

Environmental Governance and its Role in Environmental Accounting Disclosure of Economic Units- An Exploratory Study of the Opinion of a Sample of Academics in the Field of Accounting at the Administrative Technical College, Erbil

Razaw Rzgar Hasan¹, Arshad Sidiq Abdullah²

Accounting Technics Department, Administrative Technical College Erbil, Erbil Polytechnic University

DOI: <https://doi.org/10.31918/twejer.2473.29>

Published: 23/12/2024

Abstract

The research aimed to show the role of environmental governance in environmental accounting disclosure from the point of view of academics in the accounting specialization at the Administrative Technical College Erbil. The research problem revolves around the emergence of environmental problems caused by economic units through the activities they practice and how to disclose them by activating the role of environmental governance and adherence to it, and in light of it, the research question was formulated. In order to test the hypotheses of the research, the questionnaire form was designed and distributed to a sample of academics in the accounting discipline at the Administrative Technical College of Erbil, and (SPSS IBM V.26) program was used in order to analyse the collected data, based on the above, the research reached a set of conclusions, the most important is that environmental governance is one of the most important effective mechanisms of action to confront the environmental problems caused by the economic units of the environment from which they operate, because the results of the research showed that there is a significant correlation between Environmental governance and environmental accounting disclosure and that there is a statistically significant effect of the independent variable in the dependent variable. Accordingly, the research recommended the need for a professional organization that sets acceptable professional standards related to environmental accounting disclosure and monitors their application by the regulatory authorities, and works to develop and update legal legislation that includes the environmental aspect in order to guide the economic units and be a reference for them about the occurrence of disputes between the economic units and the regulatory authorities.

Keywords: *environmental governance, environmental accounting disclosure, economic units.*

الحوكمة البيئية ودورها في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل

د. ارشد صديق عبدالله^١ م.م. رازاو رزكار حسن^٢

قسم تقنيات المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية أربيل، جامعة أربيل التقنية، كوردستان، العراق

Razaw.hasan@epu.edu.iq

Arshad.s.abdullah@epu.eu.iq

الملخص

يهدف البحث إلى بيان دور الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل، وتتمحور مشكلة البحث في ظهور المشاكل البيئية التي تسببها الوحدات الاقتصادية من خلال الأنشطة التي تمارسها، وكيفية الإفصاح عنها من خلال تفعيل دور الحوكمة البيئية والالتزام بها، وفي ضوءها تم صياغة تساؤل البحث. ويهدف اختبار فرضيات البحث تم تصميم استمارة الاستبانة وتوزيعها على عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل، وتم استخدام برنامج (SPSS IBM V.26) بغية تحليل البيانات. بناء على ما سبق، توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: تعدّ الحوكمة البيئية من أهم آليات العمل الفعالة لمواجهة المشكلات البيئية التي تسببها الوحدات الاقتصادية للبيئة التي تعمل فيها، وذلك لأن نتائج البحث أظهرت أن هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي، وأن هناك أثراً ذات دلالة معنوية إحصائية للمتغير المستقل في المتغير التابع، وعليه أوصى البحث بضرورة وجود تنظيم مهني يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي، ومراقبة تطبيقها من قبل الجهات الرقابية، والعمل على وضع وتحديث تشريعات قانونية تشمل الجانب البيئي، كي تسترشد بها الوحدات الاقتصادية، وتكون مرجعاً لها عن حدوث خلافات بين الوحدات الاقتصادية والجهات الرقابية.

الكلمات الافتتاحية: الحوكمة البيئية، الإفصاح المحاسبي البيئي، الأداء البيئي.

الحوكمة البيئية ودورها في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل

المقدمة

مع التطور السريع للاقتصاد، أصبحت المشاكل البيئية معقدة بشكل متزايد، بحيث تدعو الحكومات إلى حماية البيئة وتحسين أدوات الحوكمة البيئية الخاصة بهم من خلال الابتكار، ومع تقدم التكنولوجيا ووضع قواعد شفافة؛ تعد المشكلات والصعوبات التي تسببها الظروف البيئية والتقلبات الطبيعية هاجسا أمنيا للأفراد والمجتمعات والتي تشكل خطرا على السلم والأمن الدوليين كباقي المشاكل السياسية، والاقتصادية والاجتماعية، ومن جراء هذه الأسباب تضافرت الجهود الدولية لإنشاء منظومة عالمية، تتمثل في الحوكمة البيئية العالمية، والتي تشمل الدول والمنظمات الدولية والإقليمية من أجل وضع حد لهذه المشكلة من خلال إبرام الاتفاقيات والقوانين الدولية والوطنية والإقليمية لحماية البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية. كما أن الجهود الدولية أخذت أبعادا جديدة ونظرة شمولية بالغة الأثر في مجال حماية البيئة، وبقيادة الأمم المتحدة عن طريق مختلف أجهزتها. ومن ناحية أخرى، يعد الإفصاح المحاسبي الركيزة الأساسية الأولى التي تعتمد عليها جميع الأطراف والجهات ذات العلاقة مع الوحدات الاقتصادية وفي مقدمتهم المستثمرين، والذين يسعون من خلال الإفصاح إلى الحصول على المعلومات التي تدعم قراراتهم الاقتصادية وتزيد من ملائمتها وفعاليتها. إلا أن الإفصاح المحاسبي لم يكن يلبي بحاجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية والوحدات الاقتصادية، ولهذا فقد اتسع نطاق الإفصاح ليشمل الجوانب المالية، وجوانب أخرى تفصح عن مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالجوانب الاجتماعية والبيئية، وسعيها لتطوير مواردها البشرية وخدمة المجتمع الذي تعمل فيه.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولا: منهجية البحث

١- مشكلة البحث

إن تجاهل الدور الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي ينتج عنه مؤشرات سلبية تؤثر في مستوى الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، وإن الأنشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية لها تأثيرات سلبية (سواء بشكل مباشر أو غير مباشر)، مما يؤدي إلى ظهور عدد من المشاكل

البيئية، لذلك ينبغي على الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن كمية كبيرة من المعلومات المحاسبية التي تغطي مختلف الجوانب المتعلقة بالأداء والنشاط الاجتماعي والبيئي للوحدة، وذلك من خلال تفعيل دور الحوكمة البيئية والالتزام بها، وعليه تكون صياغة المشكلة الرئيسة للبحث من خلال التساؤل الآتي :-

هل للحوكمة البيئية دور في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية أربيل ؟

وتتفرع من التساؤل الرئيس للبحث التساؤلات الفرعية الآتية:-

١- هل هناك علاقة بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي من وجهة نظر الأكاديميين في

تخصص المحاسبة في الكلية التقنية أربيل؟

٢- هل هناك أثر للحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي من وجهة نظر الأكاديميين في

تخصص المحاسبة في الكلية التقنية أربيل؟

٢- أهداف البحث

يسعى البحث الحالي إلى تحقيق ما يلي:

١- بيان مفهوم الحوكمة البيئية كإطار نظري بهدف تفعيلها على أرض الواقع .

٢- التطرق إلى مفهوم الإفصاح بشكل عام والإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية التي

توفرها و تعرضها الوحدات الاقتصادية بشكل خاص باعتبارها وصفاً لمساهمتها البيئية

والعواقب المترتبة على انشطتها.

٣- بيان دور الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص

المحاسبة في الكلية التقنية الادارية أربيل .

٣- أهمية البحث

تستند حاجة الإدارة العليا بصفة مستمرة إلى معرفة دور الوحدة الاقتصادية في حماية البيئة من

خلال ما يوفره النظام المحاسبي من المعلومات التي تعكس أداؤها في هذا المجال ، ومن ثم الوصول إلى

الهدف الرئيس، وهو حماية البيئة من كل أنواع التلوث وتسهيل تقيم أنشطة الوحدة الاقتصادية في مجال

حماية البيئة المحيطة من قبل المنظمات الحكومية وغير الحكومية باعتماد ما توفره مخرجات النظام

المحاسبي من معلومات محاسبية ذات علاقة بحماية البيئة، عليه يمكن تحديد الأهمية العلمية والعملية

للبحث، و هي كالآتي :

١- الأهمية العلمية: تكمن الأهمية العلمية للبحث من خلال أهمية البيئة باعتبارها الوسط الحيوي الذي يعيش فيه الفرد، وبالتالي تفعيل دور الحوكمة البيئية لتفادي المؤثرات السلبية في البيئة ومن ثم أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية من قبل الوحدات الاقتصادية بشكل كافٍ .

٢- الأهمية العملية: تكمن الأهمية العملية للبحث من خلال تحديد الدور (الأثر والعلاقة) الذي يلعبه الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي للوحدات الاقتصادية من خلال استطلاع آراء عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل.

٤- حدود البحث

١- الحدود الموضوعية: تتمثل الحدود الموضوعية للبحث في دور الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية .

٢- الحدود المكانية: تقتصر الحدود المكانية للبحث في الكلية التقنية الإدارية أربيل، وذلك لاستطلاع آراء عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية.

٣- الحدود الزمانية: تقتصر الحدود الزمانية للبحث في السنة الأكاديمية (٢٠٢٢-٢٠٢٣).

٥- فرضيات البحث

بناء على مشكلة البحث وبهدف تحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضية الرئيسة للبحث بالشكل الآتي:

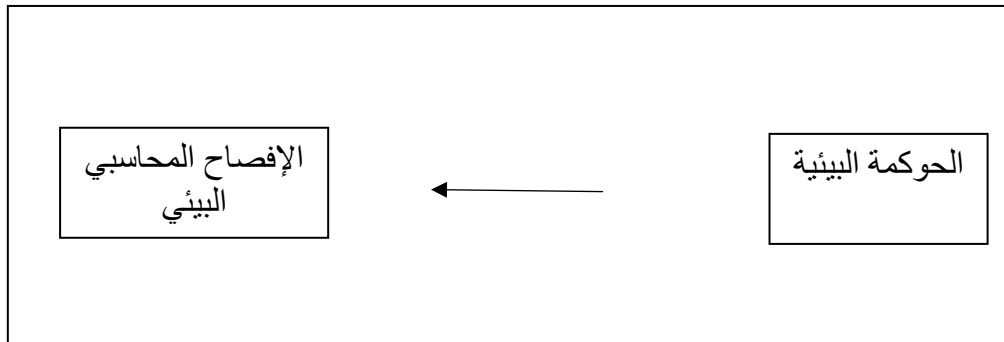
هناك دور للحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل
وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية :

١- توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل .

٢- يوجد أثر معنوي ذي دلالة إحصائية للحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل .

٦- أنموذج البحث

بناءً على ما تم عرضه من خلال مشكلة البحث وفرضياته وأهدافه، يوضح النموذج التالي متغيرات البحث والعلاقة بينهما والذي يتكون من متغير مستقل واحد (الحوكمة البيئية) ومتغير تابع واحد (الإفصاح المحاسبي البيئي) كما موضح أدناه:



الشكل (١): نموذج البحث

المصدر: من إعداد الباحثان

ثانياً: دراسات سابقة

١- دراسة (مصطفى وآخرون، ٢٠٢١) بحث منشور بعنوان "أثر التدقيق البيئي في تعزيز الحوكمة البيئية" أنموذج حالة من الشركات الصناعية في إقليم كردستان/ العراق". هدفت الدراسة إلى بيان ماهية التدقيق البيئي ودوره في المحافظة على البيئة والموارد الطبيعية ومصادر الطاقة غير المتجددة إلى جانب عرض أثره في تعزيز الحوكمة البيئية. وتتمثل مشكلة البحث في أن عملية التدقيق تقتصر على الجوانب المالية دون الاهتمام بالجانب البيئي، مما يترتب عليه هدر بالموارد الطبيعية ناهيك عن المشاكل المترتبة على التلوث البيئي نتيجة الأنشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية الصناعية مما يتطلب تفعيل دور التدقيق البيئي بغرض تعزيز الحوكمة البيئية. لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة عشوائية، إذ تم توزيع (٨٥) استمارة بعد تحكيمها من قبل مجموعة من السادة المحكمين، وقد بلغت الصالحة منها (٧٦) أي بنسبة (٨٩%) تقريباً. وتوصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات من أهمها وجود حاجة ملحة إلى التدقيق البيئي من خلال ضرورة وتنامي الاهتمام المتعلق بالبيئة وما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام العديد من الوحدات الاقتصادية بمزاوله نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر، فضلاً عن الضغوطات الاجتماعية والقانونية التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية في سبيل قيامها بدور إيجابي في المحافظة على البيئة.

٢- دراسة (عثمان، ٢٠١٧) بحث منشور بعنوان "دور الإفصاح المحاسبي البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات - دراسة استطلاعية في عينة من شركات إقليم كردستان / العراق"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم الأداء المتميز للوحدات الاقتصادية، و بيان ماهية الإفصاح المحاسبة البيئي وأهميته ومضامينه وسبل عرضه، وتوضيح كيف يساهم الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للوحدات الاقتصادية وتفعيلها. تتلخص مشكلة الدراسة في أن كثيراً من الوحدات الاقتصادية العراقية لازالت تعتمد الإفصاح المحاسبي التقليدي دون أن تولي أي اهتمام لما يتعلق بأنشطتها لوقاية البيئة من التلوث وما يترتب على ذلك من تكاليف وسياسات وبرامج مما يعني أنها قد أغفلت جانب إفصاح المحاسبة البيئي، وأهملت ما له من أثر في تحقيق أدائها المتميز. توصلت الدراسة إلى أن ممارسة الإفصاح التقليدي قد لا يعكس الاهتمام البيئي والآثار البيئية الناجمة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية، فيحصل نقص في ثبوتية إفصاح المعلومات المرتبطة بتكاليف ومطلوبات الوحدات الاقتصادية التي لديها آثار بيئية مهمة. وأوصت الدراسة بأن تقوم الوحدات الاقتصادية بإفصاح المحاسبة البيئي مع الإفصاح التقليدي لبيان التكاليف ومطلوبات للوحدات الاقتصادية التي لديها أثر في الوحدات الاقتصادية.

٣- دراسة ((Justin, 2021)) بحث منشور بعنوان "Does Environmental Disclosure matter to the Financial Performance of Quoted Industrial Goods Companies in Nigeria "هل الإفصاح البيئي مهم بالنسبة للأداء المالي لشركات السلع الصناعية المسعرة في نيجيريا"

سعت الدراسة إلى التأكد مما إذا كان الإفصاح المحاسبي البيئي مهماً للأداء المالي لشركات السلع الصناعية المسعرة في نيجيريا أم لا. واعتمدت هذه الدراسة على تصميم بحث بأثر رجعي، حيث تم جمع مصادر البيانات الثانوية من التقرير السنوي تقارير وحسابات ٨ شركات سلع صناعية تم اختيارها للدراسة لعام ٢٠١٥ - ٢٠١٩. حيث تم تحليل البيانات باستخدام الانحدار المتعدد بمساعدة STATA (الإصدار ١٤,٢). خلصت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي البيئي أثر بشكل كبير وسلبي في Tobin's Q، أوصت الدراسة بتنفيذ الإفصاح المحاسبي البيئي في الوحدات الاقتصادية ويجب تشجيع المديرين، لأن ذلك سيمكنهم من تحديد المنتجات ذات التكاليف البيئية الأعلى للوحدات الاقتصادية. ويمكن أن تصبح هذه مقاييس قيمة لتقييم أداء الإدارات والمنتج لتقييم الربحية ، وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية على المدى الطويل.

٨- من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن للباحثان الإشارة إلى ما تميز به البحث الحالي:

يعد البحث الحالي الدراسة الأولى (حسب علم الباحثان) التي ربطت بين الحوكمة البيئية كمتغير مستقل والإفصاح المحاسبي البيئي كمتغير تابع، ومن ناحية أخرى ركزت بعض الدراسات السابقة على البيانات الواردة في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية بهدف قياس الإفصاح المحاسبي البيئي، في حين اعتمد البحث الحالي على تصميم استمارة استبانة لاستطلاع آراء عينة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة حول دور الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

أولاً: الإطار النظري للحوكمة البيئية

١ - مفهوم الحوكمة البيئية وتعريفها:

الحوكمة البيئية (Environmental governance)، هي مفهوم في السياسة البيئية التي تدعو إلى الاستدامة (التنمية المستدامة) باعتبارها الاعتبار الأعلى لإدارة جميع الأنشطة البشرية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية وتشمل الحوكمة وقطاع الأعمال والمجتمع المدني، وتشدد على إدارة النظام بكامله، ولتحقيق هذه المجموعة المتنوعة من العناصر، تستخدم الإدارة البيئية في كثير من الأحيان نظم بديلة للحكم، مثل الإدارة القائمة على متجمعات المياه (الدسوقي، ٢٠٠٩: ١٤٩).

إن الحوكمة البيئية هي أفضل فهم للنزاعات البيئية من خلال إنشاء وإعادة تأكيد أو تغيير مؤسسات الحكم البيئي، وهنا إشارة للصراعات البيئية كما في حالة التضارب في المصالح المختلفة بشأن الموارد الطبيعية نتيجة الاعتماد المتبادل بين مستخدمي هذه الموارد، وينطبق هذا على جميع الموارد الطبيعية سواء كانت موارد طبيعية متجددة أو غير متجددة، كالمياه الجوفية، والغابات، والمعادن، كما تم مؤخراً إضافة التنوع البيولوجي، طبقة الأوزون، الصحة البيئية، نوعية الأوساط البيئية مثل: الهواء، والماء، إلا أن هذا التعريف يركز على الجانب المؤسسي للحوكمة البيئية، حيث يعطي دوراً أكثر مركزية من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية في اتخاذ القرارات البيئية وقضايا العدالة الإجرائية مثل الاعتراف، الشرعية، توزيع السلطة (القوة) من خلال الحلول التي تقدمها الحوكمة (الرفاعي، ٢٠١٤: ٩٧). وتعد الحوكمة البيئية التدخلات التي تهدف إلى تحقيق تغيرات وحوافز ذات الصلة بالبيئة، وبشكل أدق فالحوكمة البيئية تشير إلى مجموعة من الآليات والميكانزمات التنظيمية والعمليات والمنظمات التي تؤثر في سلوكيات وقدرات أو مخرجات الفواعل السياسية باتجاه النشاطات البيئية والتي تظهر من خلال مخرجات أو نتائج هذه السياسات (Lemon & Agrawal, 2006: 297).

٢ - خصائص الحوكمة البيئية:

على الرغم من اختلاف الآراء والتعاريف حول الحوكمة البيئية، إلا أن هذه الأخيرة تشتمل على مجموعة من السمات والخصائص، والتي يمكن إبرازها كالآتي.

١ - التعددية المؤسساتية أو زيادة الخصخصة:

يعد تعدد الفواعل التي تدافع عن القضايا البيئية على المستوى العام والخاص من بين الأسباب التي أدت إلى صعوبة تحديد الشكل المؤسسي للحوكمة البيئية (الثعالبي، ٢٠١٧: ٥١-٥٢)، ومع هذا التعدد ظهرت مؤسسات خاصة، تقوم بالدفاع عن المعايير الخاصة، وتشارك في تطبيق السياسات، وقد تم استبدال المؤتمرات غير الرسمية في عملية صنع السياسات الحكومية الدولية التقليدية الدولية، ومع ذلك يرتبط توزيع شبكات السياسة العامة العالمية في الغالب بالمصالح الخاصة للجهات الفاعلة الخاصة التي يتعين عليها استجابة لدوائرها الخاصة. (Bierman، 2004:10).

٢ - زيادة المشاركة والشاركة في إطار الحوكمة البيئية :

تتسم الحوكمة البيئية بشبكة من الفواعل الدوائية وغير الدوائية؛ فهي لم تعد تقتصر على الدول القومية فقط، بل تمتاز بالمشاركة والتعاون بين مختلف هذه الفواعل لمعالجة المشاكل البيئية على المستوى العالمي، حيث أصبحت الفواعل غير الدوائية تساهم في السياسات البيئية من خلال التأثير في النقاشات والحوارات في المحافل والمؤتمرات الدولية، وتساهم بشكل كبير في ديمقراطية السياسة البيئية وتحسين شرعية السياسات البيئية الدولية وتسهيل عملية تجسيدها على أرض الواقع. (الثعالبي، ٢٠١٧: ٥٥)

٣ - زيادة التجزؤ من خلال التعقد الذي يبررها:

يعد التجزؤ الأفقي (حوكمة متعددة الأقطاب والعمودي (حوكمة متعددة المستويات) في مستويات صنع القواعد وتنفيذها هو ما يميز الحوكمة البيئية العالمية.

٤ - الاهتمام بقضايا البيئة ذات البعد البيئي:

تختص الحوكمة البيئية بمعالجة المشاكل البيئية التي تمس العالم، والتي تكون من خلال التعاون وتضافر الجهود العالمية، وقد أكد الباحثون على أن القضايا البيئية تعد من أكثر القضايا خطورة على حياة الانسان باعتبارها مشاكل ناشئة ومستمرة، وتميل إلى أبعاد عالمية ومتعددة النطاق، ويمكن تحديد هذه المشاكل حسب ما قدمه سبيث (Speth)، والتي تشمل الآتي: الملوثات العضوية الدائمة والغازات الثقيلة، أوزون مستوى الأرض، الإطار الحمضي، لتدهور في مصائد الأسماك، اختلال في انتشار الأنواع، سواء من حيث الانقراض أو إدخال أنواع جديدة. (ناصر، ٢٠١٢: ١٩).

٣- وظائف الحوكمة البيئية:

وقد اعتمدت جامعة يال في اجتماع حول حالة الحوكمة البيئية على الوظائف الآتية (ناصر، ٢٠١٢: ١٩-٢٣):

١- الوظيفة التنفيذية: هذه الوظيفة يصعب تحديدها في إطار النظام الدولي؛ باعتبار أن هناك صلاحيات ضمن منظومة الأمم المتحدة تمتاز بها الدول، ورغم ذلك يمكن حصر هذه الوظيفة ضمن ثلاث مهام أساسية تتمثل في: مهمة التفويض، المهمة الإدارية ومهمة القيادة .

٢- الوظيفة القضائية: تقوم بهذه الوظيفة كل من الفواعل الآتية:

أ- محكمة العدل الدولية والمحكمة الدائمة للتحكيم.

ب- آليات تسوية النزاعات في منظمة التجارة العالمية واتفاقيات التجارة الإقليمية.

ت- فريق التفيتش التابع للبنك الدولي يقوم بوظائف محددة.

٣- الوظيفة المالية: يعد دور القطاع المالي في الحوكمة البيئية أقل مأسسة بكثير من القطاعات الأخرى، وقد تمت مناقشة هذه الوظائف في الاجتماع انطلاقاً من مفهوم التأمين البيئي، مما فتح مجالاً واسعاً للنقاش حول أدوار القطاع العام والخاص في تحفيز وتنفيذ الحماية البيئية.

٤- آليات الحوكمة البيئية

تتنوع آليات الحوكمة البيئية بين الآليات الاقتصادية والقانونية والإدارية، ففي حين تشير الآليات القانونية إلى المجالات التي أطرها المشرع البيئي المجالات المحمية ، فإن الآليات الإدارية تشير إلى الهياكل التنظيمية الرسمية التي تحمل عدة تسميات منها المحافظة، الوكالة، المركز، المرصد..... الخ. أما الآليات الاقتصادية التي تعتبر الجباية البيئية أنجعها نظراً للبعد الوقائي والردعي الذي توظفه (الكبيسي، ٢٠١٧: ٦٤)، يمكن عرض آليات الحوكمة البيئية كالآتي:

١- الآليات القانونية:

أ- المجالات المحمية: يتم تسيير المجالات المحمية على وفق مخطط يحدد توجيهات حماية المجال المحمي وتنميته وتنميته المستدامة كما يحدد الوسائل اللازمة مثل الأهداف الإستراتيجية، وسائل الحماية والتسيير الواجب تنفيذها، برامج التدخل على المدى القصير والمتوسط وبرنامج البحث (الجبوري، ٢٠١٥، ١٥٩).

ب- اللجنة الوطنية للمجالات المحمية: تكلف اللجنة الوطنية للمجالات المحمية بإبداء رأيها وباقتراح وجدوى التصنيف في مجال محمي ويرأسها وزير البيئة أو ممثله، يعين أعضاؤها لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد (ناصر، ٢٠١٢: ١٨)، وتجتمع اللجنة مرتين في السنة في

دورة عادية ويتم إنشاء بطاقة وطنية بعنوان اللجنة الوطنية تضم خبراء في الوسط المائي القاري، الوسط الغابي، الوسط السهبي، الوسط البحري والساحلي، الوسط الصحراوي، الوسط الجبلي، وسط الواحات، وسط الحيوانات، وسط النباتات. (خليفة، ٢٠٠٨، ١٨٣).

ت- تسيير المساحات الخضراء في إطار سياسة حماية البيئة: يهدف القانون في مجال تسيير المساحات الخضراء وحمايتها وتثمينها في إطار التنمية المستدامة إلى تحسين الإطار المعيشي الحضري: صيانة وتحسين المساحات الخضراء الحضرية الموجودة، ترقية إنشاء المساحات الخضراء من كل نوع، ترقية وتوسيع المساحات الخضراء بالنسبة للمساحات المبنية، إلزامية إدراج المساحات الخضراء في كل مشروع تتكفل به الدراسات الحضرية والمعمارية العامة والخاصة. (سخري، ٢٠١٩: ٥٠).

ث- حماية البيئة في حالة الكوارث: حيث يتم الوقاية من الأخطار الكبرى وتسيير الكوارث من خلال تحسين معرفة الأخطار وتعزيز مراقبتها وترقيتها وكذا تطوير الإعلام الوقائي عن هذه الأخطار، ومراعاة الأخطار في استعمال الأراضي وفي البناء وكذا في التقليل من درجة قابلية الإصابة لدى الأشخاص والممتلكات. (سخري، ٢٠١٩: ٥٠)

ج- حماية المناطق الجبلية: يقصد بالمناطق الجبلية كل الفضاءات المشكلة من سلاسل أو كتل جبلية والتي تتميز بخصائص جغرافية كالتضاريس والعلو والانحدار وكذا كل الفضاءات المجاورة لها والتي لها علاقة بالاقتصاد وبأنظمة تسيير الفضاء الجبلي المقصود والتي تعد بدورها مناطق جبلية ويتم تصنيفها إلى (مناطق جبلية عالية، ومناطق جبلية متوسطة العلو، مناطق سفوح الجبال، مناطق مجاورة).

٢- الآليات الإدارية:

هناك العديد من التنظيمات و الهياكل التي تعنى بحماية البيئة في العراق والتي تتراوح تسميتها بين المجلس، الهيئة، الوكالة والمرصد وسنسه من خلال هذا العنصر بذكر أهمها:

أ- مجلس التهيئة: ويرأسه رئيس الحكومة ويضم العديد من الوزراء والمدراء وينوبه في حالة غيابه وزير البيئة، ويجتمع المجلس مرتين في السنة على الأقل باستدعاء من رئيسه الذي يحدد جدول أعماله، كما يقوم المجلس بتوجيه الاستراتيجية الوطنية وتنميته المستدامة وتنسيق المشاريع القطاعية الكبرى ومبادئ سياسة تهيئة الإقليم وإبداء الرأي فيما يتعلق بالمخططات التهيئة سواء كانت جهوية أو توجيهية (عبدالرزاق، ٢٠٠٦، ٣٦).

ب- مجلس التنسيق: ويهدف هذا المجلس إلى تهيئة مجموعة من الوسائل التي تطلبها حماية المناطق الساحلية الجنوبية في بصرة أو الشاطئية الحساسة المعرضة لمخاطر بيئية خاصة، ويرأسه الوالي المختص وبشكل من ممثلين من مختلف القطاعات. وفي الحالات التي يتعلق الأمر بقضايا المناطق الساحلية الجنوبية أو الشاطئية التي تمس العديد من المناطق الوطن فإن الوزير المكلف بالبيئة يترأس المجلس وفي هذه الحالة فإنه يضم عددا من الوزراء، ويتم تعيين أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من وزير البيئة وباقتراح من السلطات التي ينتمي إليها الأعضاء ويجتمع المجلس مرتين في السنة في دورة عادية كما يمكن أن يجتمع في دورة استثنائية بطلب من رئيس المجلس. (الكبيسي، ٨٨: ٢٠١٧).

ت- المجلس الوطني الاستشاري للموارد المائية: يهدف المجلس إلى تنمية الموارد المائية على المدى الطويل والتي تنسجم وسياسات التهيئة وتنميته المستدامة ومختلف السياسات القطاعية الاقتصادية والاجتماعية حيث يقوم بتقييم المخططات وبرامج التنمية القطاعية سواء بتلبية المتطلبات الخاصة بالمياه المنزلية، والصناعية والفلاحية أو بحماية إطار الحياة والأوساط المائية الطبيعي، إلى جانب الإجراءات التي تتعلق بالاقتصاد وتنمية الموارد المائية ومكافحة التلوث وترقية البحث والتطوير التكنولوجي في مجال الموارد المائية ويترأس المجلس وزير الموارد المائية أو ممثل عنه ويتكون من ممثلين عن إدارات الدولة والمجالس المحلية، المؤسسات العمومية المعنية والجماعات المهنية. (سخري، ٢٠١٩: 52).

٣- الآليات الاقتصادية:

تعد الضريبة البيئية من أهم الآليات الاقتصادية والتي تعرف بأنها تعويض الضرر الناجم عن التلوث من قبل المتسببين به بالمقابل فإنها وسيلة ردعية من خلال ما تفرضه من إجراءات عقابية في حال عدم تحمل المسؤولية (الدفع) من الأطراف الملوثة، أول من استخدم مصطلح الجباية البيئية هو أستاذ القانون السياسي بجامعة كامبريدج بيجو (Arthur Cecil Pigou) في كتابه اقتصاديات الرفاه الذي نشر سنة (١٩٢٠) اقترح فرض ضريبة كوسيلة مناسبة لمكافحة التلوث. وتعرف الجباية البيئية بأنها نوع من الأدوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية وهي مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئيا (شوقي، ٢٠٠٣: ٢٠٨)، وتتعدد صور الجباية البيئية: (معمر، ٢٠٠٨: ١٣٤)

أ- الضرائب البيئية: وهي كل الإقتطاعات المالية الجبرية والتي تهدف إلى توفير إيرادات مالية يتم تخصيصها لأغراض بيئية من جهة لتحفيز المنتجين والمستهلكين للحد من التلوث البيئي من جهة أخرى.

ب- الرسوم البيئية: هي اقتطاعات نقدية جبرية يدفعها المكلف مقابل منفعة خاصة تقدمها الدولة وتدفع كلما طلبت الخدمة مثل الرسم على الوقود.

ت- الأتاوى البيئية: وهي اقتطاعات نقدية ذات قيمة رمزية يدفعها المكلف لقاء استفادته من الدولة مثل التزود بالمياه الصالحة للشرب أو نظير الاستفادة من خدمات بيئية معينة.

ثانياً: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي البيئي

١ - مفهوم الإفصاح المحاسبي وتعريفه

إن مفهوم الإفصاح المحاسبي يعد من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي، حيث إن أهداف المحاسبة تحقق وظيفتين أساسيتين وهما: القياس والإفصاح عن المعلومات لمستخدمين الداخلين والخارجيين لاتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، لذلك توجب على الإفصاح المحاسبي أن يعبر عن المحتوى المعلوماتي للأحداث والعمليات المالية بصدق وشفافية، كما أنه يعد أساس نجاح الأسواق المالية، فهو يحقق نوع من الثقة بين المتعاملين من خلال مراقبة ميزانيات الوحدات الاقتصادية المقيدة بالأسواق المالية من قبل الجهات المعنية والإشراف على وسائل الأعلام المختلفة التي تشكلها تلك الوحدات الاقتصادية والعمل على إزالة الغش ومنع تزيف المعلومات وتضليلها (العامري، ٢٠١٠: ٤٧٨).

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواجب توافرها في التقارير المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف من اختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من عرض تلك المعلومات، فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة، ومن هنا يصعب تحديد مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يضمن توفير المستوى الذي يحقق لكل طرف رغبته الكاملة في هذا المجال، واستناداً إلى هذا سوف يتم استعراض بعض التعريفات للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من قبل الباحثين والكتاب. فالإفصاح في المحاسبة يستخدم ليعبر عن عملية إظهار وتوضيح وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف المستفيدة من تلك المعلومات والتي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات، وهذا يعني أن إظهار المعلومات وعرضها بتقارير المالية والتقارير بلغة واضحة ومفهومة للقارئ الواعي ودون لبس أو تضليل (أبوزيد، ٢٠١١: ١٧٥).

وعرف بأنه تصميم وإعداد التقارير المالية الموجهة إلى عامة المستفيدين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت في الشركة خلال الفترة مما يتوجب أن تتضمن هذه تقارير المالية معلومات كافية تجعل هذه التقارير مفيدة كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه ضرورة شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المالية الضرورية واللازمة لبيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة المالية، على أن يتم إعدادها باعتبارها ذات غرض عام وفي ضوء الاعتراف بالأحداث والظروف والعمليات الاقتصادية التي تمت داخل الوحدات الاقتصادية (محمد، ٢٠٠٨: ٥٨٢).

٢- العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

إن العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي يمكن استنتاجها من العوامل التي أدت إلى الاهتمام بإعداد تقارير المالية وعرضها كالآتي:

١- العوامل الإدارية: إن التطور الاقتصادي يترتب عليه تطور في النواحي الإدارية للوحدات الاقتصادية، فبعد ظهور الوحدات الاقتصادية المساهمة أصبحت الإدارة عبارة عن وحدة مهنية مستقلة، وتعددت الأطراف المستفيدة من للوحدات وبخاصة كثرة عدد المساهمين وأصحاب الوحدات وتوكلهم للإدارة بإدارة الوحدات الاقتصادية لمصلحتهم، مما أدى إلى دور عظيم إلى نشوء الإفصاح المحاسبي والذي برز في البداية في الإعلان عن ميزانية المشروع والتي تلخص مركزه في فترة معينة وعادة ما تكون نهاية السنة المالية (القاضي وحمدان، ٢٠٠١: ٢٢).

٢- العوامل الاقتصادية: نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية وما صاحب ذلك من ظهور للوحدات الاقتصادية المساهمة وتعدد الأطراف المستخدمة التقارير المالية لم تعد تلك التقارير وسيلة لخدمة أصحاب الوحدات، بل إنها أصبحت وسيلة لخدمة العديد من الأطراف مما أدى إلى زيادة كمية ونوعية المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية للوفاء باحتياجات الأطراف المستفيدة من التقارير المالية (الرطام، ٢٠٠٩: ٤٢٥).

٣- العوامل القانونية: إن وجود العوامل الاقتصادية والعوامل الإدارية كان له الدور الكبير لنشوء العوامل القانونية وبشكل خاص مطالبة الدولة والمجتمع المالي وذلك لإلزام إدارة الوحدات الاقتصادية التقييد بالمبادئ، وبالتالي من المشكلات التي يتعرض لها المجتمع المالي، وبعد الأزمة التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية خلال الفترة إلى البحث عن مبادئ مقبولة عموماً وخصوصاً للإفصاح المحاسبي فقد صدر قانون الأوراق المالية والذي نص على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي ونشر

معلومات مالية بصفة دورية من خلال تقارير مالية وتقوم بتقديمها إلى هيئات تداول الأوراق المالية لتكون متاحة لجميع المستفيدين من تلك المعلومات (القاضي وحمدان، ٢٠٠١: ٢٥).

٣- مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي وتعريفه

يتفق الكثير من الباحثين على أن هناك قصورا في المنهج المحاسبي المالي في التعامل مع العمليات ذات الطابع البيئي والاجتماعي، وأن المحاسبة المالية لم تحسم بعد قضية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة. وتعد الأنشطة البيئية عنصراً من العناصر الأساسية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية حيث أكدت العديد من الدراسات على أهمية المعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية (ملاح، ٢٠١٦: ٤٥).

إن الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماماً التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية الصناعية لأنشطتها المتعددة في الوقت نفسه الذي أصبحت فيه المعلومات عن الأنشطة التي تؤديها للوحدات الاقتصادية الصناعية في إطار مسؤولياتها اتجاه البيئة تمثل أساساً يستند إليه عند وضع الإستراتيجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية واستدامة البيئة. ويأتي الإفصاح البيئي استشعاراً لحاجة المستثمرين إلى معلومات عن البيئة لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ولذلك فإن جهوداً حثيثة تبذلها الوحدات الاقتصادية والتشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم صوب تشريعات تقضي بضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات. (زهرة و حميد، ٢٠٢١: ١٣٩).

كما يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال في التقارير المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات ويؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه الوحدات الاقتصادية، كما يمكن تعريف بأنه مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، وأشارت الدراسات إلى تزايد عدد الوحدات الاقتصادية التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية لتحقيق رغبات المستثمرين وباقي الأطراف المستفيدة، والدليل على ذلك الزيادة في محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة بذاتها تنشرها للوحدات الاقتصادية على مواقعها على الإنترنت، أو في شكل ورقي مطبوع، ويأخذ هذا الإفصاح العديد من الأشكال كالبيانات الوصفية، الوقائع الكمية والأرقام والملاحظات في التقارير المالية. فإن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي أداة تستطيع من خلالها الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية (ملاح، ٢٠١٦: ٤٥)، و يعرف الإفصاح المحاسبي البيئي أيضاً بأنه: مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء

وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. و تعرفه جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين على أنه: مصطلح يستخدم للدلالة على إفصاح المؤسسة عن بياناتها البيئية (سواء أكانت مدققة أم لا) والمتعلقة بالمخاطر البيئية، التأثيرات البيئية، السياسات البيئية، الاستراتيجيات البيئية، الأهداف البيئية، التكاليف البيئية، والمطلوبات البيئية، أو الأداء البيئي لأولئك الذين لديهم مصلحة في معرفة هذه البيانات بما يساعدهم على تقييم علاقتهم مع المؤسسة (زهرة و حميد، ٢٠٢١: ١٣٩).

٤ - أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

تتبع أهمية الإفصاح عن مجالات الأداء البيئي استشعاراً لحاجة العديد من الجهات ذات العلاقة والعناية به نتيجة الضغوط الكبيرة على الوحدات الاقتصادية الملوثة للبيئة ولسن قوانين وتشريعات الحماية والسلامة البيئية من منظمات وهيئات أعطت للأداء البيئي أهمية خاصة، كما أن الاهتمام المتزايد لدى أصحاب المصالح المتعارضة والمختلفة بالآثار البيئية للوحدات الاقتصادية كان حافزاً أيضاً نحو الاهتمام بعرض المعلومات التي تتعلق بالبيئة وتوسيع مدى الإفصاح المحاسبي، ليقدم مختلف تلك الأطراف في اتخاذ قراراتها تؤكد دراسات محاسبية عديدة على أهمية الإفصاح البيئي والاجتماعي، تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في زيادة اهتمام الوحدات الاقتصادية به عبر العالم، ويظهر ذلك جلياً بوضوح تصاعد اهتمام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي البيئي من سنة إلى أخرى (زهرة و حميد، ٢٠٢١: ١٤٠). لقد أصبحت للمعلومات البيئية المحاسبية منها أو غير المالية أهمية كبيرة وفيما إذا ظهرت بتقارير المالية أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي، وذلك بسبب تأثير هذه المعلومات في سوق رأس المال أو المستثمرين أو المحللين وهنا ظهرت ضرورة إفصاح الوحدات الاقتصادية عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من خلال الآتي (صالح، ٢٠١٥: ٧٢-٧٣):

- ١- زيادة ثقة المجتمع في الوحدات الاقتصادية التي تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة، مما يؤدي إلى تنمية وتطوير أنشطة تلك الوحدات الاقتصادية ، وفي المقابل زيادة الضغط على الوحدات الاقتصادية التي لا تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة، مما يؤدي إلى تحجيم نشاطها وتحملها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن التلوث البيئي.
- ٢- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة، في حين أن الوحدات الاقتصادية التي تعمل على حماية البيئة سيزيد حجم نشاطها وستقوم باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة مما يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة الأرباح.

٣- تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي تقارير المالية من المعلومات التي تتعلق بالالتزامات البيئية للوحدات الاقتصادية.

4- أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة، إلا أنه وبناء على ما ورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح، فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي على الآتي:

١- أهداف داخلية على مستوى للوحدات الاقتصادية، تتركز هذه الأهداف بالمحافظة على المركز التنافسي للوحدات إزاء للوحدات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية، وأيضاً توضيح مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة قانونية. وذلك بالإضافة إلى أن التزام الوحدات الاقتصادية بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من معدلات دوران العمل المرتفعة، وهذا من المؤشرات الجيدة للوحدات الاقتصادية (النبلسي، ٢٠١١: ٣٢-٣٣).

٢- أهداف خارجية ويمكن أن تلخص هذه الأهداف في إظهار التزام الوحدات الاقتصادية بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع، ويساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة، ويعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفافؤ بين أصحاب حقوق الملكية وغيرهم ممن يمارس ضغوطاً على الوحدات الاقتصادية كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى (بوزيد، ٢٠٠٧: ٩٢).

5- الأسباب التي تدعو للإفصاح المحاسبي البيئي

توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها (المصدر نفسه: ٩٣):

١- أن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة (1990).

٢- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.

٣- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، لذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا أنه في السنوات الأخيرة يرى بعضهم أن الوحدات الاقتصادية التي تسبب تلوثاً للبيئة يجب أن تفصح عن التزاماتها البيئية المحتملة خاصة.

6- دور الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي

ترتبط الحوكمة البيئية والمحاسبة بشكل وثيق في هدفهما المتمثل في تعزيز التنمية المستدامة ومعالجة القضايا البيئية. من خلال تنفيذ ممارسات الحوكمة البيئية الفعالة ، يمكن للوحدات الاقتصادية تحسين فهمها للمخاطر والفرص البيئية ، مما قد يؤدي إلى ممارسات محاسبية بيئية أفضل. وفي الواقع ، توفر الحوكمة البيئية إطاراً للوحدات الاقتصادية لدمج المحاسبة البيئية في ممارسات أعمالها الأساسية، مما يسمح لها بقياس تأثيرها البيئي والإفصاح عنه وإدارته بطريقة شاملة وشفافة. على هذا النحو ، تلعب الحوكمة البيئية دوراً مهماً في دفع النتائج البيئية الإيجابية من خلال ممارسات المحاسبة البيئية الفعالة إذ اكتسبت الحوكمة البيئية ودورها في الإفصاح عن المحاسبة البيئية أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة، وأن الوحدات الاقتصادية مسؤولة عن آثارها البيئية وأن تحكم عملياتها بطريقة مسؤولة اجتماعياً وبيئياً. يمكن أن تساعد الحوكمة الفعالة الوحدات الاقتصادية في تحديد المخاطر والمشاكل البيئية، والتي يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي في أنشطتها من خلال دمج الحوكمة البيئية والإفصاح عن الأنشطة البيئية بحيث يمكن للوحدات تحقيق قدر أكبر من الشفافية والمساءلة والاستدامة في عملياتها. تسير الحوكمة البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي جنباً إلى جنب. نظراً لأن الوحدات الاقتصادية أصبحت أكثر وعياً بالآثار التي تسببها للبيئة، فإنها تحتاج إلى الكشف عنها بطريقة شفافة وشاملة. ترتبط الحوكمة البيئية والإفصاح عن الاداء البيئي ارتباطاً وثيقاً ، حيث يمكن أن يؤدي تحسين الحوكمة إلى ممارسات محاسبية أكثر فعالية. تتمثل إحدى أهم فوائد ربط الحوكمة البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي في أنه يمكن تحسين شفافية الأنشطة الاقتصادية والبيئية، يمكن أن تساعد ممارسات الحوكمة أيضاً في التخفيف عن العديد من المخاطر البيئية التي تواجهها الوحدات الاقتصادية. إن أحد الروابط الرئيسة بين الحوكمة البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي هو التركيز على الاستدامة من خلال تعزيز الممارسات المستدامة. فإن الإفصاح عن الأداء البيئي يستفيد بشكل كبير من الحوكمة البيئية السليمة، والتي تضمن الإبلاغ الدقيق والمسؤول عن الأنشطة البيئية. وبالتالي، فإن هذا الارتباط بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي يساعد الوحدات الاقتصادية على خلق ثقافة الشفافية والمساءلة التي تعتبر ضرورية للنمو المستدام. يتمثل الرابط الأبرز بين الحوكمة البيئية ودورها في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية في ضمان أن تظل العمليات والممارسات المحاسبية شفافة وشاملة. بدون هذا الارتباط ، قد تكون الإفصاحات

المحاسبية غير كاملة و مضللة، مما يؤدي إلى تقارير مالية غير دقيقة
(<https://app.hyperwriteai.com>).

من خلال ما سبق يرى الباحثان أن الحوكمة البيئية تلعب دورًا حاسمًا في تعزيز عمليات الكشف البيئية المسؤولة من قبل الوحدات الاقتصادية من خلال توفير إطار للمساءلة، تضمن هذه الحوكمة شفافية هذه الوحدات في تعاملاتها وتخفيف آثارها البيئية السلبية، وعليه تلعب الحوكمة البيئية دورًا مهمًا في ضمان قيام الوحدات الاقتصادية بتنفيذ الإفصاح المحاسبي البيئي الفعال. مع استمرار توسع النشاط الاقتصادي، من الضروري أن تمكّن أنظمة الحوكمة الجهات الاقتصادية الفاعلة من الكشف عن آثارها البيئية بشفافية ومسؤولية. وعلى وجه التحديد، فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي البيئي، تضع الحوكمة السليمة مبادئ توجيهية ومعايير تضمن دقة واكتمال البيانات التي تم الكشف عنها. يسمح هذا في النهاية لأصحاب المصلحة والمستثمرين باتخاذ قرارات رشيدة وسليمة بشأن مشاركتهم مع الوحدات الاقتصادية.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

١- وصف متغيرات البحث

من أجل التحقق من الأهداف والفرضيات التي جاء به البحث الحالي، تم تصميم استمارة استبانة بصورة إلكترونية، وذلك عن طريق منصة (Google form) وتوزيعها على عينة البحث، والمتمثلة بالأكاديميين في تخصص المحاسبة في كلية التقنية الإدارية أربيل التابعة لجامعة أربيل التقنية حيث قام (٢٩) شخصًا بمليء استمارة الاستبيان. وتتكون الاستمارة من قسمين: القسم الأول يتضمن البيانات الشخصية وتشمل المعلومات حول المستجيبين عن المؤهل العلمي، اللقب العلمي، عدد سنوات الخدمة الأكاديمية وحالة المشاركة في الدورات التدريبية أو التعليمية حول الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي. أما القسم الثاني فيشمل متغيرات البحث موزعة على محورين هما: محور الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي وكل منهما يتضمن (١٤) فقرة. وقد قام الباحثان باستخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تتراوح قيمته ما بين (درجة واحدة=١) والذي يمثل إجابة (لا أوافق بشدة) إلى (خمس درجات=٥) والذي يمثل (أوافق بشدة) كوسيلة لتعبير المستجيبين عن آرائهم والجدول أدناه يمثل ترميز عبارات محاور البحث:

الجدول (١)

محاور البحث

الرموز المستخدمة في متن لبحث		محاور البحث
المحور	العبرة	
X	X1-X14	الحوكمة البيئية
Y	Y1-Y14	الإفصاح المحاسبي البيئي

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

وبعد تحليل البيانات من خلال استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences -SPSS IBM V.26) تم الحصول على النتائج الموضحة في البنود أدناه:

٢- معامل ثبات الفا كرونباخ

تم استخدام معامل ثبات الفا كرونباخ وذلك لقياس ثبات أداة البحث ويقصد بالثبات التأكد من أن الآراء والإجابات ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على نفس المبحوثين في أوقات متباعدة:

الجدول (٢)

محاور البحث

معامل كرونباخ- الفا		عدد العبارات	محاور البحث
للاستبانة	للمحور		
٩٤,٧٠%	٩٠,٦٠%	١٤	الحوكمة البيئية
	٩٢,٦٠%	١٤	الإفصاح المحاسبي البيئي

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول (٢) بأن قيمة معامل الثبات لكل من المحورين وكذلك بالنسبة لجميع عبارات الاستبانة كانت مقبولة إحصائياً، حيث كانت أكبر من (٦٠%)، وهذا يدل على ثبات المقياس وبالتالي درجة ارتباط الإجابات جيدة بين عبارات الاستبيان وينعكس ذلك على دقة النتائج وبالتالي الوثوق بها والأخذ بنتائجها.

٣- وصف البيانات الشخصية

١- توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي: بالنسبة للمؤهل العلمي، تبين أن أعلى نسبة من المشاركة كان لحملة شهادة الماجستير حيث كانت نسبتهم (٨٢,٧٦%) من المساهمة مقارنةً مع حملة شهادة الدكتوراه حيث بلغت نسبة مشاركتهم (١٧,٢٤%)، تم استنتاج بأن تكون آراء المستجيبين من حملة الماجستير نوعاً ما مهيمنة على آراء المستجيبين من حملة شهادة الدكتوراه كما هو موضح في الجدول (٣):

الجدول (٣)

توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ماجستير	٢٤	٨٢,٧٦%
دكتوراه	٥	١٧,٢٤%
المجموع	٢٩	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

٢- توزيع عينة البحث حسب الألقاب العلمية

لغرض توزيع المستجيبين حسب الألقاب العلمية، تبين من خلال التحليل الموزع في الجدول (٤) أن أكبر نسبة من المستجيبين كانوا من ضمن المدرسين المساعدين وكانت نسبتهم (٦٨,٩٧%) من المساهمة وجاءت بالمرتبة الثانية اللقب العلمي (مدرس) بنسبة مشاركة (٢٧,٥٩%) أما النسبة القليلة الباقية فكانت للمشاركين الذين كانوا لقبهم العلمي (أستاذ مساعد) حيث كانت النسبة المشاركة قليلة جداً، ومن خلال التوزيع المذكور نستدل على أن الآراء والنتائج تعود إلى الفئتين من المدرسين المساعدين والمدرسين وكما هو موضح أدناه:

الجدول (٤)

توزيع عينة البحث حسب التحصيل العلمي

اللقب العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مدرس مساعد	٢٠	٦٨,٩٧%

مدرس	٨	٢٧,٥٩%
أستاذ مساعد	١	٣,٤٥%
المجموع	٢٩	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

٣- توزيع عينة البحث حسب سنوات الخدمة الأكاديمية:

من خلال الجدول (٥) يوضح بأن أعلى نسبة من المشاركة كانت ضمن الفئة (٦-١٠) لسنوات الخدمة الجامعية بنسبة مشاركة (٣٧,٩٣%)، حيث جاءت في المرتبة الأولى من الأهمية، وجاءت بالمرتبة الثانية المشاركين التي تقع سنوات خبرتهم ضمن الفئة (١١-١٥) من سنوات الخدمة الأكاديمية حيث كانت نسبتهم (٣٤,٤٨%) وجاءت بالمرتبة الثالثة المشاركين التي تقع سنوات خبرتهم ضمن الفئتين (الأقل من أو يساوي خمسة سنوات) و (١٦-٢٠) من سنوات الخدمة حيث كانت نسبتهم مساوية من حيث المشاركة حيث بلغت (١٠,٣٤%) أما الفئة المتبقية والذين كانوا ضمن (أكبر من ٢٠ سنة) من سنوات الخدمة فقد كانت نسبهم ضئيلة مقارنةً حيث كانوا عدد المشاركين لا يتعدى الحالتين وكانت نسبتهم (٦,٩٠%) ، ويمكن القول: إن ما يُستنتج من المعلومات السابقة هو أن الآراء والإجابات تكون نوعاً ما ذات جودة، ويمكن الاعتماد عليها وتكون ذات مصداقية لكون الأكثرية من المستجيبين لديهم سنوات من الخبرات المتراكمة، بصورة عامة كلما ازداد سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث من المستجيبين، كلما ازداد درجة الاعتمادية على الآراء، وبمعنى آخر زيادة جودة المعلومات وبالتالي جودة النتائج وكما هو مبين أدناه:

الجدول (٥)

توزيع عينة البحث حسب سنوات الخدمة الأكاديمية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٣	١٠,٣٤%
من ٦-١٠ سنوات	١١	٣٧,٩٣%
من ١١-١٥ سنوات	١٠	٣٤,٤٨%
من ١٦-٢٠ سنوات	٣	١٠,٣٤%

أكثر من ٢٠ سنة	٢	٦,٩٠%
المجموع	٢٩	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

٤- توزيع عينة البحث حسب حالة المشاركة في الدورات التدريبية أو التعليمية حول الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي:

من خلال توزيع المستجيبين حسب حالة المشاركة في الدورات التدريبية أو التعليمية حول موضوع البحث، يوجد نسبة كبيرة للإجابات وللإستنتاجات، إذ تعود للفئة التي لم تشارك في الدورات لكون نسبتهم أكبر من الفئة المتبقية من المستجيبين، حيث كانت لفئة عدم المشاركة في تلك الدورات وذلك بنسبة مساهمة (٧٢,٤١%) مقارنةً بالفئة المشاركة في الدورات والمتعلقة بموضوع البحث والتي كانت نسبتهم (٢٧,٥٩%) وكما هو مبين في الجدول (٦):

الجدول (٦)

توزيع عينة البحث حسب حالة المشاركة في الدورات

حالة المشاركة	التكرار	النسبة المئوية
لا	٢١	٧٢,٤١%
نعم	٨	٢٧,٥٩%
المجموع	٢٩	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

٤- وصف محاور البحث

١- وصف محور الحوكمة البيئية

تشير نتائج الجدول (٧) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارات (X1-X14) والتي تتعلق بوصف آراء المستجيبين تجاه محور الحوكمة البيئية التي تميل إلى الاتفاق وبمستويات جيدة، إذ تشير النسب وبحسب المؤشر الكلي إلى أن

(85.71%) من المستجيبين متفقون على ما تتضمنه هذه العبارات مقابل نسبة (1.97%) غير متفقين مع مضمون عبارات هذا المحور، وبلغت نسبة الاتفاق أو الأهمية النسبية على المحور المذكور (82.66%)، وجاء ذلك بوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.47)، وهذا يمثل نتيجة أولية على توافر مؤشرات محور الحوكمة البيئية لدى عينة المستجيبين وبمستويات جيدة. وبحسب عبارات المحور المذكور نرى أن أعلى نسبة من الاتفاق هي للعبارة (X2) والتي بلغت (86.21%) وبوسط حسابي وانحراف معياري قدرهما (4.31) و(0.54) على التوالي والتي تشير إلى أن الحوكمة البيئية تساهم في القضاء على الانتهاكات التي تتعرض لها البيئة. في حين أن أقل نسبة اتفاق على مستوى العبارات هي للعبارة (X13) والتي بلغت (77.93%) وبوسط حسابي وانحراف معياري قدرهما (3.90) و(0.86) على التوالي والتي تشير إلى أن الحوكمة البيئية تمارس السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات بما فيها الوحدات الاقتصادية، أي إن الآراء عند العبارة المذكورة فيما تتضمنه العبارة المعنية لها أقل نسبة من الاتفاق كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٧)

وصف محور الحوكمة البيئية

العبارة ت	#	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
x1	التكرار	0	1	1	17	10	4.24	0.69	84.83 %
	%	0.00 %	3.45%	3.45%	58.62 %	34.48 %			
x2	التكرار	0	0	1	18	10	4.31	0.54	86.21 %
	%	0.00 %	0.00%	3.45%	62.07 %	34.48 %			
x3	التكرار	0	0	5	18	6	4.03	0.63	80.69 %
	%	0.00 %	0.00%	17.24 %	62.07 %	20.69 %			
x4	التكرار	0	0	5	16	8	4.10	0.67	82.07 %

			27.59 %	55.17 %	17.24 %	0.00%	0.00 %	%	
80.69 %	0.82	4.03	9	13	6	1	0	التكرار	x5
			31.03 %	44.83 %	20.69 %	3.45%	0.00 %	%	
84.83 %	0.69	4.24	11	14	4	0	0	التكرار	x6
			37.93 %	48.28 %	13.79 %	0.00%	0.00 %	%	
81.38 %	0.84	4.07	10	12	6	1	0	التكرار	x7
			34.48 %	41.38 %	20.69 %	3.45%	0.00 %	%	
85.52 %	0.65	4.28	11	15	3	0	0	التكرار	x8
			37.93 %	51.72 %	10.34 %	0.00%	0.00 %	%	
81.38 %	0.80	4.07	9	14	5	1	0	التكرار	x9
			31.03 %	48.28 %	17.24 %	3.45%	0.00 %	%	
84.14 %	0.56	4.21	8	19	2	0	0	التكرار	x10
			27.59 %	65.52 %	6.90%	0.00%	0.00 %	%	
82.76 %	0.69	4.14	8	18	2	1	0	التكرار	x11
			27.59 %	62.07 %	6.90%	3.45%	0.00 %	%	
81.38 %	0.59	4.07	6	19	4	0	0	التكرار	x12
			20.69 %	65.52 %	13.79 %	0.00%	0.00 %	%	
77.93 %	0.86	3.90	6	17	3	3	0	التكرار	x13
			20.69 %	58.62 %	10.34 %	10.34 %	0.00 %	%	
83.45	0.60	4.17	8	18	3	0	0	التكرار	x14

%								ر	
			27.59 %	62.07 %	10.34 %	0.00%	0.00 %	%	
82.66 %	0.47	4.13	120	228	50	8	0	التكرار	X
			29.56 %	56.16 %	12.32 %	1.97%	0.00 %	%	
			85.71%			1.97%		المعدل الموزون	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

٢- وصف محور الإفصاح المحاسبي البيئي:

تشير نتائج الجدول (٨) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارات (Y1-Y14) التي تتعلق بوصف آراء المستجيبين تجاه محور الإفصاح المحاسبي البيئي التي تميل إلى الاتفاق وبمستويات جيدة ، إذ تشير النسب وبحسب المؤشر الكلي إلى أن (87.68%) من المستجيبين متفقون على ما تتضمنه هذه العبارات مقابل نسبة (0.99%) غير متفقين مع مضمون عبارات هذا المحور وهي نسبة ضئيلة جدا وتكاد أن لا تذكر، وبلغت نسبة الاتفاق أو الأهمية النسبية على المحور المذكور (82.17%)، وجاء ذلك بوسط حسابي (4.11) وانحراف معياري (0.45)، وهذا يمثل نتيجة أولية على توافر مؤشرات محور الإفصاح المحاسبي البيئي لدى عينة المستجيبين وبمستويات جيدة.

وبحسب عبارات المحور المذكور يلحظ أن أعلى نسبة من الاتفاق هي للعبارتين (Y7) و (Y13) التي بلغت (84.14%) وبوسط حسابي قدره (٤,٢١) وانحراف معياري قدرهما (0.73) و(0.56) على التوالي، والتي تشير إلى (من الدوافع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي هو اتجاه الجمعيات المهنية والمنظمات الدولية للترويج لتطوير و تطبيق نظم للمحاسبة البيئية) و (التزام الوحدة الاقتصادية بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به)، ومن الملاحظ أن العبارة الثانية كانت الآراء أكثر تجانسا وأقل اختلافا وأكثر تقاربا مقارنة بالعبارة والتي كانت لها نفس المقدار من الوسط الحسابي واستنادا على قيمة الانحراف المعياري للعبارتين يُستنتج ان العبارة والتي تنص على (التزام الوحدة الاقتصادية بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به) يمكن الاعتماد عليها لكون الآراء والإجابات تمتلك أقل قيمة من الانحراف المعياري، في حين أن أقل نسبة اتفاق على مستوى

العبارات هي للعبارة (Y5) والتي بلغت (78.62%) وبوسط حسابي وانحراف معياري قدرهما (3.93) و(0.59) على التوالي والتي تشير إلى ان (الوحدات الاقتصادية تسعى للإفصاح المحاسبي البيئي للحفاظ على حقوق الأجيال القادمة وأصدرا التشريعات التي تؤكد حتمية اخضاع الآثار البيئية السلبية للرقابة وأثره في استمرارية الوحدة) أي ان الآراء عند العبارة المذكورة فيما تتضمنه العبارة المعنية لها أقل نسبة من الاتفاق كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٨)

وصف محور الإفصاح المحاسبي البيئي

العبارة ت	#	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
Y1	التكرار	0	0	3	20	6	4.10	0.56	82.07 %
	%	0.00 %	0.00 %	10.34 %	68.97 %	20.69 %			
Y2	التكرار	0	1	3	16	9	4.14	0.74	82.76 %
	%	0.00 %	3.45 %	10.34 %	55.17 %	31.03 %			
Y3	التكرار	0	1	2	19	7	4.10	0.67	82.07 %
	%	0.00 %	3.45 %	6.90 %	65.52 %	24.14 %			
Y4	التكرار	0	0	4	17	8	4.14	0.64	82.76 %
	%	0.00 %	0.00 %	13.79 %	58.62 %	27.59 %			
Y5	التكرار	0	0	6	19	4	3.93	0.59	78.62 %
	%	0.00 %	0.00 %	20.69 %	65.52 %	13.79 %			
Y6	التكرار	0	1	3	18	7	4.07	0.70	81.38 %
	%	0.00 %	3.45 %	10.34 %	62.07 %	24.14 %			
Y7	التكرار	0	0	5	13	11	4.21	0.73	84.14 %

%								ر	
			37.93 %	44.83 %	17.24 %	0.00 %	0.00 %	%	
83.45 %	0.66	4.17	9	16	4	0	0	التكرار	Y8
			31.03 %	55.17 %	13.79 %	0.00 %	0.00 %	%	
82.07 %	0.49	4.10	5	22	2	0	0	التكرار	Y9
			17.24 %	75.86 %	6.90%	0.00 %	0.00 %	%	
83.45 %	0.54	4.17	7	20	2	0	0	التكرار	Y10
			24.14 %	68.97 %	6.90%	0.00 %	0.00 %	%	
82.07 %	0.62	4.10	7	18	4	0	0	التكرار	Y11
			24.14 %	62.07 %	13.79 %	0.00 %	0.00 %	%	
79.31 %	0.68	3.97	5	19	4	1	0	التكرار	Y12
			17.24 %	65.52 %	13.79 %	3.45 %	0.00 %	%	
84.14 %	0.56	4.21	8	19	2	0	0	التكرار	Y13
			27.59 %	65.52 %	6.90%	0.00 %	0.00 %	%	
82.07 %	0.49	4.10	5	22	2	0	0	التكرار	Y14
			17.24 %	75.86 %	6.90%	0.00 %	0.00 %	%	
82.17 %	0.45	4.11	98	258	46	4	0	التكرار	Y
			24.14 %	63.55 %	11.33 %	0.99 %	0.00 %	%	
			87.68%			0.99%		المعدل الموزون	

المصدر : من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

ثانياً اختبار فرضية البحث

١ - اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات البحث (الفرضية الأولى):

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاستخراج وفحص العلاقة بين متغيري الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي وقد وجد من خلال الجدول (٩) والذي يمثل نتائج اختبار الفرضية والتي مفادها (وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي) حيث تم التوصل إلى أن قيمة معامل الارتباط كانت جيدة وأن إشارتها كانت موجبة، وهذا يعني أن الارتباط بين المتغيرين ارتباط موجب أو طردي، ويعني ذلك أنه إذا تغير احد من المتغيرين فان المتغير الآخر يتغير بنفس الاتجاه وكذلك ان هذا الارتباط أو العلاقة كانت معنوية وذلك بالاستناد على قيمة المستوى المعنوية للمعامل والبالغة (٠,٠٠٠) حيث كانت أقل من مستوى المعنوية المفترضة في البحث الحالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغيري الحوكمة البيئية و الإفصاح المحاسبي البيئي (0.732^{**}) . وبمعنى آخر إذا تغير اي من المتغيرين فان المتغير الآخر يتغير بنفس الاتجاه، وذلك بنسبة (٧٣%) ويدل ذلك على أنه إذا إرادة الوحدة الاقتصادية زيادة مستويات الإفصاح المحاسبي البيئي في هذه الحالة يجب أن تهتم بالحوكمة البيئية لوجود علاقة وتلازم بين المتغيرين وهذا ما بينته معامل الارتباط المذكور، وعليه يمكن قبول الفرضية الأولى والتي تنص على (توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل .

الجدول (٩)

معامل الارتباط بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي

النتيجة	مستوى المعنوية	الإفصاح المحاسبي البيئي	متغير تابع / متغير مستقل
معنوية عالية	0.000	0.732^{**}	الحوكمة البيئية
*: معنوية عالية عندما تكون $\text{sig} \geq (0,01)$			

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

٢- تحليل أثر الحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي (الفرضية الثانية):

لغرض اختبار أثر متغير الحوكمة البيئية كمتغير مستقل في متغير الإفصاح المحاسبي البيئي كمتغير تابع، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ومن خلال النتائج الموضحة في جدول (١٠) تبين وجود تأثير معنوي لمتغير الحوكمة البيئية في متغير الإفصاح المحاسبي البيئي وذلك اعتماداً على قيمة مستوى المعنوية لاختبار (F) والتي كانت أقل من مستوى المعنوية المفترض في البحث المعني وكذلك من خلال القيمة المحسوبة لاختبار (F) والتي كانت أكبر من قيمتها الجدولية (٤,١٨) عند درجات حرية (١,٢٧) ومستوى المعنوية المفترض (٠,٠٥)، وكذلك يوجد من خلال معامل التحديد (R²) ان الحوكمة البيئية تفسر التغيرات التي تحدث في الإفصاح المحاسبي البيئي بنسبة (٥٣,٦%) أما النسبة المتبقية (٤٦,٤%) فتعود إلى متغيرات أخرى تؤثر في متغير الإفصاح المحاسبي البيئي والغير المتضمنة في النموذج:

الجدول (١٠)

تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة إحصائية (F)	مستوى المعنوية	قيمة معامل التحديد (R ²)
Regression	2.985	1	2.985	31.218	0.000	٥٣,٦
Residual	2.582	27	0.096			
Total	5.568	28				

** معنوية عالية عندما تكون $\text{sig} \geq (٠,٠١)$

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

أما بالنسبة لمعنوية معاملات نموذج الانحدار والمتمثلة بمعلمتي ثابت الانحدار (B0) ومعلمة ميل الانحدار (B1)، فتم استخدام اختبار (T):

الجدول (١١)

اختبار معنوية معاملات الانحدار

متغيرات النموذج	معلمات النموذج	قيمة احصاء (T)	مستوى المعنوية
(Constant)	1.219	2.343	0.02 7
الحوكمة البيئية	0.699	5.587	0.00 0

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول (١١) تبين أن معلمتي النموذج كانت معنوية وذلك استنادا على القيم المحسوبة للاختبار لكل من معلمتي الثابت والميل والبالغة (٢,٣٤٣) و (٥,٥٨٧) وعلى التوالي حيث كانت القيمتين أكبر من قيمة الجدولية للاختبار والبالغة (٢,٠٤٥) وعند درجة الحرية (٢٧) ومستوى المعنوية المفترضة (٠,٠٥) أو اعتمادا على قيمة مستوى المعنوية والبالغة (٠,٠٢٧) و (٠,٠٠٠) لكل من المعلمتين وعلى التوالي، حيث كانت أقل من مستوى المعنوية المفترضة، اتضح من خلال النموذج أن قيمة ثابت الانحدار (B0) والبالغة (1.219) وهي دلالة على أنه إذا لم يحدث أي تغيير في مستويات الحوكمة البيئية فإن مستويات الإفصاح المحاسبي البيئي تتغير بمقدار ثابت وقدرها (١,٢١٩) أي بمعنى عند عدم وجود الحوكمة البيئية فإن الإفصاح البيئي يكون غير كفوء في مستوياتها، وذلك استنادا على قيمة ثابت الانحدار حيث كانت قيمتها محصورة بين درجة آراء المبحوثين (غير موافق بشدة وغير موافق). أما قيمة الميل الحدي للانحدار (B1) فقد بلغت (٠,٦٩٩) وهي دلالة على أن تغيرا مقداره وحدة واحدة في مستويات الحوكمة البيئية يؤدي ذلك إلى تغيير في مستويات الإفصاح المحاسبي البيئي بمقدار (0.699). ومن النتائج السابقة يمكن القول: إن تم قبول الفرضية الثانية التي تنص على وجود أثر ذات

دلالة معنوية إحصائية للحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الأكاديميين في تخصص المحاسبة في الكلية التقنية الإدارية أربيل.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

بناءً على أهداف البحث وفرضياته توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن عرضها كالآتي:

- ١- تعد الحوكمة البيئية من أهم آليات العمل الفعالة لمواجهة المشكلات البيئية التي تسببها الوحدات الاقتصادية للبيئة التي تعمل فيها.
- ٢- أثبتت نتائج البحث بأن هناك إرادة الوحدة الاقتصادية إلى الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال الاهتمام بالحوكمة البيئية.
- ٣- أظهرت نتائج البحث بأن هناك علاقة الارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الحوكمة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (٠,٧٣٢) بمعنى آخر إذا تغير المتغير المستقل فإن المتغير التابع يتغير بنفس الاتجاه وذلك بنسبة (٧٣٪^{ALM}).
- ٤- بينت نتائج البحث بأن هناك أثراً ذات دلالة معنوية إحصائية للحوكمة البيئية في الإفصاح المحاسبي البيئي، وذلك من خلال القيمة المحسوبة لاختبار (F) التي كانت أكبر من قيمتها الجدولية (٤,١٨) وبمعامل التحديد (٠,٥٣٦)، ويعني ذلك بأن (٥٣٪^{ALM}) من التغيرات الحاصلة في الإفصاح المحاسبي البيئي يعود إلى الحوكمة البيئية.

ثانياً: التوصيات

- بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها البحث يمكن عرض مجموعة من التوصيات، ومنها:
- ١- ضرورة وجود تنظيم مهني يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي ومراقبة تطبيقها من قبل الجهات الرقابية.
 - ٢- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وفرض العقوبات المالية وغير المالية على الوحدات الاقتصادية التي تخالف القوانين والنظم.
 - ٣- ضرورة تدخل الدولة والمنظمات المهنية والعلمية المحاسبية لجعل الإفصاح المحاسبي البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تسبب منتجاتها وتلوثاً خطيراً للبيئة.

٤- العمل على وضع وتحديث تشريعات قانونية تشمل الجانب البيئي كي تسترشد بها الوحدات الاقتصادية وتكون مرجعاً لها عن حدوث خلافات بين الوحدات الاقتصادية والجهات الرقابية.

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ- الرسائل والأطاريح الجامعية:

- بوزيد، محمد السيد محمد، (٢٠٠٧)، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير، في العلوم البيئية قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية.
- الثعالبي، نوال، (٢٠١٧)، دور شبكات المناصرة غير الحكومية في الحوكمة البيئية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة ١، الجزائر.
- سخري، منال، (٢٠١٩)، الحوكمة البيئية في الجزائر دراسة حالة تسيير النفايات الطبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة ١، الجزائر.
- صالح، موسى محمد عبدالله، (٢٠١٥)، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الوحدات الاقتصادية الصناعات الأردنية المساهمة العامة وأثره في قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، اطروحة دكتوراه، جامعة الجنان، لبنان.
- ملاح، آمال، (٢٠١٦)، الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة - BATICIM، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- ناصري، خديجة، (٢٠١٢)، مظاهر الهندسة المؤسسية للحوكمة البيئية العالمية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.

ب- الدويات و المجلات العلمية:

- زهرة، حدوث و حميد، بوزيدة، (٢٠٢١)، الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية .
- شوقي، بهريخان، (٢٠٠٣)، التحديات التي تواجه السياسة البيئية في العراق، مركز كردستان للدراسات الإستراتيجية، الطبعة الأولى، العراق .

- عثمان، فاضل نبي، (٢٠١٧)، *دو الإفصاح المحاسبي البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات - دراسة استطلاعية في عينة من شركات إقليم كردستان العراق*، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد ٤٠، العدد ١١١.
- الرطام، عامر محمد علي، (٢٠٠٩)، *متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها على قرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت*، مجلة أبحاث اليرموك، جامعة اليرموك، المجلد ٤، العدد ٢، ٤٢١-٤٥٦.
- محمد، محمد محمود عبد ربه، (٢٠٠٨)، *إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الاستثمار في سوق الأوراق المالية*، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٥٧٧-٦٨٧.
- مصطفى، شيرزاد أحمد، محمد، نخشين جمال، عبدالمجيد، ثاوت جعفر، (٢٠٢١)، *أثر التدقيق البيئي في تعزيز الحوكمة البيئية دراسة لعينة من الشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق*، جامعة تكريت كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٤٥.

ث- الكتب:

- أبوزيد، احمد مبروك، (٢٠١١)، *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول المغربية*، دار المريح للنشر، الرياض.
- الدسوقي، عطية، (٢٠٠٩)، *الأمن البيئي: النظام القانوني لحماية البيئة*، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة، مصر.
- الرفاعي، سلطان، (٢٠١٤)، *التلوث البيئي أسباب أخطار و حلول*، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الاردن.
- العامري، سعود جايد، (٢٠١٠)، *المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها*، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
- القاضي، حسين وحمدان، مأمون توفيق، (٢٠٠١)، *نظرية المحاسبة*، الدار العالمية الدولية للنشر، عمان، الأردن.
- الكبيسي، عامر، (٢٠١٧)، *أساسيات الحوكمة البيئية*، دار العلم للملايين، الطبعة الأولى، بيروت.

- معمر، عبدالحافظ، (٢٠٠٨)، القانون الدولي للبيئة وظاهرة التلوث: خطوة للأمام لحماية البيئة الدولية من التلوث، الطبعة الثانية، دار الكتب القانونية، مصر.

ثانياً: المصادر الاجنبية

1- Journals and periodicals:

- Lemos, Maria Carmen & Agrawal, Arun, (2006), *Environmental Governance, Annual Review of Environment and Resources*, Vol (31).

2-Books:

- Bierman, Frank, (2004), *Global Environmental Governance*, Chapter, Palgrave Advances in International Environmental Politics, Palgrave Macmillan.

3-Conferences:

- Justin, Iorakpen, (2021), *Does Environmental Disclosure matter to the Financial Performance of Quoted Industrial Goods Companies in Nigeria*, 3rd Ican-Malaysia International Conference on Accounting and Financial.

4- Other:

<https://app.hyperwriteai.com> available (26/3/2023)

پوخته

نامانج له توێژینهوهکه پروونکردنهوهی رۆلی حوکمرانی ژینگهیه له ئاشکراکردنی ژمیریاری ژینگهیی له روانگهی ئەکادیمییهکان له پشپۆری ژمیریاری له کۆلیژی تهکنیکی کارگیری ههولیر، کیشهی توێژینهوهکه له دوری سه رهههاندانی کیشه ژینگهیهکان دهسورینهوه که یهکه نابوو ریهکان له رینگهی نهو چالاکیانهی که پراکتیزهیان دهکهن دهیگهیهن به ژینکه و ههروهها چۆنیتهی ئاشکراکردنیان له رینگهی چالاکردنی رۆلی حوکمرانی ژینگهیی و پابهنبوون پینهوه. له ژیر روشنایی ئەم کیشهیه پرسیاری توێژینهوهکه دارپژرا. به مههستی تاقیکردنهوهی گریمانهکانی توێژینهوهکه، پرسیارنامهیهک دارپژرا و بهسهه نمونهیهک له ئەکادیمیستهکانی بواری ژمیریاری له

کۆلێژی تهکنیکی کارگیری ههولێر دابهشکرا و پرۆگرامی (SPSS IBM V.26) بۆ شیکردنهوهی داتاكان بهکارهێنرا. به پشتهبستن بهمانهی سهروه، توێژینهوهکه گهیشه کۆمهڵێک ئهنجام، گرنهترینان ئهوهیه که حوکمرانی ژینگهیی به یهکێک له گرنهترین میکانیزمه کاریگهرهکانی کارکردن دادهنریت بۆ پروبهروبوونهوهی کیشه ژینگهیهکان که بههۆی یهکه ئابوورییهکانی ئهو ژینگهیهی که لێهوه کاردهکهن دروست دهبێت، وه ئهنجامهکانی توێژینهوهکه دهریانخست که پهیههندیهکی ئاماری گرنه له نیوان حوکمرانی ژینگهیی و ئاشکراکردنی ژمیریاری ژینگهیدا ههیه، ههروهها کاریگهریهکی ئاماری بهرچاوی گۆراوه سهربهخۆکه له گۆراوه وابستهکراوهکدا ههیه، و بهم پێیه توێژینهوهکه پێشنیار دهکات به دروست کردنی ریکخراویکی پێشهیی که کاربکات لهسهه دانانی ستاندارده پێشهیهکانی پهیههست به ئاشکراکردنی ژمیریاری ژینگهیی و چاودێریکردنی بهکارهێنانیان له لایهن دهسهلاته ریکخهرهکانهوه، و کارکردن بۆ پهیهپێدان و نوێکردنهوهی ئهو یاسایانهی که لایهنی ژینگهیی لهخۆدهگریت به مهبهستی رێنماییکردنی یهکه ئابوورییهکان.

کلیله وشه: حوکمرانی ژینگهیی، ئاشکراکردنی ژمیریاری ژینگهیی، ئهههه ژینگهیی.