

**دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة
(دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين)**

م.م. عبد الواحد غازي محمد حسين

جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة المالية وتدقيق الحسابات

المستخلص :-

يركز البحث في المفاهيم النظرية الخاصة بالتنمية المستدامة ، ودور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في دعم التنمية المستدامة ، وتحليل آراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في الشركات ذات التأثير البيئي فضلاً عن المدققين الخارجيين الذين يدققون في هذه الشركات (ديوان الرقابة المالية) .

**The role of environmental accounting and environmental audit in the
activation of sustainable development
(Study of the views of a sample of accountants and auditors)**

A.L. Abdul Wahid Ghazi Mohammed Hussein

**University of Mosul / college of Management and Economics /
Department of Financial Accounting and Auditing
ABD_GN1983@YAHOO.COM**

Abstract :-

The paper deals with theoretical concepts of sustainable development and the role of environmental accounting and auditing in support of sustainable development.

The study sample was the auditors and accountants working in companies that have environmental effects.

The paper analysis the workers views and state explain the role of environmental accounting in promote sustainable development .

المقدمة :-

إن موارد الطبيعة رغم وفرتها و غزارتها فإنها معرضة للنفاذ والاستنزاف نتيجة سوء الاستخدام وبذلك فإن الأجيال الحالية والقادمة معرضة لمخاطر نضوب هذه الموارد ، وتأسيساً على ذلك فقد ظهرت المفاهيم النظرية الخاصة بالتنمية المستدامة من أجل استخدام الموارد الطبيعية دون المساس بحق الأجيال القادمة. وأهم أبعاد التنمية المستدامة هو المتعلق بالبيئة لارتباطه بكافة الأبعاد وتأثيره عليها ، ومن هذا المنطلق فقد زاد الاهتمام بالبيئة على الأصعدة كافة ، وكان لا بد للمحاسبة ان تؤدي دورها في المحافظة على البيئة باعتبارها نظام المعلومات الذي يزود أصحاب القرار والمنظمات والحكومات والمجتمع بالمعلومات اللازمة ومنها المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة وذلك عن طريق المحاسبة البيئية فضلاً عن التدقيق البيئي الذي يقوم بتدقيق المعلومات التي توفرها المحاسبة البيئية وإبداء رأي فني واضح في كفاية الإفصاح عن كل المجالات وخاصة البيئية وأن الحسابات تعبر عن الأنشطة البيئية للشركة ، ليتكامل بذلك دور المحاسبة والتدقيق البيئي في دعم التنمية المستدامة.

مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث بطرح التساؤل الآتي :

هل للمحاسبة البيئية والتدقيق البيئي دورٌ فاعلاً ومؤثراً في حماية البيئة من الملوثات البيئية وحماية الموارد الطبيعية من الهدر والضياع والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق التنمية المستدامة وتفعيل متطلباتها.

أهمية البحث : تأتي أهمية البحث من دور المحاسبة البيئية في توفير معلومات لمتخذي القرار عن حجم الأثر المالي لأنشطة الشركات على البيئة ، وأهمية نظام المحاسبة البيئية الاقتصادية المتكامل في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية ، فضلاً عن أهمية التدقيق البيئي في حماية البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية ومصادر الطاقة غير المتجددة أملاً في تحقيق نمو متوازن.

أهداف البحث : يهدف البحث إلى الآتي :

- التعرف على مفهوم التنمية المستدامة .
- توضيح دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية ، ودور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في التنمية المستدامة.
- التعرف على مفهوم نظام المحاسبة البيئية الاقتصادية seaa ودورها في التنمية المستدامة.
- فرضية البحث :** بالاعتماد على مشكلة البحث يمكن صياغة فرضيات البحث بالآتي:
- لا توجد علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وتفعيل التنمية المستدامة.
- لا توجد علاقة ارتباط بين التدقيق البيئي وتفعيل التنمية المستدامة.
- منهج البحث :** لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالاطاريح والرسائل والدوريات والكتب ومواقع شبكة الانترنت التي تناولت موضوع الدراسة ولاسيما ذات العلاقة بموضوعات المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي والتنمية المستدامة. وكذلك تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية ، والتي تمت في الشركات ذات التأثير البيئي.

خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى الآتي :

- المبحث الأول - التنمية المستدامة .
- المبحث الثاني - المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالبيئة ودورها في التنمية المستدامة .
- المبحث الثالث - تحليل النتائج الاستبانية .
- المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول : التنمية المستدامة**أولاً : مفهوم التنمية المستدامة**

من الناحية الاصطلاحية يراد بالتنمية زيادة الموارد والقدرات والإنتاجية. وهذا المصطلح - برغم حداثة - يستعمل للدلالة على أنماط مختلفة من الأنشطة البشرية، مثل: التنمية الاقتصادية، والتنمية الاجتماعية، والتنمية البشرية، الخ. وفي الاصطلاح يُراد بالتنمية الاقتصادية: الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية والبشرية، لغرض تحقيق زيادات مستمرة في الدخل تفوق معدلات النمو السكاني ، ولما كانت التنمية متكاملة تقتصر دلالاتها الاصطلاحية على العمليات التي تجرى في الوقت الحاضر فقط لتلبية احتياجات أفراد المجتمع الموجودين حالياً، دون مراعاة لاحتياجات الأجيال القادمة، فقد ظهر مصطلح (التنمية المستدامة) يشير الى التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون أن تؤثر في قدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها. وعلى هذا فقد عرفت التنمية المستدامة بأنها: "الأعمال التي تهدف إلى استثمار الموارد البيئية بالقدر الذي يحقق التنمية، ويحد من التلوث، ويصون الموارد الطبيعية ويطورها، بدلاً من استنزافها ومحاولة السيطرة عليها. وهي تنمية تراعي حق الأجيال القادمة في الثروات الطبيعية للمجال الحيوي لكوكب الأرض، كما أنها تضع الاحتياجات الأساسية للإنسان في المقام الأول، فأولوياتها هي تلبية احتياجات المرء من الغذاء والسكن والملبس وحق العمل والتعليم والحصول على الخدمات الصحية وكل ما يتصل بتحسين نوعية حياته المادية والاجتماعية(الفقي،2004، 3).

وكذلك عرفت التنمية المستدامة على انها التنمية التي تفي باحتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها. وكذلك فالتنمية المستدامة تتطلب قيام المجتمعات بتلبية الحاجات الإنسانية عن طريق زيادة الإمكانيات الإنتاجية وتأمين الفرص المتساوية للجميع على حد سواء ، غير ان تحقيق التنمية المستدامة لا يتم ما لم تنسجم التطورات السكانية مع الإمكانيات الإنتاجية وفقاً لما يخدم مصلحة البيئة ويحافظ عليها(الربيعي،2004، 28).

والتنمية المستدامة كمفهوم مستمدة من مبادئ ثلاث وهي : العدالة الاجتماعية ، حماية البيئة ، الفاعلية الاقتصادية ، ويتفق الباحث مع التعريف الآتي للحلفي والذي عرف التنمية المستدامة على انها استعمال الموارد الطبيعية والبيئية (الماء والهواء والتربة وما في داخل التربة من مصادر طبيعية كالمعادن والنفط وغيرها من الموارد الأخرى التي تحتويها فضلاً عن الموارد الأخرى في الماء والتربة المكتشفة أو التي لم تكتشف بعد) استعمالاً رشيداً بما يكفي الأجيال الحاضرة من دون المساس بحاجة الأجيال القادمة (الحلفي،2008، 54).

ثانياً: أبعاد التنمية المستدامة

للتنمية المستدامة أبعاد مختلفة ومتشابكة بعضها مع بعض وهنا يمكن حصر أهم ثلاثة أبعاد متكاملة ومترابطة والتي يجب التركيز عليها وإعطائها نفس الأهمية والتحليل وهي كالآتي : (بن رمضان، بدون سنة نشر، 5)

1- البعد البيئي:

يمثل البعد البيئي أهم الأبعاد التي تركز عليهم التنمية المستدامة لأن هذا البعد البيئي يمثل نقطة الصدارة في سلم الاهتمامات القومية ويمكن القول بأنه يتوقف تحقيق التنمية المستدامة أو البيئة على أمرين أساسيين هما:

*** السكان:** يمكن النظر إلى أن هدف التنمية المستدامة هو إدراك خطر المشكلات البيئية ويقصد بها الأضرار التي تلحق بالبيئة حيث يعد أكبر مسبب لهذه الأضرار هو الزيادة الهائلة في عدد السكان بالدرجة الأولى. لأنه من المعروف أن زيادة عدد السكان على نحو مستمر بدرجة تؤدي إلى الضغط على الموارد الطبيعية مما يقضي في النهاية إلى إزاحة مواردها. الأمر الذي يؤدي لارتفاع معدلات الفقر والى البطالة بأنواعها المختلفة. ومن ثم تعمل إستراتيجية التنمية المستدامة إلى مواجهة هذه المشكلات وهذا ما يدفعها لمعرفة كل ما يحدث بداخل البيئة لممارسة أنشطة التنمية بها.

*** التكنولوجيا:** يمكن القول أن التكنولوجيا هي حجر الزاوية في جهود التنمية خاصة الصناعية لما تحتاج هذه الأخيرة إلى آلات ومعدات تستعملها المؤسسات لأنها مورد قادر على خلق الثروة، وهي وسيلة تتيح لمن يملكونها ممارسة السيطرة الاجتماعية والاقتصادية من أجل التجديد والمنافسة الناجحة خاصة داخل الأسواق لحدوث نمو لتلك المشاريع. من هنا تأتي أهمية اختيار التكنولوجيا المناسبة لتلك المشاريع وحسب قدراتها المتاحة، وتطوير تكنولوجيا ملائمة لها تتلاءم وطبيعتها وإمكاناتها الحالية، وأن إستراتيجية التنمية الصناعية تهدف إلى جعل التكنولوجيا تأخذ بعين الاعتبار الأهداف القريبة والبعيدة للتنمية الاقتصادية هذه من ناحية، والموارد المتاحة من ناحية أخرى خاصة بالصناعة.

2- البعد الاقتصادي : تتطلب عملية التنمية الاقتصادية استخدام المزيد من الموارد وعلى أساسها يتحدد تأثير التنمية الاقتصادية على البيئة من حيث تدهورها أو تلوثها. وعلى صانعي القرار في الدول اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية التي من شأنها تحقيق السلامة البيئية ومثال ذلك وضع ضرائب على التلوث البيئي وهذا ما سيساعد على تشجيع التخطيط الجيد والشامل للموارد على المدى الطويل وتقسيمها بطريقة عادلة لضمان استدامة الدخل والعدالة بين الأفراد. وعليه تتطلب عمليات التنمية الاقتصادية استخدام المزيد من الموارد الطبيعية والبشرية لما لها من تأثير على المشاريع في النمو والتطور وزيادة الإنتاج، وتحقيق أقصى حد من الرفاهية من جراء الأنشطة الاقتصادية مع المحافظة على الموارد الاقتصادية على مر الزمن لضمان استدامة استغلالها وضماناً لتحقيق التنمية الاقتصادية عامة.

3- البعد الاجتماعي: يعكس بصفة خاصة البعد الاجتماعي الواسع لعملية التنمية باعتبارها عملية تغيير وإعادة بناء شامل للنظم الاجتماعية والاقتصادية القائمة. وإن غياب الاهتمام بالأبعاد الاجتماعية في إستراتيجية التنمية المطبقة في الدول كان السبب في فشل الكثير من البرامج التي حاولت تحقيق التنمية في تلك الدول. حيث أن التنمية لا تكون إلا من خلال ممارسات الأفراد حيث تزيد قدرتهم على إحداث اضطرابات في القوى الطبيعية وتصل إلى درجة إحداث تغييرات وتأثيرات على تلك المشاريع والمؤسسات، ولذلك وجب الاهتمام أكثر بالأفراد في سياسة التنمية المستدامة وفي برامج الاستثمار الرامية إلى تحقيق التنمية.

4- البعد السياسي: تظهر أهمية البعد السياسي في الحد من المشكلات البيئية (الأمن البيئي) ومن أكثر أشكال التهديدات استخدام القوة العسكرية للسيطرة على مصادر البيئة، وعلى الدول إيجاد أساليب تمكنهم من منع استخدام المصادر الطبيعية بشكل يهدد الأمن البيئي، كأسلوب التعاون الدولي فيما يتعلق بالقضايا البيئية وهو فحوى إستراتيجية التنمية المستدامة. ومنه فتحقيق التنمية والاستمرارية فيها يحتاج إلى وعي سياسي ومشاركة فعلية للأفراد فهي بمثابة بناءات تنظيمية يشارك فيها الأفراد ويشعرون من خلالها بقضيتهم كأشخاص قادرين على تحديد مصائرهم.

ثالثاً : أهداف التنمية المستدامة :

تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها ومحتواها إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي: (محمود وآخرون، 2012، 7-8)

أ- تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان: من خلال التركيز على العلاقات بين نشاطات السكان والبيئة، وتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان، وذلك عن طريق مقاييس الحفاظ على نوعية البيئة والإصلاح والتهيئة وتعمل على أن تكون العلاقة في الأخير علاقة تكامل وانسجام.

ب- تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة: وكذلك تنمية إحساسهم بالمسؤولية اتجاهها وحثهم على المشاركة الفعالة في إيجاد حلول مناسبة لها من خلال مشاركتهم في إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقديم برامج ومشاريع التنمية المستدامة.

ج- احترام البيئة الطبيعية: وذلك من خلال التركيز على العلاقة بين نشاطات السكان والبيئة وتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان، وبالتالي فالتنمية المستدامة هي التي

تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية وتعمل على تطوير هذه العلاقة لتصبح علاقة تكامل وانسجام.

د- تحقيق استغلال واستخدام عقلاني للموارد: وهنا تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد على أنها موارد محدودة لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلاني.

هـ- ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع: تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع، وذلك من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي، وكيفية استخدام المتاح والجديد منها في تحسين نوعية حياة المجتمع وتحقيق أهدافه المنشودة، دون أن يؤدي ذلك إلى مخاطر وآثار بيئية سلبية، أو على الأقل أن تكون هذه الآثار مسيطرة عليها بمعنى وجود حلول مناسبة لها.

و- إحداث تغيير مستمر ومناسب في حاجات وأوليات المجتمع: وذلك بإتباع طريقة تلائم إمكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية، والسيطرة على جميع المشكلات البيئية.

ز- تحقيق نمو اقتصادي تقني: بحيث يحافظ على الرأسمال الطبيعي الذي يشمل الموارد الطبيعية والبيئية، وهذا بدوره يتطلب تطوير مؤسسات وبنى تحتية وإدارة ملائمة للمخاطر والتقلبات لتؤكد المساواة في تقاسم الثروات بين الأجيال المتعاقبة وفي الجيل نفسه.

المبحث الثاني : المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالبيئة ودورها في التنمية المستدامة أولاً: دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية

إن عملية التنمية الاقتصادية لا بد أن تصاحبها مهنة محاسبة وتدقيق قوية، ومحاسبون على مستوى عال من التأهيل لتولي زمام القيادة. كما أن النهضة الاقتصادية تتطلب من الهيئات والجمعيات وأقسام المحاسبة في الجامعات أن تعيد النظر في أهدافها وخططها وبرامجها والعمل سويًا مع الجهات الرسمية للعمل على تطوير المهنة حتى تقوم بدورها في حماية الاقتصاد. إذ أنه في ظل وجود مهنة محاسبة ذات أصول مكتوبة ومتعارف عليها مع توفر المحاسب المؤهل الملتزم في ممارسته لهذه المهنة بأصولها وأخلاقياتها يمكن تزويد إدارة الشركة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار سواء في مرحلة التخطيط أو مرحلة مراقبة التنفيذ أو في مرحلة تقييم الأداء للبرامج والمشاريع الإنمائية الأمر الذي يجسد القول أن من يمتلك المعلومات يمتلك قوة اتخاذ القرار ، وبقدر ما تكون المعلومات المتوفرة لمتخذي القرار في الشركة دقيقة وسليمة وكافية، بقدر ما يكون القرار ناجحاً وموفقاً في تحقيق الأهداف المطلوبة، أي أن ما يمكن قوله في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء تتداخل فيما بينها من الناحية العملية وهذه المهام لا يكتب لها النجاح ما لم تقم المحاسبة في توفير البيانات والمعلومات والتقارير التي تنصف بالكفاءة (السهلي، 2009، 1).

وتعد المحاسبة اليوم أداة لقياس وتوصيل المعلومات المفيدة لترشيد القرارات، وهذا الدور يجسد دور المعلومات المحاسبية في إنجاح خطط التنمية الاقتصادية من خلال توفير البيانات اللازمة لإعداد وتنفيذ ومتابعة هذه الخطط، حيث إن المحاسبة اليوم تسعى إلى استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات في دعم الاستخدام الأمثل للموارد المحدودة خدمة لأغراض التنمية الاقتصادية ، وإن دور المعلومات المحاسبية يتضح في خدمة أغراض التنمية الاقتصادية من خلال:

(رمو وسعيد، 2013، 6)

1. توجيه الموارد المالية نحو المشاريع الاستثمارية الناجحة من خلال مساهمة المعلومات المحاسبية المتنوعة في إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية.
2. المساهمة في اختيار المشروعات الاستثمارية ذات الأولويات طبقاً لاحتياجات المجتمع المرحلية من خلال توفير المعلومات لتحديد معايير المفاضلة.
3. توفير المعلومات التي تؤدي دوراً هاماً في نجاح واستمرار الشركات منها تحديد تكلفة المنتج على وفق الأساليب الكلفية الحديثة، فضلاً عن تسعير المنتجات على وفق طرائق التسعير الحديثة مثل التكلفة المستهدفة، الخ، وبما ينعكس إيجاباً في النهاية على خطط التنمية الاقتصادية.
4. توفير المعلومات التي تساعد في تقييم أداء الشركات على وفق محاور متعدد ومنها المحور المالي، وهذا جوهر عمل بطاقة تقييم الأداء المتوازنة، مما يؤدي في النهاية إلى إعطاء تقييم حقيقي لأداء تلك المشاريع.

ثانياً: المحاسبة البيئية كأداة من أدوات التنمية المستدامة

أصبحت مشكلة سوء استخدام الموارد الطبيعية، وتدهور البيئة من أكبر المشكلات التي تواجه الدول وخاصة النامية، وعلى الرغم من أن المشاكل البيئية التي نواجهها اليوم ليست جديدة إلا أننا لم نبدأ في فهم أبعادها إلا مؤخراً بعد ملاحظة أثر التدهور البيئي في إضعاف التنمية الاقتصادية وتناقص إمكانياتها، فلا يمكن أن تقوم التنمية على قاعدة من الموارد الطبيعية المتداعية، كما لا يمكن حماية البيئة عندما يسقط النمو من حسابه تكاليف تدمير البيئة، فالتنمية والبيئة وجهان لعملة واحدة، وقد بدأ اهتمام المحاسبين بالبيئة بعد أن ظهرت الجوانب السلبية في استغلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها: المحاسبة البيئية، المحاسبة الخضراء، محاسبة التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية والاقتصادية، محاسبة الكلفة الشاملة، محاسبة التكلفة البيئية (شعيب، 2009، 6).

ويمكن جوهر المحاسبة البيئية في أنها نشاط خدمي يتم تطويعه لتعزيز المبادرات والسياسات البيئية بتضمينها الكلف والمنافع البيئية التي تسفر عن ممارسة الشركات أنشطتها، وهو مصطلح متسع النطاق إذ أنه يشير إلى تضمين الكلف والمنافع البيئية في كافة التطبيقات المحاسبية التي يتم ممارستها على الصعيد الاقتصادي (نشوان، 2002، 56).

كما تعرف المحاسبة البيئية على إنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للشركات ذات التأثير البيئي إلى الأطراف المعنية والمجتمع بشكل يمكن من الرقابة عليها وتقويم أدائها البيئي (الفتلاوي، 2006، 41).

وتعرف المحاسبة البيئية على إنها استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي. وتعتمد المحاسبة البيئية على توسيع إطار المحاسبة المالية لتقابل المتغيرات المستجدة، ومنها سيادة اقتصاد الخدمة الذي يركز على عوامل جديدة لنجاح الشركة كالسمعة والإبداع، كما يجب أن تتضمن التقارير النتائج البيئية والاجتماعية والاقتصادية للإنتاج لدعم اتخاذ قرارات التنمية المستدامة، حيث قد تقع الشركات تحت وطأة ضغط كبير من القوانين والمجتمع عن أدائها البيئي والاجتماعي في تقارير الاستدامة، ومن ثم فقد تكون هناك استفادة كبيرة للإدارة من كون المحاسبة البيئية جزء من تفعيل الاستدامة داخل الشركة (الجوزي، 2007، 80).

ومن أهم أهداف المحاسبة البيئية الآتي: (الفتلاوي، 2006، 44-45)

- تقدير الاتجاهات الهامة لتطور البيئة وآثار النشاطات الاقتصادية القطاعية وبذلك توفر دعماً للمسؤولين وتسهم في بلورة سياسات التنمية المستدامة،
- توفر قاعدة معلوماتية لانطلاق العديد مؤشرات التنمية المستدامة.
- كما أن للإفصاح المحاسبي البيئي دور في دعم التنمية المستدامة من خلال إشعار إدارة الشركة والأطراف ذات الصلة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل أنشطة الشركة وكذلك حجم الأضرار البيئية الناجمة عن تلك الإشارة مما يعطي صناع القرار والحكومات وإدارات الشركات

والسياسيين الصورة المستقبلية عن حجم الأثر المالي لممارسة الشركات لأنشطتها على البيئة الحالية وانعكاسات ذلك على قدرات البيئة في تلبية متطلبات حصص الأجيال القادمة للعيش الرغيد وبالتالي تعديل المؤشرات المعبرة عن حجم الناتج القومي والدخل القومي وعكس القيم الحقيقية لأثار التلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية (الشعباني والناصر، 2012، 17).

ويتم استخدام المحاسبة البيئية في مجالات مختلفة تشتمل على ما يأتي:

(تيجاني وعبدالحليم، 2008، 7-9)

-التقييم والإفصاح عن المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة في مجال المحاسبة المالية والتقارير الصادرة عنها.

- تقييم واستخدام المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة في مجال المحاسبة الإدارية.

- تقدير المؤثرات البيئية الخارجية وتكاليفها التي يُطلق عليها محاسبة التكلفة الكلية.

- المحاسبة عن التخزين والتدفقات المرتبطة بالمصادر الطبيعية بقيم مالية في مجال

محاسبة الموارد الطبيعية.

- التقرير عن مجمل المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة ، ومعلومات محاسبة الموارد

الطبيعية، ومعلومات أخرى لأغراض المحاسبة الوطنية.

- دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في مجال المحاسبة عن الرفاهية المستدامة.

دور نظام المحاسبة البيئية الاقتصادية في التنمية المستدامة (SEEA):

أصدرت الأمم المتحدة نظام الحسابات الاقتصادية البيئية المتكاملة (SEEA) كنظام محاسبي تابع لنظام الحسابات القومية بهدف توفير إطار مشترك لقياس إسهام البيئة في الاقتصاد وتأثير الاقتصاد على البيئة وهو يزود صناع السياسات الاقتصادية بمؤشرات وإحصائيات وصفية لرصد هذا التفاعل فضلاً عن قاعدة بيانات للتخطيط الاستراتيجي وتحليل السياسات، فضلاً عن توفيره طريقة لتحسين حوار السياسات بين الأطراف المعنية عن طريق تزويدها بنظام شفاف للمعلومات عن العلاقة بين الأنشطة الإنسانية والبيئة، ويتكون نظام (SEEA) من أربع فئات من الحسابات وهي :

(اللاوند وعبدالله، 2012، 9)

1. حسابات التدفق للتلوث والطاقة والمواد : توفر هذه الحسابات معلومات على مستوى الصناعات عن استخدام الطاقة والمواد كمدخلات لإنتاج وتوليد الملوثات والنفايات الصلبة وهي تقدم مؤشرات عن الكفاءة البيئية والتلوث وكثافة استخدام المواد التي يمكن الاستفادة منها لتقييم الضغط على البيئة وتقدير البدائل المطروحة لتخفيف هذا الضغط .
 2. حسابات نفقات حماية البيئة وإدارة الموارد: تحدد هذه الحسابات النفقات التي تتحملها الشركات الصناعية والحكومة والأفراد لحماية البيئة او ادارة الموارد الطبيعية ، وهي تأخذ من الحسابات القومية العناصر المتعلقة بحسن إدارة البيئة وتبين كيفية جعل المعاملات المتعلقة بالبيئة أكثر وضوحاً ، ويمكن أن تستخدم هذه الحسابات لتقييم التأثير الاقتصادي للتشريعات والضرائب البيئية وأثرها في تخفيف حدة التلوث.
 3. حسابات أصول الموارد الطبيعية : تسجل في هذه الحسابات اصول الموارد الطبيعية والتغيرات التي تطرأ عليها مثل التربة والأسماك والغابات والمياه والثروة المعدنية مما يسمح بوجود رصد أكثر فاعلية للثروة الوطنية كما انها تسمح بحساب مؤشرات من قبيل القيمة الكلية لراس المال الطبيعي والتكاليف الاقتصادية لنضوب الموارد الطبيعية.
 4. حسابات تقدير التدفقات غير السوقية والقيم الاجمالية المعدلة بيئياً : تعرض هذه الحسابات تقنيات التقدير غير السوقية وامكانية تطبيقها للجوابة على اسئلة محددة تتعلق بالسياسات ، وتناقش العديد من قيم الاقتصاد الكلي الاجمالية المعدلة لمراعاة تكاليف النضوب والتدهور ومزاياها وعيوبها ، كما تنظر في التعديلات المتعلقة بما يسمى بالنفقات الدفاعية.
- وعلى هذا، فإن نظام SEEA يكمل نظام الحسابات القومية، ويوسع نطاقه، بالنسبة لحساب التكاليف وذلك بإدراج ما يلي : استخدام الموارد الطبيعية في الإنتاج وفي الاستهلاك النهائي، الآثار البيئية (الانبعاثات) الناتجة عن التلوث بسبب أنشطة الإنتاج والاستهلاك وإضافة إلى هذا، فإن نظام

SEEA يوسع نطاق مفهوم رأس المال كي يشمل ليس فقط رأس المال الذي يكونه الإنسان بل أيضاً رأس المال الطبيعي الذي لا ينتج، بما يشمل الموارد المتجددة، مثل الموارد البحرية أو الغابات الاستوائية؛ والموارد غير المتجددة، مثل الأرض والتربة. ولذلك فإن المؤشرات التي جرى جمعها في إطار نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية تشمل تراكم رأس المال، وصافي القيمة (الأهم المتحدة الاسكوا، 2009، 10)

ويساهم نظام SEEA في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية إذ يساعد في إنشاء قاعدة بيانات مناسبة لسياسات التنمية المستدامة التي تدمج قضايا التنمية في السياسات الرئيسية، وترصد التغيرات البيئية نتيجة الأنشطة الاقتصادية وبالتالي تصبح أساساً لسياسات بيئية واقتصادية متكاملة وهذا هو الهدف الذي لا يتحقق إلا إذا تسنى تحليل أثر الإستعمال الاقتصادي المباشر للبيئة وغير المباشر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يمكن وضع نماذج اقتصادية شاملة لا تقتصر على المتغيرات الاقتصادية فقط بل تتعداها إلى المتغيرات البيئية (اللاوند وعبدالله، 2012، 13).

ثالثاً : دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة

يعرف التدقيق البيئي بأنه عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالتقرير البيئي يمكن الاعتماد عليها، وأنه تم توفير كافة التفاصيل من جميع القضايا البيئية الهامة (خلف وعبود، 2011، 93).

ومن أهم الأمور البيئية الواجب مراعاتها من قبل المدققين لتمكنهم من فهم طبيعة التدقيق البيئي ما يأتي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 772)

في حالة عدم امتلاك المدقق للكفاءة المهنية لأداء هذه الإجراءات فقد يحتاج إلى طلب استشارة فنية من الاختصاصيين كالمهندسين والمحامين وخبراء البيئة، لذلك فإن الاستنتاج بأن عمليات الشركة متفقة مع القوانين أو الأنظمة البيئية الحالية، يتطلب مهارات فنية لخبراء بيئيين والتي لا يتوقع أن يمتلكها المدقق، وفي حالة استخدام خبير بيئي فعلى المدقق أن يدرس تأثير نتائج عمل الخبير على البيانات المالية وأن يقيم الكفاءة المهنية للخبير البيئي وموضوعيته، كذلك يجب أن يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن نطاق عمل الخبير البيئي كافٍ لأغراض تدقيق البيانات المالية، وكجزء من تخطيط عمليات التدقيق، يحصل المدقق على فهم عام للأنظمة والقوانين البيئية، والتي إن خرقت، فيمكن أن يكون هناك توقع معقول إلى أن ذلك سينتج معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية وفي السياسات والإجراءات المستخدمة من قبل الشركة للالتزام بهذه القوانين والأنظمة، ولكي يحصل المدقق على فهم عام للقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة فإنه يقوم:- (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008)

- باستخدام المعرفة الحالية بقطاع وأعمال الشركة.
- بالاستفسار من المدراء المسؤولين عن الأمور البيئية فيما يخص سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة؛
- بالاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي قد يتوقع أن تكون ذات تأثير أساسي على عمليات الشركة.
- بمناقشة الإدارة حول السياسات أو الإجراءات المطبقة لتحديد وتقييم واحتساب الدعاوى والمطالبات والتقديرات.

ويمكن أن تحديد دور المدقق الخارجي من إجراءات التدقيق ورئاسة فريق عمل التدقيق أو عضوية الفريق وصولاً إلى إعداد تقرير المدقق والذي يؤكد على العديد من النقاط التي توضح أبعاد هذا الدور وهي: (التمي والجميلي، 2012، 20)

- تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- إن الربط أو المعالجة المحاسبية لأبعاد التنمية المستدامة الثلاث (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) كانت صحيحة .

- استخدام معايير تساعد في تقديم تقرير عام عن الأداء البيئي وبشكل يلبي احتياجات كل أصحاب المصالح في المجال البيئي .
 - إبداء رأي فني محايد في أن الحسابات المالية بكل أبعادها تعبر عن نشاط الشركة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .
 - إبداء رأي واضح في كفاية الإفصاح عن كل المجالات وخاصة البيئية .
 - إبراز الاهتمام في التقرير على هدف المحافظة على البيئة واستدامتها كهدف جديد يخدم التنمية المستدامة .
 - إبداء رأي فني محايد في قوة وسلامة وكفاءة نظام المحاسبة عن الأداء البيئي وهل يتلاءم مع دور الشركة بنظم التصنيع النظيفة وإمكانية الحصول على الختم الأخضر
 - توضيح دور الشركة في مجالات الأداء البيئي مقارنة مع الدعم الحكومي في كل مجال كنسبة مئوية .
 - توضيح مجالا الإبداع البيئي للشركة ودورها في تطوير التنمية المستدامة .
 - تقييم الأداء البيئي للشركة في القطاعات المختلفة ودورها في حماية البيئة وتعاونها مع المنشآت المماثلة في هذا المجال.
- فيما يشير الجزائري الى أن التدقيق البيئي يعد أداة تضم وتوحد كل الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) وان هذا التدقيق يعد خطوة حاسمة لاطهار الروابط بين تلك الأبعاد الثلاثة وجعلها مفيدة ومثمرة للشركة من خلال عملية ادارة الاستدامة ، حيث يتم تحليل القضايا والمسائل الخاصة بالشركة والتي تجعل مشاكل الاستدامة واضحة ومن ثم تحديد الصراع والموائمة بين الابعاد الثلاثة السابقة . وقد تم تحديد مجموعة من الاجراءات التي يقوم بها المدقق البيئي لضمان تحقيق الاستدامة في الشركة الجاري تدقيقها وتتمثل هذه الاجراءات بما يلي:
- (الجزائري، 2010، 72-75)

1-تحديد الاهمية النسبية : ان مدى او درجة استخدام الشركة للموارد الطبيعية وانواع النفايات التي تولدها ومميزات منتجاتها تعتبر من العوامل التي يركز فيها المدقق لتقييم ما اذا كانت القضايا البيئية مميزة ومهمة للشركة ، ويجب على المدقق ان يقوم باعداد ملف لعمليات وانشطة الشركة والذي يضم على سبيل المثال استخدام الشركة للموارد الطبيعية والخزن ومعالجة تصريف المياه، كما يجب عليه ان يعين القوانين والانظمة التي اذا انتهكت يكون لها تاثير مادي على الوضع المالي للشركة .

2-فهم آليات الرقابة الإدارية الموجودة : المدقق يجب عليه فهم آليات الرقابة الادارية الموجودة في الشركة وذلك من اجل التقليل من تعرض الشركة الى المخاطر البيئية المحتملة ، ويحتاج المدقق ايضاً الى تحديد مستوى الاستجابة البيئية للشركة، حيث ان الشركة المسؤولة بيئياً سيكون لديها نظام ادارة بيئي محدد فيه الاهداف والاجراءات والمسؤوليات المتعلقة بالقضايا البيئية ، فضلاً عن اعلان هذه السياسات والاجراءات وجعلها متاحة للجمهور العام ، كما ان الشركة التي تتبنى نظام

ادارة بيئية وتدير رقابة كافية على البرنامج البيئي تستطيع ان تقلل من مخاطرها البيئية وانتهاكاتها البيئية ، وكذلك تظهر اذعاناً كاملاً لكل المتطلبات البيئية سواء كانت التنظيمية ام القانونية ، كما ان نظام الادارة البيئية الفعال يعالج أي مشاكل بيئية قد يتم اكتشافها اثناء التدقيق ، ويبدو ان هذه الخطوة ضرورية حيث يكتسب المدقق من خلالها تصوراً اولياً عن الشركة الجاري تدقيقها لكي يحدد مجال التدقيق واجراءاته، وحتى تتم هذه الخطوة بنجاح لابد من تفاعل الادارة مع فريق التدقيق للوصول الى النتائج المرجوة .

3-تقرير التدقيق البيئي : يتضمن تقرير التدقيق البيئي عادةً استعراضاً للممارسات التشغيلية القائمة في الشركة ، ومجالات القلق الموجودة حالياً التي تحتاج الشركة الى دراستها واتخاذ الاجراءات التصحيحية بشأنها لتلافيها بالمستقبل ، واخيراً توصيات المدقق البيئي موضحاً اجراءات التحسين على وفق جداول زمنية محددة ، و بعد اكمال عملية التدقيق البيئي من قبل فريق التدقيق ، يقوم رئيس فريق التدقيق باعداد التقرير البيئي متضمناً العناصر التالية :

1. وصفاً واضحاً للشركة ونشاطاتها ومنتجاتها وخدماتها .
2. السياسة البيئية للشركة ، ووصفاً موجزاً لنظام الادارة البيئية .
3. وصفاً عاماً لكل المظاهر البيئية المباشرة وغير المباشرة للشركة مع الشرح .
4. وصفاً للأهداف البيئية طبقاً للمظاهر والتأثيرات البيئية .
5. ملخصاً لبيانات الاداء البيئي السنوي للشركة التي قد تشمل انبعاثات التلوث وتوليد النفايات واستهلاك المواد الأولية والطاقة والمياه والوضوءاء .
6. تحديد العوامل المتعلقة بالأداء البيئي للشركة مقابل المتطلبات القانونية .
7. اسم ورقم إجازة المدقق البيئي وتاريخ المصادقة عليها .

المبحث الثالث

تحليل نتائج الاستبانة

لغرض تحليل نتائج الاستبانة فقد تم استخدام الاساليب الاحصائية الآتية :

- 1- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لعرض سمات عينة البحث.
 - 2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد دور المحاسبة والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة .
 - 3- استخراج معامل الارتباط سبيرمان لتحديد نوع العلاقة وقوتها بين متغيرات البحث.
- ولقد تم تحليل البيانات على الحاسب الالكتروني باستخدام البرنامج الاحصائي SSPS.
- أولاً : خصائص عينة البحث :**

تتمثل عينة البحث بعينة مختارة من المحاسبين والمدققين العاملين في شركات ذات التأثير البيئي ممثلة بالشركة العامة للسمنت الشمالية والشركة العامة للألبسة الجاهزة(مصنع الغزل والنسيج) في محافظة نينوى ، فضلاً عن المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية . إذ تم توزيع 45 استمارة تمكن الباحث من استرداد 40 استمارة وهي تمثل نسبة 88% من حجم العينة.

جدول (1) خصائص عينة البحث

المؤهلات المهنية	البيانات الشخصية	التكرار	النسبة %
المؤهلات المهنية	مدقق	15	37.5%
	محاسب	25	62.5%
	المجموع	40	100%
	ماجستير	4	10%
المؤهلات العلمية	دبلوم عالٍ	1	2.5%
	بكالوريوس	25	62.5%
	دبلوم (معهد تقني)	10	25%
	المجموع	40	100%
سنوات الخبرة	(1-5) سنوات	4	10%
	(6-10) سنوات	10	25%
	(11-15) سنوات	8	20%
	16 سنة فأكثر	18	45%
	المجموع	40	100%

يبين الجدول (1) المؤهلات العلمية والمهنية وسنوات الخبرة وبحسب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لكل فئة من فئات البحث. كما يلاحظ ان نسبة المحاسبين اكبر من المدققين اذ بلغت للمحاسبين (62.5%) وللمدققين (37.5%) ، كما ان النسبة الاكبر هي لحملة شهادة البكالوريوس (62.5%) ثم للدبلوم (25%) ثم للماجستير (10%) ، وبالنسبة للخبرة فقد كانت النسبة الاكبر لمن تجاوزت خبرتهم اكثر من (16) سنة في مجال المحاسبة او التدقيق وهذا يعني أن غالبية الإجابات جاءت من أشخاص يتمتعون بخبرة عالية مما ينعكس على دقة الإجابة .

ثانياً: دور المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة

جدول (2) دور المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق		محايد		أتفق		السؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	
0.452	2.725	0	0	27.5	11	72.5	29	المالية المعلومات تقوم المحاسبة البيئية بتحسين . بالبيئة المرتبطة
0.438	2.75	0	0	25	10	75	30	يدعم الإفصاح المحاسبي البيئي التنمية المستدامة من خلال إشعار إدارة الشركة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل أنشطة الشركة.
0.516	2.7	2.5	1	25	10	72.5	29	ب- يعطي صناع القرار الصورة المستقبلية عن حجم الأثر المالي لممارسة الشركة لأنشطتها على البيئة الحالية.
0.627	2.375	7.5	3	47.5	19	45	18	ج - يوضح انعكاسات ممارسة الشركة لأنشطتها على قدرات البيئة في تلبية متطلبات حصص الأجيال القادمة.
0.500	2.575	0	0	42.5	17	57.5	23	في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة .SEEAيسهم
0.598	2.475	5	2	42.5	17	52.5	21	في إنشاء قاعدة بيانات لسياسات SEEAيساعد التنمية المستدامة .
0.554	2.5	2.5	1	45	18	52.5	21	التغيرات البيئية نتيجة الأنشطة SEEAيرصد الاقتصادية .
0.597	2.45	5	2	45	18	50	20	بتحليل اثر الاستعمال الاقتصادي للبيئة .SEEAيقوم
0.535	2.568	2.81		37.5		59.6		المؤشر الكلي

تشير النتائج الواردة في الجدول (2) الذي يتضمن (8) أسئلة، أن الوسط الحسابي مقداره (2.568) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.535) مما يدل على ان إجابات أفراد عينة البحث كانت ايجابية نحو أسئلة المحور الأول ، وهناك علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وبين تفعيل التنمية المستدامة .

ثالثاً : دور التدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة

جدول (3) دور التدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة

السؤال	أتفق		محايد		لا اتفق		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
إبداء رأي واضح في كفاية الإفصاح البيئي .	20	50	17	42.5	3	7.5	2.425	0.636
إبداء رأي فني محايد في أن الحسابات المالية تعبر عن أنشطة الشركة في كل المجالات خاصة البيئية .	24	60	13	32.5	3	7.5	2.525	0.64
التأكد من إن المعالجة المحاسبية لأبعاد التنمية المستدامة الثلاث (الاقتصادية ، الاجتماعية ، البيئية) كانت صحيحة .	19	47.5	17	42.5	4	10	2.375	0.667
يقوم المدقق بتوضيح دور الشركة في تطوير التنمية المستدامة .	16	40	18	45	6	15	2.25	0.707
يجب على المدقق ان يحدد القوانين البيئية التي إذا انتهكت يكون لها تأثير مادي على الوضع المالي للشركة .	23	57.5	14	35	3	7.5	2.5	0.640
على المدقق إن يوجه الأسئلة للإدارة العليا عن : أ- الجهود التي تبذلها الشركة لكي تدعّن للتشريعات البيئية بصورة فاعلة	20	50	15	37.5	5	12.5	2.375	0.704
ب- الطرق المناسبة التي تستخدم في التخلص من الملوثات البيئية .	17	42.5	19	47.5	4	10	2.325	0.655
يجب على المدقق فهم آليات الرقابة الادارية الموجودة في الشركة وذلك من اجل تقليل تعرض الشركة الى المخاطر البيئية المحتملة.	27	67.5	8	20	5	12.5	2.55	0.714
يقوم المدقق بتحديد مستوى الاستجابة البيئية للشركة لكي يحدد إجراءات التدقيق لتلك الشركة.	21	52.5	12	30	7	17.5	2.35	0.769
يقوم المدقق بإعداد التقرير البيئي متضمناً العناصر الآتية: أ- السياسة البيئية للشركة	18	45	15	37.5	7	17.5	2.275	0.750
ب- تحديد العوامل المتعلقة بالأداء البيئي للشركة مقابل المتطلبات القانونية.	20	50	13	32.5	7	17.5	2.325	0.764
ج - وصفاً للأهداف البيئية طبقاً للتأثيرات البيئية .	17	42.5	17	42.5	6	15	2.275	0.715
المؤشر الكلي		50.41		37.08		12.5	2.379	0.697

تشير النتائج الواردة في الجدول (3) الذي يتضمن (12) سؤالاً ، أن الوسط الحسابي مقداره (2.379) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.697) مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو أسئلة المحور الثاني ، وهناك علاقة ارتباط بين التدقيق البيئي وبين تفعيل التنمية المستدامة .

رابعاً : تحليل العلاقة بين المحاسبة والتدقيق البيئي وبين التنمية المستدامة

بهدف التعرف على العلاقة بين المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة وكذلك التعرف على العلاقة بين التدقيق البيئي والتنمية المستدامة ، لذلك يوضح الجدول (4) هذه العلاقة من خلال معامل الارتباط البسيط :

جدول (4)

معامل الارتباط البسيط بين المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة ، ومعامل الارتباط البسيط بين التدقيق البيئي والتنمية المستدامة

قيمة معامل الارتباط البسيط	تفعيل التنمية المستدامة X Y المحاسبة والتدقيق البيئي
0.830	المحاسبة البيئية
0.958	التدقيق البيئي

مستوى دلالة إحصائية (5%) .

وتأسيساً على نتائج الجدول (4) فإنه توجد علاقة موجبة بين المحاسبة البيئية وبين تفعيل التنمية المستدامة ، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.830) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) ، وهذا يشير إلى وجود دور للمحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة وبذلك ترفض الفرضية الأولى: لا يوجد علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وتفعيل التنمية المستدامة، وتقبل الفرضية البديلة: يوجد علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وتفعيل التنمية المستدامة كما أنه توجد علاقة موجبة بين التدقيق البيئي وبين تفعيل التنمية المستدامة ، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.958) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) ، وهذا يشير إلى وجود دور للتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة وبذلك ترفض الفرضية الثانية: لا يوجد علاقة ارتباط بين التدقيق البيئي وتفعيل التنمية المستدامة، وتقبل الفرضية البديلة: يوجد علاقة ارتباط بين التدقيق البيئي وتفعيل التنمية المستدامة.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

اثبتت الدراسة صحة الفرضيات المدروسة وكما يلي :

- 1- هناك علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وتفعيل التنمية المستدامة .
- 2- هناك علاقة ارتباط بين التدقيق البيئي وتفعيل التنمية المستدامة .
- 3- للإفصاح المحاسبي البيئي دور في دعم التنمية المستدامة من خلال إشعار إدارة الشركة والأطراف ذات الصلة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل أنشطة الشركة وكذلك حجم الأضرار البيئية الناجمة عن تلك الإشارة .
- 4- يساهم نظام الحسابات الاقتصادية البيئية المتكامل (SEEA) في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية إذ يساعد في إنشاء قاعدة بيانات مناسبة لسياسات التنمية المستدامة التي تدمج قضايا التنمية في السياسات الرئيسية .
- 5- يهدف التدقيق البيئي إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالتقرير البيئي يمكن الاعتماد عليها ، وأنه تم توفير كافة التفاصيل من جميع القضايا البيئية الهامة.

6- يعد التدقيق البيئي أداة تضم وتوحد كل الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) وان هذا التدقيق يعد خطوة حاسمة لظهور الروابط بين تلك الأبعاد الثلاثة وجعلها مفيدة ومثمرة للشركة من خلال عملية ادارة الاستدامة.

ثانياً: التوصيات

- 1- على المؤسسات والشركات ان تعمل على توظيف مفاهيم المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في مواجهة تلوث البيئة ودعم التنمية المستدامة .
- 2- التأكيد على دور المحاسبة البيئية في عملية التنمية المستدامة على المستوى القومي.
- 3- تعزيز دور التدقيق البيئي في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة .
- 4- العمل على تشجيع و توعية متخذي القرار على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الجانب البيئي عند اتخاذ مختلف قرارات الشركة .
- 5- الافصاح عن الإنفاق البيئي من قبل الشركات بصورة منفصلة ، بحيث يبين مدى مساهمة هذه الشركات في حماية البيئة

قائمة المصادر

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين(2008)، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة ،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان، الاردن ، www.ascasociety.org
- 2- أثير محمد جواد الجزائري(2010)، دور التدقيق البيئي في التنمية البيئية المستدامة، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، فرع بغداد، العراق.
- 3- اعتراف لقمان اللاوند وعلي مال الله عبدالله(2012)، نظام المحاسبة الاقتصادية البيئية المتكامل (SEEA) ودوره في توفير متطلبات قياس التنمية المستدامة في العراق، المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور ، كلية الادارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية،16-17/ايار ، العراق.
- 4- الامم المتحدة الاسكوا (2009) ، اطار للمحاسبة البيئية الاقتصادية في منطقة الاسكوا ، نيويورك. www.escwa.un.org.
- 5- بالرقى تيجاني وغربي عبدالحليم (2008) ، نظام المحاسبة الخضراء في اطار التنمية المستدامة ، المؤتمر العلمي الدولي للتنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف ،7-8/نيسان،الجزائر.
- 6- بكر ابراهيم محمود وسلوان حافظ وايمان يحيى(2012)، دور ديوان الرقابة المالية في تفعيل وترسيخ مؤشرات التنمية المستدامة ، المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور ، كلية الادارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية،16-17/ايار ، العراق.
- 7- جميلة الجوزي(2007) ، اهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية ، www.iefpedia.co .
- 8- خالد غازي التمي و وعد حسين الجميلي(2012)، دور مراقب الحسابات في دعم متطلبات التنمية المستدامة / دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية في نينوى، المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور ، كلية الادارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية،16-17/ايار ، العراق.
- 9- سالم محمد عبود، وصلاح نوري خلف(2011)، مناهج وأساليب الرقابة المالية والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق، دار الدكتور للطباعة، بغداد.

- 10- صالح الشعباني وخالص الناصر(2012) ، دور الافصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة ، المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور ، كلية الادارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية،16-17/ايار ، العراق.
- 11- عبدالكريم خلف سودي الحلفي(2008) ، تقويم الاداء البيئي من منظور مالي ،دبلوم عالي في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد.
- 12- ليلي ناجي الفتلاوي(2006) ، المحاسبة عن الاداء البيئي ومدى تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- 13- ماجدة شعيب(2009) ، المحاسبة البيئية ، www.css.escwa.org
- 14- محمد بن رمضان (بدون سنة نشر)، التنمية المستدامة وعلاقتها بالاندماج المهني للشباب البطال الواقع والتحديات ، www.iefpedia.com
- 15- محمد بن سلطان السهلي(2009) ، المحاسبة والاستثمار ، صحيفة الاقتصادية الالكترونية ، العدد (5648) ، www.aleqt.com
- 16- محمد عبدالقادر الفقي(2004) ، ركائز التنمية المستدامة وحماية البيئة في السنة النبوية ، الندوة العلمية الثالثة للحديث الشريف: (القيم الحضارية في السنة النبوية) ، www.nabialrahma.com
- 17- نصر محمد نشوان(2002) ، المحاسبة البيئية مع نموذج مقترح للتطبيق في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
- 18- هشام سالم كشكول الربيعي (2004) ، اثر العامل السكاني في التنمية المستدامة مع اشارة خاصة الى بلدان الاسكوا ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
- وحيد محمود رمو وليث محمد سعيد(2013) ، تفعيل دور المعلومات المحاسبية في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال ترشيد قرار المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية ،المؤتمر العلمي السادس تحديات عمل المنظمات العراقية في ظل متطلبات البنى التحتية والتنمية الاقتصادية ،كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل ،15-16/ايار، العراق