وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد
المؤتمر العلمي السادس عشر 2023

دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في التدقيق على أهداف التنمية المستدامة وفقا لنموذج (ISAM)

أنموذج تطبيقي على شركة لصناعة الاسمدة

د.زينب فاضل عباس
Dr. zainb fadhile abaas
zf939366@gmail.com

د. راغب فخري عطية
Dr. Raghib fakhri atya
raghib.fakhri@gmail.com

ديوان الرقابة المالية
Federal Board of Supreme Audit

المستخلص:

هدف البحث إلى توضيح وتحليل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقييم الإجراءات والأنشطة للجهات الحكومية والمتعلقة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة وما هي الإجراءات والخطط والبرامج المنفذة من قبل الجهات والوحدات الحكومية والخاضعة لرقابة وتدقيق هذا الديوان والمعنية بتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وكانت مشكلة البحث متمثلة بإبراز دور هذا الديوان في تدقيق وتقييم البرامج والإجراءات الحكومية المتخذة لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة من النواحي التنظيمية والإدارية والمالية بالاستناد إلى نموذج **(ISAM)**، والمساهمة في تحسين تنفيذها ودعمها وبما يؤدي بالنتيجة إلى تحقيق متطلبات الكفاءة والفاعلية في الإجراءات الحكومية المتخذة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال المساهمة في تشخيص نقاط الضعف والخلل في التنفيذ والتي تمثل المؤشر على حسن سير الإجراءات المتخذة وكفاءة التنفيذ والموارد والاحتياجات اللازم توفيرها للجهات المعنية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وتمثل ميدان البحث في الجهات الخاضعة لرقابة وتدقيق هذا الديوان ، وقد أتبع البحث المنهج الوصفي التحليلي بجانبين كُرس أولهما لعرض الجانب النظري من خلال الاستعانة بالكتب والدوريات والوثائق الرسمية وكذلك البحوث والدراسات ذات الصلة بالبحث فضلاً عن (الاستعانة بالشبكة الدولية الإنترنت)، فيما تناول الآخر الجانب التطبيقي والذي تم تنفيذه عن طريق جمع البيانات والمعلومات ودراستها وبيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقييم الأنشطة والإجراءات الحكومية المنفذة وفق نموذج (ISAM) لتدقيق أهداف التنمية المستدامة، وقد توصل الباحثان إلى عدد من الاستنتاجات أهمها أن ربط الأهداف التنموية بالخطة الإستراتيجية لديوان الرقابة المالية الاتحادي وفرض الرقابة على التنفيذ يؤدي إلى تحسين تقارير الرقابة وزيادة الشفافية والمساءلة عن استغلال الجهات الحكومية لمواردها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، كما توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات كأن من أهمها ضرورة إعادة النظر بالإجراءات والتعليمات الحكومية الصادرة فيما يتعلق بتحقيق أهداف التنمية المستدامة وفق ما تم تأشيره من نقاط ضعف واخفاقات في التنفيذ الميداني والمؤشرة في تقارير ديوان الرقابة المالية في الجوانب المالية والإدارية والتنظيمية واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

الكلمات المفتاحية: ديوان الرقابة المالية الاتحادي – التنمية المستدامة – نموذج (ISAM).

Abstract:

The aim of the research is to clarify and analyze the role of the Federal Financial Supervision Bureau in evaluating the procedures and activities of government agencies related to the implementation of the goals of sustainable development, and what are the procedures, plans and programs implemented by government agencies and units that are subject to the supervision and audit of this office and concerned with achieving the goals of sustainable development. The research problem was to highlight the role of this The Bureau is involved in auditing and evaluating government programs and procedures taken to implement the goals of sustainable development in terms of organizational, administrative and financial aspects, based on the (ISAM) model, and contributing to improving their implementation and support, which leads as a result to achieving the requirements of efficiency and effectiveness in government measures taken to achieve the goals of sustainable development by contributing to Diagnosis of weaknesses and imbalances in implementation, which represent the indicator of the good progress of the measures taken and the efficiency of implementation and the resources and needs that must be provided to the concerned authorities to achieve the goals of sustainable development, and represent the field of research in the bodies subject to the supervision and audit of this Bureau. through only The use of books, periodicals, and official documents, as well as research and studies related to research, as well as (the use of the international network, the Internet), while the other dealt with the applied side, which was implemented by collecting and studying data and information, and indicating the role of the Federal Office of Financial Supervision in evaluating government activities and procedures implemented according to the (ISAM) model. to audit the goals of sustainable development, and the two researchers reached a number of conclusions, the most important of which is that linking the development goals to the strategic plan of the Federal Bureau of Financial Supervision and imposing control over implementation leads to improving control reports and increasing transparency and accountability for the government agencies' exploitation of their resources in a more efficient and effective manner. A set of recommendations, the most important of which was the need to reconsider government procedures and instructions issued with regard to achieving the goals of sustainable development, according to the weaknesses and failures in field implementation indicated in the reports of the Financial Supervision Bureau in the financial, administrative and organizational aspects, and to take corrective measures in this regard.

Keywords: Federal Board of supreme Audit – sustainable development – model (ISAM)..

المقدمة:

يمارس ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقييم جميع الوحدات الحكومية الخاضعة لنطاق رقابته من خلال مراجعة أنشطتها وإجراءاتها المتخذة باتجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وتختلف انواع التقارير وفقاً لأنشطة الوحدات ونتائج العمليات المراد تدقيقها، وأن من ضمن أنواع الرقابة التي يمارسها هذا الديوان هو تقييم الأداء للأنشطة والإجراءات الحكومية.

وفي ظل التوجه نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة هناك دور وجانب رئيسي تضطلع به الأجهزة العليا للرقابة يتمثل بتنفيذ مهام الرقابة على الوحدات الحكومية ومساءلتها وتقييم أدائها عن الموارد المستغلة من قبلها بما يضمن تعزيز مبادئ المساءلة والشفافية التي نص عليها معيار(**INTOSAI P-12**) وإحداث فارق في حياة المواطن من خلال ضمان تقديم خدمات ذات جودة عالية في مختلف المجالات والتأكيد على ارتباط الأجهزة العليا بالمواطن وأصحاب المصلحة من خلال ربط أهداف التنمية المستدامة بسياسات وإستراتيجيات وخطط الجهاز استناداً للصلاحيات الممنوحة له بموجب القانون والتزاما بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال التنمية المستدامة.

ومن هنا يأتي دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي أثناء قيامهم بمهام الرقابة بضرورة مراجعة وتقييم الإجراءات والأنشطة الحكومية المتخذة لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة من خلال وضع الخطط والآليات والأساليب الرقابية المناسبة لتدقيق تلك الإجراءات في مختلف القطاعات باستخدام منهج **(ISAM)** لأجراء عمليات رقابة الأداء على السياسات والبرامج المنفذة في المجالات التي تغطي مجالات التنمية المستدامة.

أن استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي منهج يتفق مع تحقيق غايات وأهداف التنمية المستدامة يساهم في إعداد تقارير وطنية عن مستوى التنفيذ يساهم في بيان كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة الحكومية في بلوغ أهداف التنمية المستدامة ومراقبة أداء الوحدات الحكومية من خلال وضع المؤشرات والمعايير اللازمة على المستوى الوطني وقياس المنفذ منها وبيان المعوقات والصعوبات التي تعترض عملية التنفيذ .

المحور الأول
منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث:

تتضمن منهجية البحث مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضياته، فضلاً عن مجتمع البحث ومنهجه، وعلى وفق الآتي:

1. مشكلة البحث Research Problem:

تتلخص مشكلة البحث أن الأسلوب المتبع من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق وتقييم البرامج والإجراءات والسياسات الحكومية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة يعتمد على دليل تقويم الأداء للسياسات والبرامج، وأن هذا المنهج يفتقد لعملية الربط بين البرامج والسياسات الحكومية وبين أهداف التنمية المستدامة المعتمدة وطنياً، إضافة إلى عدم اختياره لموضوع المشكلة او التقويم استنادا إلى مجالات التنمية المستدامة، وأن اعتماد منهج التدقيق وفق أنموذج (ISAM) يساهم في تحسين مستوى التنفيذ وتحقيق متطلبات الكفاءة والفاعلية من خلال التوظيف الأمثل للموارد الاقتصادية واستغلالها وتوجيهها نحو الأنشطة والإجراءات التي تحقق غايات وأهداف التنمية المستدامة.

2. أهمية البحث Research Significance :

تنبع أهمية البحث من خلال بيان الدور الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية الاتحادي في توفير تقييم للخطط والإجراءات والأنشطة الحكومية المتخذة لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة ومدى كفائتها وفاعليتها، من خلال توفير منهج تدقيق وإطار عمل للمدققين لتمكينهم من تقييم الإجراءات والأنشطة الحكومية المتخذة وتحديد نقاط الضعف والخلل في تلك الإجراءات وبيان أسبابها واقتراح المعالجات اللازمة لها وبما يؤدي إلى تحسين أداء الجهات الحكومية من الجوانب التنظيمية والإدارية والمالية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة والتي تنعكس بشكل إيجابي على الخدمات المقدمة للمجتمع، كما أنها تشكل فرصة جيدة للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحسين مهاراتهم واستبدال النمط التقليدي في تدقيق الأداء باتجاه تنفيذ أهداف التنمية المستدامة .

3. أهداف البحث Research objectives :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ- التعرف على ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، مع توضيح دورها في دعم الإجراءات والسياسات الحكومية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة.

ب- التعرف على منهج (ISAM) لتدقيق أهداف التنمية المستدامة وبيان اختلافه عن منهج دليل تقويم السياسات والبرامج المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ج-بيان مساهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقييم السياسات والبرامج والإجراءات الحكومية المتخذة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة استناداً إلى نموذج (ISAM) واقتراح المعالجات والتوصيات لتحسينها وتطويرها.

4. فرضية البحث Research Hypothesis :

إن استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي منهج للتدقيق وفق نموذج (ISAM) يحسن من أداء الأنشطة والإجراءات المنفذة من قبل الجهات الحكومية باتجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة، من خلال توجيه وربط تلك الأنشطة والإجراءات بغايات وأهداف التنمية المستدامة.

5. منهج البحث: Research plan

أ- المنهج الوصفي: حيث تم الاعتماد في الحصول على البيانات المطلوبة لدراسة مشكلة البحث وإثبات الفرضيات المدرجة ضمن البحث على ما متوافر من كتب وبحوث ودوريات (عربية وأجنبية) في مكتبة ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمكتبات العامة الأخرى ، فضلاً عن البحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية (الإنترنت).

ب- الجانب التطبيقي: اعتمد الباحثين في هذا الجانب على دراسة البيانات التي تم جمعها والحصول عليها عن طريق الاساليب المذكورة في أعلاه لبيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مجال تقييم الأنشطة والخطط والإجراءات الحكومية باعتماد منهج التدقيق وفق نموذج (ISAM) باتجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة .

ثانياً: الدراسات السابقة Previous studies:

ومن بين أهم تلك الدراسات ما يأتي:

أ- (الخزعلي ،2018)، برنامج مقترح لتدقيق الأداء ودوره في تحقيق التنمية المستدامة:

حيث بينت هذه الدراسة اهمية قطاع الكهرباء ودوره الحيوي في مختلف المجالات، ولا سيما عندما يتم اعتماد برنامج تدقيق أداء للتأكد من تحقيق أبعاد التنمية المستدامة مما يتيح لهذا القطاع خدمة الاقتصاد والمجتمع وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النقاط أهمها :

(1) ضرورة وجود برنامج تدقيق يضمن التحقق من أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية) لبيان مدى الالتزام بإعداد تقارير عن التنمية المستدامة.

(2) ضرورة قيام الوحدات الحكومية بدمج التنمية المستدامة كأحد انشطتها مع وجود ميزانية مخصصة للتنمية المستدامة.

(3) عدم الالتزام بالمبدأ الخامس من مبادئ التنمية المستدامة ومنها مبدأ التوظيف الأمثل للموارد الاقتصادية وذلك باستغلال الموارد بطريقة مثالية وتوظيفها بشكل مناسب، وعدم استغلال التخصيصات بشكل يحقق الأهداف التي اعدت من اجلها.

(4) ضرورة التنسيق بين وزارة الكهرباء والجامعات والمراكز البحثية لتنمية قابليات الكوادر العاملة في قطاع الكهرباء واجراء البحوث والدراسات الداعمة لهذا القطاع لتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة.

ب- دراسة (الشمري،2020) : تدقيق أداء الانشطة الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر وانعكاسه على أهداف التنمية المستدامة

بينت الدراسة أن وظيفة التدقيق لم تعد مقتصرة على التدقيق المالي فقط وإنما تطورت وشملت تدقيق أداء الأنشطة الإستراتيجية من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة والمتعلقة بالقضاء على الفقر، من خلال اجراء تدقيق أداء وفق دليل البرامج والسياسات المعد من لدن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبيان مدى انعكاسه على الهدف الاول من أهداف التنمية المستدامة والمتمثل بالقضاء على الفقر .

وقد توصلت الدراس إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1. أن نتائج التدقيق للخطط والسياسات الموضوعة كانت خالية من المعايير والمؤشرات اللازمة لقياس مدى التقدم المحرز في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة المتعلقة بالفقر مما يؤدي ذلك إلى الصعوبة في عملية تدقيق الأداء.
2. ضعف في قواعد البيانات وعدم توفر المعلومات اللازمة لغرض قياس الأداء والتي تؤدي إلى صعوبة في تطبيق دليل البرامج والسياسات.

أما أهم التوصيات التي جاءت بها هذه الدراسة فقد بينت أنه من الضروري العمل على زيادة فاعلية تدقيق الأداء وبيان تأثيرها على الإستراتيجيات والبرامج الحكومية المتعلقة بالتنمية المستدامة، فضلاً عن تنفيذ دورات تدريبية للمدققين بهدف زيادة الخبرة والاطلاع على كيفية تنفيذ رقابة الأداء على أهداف التنمية المستدامة وربطها بالأهداف الحكومية.

المحور الثاني / الجانب النظري

1. ديوان الرقابة المالية الاتحادي

هو أحد مؤسسات الدولة الدستورية وأعلى هيأة رقابة مالية له شخصية مستقلة مالياً وإدارياً وله شخصية معنوية يرتبط بمجلس النواب العراقي أو من يخوله استناداً للمادة (103) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 يمثله رئيس الديوان أو من يخوله يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد من خلال الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته في جميع أرجاء العراق بموجب قانونه رقم (31) لسنة 2011 (المعدل).

ويعد أحد الأجهزة الرائدة ويتولى الرقابة وحماية المال العام اينما وجد بموجب المادة (3) من قانون الديوان النافذ أعلاه والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري والمساهمة الفاعلة في دعم

الاقتصاد الوطني بما يسهم في بناء عراق جديد قائم في إدارته على أسس مالية واقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة منذ تأسيسه عام 1927 لم يكن المسار الذي سلكه الديوان سهلاً دائما ، حيث كانت التحديات كبيرة، إلّا أن الديوان وبفضل الرؤى الموجهة والتصورات الطموحة للإدارات المتعاقبة تمكن من تعزيز نقاط القوة لديه من خلال مواكبة أحدث منهجيات التدقيق والمعايير الدولية وتعزيز قدرات موظفينا وخبراتهم ومهاراتهم بما أسهم في إصدار تقارير على مستوى عال من الجودة والمهنية فضلاً عن صياغة خطط إستراتيجية وسنوية يتم متابعة تنفيذها بدقة واحترافية كل ذلك في إطار من التعاون والتنسيق المتواصل مع الأجهزة الرقابية الزميلة والمنظمات الدولية والأقليمية المهنية المعنية بالجانب الرقابي، وتمكنا من حصاد ثمار ذلك في تولى مهام النائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) وكذلك كسب ثقة عالية من اغلب تلك الجهات التي باتت تنظر لجهازنا الرقابي كإحدى المؤسسات الحكومية الرائدة في تنفيذ أعمالها على مستوى العراق والمنطقة العربية. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي (31)، 2011.

2. أنموذج مبادرة الأنتوساي للتنمية المستدامة (ISAM)

قامت منظمة الأنتوساي والمعنية بالأجهزة العليا للرقابة بإطلاق مبادرة لغرض وضع إطار عام لأهداف التنمية المستدامة وفق أنموذج (ISAM)، وأن الغرض من هذا الأنموذج هو دعم مجهودات الأجهزة العليا للرقابة بالقيام بتدقيقات أداء ذات جودة عالية لغرض زيادة قيمة تلك الأجهزة في تقديم الخدمات للمجتمع.

وأن هذا الدليل هو أحد وسائل تقديم الدعم للأجهزة العليا للرقابة في تدقيق أداء مدى الجاهزية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة من خلال بين المراحل التي يتم من خلالها تدقيق الأداء لأهداف التنمية المستدامة ابتداءً بالتخطيط وكيفية اختيار موضوع التنمية المستدامة وانتهاء بالتقرير والمتابعة، وأن هذا الدليل موجه لأصحاب المصلحة والمستفيدين سواء أكان المجتمع ام الحكومة أم غيرها من الجهات.(دليل التدقيق على جاهزية تنفيذ أهداف التنمية المستدامة: 2017)

3. دور ديوان الرقابة المالية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة

تعدّ التنمية المستدامة ثمرة جهود كبيرة امتدت منذ قمة الأرض عام 1972 إلى يومنا هذا؛ لتعالج قضايا غاية في الأهمية مثل القضايا البيئية والفقر والتنمية مع ضرورة استخدام الموارد الطبيعية بأسلوب يضمن بقاءها واستمرارها للأجيال القادمة، ومن خلال مؤتمر القمة العالمية للتنمية المستدامة في مقر الأمم المتحدة في أيلول/ 2015 حددت الأهداف الرئيسية للتنمية المستدامة إلى عام/2030 بـ(17) هدف رئيسي و (196) هدف ثانوي وهي أجندة 2030، ولعل الأمر الأبرز الذي أكد على أهمية أهداف التنمية المستدامة على الصعيد العالمي هو تبني هذا المفهوم من قبل منظمة الأمم المتحدة كي تأخذ منحى عالمياً يهدف إلى تركيز جهود جميع الدول للوصول إلى أهداف اقتصادية وبيئية واجتماعية ركيزتها الأساس الإنسان، وقد تبني العراق هذه الأهداف وعمل منذ نهاية سنة/2015 وعمل على تنفيذ ومتابعة هذه الأجندة فضلاً عن متابعة تطور مفهوم التنمية المستدامة عبر دوائر الوزارة المختلفة وبحسب خصوصيتنا الوطنية.

ويبرز دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأعتباره عضواً مجتمعياً بارزاً يمكن أن يؤدي دوراً حيوياً في تقديم المعلومات ودعم الجهود الرامية إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال التأكد من سلامة الأستراتيجيات الوطنية ومدى تطبيقها ومستوى التقدم الذي أحرزته.

وقد اعتبر ديوان الرقابة المالية الاتحادي من أولوياته ضمن مشروع خطته الإستراتيجية (2018–2022) تقييم الإستراتيجيات والخطط الحكومية لتنفيذ التزامات العراق في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، لضمان توجيهها بالاتجاه الصحيح من خلال إعداد خطة عمل لمراجعة وتقييم مدى جاهزية الحكومة لتنفيذ الأهداف التنموية والتي تنفذ على ثلاث مراحل: (تقرير مراجعة جاهزية الحكومة، 2018: 2)

المرحلة الأولى: تضمين الخطة الإستراتيجية للديوان مراجعة تقييم أهداف التنمية المستدامة.

المرحلة الثانية: مراجعة الإستراتيجية الوطنية والخطط القائمة وتحديد ما اذا تمت ترجمة الالتزامات المتعهد بها في القمة العالمية على المستوى الوطني.

المرحلة الثالثة: الإبلاغ عن نتائج التقييم والتدقيق (وطنياً واقليمياً) وإعداد برنامج لتقييم الجاهزية والخطة الإستراتيجية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة بالاعتماد على الإصدارات الدولية ودليل مبادرة الأنتوساي (ISAM). (سلوى، 67: 2022)

التزمت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) بجعل أهداف التنمية المستدامة ذات مغزى، واعطائها الأهمية والمساهمة بتدقيق مستقل من اجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة بنجاح وبإمكان أجهزة الرقابة العليا (SAIs) أن تساهم بأهداف التنمية المستدامة بعدة مستويات وبمراحل مختلفة، علماً بأن مؤتمر الأنكوساي (INCOSAI) في أبو ظبي (2016) اكد على الأجهزة الرقابية بضرورة تقييم جاهزية الحكومات الوطنية لتنفيذ وتوجيه وتقرير التحسين لأهداف التنمية المستدامة. (التقرير العربي لأهداف التنمية المستدامة، 2020: 62)

وفي هذا السياق عمد الديوان إلى وضع خطة لتدقيق أهداف التنمية المستدامة وفقاً لما ورد بالمعيار الدولي وفقاً لما ورد بالمعيار الدولي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) (5130/التنمية المستدامة) فضلاً عن الدليل الصادر عن مبادرة الأنتوساي (ISAM) بخصوص عملية تدقيق ومراجعة تلك الأهداف. **(دليل التدقيق على جاهزية تنفيذ أهداف التنمية المستدامة،90: 2017)**

ويهدف الديوان على المدى الطويل من إجراء عمليات التقييم والتدقيق للأهداف التنموية الى:

أ. ادخال التحسينات في حياة المواطن من خلال التقارير التي تركز على الإخفاقات ونقاط الضعف في التخطيط والتنفيذ للأهداف التنموية المهمة في مجالات التعليم والصحة...الخ وتقديم التوصيات لمعالجتها.

ب. بناء قاعدة معلومات واسعة تتيح للديوان أن تكون لديه رؤية شاملة حول مكامن الضعف في القطاعات ذات الصلة بأهداف التنمية المستدامة وتحديد مدى الحاجة إلى إجراء تغييرات شاملة أو الدعم المالي للنهوض بها وهذا سينعكس ايجاباً في وضع التوصيات العملية الدقيقة لإجراء التحسينات المطلوبة، وستكون هذه المعلومات كتغذية راجعة يستفاد منها في وضع الاستراتيجيات والخطط على المدى الطويل ولا سيما أن هذه الأهداف التنموية تمتد لسنة/2030.

ج. التواصل مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأرابوساي) والمنظمة الدولية للأجهزة العليا (الأنتوساي) لإعطاء صورة واضحة وصادقة عن مستوى التقدم المحرز للحكومة في الوفاء بالتزاماتها الدولية لتحقيق الأهداف التنموية. (مبادئ الأنتوساي للتنمية، 102: 2020)

3. المنهجية المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية في تدقيق أهداف التنمية المستدامة.

يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مراقبة تنفيذ الأهداف التنموية وتقييم السياسات والبرامج الحكومية بالاعتماد على دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات والمعد بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندية سنة 2019، والذي اعد من خلال وضع بنية وهيكلية لعملية تقويم الأداء وفق أحدث الطرق والمعايير والأساليب المعتمدة من قبل المنظمات الدولية ووفق المعايير المحلية المعتمدة في العراق، واستخدم هذا الدليل كمنهاج لتقويم المشكلات والسياسات والبرامج والتي تندرج ضمن أهداف التنمية المستدامة. **(من إعداد الباحث)**

ويمكن توضيح المراحل الثلاثة التي ينتهجها ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مراقبة تنفيذ الحكومة لأهداف التنمية المستدامة:

المرحلة الأولى: التخطيط لعملية التدقيق

يتم تخصيص نسبة (50%) من الطاقات المتاحة لديوان الرقابة المالية الاتحادي لغرض تنفيذ اجراء عمليات تقويم الأداء للدوائر ومن ضمنها التقارير المتعلقة بأهداف التنمية المستدامة من خلال تضمينها ضمن الخطة الإستراتيجية لهذا الديوان (2023–2027)، اما بالنسبة للمتبقي من الطاقة المتاحة فيتم استغلالها في تنفيذ التدقيق النظامي المتعلق بإصدار البيانات المالية وتقارير العقود والتقارير الأخرى.

المرحلة الثانية: تنفيذ التدقيق

عند الانتهاء من عملية التخطيط وإعداد المؤشرات واختيار أولويات الحكومة بشأن أهداف التنمية المستدامة تبدأ مرحلة التنفيذ لتلك الأهداف، إذ يجب على الحكومة إعداد المشاريع الإستراتيجية لتنفيذ هذه الأهداف وتوفير التخصيصات المالية اللازمة وإعداد جميع المستلزمات من موارد مادية وبشرية وجدول زمني للتنفيذ، وفي هذه المرحلة يتم تدقيق المشاريع الخاصة بأهداف التنمية المستدامة من خلال إجراءات التدقيق التي تقوم بها الهيئات الرقابية وتشمل نوعي الرقابة التقليدية المتمثلة برقابة الالتزام والرقابة المالية كتدقيق العقود وتدقيق البيانات المالية. (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دليل تقويم الأداء والسياسات والبرامج، 20: 2019)

المرحلة الثالثة: تدقيق الأداء

يعد تدقيق الأداء من الوسائل التي تمكن ديوان الرقابة المالية الاتحادي من تقييم إنجازات الحكومة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، ويعد دليل السياسات والبرامج هو الأساس المعتمد في تقييم السياسات الحكومية في هذا المجال، ويركز تدقيق الأداء على مساعدة الوحدات الخاضعة للتدقيق على تقويم أدائهم وانتهاج أفضل الممارسات التي من شأنها تعزيز نتائج أعمالهم. (الحديثي، 72: 2009)

4. تقارير تدقيق الأداء المتصلة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة والمنشورة على الموقع الرسمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

تم مراجعة تقارير تقويم الأداء التخصصية الصادرة عن قسم تقويم الأداء المتخصص للسنوات من 2018 ولغاية 2022 والمنشورة على الموقع الرسمي للديوان ومقارنة مواضيع هذه التقارير مع أهداف التنمية المستدامة الرئيسة والفرعية حيث تم إعداد (6) تقارير تمثل خلاصة لأهم نتائج التدقيق المنفذة للأهداف التنموية.

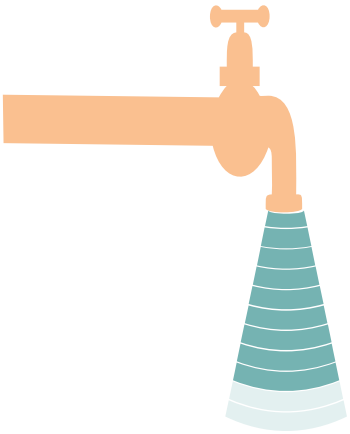
- التقرير الخاص بالهدف (2) القضاء على الجوع وتوفير الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة.
- التقرير الخاص بالهدف (3) ضمان تمتّع الجميع بأنماط عيش صحية وبالرفاهية في جميع الأعمار.
- التقرير الخاص بالهدف (4) ضمان التعليم الجيد المنصف والشامل للجميع وتعزيز فرص التعلّم مدى الحياة للجميع.
- التقرير الخاص بالهدف (6) الهدف ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع وإدارتها إدارة مستدامة.
- التقرير الخاص بالهدف (15) حماية النظم الإيكولوجية البرّية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، وإدارة الغابات على نحو مستدام، ومكافحة التصحر، ووقف تدهور الأراضي وعكس مساره، ووقف فقدان التنوع البيولوجي.
- التقرير الخاص بالهدف (16) التشجيع على إقامة مجتمعات مسالمة لا يُهمّش فيها أحد من أجل تحقيق التنمية المستدامة، وإتاحة إمكانية وصول الجميع إلى العدالة، وبناء مؤسسات فعالة وخاضعة للمساءلة وشاملة للجميع على جميع المستويات. **(من إعداد الباحث)**

وندرج في أدناه بعض التقارير التي أصدرها ديوان الرقابة المالية الاتحادي والتي تحقق أهداف التنمية المستدامة وكما يأتي:

الهدف 3

ضمان تمتّع الجميع بأنماط عيش صحية وبالرفاهية في جميع الأعمار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الديوان المنشورة على الموقع الإلكتروني.



الهدف 6 ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع وإدارتها إدارة مستدامة

الأهداف الفرعية التي ركزت عليها أعمال التدقيق كانت وفق التوجه العام لوزارتي الموارد المائية والبلديات والأشغال العامة وأمانة بغداد لتحقيق تلك الأهداف ذات الصلة المباشرة بالواقع العراقي أكثر من غيرها تمثلت بالآتي:

6-1 تحقيق هدف حصول الجميع بشكل منصف على مياه الشرب المأمونة والميسورة التكلفة بحلول عام 2030

6-2 تحقيق هدف حصول الجميع على خدمات الصرف الصحي والنظافة الصحية

6-4 زيادة كفاءة استخدام المياه في جميع القطاعات زيادة كبيرة وضمان سحب المياه العذبة وإمداداتها على نحو مستدام من أجل معالجة شح المياه.

6-6 حماية وترميم النظم الإيكولوجية المتصلة بالمياه، بما في ذلك الجبال والغابات والأراضي الرطبة والأنهار ومستودعات المياه الجوفية والبحيرات، بحلول عام 2020

٦-ب دعم وتعزيز مشاركة المجتمعات المحلية في تحسين إدارة المياه والصرف الصحي

المحور الثالث

الجانب التطبيقي

من أجل إثبات فرضية البحث فأنه قد تم وضع إطار عمل ومنهج تدقيق يشتمل على آلية لربط الأهداف الوطنية المتعلقة بالتنمية المستدامة ورقابة الأداء التي يمارسها ديوان الرقابة المالية الاتحادي ة باتباع نموذج (ISAM) والتي تساعد الرقباء العاملين في الديوان على تقييم الأنشطة والإجراءات الحكومية المتخذة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وتحديد مدى كفاية تلك الإجراءات وكفاءتها باتجاه تحسين عملية التنفيذ، وتذليل العقبات التي تواجه الرقباء الماليين من خلال إيجاد منهج يلائم تدقيق مدى تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وفق أحدث الطرق والممارسات الفضلى للمنظمات المهنية والإقليمية ذات الصلة .

تتضمن عملية التدقيق على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة وفق النموذج على المراحل الآتية:

- **اختيار موضوع التدقيق.**
- **تصميم عملية التدقيق .**
- **التدقيق على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة.**
- **إعداد تقرير التدقيق .**
- **متابعة تأثير التدقيق على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة.**

من خلال عرض تلك العناصر سيتبين لنا كيف يمكن لديوان الرقابة المالية الاتحادي أن يلتزم بالمعايير الدولية للأجهزة العليا والخاصة برقابة الأداء في تنفيذ التدقيق على أهداف التنمية المستدامة .

وفيما يلي مثال تطبيقي لنموذج (ISAM) على أحد أهداف التنمية المستدامة والمتعلقة بالتغيير المناخي/هدف (13) لبيان كيفية تدقيق وتقييم الإجراءات الحكومية المتخذة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة والربط بينها وبين أهداف وإستراتيجيات هذا الديوان .

نموذج تطبيقي لفحص وتدقيق شركات صناعة الأسمدة وفقاً لنموذج ISAM لمراحل التدقيق على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة وعلى النحو الآتي:

أولا : اختيار الموضوع :

تم اختيار شركات صناعة الأسمدة لما لها من أثر على ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي والتي تعد من التهديدات الخمس الكبرى التي تؤثر على عملية التنوع البيولوجي والتي يقصد بها التباين بين الكائنات الحية من جميع المصادر سواء الأرضية او البحرية أو غيرها من النظم البيئية المائية وغير ذلك من المجمعات البيئية التي تعتبر جزء منها .

أي أن التنوع البيولوجي يعني باختصار تشكيلة الحياة على وجه الكرة الأرضية ابتداء من الجزء والانتهاء بالمنظومة البيئية، وتشير اتفاقية التنوع البيولوجي إلى وجود خمسة تهديدات كبرى وهي :

1- الاستغلال الجائر .
2- التلوث وأثره على العناصر الغذائية .
3- التغيير المناخي والاحتباس الحراري .
4- الغزو البيولوجي – الأصناف الدخيلة.
5- تغيير المواطن – الفقدان والتجزئة.

وتأتي أهمية التنوع البيولوجي من تقديمه لخدمات بيئية داعمة للحياة تزود المنظومات البيئية للإنسان بخدمات كثيرة كتنقية المياه وموازنة تركيب الغازات في الغلاف الجوي وتفكيك وتحليل المركبات العضوية ومنع الفيضانات والمساعدة في تغلغل المياه والإنتاج والمحافظة على خصوبة الأرض وتلقيح المحاصيل الزراعية ومراقبة الآفات الزراعية الضارة وغيرها من الخدمات التي لا بديل لها.

بالآتي تم اختيار الموضع في ضوء المعايير الالخمسة الدولية للأجهزة العليا للرقابة على النحو الآتي:

المعيار	مدى تحققه
الاهمية	تأتي أهمية الموضوع في ضوء تحقيق اربعة أهداف مجتمعة من أهداف التنمية المستدامة وهي : **أهداف اساسية تتمثل في :** الهدف رقم 13 والذي ينص على اتخاذ إجراءات عاجلة للتصدي لتغيير المناخ وآثاره الهدف رقم 15 والذي ينص على حماية النظم الإيكولوجية البرية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام وإدارة الغابات على نحو مستدام ومكافحة التصحر ووقف تدهور الأرضي وعكس مساره ووقف فقدان التنوع البيولوجي. **أهداف ثانوية أو مترتبة على الهدفين السابقين وتتمثل في :** الهدف رقم 9 والذي ينص على اقامة هياكل اساسية قادرة على الصمود وتحفيز التصنيع الشامل للجميع وتشجيع الابتكار وذلك من خلال تحسين الهياكل الأساسية وتحديث الصناعة بحلول عام 2030 لجعلها مستدامة وزيادة اعتماد التكنولوجيات والعمليات الصناعية النظيفة والسليمة بيئيا الهدف رقم 14 والذي ينص على حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو

	مستدام لتحقيق التنمية المستدامة
قابلية التدقيق	حيث تتوفر بيانات ومؤشرات بيئية عن عملية صناعة الأسمدة يمكن الاسترشاد بها عند تطبيقها للوصول إلى نتائج تفيد عن مدى التزامها بالمعايير البيئية
اختصاص الجهاز الأعلى للرقابة	حيث تخضع شركات صناعه الأسمدة لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة بالدولة
أثر التدقيق	حيث إنه من خلال التمكن من رصد التطورات في استجابة شركات صناعة الأسمدة في ضوء معايير الفعالية والمساءلة والشمولية تقليل ومتابعة الأثر على ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي للوصول لتحقيق الهدف رقم 13 من أهداف التنمية المستدامة المتعلق بالمناخ والأثر بالتبعية على عملية التنوع البيولوجي تحقيقا للهدف رقم 15 المتعلق بحماية النظم الإيكولوجية البرية ووقف فقدان التنوع البيولوجي
قدرات التدقيق	حيث يتوافر بالجهاز الاعلى للرقابة اعضاء فنيين على قدرات مؤسسية ومهنية عالية فضلا عن الاستعانه ببعض الخبراء الكيميائيين المتخصصين في المجال

ويمكن وضع تصور لأهمية وعلاقة عملية صناعة الأسمدة بأهداف التنمية المستدامة من خلال الشكل التوضيحي الآتي:

ثانيا : تصميم التدقيق :

من خلال الإجابة عن السؤالين الآتيين:

1- المعلومات التي يجب جمعها عن الجهة محل الرقابة قبل الشروع في تنفيذ المهمة الرقابية.

2- الخطوات التي يجب القيام بها قبل تنفيذ المهمة الرقابية.

ولكن يوجد معلومات عامة يجب الحصول عليها قبل القيام بعملية التدقيق على أي منشأة وهي:

1- النظام الأساسي للشركة .

2- القوانين الحاكمة .

3- تشكل مجلس الإدارة .

4- رأس مال الشركة .

5- الميزانيات السابقة والحالية والموازنات المقترحة للتعرف على أهم بنود التكاليف بها .

6- طبيعة المنتجات التي تنتجها الشركة .

7- الحصة السوقية لتلك المنتجات .

8- الشركات المنافسة .

وذلك بخلاف المعلومات المتخصصة المرتبطة بطبيعة النشاط وفي حاله الدراسة فطبيعة النشاط هو صناعة الأسمدة ويجب في البداية معرفة الغازات المنبعثة من الأسمدة والتأثيرات الصحية والبيئية الناتجة عن مصانع الأسمدة وذلك على النحو الموضح بالجدول الآتي:

المخلفات السائلة الناتجة عن صناعة الأسمدة	تأثير انبعاثات الهواء الناتجة عن مصانع الأسمدة	الظواهر المتموقعة نتيجة الاحتباس الحراري
مخلفات سائلة ناتجة عن عمليات التشغيل وناتجة عن التلامس مع الغازات أو السوائل أو المواد الصلبة	تتعدد المكونات الغازية المنبعثة إلى الهواء من مصانع الأسمدة وتتصاعد من هذه المصانع كميات كبيرة من المخالفات الغازية ومنها :	ذوبان الجليد والذي يتوقع له أن يستمر ويتسارع
السوائل المخصصة والتي قد يتم فصلها للاستخدام في عملية ما او إعادة تدويرها	الأمونيا	غرق الجزر المنخفضة والمدن الساحلية وازدياد الفيضانات
السوائل الناتجة عن المرافق مثل التنظيف والمعالجة المبدئية	حامض الفوسفوريك	حدوث موجات جفاف وتصحر مساحات كبيرة من الأرض
السوائل التي تتواجد مصادفة مثل التسرب أو الانسكاب	مركبات النترات – أكاسيد النيتروز	انتشار الأمراض المعدية في العالم
	اليوريا	انقراض العديد من الكائنات الحية
	الميثانول	حدوث كوارث زراعية وفقدان بعض المحاصيل
الأمونيا والنترات والنتروجين العضوي والمواد الصلبة العالقة والفلوريدات هي أهم معايير التلوث في الصرف السائل	حامض الكبريتيك أكاسيد الكبريت أكاسيد النتيتروجين ثاني أكسيد الكربون أول أكسيد الكربون فلوريد الهيدروجين مركبات السليكون كبريتات الامونيوم كبريتيد الهيدروجين الجبس الكاولين	احتمالات متزايدة بوقوع أحداث متطرفة في الطقس

ويتمثل المنتج النهائي لعملية التصميم في إعداد مصفوفة تصميم التدقيق كأداة لجمع كافة الأعمال التي تم تنفيذها خلال مرحلة التصميم للرقابة على شركات صناعة الأسمدة طبقا للأهداف الفرعية على النحو الآتي:

المصفوفة رقم 1 للهدف الفرعي الاول

موضوع التدقيق	شركات صناعة الأسمدة ومدى التزامها بالمعايير البيئية
هدف التدقيق	الحفاظ على التنوع البيولوجي
سؤال التدقيق الرئيسي	كيفية التحكم في ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي
سؤال التدقيق الفرعي	كيفية تحديد انبعاثات الاحتباس الحراري

	المعلومات المطلوبة	مصادر المعلومات	إجراءات جمع البيانات	إجراءات تحليل البيانات	القيود	ما الذي يمكننا استخلاصه من التحليل
المعايير ومصادرها						
القوانين والالتزامات الدولية	الاتجاهات الإجمالية والتصورات لغازات الاحتباس الحراري	البيانات المنظمة الارصاد العالمية	تشكيل فرق عمل ولجان الزيارات الميدانية الاستعانة بالخبراء المتخصصين	المقارنات المرجعية لذات الشركة والمقارنات بالمؤشرات البيئية والمقارنات بالشركات المنافسة	المدى الزمني للتنفيذ وتوفر القوانين والتشريعات	ماهي الأهداف الوطنية لتخفيف انبعاثات الغازات الدفيئة
الحصول على التصاريح البيئية وشهادات الجودة	المصادر الرئيسية والمصارف لغازات الاحتباس الحراري	جهاز شئون حماية البيئة				وجود مساءلة فعالة بين الإدارات الحكومية للحد من ظاهرة الانبعاث الحراري وتغير المناخ

المصفوفة رقم 2 للهدف الفرعي الثاني

موضوع التدقيق	شركات صناعة الأسمدة ومدى التزامها بالمعايير البيئية					
هدف التدقيق	الحفاظ على التنوع البيولوجي					
سؤال التدقيق الرئيسي	كيفية التحكم في ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي					
سؤال التدقيق الفرعي	كيفية ومدى قابلية التحكم في اهم غازات الاحتباس الحراري					
المعايير ومصادرها	المعلومات المطلوبة	مصادر المعلومات	إجراءات جمع البيانات	إجراءات تحليل البيانات	القيود	ما الذي يمكننا استخلاصه من التحليل
النسب والمؤشرات الدولية للصناعة – توافر محطات للرصد البيئي	مكونات غازات الاحتباس الحراري	دليل صناعة الأسمدة	تشكيل فرق عمل ولجان الزيارات الميدانية الاستعانة بالخبراء المتخصصين	المقارنات المرجعية لذات الشركة والمقارنات بالمؤشرات البيئية والمقارنات بالشركات المنافسة	المدى الزمني نوع واتاحة وإماكنية الاستعانة بكافة الخبراء	أثر الصناعة على ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي من خلال انبعاثاتها
درجات الحرارة وفقا للبيانات الصحفية لمنظمة الإرصاد العالمية	الظواهر المتوقعة نتيجة الاحتباس الحراري – ارتفاع منسوب المياه من عدمه	تقارير اللجان الدولية المعنية بالتغيرات المناخية التابعة للأمم المتحدة	ملفات الشكاوى			الأسباب غير الطبيعية لتغيير المناخ وزيادة درجة الحرارة بسبب انبعاثات الصناعة

المصفوفة رقم 3 للهدف الفرعي الثالث

موضوع التدقيق	شركات صناعة الأسمدة ومدى التزامها بالمعايير البيئية					
هدف التدقيق	الحفاظ على التنوع البيولوجي					
سؤال التدقيق الرئيسي	كيفية التحكم في ظاهرة الاحتباس الحراري والتغيير المناخي					
سؤال التدقيق الفرعي	مدى كفاءة نظم الإدارة البيئية					
المعايير ومصادرها	المعلومات المطلوبة	مصادر المعلومات	إجراءات جمع البيانات	إجراءات تحليل البيانات	القيود	ما الذي يمكننا استخلاصه من التحليل
القوانين والالتزامات الدولية والمؤشرات البيئية	نظم الإدارة والسياسات البيئية المطبقة ومدى إمكانية زيادتها	سجلات وتقارير الشركة	الزيارات الميدانية والفحص المستندي للموازنات التقديرية والميزانيات الفعلية	المقارنات المرجعية لذات الشركة والمقارنات بالمؤشرات البيئية والمقارنات بالشركات المنافسة وتحليل المصروفات البيئية	التكاليف المتكبدة	كفاية نظم الإدارة البيئية المستخدمة ام حاجتها إلى التطوير
الحصول على التصاريح البيئية وشهادات الجودة	نظم المحاسبة والمطبقة وما تتضمنه من نظم بيئية					مدى القصور في تنفيذ الإجراءات البيئية ومدى كفاية الافصاح عن الاثر البيئي بالقوائم المالية للشركة

وبالآتي يمكن وضع الخطة النهائية لعملية تنفيذ المهمة الرقابية بالاستعانة بالمصفوفات السابقة في عدد من العناصر المحددة على النحو الآتي:

1- تحديد المعلومات والوثائق المتعلقة بالمعايير والأهداف والاتفاقيات الدولية وأهداف التدقيق الفرعية السابقة.

2- تحديد معايير ومؤشرات التدقيق المختارة.

3- تحديد الإطار الزمني والمرجعي وفريق العمل المكون لتنفيذ المهمة الرقابية .

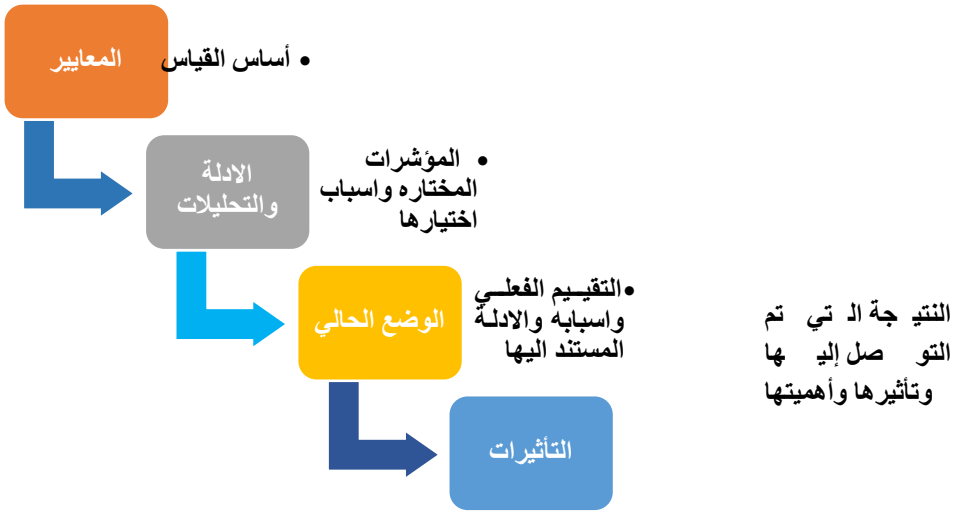
4- تحديد الاساليب والإجراءات المستخدمة من قبل فرق العمل في جمع وتحليل البيانات والمعلومات المحددة .

ثالثا : تنفيذ التدقيق :

من خلال الإجابة عن السؤالين الآتيين :

1. الإجراءات التي سيتم تنفيذها للتاكد من التزام الجهات بالمعايير البيئية عند ممارسة انشطتها.
2. المؤشرات التي سيتم قياسها لتقييم ادائها البيئي وقياس الاثر البيئي لأعمالها .

وفي هذه المرحلة يتم تنفيذ الإجراءات والأساليب والاستعانة بالأدلة التي تم تحديدها في خطة التدقيق في مرحلة التصميم ومن خلال فرق العمل المختاره وفي حدود الإطار الزمني وصياغة نتائج التدقيق من خلال تنفيذ الخطوات الآتية :



ولتطبيق الخطوات السابقة والتوصل للنتائج يمكن ربط الأهداف الفرعية المختارة بالهدف الرئيسي لاختيار الصناعة بأهداف تحقيق التنمية المستدامة والمؤشرات المتعلقة بذلك من خلال الجدول الآتي :

الهدف الرئيسي للتنمية المستدامة		الهدف الفرعي للتنمية المستدامة		الهدف الفرعي المختار أثناء التدقيق		المؤشرات المرتبطة
الرقم	النص	الرقم	النص	الرقم	النص	
13	اتخاذ إجراءات عاجلة للتصدي لتغير المناخ واثاره	1	تعزيز القدرة على الصمود في مواجهة المخاطر المرتبطة بالمناخ والكوارث الطبيعية في جميع البلدان وتعزيز القدرة على التكيف مع تلك المخاطر	1	كيفية تحديد انبعاثات الاحتباس الحراري	قائمة الانبعاثات من الغازات الدفيئة ارتفاع منسوب المياه ذوبان الجليد وازدياد الفيضانات
		2	إدماج التدابير المتعلقة بتغير المناخ في السياسات والاستراتيجيات والخطط الوطنية	2	كيفية ومدى قابلية التحكم في أهم غازات الاحتباس الحراري	عدد البلدان التي تعمل على الدمج نسبة البلدان التي تعتمد على الدمج
15	حماية النظم الإيكولوجية البرية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام وإدارة الغابات على نحو مستدام ومكافحة التصحر ووقف تدهور الاراضي وعكس مساره ووقف فقدان التنوع البيولوجي	1	كفالة حفظ وترميم النظم الإيكولوجية البرية والنظم الإيكولوجية للمياه والغابات والاراضي وذلك وفقا للالتزامات المنصوص عليها في الاتفاقات الدولية	3	مدى كفاءة نظم الإدارة البيئية	مساحة الغابات كنسبة من مجموع المساحة اليابسة تلوث المياه
		2	اتخاذ إجراءات عاجلة لوقف الممارسات غير المشروعة			حجم التاثير على الانسان والحيوان والنباتات

وبعد الاستعانة بالمؤشرات والمعايير المعدة للتحليل والخاصة بصناعة الأسمدة تم التوصل إلى نتائج تنفيذ عملية التدقيق والتي يمكن صياغة نتائجها وفق المصفوفة الآتية :

النتائج					الممارسات الجيدة	التوصيات
الحالة المكتشفة	المعايير	الادلة والتحليلات	الاسباب	التأثيرات		
عدم الحصول على التصاريح اللازمة للمصادر الرئيسية لتصريف المخلفات السائلة	تصاريح جهاز شؤون حماية البيئة نسب تلوث المياه	التحقق من عدم وجود التصاريح نسبة المواد الصلبة السائلة بانحراف سالب ونسبة خطورة متوسطة	اهمال الشركة وتقاعسها في الحصول على التصاريح	حدوث كوارث زراعية وفقدان بعض المحاصيل	اتشاقة نوات للصرف بعيدا عن مياه الانهار والمحيطات	إيقاف النشاط حتى الحصول على التصاريح
ارتفاع تدريجي في درجة حرارة الطبقة السفلية القريبة من سطح الأرض من الغلاف الجوي المحيط بالأرض	نسبة غازات الاحتباس الحراري المتصاعدة من صناعة الأسمدة	إجراء التحاليل اللازمة على الغازات المتصاعدة والتوصل إلى ارتفاع غالبيتها	عدم تركيب فلاتر تنقية الانبعاثات الغازية	ارتفاع درجة حرارة الجو احتمال حدوث فيضانات نتيجة ارتفاع منسوب المياه الناتج عن ذوبان الجليد الناتج عن ارتفاع درجة الحرارة	تركيب فلاتر صحية للحد من الانبعاثات الغازية المتصاعدة من صناعة الأسمدة	إيقاف النشاط حتى التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية
ظهور حالات تسمم لحالات كثيرة من البشر وبعض الحالات من الحيوانات	السبب والمؤشرات الصحية	ارتفاع نسبة الفلوريدات والتي تتسبب في حالات التسمم	صرف الانبعاثات في السائلة في مجرى الانهار والمحيطات	التأثير على صحة الإنسان وانتشار الامراض	وقف صرف الانبعاثات في مياه الانهار والمحيطات	صرف تعويضات وفرض غرامات وايقاف تام للأنشطة حتى الانتهاء من التحقيقات

رابعا : إعداد تقرير التدقيق :

من خلال الإجابة عن السؤالين الآتيين:

1- الملاحظات التي تكشفت أثناء تنفيذ المهمة الرقابية.

2- التوصيات التي سيتم تدوينها في التقرير .

يمكن صياغة أثر الملاحظات الناتجة عن عملية فحص وتدقيق شركات صناعة الأسمدة للتأكد من مدى التزامها بالمعايير البيئية على النحو الآتي :

ملاحظات متعلقة بالإدارة البيئية : وتتمثل في :

عدم التزام الجهة محل الفحص بنظم الإدارة البيئية المتعارف عليها وذلك من خلال تدقيق الهدف الفرعي الثالث المختار للتحقق من مدى كفاءة نظم الإدارة البيئية ومن خلال فحص نظم الإدارة والسياسات البيئية المطبقة وما تتضمنه من نظم بيئية وإجراء الزيارات الميدانية والاستعانة بالمقارنات المرجعية للقوانين والالتزامات الدولية والمؤشرات البيئية وتحليل والمصروفات البيئية، حيث تبين عدم حصولها على التراخيص اللازمة في مجال العمل .

التوصيه بضرورة الحصول على تلك التراخيص قبل البدء في مزاولة النشاط من بداية الأمر والالتزام بالمعايير والقوانين الدولية وذلك تحقيقا للهدف الثانوي رقم 9 من أهداف التنمية المستدامة والذي ينص على اقامة هياكل اساسية قادرة على الصمود وتحفيز التصنيع الشامل للجميع وتشجيع الابتكار وذلك من خلال تحسين الهياكل الأساسية وتحديث الصناعة بحلول عام 2030 لجعلها مستدامة وزيادة اعتماد التكنولوجيات والعمليات الصناعية النظيفة والسليمة بيئيا ساعية لتحقيق الهدفين الاساسين رقمي 13 و15 من أهداف التنمية المستدامة للحفاظ على المناخ والتنوع البيولوجي.

ملاحظات متعلقة بالأثر البيئي : وتتمثل في :

الأثر السلبي العام لشركات صناعة الأسمدة وذلك من خلال تدقيق الهدفين الفرعين الأول والثاني المختارين للتحقق من كيفية ومدى قابلية التحكم في أهم غازات الاحتباس الحراري ومخلفاته السائلة ومن خلال فحص واختبار النسب والمؤشرات الدولية بدليل صناعة الأسمدة واهم الانبعثات منها وتقارير اللجان الدولية المعنية بالتغيرات المناخية التابعة لأمم المتحدة وذلك من خلال المقارنات المرجعية لذات الشركة والمقارنات بالمؤشرات البيئية والمقارنات بالشركات المنافسة وبالاستعانة بالنظم التكنولوجية .

التوصيه بضرورة وقف نشاط الشركات فورا وفرض غرامات وتعويضات صارفة وذلك تحقيقا للهدف الثانوي رقم الهدف رقم 14 والذي ينص على حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة ساعية لتحقيق الهدفين الأساسين رقمي 13 و15 من أهداف التنمية المستدامة للحفاظ على المناخ والتنوع البيولوجي .

خامسا : متابعة أثر التدقيق :

وذلك من خلال الاجتماعات مع مجلس ادارة الشركات لبحث سبل تنفيذ الإجراءات التصحيحية كتركيب فلاتر التنقية وإنشاء قنوات صرف لتصريف الانبعاثات السائلة وجمع المعلومات عن ذلك من خلال فرق العمل المكونة لهذا الغرض تحديدا أو من خلال جهة متابعة مركزية

من خلال ما تقدم نلاحظ أن هناك ترابطا وتنسيقا بين تحقيق أهداف التنمية المستدامة والأهداف الإستراتيجية لديوان الرقابة المالية وكما هو مبين في مصفوفة الأهداف من خلال اعتماد نموذج (ISAM) لتوجيه أعمال الرقابة والتدقيق على السياسات والبرامج والأنشطة الحكومية المعنية بتحقيق أهداف التنمية المستدامة وبيان نقاط الضعف والخلل وتأشيرها في التقارير الرقابية بالاعتماد على المعايير والمؤشرات التي تحكم موضوع التدقيق لغرض اتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح باتجاه تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمجتمع.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات : Conclusions

1. يعد التوجه نحو التقيد بالأدلة والمعايير الدولية ومن ضمنها نموذج (ISAM) لتدقيق أهداف التنمية المستدامة هو أحد الوسائل المطلوبة في الوقت الراهن من أجل متابعة تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمجتمع والتي تعكسها أهداف التنمية المستدامة.
2. إن امتلاك ديوان الرقابة المالية الاتحادي لخطة عمل وأساليب لتقييم التعليمات والإجراءات الحكومية المتعلقة بالتنمية المستدامة من خلال الزيارات الميدانية للدوائر الحكومية في بغداد والمحافظات واستخلاص المؤشرات العملية استناداً إلى المعايير المعتمدة ينعكس إيجاباً على كفاءة وفاعلية الإجراءات الحكومية المتخذة لتحقيق الأهداف التنموية.
3. إن ربط الأهداف التنموية بالخطة الإستراتيجية لديوان الرقابة المالية الاتحادي وفرض الرقابة على التنفيذ يؤدي إلى تحسين تقارير الرقابة وزيادة الشفافية والمساءلة عن استغلال الجهات الحكومية لمواردها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية.
4. إن التزام المدققين بتنفيذ مهام تدقيق أهداف التنمية المستدامة استنادا إلى إطار العمل (ISAM) يؤدي إلى تحسين جودة الرقابة من خلال التخطيط واختيار موضوع التدقيق وجمع المعلومات والأدلة والإثبات الكافية وتحليلها وصولا إلى إعداد تقارير على مستوى عالٍ من الجودة.

التوصيات: Recommendations

1. إن زيادة قدرة ديوان الرقابة المالية الاتحادي على رقابة وتدقيق الأهداف التنموية مستقبلًا ومواجهتها يعتمد بشكل كبير على الدروس المستفادة من المشكلات والسياسات المنفذة من قبل الوحدات الحكومية وأهمية تقييم البنى التحتية والبرامج الحكومية لتطوير الخدمات المقدمة للمجتمع.
2. ضرورة إعادة النظر بالإجراءات والتعليمات الحكومية الصادرة فيما يتعلق بتحقيق أهداف التنمية المستدامة وفق ما تم تأشيره من نقاط ضعف وإخفاقات في التنفيذ الميداني والمؤشرة في تقارير ديوان الرقابة المالية في الجوانب المالية والإدارية والتنظيمية واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.
3. الإفادة من تجارب وممارسات الدول الأخرى في مجال تنفيذ نموذج (ISAM) لتقييم الإجراءات الحكومية المتخذة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال الاستعانة بآلياتها والحلول التي وضعتها من تخصيصات مالية وبنى تحتية ومواد لتذليل أي معوقات واجهتها أثناء تنفيذ تحقيق الأهداف التنموية.
4. ضرورة التزام المدقق بتنفيذ إطار العمل **(ISAM)** بهدف تعزيز التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والجهات الحكومية من خلال المساهمة في زيادة كفاءة وفاعلية الإجراءات الحكومية في مختلف المجالات والتأكد من وجود تنسيق بين الجهات الحكومية.

المصادر :

1. الحديثي، جاسم محمد خلف، رقابة وتقويم الأداء الحكومي، الدار الأهلية، عمّان– الأردن .2009 م .
2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات ، 2019 .
3. هادي، سلوى محمود هادي، دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الإيفاء بمتطلبات التدقيق البيئي في إطار أهداف التنمية المستدامة، جامعة بغداد، رسالة ماجستير، 2022.
4. دليل التدقيق على جاهزية تنفيذ أهداف التنمية المستدامة: 2017.
5. مبادئ الأنتوساي للتنمية، لجنة الأنتوساي المعنية بتبادل المعرفة وخدمات المعرفة، التدقيق على مدى الجاهزية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، 2020.
6. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 (المعدل).
7. تقرير مراجعة جاهزية الحكومة العراقية لأهداف التنمية المستدامة (2018)، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة الشؤون الفنية والدراسات.
8. التقرير العربي لأهداف التنمية المستدامة، 2020.
9. الخزعلي، أمل مرزة صخيل (2018)، "برنامج مقترح لتدقيق الأداء ودوره في تحقيق التنمية المستدامة" بحث تطبيقي في مديرية توزيع كهرباء الديوانية، رسالة مقدمة للمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية–جامعة بغداد، دكتوراه.
10. المعهد الديمقراطي الوطني، دليل عملي للسياسيين للتعامل مع جائحة فايروس كورونا المستجد – خطة التعامل مع الأزمة، 2020.
11. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، الخطة الإستراتيجية 2017م–2022م .