

دور التدقيق في تطبيق التنمية المُستدامة في الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية

سيف عبد الرزاق محمد الوتار

قسم المحاسبة، كلية الحدا، الجامعة، موصل - العراق.

المستخلص

بعد تزايد الاهتمام بالتنمية المُستدامة، ولما للشركات من دور كبير في تفعيل التنمية المُستدامة ليس فقط من الجانب المالي (الاقتصادي) وإنما من الجوانب الاجتماعية والبيئية أيضاً، أصبح لزاماً على جميع الشركات تقديم تقارير عن ادائها المالي والبيئي والاجتماعي مما اوجب على مهنة التدقيق مواكبة التقدم في عالم الأعمال للقيام بإجراءات تدقيق الاداء المالي والبيئي والاجتماعي للشركات للتأكد من قيامها بتطبيق التنمية المُستدامة، ومن هنا جاءت اهمية البحث من خلال معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق في تطبيق التنمية المُستدامة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، إذ يهدف البحث الى معرفة ما هي المعايير التي تحكم عمل المدققين للقيام بأعمال تدقيق تقارير التنمية المُستدامة. ومن خلال البحث تم التوصل الى الدور الكبير الذي يلعبه المدقق لدى تدقيقه التنمية المُستدامة وتقارير الاستدامة في تحقيق متطلبات التنمية المُستدامة، فضلاً عن أنه هناك عدة معايير للتدقيق يمكن الاسترشاد بها لاداء أعمال تدقيق التنمية المُستدامة.

الكلمات المفتاحية: التنمية المُستدامة، التدقيق البيئي، التدقيق الاجتماعي، معايير التدقيق الدولية.

The Role of Auditing in Implementing Sustainable Development in Companies in Shade of International Auditing Standards

Saef A. AlWattar

Accounting Dept., Al-Hadba University Colloge, Mosul - Iraq.

Abstract

After increasing interest in sustainable development, and because companies have a major role in activating sustainable development not only from the financial (economic) side, but also from the social and environmental aspects, it has become imperative for all companies to submit reports on their financial, environmental and social performance, which required the profession of auditing to keep up with progress in The business world to carry out procedures for auditing the financial, environmental and social performance of companies to ensure that they implement sustainable development, hence the importance of research through knowing the role played by auditing in the application of sustainable development based on auditing standards S International, where research aims to find out what is Aolmaeijer that auditors work to carry out control checks for sustainable development reports. Through the research, the major role that the auditor plays when auditing the sustainable development and sustainability reports has been reached in achieving the requirements of sustainable development, in addition to that there are several auditing standards that can guide the performance of the audit of sustainable development.

Keywords: Sustainable Developmen, Environmental Auditing, Social Auditing, International Auditing Standards.

المقدمة

لقد أدى التطور الكبير في عالم الأعمال إلى حدوث نقلة كبيرة بمجال التدقيق (الداخلي أو الخارجي) وهذا أدى إلى تزايد أهدافه ومجالاته، وفي ظل بروز التنمية المُستدامة يقع على عاتق الشركات تبني هذه الرؤية لتحقيق أهداف ذات نفع كبير على المجتمع وعلى العالم اجمع، وبالتالي يؤدي إلى تداخل ابعاد التنمية المُستدامة في إدارة الشركة مما يؤدي الى بروز مجالات جديدة لأداء الشركات فقد أصبحت الشركة مطالبة بالموازنة بين أهدافها المالية والبيئية والاجتماعية، وهذا أدى إلى عدم كفاية التدقيق المالي للشركة فقط وإنما القيام بتدقيق أدائها الاجتماعي والبيئي والذي بدوره سيقود إلى تكامل التنمية المُستدامة ما بين الاستدامة الإقتصادية (المالية) والاجتماعية والبيئية.

منهجية البحث:

أولاً: مشكلة البحث

إن التدقيق في ظل تطبيق التنمية المُستدامة لم يعد يقتصر على التدقيق المالي فقط، إنما أصبح يقوم بتدقيق الجوانب الاجتماعية والبيئية، وذلك للتأكد من تحقيق الشركة لمتطلبات التنمية المُستدامة وعليه فإن مُشكلة البحث تتمحور حول الأسئلة الآتية:

١. ما دور المدقق في تدقيق متطلبات التنمية المُستدامة؟
٢. ما هو دور معايير التدقيق الدولية في ترشيد المدققين للقيام بأعمال تدقيق التنمية المُستدامة؟

ثانياً: هدف البحث

١. معرفة مفهوم وطبيعة التنمية المُستدامة.
٢. معرفة ما هي معايير تدقيق التنمية المُستدامة

٣. معرفة ما هي المعايير الدولية التي ترشد المدقق للتأكد من تحقيق التنمية المُستدامة.

ثالثاً: أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال دور التدقيق في تحقيق متطلبات التنمية المُستدامة وماهي معايير التدقيق التي يمكن ان يسترشد بها المدقق للقيام بأعمال تدقيق الاستدامة، فضلاً عن أهمية موضوع التنمية المُستدامة والدور الذي تلعبه الشركات التي تتبنى تطبيقها في دعم الاقتصاد العالمي بصورة عامة والاقتصاد العراقي بصورة خاصة.

رابعاً: فرضية البحث

يعتمد البحث على الفرضية الآتية: (هل ان قيام المدقق بتدقيق جوانب التنمية المُستدامة بالاستعانة بمعايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تطبيق التنمية وبالتالي وصول الشركة إلى تحقيق أهدافها التي تسعى إليها من خلال التنمية المُستدامة).

خامساً: منهج البحث

تم اعتماد المنهج الإستقرائي من خلال استخدام المصادر العربية والاجنبية التي لها صلة بالموضوع، والمنهج الاستنباطي من خلال مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها.

المبحث الأول

التنمية المستدامة

مقدمة:

تعدّ التنمية المُستدامة اليوم واحدة من أهم القضايا الإدارية والمحاسبية في الشركات التي تريد الاستمرار في نشاطها وأن يكون لها مستقبل ناجح، إذ الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملاً أساسياً من الأعمال الناجحة لهذه الشركات، وعليه سيتناول المبحث الفقرات الآتية:

أولاً: مفهوم التنمية المُستدامة

ان مفهوم التنمية قد شغل حيزاً كبيراً في جدول أعمال العديد من المنظمات المهنية فقد تم تناول هذا المفهوم في عدة دراسات منها استراتيجية المحافظة على العالم والتي نشرها الإتحاد الدولي لحفظ الطبيعة وبرنامج الأغذية العالم وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة في عام ١٩٨٠، وفي تقرير اللجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية عام ١٩٨٧، وتقرير العناية بالأرض عام ١٩٩١، كما نوقش في مؤتمرات الأمم المتحدة أعوام ١٩٧٨ و١٩٩٢ و٢٠٠٢ [1].

وتم تناول هذا المفهوم بشكل موسع بمحوري المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بشكل خاص، فقد أجبرت المنظمات المهنية المعنية بتطبيق التنمية المُستدامة في الشركات الصناعية القائمين على المحاسبة والتدقيق فيها بضرورة القياس والإفصاح عن البيانات المالية جنباً إلى جنب مع البيانات غير المالية المتعلقة بالجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية ضمن التقارير المالية [2].

وعرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) التنمية المُستدامة بأنها "تتضمن دمج أهداف الشركة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من أجل تحقيق الرفاهية للمجتمع في الوقت الحاضر من دون المساس بقدرة الأجيال في المستقبل على تلبية احتياجاتهم" [3].

ويعرفها Poon بأنها "استخدام واستغلال موارد اليوم بطريقة تجعل هذه الموارد متاحة للاستخدام من قبل الأجيال القادمة. وبعبارة أخرى، الاستهلاك اليوم مع مراعاة الغد[4].

وتعرف أيضاً بأنها "التعبير عن المجهودات المبذولة والبرامج المنفذة في الحفاظ على الموارد الطبيعية من الاستنزاف بسبب المشكلات التي يصدرها الناس من سوء الاستخدام وتغييرات المناخ"[5].

ويرى الباحث بأنه يمكن وضع تعريف موحد للتنمية المستدامة وهو "قدرة الشركة على الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية المتاحة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وبالتالي ضمان حقوق الأجيال في المستقبل بالتمتع بالموارد المتاحة".

ثانياً: أهداف التنمية المستدامة

للتنمية المستدامة عدة أهداف تتمثل بالآتي:[6]

١. الحفاظ على توازن الموارد المتاحة والحاجات الأساسية لبني البشر.
٢. التوفير في استخدام كافة الموارد وأن توضع أولويات الاستخدامات.
٣. زيادة المشاركة الشعبية الواسعة عن طريق تشجيع الشركات الاهلية لنشر الوعي البيئي وتحقيق الانتماء لدى أفراد المجتمع.
٤. صيانة الموارد الطبيعية وإعادة استخدام الموارد والمخلفات.
٥. التعاون الإقليمي والدولي لمواجهة متطلبات البيئة ومشكلاتها وتعزيز قدرات جميع الدول على تطبيق المبادئ والممارسات الديمقراطية.
٦. ضمان إدراج التخطيط البيئي في كل مراحل التخطيط الإنمائي.
٧. الكفاءة المؤسسية وتوجيه إستثمارات القطاع الخاص واستخدام التكنولوجيا بصورة لا تحدث تلوث مما يساعد في تطوير الظروف البيئية.
٨. ارتفاع مستوى دخل الفرد.

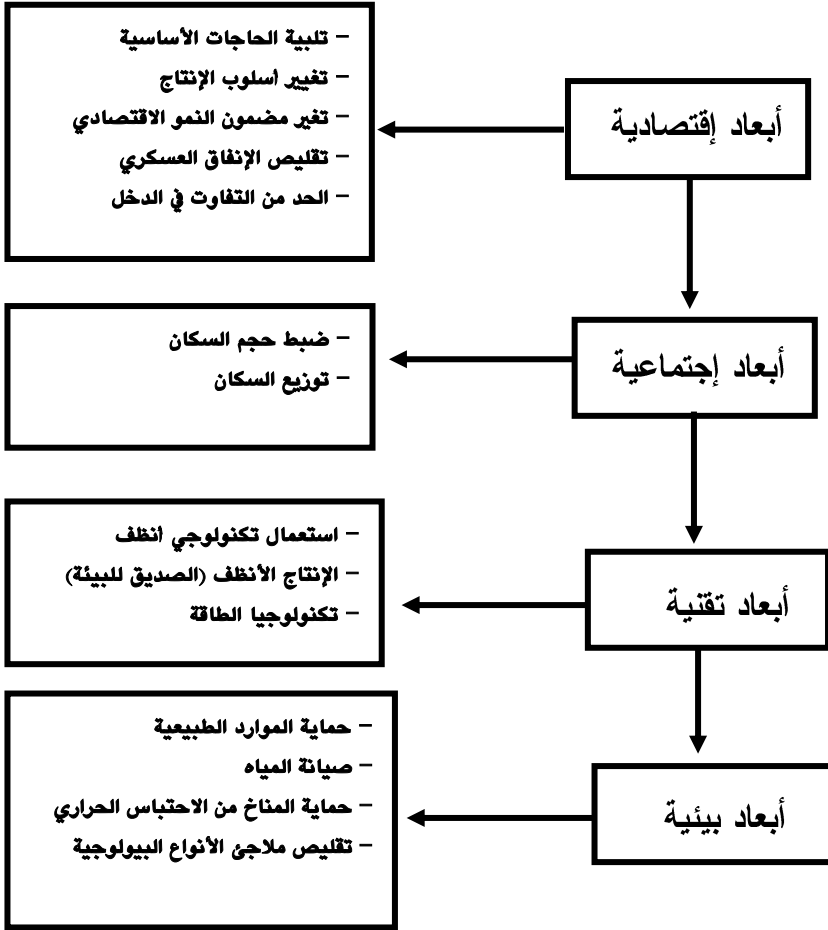
ثالثاً: مجالات التنمية المُستدامة

تتطلب التنمية المُستدامة تحسين ظروف المعيشة لجميع الأفراد من دون زيادة استهلاك الموارد إلى ما يزيد عن قدرة كوكب الأرض على التحمل. وللتنمية المُستدامة ثلاثة مجالات رئيسية هي: [7]

١. توفير النمو الاقتصادي والعدالة، من خلال خلق ترابط بين الأنظمة والقوانين الإقتصادية العالمية، بما يكفل تحقيق النمو الاقتصادي الطويل الأجل لجميع دول العالم ومجتمعاته من دون استثناء أو تمييز.
٢. الحفاظ على موارد الأجيال المقبلة، والذي يستوجب البحث الدائم لإيجاد الحلول الكفيلة للحد من الاستخدام الغير مبرر والغير رشيد للموارد الاقتصادية، هذا فضلاً عن الحد من العوامل تلوث البيئة.
٣. توفير التنمية الإجتماعية لجميع أنحاء العالم، عن طريق إيجاد فرص عمل وتقديم الغذاء والتعليم والرعاية الصحية للجميع، بما في ذلك الماء والطاقة.

رابعاً: أبعاد التنمية المُستدامة

للتنمية المُستدامة أربعة أبعاد سيتم توضيحها بالشكل الآتي:



الشكل (١)

أبعاد التنمية المستدامة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على

<http://thesis.univ-biskra.dz/2375/4/%D8%A7%D9%84%D9%81%D8%B5%D9%842.pdf>, P.71-77.

خامساً: مبادئ التنمية المُستدامة

هناك عدة مبادئ تحكم تطبيق التنمية المُستدامة وهي: [8]

١. تحديد الأولويات ووضع خطط لتقليل الآثار السلبية والمشكلات البيئية بسبب النشاطات الاقتصادية والتنموية واستخدام الموارد الطبيعية.
٢. الاقتصاد بالموارد المالية والاستعانة بالخبراء والمختصين في مجال البيئة لوضع سياسات تحقق الربح والمحافظة على البيئة وحماية مواردها.
٣. استخدام وسائل وقائية وردعية كالضريبة من أجل تقليل الممارسات المضرة للبيئة.
٤. تشجيع الاستثمار الاهلي إلى جانب الدولة في عملية التنمية ودفعه لتبني نظام الإدارة البيئية وإنشاء نظام الايزو ١٤٠٠ لتوفير لتكنولوجيا الصديقة للبيئة خاصة بما يتعلق بمجال معالجة النفايات.
٥. حشد كافة قدرات الدولة بالتشارك مع كل أفراد المجتمع لتكريس الحس الوطني تجاه المحافظة على البيئة وتسهيل عملية تنفيذ التدابير وإجراءات المحافظة عليها.

المبحث الثاني

دور التدقيق في التحقق من التنمية المُستدامة

مقدمة:

بعد تبني رؤية التنمية المُستدامة وضرورة تقديم تقارير عن التنمية المُستدامة بشكل دوري كان لابد للتدقيق ان يكون له دور في التحقق من مدى صحة وحقيقة المعلومات في هذه التقارير ومدى الالتزام بتحقيق التنمية المُستدامة، عليه سيتم هنا تناول الفقرات الآتية:

أولاً: تقارير التنمية المُستدامة

إن الهدف الرئيس لإعداد تقارير الاستدامة هو قياس أداء الشركة بما يخص تطبيق مختلف أهداف التنمية المُستدامة، فضلاً عن الإفصاح عن هذا الأداء لجميع الجهات المعنية سواء داخل الشركة او خارجها، بحيث يتضمن بشكل شفاف وواضح كل المساهمات الإيجابية والسلبية للشركة في مجال الأداء البيئي والاجتماعي من أجل تقليص المخاطر وضمان بقاء الشركة مستقبلاً.[9]

وقد تبين بان تقديم تقارير الاستدامة بشكل دوري وشفاف له مزايا عديدة منها:[10]

١. يعدّ تقرير الاستدامة مقياساً لمدى فعالية المبادرات التي تم إطلاقها وتنظيمها.
٢. يعدّ دليل توجيهي ومرجع للمبادرات المستقبلية.
٣. يعدّ كحافز للتصرف بإبداع.
٤. المساعدة والتسهيل للحصول على فرص عمل جديدة.
٥. زيادة القدرة على تحسين مستوى التأثير في المجتمع.
٦. متابعة تقدم الشركة بشأن تطبيق التنمية المُستدامة
٧. تفصيل ما تفعله الشركة بخصوص البيئة والصحة والسلامة.
٨. توفير بنى تحتية مُتطورة وفعالة تشكل قاعدة متينة لبناء مدن مستدامة واقتصاد حيوي يوفر نمواً طويلاً للأمد.

ثانياً: تعريف تدقيق التنمية المُستدامة

تناولت عدة دراسات موضوع تدقيق التنمية المُستدامة، والمشاكل التي تواجه المدقق عند تدقيق تقارير التنمية المُستدامة وطرق الحد من تلك المشاكل أو تخفيضها، ويمكن تعريف خدمة تدقيق التنمية المُستدامة بأنها "خدمة توكيدية تصديقية تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المُستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المُستدامة وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في الشركة" [11].

كما يمكن تعريفها بأنها "خدمة تأكيدية جديدة تسعى إلى التحقق من تقارير التنمية المُستدامة لتوفير تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للشركات" [12].

ثالثاً: مجالات تدقيق التنمية المُستدامة

بعد دراسة أبعاد التنمية المُستدامة اتضح انه هناك أربعة أبعاد وبالتالي فان مجالات تدقيق التنمية المُستدامة يجب ان تنصب على تدقيق كل ما يخص هذه الأبعاد وسوف يتم تناول التدقيق البيئي والاجتماعي فقط بشكل مختصر وكالاتي:

١. التدقيق البيئي:

أ- تعريف التدقيق البيئي: يمكن تعريف التدقيق البيئي بأنه فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي من قبل أفراد متمرسين من داخل الشركة أو من خارجها للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الادارية البيئية وتقييم فعالية البرامج

الإدارية البيئية وتوصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المهتمة بها. [13]

ولا يختلف التدقيق البيئي اختلافاً كبيراً عن التدقيق العادي الذي تمارسه أجهزة الرقابة المالية، على المراقبين أن يبدووا بإقرار أو تأكيد أن الأداء الذي تم بخصوص البيئة والتنمية المُستدامة منسجم مع البيانات التي يتضمنها، ويمكن للتدقيق البيئي أن يكون مشمول بجميع أنواع الرقابات النظامية المالية والالتزام فضلاً عن تدقيق الأداء فعند تدقيق البيانات المالية قد تشمل المواضيع البيئية

ما يأتي: [14]

- مبادرات منع او إصلاح الاضرار البيئية.
- حفظ الموارد القابلة للتجديد وغير القابلة للتجديد.
- تحديد عواقب انتهاك القوانين والتعليمات البيئية.
- نتائج الالتزامات المتعددة التي يفرضها القانون مثل المسؤولية القانونية الخاصة بالأضرار البيئية من الناحية المالية.
- أما تدقيق الالتزام المتعلقة بأنشطة البيئة فتشمل ما يأتي:
- توفر ضمانات بان تعكس مؤشرات الأداء المتعلقة بالبيئة بصورة عادلة أداء الجهاز الخاضع للتدقيق
- توفير ضمانات بان تنفذ البرامج البيئية بشكل اقتصادي وكفاءة عالية.
- في حين يغطي تدقيق الأداء مجموعة واسعة من أنواع التدقيق:
- تطبيق البرامج البيئية.
- مراعاة التشريعات والأنظمة البيئية والحكومية لإدارة البيئة.
- ب- أهداف التدقيق البيئي: هناك عدة أهداف للتدقيق البيئي هي: [15]
- فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية باللوائح والقوانين البيئية.
- تقييم مدى ملائمة نظام المحاسبة البيئية، وأن التقرير عن الأمور البيئية تم بشكل ملائم.
- تحديد آثار عمليات الانتاج والخدمات (مخرجات الشركات) على البيئة.
- التأكد من مدى فعالية نظام إدارة البيئة.
- التأكد ان كان المستهلك معرض لتحمل التزامات أو تحملها فعلاً.
- التأكد ان كانت الشركة قد عملت على رفع التلوث والنفايات والمواد السامة التي سبق أن تعرضت للتلوث.

أما فيما يخص مساهمات التدقيق البيئي فإنها تختلف تبعاً لأهداف ونطاق التدقيق، ويمكن أن تشمل الآتي: [16]

- تلبية متطلبات محددة للتقارير القانونية.
- يمكن للوحدات الاقتصادية اثبات أنها هي المسؤولة بيئياً.
- يمكن للشركات اثبات أن سياستها البيئية قد نُفذت.
- فهم التفاعلات البيئية للمنتجات والخدمات والأنشطة.
- معرفة أن مخاطرها البيئية تدار بشكل مناسب.
- تحسين الأداء البيئي وتوفير الأموال.

٢. التدقيق الاجتماعي:

أ- تعريف التدقيق الاجتماعي: يعرف التدقيق الاجتماعي بأنه "عملية دراسة وفحص وتدقيق البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم الخاصة بالشركة فيما يخص الجانب الاجتماعي، ضمن عدة معايير، ثم إعداد التقارير إلى الأطراف ذات العلاقة بذلك في المستقبل". [17] ويمكن تعريفه كذلك إنه "عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع لمسئوليياته الاجتماعية، ومدى مشاركته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا بالاعتماد على عدة معايير متعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من التدقيق [18]

ب- مُتطلبات التدقيق الاجتماعي: [19]

- ضرورة توفر عدة نشاطات اجتماعية تمارسها الشركة محل التدقيق لتحقيق أهداف الأداء الاجتماعي.
- ضرورة توفر تطبيق المحاسبة الاجتماعية بهدف الإفصاح عن نتائج النشاط الاجتماعي للمنظمة لمختلف الطوائف الاجتماعية.

- ضرورة توافر معايير محددة لقياس الأداء الاجتماعي ونصوص تشريعية ملزمة للقياس والتقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي.
- ضرورة وجود أفراد ذوي كفاءة عالية للقيام بالتدقيق الأداء الاجتماعي يتوافر لهم الاستقلال والتأهيل والخبرة اللازمة.
- ضرورة توافر معايير وإجراءات لقياس وتدقيق تلك الأنشطة الاجتماعية يمكن على أساسها تقييم تلك الأنشطة للحكم على مدى فعاليتها وكفاءتها.
- ضرورة إهتمام المجتمع والأطراف المستفيدة لحتمية تدقيق الأداء الاجتماعي.

يمكن الاستفادة من إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي في تدقيق التنمية المُستدامة، لاسيما أن إعداد معلومات النشاط الاجتماعي والتحقق من تلك المعلومات لا تختلف عن الإجراءات المستخدمة في إعداد وتدقيق الأداء الاجتماعي عن تدقيق التنمية المُستدامة، ومن ثم يمكن استخدام تلك الإجراءات في التحقق من مؤشرات الأداء الاجتماعي عند تدقيق التنمية المُستدامة [20].

المبحث الثالث

المعايير الدولية وتدقيق التنمية المُستدامة

مقدمة:

بالنظر للأهمية الكبيرة لتدقيق التنمية المُستدامة شرعت العديد من المنظمات المهنية لإصدار عدة معايير وإرشادات والتي من شأنها مساعدة المدققين في القيام بأعمال تدقيق الاستدامة. ومن هذه المعايير:

أولاً: معايير التدقيق الدولية

وهي المعايير التي تصدر من مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) احد لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المراجعة والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم حيث أصدر مجموعات عديدة من معايير التدقيق يجب تنفيذها في خدمات المراجعة والتأكد [21]، وهي كالآتي:

١. المعيار الدولي رقم (١٠١٠) اعتبارات المسائل البيئية عند تدقيق البيانات المالية: ووفقاً لهذا المعيار، فإن المسائل البيئية أصبحت مهمة جداً لما لها من اثر جوهري محتمل على القوائم المالية، ومن ثم فإن الإدارة أصبحت مسؤولة عن الاعتراف، القياس والافصاح عن الأمور البيئية، وفي حالة ما إذا كانت الأمور البيئية مهمة للمؤسسة، فإنه من المحتمل أن يكون هنالك مخاطر ظهور تحريف جوهري في القوائم ينشأ من مثل هذه الأمور، وفي هذه الحالات فإن مراقب الحسابات في حاجة إلى الاهتمام بمسائل البيئة لدى تدقيقه للقوائم المالية [22].

٢. المعيار الدولي رقم (٢٥٠) مراعاة القوانين والأنظمة لدى تدقيق البيانات المالية: إذ تشير الفقرات (٦، ٧، ١٣) انه تقع على المدقق مسؤوليات عن عدم امتثال الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة وتوجد نوعين، قوانين وأنظمة ذات اثر مباشر وجوهري على بيانات الشركة حيث تصبح المسؤولية شاملة وتتطلب جمع أدلة تدقيق كافية، وقوانين وأنظمة ليست لها اثر مباشر ولكن قد يكون لعدم الامتثال لها اثر جوهري على بيانات الشركة. [23]

ثانياً: المعايير الصادرة عن (الانتوساي)

- لقد قدمت منظمة (الانتوساي) الدليل رقم (٥١٣٠) بعنوان التنمية المُستدامة: دور الأجهزة العُلّيا للرقابة المالية والمحاسبية، تناول فيه أربعة عناصر هي: [24]
١. قدم العنصر الأول معلومات عامة ويعرف التطور المستمر ويقدم نظرة شاملة كيف تستطيع الانطلاق تظهر بالإستراتيجيات والقرارات السياسية وبأنشطة الشركات الحكومية والاهلية.
 ٢. ويشرح العنصر الثاني كيف يمكن للحكومات عرض الشروط العامة والإستراتيجيات الحكومية للتطور المستمر، كما يشرح القدرات، الخاصة برقابة الأجهزة الرقابية.
 ٣. يحلل العنصر الثالث تكامل التطور المستمر بمختلف المجالات السياسييه والبرامج وكذلك دور الأجهزة الرقابية عندما تراقب نوعية الإنجاز.
 ٤. يأخذ العنصر الاخير بعين الاعتبار الإجراءات التي يجب أن تأخذها الأجهزة الرقابية لإنجاز تطوير قدراتها لتنفيذ الرقابة على التطور المستمر.

وهذه الاجراءات هي: [25]

١. تخصيص الصلاحية.
٢. وضع الاستراتيجيات.
٣. بناء القدرة والخبرة في أجهزة الرقابة العليا.
٤. القيام بالأعمال الرقابية.
٥. التعلم من الخبرات الخاصة في الأجهزة العليا للرقابة ومن الآخرين.
٦. إحداث تأثير: ويقصد بها متابعة تطبيق التعليمات الخاصة بالرقابة على التنمية المُستدامة.

ويرى الباحث انه يمكن الاعتماد على الادلة الصادرة عن الانتوساي كدليل للمدققين للاسترشاد بهم في قيامهم بأعمال تدقيق التنمية المُستدامة، وحيث ان احد ابعاد التنمية المُستدامة هو أبعاد البيئي وكذلك التقني وعليه فان التدقيق البيئي والتقني احد العناصر الواجب تدقيقها لتطبيق التنمية المُستدامة وكالاتي: [26]

١. الدليل رقم (٥١١٠) بعنوان توجيهات بخصوص تطبيق لعمال الرقابة على النشاطات ذات المنظور البيئي: وفر هذا الدليل الهدف للأجهزة الرقابية كقواعد ضرورية من أجل فهم الأفكار، التي تم تطويرها لحد الآن بمجال الإدارة العامة ويعتبر الدليل كنقطة انطلاق، من خلالها يمكن لكل جهاز رقابي تطوير نموذج، الذي يسمح له استكمال المهام بمجال رقابة البيئة وذلك في نطاق اختصاصهم ومهامهم بنجاح

٢. وكذلك الدليل رقم (٥١٢٠) بعنوان الرقابة البيئية والرقابة النظامية من قبل المدققين: يقدم دلائل عن كيفية الرقابة البيئية، بنفس المناهج الرقابية، وبالإمكان عند تدقيق الحسابات الختامية المتعلقة بمواضيع البيئة الاستناد واتخاذ النقاط الآتية:

- مبادرات من أجل الوقاية والتقليص وإزالة الأضرار البيئية.
- صيانة وتجديد أو عدم تجديد الموارد.
- نتائج المخالفات ضد قوانين البيئة.
- نتائج مسؤولية الدولة بالأضرار الملحقه بالغير.

٣. الدليل رقم (٥٣٠٠-٥٣٩٩) لرقابة تقنية المعلومات.

ثالثاً: معايير الأداء المعنية بالإستدامة البيئية والاجتماعية

يحدد إطار مؤسسة التمويل الدولية (مجموعة البنك الدولي) (IFC) والمعني بالاستدامة، وتفرض المؤسسة على الجهات المتعاملة تنفيذ معايير الأداء لإدارة المخاطر والآثار البيئية والاجتماعية تعزيزاً لفرص التنمية. وتستخدم المؤسسة إطار الاستدامة فضلاً عن استراتيجيات وسياسات ومبادرات أخرى لتوجيه أنشطة عملها من

أجل تحقيق أهدافها الإنمائية العامة ويجوز لمؤسسات مالية أخرى تطبيق معايير الأداء أيضاً، وهذه المعايير هي: [27]

معيار الأداء رقم ١: تقييم المخاطر والآثار البيئية والاجتماعية وإدارتها.

معيار الأداء رقم ٢: العمال وأوضاع العمل.

معيار الأداء رقم ٣: كفاءة الموارد ومنع التلوث.

معيار الأداء رقم ٤: صحة المجتمعات المحلية وسلامتها وأمنها.

معيار الأداء رقم ٥: الاستحواذ علي الأراضي وإعادة التوطين القسري.

معيار الأداء رقم ٦: حفظ التنوع الحيوي والإدارة المُستدامة لموارد الطبيعة الحية.

معيار الأداء رقم ٧: الشعوب الأصلية.

معيار الأداء رقم ٨: التراث الثقافي.

الاستنتاجات:

١. ان للمدقق دور كبير بتحقيق متطلبات التنمية المُستدامة وذلك عند قيامه بتدقيق تقارير التنمية المُستدامة أو تقارير الأداء المالي والإجتماعي والبيئي.
٢. ان لتطبيق التنمية المُستدامة أهمية كبيرة على المستوى العالمي وذلك للحفاظ على حقوق الاجيال مستقبلاً للتمتع بالموارد الطبيعية المتاحة.
٣. يتم تدقيق التنمية المُستدامة إما عن طريق التقارير الخاصة بالتنمية المُستدامة أو عن طريق أبعاد التنمية المُستدامة إذ ان التدقيق البيئي والاجتماعي والتقني له اثر كبير في تحقيق مُتطلبات التنمية المُستدامة.
٤. هناك عدة معايير يمكن للتدقيق الاسترشاد بها عند التدقيق هي معايير خاصة بالانتوساي ومعايير تدقيق دولية والمعايير الخاصة بمجموعة البنك الدولي.

التوصيات:

١. ضرورة الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي ومعايير الاداء المعنية بالاستدامة عن القيام بأعمال تدقيق تقارير الاستدامة.
٢. إلزام الشركات المحلية بتبني التنمية المُستدامة.
٣. إلزام الشركات بضرورة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتنمية المُستدامة والزامهم بتدقيق تقارير هذه الشركات للتأكد من التزامها بإجراءات التنمية المُستدامة.

المصادر والهوامش

- [1] المزوغي، عمر مصباح والطويل، مختار الهادي (٢٠١٧)، "دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المُستدامة في الشركات الصناعية-دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب مصراته"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد (٥)، العدد (خاص)، ص ١٨٧.
- [2] البقمي، متعب عايش والبشتاوي، سليمان حسين (٢٠١٤)، "واقع المحاسبة عن التنمية المُستدامة في الشركات الصناعية دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (خاص)، ص ٤٦٠.
- [3] The DAC Guide lines Strategies for Sustainable Development and Governance Organization for Economic Cooperation and Development the OECD Observer (summer) 2002, p34.
- [4] Poon, auliana, (2007), "THE MEANING OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT", Meeting on the Trade and Development Implications of Tourism Services for Developing Countries: UNCTAD XII pre-event.
- [5] الحساني، وعد هادي عبد (٢٠١٨)، "مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المُستدامة في العراق بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٨)، العدد (٢)، ص ٨٦.
- [6] الحاج، وفاء عمر التوم (٢٠١٧)، "الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المُستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت"، مجلة الدراسات العليا، المجلد (٨)، العدد (٢٩)، جامعة النيلين، ص ١٠٥-١٠٦.
- [7] رمو، وحيد محمود والكواز، سعد محمود وإبراهيم، طارق نوري (٢٠١٨)، "تعزيز دور المعلومات المحاسبية في تفعيل التنمية المُستدامة باستخدام الشبكات العصبية-حالة دراسية"، مجلة الدنانير، العدد (١٢)، ص ٤٦٣.

- [8] بو عزيز، سليمة (٢٠١٥)، "السياسات العامة البيئية وأثرها على التنمية المُستدامة في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص ٢٣.
- [9] الدليل الإرشادي حول إعداد تقارير الاستدامة (٢٠١٨)، بورصة عمان، ص ٧.
- [10] عبد المنعم، اسامة والعجلوني، احمد طه (٢٠١٣)، "تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات-دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٥)، العدد (١٠)، العراق، ص ١٦٩.
- [11] غلاب، فاتح (٢٠١١)، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المُستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، ص ١٠٦.
- [12] علي، عبدالوهاب نصر (٢٠٠٩)، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية"، الجزء الرابع، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص ٥٣٦.
- [13] العربي، عبدالفتاح عثمان والمقرئ، أمحمد محمد (٢٠١٧)، " دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المُستدامة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد (٤)، العدد (١)، ص ٣٨٨.
- [14] حمدان، خوله حسين (٢٠١٤)، "دور التدقيق البيئي في التنمية المُستدامة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (خاص)، ص ٤١٣.
- [15] الهنداوي، أنوار عباس هادي (٢٠١٥)، "محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية-دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (١٣)، العدد (٣٦)، ص ٣٥٩.

- [16] www.EnvironmentalAuditors.com.au
- [17] كرم، ياسمين حمدان (٢٠١٢)، "التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة-دراسة استكشافية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ٤٦.
- [18] مصدر [11]، ص ١١٩.
- [19] لطفي، أمين السيد احمد (٢٠٠٥)، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص ٧٧-٧٩.
- [20] مصدر [11]، ص ١٢٥.
- [21] لطفي، أمين السيد احمد (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص ٣٨.
- [22] مصدر [11]، ص ١٢٧.
- [23] الحساني، وعد هادي عبد وحمدان، خولة حسين (٢٠١٧)، "دور معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المُستدامة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٢)، العدد (٣٩)، ص ٨٠.
- [24] (<http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/detail/issai-5130-sustainable-development-the-role-of-supreme-audit-institutions.html>)
- [25] مصدر [5]، ص ٨٧.
- [26] (INTOSAI, 2004, <http://www.intosai.org>)
- [27] مؤسسة التمويل الدولية (مجموعة البنك الدولي) (٢٠١٢)، "معايير الأداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية"، ص ١.