بين البيئة والاقتصاد و الامن الاجتماعي و

اجراء التحسينات الاقتصادية و رفع مستوى الحياة الاجتماعية بما يتناسب مع الحفاظ على المكونات الاساسية الطبيعية للحياة و التي تعتبر من العمليات ذات الاستراتيجية طويلة الامد.

وان مفهوم الدخل الحقيقي يعنى به (القيمة العظمى التي يمكن أن تستهلك خلال فترة معينة دون أن تقلل من قيمة الاستهلاك الممكنة في الفترات المستقبلية)، فهذا المفهوم لا ينصب على دخل الفترة بل على التغيرات في الموجودات حيث أن الإيرادات الرأسمالية تزيد الدخل والخسائر الرأسمالية تقلله وهذا ينطبق مع مفهوم (Hicks) للدخل عام 1946 وبموجب هذا التعريف من الضروري أن يقاس الدخل بدقة وهنا يفشل الاحتساب التقليدي لعدم أخذه تكاليف حماية البيئة والإصلاح البيئي والتدهور البيئي ونفاذ الموارد الطبيعية بنظر الاعتبار. (الشعباني، نفس المصدر: 180)

ما تقدم تطلب وجوب القيام بمهام التدقيق البيئي باعتباره المقوم الدوري لمدى قيام الشركة بالالتزام بالمعايير البيئية المحددة الى جانب تقييم السياسات والبرامج المعدة من قبل الشركة للمساهمة في الحفاظ على البيئة وتقييم تأثير السياسات البيئية للشركة من الأنشطة ، والأهداف ، والخدمات ، وتدقيق الآثار البيئية ، من خلال إجراء التحليلات واجراءات معينة والتأكد من صحة التقديرات التي اعدھا المحاسبون عن الالتزامات البيئية ومدى ملائمة الاسلوب المتبع في الافصاح عنها وتقديم النتائج التي يتم التوصل اليها في تقرير الى الاطراف المهتمة بالموضوع لغرض تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية والتأكد من التقيد بالأنظمة والتشريعات والقوانين الصادرة عن الجهات المعنية بحماية البيئة، وأن البيانات والمعلومات البيئية التي تتضمنها القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية. هذا بدوره سيعمل على طمأنة صناع القرارات الاقتصادية بان قراراتهم المتعلقة بالتنمية الاقتصادية تجري برشد ودون ان تسئ الى الانظمة البيئية والموارد الطبيعية مما يحقق عملية التنمية المستدامة ، وان المؤشرات الاقتصادية المتعلقة بالدخل القومي والنتائج القومي سوف تكون اكثر دقة من تلك التي احتسبت في ظل تغافل الجانب البيئي.

#### المحور الرابع. الجانب التطبيقي:

لغرض تحقيق أهداف البحث قامت الباحثة باعداد استمارة الاستبانة كما في الملحق (1)، كما تم اختيار عينة مستهدفة من مديري و موظفي الشركات كما هو مبين في ملحق رقم (2) ومراقبي الحسابات فضلاً عن عينة مستهدفة من اكاديميين و مهندسين وذلك في مدينة أربيل، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع (70) إستمارة بعد تحكيمها من قبل مجموعة من السادة المحكمين وقد بلغت المستعادة والصالحة منها (63) إستمارة وبنسبة 90%.

وللتحقق من صدق الأداة (الاستبانة)، تم عرضها على مجموعة من الزملاء أساتذة الجامعات كما مبين اسمائهم واختصاصاتهم في الملحق (3) وعلى أساس الملاحظات المقدمة من المحكمين تم استبعاد بعض الفقرات وتعديل صياغة البعض الآخر. وبعد تفريغ محتويات الاستمارات المستعادة تم معالجتها من خلال البرنامج SPSS وكانت المعالجة على النحو التالي :

#### أولاً. التحليل الوصفي لأفراد المبحوثين:

1- **الوظيفة الحالية:** ان التوزيع النسبي لمتغير التأهيل الوظيفي اظهرت النتائج ان اكثرية الاشخاص الذين تم توزيع استمارة الاستبيان عليهم هم مدرء الشركة كما هو مبين في جدول التالي :

**جدول (1) توزيع عينة البحث بحسب التأهيل الوظيفي**

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل الوظيفي
58.7%	37	مدير او موظف في الشركة
25.4%	16	مراقب الحسابات
9.5%	6	أكاديمي
6.3%	4	مهندس
100%	63	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة.

من خلال الجدول يتضح ان نسبة (58.7%) من عينة البحث هم مدراء في الشركات و نسبة (25.4%) هم مراقبي الحسابات واما الاكاديميين فبلغت (9.5%) وقد بلغت نسبة المهندسين (6.3%).

**2- التأهيل الاكاديمي:** تم توزيع الاستمارة على حامل شهادة بكالوريوس وما فوق والسبب يرجع الى انهم لديهم خبرة و المام حول مسائل التدقيق البيئي والتنمية المستدامة وتم عرض نتائج في جدول التالي :

**جدول (2) توزيع عينة البحث حسب التأهيل العلمي**

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل الاكاديمي
54%	34	بكالوريوس
12.7%	8	دبلوم عالي
19%	12	المحاسبة القانونية
14.3%	9	ماجستير
-	-	دكتوراه
100%	63	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة.

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة البكالوريوس من المستجيبين يمثل اكثر من النصف والتي بلغت (54%) اما الدبلوم العالي فبلغت (12.7%) وبلغت نسبية المستجيبين من حاملي شهادة المحاسبة القانونية (19%) اما نسبة حاملي شهادة الماجستير فقد بلغت (14.3%) ولم يكن من بين المستجيبين اية شخص يحمل شهادة دكتوراه.

**3- التخصص العلمي :** أما فيما يخص التخصص العلمي فقد تم توزيع الاستمارة على أربعة أنواع من الاختصاصات وهم المحاسبة وعلوم المالية و المصرفية و إدارة اعمال فضلاً عن إختصاصات اخرى وكانت النتائج على النحو التالي :

**جدول (3) توزيع عينة البحث بحسب الاختصاصات**

النسبة المئوية	التكرارات	سنوات الخبرة
58.7%	37	المحاسبة
4.8%	3	علوم المالية والمصرفية
23.8%	15	ادارة الاعمال
12.7%	8	اخرى
100%	63	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة .  
 يظهر من خلال الجدول اعلاه ان اكثرية المستجيبين كانوا من حملة شهادة المحاسبة والتي بلغت (58.7%) اما من حاملي شهادة علوم المالية والمصرفية فبلغت (4.8%) ومن حاملي شهادة ادارة الاعمال فبلغت نسبة المستجيبين (23.8%) وقد بلغت نسبة المستجيبين من حاملي شهادات اخرى (12.7%)  
**4- سنوات الخدمة :** يظهر التوزيع النسبي لمتغير سنوات الخدمة في المهنة ان الاشخاص التي تم توزيع الاستمارة عليهم لديهم خبرة اكثر من خمس سنوات وهذا ما يزيد من إمكانية الاعتماد على الاجابات و تم عرض النتائج في الجدول الآتي :

جدول (4) توزيع عينة البحث بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
1-5 سنة	6	9.5%
6-10 سنة	3	4.8%
11-15 سنة	22	34.9%
16 فأكثر	32	51.8%
المجموع	63	100%

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة .  
 من خلال الجدول اعلاه يتضح انه لم يتم توزيع استمارة الاستبانة على الاشخاص الذين لديهم خدمة وظيفية اقل من خمس سنوات والسبب يرجع الى قلة خبرتهم العلمية والعملية حول موضوع البحث وكما بينا ان الاشخاص الذين لديهم خبرة اكثر من ستة عشر هم الاغلبية وبالتالي يمكن الاعتماد الاجابات التي تم الحصول عليها .  
**ثالثاً. عرض النتائج واختبار الفرضيات:**

استخدمت الباحثة مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة والذي يتدرج القياس فيها ما بين أتفق بشدة / أتفق / محايد / لا أتفق / لا أتفق بشدة ، وذلك باستخدام الأوزان المقابلة وهي 1/2/3/4/5 على التوالي، وذلك لتحويل الاجابات الوصفية الى بيانات كمية يمكن اخضاعها للتحليل الاحصائي المطلوب لاختبار مدى صحة أو خطأ فروض البحث.  
 تمت صياغة فرضية رئيسية للدراسة في صورتها الصفرية، ليس للتدقيق البيئي انعكاس على عملية التنمية المستدامة، وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:  
**الفرضية الفرعية الاولى:** ليس للتدقيق البيئي اهمية

جدول (5) تحليل فقرات الاستبانة حول اهمية التدقيق البيئي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										المتغير
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة		
		%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
0.57	4.16	-	-	-	-	10	6	65	41	25	16	X1
0.64	4.17	-	-	-	-	13	8	57	36	30	19	X2
0.41	4.16	-	-	-	-	2	1	79	50	19	12	X3

0.56	3.90	-	-	-	-	21	13	68	43	11	7	X4
0.72	3.73	-	-	-	-	43	27	41	26	16	10	X5
0.75	3.83	-	-	10	6	10	6	63	40	17	11	X6
0.72	3.84	-	-	-	-	35	22	46	29	19	12	X7
0.54	3.97	-	-	-	-	16	10	71	45	13	8	X8
0.37	3.84	-	-	-	-	16	10	84	53	-	-	X9
0.71	3.44	-	-	6	4	49	31	32	20	13	8	X10
0.60	3.90	%1.59				%21.27		%77.14				Av.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبانة .

يظهر في الجدول (5) النسب المئوية للإجابات عن الأسئلة وكذلك الوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال عرض أقل قيمة وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة ، ويشير الجدول إلى إن نسبة المئوية للموافقين (أتفق بشدة وأتفق ) كانت (77.14%) وهذا ما يدل على أن هناك شبه إجماع على ان للتدقيق البيئي اهمية و نسبة غير المتأكدين (المحايدين) كانت (21.27%) ونسبة غير الموافقين (لا أتفق و لا أتفق بشدة) كانت (1.59%) والذي يؤيد ذلك ان الوسط الحسابي أعلى من أداة القياس (3).

إختبار الفرضية:

جدول (6) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى بموجب إختبار (T. Test)

المتغيرات	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدالة الإحصائية
F 1.1	63	3.90	0.60	0.00	0.05

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبانة.

يلاحظ من الجدول أعلاه إن الدلالة الإحصائية هي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى اختبار (T) مما يدعو الى رفض الفرضية العدمية ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها وهي ان للتدقيق البيئي أهمية.

الفرضية الفرعية الثانية: ليس للتنمية المستدامة أهمية

جدول (7) تحليل فقرات الاستبانة حول أهمية التنمية المستدامة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										المتغيرات
		لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		
		%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
0.77	3.92	-	-	-	-	33	21	43	27	24	15	X11
0.69	3.94	-	-	5	3	13	8	65	41	17	11	X12

0.79	3.73	-	-	5	3	19	12	70	44	6	4	X13
0.68	3.97	-	-	5	3	57	36	32	20	6	4	X14
0.91	3.97	-	-	5	3	58	36	32	20	6	4	X15
0.74	4.10	-	-	10	6	8	5	44	28	38	24	X16
0.74	3.95	-	-	6	4	11	7	64	40	19	12	X17
0.83	3.62	-	-	10	6	32	20	44	28	14	9	X18
0.77	3.90	%5.56				%28.77		%65.67				Av.

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة.

يشير الجدول أعلاه إن نسبة (65.67%) من المستجيبين موافقين (أتفق بشدة وأتفق) ونسبة محادين كانت (28.77%) أما نسبة غير الموافقين (لا أتفق ولا أتفق بشدة) بلغت (5.56%) وهذا يدل على إن عملية التنمية المستدامة له اهمية والذي يعزز ذلك ان الوسط الحسابي أعلى من أداة القياس والتي هي (3).  
إختبار الفرضية:

#### جدول (8) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية بموجب إختبار (T. Test)

المتغيرات	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
F 1.2	63	3.90	0.77	0.00	0.05

المصدر: من اعداد الباحثة بالإعتماد على بيانات الأستبانة.

يشير الجدول أعلاه إن الدلالة الإحصائية هي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى إختبار (T) مما يدعو الى رفض الفرضية العدمية ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها وهي ان لعملية التنمية المستدامة اهمية في المحافظة على حصة الاجيال من الموارد .

الفرضية الفرعية الثالثة: ليس للتدقيق البيئي انعكاس على التنمية المستدامة

#### جدول (9) تحليل فقرات الاستبانة حول انعكاس التدقيق البيئي على التنمية المستدامة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										المتغيرات
		لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		
		%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
0.67	3.90	-	-	-	-	27	17	54	34	19	12	X19
0.75	3.78	-	-	6	4	22	14	62	39	10	6	X20
0.78	3.56	-	-	10	6	33	21	49	31	8	5	X21
0.78	3.76	-	-	10	6	16	10	60	38	14	9	X22
0.54	3.79	-	-	-	-	27	17	67	42	6	4	X23

0.68	3.62	-	-	8	5	22	14	68	43	2	1	X24
0.69	3.98	-	-	-	-	24	15	54	34	22	14	X25
0.82	4	-	-	5	3	6	4	68	43	21	13	X26
0.71	3.80	%4.76				%22.22		%73.02				Av.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الأستبانة.

يظهر في الجدول (9) النسب المئوية للإجابات عن الأسئلة وكذلك الوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال عرض أقل قيمة وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة لكل فقرة، ويشير الجدول إلى إن نسبة المئوية للموافقين (أتفق بشدة و أتفق ) كانت (73.02%) وهذا ما يدل على أن التدقيق البيئي ينعكس على التنمية المستدامة و نسبة غير المتأكدين (المحايدين) كانت (22.22 %) ونسبة غير الموافقين (لا أتفق و لا أتفق بشدة) كانت (4.76%) والذي يؤيد ذلك ان الوسط الحسابي أعلى من أداة القياس (3) .

إختبار الفرضية:

جدول (10) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة بموجب إختبار (T.Test)

المتغيرات	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدالة الإحصائية
F 1.3	63	3.80	0.71	0.00	0.05

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الأستبانة .

يلاحظ من الجدول أعلاه إن الدلالة الإحصائية هي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى إختبار (T) مما يدعوا الى رفض الفرضية العدمية ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها وهي ان للتدقيق البيئي انعكاس ايجابي على التنمية المستدامة.

وبما أن جميع الفرضيات الفرعية (الأولى والثانية والثالثة) تم إختبارها وقبول الفرضية البديلة لها عليه يمكن القول الى انه تم نفي الفرضية الرئيسية الاولى و قبول الفرضية البديلة لها وهي ان التدقيق البيئي يساهم بشكل ايجابي في تحقيق عملية التنمية المستدامة.

## 5- الاستنتاجات والتوصيات:

### 1-5 الاستنتاجات:

- من خلال البحث والدراسة توصلت الباحثة الى الاستنتاجات التالية :
1. يركز التدقيق البيئي في المقام الأول على مجالين: تقييم تأثير السياسات البيئية للشركة من الأنشطة ، والأهداف ، والخدمات ، وتدقيق الآثار البيئية ، من خلال إجراء التحليلات واجراءات معينة.
  2. تأتي أهمية التدقيق البيئي من خلال ضرورة و تنامي الاهتمام المتعلق بالبيئة و ما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام من الشركات بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك.
  3. ان التنمية المستدامة هي عبارة عن نظام يمكن من خلاله تحقيق رفاهية الاجيال الحالية والاستفادة من الموارد الطبيعية المتوفرة دون الاضرار بحاجات الاجيال القادمة.
  4. إن اكثرية المستجيبين يرون إن عملية التنمية المستدامة يساعد على الحفاظ على حصة الاجيال القادمة من الموارد الموجودة .
  5. ان نسبة كبيرة من المستجيبين يرون ان التدقيق البيئي ينعكس بشكل ايجابي على عملية التنمية المستدامة.

### 2-5 التوصيات:

- بالاعتماد على الاستنتاجات التي توصل اليها البحث توصي الباحثة بما يلي :
1. قيام الشركات بعملية التدقيق البيئي الى جانب التدقيق المالي وذلك بسبب التأثيرات والاضرار التي تتعرض لها البيئة نتيجة انواع الانشطة التي تقوم بها الشركات وانعكاسها على عملية التنمية المستدامة .
  2. ضرورة قيام الجيل الحالي بعملية التنمية المستدامة وذلك لغرض المحافظة على حصة الاجيال القادمة من الموارد الموجودة على وجه الارض وذلك من خلال عدم الاسراف في استخدام الموارد الطبيعية.
  3. إضافة مواد التدقيق البيئي و التنمية المستدامة الى مناهج الكليات والمعاهد الموجودة في العراق.

### - المقترحات للبحوث المستقبلية

- بعد الانتهاء من البحث توصي الباحثة باجراء بحوث مستقبلية حول :
1. اثر التدقيق البيئي على الحد من الآثار السلبية على البيئة.
  2. دور الرقابة على تحقيق التنمية المستدامة.

## قائمة المصادر

## أولا : المصادر العربية

1. اسلام، سهلة، 2015، التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة د. طاهر مولاي سعيدة، الجزائر.
2. الدوري، زكريا مطلق وابو سالم، ابوبكر احمد، 2013، ثقافة الريادة في ظل التنمية المستدامة، مجلة جامعة ديالى ، العدد الثامن و الخمسون، جامعة ديالى، ديالى، العراق.
3. الركابي، علي خلف سلمان، 2014، استجابة المحاسبة للمحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، بغداد، العراق.
4. السقا، زياد هاشم، 2011، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبلاً عاماً (GASS) ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 7، جامعة الانبار، الانبار، العراق.
5. الشعباني، صالح ابراهيم يونس، 1998، معايير تكاليف حماية البيئة، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة بغداد ، العراق.
6. الشعباني، صالح ابراهيم يونس ، 2005، الحاجة الى تكامل الحسابات الاقتصادية والبيئية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 10، كلية الحداثة الجامعة ، الموصل، العراق.
7. الشعباني، صالح ابراهيم يونس والناصر، خالص حسن يوسف، 2012، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ثلاثة وتسعون، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
8. الهنداوي، انوار عباس هادي، 2015، محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدميه، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الثالث عشر، العدد السادس والثلاثون، جامعة كوفة، النجف، العراق.
9. ايوب، بان هاني، 2014، دور التدقيق الداخلي في تقويم الاداء البيئي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والاربعون، بغداد، العراق.
10. جيجان، حذام فالح، 2016، مدى إلتزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 22، العدد 88، جامعة بغداد، بغداد، العراق.

11. جاسم، علاء، 2013، ادارة الكلفة البيئية و دورها في التنمية البيئية المستدامة بالتطبيق في مصنع اسمنت باجل، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 24، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد.
11. صالح، عدنان مناتي، 2014، التنمية المستدامة في الاقتصاد النامي بين التحديات والمتطلبات ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، بغداد، العراق.
12. هاشم، حنان عبدالخضر، 2011، واقع ومتطلبات التنمية المستدامة في العراق، مجلة مركز دراسات الكوفة ، العدد الواحد والعشرون، جامعة الكوفة، النجف، العراق.

#### ثانياً : المصادر الانكليزية

1. Arora, Priyanka, 2017, ENVIRONMENTAL AUDIT- NEED OF THE HOUR, International Journal Of Advanced Research in Engineering & Management, Vol. 03, Issue 04.
2. Feil , Alexandre André and Schreiber, Dusan, 2017, Sustainability and sustainable development: unraveling overlays and scope of their meanings , Cad. EBAPE.BR, v. 14, no. 3.
3. RADU, Maria, 2012, CORPORATE GOVERNANCE, INTERNAL AUDIT AND ENVIRONMENTAL AUDITTHE PERFORMANCE TOOLS IN ROMANIAN COMPANIES, Accounting and Management Information Systems Journal, Vol.11, No.1.
4. ROOYEN, SA VAN, 2016, The legal framework for environmental auditing in the public sector in South Africa, master degree, North-West University .

**ملحق رقم -1-****استمارة استبانة****الاخ الكريم الاخـت الكريمة****تحية طيبة .....**

نضع بين ايديكم الكريمة استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث الموسوم (انعكاس تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة - دراسة في عينة من الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق) راجين الاجابة عن اسئلتها بكل موضوعية وحياد للحصول على النتائج التي من شأنها اغناء البحث وتحقيق اهدافه. شاكرين تعاونكم معنا خدمة للمسيرة العلمية.

**الباحثة: ريزان صلاح الدين عزة****ملاحظة:**

يرجى وضع علامة (✓) في المربع الذي يمثل اجابتك واذا كانت لديكم اية تعليقات او آراء فيمكن اضافتها في الحقل الاخير من الاستبانة.

**المفاهيم الأساسية:****التدقيق البيئي**

عرف ديوان الرقابة المالية العراقية التدقيق البيئي بأنه "تقويم نتائج تنفيذ السياسات والخطط والبرنامج الوطنية و المحلية في مجال حماية و تحسين البيئة و قياس اثر عمليات المنظمة على البيئة بموجب المعايير المعتمدة وبيان كلف ذلك كلما كان ممكناً"

**التنمية المستدامة :**

التنمية المستدامة يقصد بانها " تحقيق معدلات من التنمية في الموارد المتاحة بما يتجاوز معدلات النمو السكاني ومما يؤدي إلى توفير الاحتياجات الخاصة بالأجيال القادمة من هذه الموارد".

**أولاً : معلومات شخصية:-**

- 1- الوظيفة التي تعمل بها: مدير في الشركة ( ) مراقب حسابات ( ) أكاديمي ( ) مهندس ( )
- 2- التأهيل العلمي: بكالوريوس ( ) دبلوم عالي ( ) المحاسبة القانونية ( ) ماجستير ( ) دكتوراه ( )
- 3- التخصص العلمي:- محاسبة ( ) مالية ومصرفية ( ) ادارة اعمال ( ) اخرى ( )
- 4- سنوات الخدمة في المهنة:- 1-5 سنة ( ) 6-10 سنة ( ) 11-15 سنة ( ) 16 فأكثر ( )

ثانياً : محاور الاستبيان :-

المحور الاول :التدقيق البيئي					
لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الأسئلة
					1. يعد التدقيق البيئي مطلباً ضرورياً بعد قيام الشركات الصناعية بالإضرار بالبيئة نتيجة ممارسة انشطتها غير المدروسة بيئياً.
					2. يجري التدقيق البيئي بهدف التأكد من ان الشركات ساهمت في الحفاظ على البيئة اثناء العملية الانتاجية .
					3. ان التدقيق البيئي عبارة عن فحص منظم لمعرفة مدى كفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة وقياس الآثار الناتجة عن انشطتها اتجاه البيئة .
					4. يضم التدقيق البيئي خطوات مصممة خصيصاً لضمان الالتزام بالشروط البيئية والتأكد من أن التسجيل والإفصاح عن التكاليف والمطلوبات البيئية قد تم بشكل معقول.
					5. هناك عدة متطلبات يجب اخذها بنظر الاعتبار للقيام بالتدقيق البيئي ولكي يتمكن المدقق من القيام بعمله والحكم على جودة ادائه.
					6. هناك اطراف عديدة مستفيدون من القيام بالتدقيق البيئي منها المستهلكون والمستثمرون والمقرضون ومنظمات حماية البيئة.
					7. ان ضعف دور التدقيق البيئي وقلة ممارسته في الوقت الحالي يرجع لعدم استعداد الشركات ذاتها الى تدقيق ادائها البيئي.
					8. يهدف التدقيق البيئي الى قياس تأثير العمليات المختلفة التي تقوم بها أية شركة على البيئة بشكل عام مقارنة بما هو مقرر بموجب معايير فنية معينة .
					9. يسعى التدقيق البيئي الى بيان فيما إذا كان لدى الشركة مخاطر عالية تعرضها لمطلوبات بيئية مستقبلية.
					10. يتخذ التدقيق البيئي اشكالا عدة منها تدقيق نظم الادارة البيئية و تدقيق الالتزام البيئي وكذلك تدقيق المعالجة والتخزين والتصريف لمستلزمات الانتاج وتدقيق مايتعلق بالصحة والامان وغيرها.
المحور الثاني : التنمية المستدامة					

لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الأسئلة	ت
					11. ان تكاثر العمليات التي الحققت الضرر بشكل كبير كانت السبب في المطالبة بالتنمية المستدامة .	
					12. إن التنمية المستدامة هي الاستغلال الامثل للموارد والثروات بطريقة لا تخل بحصة الاجيال القادمة من تلك الموارد.	
					13. يتحقق مفهوم التنمية المستدامة من خلال تكامل ثلاثة أبعاد هي البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي.	
					14. ان استمرار مؤشرات التنمية المستدامة بالتراجع في أية دولة يعنى عدم القدرة في احداث طفرة نوعية في حياة افراد تلك الدولة في الامد القريب.	
					15. ان الهدف من التنمية المستدامة هو التوزيع العادل لعائدات النمو الاقتصادي وتحسين المستوى المعاشي لشرائح المجتمع وتكوين جسور الربط بين برامج التنمية والحفاظ على عناصر البيئة الطبيعية.	
					16. يشكل الفساد الاداري والمالي تحدياً كبيراً امام التنمية المستدامة .	
					17. ان وجود قوانين وتشريعات محلية و دولية تساهم في تحقيق التنمية المستدامة.	
					18. هناك مجموعة من العقبات تحول دون القيام بالتنمية المستدامة منها عقبات اقتصادية واجتماعية وحكومية و دولية .	
<b>المحور الثالث: اثر التدقيق البيئي على التنمية المستدامة</b>						
					19. هناك علاقة بين التدقيق البيئي والتنمية المستدامة.	
					20. يعتبر التدقيق البيئي احد وسائل تحقيق التنمية المستدامة .	
					21. لا يقتصر دور التدقيق البيئي في تقييم الوضع البيئي اثناء القيام بعملية التدقيق، وانما يتعداه الى تحديد الآثار البيئية الناجمة عن النشاطات المختلفة التي تقوم بها الوحدات والعمل على ادارة الموارد الطبيعية التي تعد العمود الفقري للتنمية المستدامة.	

				ان وضع اجراءات التدقيق البيئي من خلال مشاركة جميع الاختصاصات فيها تساهم في انجاح عملية التدقيق وبالتالي مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة .	22.
				ان التدقيق البيئي يعد اداة تنسيق بين الابعاد الثلاث للتنمية المستدامة والتي تتكون من البعد (الاجتماعي والاقتصادي والبيئي) .	23.
				ان للتدقيق البيئي دور حيوي في تحسين الاداء البيئي الحالي وتقديم المشورة لحماية البيئة من اضرار أنشطة الشركة المستقبلية.	24.
				حتى يكون تقرير المدقق مفيداً يجب ان يتضمن نتائج الاداء البيئي للشركة ومدى نجاح الادارة في مواجهة العوامل والمؤثرات البيئية الحالية ومدى رغبتها في اتباع سلوك بيئي مناسب بهدف تطوير الاداء البيئي الحالي.	25.
				ان الإفصاح البيئي سوف يشكل قاعدة بيانات ممتازة لإجراء دراسات عن الآثار البيئية للصناعات المشابهة ويعمل على إزالة الخوف بالنسبة لإدارة الشركة حول ما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة.	26.

إذا كانت لديكم أية ملاحظات أو آراء يرجى تدوينها ادناه:-.....

الملحق (2)

أسماء الشركات المبحوثة

ت	اسم الشركة	طبيعة النشاط
1.	بترول	تجارة منتجات النفطية المحدودة
2.	بتروزيني هتولير	نقل المنتجات النفطية
3.	كري زيله	خدمات الانترنت
4.	بيسته	انتاج الجلد و الصوف
5.	صحة الاجيال	تجارة الادوية والاجهزة و المستلزمات الطبية
6.	الحياة	انتاج المشروبات الغازية و المياه المعدنية
7.	سيماى شارستاني	خدمات النفط
8.	روني فيت	تجارة المواد البيطرية و الفاكسين و العلف
9.	كاني كتنند	خدمات النفط والغاز
10.	ختملين	انتاج زراعي

## الملحق (3)

اسماء الخبراء والمحكمين لصدق الاستبانة وصلاحتها

ت	الاسم	الاختصاص	مكان العمل
1.	أ. د. خالد حمدامين ميرخان	الادارة	قسم الادارة/ جامعة جبهان - كلية العلوم الادارية والمالية
2.	أ. م. د. د. صبحي محميد صالح	المحاسبة	قسم المحاسبة/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
3.	أ. م. أحمد محمد خليل	المحاسبة	قسم المحاسبة/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
4.	أ. م. وريا برهان احمد	المحاسبة	قسم المحاسبة/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
5.	أ. م. د. سامان حسين	الاحصاء	قسم الاحصاء / كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
6.	أ. م. د. زيتو عولا ابويكر	المحاسبة	قسم المحاسبة / العلوم الادارية والمالية/ جامعة نولج
7.	م. د. عدنان نادر حمد	المحاسبة	قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
8.	أ. م. د. نسيم يوسف حنا	المحاسبة	قسم المحاسبة/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين
9.	أ. م. رفز محمد صالح	الاحصاء	قسم المحاسبة /معهد التقني الاداري/جامعة اربيل التقنية