



Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



The Impact of Environmental Auditing on Improving Disclosure of Sustainability Indicators in Integrated Reports: An Applied Study in Some Iraqi Industrial Companies

Ammar Abdelkader Atta*

Ministry of Higher Education and Scientific Research/Ministry Headquarters

Keywords:

Environmental Auditing, Integrated Environmental Reporting, Disclosure of Sustainability Indicators.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	28 Jun. 2025
Received in revised form	17 Jul. 2025
Accepted	28 Jul. 2025
Available online	30 Sep. 2025

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:



Ammar Abdelkader Atta

Ministry of Higher Education and Scientific
Research/Ministry Headquarters

Abstract: The study aims to examine the impact of the relationship between the role of environmental auditing in improving performance and enhancing the disclosure of sustainability indicators in financial reports, the relationship between environmental auditing and performance control, and the relationship between improving the disclosure of sustainability indicators in financial reports and performance control. A random sample was selected, consisting of 115 managers and employees who possess the necessary information regarding the study topic in Iraqi industrial companies. For the purpose of achieving the study's objectives and testing its hypotheses, 96 responses were retrieved, which were deemed ready for analysis.

The study found a correlation between improving the disclosure of sustainability indicators in financial reports and performance control, with a strong correlation coefficient value of (0.732**), which is statistically significant at the significance level of (0.00). This correlation indicates that improving the disclosure of sustainability indicators in financial reports has a good ability to predict performance control.

The study also revealed that environmental auditing contributed to performance improvement, and it helped improve the disclosure of sustainability indicators in financial reports. The standardized weight value for this relationship was (0.809), with a standard error of (0.010) and a critical value of (80.900), settling at an explanatory value of (0.813) of the factors that limit the mechanisms of performance control.

The study recommends developing accounting disclosures related to environmental performance within sustainability reports in a way that accurately reflects the true profits with full transparency by introducing new indicators. This would help meet the stakeholders' needs and serve as an innovative step in improving sustainability reports. Furthermore, laws and regulations related to environmental auditing should be enacted to ensure companies' compliance, with penalties or fines imposed on those who fail to apply them.

أثر التدقيق البيئي في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المتكاملة: دراسة تطبيقية في بعض الشركات الصناعية العراقية

عمار عبد القادر عطا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/مقر الوزارة

المستخلص

تهدف الدراسة إلى بيان أثر العلاقة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية، وعلاقة التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء، وعلاقة تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الأداء. وتم اختيار عينة بطريقة عشوائية بـ (115) من مديري الأقسام والموظفين لامتلاكهم المعلومات اللازمة عن موضوع الدراسة في الشركات الصناعية العراقية وتحقيقاً لأهداف الدراسة وإثبات فرضياتها واسترد منها (96) فقط لتكون جاهزة للتحليل. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين (تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية) وبين (الرقابة على الأداء) وجود ارتباط قوي ذو قيمة (0.732^{**}) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية ذو قدرة جيدة للتنبؤ الرقابة على الأداء. وأظهرت علاقة الاثر اسهام التدقيق البيئي في تحسين الأداء وما أسهمه في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية إذ أحداث وزن معياري قدرة (0.809) وبخطأ معياري (0.010) وبقيمة حرجة (80.900)، لتستقر عند قيمة تفسيرية (0.813) من العوامل التي تحد من آليات الرقابة على الأداء. وتوصي الدراسة بتطوير الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة بشكل يجعلها تعبر عن الربح الحقيقي بكل شفافية من خلال إدراج مؤشرات جديدة بما يسهم في تلبية احتياجات أصحاب المصالح كخطوة مستحدثة لتطوير تقرير الاستدامة. وينبغي إصدار القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتدقيق البيئي لغرض التزام الشركات بتطبيقها وكذلك فرض غرامات أو عقوبات على من لا يطبقها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق البيئي، التقارير البيئية المتكاملة، الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة.

المقدمة

إن موضوع البيئة من أهم الموضوعات التي حظيت بالاهتمام الواسع على المستوى العالمي لما لها من تأثير على صحة وسلامة البشرية من جهة، وارتباطها باقتصاديات وبرامج واستراتيجيات الشركات من جهة أخرى، وقد جاء هذا الاهتمام بناءً على مبادرة من المجلس الاجتماعي والاقتصادي للأمم المتحدة الذي دعا إلى عقد مؤتمر دولي حول البيئة الإنسانية. وقد عقد هذا المؤتمر تحت شعار "فقط أرض واحدة"، وكان الحدث المحوري في نمو الحركة البيئية، كانت هذه المرة الأولى التي يتم فيها التعرض للمشاكل السياسية والاجتماعية والاقتصادية. وبما أن العلاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق، فإن أي تطور في المحاسبة سينعكس تطور في مهنة التدقيق، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى وجود جهة مستقلة ومحايدة تؤكد صدق وسلامة هذه التقارير بما يضمن توفر المعلومة الصادقة التي تعكس الأداء البيئي الفعلي للمؤسسة، فتوسعت دائرة التدقيق لتشمل الأداء البيئي، حيث لم تعد المؤسسات تهتم فقط بتدقيق أدائها البيئي من أجل كشف الاختلالات والانحرافات فقط، بل تطورت وأصبحت تبحث عن السبل الكفيلة لتطوير وتحسين أدائها البيئي، في ظل محيط متغير ومضطرب

لمواكبة المنافسة، سواء على المستوى المحلي أو الدولي. ولقد ازداد الاهتمام بالتدقيق البيئي على وجه التحديد في الثمانينات وفي التسعينات من القرن الماضي، حيث كان قياس الأداء البيئي وتدقيقه يتم ضمن تدقيق الأداء الاجتماعي، فتغيرت النظرة للتدقيق البيئي وبات أكثر فعالية وأصبح ينظر إليه على أساس واسع كوسيلة جد مهمة للتقييم الفعال لمدى المقدرة للتوصل إلى الأهداف والاستراتيجيات المرسومة، وكذا تزويد الإدارة بالمعلومات القيمة حول الأداء البيئي، كما إنه بات وسيلة لحماية وتعزيز سمعة المؤسسة.

ويعد التدقيق البيئي نوع من أنواع التدقيق الحديثة والذي جاء نتيجة تطور مفهوم الأداء من الأداء الاقتصادي إلى الأداء الاجتماعي والذي يتضمن أيضا الأداء البيئي، حيث بدأت الوحدات الاقتصادية بالاهتمام بالبيئة كعنصر حيوي بسبب الضغوطات التي واجهتها سواء من مجموعة حماية البيئة أو من الحكومات أو من المجتمع، ومن ثم في ضوء هذه الضغوطات أصبح هناك دور كبير للتدقيق البيئي في فحص مدى التزام الوحدات الاقتصادية بأداء بيئي جيد.

وتحتل الدراسة أهميتها في بيان فوائد إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة وتحديات إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة وما لها من أثر بارز في الشركات في تحسين مستويات البيئة والتلوث والاشعاعات الغازية.

ولعرض تحقيق هدف الدراسة تم تجزئة الدراسة إلى أربعة مباحث بين المبحث الأول منه " منهجية الدراسة والدراسات السابقة " وعرض الثاني " الإطار النظري للدراسة " وبين الثالث " الإطار العملي وتفسير النتائج " وعرض الرابع " الاستنتاجات والتوصيات "

المبحث الأول: منهجية الدراسة والدراسات السابقة

1-1. مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

1. هل توجد علاقة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية؟
2. هل توجد علاقة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء؟
3. هل توجد علاقة بين تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الأداء؟
4. هل يوجد اثر بين التدقيق البيئي في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المتكاملة والرقابة على الأداء؟

2-1. أهمية الدراسة: تحتل الدراسة أهميتها في بيان فوائد إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة وتحديات إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة وما لها من أثر بارز في الشركات في تحسين مستويات البيئة والتلوث والاشعاعات الغازية.

3-1. هدف الدراسة: تهدف الدراسة بيان العلاقة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية، وعلاقة التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء، وعلاقة تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الأداء.

4-1. فرضيات الدراسة:

1. وجود علاقة ارتباط موجبة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية
2. وجود علاقة ارتباط موجبة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء.

3. وجود علاقة ارتباط موجبة بين تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الأداء.

4. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين التدقيق البيئي في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المتكاملة والرقابة على الأداء.

4-1. الدراسات السابقة:

1. **تهدف دراسة (Aziz and Alshdaifat, 2024)** إلى كيفية تأثير تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) على أداء الشركات في مجال الاستدامة. ويُسلط الضوء على المزايا والتحديات المرتبطة بها، مُركّزاً على تأثيرها ليس فقط على القيمة المالية والسوقية، بل أيضاً على الجوانب البيئية والمجتمعية والحوكمة. يُقدّم هذا النوع من التقارير مزايا مثل تعزيز الشفافية والمساءلة، والمساهمة في التنمية المجتمعية، وإشراك أصحاب المصلحة، وممارسات الأعمال الأخلاقية. ومع ذلك، يكمن أحد التحديات الرئيسية في غياب أطر إعداد تقارير موحدة، إلى جانب موثوقية وشفافية تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة. تُساعد هذه الورقة المؤسسات على زيادة جهودها في إعداد تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة، ووضع خطط طوارئ، وتدعم صانعي السياسات والجهات التنظيمية في وضع معايير تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة، وتؤكد على أهمية دمجها في استراتيجيات الاستثمار. ينبغي أن تُركّز الأبحاث المستقبلية في مجال تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة على عدة مجالات. أولاً، يُعدّ استكشاف فعالية أطر ومعايير إعداد التقارير المختلفة عبر البلدان والقطاعات أمراً بالغ الأهمية. ثانياً، دراسة دور التطورات التكنولوجية، مثل الذكاء الاصطناعي وسلسلة الكتل (blockchain)، في تعزيز دقة بيانات الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة وشفافيتها. وأخيراً، دراسة التحديات التي تواجه الشركات الصغيرة أو الناشئة في تنفيذ ممارسات إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة.

2. **تهدف دراسة (سعيد، الفكي، 2024)** إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير الاستدامة وأثرها على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية في بيئة الأعمال السودانية، توصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها إن بيئة الأعمال السودانية حديثة العهد والتطور لكنها قابلة لاستيعاب المتغيرات العالمية فيما يتعلق بتطبيق معايير الاستدامة، والتزام المصارف بتطبيق معايير الاستدامة يعزز من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وتقديم خدمات للأجيال الحالية والمستقبلية، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها إلزام مجالس الإدارات في المصارف السودانية بالمسارعة لتطبيق معايير الاستدامة لضمان الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للأجيال الحالية والمستقبلية.

3. **تهدف دراسة (بثينة، 2024)** إلى تسليط الضوء على دور تدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية وفق المواصفة القياسية ISO14000 وذلك بتوضيح مختلف المفاهيم النظرية للدراسة واسقاطها على الواقع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي كما تم تصميم استبيان ووزع على عينة من موظفي مؤسسة (somiphos) تبسة خلال فترة الدراسة. توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها: * اهتمام المؤسسة بمشاركة العاملين مختلف آرائهم واقتراحاتهم وأفكارهم والأخذ بها في مسار تطبيق نظام الإدارة البيئية. * انعكاس تبني نظام الإدارة البيئية في مؤسسة من خلال الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي، والتي تشمل عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية * حرص مؤسسة على الإفصاح عن التكاليف البيئية المتعلقة بالأداء والأنشطة في ظل الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي.

4. **تهدف دراسة (Ljubisavljević et al., 2017)** إلى توضيح كيفية مساهمة التدقيق البيئي في تحسين وحماية حماية البيئة، مع مراعاة مفهوم التنمية المستدامة. تعتمد الورقة على أساليب التحليل والتركيب والقياس والاستمرارية. ولتحديد أثر التدقيق البيئي على تحسين وحماية البيئة، استُعين في المقام الأول بالأدبيات والممارسات الأجنبية ذات الصلة والمتاحة. تُظهر نتائج البحث وجود صلة مباشرة بين متطلبات التدقيق البيئي وحماية بيئة المؤسسات الملوثة وتحسينها. يتمثل التطبيق العملي لنتائج البحث في تقديم مقترحات محددة للحد من التلوث وتحسين حماية البيئة. علاوة على ذلك، تم اقتراح الشكل الأنسب لتقرير التدقيق البيئي. تتمثل أصالة البحث وأهميته في مقترحات لتطبيق حماية البيئة وتطبيقها ومراقبتها وتحسينها المستمر، من خلال التدقيق البيئي الداخلي والخارجي في مؤسسات جمهورية صربيا.

5. **تهدف دراسة (Hakim et al., 2017)** إلى القضية المعقدة المتمثلة في تطبيق المشتريات العامة الخضراء، فيما يتعلق بالتدقيق البيئي في إندونيسيا كحق دستوري. وتهدف إلى توضيح أن التدقيق البيئي، كأداة للإدارة البيئية، يُتوقع أن يكون خطوة وقائية، وأن يُسهم في بناء موقف استباقي لمنع الأضرار البيئية والتلوث. وبعد أداة لإنفاذ القانون، يُمثل التدقيق البيئي أيضاً دعماً لعمل جهات إنفاذ القانون، مما يُمكن الأنشطة التجارية من اتخاذ خطوات الامتثال للمتطلبات البيئية. وتحتل ترتيبات التدقيق البيئي في قانون الإدارة البيئية مكانة بالغة الأهمية. وإلى جانب كونه أداة لإنفاذ القانون، يُمكن تطويره أيضاً كجهد استباقي لتحديد المشكلات البيئية مبكراً، وكجهد وقائي في مجال الإدارة البيئية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للدراسة

1-2. **التدقيق البيئي:** شهد مصطلح التدقيق البيئي اهتماماً كبيراً من مختلف التنظيمات الدولية فبحسب المعيار الدولي الإيزو 14050 الإدارة البيئية، فإن التدقيق البيئي الداخلي يمثل عملية نظامية وموثقة للتحقق من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وتقييمها بشكل موضوعي من أجل تحديد ما إذا كانت الأنشطة أو الأحداث أو الظروف أو نظم الإدارة البيئية أو المعلومات المتعلقة بها متوافقة مع معايير التدقيق، وإبلاغ نتائج هذه العملية إلى العميل. (لبنى، 2021: 82)

وعرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على أنها: "عبارة عن فحص موضوعي منظم، دوري وموثق للممارسات البيئية للمنشأة لتحقيق الوفاء بالمتطلبات البيئية التي ترضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة (لينة، هناء، 2022: 4) ويرى (Dittenlifer, 2014) بأنها: "عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالأنظمة البيئية في الوحدة الاقتصادية وكذلك التأكد من أن البيانات والمعلومات الموجودة في القائمة البيئية بإمكان الاعتماد عليها"

ويرى (Murzakhmetova, Falivena, 2022) بأنه عملية فحص منهجية وموثوقة ودورية وموضوعية الأداء البيئي للشركة مقابل المعايير المحددة مسبقاً. وعرفه بأنه خدمة فحص وتحقيق وتقييم الأداء البيئي للشركة من خلال الالتزام بمتطلبات المحافظة على البيئة والاهتمام بوجود نظام رقابة داخلية في الشركة يقوم بتقييم الآثار البيئية لأداء الشركة ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات المتعلقة بهذه الفقرة (Norman, 2001: 8)

ويرى الباحث بأنها فحص وتقييم لجميع أنواع الأنشطة البيئية للشركة من ناحية الإدارة والنتائج والرقابة وبقية الأنشطة للشركة وأنه يتضمن على كافة أنواع التدقيق المالي والالتزام والأداء.

2-2. **التقارير البيئية المتكاملة:** تعرضت العديد من الشركات لانتقادات بسبب مساهمتها في تفاقم المشاكل البيئية مثل تغير المناخ، واستنزاف الموارد الطبيعية، وإنتاج النفايات، وتأخر الشركات في

تحمل المسؤولية البيئية. وكما يتضح من النمو العالمي في الاستثمارات المسؤولة للشركات، فإن مقدمي رأس المال وأصحاب المصلحة الآخرين يحثون الشركات على أن تصبح أكثر مسؤولية عن تأثيرات قراراتها وأنشطتها على البيئة، ويضغطون عليها لقبول مسؤولية أكبر عن التنمية المستدامة. ويشجع كل من أصحاب المصلحة، وتطوير التشريعات البيئية وخطط تداول الانبعاثات الموجهة نحو السوق، الشركات على أن تصبح أكثر مسؤولية عن القضايا البيئية مثل انبعاثات الغازات المسببة للانحباس الحراري وتوليد النفايات. وقد ارتبطت هذه التطورات بميل متزايد من جانب الشركات إلى نشر معلومات عن الأداء البيئي في التقارير البيئية أو تقارير الاستدامة للشركات. ويرى (Eccles et al., 2014) في هذه التقارير، يتم الإفصاح طوعاً عن مجموعة متنوعة من المعلومات حول الموضوعات البيئية، مثل انبعاثات الغازات المسببة للانحباس الحراري، وإنتاج النفايات، واستهلاك الطاقة والمياه. ومع ذلك، فإن مستوى وطبيعة هذه الإفصاحات يختلفان بشكل كبير بين الشركات. وقد تنشر الشركات تقارير بيئية للشركات للإشارة إلى المساهمين بأنها تؤدي أداءً بيئياً جيداً نسبياً، وتأخذ التنمية المستدامة على محمل الجد. من ناحية أخرى، قد تستخدم الشركات ذات الأداء البيئي الأدنى التقارير البيئية للشركات (CER) كأداة إدارية للحصول على الشرعية المؤسسية. ويمكن استخدام التقارير البيئية للشركات (CER) كإستراتيجية اتصال لتغيير تصورات الجمهور بدلاً من إن التقارير البيئية للشركات تكشف عن الأداء البيئي الفعلي للشركات، الأمر الذي يثير مخاوف تتعلق بنقص محتمل في المساءلة والمسؤولية تجاه التنمية المستدامة. واستجابة للمخاوف العامة المتعلقة بنقص محتمل في الشفافية، كان هناك ميل متزايد لدى الشركات إلى ضمان تقارير الاستدامة الخاصة بها بشكل مستقل. وتدعم الأبحاث السابقة الحجة القائلة بأن الشركات التي لديها حاجة أكبر لزيادة ثقة أصحاب المصلحة في مصداقية تقاريرها البيئية للشركات، وبناء سمعتها المؤسسية، من المرجح أن يتم ضمان تقارير الاستدامة الخاصة بها بشكل مستقل ومع ذلك، وعلى الرغم من زيادة معدل كفاءة الأداء البيئي، هناك القليل من الأدلة التجريبية التي تصف العلاقة بين كفاءة الأداء البيئي، والضمان الخارجي، ومستوى وطبيعة ممارسات كفاءة الأداء البيئي الطوعية. (Braam et al, 2016: 724- 725)

وقد أشار الهدف الثالث عشر من أهداف التنمية المستدامة عن العمل المناخي (البيئي) واتخاذ إجراءات عاجلة لمكافحة تغير المناخ وآثاره من خلال تنظيم الانبعاثات وتعزيز التطورات في مجال الطاقة المتجددة. وفي إطار العلاقة بين النظم الاجتماعية والبيئية القائمة على الغابات وهدف التنمية المستدامة إذ تتمتع الأنظمة إذ أخذت الإجراءات المناخية بعين الاعتبار الغابات وسيتم تعزيز سياساتها وتدابيرها وإجراءاتها، وإمكانية التخفيف والتكيف للغابات، والهدف الرئيس لاتفاق باريس المتمثل في تقليل تركيز الكربون في الغلاف الجوي الذي يؤدي إلى إبطاء تغير المناخ والسماح للغابات بالتكيف بشكل أفضل مع الظروف الجديدة. وسيعزز تحقيق أهداف التنمية المستدامة 5 و10 و16 و17 الآثار الإيجابية للهدف 13 على الغابات، إذ يتوقع أن يدعم تحقيق الآثار الإيجابية للهدف 13 على الغابات تحقيق أهداف التنمية المستدامة 1 و2 و6 و14 و15 والتي بدورها قد يكون لها آثار إيجابية على الهدف 13 والغابات. ويركز هذا الهدف على الحد من الآثار المحتملة لتغير المناخ. ويمكن القيام بذلك من خلال استراتيجيات الحد من مخاطر الكوارث الوطنية والمحلية أو بناء القدرة على الصمود أمام الضغوط المزمدة طويلة المدى بسبب تغير المناخ. (Louman et al., 2019: 421)

2-3. فوائد إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة: كان تقرير ESG موضوعاً لبحث وتحليل مكثفين، مع وجود مجموعة متزايدة من الأدبيات التي تستكشف تأثيره على الأداء المالي والاستدامة وقرارات الاستثمار. وقد أظهرت الأبحاث أن الشركات ذات التصنيف العالي من حيث درجة ESG تحقق عائدات أعلى وتقلبات أقل، مما يشير إلى أن عوامل ESG هي وكيل جيد للشركات. فضلاً عن ذلك، وجد أن تقرير ESG يعزز استدامة الأعمال والأداء، وقد تم الاعتراف به كمصدر مهم للمخاطر المؤسسية. فضلاً عن ذلك، فقد ثبت أن نشر تقرير ESG يعزز القيمة السوقية للشركة وأداء حوكمة الشركات، مما يشير إلى التأثير الإيجابي لتقرير ESG على تصور السوق والتقييم، إلى جانب ذلك، أثبتت الشركات ذات الدرجات الأعلى من تقرير ESG أنها تحقق أداءً أفضل مقارنة بالشركات ذات تقارير ESG المنخفضة، من المهم تحليل تأثير تقارير ESG على المعايير الفردية للبيئة والمجتمع والحوكمة. إذ تمكن تقارير ESG الخاصة بالبيئة الشركات من الكشف علناً عن تأثيراتها على البيئة ومن ثم تعزيز الشفافية والمساءلة في الممارسات البيئية (Darnall et al. 2022: 1215-1216). ويشمل ذلك الأنشطة الرامية إلى تقليل انبعاثات ثاني أكسيد الكربون واستهلاك الطاقة، وتعزيز التنمية المستدامة، فضلاً عن ذلك، وجد أن تقارير ESG الخاصة بالبيئة تعمل على تعزيز جودة الإفصاحات البيئية الطوعية، ومن ثم زيادة مصداقية ثقة أصحاب المصلحة والمشاركين في السوق في التقارير غير المالية للشركة ودرجات تصنيف ESG، ويمكن أن تؤدي هذه المصداقية والثقة المتزايدة إلى تحسين الأداء البيئي والحد من تغير المناخ، مما يساهم في بيئة أفضل وتنمية مستدامة. فضلاً عن ذلك، يمكن أن تؤدي تقارير ESG الخاصة بالبيئة إلى زيادة الاستثمارات في قطاع الأعمال البيئي. ويؤثر الإبلاغ بشكل إيجابي على الأداء العام وحوكمة الشركات. ويتم التأكيد على الارتباط الإيجابي بين الإفصاح عن الحوكمة وقيمة أصحاب المصلحة لتسليط الضوء على مزايا تكوين مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالحوكمة. (Aziz, Alshdaifat, 2024: 71)

2-4. تحديات إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة: إن أحد التحديات الرئيسية في إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة هو قياس أداء البيئة الاجتماعية والحوكمة والافتقار إلى التوحيد القياسي في أطر إعداد التقارير. وقد تم تحديد غياب المبادئ التوجيهية والمعايير النهائية لإعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة بعده عائقاً أساسياً، مما يؤدي إلى صعوبات في مقارنة إفصاحات البيئة والاجتماعية والحوكمة وتحديد القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة الجوهرية. فضلاً عن ذلك، تفرض بيانات البيئة الاجتماعية والحوكمة المبلغ عنها ذاتياً تحديات من حيث الشفافية والموثوقية، مع وجود تناقضات ومنهجيات مختلفة تؤثر على موثوقية تقييمات البيئة الاجتماعية والحوكمة. وقد تم اقتراح إعداد تقارير الزامية عن البيئة والاجتماعية والحوكمة مع إرشادات صارمة لزيادة الشفافية بين الشركات. ومع ذلك، فقد نُسبت الصعوبات في تنفيذ إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة الإلزامية إلى تعريف معايير البيئة والاجتماعية والحوكمة، وأهمية الإفصاح، وقضايا التنفيذ. والتحدي التالي يتعلق بقضية المقارنة والاتساق. تساهم الشركات التي تبلغ عن ممارساتها وأدائها في مجال البيئة والمجتمع والحوكمة بطرق مختلفة في صعوبات إجراء المقارنات. ويظل الافتقار إلى التوحيد والشفافية في تقارير البيئة والمجتمع والحوكمة تحدياً للمستثمرين والجمهور لتحديد الشركات المستدامة حقاً. والتحديات الآتية هي الفشل التنظيمي والجدل حول حوكمة الشركات، والتي أثارت أسئلة حول قدرات الإدارة والسلوك الأخلاقي. (Aziz, Alshdaifat, 2024: 73) ويؤثر الموقف على مستوى الشفافية وموثوقية تقييمات البيئة والمجتمع والحوكمة. إلى جانب ذلك، يُعد

تقرير البيئة والمجتمع والحوكمة أحد الأساليب التي تمنع بشكل فعال الضائقة المالية في الشركات المدرجة، مما يسلط الضوء على أهمية تقرير البيئة والمجتمع والحوكمة في التخفيف من المخاطر المالية. أخيراً، تم تحديد التحديات الخاصة بصناعات معينة، مثل تأثير جائحة كوفيد-19 على مشاريع البيئة والمجتمع والحوكمة والبيئة التنظيمية سريعة التغير، على أنها تحديات كبيرة في تقرير البيئة والمجتمع والحوكمة (Csed'o et al., 2022).

2-5. الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة:

1. **مؤشر الفجوة الضريبية:** يوضح هذا المؤشر مستوى العبء الضريبي اللازم لتثبيت نسبة الدين العام إلى الناتج المحلي الإجمالي، إذ يقيس الفجوة الضريبية بين نسبة الضريبة التي تحقق الاستدامة المالية ونسبة الضريبة الحالية. وتشير القيمة السلبية لهذا المؤشر إلى أن الضرائب الحالية منخفضة للغاية بحيث يمكنها تثبيت نسبة الدين إلى الناتج المحلي الإجمالي في ضوء سياسات الإنفاق الحالية. ومن ثم يوضح مقدار العبء الضريبي المطلوب لتحقيق الاستقرار في نسبة الدين للناتج في ضوء سياسات الإنفاق الحالية والمستقبلية المتوقعة (8: Hemming & Chalk, 2000).

2. **مؤشر نسبة الدين العام إلى الناتج المحلي الإجمالي:** يعطي هذا المؤشر صورة واضحة للأعباء الاقتصادية والمالية التي تتحملها الموازنة العامة. فعند زيادة نسبة الدين العام بدرجة أكبر من نسبة الناتج المحلي الإجمالي تزداد أعباء الديون وبالمقابل تنخفض قدرة الدولة على خدمة ديونها ومع مرور الوقت تصبح المديونية مشكلة كبيرة تهدد تحقيق الاستدامة المالية والنمو الاقتصادي (الحاوري، 2015: 281) ويقسم هذا المؤشر على نوعين من المؤشرات هما:

أ. **مؤشرات الدين العام الداخلي:** من أهم المصادر الرئيسية التي تستخدم لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة ويعد ظاهرة اقتصادية موجودة في أغلب الدول، وإن إدارة الدين العام الداخلي هي من أولويات مهام السياسة المالية، والتي أصبح من الضروري السيطرة على الدين العام، وبالأخص الحكومي المحلي الذي يمثل الجزء الأكبر منه والعمل على تخفيف أعباء هذا الدين من كاهل الموازنة العامة أو على الأقل العمل على تثبيته.

ب. **مؤشرات الدين العام الخارجي:** من الناحية النظرية يرى العديد من الاقتصاديين أن الدين الخارجي يمكن أن يؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في دولة ما من خلال زيادة الموارد المالية المتوفرة لهذه الدولة لكن بشرط أن يستخدم هذا الدين لتمويل استثمارات ناجحة، أما من الناحية العملية، توصلت العديد من الدراسات إلى أن ارتفاع مستوى الدين سوف يؤثر سلباً على معدلات النمو الاقتصادي في الدولة (الشلل، 2014: 37).

3. **مؤشر العجز الأولي:** (الشايب، 2022: 27) يُعرّف عجز الموازنة العامة بأنه انعكاس لعدم قدرة الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة أي زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة يعتمد هذا المؤشر على تقدير قيمة العجز أو الفائض الأولي للموازنة العامة من خلال حساب الفرق بين المصروفات العامة بدون مدفوعات الفوائد إلى الإيرادات العامة بدون الفوائد المحصلة (سماقه، وآخرون، 2015: 84).

وتوجد بعض العوامل التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية، على النحو الآتي:

أ. **العوامل البيئية:** تختلف التقارير المالية من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين لمزيد من المعلومات الإضافية حول التغيرات البيئية

وتأثيرها على المشروع لمقارنة الشركات مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منهما (Jebur& Bachi, 2023: 450).

ب. **العوامل المتعلقة بالمعلومات:** أثرت العوامل المعلوماتية على درجة الإفصاح في التقارير المالية عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وتوافر خصائص عدة للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات مناسبة للقرارات التي سيتخذها معظم المستفيدين أخذها، وإن هناك ثقة في هذه المعلومات فضلاً عن إمكانية التحقق منها والمقارنة (دهش، 2021: 400).

ج. **عوامل الشركة:** ومنها حجم المشروع والمنافسة الأخرى عدد المساهمين وتسجيل الشركة في سوق الأوراق المالية (Alisawi et al., 2022: 29).

المبحث الثالث: الإطار العملي وتفسير النتائج

3-1. **مجتمع الدراسة:** تمثل مجتمع الدراسة بالشركات الصناعية العراقية ذات التأثيرات البيئية وهو المجتمع الأقرب إلى الدراسة.

3-2. **عينة الدراسة:** تم اختيار العينة بطريقة عشوائية وتمثلت بـ (115) في الشركات الصناعية العراقية من مديري الأقسام والموظفين لامتلاكهم المعلومات اللازمة عن موضوع الدراسة وتحقيقاً لأهداف الدراسة وإثبات فرضياتها واسترد منها (96) فقط لتكون جاهزة للتحليل.

3-3. **الأساليب الإحصائية المستخدمة:** تم استخدام الحزمة الإحصائية SPSS في ادخال وتحليل الدراسة من أجل استخراج (النسب التكرارية، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التباين، الارتباط، الانحدار الخطي البسيط).

4-3. تحليل محاور الدراسة:

1. محور التدقيق البيئي (دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء)

تظهر نتائج الجدول رقم (1) أن الوسط الحسابي العام لمحور دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء يتجه نحو الحياد، بمستوى استجابة متوسط قدره (3.443) وانحراف معياري قدره (1.46)، بسبب أن قيمة الوسط الفرضي المقدر بـ (00.3) أصغر من قيمة الوسط الحسابي مما يعني أن العاملين في الشركات الصناعية العراقية لديهم أهمية وإدراكاً لأهمية دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء.

جدول (1): وصف محور دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء

الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الانحراف المعياري
	Fi	Fi	Fi	Fi	Fi	الحسابي
يساعد التدقيق البيئي في فحص أثر الأنشطة البيئية على القوائم المالية للشركة، وكذلك أثر عدم التزام الإدارة في القوانين والتشريعات البيئية على تلك القوائم المالية.	30	12	21	18	15	1.92
يساهم التدقيق البيئي في قيام الشركات المهنية بإصدار أو تطوير معايير تتعلق بتدقيق الاداء البيئي.	51	11	16	12	6	1.41

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الفقرات
		Fi	Fi	Fi	Fi	Fi	
1.22	3.68	19	18	11	25	23	الرقابة على الاداء البيئي بشكل دوري ومنتظم يؤدي الى انشاء نظام رقابة داخلية بيئية في الشركة.
1.25	3.41	4	9	12	21	50	يتطلب للقيام بالتدقيق البيئي المعرفة والخبرة في المجالات البيئية ذات الصلة بالهندسة البيئية والصحة البيئية والجيولوجيا البيئية.
1.42	3.22	18	15	10	32	21	التأكد من صدق وسلامة العرض والافصاح عن الالتزامات البيئية او الخسائر المحتملة الناتجة عن الانشطة البيئية في القوائم المالية
1.32	3.23	14	17	9	23	33	يساهم التدقيق البيئي في اجراء قياسات معيارية للشركة المرتبطة بالتزاماتها البيئية واستخدام هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات
1.53	3.85	13	14	11	24	34	من اجراءات التدقيق البيئي عمل الاختبارات التفصيلية والتحليلات المعملية لمكونات البيئة في حالة وجود اي انتهاكات بيئية وتقييم وتفسير نتائج تلك الاختبارات.
1.45	3.02	17	6	12	25	36	يقدم التدقيق البيئي تقرير عن مدى الالتزام الفعلي في تطبيق القوانين والتشريعات التي تحكم الاداء البيئي في الشركة.
1.28	3.23	3	9	15	31	38	يقدم تقرير التدقيق البيئي رأي فني محايد عن مدى صدق وسلامة المبالغ التي تم صرفها على الانشطة البيئية في القوائم المالية للشركة.
1.8	3.5	18	9	11	12	46	يقوم التدقيق البيئي بفحص وسائل تعامل الشركة مع مخاطرها البيئية ووضع الحلول الفورية لها.
1.46	3.443	المعدل العام لمحور دور التدقيق البيئي في تحسن الاداء					

2. محور التدقيق البيئي ودور في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية: تظهر نتائج الجدول رقم (2) أن الوسط الحسابي العام لمحور التدقيق البيئي ودور في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية يتجه نحو الحياد، بمستوى استجابة متوسط قدره (3.279) وانحراف معياري قدره (1.459)، بسبب أن قيمة الوسط الفرضي المقدر بـ (00.3) أصغر من قيمة الوسط الحسابي مما يعني أن العاملين في الشركات الصناعية العراقية لديهم أهمية وإدراكاً في أن التدقيق البيئي له دور كبير في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية. جدول (2): وصف محور التدقيق البيئي ودور في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية

الفقرات	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	Fi	Fi	Fi	Fi	Fi		
ان تنفيذ عمليات التدقيق البيئي يساعد الشركة على تجنب الغرامات والعقوبات المتعلقة بالبيئة	32	24	10	18	12	3.25	1.54
ان توفير مخصصات مالية من قبل الشركة يساهم في تطبيق التدقيق البيئي	36	32	10	12	6	3.25	1.12
يساهم تطبيق التدقيق البيئي في الشركة في ترشيد واستخدام المواد الأولية والطاقة والوقود	32	23	12	15	14	3.10	1.25
ان تطبيق التدقيق البيئي له دور في تحسين الاداء البيئي للشركة	45	18	18	7	8	3.12	1.56
ان عرض الاداء البيئي في تقارير الشركة يكسبها سمعة ومسؤولية اجتماعية.	25	35	14	8	14	3.01	1.14
ان اعداد تقرير عن الاداء البيئي للشركة يساهم في اكتشاف الاخطاء والانحرافات في الخطط البيئية الموضوعة.	34	32	8	7	15	3.01	1.80
ضرورة الافصاح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بالبيئة يساعد على الحد من ظاهرة التلوث البيئي	43	22	18	6	7	3.57	1.53

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الفقرات
		Fi	Fi	Fi	Fi	Fi	
1.58	3.26	13	5	10	24	44	ان التزام العاملين في تطبيق التدقيق البيئي يساهم في دقة تقييم ادائهم في الوحدات الاقتصادية.
1.89	3.33	3	8	21	22	42	ضرورة وجود منظمات تكون مسؤولة عن مراقبة مدى تطبيق الشركة للتدقيق البيئي
1.18	3.89	17	3	17	18	41	ان تطبيق التدقيق البيئي في الشركة يساهم في تحسين ادائها وجذب المستثمرين.
1.459	3.279	المعدل العام لمحور التدقيق البيئي ودور في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية					

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي.

3. **محور الرقابة على الأداء:** تظهر نتائج الجدول رقم (3) أن الوسط الحسابي العام لمحور الرقابة على الأداء يتجه نحو الحياد، بمستوى استجابة متوسط قدره (3.35) وانحراف معياري قدره (1.33)، بسبب أن قيمة الوسط الفرضي المقدر بـ(00.3) أصغر من قيمة الوسط الحسابي مما يعني أن العاملين في الشركة تتوافق على التدقيق البيئي أسهم في تقليل الهدر المالي من خلال تحسين مراقبة العمليات المالية والتخطيط المالي السليم.

جدول (3): وصف محور الرقابة على الأداء

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الفقرات
		Fi	Fi	Fi	Fi	Fi	
1.2	3.20	12	12	5	15	52	ان تحليل التقارير المالية للأداء يمكن من عملية التنبؤ المالي في أداء الشركة
1.4	3.01	9	9	11	23	44	ان تقويم الاداء المالي يساهم في معرفة مناطق الخلل الموجودة والعمل على تصحيحها
1.5	3.8	13	4	15	42	22	يتم استخدام نظم المعلومات المحاسبية كأداة للتقارير المالية للمساعدة في عملية الرقابة على الاداء

الفقرات	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	Fi	Fi	Fi	Fi	Fi		
يتم استخدام نظم المعلومات المحاسبية في عملية توزيع المهام والمسؤوليات مما يمكن من معرفة الشخص المسئول عن الانحراف مما يساعد في الرقابة على الاداء	33	26	10	13	14	3.3	1.6
يتم وضع اليات محددة من قبل نظم المعلومات المحاسبية علي ضوء طبيعة عمل الشركة وتكيفها مع أنظمة الرقابة على الاداء.	42	25	5	12	12	3.6	1.27
يساهم تحسين الأداء المالي في تطوير فاعلية العملية الإدارية (تخطيط تنظيم قيادة رقابة) والتي تتم في الشركة	23	29	13	15	16	3.2	1.01
المعدل العام لمحوّل الرقابة على الاداء						3.35	1.33

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد علة نتائج البرنامج الاحصائي

3-5 اثبات فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج والفرضيات:

1. تبين فرضية الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية عند مستوى معنوية 0.05. من متابعة الجدول رقم (4) نتضح نتائج التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين (دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء) وبين (تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية) إذ بلغت قيمة الارتباط (0.79) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء ذو قدرة جيدة للتنبؤ تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية، وذلك لأن القيمة قريبة من (1).

جدول (4): قيم معاملات الارتباط البسيط (Person) بين التدقيق البيئي في تحسين الأداء وتحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية

المتغيرات	تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية
دور التدقيق البيئي في تحسين الاداء	0.79
	0.000
Person Correlation	
Sig. (2-tailed)	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد علة نتائج البرنامج الاحصائي

2. تبين فرضية الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء عند مستوى معنوية 0.05. من متابعة الجدول رقم (5) نتضح نتائج التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين (دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء) وبين (الرقابة على الأداء) إذ

بلغت قيمة الارتباط (0.716^{**}) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء ذو قدرة جيدة للتنبؤ الرقابة على الأداء، وذلك لأن القيمة قريبة من (1).

جدول (5): قيم معاملات الارتباط البسيط (Person) بين التدقيق البيئي في تحسين الأداء والرقابة على الأداء

الرقابة على الاداء	المتغيرات	دور التدقيق البيئي في تحسين الاداء
0.716**	Person Correlation	
0.000	Sig. (2-tailed)	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد علة نتائج البرنامج الاحصائي

3. تبين فرضية الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الاداء عند مستوى معنوية 0.05. من متابعة الجدول رقم (6) نتضح نتائج التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين (تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية) وبين (الرقابة على الاداء) إذ بلغت قيمة الارتباط (0.732^{**}) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية ذو قدرة جيدة للتنبؤ الرقابة على الاداء، وذلك لأن القيمة قريبة من (1). جدول (6): قيم معاملات الارتباط البسيط (Person) بين تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية والرقابة على الاداء

الرقابة على الاداء	المتغيرات	تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية
0.732**	Person Correlation	
0.000	Sig. (2-tailed)	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد علة نتائج البرنامج الاحصائي

4. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين التدقيق البيئي في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المتكاملة والرقابة على الاداء. يظهر من نتائج الجدول رقم (7) اسهام التدقيق البيئي في تحسين الاداء وما أسهم تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية إذ أحداث وزن معياري قدرة (0.809) وبخطأ معياري (0.010) وقيمة حرجة (80.900)، لتستقر عند قيمة تفسيرية (0.813) من العوامل التي تحد من آليات الرقابة على الاداء

جدول (7): نتائج تأثير التدقيق البيئي في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المتكاملة والرقابة على الاداء

الاحتمالية (P)	معامل الانحدار R^2	القيمة الحرجة	الخطأ المعياري	الاوزان المعيارية	المسار
***	0.813	80.900	0.010	0.809	التدقيق البيئي في تحسين الاداء تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية الرقابة على الاداء ---<

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد علة نتائج البرنامج الاحصائي

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

4-1. الاستنتاجات:

1. يشير إلى التدقيق البيئي بأنه عملية فحص منهجية وموثوقة ودورية وموضوعية الأداء البيئي للشركة مقابل المعايير المحددة مسبقاً ويحظى بأهمية كبيرة من قبل المساهمين والمستثمرين لما له من أهمية في الحفاظ على البيئة.
2. تتضح نتائج التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين (دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء) وبين (تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية) وجود ارتباط قوي ذو قيمة (0.79) وهي معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء ذو قدرة جيدة للتنبؤ تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية.
3. تبين نتائج التحليل لعلاقات الارتباط بين (دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء) وبين (الرقابة على الأداء) وجود ارتباط قوي ذو قيمة (0.716**) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء ذو قدرة جيدة للتنبؤ الرقابة على الأداء.
4. تتضح نتائج التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين (تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية) وبين (الرقابة على الأداء) وجود ارتباط قوي ذو قيمة (0.732**) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى معنوية (0.00)، وتدل قيمة الارتباط على أن تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية ذو قدرة جيدة للتنبؤ الرقابة على الأداء.
5. يظهر من نتائج تحليل الأثر إسهام التدقيق البيئي في تحسين الأداء وما أسهمه في تحسين الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في التقارير المالية إذ أحدث وزن معياري قدرة (0.809) وبخطاً معياري (0.010) وبقيمة حرجة (80.900)، لتستقر عند قيمة تفسيرية (0.813) من العوامل التي تحد من آليات الرقابة على الأداء.

4-2. التوصيات:

1. تطوير الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة بشكل يجعلها تعبر عن الربح الحقيقي بكل شفافية من خلال إدراج مؤشرات جديدة بما يسهم في تلبية احتياجات أصحاب المصالح كخطوة مستحدثة لتطوير تقرير الاستدامة.
2. ينبغي إصدار القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتدقيق البيئي لغرض التزام الشركات بتطبيقها وكذلك فرض غرامات أو عقوبات على من لا يطبقها.
3. ضروري أن يصبح التدقيق البيئي تدقيقاً إلزامياً وذلك عن طريق وضع المعايير الضرورية التي تساعد المدققين على القيام بتدقيق الأنشطة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة.
4. زيادة وعي مستخدمي ومعدّي القوائم المالية بمدى أهمية الشفافية والإفصاح عن جهود الشركة في مجال التقرير عن الأداء المستدام من خلال الدورات التدريبية وادماج التنمية المستدامة ضمن المقررات الدراسية الجامعية وتوجيه البحث العلمي مستقبلاً صوبها.
5. إلزام الشركات بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة، ومقارنة البرامج المخطط لها مع ما تم تنفيذه فعلياً وفقاً للقوانين والسياسات الإدارية والزام العاملين على تنفيذ التعليمات والإجراءات الوقائية والبيئية للمحافظة على البيئة مما يساهم في تحسين تقييم أداءهم البيئي.

المصادر

اولاً. مصادر عربية:

1. بثينة، معيوف، (2024)، دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية في ظل المواصفات القياسية Iso14001، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشيخ العربي التبسي – تبسة
2. الحاوري، محمد أحمد، (2015)، تحليل استدامة المالية العامة في اليمن في ظل تراجع إنتاج النفط، مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة صنعاء، العدد، 44 اليمن.
3. دهش، قاسم محمد (2021)، إثر الإفصاح المحاسبي على مخاطر انهيار أسعار الأسهم وانعكاسه على القيمة السوقية (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة العراقية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 4.
4. سعيد، معتز محمد نور سالم، الفكي، الفاتح الأمين عبدالرحيم، (2024)، إمكانية تطبيق معايير الاستدامة وأثرها علي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية في بيئة الأعمال السودانية (مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية نموذجاً)، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، 5(6)، 236-219.
5. سماقه، يى، أيوب، حمد وبداوة، يى، سردار، عثمان، (2015) تحليل الاستدامة المالية في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية.
6. الشايب، بيان محمد، (2022)، مدى مساهمة مؤشرات الاستدامة المالية في تحقيق النمو الاقتصادي في مصر، سلسلة العلوم الاقتصادية والسياحية، 44(22).
7. الشلال، مهدي عزيز محمد، (2014)، قياس وتحليل الاستدامة المالية باعتماد القيمة الحالية لقيود الموازنة دول مختارة للمدة (2010-1990)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد
8. لبنى، براهيمى، (2022)، دور التدقيق الداخلي البيئي في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية: دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة (Doctoral dissertation).
9. لينة، بوناصر، هناء، معمري، (2022)، دور التدقيق البيئي في تحسين الأداء البيئي-دراسة حالة للمديرية الجهوية لسوناطراك-قسم الإنتاج-لمركب حوض بركاوي-ورقة-خلال الفترة 2018-2021 (Doctoral dissertation)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

ثانياً. مصادر اجنبية:

1. Alisawi, Shaymaa, Abdulhusein, Abdulkadhim, Ahmed, Kadhim, Sendw& Adheem, Naeem, Bachi (2022). Factors affecting the quality of accounting disclosure and its impact on company value and investor decisions (an applied study on the Gulf Commercial Bank). World Economics & Finance Bulletin (WEFB) Available Online at: <https://www.scholarexpress.net>.
2. Aziz, N. H. A., & Alshdaifat, S. M. (2024). ESG Reporting: Impacts, Benefits and Challenges. In Sustainable Horizons for Business, Education, and Technology: Interdisciplinary Insights (pp. 69-76). Singapore: Springer Nature Singapore.
3. CHALK, N., & HEMMING, R. 2000 Assessing fiscal sustainability in theory and practice. In Fiscal Sustainability Conference.

4. Csedő, Z., Magyari, J., & Zavarkó, M., (2022). Dynamic corporate governance, innovation, and sustainability: Post-COVID period. *Sustainability*, 14(6), 3189.
5. Darnall, N., Ji, H., Iwata, K., & Arimura, T. H. (2022). Do ESG reporting guidelines and verifications enhance firms' information disclosure?. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(5), 1214-1230.
6. Dittenlifer, mauntaineer (2014), "environmental Accounting and Auditing", *Managerial auditing journal*, issue (03), vol(1), Poland
7. Eccles, R. G., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). The impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Management science*, 60(11), 2835-2857.
8. Hakim, W., & Yunus, A. (2017). Environmental audit as instrument for environmental protection and management. *The Business & Management Review*, 9(2), 228-232.
9. Islam, S. M. M. (2017). Corporate reporting concept and the emergence of nonfinancial information reporting: a literature review. *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(8), 49-59.
10. Jebur, Naser, Mohsin & Bachi, Adheem, Naeem, (2023), Accounting disclosure according to the international accounting standards and its effect on the Earnings of shares for Economic units. *Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences /ISSN: 1999 -558X /ISSN Online*.
11. Ljubisavljević, S., Ljubisavljević, L., & Jovanović, D. (2017). Environmental audit for environmental improvement and protection. *Economic themes*, 55(4), 521-538.
12. Murzakhmetova, Anel & Falivena, Camilla,)2022(, "Environmental Auditing in Rural Areas": Current Patterns and Future Challenges in Central Asia, *Journal of Sustainability*,vo (14), No(15163).
13. Norman, W., (2001). How to Conduct Environmental Audits *Pollution Engineering*., 33 (8).
14. Paternostro, S. (2020). Integrated reporting and social disclosure: True love or forced marriage? A multidimensional analysis of a contested concept. In *Non-Financial Disclosure and Integrated Reporting: Practices and Critical Issues* (Vol. 34, pp. 107-146). Emerald Publishing Limited.